COORDENADORES
Ricardo Mariz de Oliveira / Rodrigo Maito da Silveira
José Maria Arruda de Andrade / Martha Toribio Leão
Fabiana Carsoni Fernandes / Mara Eugênia Buonanno Caramico

Anais do IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual
IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

Transformações do Direito Tributário:
Avanços e Retrocessos

INSTITUTO BRASILEIRO
DE DIREITO TRIBUTÁRIO

FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
Departamento de Direito
Econômico, Financeiro e Tributário

Anais do IX Congresso Brasileiro
de Direito Tributário Atual
IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

Transformações do Direito Tributário:
Avanços e Retrocessos

COORDENADORES
Ricardo Mariz de Oliveira / Rodrigo Maito da Silveira
José Maria Arruda de Andrade / Martha Toribio Leão
Fabiana Carsoni Fernandes / Mara Eugênia Buonanno Caramico

Anais do IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual
IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

Transformações do Direito Tributário:
Avanços e Retrocessos

INSTITUTO BRASILEIRO
DE DIREITO TRIBUTÁRIO

FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
Departamento de Direito
Econômico, Financeiro e Tributário

São Paulo – 2025

© Vários autores
Todos os direitos desta edição reservados.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Rua Padre João Manuel, 755 – 4º Andar
CEP 01411-001 – São Paulo – SP – Fone/WhatsApp: (11) 3105-8206
e-mail: ibdt@ibdt.org.br *site:* www.ibdt.org.br

Diretoria
Presidente: Luís Eduardo Schoueri
Vice-Presidente: João Francisco Bianco
Diretor Administrativo e Financeiro: Rodrigo Maito da Silveira
Diretores Executivos: Bruno Fajersztajn, Fernando Aurelio Zilveti,
José Maria Arruda de Andrade, Luís Flávio Neto e Martha Toribio Leão

Conselho Deliberativo
Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva, Leonardo Aguirra de Andrade,
Mara Eugênia Buonanno Caramico, Michell Przepiorka Vieira,
Paulo Victor Vieira da Rocha, Ricardo Maito da Silveira, Ricardo Mariz de Oliveira,
Salvador Cândido Brandão Junior e Victor Borges Polizelli

Conselho Editorial Nacional: Fernando Aurelio Zilveti (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Humberto Ávila (Universidade de São Paulo/SP), João Francisco Bianco (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Luís Eduardo Schoueri (Universidade de São Paulo/SP), Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Universidade de São Paulo/SP), Ricardo Mariz de Oliveira (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Roberto Ferraz (Pontifícia Universidade Católica do Paraná/PR), Roberto Quiroga Mosquera (Universidade de São Paulo/SP) e Walter Piva Rodrigues (Universidade de São Paulo/SP)

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual (9: 2025: São Paulo, SP)

C759 Anais [recurso eletrônico] / 9º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual IBDT/ DEF-FDUSP/ AJUFE/ AJUFESP: Transformações do direito tributário: avanços e retrocessos, 21 a 23 de maio de 2025 em São Paulo, SP.
Coordenadores: Ricardo Mariz de Oliveira, Rodrigo Maito da Silveira, José Maria Arruda de Andrade, Martha Toribio Leão, Fabiana Carsoni Fernandes, Mara Eugênia Buonanno Caramico – São Paulo, IBDT, 2025.

564 p.; 16x23 cm.

ISBN 978-85-93713-35-4

1. Direito Tributário 2. Reforma Tributária 3. Segurança Jurídica 4. Justiça Fiscal 5. Jurisprudência 6. Brasil 7. Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

I. Instituto Brasileiro de Direito Tributário II. Ricardo Mariz de Oliveira III. Rodrigo Maito da Silveira IV. José Maria Arruda de Andrade V. Martha Toribio Leão VI. Fabiana Carsoni Fernandes VII. Mara Eugênia B. Caramico VIII. Título.

DORIS 341.39

Índice para catálogo sistemático:

1. Direito Tributário: Brasil
2. Reforma Tributária: Brasil
3. Segurança Jurídica: Brasil
4. Justiça Fiscal: Brasil
5. Jurisprudência: Brasil
6. Instituto Brasileiro de Direito Tributário: Brasil

Revisão: Sabrina Dupim Moriki. *Editoração*: Nelson Mitsuhashi. *Impressão e acabamento*: Edições Loyola

PROGRAMA DO IX CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL – 2025

"Transformações do Direito Tributário: Avanços e Retrocessos"

Coordenação:
Ricardo Mariz de Oliveira, Rodrigo Maito da Silveira,
José Maria Arruda de Andrade, Martha Toribio Leão,
Fabiana Carsoni Fernandes e Mara Eugênia Buonanno Caramico

Programação: 21 a 23 de maio de 2025

Dia 21 (quarta-feira)

08h15 Cerimônia de abertura
Participantes:
- Celso Fernandes Campilongo
- Taís Vargas Ferracini de Campos Gurgel
- Luís Eduardo Schoueri
- Ricardo Mariz de Oliveira

08h30 **Painel 01**: "Entre mudança e manutenção constitucional: as tensões das transformações do direito tributário brasileiro".
Participantes:
- Celso Fernandes Campilongo
- Humberto Bergmann Ávila
- Misabel Abreu Machado Derzi

Presidente: Alessandro Rostagno

10h15 Intervalo – *Coffee break*

10h40 **Painel 02**: "Novos ou velhos princípios do Sistema Tributário Nacional? Mitigação de regressividade; simplicidade; justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente, neutralidade".
Participantes:
- Roberto Quiroga Mosquera
- Paulo Ayres Barreto
- Roque Antonio Carrazza
- Betina Treiger Grupenmacher

Presidente: Gustavo Masina

12h15 Intervalo – Almoço

14h00 **Painel 03**: "Reformas da tributação da renda e do patrimônio (Dividendos, IPVA, ITCMD, JCP, Pillar 2 / Adicional da CSLL e outras reformas relacionadas)".

Participantes:

- Valter Souza Lobato
- Leonardo Aguirra de Andrade
- Fabiana Carsoni Fernandes
- Rodrigo Maito da Silveira

Presidente: Gil Mendes

15h30 Intervalo – *Coffee break*

16h00 **Painel 04**: "Flexibilização da legalidade: Preços de transferência; Pillar 2 – incorporação de orientações da OCDE e orientações administrativas ao nosso ordenamento jurídico; Delegação ao Executivo ou ao Comitê Gestor para disporem sobre alíquotas, hipóteses de creditamento etc.".

Participantes:

- Sergio André Rocha
- Elidie Palma Bifano
- Isabel Garcia Calich da Fonseca
- Renato Lopes Becho

Presidente: Giancarlo Matarazzo

17h30 **Painel 05 – Mesa de Debates**: "Período de transição e regulamentação das reformas sobre o consumo e renda".

Participantes:

- Clara Gomes Moreira
- Alexandre Evaristo Pinto
- Ana Claudia Borges de Oliveira
- Tatiana Midori Migyiama
- Lina Santin Cooke
- Salvador Cândido Brandão Junior
- Paulo Caliendo

Coordenador: Leonardo Aguirra de Andrade

Dia 22 (quinta-feira)

08h30 **Painel 06**: "Transformações do direito e uniformização internacional: qual o papel dos relatórios de organismos internacionais na interpretação de reformas constitucionais ou legais?".

Participantes:

- Tercio Sampaio Ferraz Jr.
- José Maria Arruda de Andrade
- Claudia Lucia Pimentel Martins da Silva
- Luís Eduardo Schoueri

Presidente: Victor Borges Polizelli

10h15 Intervalo – *Coffee break*

10h40 **Painel 07**: "Extrafiscalidade (Imposto Seletivo; PIS/Cofins-receitas financeiras e combustíveis) e regimes especiais. Avaliação periódica de resultados. A inconstitucionalidade de tributos cujo produto da arrecadação não atende aos fins para os quais eles foram criados".

Participantes:

- Denise Lucena Cavalcante
- André Folloni
- Pedro Augustin Adamy
- Martha Toribio Leão

Presidente: João Francisco Bianco

12h15 Intervalo – Almoço

14h00 **Painel 08**: "O papel da lei complementar (normas gerais x normas de instituição de IBS/CBS, Sujeito Ativo do IBS e competência tributária de instituir o tributo?)".

Participantes:

- Mara Eugênia Buonanno Caramico
- Cleucio Santos Nunes
- Luís Flavio Neto

Presidente: Durval Araújo Portela Filho

15h30 Intervalo – *Coffee break*

16h00 **Painel 09**: "Reforma tributária sob a perspectiva da economia digital (Intangíveis)".

Participantes:

- Ricardo Maito da Silveira
- Tathiane Piscitelli
- Marco Aurélio Greco
- Fernando Aurelio Zilveti

Presidente: Luiz Roberto Peroba

17h30 **Painel 10 – Mesa de Debates**: "Perspectivas da jurisprudência no período de mudanças".

Participantes:

- Maysa Pittondo Deligne
- Alessandra Okuma
- Cristiane Pires McNaughton
- Daniel Prates
- Alexandre Naoki Nishioka

Coordenador: Paulo Victor Vieira da Rocha

Dia 23 (sexta-feira)

08h30 **Painel 11**: "Desafios do contencioso judicial do IBS e da CBS". (O controle de constitucionalidade entre as normas emanadas do Conselho Federativo e as normas ordinárias dos Estados e Municípios em relação a questões de delegação, interpretação, fiscalização, e normas que criam obrigações acessórias".

Participantes:

- Consuelo Yoshida
- Leonardo Alvim
- Maria Carolina Maldonado M. Kraljevic
- Eduardo Maneira

Presidente: Raquel Novais

10h15 Intervalo – *Coffee break*

10h40 **Painel 12**: "Desafios do contencioso administrativo do IBS e da CBS" (O princípio da consunção em matéria tributária e sua aplicação antes e depois da reforma tributária, Normas gerais em matéria de penalidade/tema 863 STF, Sistema de precedentes – sua realidade atual e sua adoção diante da reforma tributária)".

Participantes:

- Lana Borges
- Gustavo Brigagão
- Cassiano Menke
- Bruno Fajersztajn

Presidente: José Eduardo Soares de Melo

12h15 Intervalo – Almoço

14h00 **Painel 13**: "A responsabilidade tributária de terceiros perante a Reforma Tributária sobre o Consumo" (O "interesse comum" estabelecido pelo artigo 124, I, do CTN como pressuposto para a caracterização da solidariedade tributária em confronto com o PL 108/24, Art. 128 do CTN: relacionamento com o FG?, Art. 137 do CTN: responsabilidade por infrações)".

Participantes:

- Tarsila Ribeiro Marques Fernandes
- André Dantas
- Ricardo Mariz de Oliveira

Presidente: Maria Rita Ferragut

15h30 Intervalo – *Coffee break*

16h00 **Painel 14**: "IBS e CBS e a não cumulatividade" (desenho constitucional; bens de uso e consumo pessoal; *split payment*)".

Participantes:

- Flávia Romano de Rezende
- André Mendes Moreira
- Hugo de Brito Machado Segundo
- Thais De Laurentiis

Presidente: Caio Augusto Takano

18h00 **Cerimônia de Encerramento**

Participantes:

- Ministro Edson Fachin
- Celso Fernandes Campilongo
- Ricardo Mariz de Oliveira

Sumário

Programa do IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual 5

Apresentação 19

Artigos – Palestrantes

Lucros Auferidos por Controladas no Exterior e o Supremo Tribunal Federal: o Necessário Retorno às Premissas Hermenêuticas 23
Alessandra Okuma
1. Introdução. 2. Teoria dos sistemas e incorporação no direito brasileiro. 3. A interpretação dos tratados e os Comentários da OCDE.

A Reforma Tributária e os Serviços Financeiros 32
Alexandre Evaristo Pinto
1. Introdução. 2. As especificidades do mercado financeiro. 3. A experiência brasileira de tratamento tributário diferenciado às instituições financeiras. 4. O tratamento diferenciado às instituições financeiras nos precedentes do STF. 5. As dificuldades na implantação de um imposto sobre o valor agregado no mercado financeiro. 6. O regime jurídico de tributação do setor financeiro conforme a EC n. 132/2023 e a LC n. 214/2025. 7. Conclusões. 8. Referências.

Segurança Jurídica sob Tensão: os Desafios da Reforma Tributária Brasileira 48
Alexandre Naoki Nishioka / Tatyana Chiari Paravela
1. Introdução. 2. O princípio da segurança jurídica no direito tributário. 3. Tensões e desafios na implementação da Reforma Tributária: repercussões no Poder Judiciário e no âmbito da fiscalização e do contencioso administrativo. 3.1. Poder Judiciário. 3.2. Fiscalização e contencioso administrativo. 4. Considerações finais.

Reflexões sobre a Distribuição Disfarçada de Lucros em Face do Projeto de Lei n. 1.087, de 2025 58
Ana Claudia Borges de Oliveira
1. Introdução. 2. O Projeto de Lei n. 1.087/2025. 3. Distribuição de dividendos e distribuição disfarçada de lucros. 4. Dividendos das sociedades de pessoas x sociedades de capital. 5. Notas conclusivas.

A Extrafiscalidade no Imposto Seletivo Diante da Igualdade Tributária e da Capacidade Contributiva 67
André Folloni
Introdução. 1. Por que discutir extrafiscalidade. 2. Caracterização da extrafiscalidade: finalidade, objetivo, função e efeitos dos tributos. 2.1. Finalidade ex-

trafiscal. 2.2. Objetivo extrafiscal. 2.3. Função extrafiscal. 2.4. Efeito extrafiscal. 3. Caracterização da extrafiscalidade: fundamento da diferenciação. 4. Regime jurídico da extrafiscalidade. 5. Extrafiscalidade do Imposto Seletivo. Conclusão.

Multas Tributárias. Sistema Atual, Novos Paradigmas e as Contradições do Sistema Proposto na Reforma do Consumo 78
Bruno Fajersztajn
1. Introdução. 2. Crise do modelo atual. 3. Novos paradigmas para a imposição de sanções. 4. O PLP n. 124/2022. 5. A jurisprudência do STF atuando como moderador. 6. Multas tributárias e o IBS – PLP n. 108/2024. 7. Conclusões.

A Nota Fiscal Inidônea e a não Cumulatividade na LC n. 214/2025: a Permanência do Contencioso Tributário 89
Caio Augusto Takano / Thiago Marini
Introdução. 1. A neutralidade tributária e o direito ao crédito. 2. A proteção da boa-fé na jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça e a Súmula n. 509. 3. A manutenção indesejada do contencioso tributário em afronta à simplicidade do novo sistema. Conclusão.

Reforma Tributária, Estado de Direito e Separação dos Poderes: Algumas Reflexões sobre a Atuação Disfuncional do Executivo e do Legislativo em Matéria Tributária 98
Cassiano Menke
Introdução. 1. Reforma tributária e os Poderes Executivo e Legislativo. 1.1. Atuação do Executivo: os anteprojetos aos PLPs n. 68/2024 e n. 108/2024. 1.2. Atuação do Legislativo. 2. Ofensas ao Estado de Direito e à separação de poderes relativamente à reforma tributária: uma análise crítica. 2.1. Com relação à atuação do Executivo: não transparência e ausência dos contribuintes na redação dos anteprojetos aos PLPs n. 68/2024 e n. 108/2024. 2.2. Com relação à atuação do Legislativo. 2.2.1. Delegação de poder, falta de determinação e hipertrofia do Executivo. 2.2.2. Alguns problemas inerentes à hipertrofia do Executivo: insegurança jurídica, desigualdade, complexidade e litigiosidade. Conclusões.

Restituição dos Tributos sobre o Consumo (*Cashback*) como Instrumento de Equidade Tributária: Perspectivas 111
Cleucio Santos Nunes
Introdução. 1. Fundamentos à devolução dos tributos sobre o consumo. 2. A regulamentação da devolução do IBS e da CBS. 3. Sistemas comparados, vantagens e desvantagens do modelo brasileiro. Considerações finais. Referências.

Reforma Tributária e seus Impactos no Contencioso Judicial Tributário e a Justiça Tributária 122
Consuelo Y. Moromizato Yoshida
1. Introdução. 2. O modelo tributário brasileiro anterior, a Reforma Tributária (EC n. 132/2023) e o novo modelo de tributação sobre o consumo. 3. Os impac-

tos da Reforma nos contenciosos administrativo e judicial tributários. 4. O contencioso administrativo, o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias e o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias. 5. O contencioso judicial tributário do IBS e da CBS. A nova competência originária do STJ. As propostas da AGU e do Ministério da Fazenda. 5.1. Proposta da AGU e do Ministério da Fazenda de centralizar a judicialização do IBS e da CBS em duas novas ações específicas a serem ajuizadas diretamente no STJ. 5.2. O Relatório do STJ sobre os impactos processuais da Reforma Tributária. 5.3. Grupo de Trabalho do CNJ constituído pelo Ministro Barroso em 10 de abril de 2025. 6. Considerações finais. Referências.

Reforma Tributária e o Princípio da Proteção Ambiental 131

Denise Lucena Cavalcante

1. Considerações iniciais. 2. Solidariedade e tributação ambiental. 3. Histórico da Emenda Constitucional n. 132/2023: a inserção do princípio da proteção ambiental no meio do caminho. 4. A cooperação internacional no enfrentamento da crise climática. 5. Considerações finais. Referências.

Harmonização entre Regulamentação Administrativa e Princípios Tributários 144

Elidie Palma Bifano

1. Introdução. 1.1. Generalidades. 1.2. O tema sob análise. 2. Limites da regulamentação à luz da hierarquia das leis: observância dos princípios constitucionais. 2.1. Lei e decreto. 3. Na trilha do Poder Judiciário. 3.1. O decreto pode ter uma função de complementação da lei? O que isso significa? 3.2. Delegação ao Regulamento: limites da flexibilização do princípio da legalidade. 3.3. A flexibilização e seus contornos no STF. 3.4. Conclusão. 4. Outras questões. 4.1. Introdução de condicionantes voltadas à observância de obrigações acessórias: Instrução Normativa RFB n. 1.765/2017. 4.2. Jurisprudência incerta na aplicação do regulamento: como agir? 4.3. Extrapolação do Decreto n. 70.235/1972. 4.4. O outro lado da questão: ato normativo que extrapola em favor do contribuinte. 4.5. Autoridade do Confaz (e o Comitê Gestor?) 5. Comentários finais.

Adicional de CSL: Contribuição Social Sujeita aos Princípios da Realização, da Capacidade Contributiva, da Solidariedade e da Equidade no Custeio da Seguridade Social 154

Fabiana Carsoni Fernandes

1. Introdução. 2. O Pillar 2: diretrizes e objetivos. 3. As regras GloBE no Brasil: o adicional de CSL. 4. A natureza jurídica do ACSL. 5. O regime jurídico do ACSL: a realização da renda, a solidariedade, a capacidade contributiva e a isonomia. 6. Conclusões.

A Responsabilidade das Plataformas Digitais no Imposto de Consumo 185

Fernando Aurelio Zilveti

1. Introdução. 2. Regimes jurídicos e modelos de responsabilização das plataformas digitais. 2.1. Brasil – IBS/CBS e a LC n. 214/2025. 2.2. Estados Unidos – *sales tax* e *marketplace facilitators*. 2.3. União Europeia – VAT e o *deemed supplier*. 3. A ideia da responsabilidade da plataforma como coletora do tributo

sobre o consumo. 4. Precedentes jurisdicionais sobre a responsabilidade pela coleta do tributo. 5. Conclusão.

Bens de Uso e Consumo Pessoal 199
Hugo de Brito Machado Segundo
Introdução. 1. A prometida não cumulatividade plena, suas restrições (e não era plena?) e as importações legislativas. 2. Algumas particularidades brasileiras. 3. A questão da coerência. 4. O receio de fraudes e a desnecessária ressalva. 5. A destinação de um bem pode ser definida abstratamente e *a priori* pela lei? 6. Excessos inconstitucionais da LC n. 214/2025. Considerações finais. Referências.

Adicional da CSLL e a Remissão Dinâmica às Regras da OCDE 213
Isabel Garcia Calich da Fonseca
1. Sobre o contexto das regras GloBE e a importância de *soft law* no direito tributário internacional. 2. Pilar 2 – Regras GloBE. 3. Modelos possíveis de implementação na legislação doméstica dos países e a escolha do legislador brasileiro. 4. Abordagem brasileira: remissão dinâmica e o princípio da legalidade. 5. Precedentes do Supremo Tribunal de Justiça (STF) sobre flexibilização do princípio da legalidade. 6. Experiência europeia com as regras GloBE e a problemática envolvendo a remissão dinâmica. 7. Conclusão.

Breves Notas sobre o Art. 24 da Lei Complementar n. 214/2025 que trata da "Responsabilidade Solidária" e a sua Possível Correlação com Crimes contra a Ordem Tributária 229
José André Wanderley Dantas de Oliveira
1. Introdução. 2. Breves notas sobre os institutos da solidariedade e da responsabilidade no CTN e no art. 24 da LC n. 214/2025. 3. Conduta tributária e crimes contra a ordem tributária. 4. O art. 24 da LC n. 214/2025, o instituto da responsabilidade solidária e a possibilidade de crimes contra a ordem tributária. 5. Considerações finais. 6. Referências bibliográficas.

Influências de Organismos Internacionais e Reformas Legislativas em Nações Periféricas 238
José Maria Arruda de Andrade
1. Premissas assumidas. 2. Influências internacionais sobre o direito tributário brasileiro. 3. Considerações finais – tratamento a ser dado a fontes internacionais.

Comentários ao Projeto de Lei n. 1.087/2025 245
Leonardo Aguirra de Andrade
Introdução. 1. A estrutura geral dos mecanismos do Projeto de Lei n. 1.087/2025. 1.1. A porta de entrada (§ 1º do art. 16-A). 1.2. A base de cálculo do IRPFM (§ 3º do art. 16-A). 1.3. Regra de complementação de carga tributária (§ 2º do art. 16-A). 2. O Projeto de Lei n. 1.087/2025 contraria o princípio da progressividade? 3. O Projeto de Lei n. 1.087/2025 contraria o princípio da generalidade? 4. O Projeto de Lei n. 1087/2025 contraria o princípio da simplicidade? 5. O Projeto de Lei n. 1.087/2025 e a sua eficácia. 6. O Projeto de Lei n. 1.087/2025 e os pontos de aprimoramento. Conclusões.

Considerações sobre o Emprego de Instrumentos Interpretativos Publicados pela OCDE 262
Luís Eduardo Schoueri
Introdução. 1. Os Comentários à Convenção Modelo da OCDE e os arts. 31 e 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. 2. A prática dos tribunais e a utilização dos Comentários à CM OCDE. 2.1. O exemplo brasileiro: o Caso Engecorps e o Caso Vale. 3. As referências aos documentos da OCDE na legislação nacional. Conclusão.

Acordo de Precificação Antecipada – APA: uma Vacina para prevenir Litígios Complexos e Substanciais sobre Preços de Transferência 273
Luís Flávio Neto / Victor Polizelli
1. Introdução: elegibilidade e barreiras de acesso ao APA conforme o art. 6º da IN em Consulta Pública. 2. Características fundamentais do APA: cooperação, transparência e natureza hermética. 3. Aproximações e distinções de programas: APA e Confia. 4. Redundâncias restritivas que prejudicam a implementação do programa de APA. 5. Alternativas às limitações de acesso ao APA.

A Reforma Tributária e a Economia Digital: Diálogos sobre o IBS e a CBS a partir do IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual 284
Luiz Roberto Peroba / Caio Malpighi / Jorge Ricardo da Silva Junior
I. Introdução. II. Materialidade dos tributos e o fenômeno da economia digital. a) Regras constitucionais de competência tributária. b) A generalidade dos criptoativos e as hipóteses de incidência do IBS/CBS. c) Demais espécies tributárias e dificuldades de subsunção de transações com conteúdo tecnológico às hipóteses de incidência. III. O princípio do destino e a tributação do consumo no contexto da economia digital. a) O princípio do destino como reflexo evolutivo do federalismo fiscal ante o fenômeno da digitalização da economia. b) Local da operação, importações e exportações de serviços e bens imateriais. IV. Responsabilidade tributária das plataformas digitais. V. Conclusão.

Sujeição Ativa do IBS – Desafios para a Harmonização do Contencioso Administrativo e Judicial na Reforma Tributária 309
Mara Eugênia Buonanno Caramico
1. Introdução. 2. Breve introito – visão geral dos novos tributos sobre o consumo e a reforma tributária aprovada pela Emenda Constitucional n. 132/2023. 3. *Overview* sobre a situação atual. 4. Da sujeição ativa do IBS e da CBS. 5. Conclusão.

O Imposto Seletivo e o Controle de seus Efeitos 319
Martha Leão
Introdução. 1. A extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. 2. A natureza excepcional do Imposto Seletivo diante dos fundamentos do novo sistema de tributação indireta. 3. A exigência de controle de efeitos sobre o Imposto Seletivo. Conclusões. Referências.

Algumas Reflexões sobre a Reforma Tributária da Emenda Constitucional n. 132/2023 e da Lei Complementar n. 214/2025 334
Maysa de Sá Pittondo Deligne

Complexidades da Sistemática de Precedentes Tributários 341
Ministro Edson Fachin
Considerações finais.

Uma "Nova" Extrafiscalidade? A Concepção Reducionista de Direito Tributário da Emenda Constitucional n. 132/2022 351
Pedro Adamy
1. Introdução: o debate científico e suas premissas. 2. A falsa novidade: redução, não inovação. 3. A concepção reducionista da extrafiscalidade. 4. Rigidez constitucional: o engessamento da função promocional do direito tributário. 5. Centralização excessiva: o fim do federalismo extrafiscal. 6. Políticas públicas predeterminadas constitucionalmente: o esvaziamento do Poder Legislativo. 7. Unitarismo extrafiscal: desconsideração das peculiaridades regionais. 8. A essencialidade rígida ou fechada. 9. A prudência do velho marinheiro. 10. Conclusão: o futuro da extrafiscalidade brasileira.

A Responsabilidade Tributária de Terceiros perante a Reforma Tributária sobre o Consumo (o Interesse Comum) 363
Ricardo Mariz de Oliveira
1. Lei complementar versus lei complementar. 2. Breves recordações do CTN, da doutrina e da jurisprudência, para melhor compreensão das disposições da LC n. 214. 3. As disposições da Lei Complementar n. 214. Referências.

Operações Mercantis Internas com Cápsulas de Café – *ICMS* – Redução de Base de Cálculo – Exegese do Art. 3º, III, do Anexo II, do *RICMS/SP* e do Convênio ICMS n. 128/1994 374
Roque Antonio Carrazza
1. Introdução. 2. O caráter dogmático do direito. 3. A chamada "cesta básica" e as desonerações fiscais sobre as operações jurídicas com os produtos que a compõem. 3.1. Introito. 3.2. A desoneração fiscal dos produtos da "cesta básica". 4. O princípio da igualdade e a comercialização do café em cápsula. 5. Da aplicabilidade do disposto no art. 111, II, do CTN. 6. Conclusão.

A Influência de Relatórios de Organismos Internacionais na Interpretação de Reformas Constitucionais e Legais 387
Tercio Sampaio Ferraz Júnior

***Split Payment* na Reforma Tributária: entre Inovação e Incerteza** 391
Thais De Laurentiis / Alice Conceição do Nascimento
1. Introdução. 2. O que é *split payment* e como deverá funcionar? 3. Modalidades de *split payment*. 4. Críticas quanto à fragilidade do sistema: a (in)certeza da não cumulatividade plena. 5. Pagamento parcelado. 6. Conclusão.

Progressividade e Reforma da Tributação sobre a Renda: as Oportunidades que perde o PL n. 1.087/2025 403
Valter de Souza Lobato / Vinícius Andre de Oliveira Soares
1. Introdução. 2. A progressividade tributária da ótica da ciência das finanças. 2.1. Conceito de progressividade. 2.2. Métodos para atuação da progressividade. 2.3. As possíveis unidades imponíveis. 3. Breve diagnóstico da progressividade no sistema atual. 4. Apreciação crítica do PL n. 1.087/2025. 4.1. Isenção até R$ 5.000,00 e progressividade contínua até R$ 7.000,00. 4.2. Imposto de Renda mínimo da pessoa física. 5. Considerações finais. Referências bibliográficas.

Artigos – Monitores

O Uso das Políticas Públicas Tributárias Fomentadas na OCDE como Reforço Argumentativo nos Poderes Executivo e Legislativo Brasileiros: um Estudo das Manifestações Identificadas entre 2015 e 2025 421
Alina Miyake
Aspectos introdutórios. 1. As categorias de medidas de alinhamento fiscal à OCDE no direito brasileiro. 2. Medidas de alinhamento ao Projeto BEPS, Fórum Global e/ou FATF. 2.1. RERCT e CRS. 2.2. CbC Report. 2.3. Troca de *rulings*. 2.4. Regulamentação do MAP. 2.5. Beneficiário efetivo. 2.6. *Pillar II*: o QDMTT brasileiro? 2.7. DeCripto/CARF. 2.8. DPLAT/DIOR. 3. Alinhamentos para acessão do Brasil à OCDE. 3.1. ADT Brasil-Reino Unido. 3.2. Regras de TP. 3.3. Tentativa de eliminação do IOF/Câmbio. 3.4. CBC/IBS e OECD VAT/GST Guidelines. 4. Outras tentativas de "alinhamento". 4.1. Tributação de dividendos. 4.2. Tributação do ganho de capital indireto. 4.3. Tributação de *offshores*. 4.4. IRPF-M. 4.5. Redução de litigiosidade e programas de *co-operative compliance* tributários. Conclusões.

Autonomia pela Metade: o Federalismo Pós-Reforma Tributária 454
Álvaro Luis Ribeiro Reis
1. Introdução. 2. O federalismo brasileiro. 3. Marcha atrás na história. 4. Devemos celebrar um réquiem para o federalismo?

Tratamento Tributário da Inadimplência no Sistema do IBS e da CBS frente aos Princípios da Capacidade Contributiva, da não Cumulatividade e da Neutralidade 465
Marcela Adari Camargo
1. Introdução. 2. Inadimplência comercial e regime tributário atual. 3. Histórico da tributação vigente e o modelo de tributação do IVA segundo a experiência internacional. 4. Conclusão.

Ausência de Clareza na Definição da Hipótese de Incidência do IBS e da CBS e a Violação aos Princípios da Legalidade e da Segurança Jurídica 475
Raphael Silva Castro
I. Introdução. II. A problemática da (in)definição da hipótese de incidência do IBS e da CBS. III. A (in)observância dos princípios da legalidade e da seguran-

ça jurídica. IV. Riscos de discricionariedade e fragmentação interpretativa. V. Considerações finais.

Imposto Seletivo na Mineração: o Veto Presidencial ao Art. 413, I, da Lei Complementar n. 214/2025 e o Conceito de Destinação 483

Victoria Cascaes Brito / Jhonytan Mark da Silva

1. Introdução. 2. A LC n. 214/2025 e os contornos do IS na mineração. 3. Imposto Seletivo na exportação. 4. A imunidade das exportações e a adoção do princípio do destino. 5. Conclusão.

Artigos Vencedores

Tributação Ambiental no Brasil e na Áustria: um Estudo Comparado entre o Imposto Seletivo e a *Eco-Social Tax Reform* 497

Alicia Madeira Schneider

Introdução. 1. O cenário tributário na Áustria: um estudo de caso. 1.1. Panorama geral da política fiscal austríaca. 1.2. Instrumentos fiscais para promoção da sustentabilidade ambiental. 1.3. A reforma tributária austríaca de 2022. 2. O viés ambiental da instituição do Imposto Seletivo no Brasil. 2.1. Direito ambiental na Constituição Federal de 1988. 2.2. Tributação como instrumento de política ambiental. 2.3. Implementação do IS pela Emenda Constitucional n. 132/2023. Considerações finais. Referências bibliográficas. Referências normativas.

Critérios Norteadores para a Reforma do Contencioso Judicial da CBS e do IBS 521

Jorge José Roque Pires Filho

1. Introdução. 2. O desenho constitucional do IBS/CBS e do Comitê Gestor do IBS. 3. Diagnóstico dos desafios no contencioso judicial relativo ao IBS e à CBS. 3.1. Conflitos judiciais entre os entes federativos. Nova competência do STJ criada com a EC n. 132/2023: art. 105, I, *j*, da CF/1988. 3.2. Conflitos judiciais entre contribuintes e os entes federativos. 4. Critérios orientadores das soluções para o contencioso judicial relativo ao IBS e à CBS. 5. Conclusões. Referências.

A Tributação das Plataformas de Acomodações e Transporte de Pessoas na LC n. 214/2025 542

Maurine Morgan Pimentel Feitosa

1. Introdução. 2. A incidência de IBS/CBS sobre as locações de curto prazo e o transporte privado individual de passageiros. 2.1. A incidência de IBS e CBS sobre as locações: considerações gerais e locações de curto prazo. 2.2. O transporte privado individual de passageiros na LC n. 214/2025. 3. A responsabilidade das plataformas de acomodações e transporte de pessoas no contexto da LC n. 214/2025. 3.1. Responsabilidade tributária na Constituição e no CTN: considerações gerais. 3.2. Responsabilidade tributária e operações internas: o quadro geral trazido pela LC n. 214/2025 e perspectivas. 4. Conclusão. 5. Bibliografia.

Apresentação

Nas últimas décadas, o IBDT firmou-se como referência na promoção de congressos anuais voltados ao estudo do direito tributário, ora sob o enfoque nacional, ora sob perspectiva internacional. Esses encontros acadêmicos transformaram-se em espaço singular de diálogo entre doutrina, jurisprudência e prática tributária.

Exaltamos, nesta publicação, a realização do IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual, promovido em parceira com a AJUFE, a AJUFESP e o DEF-FD-USP, cuja tema central, *Transformações do Direito Tributário: Avanços e Retrocessos*, orientou a análise crítica das mudanças recentes no cenário tributário.

Este volume reúne a produção científica resultante do congresso realizado entre 21 e 23 de maio de 2025. Mais de 80 painelistas se dedicaram a examinar criticamente os desafios e as perspectivas do direito tributário no Brasil, em meio a um cenário de intensas reformas legislativas, crescente protagonismo jurisprudencial e a permanente tensão entre segurança jurídica, eficiência arrecadatória e justiça fiscal.

Os trabalhos que compõem esta coletânea, contudo, vão além da simples documentação das ideias apresentadas, exprimindo um esforço coletivo, orientado pelo eixo metodológico do congresso, de avaliar em que medida as transformações do sistema tributário representam avanços concretos ou, ao contrário, ensejam riscos de retrocesso.

Neste sentido, mais do que um repositório de textos acadêmicos, estes *Anais* refletem a complexidade do direito tributário contemporâneo. Ao tratar da legalidade, da igualdade na tributação, da repartição de encargos e dos impactos da jurisprudência recente, os autores revelam não apenas rigor científico, mas também sensibilidade diante da realidade prática e dos desafios institucionais do presente.

O exame crítico da evolução normativa e jurisprudencial é aqui conduzido sem perder de vista a necessária conexão com os valores constitucionais, ressaltando a importância da constante mediação entre teoria e prática. Assim, o que se lê nestas páginas é o reflexo sobre um momento de transição, em que o direito tributário brasileiro é chamado a reafirmar seus fundamentos e, ao mesmo tempo, a reinventar-se diante das exigências de um mundo em transformação.

Os *Anais do IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual* testemunham a pluralidade de visões e análises que marcaram o encontro, oferecendo subsídios

valiosos não apenas para a compreensão do presente, mas também para a projeção de caminhos futuros, em consonância com o compromisso do IBDT de fomentar a pesquisa e o pensamento tributário no Brasil.

Outono de 2025.

Os Coordenadores

IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual

IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

ARTIGOS – Palestrantes

Lucros Auferidos por Controladas no Exterior e o Supremo Tribunal Federal: o Necessário Retorno às Premissas Hermenêuticas

Alessandra Okuma
Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Presidente do Tax & Women. Professora de cursos de pós-graduação. Advogada em São Paulo.

1. Introdução

Enquanto escrevemos este texto, o julgamento do Recurso Extraordinário n. 870.214 ainda não foi concluído. O Ministro Relator André Mendonça proferiu um excelente voto que negou provimento ao recurso da União, mas o Ministro Gilmar Mendes abriu divergência e votou pelo provimento do recurso extraordinário da União. O Ministro Gilmar Mendes foi acompanhado pelos Ministros Alexandre de Moraes e Nunes Marques, que acompanharam a divergência. Aguarda-se voto do Ministro Luiz Fux, que pediu vista, e dos demais componentes da Suprema Corte.

A questão é polêmica e antiga. Envolve a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória – MP n. 2.158/2001, que exige o imposto de renda sobre lucros auferidos no exterior por controladas antes da distribuição e sua compatibilidade com os Tratados para Evitar Dupla Tributação – TDT.

O art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 exigiu que os lucros auferidos por controladas ou coligadas detidas no exterior fossem considerados disponibilizados para controladora ou coligada residente no Brasil, na data do balanço. Trata-se de ficção jurídica pela qual *presume-se* a distribuição de lucros para impedir que estes sejam mantidos em países de tributação favorecida, como medida para postergar a incidência do imposto de renda brasileiro.

Como resultado da presunção de distribuição de lucros em que estes são contabilizados no balanço das controladas, as controladoras residentes no Brasil são obrigadas a incluí-los imediatamente na base de cálculo de IRPJ e CSLL.

A norma antielisiva foi inspirada em regras de transparência fiscal internacional, as chamadas *controlled foreign corporation rules* – CFC. No entanto, por seu escopo amplo e por trazer uma ficção jurídica que não estava em consonância com a disponibilidade jurídica e econômica da renda, o Supremo Tribunal Federal – STF, na ADI n. 2.588, formou maioria para declarar (i) a inconstitucionalidade da tributação automática dos lucros auferidos em 31 de dezembro quanto às coligadas localizadas fora de "paraísos fiscais"[1] e (ii) a constitucionalidade da tributação quanto aos lucros auferidos por controladas localizadas em "paraísos fiscais".

[1] Arts. 24 e 24-A da Lei n. 9.430/1996 e IN n. 1.037/2010.

Não houve maioria em relação às demais questões, notadamente, (a) lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais; (b) por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais[2] e (c) a presunção do art. 74 da MP n. 2.158/2001 quando há tratado para evitar dupla tributação.

É esse último ponto que finalmente será analisado pelo Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário n. 870.214, que analisará a constitucionalidade do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 quando há tratado para evitar dupla tributação – TDT, notadamente os TDTs firmados pelo Brasil com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo.

A análise aqui proposta envolve dois aspectos hermenêuticos fundamentais[3] para a solução de antinomias entre tratados internacionais e normas internas: (i) a pluralidade de sistemas e a incorporação no Direito Brasileiro; (ii) a interpretação dos tratados internacionais e o papel dos comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE no direito brasileiro.

2. Teoria dos sistemas e incorporação no direito brasileiro

No direito internacional público, há duas teorias que tratam da relação entre os sistemas jurídicos dos Estados e as normas internacionais[4]. A primeira teoria é o monismo, cujo precursor foi Kelsen[5], pela qual o Direito Internacional e o direito interno dos Estados comporiam um sistema único. Com a ratificação dos tratados internacionais, estes passariam a compor o ordenamento jurídico interno e produzir efeitos para os particulares. Kelsen[6] defende a teoria monista com primazia do Direito Internacional, sendo que no ápice de sua pirâmide está a *groundnorm*, a norma hipotética fundamental que dá fundamento de validade para todo o sistema jurídico internacional, seguida pela norma consuetudinária que permite que os Estados celebrem tratados – o *pacta sunt servanda*[7].

A segunda teoria é o pluralismo jurídico, que admite a validade de mais de um sistema jurídico concomitantemente. Nesse sentido, as normas jurídicas dos Estados e aquelas de fonte internacional[8] seriam conjuntos independentes e sem

---

2 RE n. 541.090-SC.

3 OKUMA, Alessandra. Tributação de controladas no exterior e tratados para evitar dupla tributação. *Jota*, 09.10.2024. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-de-controladas-no-exterior-e-tratados-para-evitar-dupla-tributacao. Acesso em: 10 jun. 2025.

4 OKUMA, Alessandra. *Não discriminação no direito tributário internacional*. São Paulo: Lumen Juris, 2020, p. 11-30.

5 KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 370/383.

6 KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 374/377.

7 VALADÃO, Haroldo. *Direito internacional privado*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1974, p. 53 e 94; TENORIO, Oscar. *Direito internacional privado*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1976, p. 93 e ss., MELLO, Celso D. Albuquerque. *Direito constitucional internacional*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994, p. 344.

8 Sobre a relevância das fontes na interpretação: "Primeiro, existem atividades *preparatórias* à interpretação, como a qualificação de determinado objeto como um documento normativo e a identi-

pontos de intersecção, como duas linhas paralelas. E para que uma norma de fonte internacional fosse internalizada seria necessário um procedimento de incorporação[9].

Como bem observou Vilanova, a pluralidade de sistemas jurídicos é "dado-da-experiência": "Com apoio nos fatos, o que podemos dizer é que há apenas uma porção comum de normas de Direito internacional integrando os sistemas jurídicos parciais. (...) Do ponto de vista jurídico positivo, os sistemas parciais (estatais) se excluem e só se interpenetram através das fontes normativas indicadas pela Constituição positiva de cada um. O ângulo jurídico-formal é insuficiente para dar conta da experiência jurídica."[10]

A pluralidade dos sistemas jurídico-positivos estatais decorre de fatos históricos e sociais. Teubner[11] também admite a pluralidade de sistemas jurídicos válidos, independentes e concorrentes. Baseou-se nos ensinamentos de Luhmann[12], para quem a validade das normas decorre do processo circular de produção e aplicação do direito. Assim, para Teubner, poderia haver pluralidade de sistemas jurídicos, simultaneamente válidos e independentes dos ordenamentos jurídicos Estatais.

Embora a ciência do direito deva ser compreendida como sistema deôntico único, despido de contradições, lacunas e obscuridades, é fato que há leis editadas por cada Estado soberano e todas estas são permeadas de conflitos, lacunas, ambiguidades e múltiplos significados[13]. É dever do intérprete conferir harmonia

---

ficação de determinados artigos como pertinentes ao assunto que se pretende resolver. Tais atividades *pressupõem* teorias e *demandam* escolhas: para qualificar determinado objeto como um documento normativo é preciso dispor de uma *teoria das fontes normativas* e, com base nos seus critérios, decidir quais dispositivos são normativos e quais não são; e para identificar os artigos como pertinentes é necessário ter uma noção prévia da *teoria dos sistemas normativos* e, de acordo com seus parâmetros, decidir quais artigos são pertinentes e quais não são e como eles se relacionam no conjunto normativo." (ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29. São Paulo: IBDT/Dialética, 2013, p. 181-204)

9 "É corolário da teoria dualista a necessidade de, através de alguma formalidade, transportar o conteúdo normativo dos tratados para o Direito interno, para que estes, embora já existentes no plano internacional, possam ter validade e executoriedade no território nacional. Consoante o monismo, não será necessária a realização Grande parte dos Estados, seguindo a concepção dualista nesse legislação interna através da promulgação ou simples publicação." (RODAS, João Grandino. *Tratados internacionais*. São Paulo: RT, 1991, p. 17)

10 VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 182.

11 TEUBNER, Gunther. *"Global Bukowina"*: Legal pluralism in the world society. Global law without a state. Hampshire: Darmouth Publishing Company, 1997.

12 LUHMANN, Nicklas. *Sistema jurídico y dogmatica jurídica*. Madrid: Centro de Estudios constitucionales, 1983.

13 "Não apenas as regras de competência, mas todas as palavras, usadas em quaisquer textos normativos, são ferramentas da chamada linguagem natural e, nessa condição, há uma textura aberta que lhes é insuprimível. São vagas, e ambíguas, potencialmente, características que só se reduzem

ao sistema da ciência do direito, o que deve ser feito com a identificação de significados e conceitos, suprimento de lacunas e solução de conflitos, inclusive aqueles originados por normas de fonte internacional; ou, como bem pontuou Humberto Ávila à "Ciência do Direito Tributário cumpre as atividades de descrição, reconstrução, decisão e criação de significados"[14].

Temos, portanto, que o Direito Internacional e o Direito Brasileiro são sistemas autônomos, como conjuntos independentes, que se interseccionam quando há incorporação das normas de fonte internacional pelo método previsto no Direito Brasileiro.

Nosso sistema jurídico brasileiro exige que normas internacionais passem por um processo de incorporação ao direito brasileiro. Os tratados internacionais devem ser assinados pelo Presidente da República (art. 84, VIII, da Constituição Federal) e, em matéria tributária, a ratificação dependerá do prévio referendo do Congresso Nacional, que via de regra se dá mediante Decreto-legislativo (art. 49, I, da Constituição Federal). Ratificado o tratado internacional, o Presidente da República promulga um decreto presidencial que determina sua execução pela Administração Pública[15].

A aprovação pelo Congresso Nacional é exigida pelo art. 49, I, da Constituição Federal, que lhe outorga competência para "I – resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional".

A incorporação dos tratados internacionais no sistema jurídico brasileiro exige a edição de normas próprias. Temos, então, o reconhecimento de uma pluralidade de sistemas jurídicos que se interseccionam quando há incorporação da norma internacional pelo ordenamento jurídico brasileiro. Nesse subconjunto de intersecção encontram-se todas as Convenções para Evitar Dupla Tributação e seus respectivos protocolos, bem como outras normas bilaterais e multilaterais que foram recepcionadas pelo Brasil. Também está a Convenção de Viena do Direito dos Tratados, incorporada pelo Decreto n. 7.030/2009. Mas não estão os comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

à luz de cada contexto em que são empregadas, do qual se extraem elementos capazes de dar precisão ao que com elas se pretendeu significar." (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regras de competência e a textura aberta da linguagem natural. *Revista Direito Tributário Atual* v. 50, ano 40. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022, p. 183-199)

[14] ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29. São Paulo: IBDT/Dialética, 2013, p. 181-204 e Ciência do direito tributário e discussão crítica. *Revista Direito Tributário Atual* v. 32. São Paulo: IBDT, 2013, p. 181-204.

[15] XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 107 e TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. São Paulo: RT, 2001, p. 566.

Assim, a interpretação das normas jurídicas de nosso sistema deve partir das regras de direito positivo e das normas internacionais devidamente incorporadas[16]. Estas são as fontes autorizadas a produzir normas gerais e abstratas pelo nosso sistema. As normas são válidas à medida que têm fundamento de validade em normas de hierarquia superior e são editadas pela autoridade competente mediante o procedimento adequado.

Tratados bilaterais e multilaterais são normas válidas que pertencem ao nosso sistema. Mas os comentários da OCDE não são, pois não foram devidamente recepcionados no direito brasileiro, nem foram emitidos por autoridade competente.

O Brasil não faz parte da OCDE e não está obrigado a seguir as diretrizes desta organização. Diferente é a situação das diretrizes de preços de transferência, que foram expressamente referidas como fontes subsidiárias de interpretação[17] no texto da Instrução Normativa n. 2.161/2023; bem como daquelas que tratam do Pilar 2, que também foram reconhecidas como fontes[18] pela Lei n. 15.079/2024.

Portanto, para a solução de antinomias diante do conflito entre as disposições do art. 74 da MP n. 2.158/2001 e o texto dos tratados para evitar dupla tributação firmados pelo Brasil com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, deve ser eliminada uma das duas normas do sistema[19]. E, o ponto de partida para a ade-

---

[16] Cabe, aqui a advertência de Humberto Ávila: "não pode o intérprete alterar o significado fixado pelo legislador em favor de outro que entenda melhor, de um lado, porque tal estratégia argumentativa, no âmbito de dispositivos que atribuem poder ao Estado ou que asseguram garantias ao indivíduo, transforma a interpretação em criação de significados" (ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 59).

[17] "Art. 1º (...) § 4º As diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, consubstanciadas no relatório intitulado 'OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration 2022', bem como suas futuras alterações, quando expressamente aprovadas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB, são fontes subsidiárias para a interpretação e integração das normas de controle dos preços de transferência, exceto se forem contrárias ou inconsistentes em relação à Lei n. 14.596, de 14 de junho de 2023, a esta Instrução Normativa ou aos demais atos normativos editados pela RFB."

[18] "Art. 3º(...) § 2º Consideram-se documentos de referência o Modelo de Regras (*Model GloBE Rules*), o Comentário (*Commentary to the GloBE Rules*), as Orientações Administrativas (*Agreed Adminstrative Guidances*) e as demais regras, orientações e procedimentos, e atualizações posteriores, aprovados pelo Quadro Inclusivo da OCDE para a implementação coordenada da tributação mínima efetiva."

[19] "Ciência do Direito subtrai normas do Direito quando procede à solução de antinomias, assim compreendida a técnica por meio da qual o intérprete elimina uma das duas normas explícitas em conflito, de tal sorte que uma delas, embora válida do ponto de vista formal, é considerada inválida pelo intérprete do ponto de vista material.
O preenchimento de lacunas e a solução de antinomias demonstram, pois, ser o sistema jurídico composto das normas explícitas formalmente válidas instituídas pelo Poder Legislativo, menos as normas explícitas materialmente inválidas e mais as normas implícitas materialmente válidas desenvolvidas pela Ciência do Direito." (ÁVILA, Humberto. Ciência do direito tributário e discussão crítica. *Revista Direito Tributário Atual* v. 32. São Paulo: IBDT, 2013, p. 181-204)

quada interpretação é o sistema do direito positivo, com as normas válidas[20]. Os comentários da OCDE não são normas válidas em nosso sistema jurídico e, portanto, resta dúvida quanto ao uso deste recurso interpretativo.

3. A interpretação dos tratados e os Comentários da OCDE

A Convenção de Viena do Direito dos Tratados – CVDT, incorporada pelo Decreto n. 7.030/2009, disciplina métodos para a solução de controvérsias relativas aos tratados, tais como outras controvérsias internacionais, baseados no livre consentimento, no princípio da boa-fé e na regra *pacta sunt servanda*.

O art. 27 da CVDT dispõe que "uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado". Seu art. 31, § 1º, prevê que a interpretação do texto deve ser pautada pela boa-fé, segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.

O propósito do tratado é, portanto, elemento que deve ser considerado para a interpretação[21]. O objetivo e a finalidade dos Tratados para evitar a dupla tributação é, como o próprio nome diz e como consta dos respectivos preâmbulos, evitar a dupla tributação e prevenir a elisão fiscal. E a dupla tributação aqui referida é o fenômeno econômico e não a dupla tributação jurídica, como bem demonstrou Ramon Tomazela[22].

E, no caso concreto, a aplicação do art. 74 da MP n. 2.158/2001 frustra o objetivo dos Tratados para evitar a dupla tributação, pois os lucros das controladas poderão ser tributados em três situações concretas então:

> 1º) quando auferidos pelo Estado de residência (Bélgica, Luxemburgo e Dinamarca), nos termos do art. 7º dos respectivos TDTs;
> 2º) pelo Brasil, também quando auferidos pelas controladas, nos termos do art. 74 da MP n. 2.158/2001 ou da Lei n. 12.973/2014;

---

[20] "Para a dogmática jurídica, para que se reconheça a validade de uma norma é preciso, em princípio e de início, que a norma esteja INTEGRADA no ordenamento. Exige-se, pois, que seja cumprido o processo de formação ou produção normativa, em conformidade com os requisitos do próprio ordenamento. Cumprido esse processo, temos uma norma válida. Por exemplo, terminada a fase constitutiva do processo produtivo de normas legais, que ocorre com a sua sanção, temos uma lei válida. Sancionada a norma legal, para que se inicie o TEMPO de sua validade, ela deve ser publicada. Publicada a norma diz-se, então, que a norma é vigente. VIGÊNCIA é, pois, um termo com o qual se demarca o tempo de validade de uma norma (cf. Vasconcelos, 1978). Vigente, portanto, é a norma válida (pertencente ao ordenamento) cuja autoridade JÁ pode ser considerada imunizada, sendo exigíveis os comportamentos prescritos." (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. A validade das normas jurídicas. *Sequência Estudos Jurídicos e Políticos* v. 15, n. 28. Florianópolis, 1994, p. 72-87. DOI: 10.5007/%x. Disponível em: https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15875. Acesso em: 16 jun. 2025)

[21] VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. London: Kluwer, 1999, p. 37.

[22] SANTOS, Ramon Tomazela. *Dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação* (Série Doutrina Tributária v. XLI). São Paulo: IBDT, 2021, p. 50 e ss.

3º) pela Bélgica, Luxemburgo e Dinamarca quando forem pagos os dividendos à controladora, nos termos do art. 10 dos respectivos TDTs.

Haverá, portanto, tripla tributação do mesmo rendimento, e o Brasil somente concederá crédito de imposto após o efetivo pagamento dos dividendos aos controladores, quando comprovado pagamento de imposto na Bélgica, em Luxemburgo ou na Dinamarca[23].

E, nesse caso, a interpretação dada estaria em dissonância com os arts. 26, 27 e com o art. 31, § 1º, da CVDT.

Importante observar que os comentários da OCDE são normas chamadas "soft law", pois não têm a força coercitiva para obrigar os Estados[24], como consta expressamente do seu § 29.

Muito embora os comentários da OCDE possam ser considerados como contexto[25], em sentido amplo, no termos do art. 31, § 2º, da CVDT, o recurso a este método interpretativo não pode resultar em uma antinomia, como bem pontuou Ramon Tomazela: "A prática internacional evidencia que essas recomendações, conquanto não vinculantes, podem apresentar uma interpretação autorizada ("authoritative interpretation"), capaz de influenciar o julgamento de tribunais nacionais, *desde que não entrem em conflito direto com as fontes formais de direito internacional público*."[26]

A OCDE defende que mesmo as Convenções já existentes – celebradas, portanto, com base em modelos anteriores – devem, na medida do possível, ser interpretadas de acordo com o espírito dos Comentários atuais e revistos, salvo no caso específico das disposições convencionais substancialmente diferentes das disposições alteradas.

Parece-nos que a modificação feita nos comentários da OCDE em 2003 é substancial, pois expressamente incluiu o § 13 nos comentários ao art. 7º, pelo qual as disposições dos tratados sobre lucros das empresas não impedem a aplicação de regras de transparência, as denominadas *controlled foreign corporations*[27]

---

[23] Confira-se o art. VIII do Decreto n. 6.332/2007.

[24] "As the Commentaries have been drafted and agreed upon by the experts appointed to the Committee on Fiscal Affairs by the Governments of member countries, they are of special importance in the development of international fiscal law. Although the Commentaries are not designed to be annexed in any manner to the conventions signed by member countries, which unlike the Model are legally binding international instruments, they can nevertheless be of great assistance in the application and interpretation of the conventions and, in particular, in the settlement of any disputes." (OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*: condensed version *2017*. OECD Publishing. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en)

[25] VAN DER BRUGGEN, Edwin. The power of persuasion: notes on the sources of international law and the OECD Commentary, 31, *Intertax*, Issue 8, 2003, p. 259-270. Disponível em: https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/31.8/TAXI2003053.

[26] SANTOS, Ramon Tomazela. *Dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação* (Série doutrina tributária v. XLI). São Paulo: IBDT, 2021, p. 164.

[27] "13. The purpose of paragraph 1 is to provide limits to the right of one Contracting State to tax the business profits of enterprises of the other Contracting State. The paragraph does not limit

Nesse sentido, Bélgica e Luxemburgo expressaram suas reservas em relação aos comentários da OCDE de 2003:

> "66. Belgium cannot share the views expressed in paragraph 13 of the Commentary. *Belgium considers that the application of controlled foreign companies legislation is contrary to the provisions of paragraph 1 of Article 7.* This is especially the case where a Contracting State taxes one of its residents on income derived by a foreign entity by using a fiction attributing to that resident, in proportion to his participation in the capital of the foreign entity, the income derived by that entity. By doing so, that State increases the tax base of its resident by including in it income which has not been derived by that resident but by a foreign entity which is not taxable in that State in accordance with paragraph 1 of Article 7. That Contracting State thus disregards the legal personality of the foreign entity and acts contrary to paragraph 1 of Article 7.
> (…)
> 67. Luxembourg does not share the interpretation in paragraph 13 which provides that paragraph 1 of Article 7 does not restrict a Contracting State's right to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law *as this interpretation challenges the fundamental principle contained in paragraph 1 of Article 7.*"

Os TDTs pautam-se no princípio de reciprocidade (art. 30 da Convenção de Viena) e da uniformidade dos termos utilizados (art. 31 da Convenção de Viena). Bélgica e Luxemburgo entendem que o art. 7º dos TDTs impede a aplicação de regras CFC que pretendem tributar, por ficção, os lucros auferidos no exterior.

O Decreto n. 6.332/2007, que promulgou a convenção adicional e alterou o TDT Brasil – Bélgica, não trouxe a ressalva de que suas disposições seriam compatíveis com a aplicação de regras CFC e similares, como tornou-se usual nos TDTs mais recentes. E o Decreto n. 9.851/2019, que promulgou a convenção adicional ao TDT Brasil – Dinamarca, também não estabelece essa disposição em seu protocolo.

Assim sendo, Bélgica, Luxemburgo e Dinamarca consideram que o art. 7º dos TDTs impede a tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior antes de sua distribuição, mas que o art. 10 permite a distribuição de dividendos quando houver o efetivo pagamento.

Como se vê, embora os comentários da OCDE possam ser considerados contexto para fins de interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação da

---

the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents' participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the enterprise of the other State and may not, therefore, be said to have been levied on such profits (see also paragraph 23 of the Commentary on Article 1 and paragraphs 37 to 39 of the Commentary on Article 10)."

renda, no caso concreto dos TDT firmados com Bélgica, Luxemburgo e Dinamarca esse recurso hermenêutico não pode ser utilizado para contrariar as disposições dos arts. 26, 27, 30 e 31, § 1º, da CVDT.

A Reforma Tributária e os Serviços Financeiros

Alexandre Evaristo Pinto

Professor concursado de Contabilidade e Legislação Tributária na Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária na Universidade de São Paulo (FEA/USP) e na Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (EAESP/FGV). Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Comercial pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Conselheiro Julgador do Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional (CRSFN). Ex-conselheiro julgador de turmas ordinárias e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Ex-presidente da Associação dos Conselheiros Representantes dos Contribuintes no CARF (ACONCARF). Ex-julgador do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT/SP) e do Conselho Municipal de Tributos (CMT/SP).

1. Introdução

A tributação das instituições financeiras em um contexto de implantação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) apresenta desafios únicos que justificam para elas um tratamento diferenciado em relação às empresas comerciais ou industriais.

Vale notar que em dezembro de 2023 foi promulgada a Emenda Constitucional n. 132, que introduziu uma nova sistemática de tributação sobre o consumo baseada essencialmente na instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), tributos que possuem características de um IVA.

Ao inserir o art. 156-A na Constituição Federal, a Emenda Constitucional n. 132/2023 previu que lei complementar traria disposição sobre regimes específicos para serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos.

Em 16 de janeiro de 2025, foi promulgada a Lei Complementar n. 214/2025, resultado da conversão em lei do Projeto de Lei Complementar n. 68/2024, e que prevê que os serviços financeiros estão sujeitos a um regime específico de incidência do IBS e da CBS.

Este artigo analisa os principais desafios e impactos da Lei Complementar n. 214/2025 no setor financeiro, destacando o regime de tributação proposto para as instituições financeiras.

2. As especificidades do mercado financeiro

Ao dispor sobre o conceito de mercado financeiro, Roberto Quiroga Mosquera leciona que o mercado financeiro pode ser entendido como o ambiente em que

se realizam operações de intermediação entre agentes superavitários e deficitários de recursos[1].

Nessa linha, Andrea Andrezo e Iran Siqueira Lima pontuam que no mercado financeiro há tanto os intermediários financeiros, que se interpõem entre os que dispõem de recursos e os que necessitam de recursos, como também há os auxiliares na intermediação, que apenas aproximam as partes para que as operações sejam diretamente feitas entre poupadores e tomadores[2].

No que tange à composição do mercado financeiro, os referidos autores assinalam que este mercado se divide nos seguintes segmentos: (i) mercado monetário; (ii) mercado de crédito; (iii) mercado de capitais; (iv) mercado de câmbio; e (v) mercado de derivativos[3].

O mercado monetário é responsável por operações de curto prazo, envolvendo títulos emitidos pelo governo e por instituições financeiras para regular a liquidez da economia. Por outro lado, o mercado de crédito compreende operações de empréstimos e financiamentos para consumidores e empresas, sendo fundamental para o desenvolvimento econômico[4].

Por sua vez, o mercado de capitais possibilita a captação de recursos por meio da emissão de ações e títulos de dívida, permitindo que empresas financiem seus projetos de longo prazo, ao passo que o mercado de câmbio viabiliza a conversão de moedas estrangeiras, permitindo transações internacionais e facilitando o comércio global[5].

Por fim, o mercado de derivativos se compõe de operações cujos valores derivam do preço ou performance de outros ativos[6].

No que tange especificamente ao mercado de crédito, torna-se relevante discutir a composição do *spread* bancário, que corresponde à diferença entre a taxa de juros cobrada nos empréstimos e a taxa paga aos depositantes. Ele é influenciado por fatores como inadimplência, carga tributária, custos administrativos e margens de lucro[7].

---

1 MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Tributação no mercado financeiro e de capitais*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 19-20.

2 ANDREZO, Andrea F.; LIMA, Iran Siqueira. *Mercado financeiro*: aspectos conceituais e históricos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 3.

3 ANDREZO, Andrea F.; LIMA, Iran Siqueira. *Mercado financeiro*: aspectos conceituais e históricos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 1-2.

4 ANDREZO, Andrea F.; LIMA, Iran Siqueira. *Mercado financeiro*: aspectos conceituais e históricos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 1-2.

5 ANDREZO, Andrea F.; LIMA, Iran Siqueira. *Mercado financeiro*: aspectos conceituais e históricos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 1-2.

6 ANDREZO, Andrea F.; LIMA, Iran Siqueira. *Mercado financeiro*: aspectos conceituais e históricos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 1-2.

7 REIS JUNIOR, Henrique O. Massena; PAULA, Luiz Fernando de; LEAL, Rodrigo Mendes. Decomposição do *spread* bancário no Brasil: uma análise do período recente. *Economia* v. 14, n. 1A. Brasília, jan./abr. 2013, p. 29-60.

Segundo estudo da Fipecafi, o Brasil tem um dos maiores *spreads* bancários do mundo, o que impacta negativamente a oferta de crédito e o crescimento econômico, sendo que um dos fatores mais contribuem para o aumento do *spread* é a carga tributária[8].

Além da cara tributária, a estrutura dos custos administrativos também afeta o spread bancário, uma vez que as instituições financeiras precisam manter uma ampla infraestrutura para operar, o que inclui agências, sistemas tecnológicos e equipes especializadas para avaliação de crédito e gestão de riscos. Tais custos são repassados ao consumidor na forma de juros mais elevados[9].

A inadimplência também tem um papel fundamental na composição do *spread* bancário. Segundo o estudo da Fipecafi, quanto maior a taxa de inadimplência, maior o risco assumido pelos bancos, levando a um aumento nas taxas de juros para compensar possíveis perdas. Em países com menor inadimplência, como Canadá e Alemanha, o *spread* bancário tende a ser mais baixo[10].

Não restam dúvidas que a intermediação financeira é a principal característica do modelo de negócios das instituições que atuam no mercado financeiro, sendo que a intermediação financeira desempenha papel essencial na economia, pois facilita o fluxo de recursos entre agentes econômicos.

Em outras palavras, sem a atuação eficiente das instituições financeiras, a alocação de capital se tornaria menos eficiente, resultando em menor crescimento econômico e aumento dos custos de transação. Dessa forma, a tributação dessas instituições deve ser analisada com cautela para evitar distorções que possam impactar negativamente a economia.

3. A experiência brasileira de tratamento tributário diferenciado às instituições financeiras

Observando-se o sistema tributário nacional constituído a partir da Constituição de 1988, nota-se que as instituições financeiras têm recebido um tratamento tributário diferenciado, quer seja por meio da aplicação de alíquotas especiais, quer seja em função da obrigatoriedade de alguns regimes de tributação.

Ao tratar do princípio da isonomia na norma tributária, José Arthur Lima Gonçalves assinala que o tratamento diferenciado entre os sujeitos passivos da obrigação tributária abrange as seguintes situações: (i) dever de entregar mais ou

---

8 FIPECAFI. Estudo sobre a estrutura da taxa de juros no Brasil: apuração do *spread* da indústria bancária. São Paulo, 2004. Disponível em: http://ww.febraban.org.br/ Arquivo/Destaques/destaque-fipecafi-fev2005.asp.

9 REIS JUNIOR, Henrique O. Massena; PAULA, Luiz Fernando de; LEAL, Rodrigo Mendes. Decomposição do *spread* bancário no Brasil: uma análise do período recente. *Economia* v. 14, n. 1A. Brasília, jan./abr. 2013, p. 29-60.

10 FIPECAFI. Estudo sobre a estrutura da taxa de juros no Brasil: apuração do *spread* da indústria bancária. São Paulo, 2004. Disponível em: http://ww.febraban.org.br/ Arquivo/Destaques/destaque-fipecafi-fev2005.asp.

menos tributos; ou (ii) dever ou não dever de entregar tributos enquanto outros não devem ou devem[11].

Em igual sentido, Humberto Ávila acentua que a Constituição determina que os contribuintes sejam tratados de maneira igual a menos que existam motivos para um tratamento diferenciado, o que equivale a dizer que o ente estatal deve enunciar as razões que justificam a diferenciação[12].

Assim, as instituições financeiras têm merecido especial atenção dos legisladores em função de suas características e têm recebido alguns tratamentos tributários diferenciados que descreveremos a seguir.

No que tange à Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), esta teve sua alíquota majorada para as instituições financeiras em diferentes momentos, tais como com a edição das Medidas Provisórias n. 675/2015 (convertida na Lei n. 13.169/2015) e n. 1.034/2021 (convertida na Lei n. 14.183/2021). Assim, as pessoas jurídicas não financeiras estão sujeitas a uma alíquota de 9% de CSL, ao passo que as instituições financeiras estiveram sujeitas a alíquotas superiores de acordo com as disposições trazidas pelos diplomas normativos supracitados. Desde janeiro de 2022, a alíquota de CSL aplicável às pessoas jurídicas financeiras é de 20%, nos termos do art. 3º da Lei n. 7.689/1988[13].

Como se nota, o tratamento diferenciado relativo à alíquota da CSL das instituições financeiras implica o dever de entregar mais tributos do que as pessoas jurídicas que não se configurem em tal enquadramento.

A partir da leitura da Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 675/2015, convertida na Lei n. 13.169/2015, verifica-se que a alíquota da CSL aplicável às instituições financeiras foi majorada para torná-la compatível com a capacidade contributiva de tais entidades[14]. Diferentemente da Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 675/2015, não há justificativa explícita do aumento das alíquotas da CSL para as pessoas jurídicas financeiras na Exposição de Motivos da Me-

---

[11] GONÇALVES, José Arthur Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 48-49.

[12] ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 203-204.

[13] Lei n. 7.689/1988: "Art. 3º A alíquota da contribuição é de:
I – 20% (vinte por cento) até o dia 31 de dezembro de 2021 e 15% (quinze por cento) a partir de 1º de janeiro de 2022, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos II, III, IV, V, VI, VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar n. 105, de 10 de janeiro de 2001; (Redação dada pela Lei n. 14.183, de 2021)
II-A – 25% (vinte e cinco por cento) até o dia 31 de dezembro de 2021 e 20% (vinte por cento) a partir de 1º de janeiro de 2022, no caso das pessoas jurídicas referidas no inciso I do § 1º do art. 1º da Lei Complementar n. 105, de 10 de janeiro de 2001; e (Incluído pela Lei n. 14.183, de 2021)
III – 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas."

[14] Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 675/2015: "4. A relevância dos dispositivos decorre da necessidade de adequar a tributação incidente sobre o setor financeiro, tornando-a compatível com sua capacidade contributiva. A urgência da medida se justifica pela necessidade de a alteração proposta entrar em vigor o mais rapidamente possível, observado o princípio nonagesimal."

dida Provisória n. 1.034/2021, o que não é uma boa prática legislativa e nos leva a inferir que os motivos devem ter sido os mesmos da Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 675/2015.

No que se refere à contribuição previdenciária patronal sobre a folha de salários, o art. 22, § 1º, da Lei n. 8.212/1991 estabelece que as instituições financeiras recolherão um adicional de 2,5% sobre a folha de salários, além da alíquota geral de 20% que é devida por todas as empresas[15].

Dessa forma, nota-se que o tratamento diferenciado às instituições financeiras neste caso concreto também representa o dever de entregar mais tributos no que toca à contribuição previdenciária.

Com relação ao imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), o art. 14 da Lei n. 9.718/1998 estabelece que estão obrigadas ao regime de apuração do Lucro Real as pessoas jurídicas que exerçam atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta[16].

---

[15] Lei n. 8.212/1991: "Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:
I – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.
§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo."

[16] Lei n. 9.718/1998: "Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:
I – cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;
II – cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

Ao tratar da base de cálculo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o art. 44 do Código Tributário Nacional determinou que a sua base de cálculo é o montante real, presumido ou arbitrado da renda ou dos proventos tributáveis[17].

O Lucro Real configura a sistemática de apuração do IRPJ, pela qual a base de cálculo é calculada a partir do lucro líquido contábil ajustado por adições, exclusões e compensações previstas na legislação tributária, conforme preceituam os arts. 6º e 7º do Decreto-lei n. 1.598/1977[18].

Ante o exposto, diferentemente de outras pessoas jurídicas que, em tese, poderiam escolher pelo regime de apuração da base de cálculo que lhe fosse mais apropriado, as instituições financeiras estão obrigatoriamente sujeitas ao Lucro Real.

Vale destacar que o regime de apuração do Lucro Real não necessariamente implica uma maior carga tributária do que os demais regimes de apuração, no entanto, tendo em vista que há um maior controle de receitas e despesas no Lucro Real, ele é o regime de tributação que, em tese, mais se aproxima (em maior ou menor grau a depender da quantidade de ajustes) do lucro contábil.

No tocante às contribuições sociais ao Programa de Integração Social (PIS) e para financiamento da seguridade social (Cofins), o art. 7º, I, da Lei n. 10.637/2002[19] e o art. 10, I, da Lei n. 10.833/2003[20] determinam que as pessoas

---

IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei n. 9.430, de 1996;

VI – que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

VII – que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio."

17 Código Tributário Nacional: "Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis."

18 Decreto-lei n. 1.598/1977: "Art. 6º Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. (...)

Art. 7º O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais."

19 Lei n. 10.637/2002: "Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º: Produção de efeito

I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998 (parágrafos introduzidos pela Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), e Lei n. 7.102, de 20 de junho de 1983."

20 Lei n. 10.833/2003: "Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998, e na Lei n. 7.102, de 20 de junho de 1983."

jurídicas que se enquadrem como instituições financeiras permanecem sujeitas ao regime cumulativo de PIS e Cofins.

Mais uma vez, trata-se de regra diferenciada para instituições financeiras, sem que signifique necessariamente que a tributação no regime cumulativo seja maior ou menor do que a que ocorreria no regime não cumulativo.

Por meio da leitura das exposições de motivos das Medidas Provisórias n. 66/2002 e n. 135/2003, que foram convertidas nas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, não é possível identificar uma justificativa pela qual as instituições financeiras (dentre diversas outras pessoas jurídicas ou atividades) deverão permanecer no regime cumulativo.

É possível que tal decisão legislativa tenha sido tomada em virtude da existência de poucas oportunidades de creditamento de PIS e Cofins sobre insumos nas prestadoras de serviços, no entanto, não houve a evidenciação do porquê de tal tratamento discriminatório nas normas que criaram estas regras excepcionais.

Além da obrigatoriedade de aplicação do regime cumulativo, há disposições específicas bastante relevantes que evidenciam algumas das particularidades do setor financeiro.

Outro ponto relevante diz respeito ao cálculo do montante da receita tributável pelo PIS e pela Cofins. Como regra geral, uma parte significativa do resultado das instituições financeiras advém do *spread* bancário, que pode ser entendido como margem bruta dos bancos, isto é, a diferença entre a remuneração oferecida pelos bancos aos aplicadores de recursos e o custo do crédito cobrado aos tomadores de recursos.

Assim, considerando as características específicas das operações realizadas pelas instituições financeiras, o art. 3º, § 6º, I, da Lei n. 9.718/1998[21] trouxe dis-

[21] Lei n. 9.718/1998: "Art. 3º (...) § 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei n. 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir:
I – no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito:
a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira;
b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado;
c) deságio na colocação de títulos;
d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações;
e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de *hedge*;
II – no caso de empresas de seguros privados, o valor referente às indenizações correspondentes aos sinistros ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de cosseguro e resseguro, salvados e outros ressarcimentos.
III – no caso de entidades de previdência privada, abertas e fechadas, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates;

posição normativa possibilitando que elas tenham algumas deduções adicionais da receita bruta para fins de cálculo das contribuições PIS e Cofins, dentre as quais as deduções de: (i) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira; (ii) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado; (iii) deságio na colocação de títulos; (iv) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações; e (v) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de *hedge*.

Dessa forma, por mais que a entidade tenha auferido um determinado montante bruto com as operações de intermediação financeira, não será este montante a base de cálculo do PIS e da Cofins, uma vez que a lei autoriza dentre outras a dedução das despesas incorridas nas operações de intermediação financeira.

Como se nota, as instituições financeiras possuem base de cálculo diferenciada das demais atividades empresariais no que tange às contribuições PIS e Cofins, podendo efetuar deduções e exclusões que não eram possíveis para as empresas comerciais, industriais e de serviços.

4. O tratamento diferenciado às instituições financeiras nos precedentes do STF

A alíquota diferenciada e maior de CSLL aplicável às instituições financeiras foi objeto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) n. 4.101 e n. 5.485, julgadas em junho de 2020 pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

A ADI n. 4.101 foi interposta pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro e questionava o aumento da alíquota da CSLL das instituições financeiras e equiparadas, de 9% para 15%, promovida pela Lei n. 11.727/2008, ao passo que a ADI n. 5.485 foi interposta pela Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização e questionava o aumento da alíquota da CSLL das seguradoras, de 15% para 20%, promovida pela Lei n. 13.169/2015.

Segundo as mencionadas confederações, os aumentos da CSLL feririam o princípio da isonomia, uma vez que a Constituição apenas permitiria diferenciações na base de cálculo e nas alíquotas entre setores econômicos quando baseadas em critérios quantitativos e que se apliquem de forma geral a todos os segmentos. Os ministros seguiram o entendimento do relator, Ministro Luiz Fux, que não identificou qualquer discriminação nas normas questionadas.

De acordo com o referido ministro, a intenção do legislador constituinte foi, justamente, concretizar a isonomia, tratando de forma distinta os contribuintes que se encontram em condições distintas – o que contraria o argumento das entidades. Assim, o foco do debate não seria o volume de lucro das seguradoras e

IV – no caso de empresas de capitalização, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de resgate de títulos."

instituições financeiras, mas sim a estrutura do sistema tributário, que considera a atividade principal das empresas sujeitas à tributação diferenciada.

Na mesma linha, em 2018, houve outros precedentes do STF em que diferenciações tributárias aplicáveis às instituições financeiras foram consideradas constitucionais, não ofendendo o princípio da isonomia.

No caso do Recurso Extraordinário n. 599.309, o Lloyds Bank questionava a exigência de alíquota adicional de 2,5% na contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento, exigida de instituições financeiras e entidades similares.

Para o Ministro Ricardo Lewandowski, relator do processo, a Emenda Constitucional n. 20/1998 apenas reforçou a permissão para aplicação de alíquotas diferenciadas, sem trazer qualquer inovação ao ordenamento jurídico.

Segundo o referido ministro, o adicional também se harmoniza com outros princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva e o da justiça na distribuição do financiamento da seguridade social, tendo seu posicionamento seguido pela maioria dos ministros.

Vale notar que o Ministro Marco Aurélio votou pelo provimento do recurso, entendendo que o acréscimo de 2,5% era inconstitucional, pois aplicava tratamento desigual às entidades, especialmente no período anterior à Emenda Constitucional n. 20/1998.

Por fim, no âmbito do Recurso Extraordinário n. 656.089, ajuizado pela Mercantil do Brasil Financeira, era questionado o aumento da alíquota de Cofins das instituições financeiras, de 3% para 4% promovido pela Lei n. 10.684/2003. No referido recurso, a contribuinte alegava que tal aumento contrariaria o princípio da isonomia, que proibiria o poder público de tratar de forma desigual contribuintes em condições semelhantes.

O relator do caso, o Ministro Dias Toffoli, entendeu que a adoção de uma alíquota diferenciada não fere os princípios da isonomia e da capacidade contributiva previstos na Constituição, sendo acompanhado pela maioria dos ministros. Mais uma vez, o Ministro Marco Aurélio abriu divergência por entender que houve tratamento desigual entre as entidades mencionadas no art. 18 da Lei n. 10.684/2003.

Desse modo, o STF tem reconhecido que as instituições financeiras possuem características específicas que justificariam regimes diferenciados de tributação, o que vai confirmar inclusive a necessidade um tratamento diferenciado no que tange aos tributos sobre o consumo.

5. As dificuldades na implantação de um imposto sobre o valor agregado no mercado financeiro

A tributação das instituições financeiras no contexto de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) apresenta desafios únicos que justificam um tratamento diferenciado em relação a empresas comerciais ou industriais.

Conforme visto anteriormente, estas instituições desempenham um papel crucial na intermediação financeira, captando recursos de unidades superavitárias e concedendo empréstimos a unidades deficitárias, operando essencialmente com base no *spread* bancário.

Assim, tributar as receitas brutas dessas instituições sem permitir a dedução das despesas com captação poderia distorcer a carga tributária e afetar negativamente o funcionamento do sistema financeiro.

Segundo nota informativa da Secretaria de Reformas Econômicas, as operações financeiras podem ser divididas em dois grandes grupos: serviços cobrados por taxas explícitas e aqueles que operam com base em margens[22].

Enquanto os primeiros podem ser tributados diretamente por um IVA, os segundos apresentam dificuldades, pois sua margem embute componentes como taxa de juros livre de risco, prêmio de risco e compensação pelos serviços prestados[23].

Dessa forma, com relação aos serviços baseados em margem, a instituição financeira obtém seus ganhos por meio do *spread* entre depósitos e empréstimos[24].

A complexidade dessas operações faz com que muitos países adotem regimes diferenciados de tributação para o setor financeiro. Alguns optam inclusive pela isenção total do IVA, enquanto outros aplicam alíquotas reduzidas ou sistemas alternativos de tributação.

Conforme dito anteriormente, a aplicação do IVA sobre os serviços financeiros sem um regime específico pode levar à sobretaxação. Isso ocorre porque as receitas financeiras dos bancos, que incluem os juros cobrados nos empréstimos, não refletem necessariamente um valor agregado típico, tornando a incidência do imposto sobre o total da receita uma dupla tributação implícita.

A cumulatividade do imposto é outro fator crítico. No modelo tradicional do IVA, as empresas conseguem recuperar créditos fiscais sobre os insumos adquiridos. No entanto, como as instituições financeiras operam com margens de juros em vez de preços diretos sobre bens e serviços, a recuperação desses créditos se torna inviável. Isso pode resultar em uma tributação embutida nos custos operacionais das instituições financeiras, que é repassada aos clientes na forma de juros mais altos[25].

---

[22] SECRETARIA DE REFORMAS ECONÔMICAS. *Nota informativa* – tributação indireta de serviços financeiros. 29 de março de 2023.

[23] SECRETARIA DE REFORMAS ECONÔMICAS. *Nota informativa* – tributação indireta de serviços financeiros. 29 de março de 2023.

[24] SECRETARIA DE REFORMAS ECONÔMICAS. *Nota informativa* – tributação indireta de serviços financeiros. 29 de março de 2023.

[25] SECRETARIA DE REFORMAS ECONÔMICAS. *Nota informativa* – tributação indireta de serviços financeiros. 29 de março de 2023.

Um efeito colateral dessa cumulatividade é o aumento dos custos de intermediação financeira. Em outras palavras, se os bancos forem obrigados a pagar IVA sobre receitas brutas sem possibilidade de dedução de créditos, haverá um encarecimento do crédito.

Nessa linha, segundo estudo da Fipecafi, a tributação indireta excessiva sobre instituições financeiras pode gerar efeitos macroeconômicos adversos, uma vez que a elevação dos juros bancários reduz a disponibilidade de crédito, impactando investimentos produtivos e o consumo. Esse fenômeno pode, por consequência, desacelerar o crescimento econômico e comprometer a competitividade do país em relação a outras economias que adotam regimes tributários mais favoráveis para o setor financeiro[26].

6. O regime jurídico de tributação do setor financeiro conforme a EC n. 132/2023 e a LC n. 214/2025

Ao inserir o art. 156-A na Constituição Federal, a Emenda Constitucional n. 132/2023 previu que lei complementar traria disposição sobre regimes específicos para serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos.

Em consonância com tal previsão constitucional, os serviços financeiros estão sujeitos a um regime específico de incidência do IBS e da CBS, nos termos da Lei Complementar n. 214/2025.

A existência de um regime específico de tributação de tais serviços se justifica na medida em que o mercado financeiro possui dentre outras as seguintes funções: (i) facilitar a negociação, proteção, diversificação e pulverização de riscos; (ii) alocar recursos; (iii) monitorar administradores e exercer controle sobre companhias; (iv) agregar poupanças individuais; e (v) facilitar troca de bens e serviços, ao promover especialização[27].

Tendo em vista que a Lei Complementar n. 214/2025 estabelece um tratamento tributário diferenciado para os serviços financeiros, o legislador tributário se deparou com o desafio de defini-los e, consequentemente, atribuir consequências tributárias específicas.

Para tanto, a própria Lei Complementar n. 214/2025 enumera em seu art. 181 o que está abrangido no conceito de serviços financeiros: (i) operações de crédito, incluindo as operações de adiantamento, empréstimo, financiamento e desconto de títulos; (ii) operações de câmbio; (iii) operações com títulos e valores mobiliários e instrumentos financeiros derivativos, incluindo aquisição, negocia-

---

[26] FIPECAFI. Estudo sobre a estrutura da taxa de juros no Brasil: apuração do *spread* da indústria bancária. São Paulo, 2004. Disponível em: http://ww.febraban.org.br/ Arquivo/Destaques/destaque-fipecafi-fev2005.asp.

[27] LEVINE, Ross. Financial development and economic growth. *Journal of Economic Literature* v. XXXV, June, 1997.

ção, liquidação, custódia, corretagem, distribuição e outras formas de intermediação, bem como a atividade de assessor de investimento; (iv) operações de securitização; (v) operações de faturização (*factoring*); (vi) arrendamento mercantil (*leasing*), operacional ou financeiro, de quaisquer bens, incluindo a cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil; (vii) administração de consórcio; (viii) gestão e administração de recursos, inclusive de fundos de investimento; (ix) arranjos de pagamento, incluindo as operações dos instituidores e das instituições de pagamentos e a liquidação antecipada de recebíveis desses arranjos; (x) atividades de entidades administradoras de mercados organizados, infraestruturas de mercado e depositárias centrais; (xi) operações de seguros, com exceção dos seguros de saúde; (xii) operações de resseguros; (xiii) previdência privada, composta por operações de administração e gestão da previdência complementar aberta e fechada; (xiv) operações de capitalização; (xv) intermediação de seguros, resseguros, previdência complementar e capitalização; e (xvi) serviços de ativos virtuais.

Além disso, o art. 183 da Lei Complementar n. 214/2025 dispõe que os referidos serviços estarão sujeitos às regras de tributação previstas especificamente para os serviços financeiros quando eles forem prestados por pessoas físicas e jurídicas supervisionadas pelos órgãos governamentais que compõem o Sistema Financeiro Nacional (SFN) e pelos demais fornecedores de que trata este artigo.

Ao se referir às pessoas físicas e jurídicas supervisionadas no âmbito do SFN, o § 1º do art. 183 da Lei Complementar n. 214/2025 menciona as seguintes instituições: (i) bancos de qualquer espécie; (ii) caixas econômicas; (iii) cooperativas de crédito; (iv) corretoras de câmbio; (v) corretoras de títulos e valores mobiliários; (vi) distribuidoras de títulos e valores mobiliários; (vii) administradoras e gestoras de carteiras de valores mobiliários, inclusive de fundos de investimento; (viii) assessores de investimento; (ix) consultores de valores mobiliários; (x) correspondentes registrados no Banco Central; (xi) administradoras de consórcio; (xii) corretoras e demais intermediários de consórcios; (xiii) sociedades de crédito direto; (xiv) sociedades de empréstimo entre pessoas; (xv) agências de fomento; (xvi) associações de poupança e empréstimo; (xvii) companhias hipotecárias; (xviii) sociedades de crédito, financiamento e investimentos; (xix) sociedades de crédito imobiliário; (x) sociedades de arrendamento mercantil; (xxi) sociedades de crédito ao microempreendedor e à empresa de pequeno porte; (xxii) instituições de pagamento; (xxiii) entidades administradoras de mercados organizados de valores mobiliários, incluindo os mercados de bolsa e de balcão organizado, entidades de liquidação e compensação, depositárias centrais e demais entidades de infraestruturas do mercado financeiro; (xxiv) sociedades seguradoras; (xxv) resseguradores, incluindo resseguradores locais, resseguradores admitidos e resseguradores eventuais; (xxvi) entidades abertas e fechadas de previdência complementar; (xxvii) sociedades de capitalização; (xxviii) corretores de seguros, corre-

tores de resseguros e demais intermediários de seguros, resseguros, previdência complementar e capitalização; e (xxix) prestadores de serviços de ativos virtuais.

Neste primeiro momento, a Lei Complementar n. 214/2025 se restringiu aos serviços financeiros que estão tipificadamente supervisionados no âmbito do SFN.

Mas indo além, o § 2º do art. 183 da Lei Complementar n. 214/2025 dispõe que os fornecedores de serviços financeiros, ainda que não supervisionados pelos órgãos governamentais que compõem o SFN, abrangem: (i) participantes de arranjos de pagamento que não são instituições de pagamento; (ii) empresas que têm por objeto a securitização de créditos; (iii) empresas de faturização (*factoring*); (iv) empresas simples de crédito; (v) correspondentes registrados no Banco Central do Brasil; e (vi) os demais fornecedores que prestem serviço financeiro no desenvolvimento de atividade econômica de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica; ou de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada.

Neste ponto, o texto normativo da Lei Complementar n. 214/2025 foi redigido de forma abrangente para alcançar as empresas que atuam no setor de arranjos de pagamento e "fintechs".

No mesmo sentido, o § 3º do art. 183 da Lei Complementar n. 214/2025 trouxe importante disposição normativa no sentido de que se aplicarão as disposições específicas dos serviços financeiros também às entidades que passarem a ser supervisionadas pelos órgãos governamentais de que trata o *caput* após a data de publicação desta Lei Complementar ou que vierem a realizar as operações de que tratam os incisos do art. 183 da Lei Complementar n. 214/2025, ainda que não supervisionadas pelos órgãos governamentais.

Desse modo, a Lei Complementar n. 214/2025 tem o mérito de estabelecer um conceito abrangente de serviços financeiros, ao mesmo tempo em que não restringe o regime tributário específico nele previsto apenas às pessoas jurídicas nele previstas, mas também a outras que venham a ser supervisionadas no âmbito do Sistema Financeiro Nacional, bem como àquelas que expressamente não são supervisionadas, mas ainda assim prestam serviços financeiros.

No que tange à base de cálculo do IBS e da CBS aplicável aos serviços financeiros, o art. 185 da Lei Complementar n. 214/2025 dispõe que ela será composta das receitas das operações, com as deduções previstas na referida Lei Complementar.

Com relação às receitas de reversão de provisões e da recuperação de créditos baixados como prejuízo, o art. 186 da Lei Complementar n. 214/2025 prevê que elas comporão a base de cálculo do IBS e da CBS, desde que a respectiva provisão ou baixa tenha sido deduzida da base de cálculo.

As deduções a serem feitas das receitas se restringem a operações autorizadas por órgão governamental, desde que realizadas nos limites operacionais previstos na legislação pertinente, vedada a dedução de qualquer despesa administrativa, nos termos do art. 187 da Lei Complementar n. 214/2025.

Considerando a tributação dos serviços financeiros pelo IBS e pela CBS, os clientes de tais serviços terão direito aos créditos de tais tributos, sendo que o art. 190 da Lei Complementar n. 214/2025 estabelece que tais créditos serão apropriados com base nas informações prestadas pelos fornecedores ao Comitê Gestor do IBS e à RFB, na forma do regulamento.

Por sua vez, as instituições financeiras podem ser clientes de serviços financeiros em algumas situações, sendo que o art. 198, parágrafo único, da Lei Complementar n. 214/2025 autoriza o creditamento de IBS e CBS, desde que a respectiva despesa sobre a qual o crédito está sendo tomado não tenha sido deduzida de sua própria apuração da base de cálculo do IBS e da CBS (receitas das operações menos deduções permitidas).

No tocante especificamente às operações de crédito, de câmbio, com títulos e valores mobiliários, de securitização e de faturização, o art. 192 da Lei Complementar n. 214/2025 permitiu que fossem deduzidas das receitas de tais operações as seguintes despesas: (i) despesas financeiras com a captação de recursos; (ii) despesas de câmbio relativas às operações de câmbio; (iii) perdas nas operações com títulos ou valores mobiliários; (iv) encargos financeiros reconhecidos como despesas, ainda que contabilizados no patrimônio líquido, referentes a instrumentos de dívida emitidos pela pessoa jurídica; (v) perdas incorridas no recebimento de créditos decorrentes das atividades das instituições financeiras e das demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil nas operações com serviços financeiros, e perdas na cessão desses créditos e na concessão de descontos, desde que sejam realizadas a valor de mercado, obedecidas, ainda, em todos os casos, as mesmas regras de dedutibilidade da legislação do imposto de renda aplicáveis a essas perdas para os períodos de apuração iniciados a partir de 1º de janeiro de 2027; e (vi) despesas com assessores de investimento, consultores de valores mobiliários e correspondentes registrados no Banco Central do Brasil, relativas às operações de crédito, câmbio e de títulos e valores mobiliários, desde que esses serviços não tenham sido prestados por empregados ou administradores da empresa.

Por sua vez, no que tange ao conceito de receita, o art. 192, § 1º, da Lei Complementar n. 214/2025 determina que o conceito de receita das operações: (i) não inclui o valor do principal, caso se trate de operações de crédito; e (ii) corresponde à diferença entre o valor de alienação do ativo e o seu custo de aquisição, caso se trate de alienação de títulos e valores mobiliários.

Também há menção expressa no art. 192, § 2º, da Lei Complementar n. 214/2025 que as despesas financeiras com captação de recursos não incluem o pagamento do principal, uma vez que o recebimento e o pagamento do principal sequer transitam pelo resultado do exercício, envolvendo tão somente contas patrimoniais.

Ainda com relação ao conceito de receita, o art. 192, § 5º, da Lei Complementar n. 214/2025 prevê que as receitas e despesas computadas na base de cálculo

incluem as variações monetárias em função da taxa de câmbio, quando o resultado das operações variar conforme a cotação de moeda estrangeira, ou seja, os resultados das variações cambiais irão compor a base de cálculo do IBS e da CBS.

Ao mencionar o resultado de avaliações a valor justo de ativos e passivos, o art. 192, § 6º, da Lei Complementar n. 214/2025 dispõe que as receitas e despesas reconhecidas em contrapartida à avaliação a valor justo, no que exceder ao rendimento produzido nas operações com títulos e valores mobiliários, devem ser evidenciadas em subconta e computadas na base de cálculo no momento da realização do respectivo ativo ou passivo.

Assim, a tributação das avaliações a valor justo segue a mesma lógica da tributação prevista na Lei n. 12.973/2014 e aplicável ao IRPJ e à CSLL, isto é, desde que haja a evidenciação do valor justo em subconta, a tributação se dará tão somente no momento de realização daqueles ganhos ou perdas vinculados a um ativo ou passivo.

7. Conclusões

O funcionamento do setor financeiro apresenta especificidades, em razão tanto da complexidade envolvida em suas operações quanto do efeito direto que a tributação exerce sobre seus clientes, independentemente de serem agentes com *superávit* ou *déficit* econômico.

Em conformidade com a previsão contida na Emenda Constitucional n. 132/2023, a Lei Complementar n. 214/2025 instituiu um regime tributário próprio voltado aos serviços financeiros.

Um dos principais obstáculos enfrentados pelo legislador foi delimitar com clareza o conceito de serviços financeiros e identificar quais agentes econômicos estariam habilitados a se enquadrar no regime diferenciado de incidência do IBS e da CBS, considerando a ampla gama de atividades envolvidas e a constante transformação do setor, com o surgimento de modelos inovadores, como o das *fintechs*.

Outro ponto crítico enfrentado foi definir qual seria a base de cálculo do IBS e da CBS aplicável aos serviços financeiros. A Lei Complementar n. 214/2025 estabeleceu que essa base corresponderá às receitas obtidas nas operações, descontadas determinadas despesas, destacando-se entre elas os custos relacionados à captação de recursos.

A reforma tributária instituída pela Emenda Constitucional n. 132/2023, em conjunto com a Lei Complementar n. 214/2025, constitui um marco relevante no processo de simplificação do sistema tributário nacional. Ainda assim, os obstáculos enfrentados pelo setor financeiro permanecem evidentes, sobretudo no que diz respeito à complexidade das suas atividades e ao reflexo que modificações nos encargos dos serviços financeiros podem exercer sobre o custo do crédito de maneira ampla.

Para que o regime específico seja efetivamente implementado com êxito, será essencial a edição de normas regulamentares objetivas, bem como a manutenção de um diálogo permanente entre o governo e os representantes do setor financeiro. Além disso, é imprescindível que a aplicação e a interpretação das regras pelas autoridades fiscais estejam alinhadas com os propósitos da reforma tributária.

Finalmente, é necessário realizar um acompanhamento constante dos efeitos econômicos gerados pelas alterações promovidas pela Reforma Tributária, de modo que, se necessário, possam ser efetuadas adaptações legislativas com vistas a preservar a competitividade do setor diante de um cenário global cada vez mais integrado e caracterizado por elevada mobilidade de capitais.

8. Referências

ANDREZO, Andrea F.; LIMA, Iran Siqueira. *Mercado financeiro*: aspectos conceituais e históricos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

FIPECAFI. Estudo sobre a estrutura da taxa de juros no Brasil: apuração do *spread* da indústria bancária. São Paulo, 2004. Disponível em: http://ww.febraban.org.br/Arquivo/Destaques/destaque-fipecafi-fev2005.asp.

GONÇALVES, José Arthur Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.

LEVINE, Ross. Financial development and economic growth. *Journal of Economic Literature* v. XXXV, June, 1997.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Tributação no mercado financeiro e de capitais*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

REIS JUNIOR, Henrique O. Massena; PAULA, Luiz Fernando de; LEAL, Rodrigo Mendes. Decomposição do *spread* bancário no Brasil: uma análise do período recente. *Economia* v. 14, n. 1A. Brasília, jan./abr. 2013.

SECRETARIA DE REFORMAS ECONÔMICAS. *Nota informativa* – tributação indireta de serviços financeiros. 29 de março de 2023.

Segurança Jurídica sob Tensão: os Desafios da Reforma Tributária Brasileira

Alexandre Naoki Nishioka
Professor Doutor de Direito Tributário da Universidade de São Paulo (Faculdade de Direito de Ribeirão Preto). Professor do Programa de Mestrado e Doutorado da Instituição Toledo de Ensino – ITE. Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (Faculdade de Direito). Ex-Conselheiro do CARF (2008-2015). Advogado.

Tatyana Chiari Paravela
Mestre e Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo (Faculdade de Direito de Ribeirão Preto). Advogada.

1. Introdução

Em 1925, Franz Kafka publicou *O processo*, obra que retrata o pesadelo vivido por Josef K., um cidadão comum que se vê subitamente envolvido em um processo judicial cuja acusação desconhece, as regras não são compreensíveis e é privado de meios efetivos de defesa. A angústia kafkiana, marcada por um sistema jurídico opaco, imprevisível e arbitrário, representa a negação mais radical dos valores que sustentam o Estado de Direito[1].

Essa mesma inquietação ressurge, em dimensão coletiva, sempre que reformas legislativas de grande impacto são conduzidas no âmbito de Estados Democráticos de Direito – e é justamente por isso que o princípio da segurança jurídica assume papel central nesses contextos. Ele atua como contrapeso institucional à instabilidade normativa, oferecendo previsibilidade, coerência jurídica contínua e proteção à confiança legítima dos cidadãos frente às transformações legislativas. É precisamente nesse contexto sensível que se insere a Reforma Tributária brasileira, aprovada por meio da Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023, iniciativa que, embora envolta em promessas de modernização e simplificação do sistema fiscal, também se encontra permeada por incertezas e relevantes desafios, capazes de tensionar os próprios fundamentos da segurança jurídica que o Estado de Direito se propõe a garantir.

A Reforma Tributária sobre o Consumo tem como pilares a eliminação das distorções econômicas provocadas pela tributação e a redução dos conflitos tanto entre os entes públicos e os agentes privados quanto entre as próprias administrações tributárias. Em cumprimento ao que dispõe a Emenda Constitucional n. 132/2023, a Lei Complementar n. 214/2025 dá início à implementação do modelo denominado "IVA-Dual", bem como do Imposto Seletivo – tributos que passarão a incidir sobre o consumo no Brasil em substituição ao IPI, ao PIS, à Cofins, ao

[1] KAFKA, Franz. *O processo*. Tradução de Modesto Carone. São Paulo: Companhia das Letras, 1997.

ISS e ao ICMS, os quais serão gradualmente reduzidos até sua extinção (com exceção do IPI, que permanecerá com aplicação restrita).

A Reforma Tributária não se limita apenas à reestruturação dos tributos existentes, mas introduz, por meio do § 3º do art. 145 da Constituição Federal, novos princípios constitucionais tributários que devem orientar todo o Sistema Tributário Nacional: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente.

O período de transição estabelecido pela Emenda Constitucional n. 132/2023, que se prolongará por diversos anos[2], implica a convivência temporária de dois regimes tributários distintos, o que tende a gerar novas camadas de complexidade para contribuintes, administrações tributárias e para o próprio Poder Judiciário.

Ciente dos desafios que se avizinham, o Superior Tribunal de Justiça elaborou um relatório específico sobre os impactos da Reforma Tributária no Poder Judiciário, apontando que existe um risco de triplicação do contencioso tributário, podendo comprometer a eficiência e a segurança jurídica do sistema[3]. Além disso, desafios inerentes à fiscalização compartilhada do IBS entre Estados, Distrito Federal e Municípios começam a ressoar, especialmente no que se refere à harmonização de procedimentos, à divisão de competências e à prevenção de conflitos federativos que possam comprometer a eficiência e a segurança jurídica do novo modelo tributário.

Nesse contexto, esse artigo se propõe a investigar, por meio do raciocínio dedutivo pautado em revisão bibliográfica, os principais desafios para a implementação da reforma tributária observados até então e os riscos à segurança jurídica durante o período de transição. O trabalho se organiza da seguinte forma: inicia com a análise dos fundamentos teóricos da segurança jurídica no direito tributário; em seguida, examina as tensões e os desafios na implementação da Reforma Tributária e suas repercussões no Poder Judiciário e no âmbito da fiscalização e do contencioso administrativo; por fim, apresenta considerações sobre os principais desafios identificados e os possíveis impactos à segurança jurídica.

---

[2] Conforme determina a Emenda Constitucional n. 132/2023, a Reforma prevê dois períodos de transição, sendo um geral, de sete anos, que alcançará toda a sociedade brasileira, e outro específico para os entes federativos, de 50 anos, que não seria perceptível para a sociedade (BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF, 21 de dezembro de 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 13 jun. 2025).

[3] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Aprovado o relatório do grupo de trabalho sobre os impactos processuais da reforma tributária pela 1ª Seção. Brasília, 24 de abril de 2025. Disponível em: https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/2025/24042025-Aprovado-o-relatorio-do-grupo-de-trabalho-sobre-os-impactos-processuais-da-reforma-tributaria-pela-1a-secao.aspx. Acesso em: 13 jun. 2025.

2. O princípio da segurança jurídica no direito tributário

Segundo José Joaquim Gomes Canotilho[4], o princípio da segurança jurídica apresenta dupla fundamentalidade: é formalmente fundamental por estar previsto no *caput* do art. 5º da Constituição Federal[5], mas também é materialmente fundamental, na medida em que se articula com a dignidade da pessoa humana, assegurando tranquilidade e previsibilidade essenciais à vida em sociedade. Canotilho ainda aponta que a segurança, assim como outros princípios constitucionais, possui caráter multidimensional, desempenhando distintas funções conforme o contexto e se desdobrando em diversos subprincípios – que abrangem desde a irretroatividade da norma tributária até a anualidade das regras eleitorais. Esses subprincípios, por sua vez, podem ser agrupados em três categorias fundamentais: estabilidade, previsibilidade e ausência de perigos.

No campo do Direito Tributário, Paulo de Barros Carvalho[6] ressalta que a segurança jurídica ocupa posição central em qualquer análise jurídica de caráter sistemático, sobretudo diante da recorrente mutabilidade das normas tributárias, motivo pelo qual o denomina como sobreprincípio.

Para Paulo de Barros Carvalho[7], a estrutura sistemática do ordenamento jurídico exige que suas normas mantenham coerência interna, garantindo que a aplicação do direito seja pautada por critérios uniformes e fundamentados juridicamente. Esta necessidade de consistência torna-se ainda mais evidente quando há conflito entre normas incompatíveis, situação que demanda a escolha de uma em detrimento da outra. Nestes casos, a construção da solução normativa deve considerar o caráter sistemático do ordenamento e os critérios estabelecidos para resolução de antinomias, quais sejam os aspectos hierárquicos, cronológicos e de especialidade, conforme previsto no art. 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro[8]. A aplicação destes critérios permite a operação da revogação tácita ou por incompatibilidade, conferindo segurança jurídica ao sistema por

---

4 CANOTILHO, José Joaquim G.; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W. *et al*. *Série IDP* – Comentários à Constituição do Brasil. 2. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2018. E-book, p. 238.

5 CF/1988: "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)."

6 CARVALHO, Paulo de Barros. O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Segurança jurídica*: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes. Rio de Janeiro: Forense, 2013. E-book, p. 35.

7 *Ibid*, p. 63/64.

8 Decreto-lei n. 4.657/1942: "Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. § 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior. § 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior. § 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência."

meio da previsibilidade e estabilidade nas relações jurídicas, orientando adequadamente a atividade interpretativa e de aplicação do direito.

O autor[9] ainda aponta que o sistema jurídico brasileiro se fundamenta na clareza e na previsibilidade das normas aplicáveis, razão pela qual a Constituição Federal estabeleceu princípios fundamentais como a legalidade, a igualdade, a irretroatividade e a anterioridade, que funcionam como diretrizes essenciais para a concretização da segurança jurídica. Contudo, a mera previsão formal destes princípios no ordenamento não é suficiente para garantir a efetiva segurança jurídica, pois esta depende fundamentalmente de sua aplicação prática e concreta. O direito positivo destina-se a regular as relações sociais e a realização de valores constitucionais, de modo que a simples existência de direitos e garantias na Constituição, sem a devida efetivação pelos órgãos competentes, não assegura o respeito ao princípio da segurança jurídica. Este princípio somente será observado quando as diretrizes constitucionais forem efetivamente respeitadas na prática, evitando-se que violações sistemáticas se perpetuem e se consolidem no tempo, comprometendo a estabilidade e a previsibilidade das relações jurídicas.

Nesse contexto de valorização da segurança jurídica como princípio estruturante do ordenamento jurídico-tributário, a implementação da Reforma Tributária instituída pela Emenda Constitucional n. 132/2023 representa um desafio singular para o Estado brasileiro. A transição entre sistemas tributários fundamentalmente distintos exige que os valores de estabilidade, previsibilidade e ausência de perigos, identificados por Canotilho como dimensões essenciais da segurança jurídica, sejam observados durante todo o processo de implementação.

Ciente dessa necessidade, a Lei Complementar n. 214/2025 estabeleceu um período de transição gradual e regras específicas para mitigar os impactos da mudança, buscando equilibrar a necessária modernização do sistema com a preservação das legítimas expectativas dos contribuintes. Contudo, a efetividade desses mecanismos de transição dependerá fundamentalmente da qualidade da regulamentação infraconstitucional e da atuação coordenada dos entes federativos, que deverão concretizar a nova norma posta sem comprometer a coerência sistêmica e a previsibilidade, que são elementos fundamentais da segurança jurídica.

Em sentido contrário, no entanto, o Superior Tribunal de Justiça, por meio de um grupo de trabalho por ele instituído, aprovou e apresentou um relatório em abril de 2025 sobre os impactos processuais da Reforma Tributária, concluindo que esta pode comprometer a eficiência e a segurança jurídica do sistema. As questões não se limitam ao Poder Judiciário, alcançando também os desafios inerentes à fiscalização compartilhada do IBS entre Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme será observado no capítulo subsequente.

---

[9] CARVALHO, Paulo de Barros. O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Segurança jurídica*: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes. Rio de Janeiro: Forense, 2013. E-book, p. 63/64.

3. Tensões e desafios na implementação da Reforma Tributária: repercussões no Poder Judiciário e no âmbito da fiscalização e do contencioso administrativo

3.1. Poder Judiciário

O Superior Tribunal de Justiça, em seu relatório publicado em abril de 2025[10], apresenta um diagnóstico preocupante sobre os impactos processuais da Reforma Tributária. A análise da Corte alerta para a potencial multiplicação do contencioso judicial tributário como consequência da estrutura instituída pela Emenda Constitucional n. 132/2023 – um cenário que se revela paradoxal, na medida em que um dos principais objetivos da referida Emenda, expressamente previsto no § 3º do art. 145 da Constituição Federal, foi justamente a simplificação do Sistema Tributário Nacional.

Esse risco de multiplicação do contencioso judicial tributário decorre de características estruturais do novo sistema, entre as quais se destaca a identidade dos aspectos relevantes das hipóteses de incidência do IBS e da CBS, conforme dispõe o art. 195, § 16, da Constituição Federal[11]. Apesar dessa identidade, o lançamento e a cobrança de ambos os tributos seguem, em princípio, como procedimentos autônomos e independentes, conforme estabelece o art. 156-B, II, § 2º, V, da Carta Magna[12], o que tende a potencializar disputas e dificuldades práticas na aplicação das normas.

A fragmentação do contencioso tributário se manifesta em múltiplas dimensões, todas convergindo para um cenário de potencial sobrecarga do sistema ju-

---

[10] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Aprovado o relatório do grupo de trabalho sobre os impactos processuais da Reforma Tributária pela 1ª Seção. Brasília, 24 de abril de 2025. Disponível em: https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/2025/24042025-Aprovado-o-relatorio-do-grupo-de-trabalho-sobre-os-impactos-processuais-da-reforma-tributaria-pela-1a-secao.aspx. Acesso em: 13 jun. 2025.

[11] "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...) § 16. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do *caput* o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13." (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1988)

[12] "Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A: (...) II – arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios; (...) § 2º Na forma da lei complementar: (...) V – a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos." (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1988)

dicial. O relatório do STJ identifica cinco fatores centrais que fundamentam a projeção de triplicação do volume processual: (i) fragmentação da competência administrativa; (ii) multiplicação geográfica pela tributação no destino; (iii) proliferação de ações antiexacionais; (iv) potencialização das execuções fiscais; e (v) desafios hermenêuticos da inovação normativa.

A preservação das competências das administrações tributárias e procuradorias de cada ente federativo, estabelecida pelo art. 156-B, V, da Constituição Federal, resulta em uma situação em que um único fato gerador produzirá três créditos tributários distintos – um para a União (CBS), um para o Estado e outro para o Município (ambos IBS). Embora a Constituição tenha instituído o Comitê Gestor do IBS e previsto a possibilidade de um contencioso administrativo integrado, essa integração é facultativa e limitada, uma vez que se mantêm as competências autônomas dos entes federativos. Na prática, tal estrutura poderá ocasionar a propositura de até três execuções fiscais independentes para o mesmo fato gerador, além de múltiplas ações antiexacionais, o que fragiliza o ideal de simplicidade que a própria Reforma busca promover. O Superior Tribunal de Justiça, em seu relatório, alerta que essa fragmentação tende a ampliar o contencioso tributário e a transferir ao Poder Judiciário a tarefa de solucionar questões processuais sensíveis, como a necessidade ou não de litisconsórcio passivo necessário e a possibilidade de cumulação facultativa de ações[13].

Em relação à adoção da tributação no destino, o relatório destaca que as relações jurídico-tributárias tendem a se multiplicar de forma exponencial. Conforme dispõe o art. 156-A, § 1º, VII, da Constituição Federal, o imposto "será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação". Na prática, um fornecedor que realize negócios em todo o território nacional se tornará contribuinte de todos os Estados e Municípios simultaneamente, multiplicando não apenas o número de relações tributárias, mas também o potencial de conflitos interpretativos e procedimentais.

A fragmentação administrativa e geográfica se reflete diretamente no contencioso judicial, especialmente nas ações propostas pelos contribuintes. Aqueles que desejarem questionar a incidência tributária enfrentarão o dilema de escolher contra quais entes federativos litigar ou assumir o ônus de propor ações

[13] Nesse sentido, importante destacar o relatório: "Ações antiexacionais também dependerão de litígio contra cada um dos entes credores. Na falta de definição legal, a jurisprudência terá que estabelecer se a) há litisconsórcio passivo necessário (tecnicamente, não há) ou b) cabe cumulação facultativa de ações (IBS Estadual + IBS Municipal parece facilmente aceitável, IBS + CBS traz o problema do deslocamento da competência para a JF)." (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Aprovado o relatório do grupo de trabalho sobre os impactos processuais da Reforma Tributária pela 1ª Seção. Brasília, 24 de abril de 2025. Disponível em: https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/2025/24042025-Aprovado-o-relatorio-do-grupo-de-trabalho-sobre-os-impactos-processuais-da-reforma-tributaria-pela-1a-secao.aspx. Acesso em: 13 jun. 2025)

contra todos. Esta multiplicação de polos passivos não apenas onera desproporcionalmente os contribuintes, mas também compromete a uniformidade decisória, podendo resultar em pronunciamentos judiciais contraditórios sobre o mesmo fato gerador.

Ainda, a cumulação de tributos sobre a mesma base imponível resultará em dívidas fiscais de maior valor, tornando economicamente mais atrativa a propositura de execuções fiscais. O relatório do STJ aponta que a articulação entre as administrações tributárias fará com que os tributos federais, estaduais e municipais contra o mesmo contribuinte se somem, aumentando a probabilidade de que a cobrança se torne financeiramente vantajosa e, consequentemente, elevando o número de execuções fiscais em tramitação.

Outro fato importante que o relatório identifica é que a experiência histórica demonstra que sistemas tributários recém-implementados geram, invariavelmente, maior volume de litígios até a consolidação jurisprudencial. A comparação entre tributos mais antigos (IPI, ICMS e ISS) e mais recentes (PIS/Cofins) evidencia esta tendência, com os últimos gerando significativamente mais controvérsias judiciais. A implementação simultânea do IBS e da CBS, com suas inovações conceituais e procedimentais, tende a amplificar este fenômeno, especialmente considerando a ausência de precedentes específicos para orientar a interpretação das novas normas, ressoando os desafios hermenêuticos da inovação normativa.

Por fim, embora o sistema de *split payment* possa reduzir o inadimplemento, o Superior Tribunal de Justiça expressa grande preocupação com o cenário projetado, alertando que sem um esforço para racionalizar a litigância, o Judiciário poderá receber mais demandas do que tem capacidade de processar.

Diante de todos esses pontos, o relatório do Superior Tribunal de Justiça identifica dois problemas centrais: o primeiro consiste na ausência de propostas legislativas formalmente apresentadas para enfrentar os desafios decorrentes da Reforma e o outro em razão da potencial triplicação do contencioso judicial. Para a Corte, não existem propostas legislativas concretas para adaptar o contencioso judicial à nova configuração tributária. O projeto de lei em tramitação (PLP n. 108/2024) praticamente ignora a execução dos créditos tributários e a defesa dos contribuintes em juízo.

As alternativas em discussão ainda são informais, sendo uma delas a proposta pela Advocacia Geral da União apresentada ao STJ para a criação de um tribunal federal específico para os novos tributos e de ações diretas de legalidade. Outra ideia não formalizada é a submissão de processos à Justiça Federal ou criação de órgãos de julgamento mistos com juízes federais e estaduais.

Em síntese, a combinação entre o vácuo normativo e a perspectiva de triplicação do contencioso revela um risco expressivo de sobrecarga do Poder Judiciário, com potencial para comprometer não apenas a efetividade da Reforma Tributária, mas também a própria segurança jurídica que ela deveria resguardar.

3.2. Fiscalização e contencioso administrativo

Na mesma toada dos impactos previstos pelo Superior Tribunal de Justiça no Poder Judiciário, a fiscalização compartilhada do IBS entre Estados, Distrito Federal e Municípios, que atuarão concomitantemente sobre os mesmos fatos geradores também sujeitos à incidência da CBS, resultará em um desafio estrutural no âmbito administrativo. Esta sobreposição de competências fiscalizatórias cria um cenário de potencial multiplicação de procedimentos e interpretações divergentes. A atuação fiscalizatória simultânea dos três níveis federativos sobre as mesmas operações econômicas, sem uma integração procedimental adequada, tende a amplificar as inconsistências já existentes e potencializar a formação de contencioso administrativo.

Um obstáculo à efetividade do novo modelo de fiscalização reside na persistente autonomia normativa das administrações tributárias, que permanecem subordinadas às regras de seus respectivos processos administrativos tributários, frequentemente divergentes entre si. A pesquisa qualitativa da Associação Brasileira de Jurimetria revela a dimensão do problema: existe convergência de apenas 66,7% dos elementos básicos do auto de infração entre as legislações dos entes federativos, e convergência ainda menor (38,5%) entre as hipóteses de vícios materiais e formais que podem invalidar esses autos. Embora o PLP n. 108 atribua ao Comitê Gestor do IBS a função de editar regulamento único e coordenar a atividade fiscalizatória por meio da Diretoria de Fiscalização, a mera uniformização normativa mostra-se insuficiente diante da autonomia procedimental dos entes, criando um ambiente de insegurança jurídica para os contribuintes que precisarão lidar simultaneamente com múltiplos regimes processuais aplicados aos mesmos fatos geradores[14].

As soluções legislativas em discussão para mitigar os problemas de coordenação fiscalizatória apresentam limitações significativas que comprometem sua efetividade. A Emenda n. 93, que propõe a vedação de auditorias concomitantes e determina a fiscalização conjunta com lavratura de um único auto de infração quando houver interesse de mais de um ente federativo, e a Emenda n. 88, que estabelece diretrizes para padronização de procedimentos fiscalizatórios[15], representam avanços importantes, mas insuficientes diante da magnitude do desafio.

Particularmente problemática é a restrição da possibilidade de delegação recíproca das atividades de fiscalização e julgamento do contencioso administra-

---

[14] DUEK, Andréa; GOMES, Rayanne Ribeiro; NISHIOKA, Pedro. Desafios na coordenação da fiscalização e lavratura do auto de infração de IBS/CBS. *Jota*, 03.06.2025. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/desafios-na-coordenacao-da-fiscalizacao-e-lavratura-do-auto-de-infracao-de-ibs-cbs. Acesso em: 13 jun. 2025.

[15] DUEK, Andréa; GOMES, Rayanne Ribeiro; NISHIOKA, Pedro. Desafios na coordenação da fiscalização e lavratura do auto de infração de IBS/CBS. *Jota*, 03.06.2025. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/desafios-na-coordenacao-da-fiscalizacao-e-lavratura-do-auto-de-infracao-de-ibs-cbs. Acesso em: 13 jun. 2025.

tivo apenas aos processos fiscais de pequeno valor (arts. 326 e 327 da Lei Complementar n. 214/2025), quando os dados da Receita Federal demonstram que o valor médio dos créditos tributários constituídos de ofício por fiscalização é de R$ 34.959.284 – evidenciando que os casos mais complexos e de maior impacto financeiro, que mais se beneficiariam da uniformização procedimental, estão excluídos do mecanismo de integração, limitando severamente o potencial da medida para aumentar a eficiência e uniformizar o tratamento dos contribuintes[16].

Assim como para o Poder Judiciário, a ausência de regulamentação combinada com a perspectiva de ampliação das controvérsias no âmbito da fiscalização e do contencioso administrativo evidencia um risco relevante para a efetividade da implementação da Reforma Tributária e com impactos diretos sobre a segurança jurídica que se busca preservar.

4. Considerações finais

A Reforma Tributária instituída pela Emenda Constitucional n. 132/2023 representa, simultaneamente, uma oportunidade de modernização do sistema fiscal brasileiro e um desafio para a preservação da segurança jurídica durante seu processo de implementação.

A análise desenvolvida ao longo deste trabalho demonstra que, embora a Reforma tenha como objetivo declarado a simplificação do Sistema Tributário Nacional – agora expressamente prevista como princípio constitucional no § 3º do art. 145 da Constituição Federal –, sua estrutura operacional pode paradoxalmente resultar em maior complexidade e insegurança jurídica, especialmente durante o período de transição.

O Superior Tribunal de Justiça, cuja missão constitucional é assegurar a interpretação e a uniformização do direito federal ordinário[17], especialmente em relação às causas decididas pelos tribunais regionais federais e pelos tribunais estaduais, aponta um cenário desafiador a partir das transformações tributárias em curso.

O relatório produzido por esta Corte evidencia preocupações legítimas quanto à estabilidade do sistema jurídico-tributário nos próximos anos, sinalizando que a segurança jurídica se mantém em delicado e instável equilíbrio. A projeção de triplicação do contencioso tributário, decorrente da fragmentação administrativa e da multiplicação das relações jurídico-tributárias, representa uma ameaça concreta à efetividade da prestação jurisdicional e à própria credibilidade do novo sistema.

No âmbito da fiscalização e do contencioso administrativo, os desafios não são menos significativos. A Reforma Tributária introduz um sistema de fiscaliza-

---

16 *Ibid*.

17 MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 972-973.

ção compartilhada do IBS entre estados, Distrito Federal e municípios, que atuarão concomitantemente sobre os mesmos fatos geradores também sujeitos à incidência da CBS. Esta sobreposição de competências fiscalizatórias, associada à divergência normativa entre os entes federativos cria um ambiente propício à insegurança jurídica e à multiplicação de conflitos.

Embora o art. 199 do Código Tributário Nacional já preveja que "a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio", a experiência histórica demonstra que a mera previsão normativa de cooperação interinstitucional não é suficiente para garantir sua efetividade prática. As soluções legislativas em discussão, como a Emenda n. 93, que propõe a vedação de auditorias concomitantes, e a Emenda n. 88, que estabelece diretrizes para padronização de procedimentos fiscalizatórios, representam avanços importantes, mas ainda insuficientes diante do desafio em questão.

Neste contexto de mudanças estruturais, a jurisprudência assume papel fundamental não apenas como instrumento de pacificação de conflitos, mas como verdadeiro pilar de sustentação do ordenamento jurídico. Conforme preconiza o art. 926 do Código de Processo Civil[18], os tribunais devem empenhar-se na formação de precedentes qualificados, mantendo sua jurisprudência uniforme, estável, íntegra e coerente – valores que se tornam ainda mais cruciais em períodos de transição normativa.

A ausência de propostas legislativas até agora concretas para adaptar o contencioso judicial à nova configuração tributária transfere ao Poder Judiciário a responsabilidade de construir, por meio de sua jurisprudência, os parâmetros de segurança jurídica que o legislador não foi capaz de estabelecer previamente, o que, contudo, levará certo tempo até que seja consolidada, gerando grande tensão sobre o princípio da segurança jurídica.

O desafio da Reforma Tributária, portanto, consiste em orquestrar a transição entre sistemas tributários fundamentalmente distintos sem reproduzir o pesadelo vivido por Josef K.[19] Para isso, é essencial que todos os atores envolvidos – Poder Legislativo, administrações tributárias, Poder Judiciário e contribuintes – atuem de forma coordenada e orientada pelos valores constitucionais da segurança jurídica, da simplicidade e da cooperação. Como lembra Paulo de Barros Carvalho, a segurança jurídica não se realiza pela mera existência formal de princípios no ordenamento, mas por sua efetiva concretização na prática jurídica cotidiana[20].

---

[18] "Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente. BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015." Código de Processo Civil. Brasília, DF.

[19] KAFKA, Franz. *O processo*. Tradução de Modesto Carone. São Paulo: Companhia das Letras, 1997.

[20] CARVALHO, Paulo de Barros. O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Segurança jurídica*: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes. Rio de Janeiro: Forense, 2013. E-book, p. 63/64.

Reflexões sobre a Distribuição Disfarçada de Lucros em Face do Projeto de Lei n. 1.087, de 2025

Ana Claudia Borges de Oliveira
Conselheira da 1ª Seção do CARF, condecorada com a Medalha do Mérito Funcional Ministro Leopoldo de Bulhões. Presidente da ACONCARF. Mestre em Direito Tributário pelo IBDT. Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas pelo IDP. Professora de Direito Tributário no IBDT.

1. Introdução

Fui convidada para participar do IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário do IBDT e compor a Mesa cujo tema era "Período de transição e regulamentação das reformas sobre o consumo e renda". A responsabilidade, que me foi atribuída, consistiu em tratar da tributação de dividendos e seus efeitos, enfatizando quais empresas seriam afetadas pela discussão relativa à distribuição disfarçada de lucros e quais seriam os efeitos para fins de planejamento tributário da pessoa física que aufere renda superior a R$ 600 mil por ano.

O tema recebido, certamente, veio com desafios adicionais pela plateia que estaria presente no Congresso. A Distribuição Disfarçada de Lucros (DDL) é o título da obra resultado da Livre-docência do professor Luís Eduardo Schoueri na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, a quem guardo profunda admiração, e também é o Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), entidade complementar à Universidade de São Paulo, pela qual obtive meu título de Mestre, com muita gratidão e alegria.

Além disso, a discussão relativa à DDL, que já andava um pouco esquecida, estava recentemente reacendida em razão do Projeto de Lei n. 1.087, apresentado em março de 2025, que trouxe algumas polêmicas propostas em torno da tributação da renda das pessoas físicas, incluindo a tributação dos dividendos distribuídos pela pessoa jurídica aos sócios, cuja isenção remontava ao ano de 1995.

Assim, para tratar do tema proposto, inicio pela contextualização da proposta veiculada pelo Projeto de Lei n. 1.087, daí explico que a tributação dos dividendos deve causar a diminuição dos dividendos distribuídos, o que pode ocasionar o aumento na busca por meios alternativos para remunerar os sócios, onde inclui-se o instituto da distribuição disfarçada de lucros.

Contextualizado o cenário, podemos mencionar quais empresas devem ser afetadas pela discussão relativa à distribuição disfarçada de lucros e quais seriam os efeitos para fins de planejamento tributário da pessoa física que aufere renda superior a R$ 600 mil por ano. A conclusão a ser traçada nos faz lembrar que a tributação e suas consequências requerem uma abordagem que busque entender o fenômeno como um todo, considerando todas as partes, em vez de analisá-lo de forma isolada. É o que nos propomos a buscar nesse estudo.

2. O Projeto de Lei n. 1.087/2025

Em março de 2025, o Poder Executivo apresentou à Câmara dos Deputados o Projeto de Lei (PL) n. 1.087, visando alterar a legislação do imposto sobre a renda para instituir a redução do imposto devido nas bases de cálculo mensal e anual e a tributação mínima para as pessoas físicas que auferem rendas maiores. Fundamentado em uma Nota Técnica publicada pelo Instituto de Política Econômica Aplicada (IPEA), no 4º trimestre de 2024, que trata da concentração da renda pela população mais rica do país, a exposição de motivos do PL aponta que a principal causa da baixa progressividade da tributação da renda é a isenção sobre lucros e dividendos distribuídos a pessoas físicas.

Assim, o Projeto de Lei propõe a isenção do imposto sobre a renda das pessoas físicas que auferem rendimentos tributáveis mensais de até de R$ 5.000,00 (cinco mil reais). Para isso, a redução do imposto devido será de até R$ 312,89 (trezentos e doze reais e oitenta e nove centavos). No caso de rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste mensal de R$ 5.000,01 (cinco mil reais e um centavo) até R$ 7.000,00 (sete mil reais), a redução do imposto será decrescente linearmente a partir de R$ 5.000,01 (cinco mil reais e um centavo) até zerar para rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste anual a partir de R$ 7.000,00 (sete mil reais).

Na outra ponta, o PL institui, a partir de janeiro do ano-calendário de 2026, nova hipótese de incidência sobre altas rendas, mediante a aplicação do imposto sobre a renda das pessoas físicas mínimo – IRPFM e traz uma fórmula de tributação progressiva dos dividendos distribuídos às pessoas físicas, sob o fundamento de promoção de justiça fiscal.

A exposição de motivos menciona que a redução do imposto devido, instituído para viger a partir de janeiro do ano-calendário de 2026, representa uma redução de tributo de caráter não geral, e, portanto, se enquadrada como renúncia de receita nos termos do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Nesse cenário, buscando cumprir com as diretrizes da lei orçamentária e da Lei de Responsabilidade Fiscal, dispõe que as renúncias de receita serão compensadas pela instituição da nova hipótese de incidência sobre altas rendas e a tributação dos lucros e dividendos remetidos ao exterior.

A informação, inicialmente, causa estranheza, uma vez que aparenta uma certa confusão entre causa e consequência. Veja-se.

A exposição de motivos do PL, inicialmente, relata que a principal causa da baixa progressividade da tributação da renda é a isenção sobre lucros e dividendos distribuídos a pessoas físicas. Passo seguinte, diz que a tributação dos dividendos vai ocorrer para cumprimento das normas de responsabilidade fiscal em face da renúncia fiscal operada com a isenção do imposto sobre a renda para aqueles que auferem rendas tributáveis de até 5 mil reais mensais. A meu sentir, se o principal problema da baixa progressividade é a isenção dos dividendos, deveria ser esse o ponto central, a causa, do Projeto de Lei, e não a consequência.

Sem olvidar da importância dessa observação, e da confusa informação no sentido que o PL diz que a isenção dos lucros e dividendos distribuídos a pessoas físicas é a causa da baixa progressividade da tributação da renda, mas que essa tributação vai ocorrer agora como medida de cumprimento da lei de responsabilidade fiscal, o fato é que este artigo pretende analisar o possível retorno da distribuição disfarçada de lucros (DDL) como efeito da tributação dos dividendos.

3. Distribuição de dividendos e distribuição disfarçada de lucros

O instituto da distribuição disfarçada de lucros surgiu no ordenamento jurídico brasileiro com a Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964, regulamentada pelo Decreto n. 76.186, de 2 de setembro de 1975, e sofreu reformas[1] com as disposições dos arts. 60, 61 e 62 do Decreto-lei n. 1.598/1977, alteradas pelo art. 20 do Decreto-lei n. 2.065/1983 e reproduzidas nos arts. 464 a 469 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto n. 3.000/1999).

Hoje, o instituto está delineado nos arts. 528 a 530 do Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018, o Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/2018, que tratam das hipóteses em que há uma presunção da distribuição disfarçada de lucros. São exemplos a alienação, a valor inferior de mercado, de bens a pessoa ligada ou a aquisição de bens de pessoas ligadas a valor superior ao de mercado.

Na Alemanha, a jurisprudência conceituou que a distribuição disfarçada de lucros ocorre quando uma sociedade de capital outorga uma vantagem patrimonial a seu sócio, que não se confunda com uma distribuição de lucros regulada pelo direito societário e que ela, mediante mera aplicação do cuidado que se espera de um administrador escrupuloso e normal, não daria a um terceiro, em iguais condições que se revestisse da condição de sócio[2].

No Brasil, Luís Eduardo Schoueri destaca que as hipóteses normatizadas de distribuição disfarçada de lucros ocorrem somente "se o negócio não foi realizado no interesse da pessoa jurídica nem em condições estritamente comutativas ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros"[3]. Caracteriza, assim, um ato anormal de gestão da empresa.

Com o advento da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que isentou a tributação dos dividendos, como forma de integração da tributação do lucro nos níveis dos sócios e das companhias[4], a distribuição disfarçada de lucros caiu em desuso. Se o pagamento de dividendos aos sócios estava isento da incidência do imposto sobre a renda, pouca ou nenhuma razão haveria para a pessoa jurídica realizar uma distribuição disfarçada de lucros.

---

1 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 15.

2 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 94.

3 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 95-96.

4 OYAMADA, Bruno Akio. Reflexões sobre a tributação dos dividendos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58, ano 42. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2024, p. 67-95, p. 67-68.

No cenário anterior, até 1988, quando vigente o regime cedular de tributação da renda, o contribuinte poderia optar por oferecer os dividendos à tributação, dentro da respectiva cédula, ou tributar exclusivamente na fonte. A incidência do IRPJ somado ao IRRF poderia chegar a 70% do lucro distribuído, quando tributado na fonte, ou nominalmente até 90%[5].

A isenção dos dividendos, contudo, ocorreu por etapas dentro do ordenamento tributário brasileiro. O Decreto-lei n. 1.338/1974 trouxe a previsão de que o contribuinte podia incluir os dividendos, recebidos por sociedades anônimas de capital aberto, como rendimento não tributável, desde que o montante fosse reinvestido, no mesmo ano, na subscrição de ações de pessoas jurídicas de mesma natureza.

Em 1987, o Decreto-lei n. 2.397 trouxe a exclusão dos lucros que eram apurados pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais, constituídas apenas por pessoas físicas residentes no Brasil, da apuração do IRPJ. O fundamento para essa exclusão era a consideração que tais sociedades eram isentas, à medida que a tributação recaía no nível dos sócios quando da distribuição dos dividendos ou no final do ano-calendário, quando o saldo de lucros não distribuídos era tido como automaticamente pertencente aos sócios[6].

A Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, trouxe a não incidência do imposto sobre o que fosse distribuído a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no país da tributação sobre os lucros formados a partir de 1º de janeiro de 1993, mas determinou o imposto à alíquota de 15% na distribuição de lucros para residentes no exterior. Para as empresas optantes pelo lucro real, os lucros e dividendos voltaram a ser tributados com o advento das Leis n. 8.849, de 28 de janeiro de 1994, e n. 9.064, de 20 de junho de 1995, à alíquota de 15%[7].

A isenção do dividendos foi restaurada pela Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e assim permanece até hoje. A exposição de motivos dessa lei demonstra que o legislador tinha uma real preocupação com a integração entre pessoa física e jurídica. Assim, a isenção foi conferida como modelo de estímulo ao investimento nas atividades produtivas, além de apresentar maior praticabilidade administrativa na gestão, na fiscalização e na cobrança do imposto[8].

---

5 BARRETO, Gileno G. A tributação dos dividendos: análise comparativa da incidência do Imposto de Renda das empresas no Brasil com os países membros da OCDE. *Revista Direito Tributário Atual* v. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 453-472.

6 PIGNATARI, Leonardo Thomaz. Revisitando o Imposto de Renda das pessoas jurídicas no Brasil: origens, justificativas e métodos de integração. *Revista Direito Tributário Atual* v. 46. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral, p. 283-307, p. 288 e 299.

7 BARRETO, Gileno G. A tributação dos dividendos: análise comparativa da incidência do Imposto de Renda das empresas no Brasil com os países membros da OCDE. *Revista Direito Tributário Atual* v. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 453-472, p. 457.

8 PIGNATARI, Leonardo Thomaz. Revisitando o Imposto de Renda das pessoas jurídicas no Brasil: origens, justificativas e métodos de integração. *Revista Direito Tributário Atual* v. 46. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral, p. 283-307, p. 300.

Nos Estados Unidos da América, os dividendos sofreram corte na tributação no ano de 2003 e os estudos empíricos realizados demonstraram um aumento considerável na distribuição dos dividendos, mormente entre as empresas em que os principais executivos possuíam *stock options* em circulação[9].

Na contramão desse entendimento, a previsão do PL n. 1.087/2025 de retorno da tributação dos dividendos colocará o Brasil no topo do *ranking* mundial da tributação, com a maior alíquota conjunta de tributação da renda das empresas, comparada aos países da OCDE[10], o que traz como consequência mais provável a diminuição da distribuição dos dividendos e a busca por meios alternativos, nos quais se inclui a distribuição disfarçada de lucros.

Vale dizer, com a tributação dos dividendos, a *consequência será a redução dos lucros das sociedades de pessoas, pois os sócios retornarão ao sistema pré-1995, quando os dividendos eram tributados, e ocorria a distribuição disfarçada de lucros, com indevida majoração das despesas dos sócios bancadas pela pessoa jurídica*[11].

Nos termos do art. 528 do RIR/2018, presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica: (i) aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada; (ii) adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada; (iii) perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição; (iv) transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia; (v) paga a pessoa ligada aluguéis, *royalties* ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado; e (vi) realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

Todas as hipóteses de distribuição disfarçada de lucro têm como consequência a tributação do correspondente item de receita ou a não dedutibilidade do correspondente item de custo ou despesa. Por outro lado, a prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros.

---

9 BARRETO, Gileno G. A tributação dos dividendos: análise comparativa da incidência do Imposto de Renda das empresas no Brasil com os países membros da OCDE. *Revista Direito Tributário Atual* v. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 453-472, p. 460-461.

10 BARRETO, Gileno G. A tributação dos dividendos: análise comparativa da incidência do Imposto de Renda das empresas no Brasil com os países membros da OCDE. *Revista Direito Tributário Atual* v. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 453-472, p. 466.

11 SCAFF, Fernando Facury. *Tributação disfarçada de dividendos e distribuição disfarçada de lucros*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-abr-14/tributacao-disfarcada-de-dividendos-e-distribuicao-disfarcada-de-lucros/.

Por fim, importante mencionar que, caso a pessoa ligada esteja no exterior, aplicam-se as regras de preços de transferência, por serem mais específicas[12].

4. Dividendos das sociedades de pessoas x sociedades de capital

Entre as críticas realizadas ao Projeto de Lei n. 1.087/2025, tem-se a ausência de distinção entre as sociedades de pessoas e as sociedades de capital, sendo que estas, em geral, são constituídas como sociedades anônimas, apuram o imposto sobre a renda pelo regime do lucro real e distribuem dividendos aos seus acionistas.

Por outro lado, as sociedades de pessoas costumam se constituir como sociedades limitadas, reunindo sócios que apuram o imposto pelo regime do lucro presumido ou sob o regime do Simples Nacional. Nelas, o trabalho dos sócios é remunerado através da distribuição de dividendos da pessoa jurídica para os sócios e, pela metodologia utilizada pelo PL n. 1.087/2025, passarão a ter esses rendimentos do trabalho tributados como se fossem lucros.

O projeto de lei não distingue "o que é remuneração *de capital* do que é remuneração *do trabalho,* embora, nos dois casos, sejam batizados de *dividendos*"[13].

O retorno da tributação dos dividendos acaba por afetar, com maior impacto, as sociedades de pessoas, que, em geral, são empresas de pequeno e médio porte e distribuem dividendos como forma de remunerar o trabalho dos sócios.

O PL considera que essas pequenas e médias são subtributadas, porém, em verdade, trata-se de sociedades pessoas, que vivem uma realidade diferente, na qual os dividendos são distribuídos como forma de remuneração pelo trabalho realizado e acabaram sendo igualadas às sociedades de capital.

Deste modo, a tributação dos dividendos acaba atingindo com maior intensidade profissionais liberais, pequenas e médias empresas, ou empresários individuais, que não possuem mecanismos sofisticados de retenção patrimonial, e que retiram regularmente os lucros gerados para o sustento próprio e de sua família. A tributação, portanto, pode tornar-se assimétrica e regressiva, punindo justamente contribuintes que possuem menor capacidade de planejamento tributário estruturado.

Não obstante, como a distribuição de dividendos depende de deliberação para essa finalidade, a empresa pode optar por não distribuir os dividendos, mas, sim, reinvestir os valores ou empregar as quantias através de uma distribuição disfarçada de lucros. Novos planejamentos tributários serão realizados, instigando novos questionamentos quanto a quais são os atos anormais de gestão da em-

---

[12] FAJERSZTAJN, Bruno (coord.). *Regulamento do Imposto de Renda* – RIR 2024: anotado e comentado. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2024, p. 655.

[13] SCAFF, Fernando Facury. *Tributação disfarçada de dividendos e distribuição disfarçada de lucros.* Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-abr-14/tributacao-disfarcada-de-dividendos-e-distribuicao-disfarcada-de-lucros/.

presa e quais não são, e que não se confundem com as hipóteses de excesso de remuneração a dirigentes ou salários indiretos[14].

O avanço da tecnologia e da economia digital seguramente desafia a imaginação quanto a possíveis novos planejamentos tributários. Hoje, é certo que temos a ampliação do uso de criptoativos, incluindo a *tokenização* de ativos, a *tokenização* de imóveis e até mesmo a *tokenização* integral de empresas, desafiando, quem sabe, até mesmo uma nova versão de *stock options*, agora *tokenizadas*.

Certamente, haverá um novo cenário de planejamento tributário para essas pessoas jurídicas, com retorno da discussão levantada pelo Professor Luís Eduardo Schoueri quanto à normalidade daquele ato de gestão.

5. Notas conclusivas

À luz da nova realidade, emergem algumas importantes considerações.

A Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025, primeira norma aprovada para regulamentar a Reforma Tributária do Consumo introduzida pela Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023, prevê que os bens de uso ou consumo pessoal não geram direito à apropriação do imposto anteriormente pago. Assim, se a empresa adquire determinado bem para uso ou consumo pessoal dos sócios, sob a justificativa de interesse da empresa, a pessoa jurídica não terá o direito ao crédito.

A Lei expressamente menciona o que considera como bem de uso ou consumo pessoal: (a) joias, pedras e metais preciosos; (b) obras de arte e antiguidades de valor histórico ou arqueológico; (c) bebidas alcoólicas; (d) derivados do tabaco; (e) armas e munições; (f) bens e serviços recreativos, esportivos e estéticos; além dos bens e serviços fornecidos de forma não onerosa ou a valor inferior ao de mercado para as pessoas físicas que sejam sócios, acionistas, administradores e membros de conselhos de administração e fiscal e comitês de assessoramento do conselho de administração do contribuinte previstos em lei, incluindo bem imóvel residencial e veículo, com exceção daqueles utilizados preponderantemente na atividade econômica do contribuinte, o que certamente pode ensejar algum grau subjetivo na análise, em que pese os critérios desenhados pela norma.

Assim, se aquele bem reflete um interesse da empresa, ela perde o direito ao crédito. Se não foi no interesse da empresa, será tratado como distribuição disfarçada de lucros e, assim, haverá a tributação do correspondente item de receita ou a não dedutibilidade do correspondente item de custo ou despesa.

Além disso, a Reforma Tributária do Consumo trouxe a regra que prevê a incidência do IBS e da CBS sobre todas as operações. Assim, analisando de forma conjunta a Reforma Tributária do Consumo e a proposta do PL n. 1.087/2025 de tributação dos dividendos, caso a empresa entregue determinado bem ao sócio,

[14] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 15.

como forma de fuga à tributação dos dividendos, além de ficar vedada a apropriação dos créditos, ficará sujeita à incidência da CBS e do IBS na operação.

Ademais, o inciso I do § 5º do art. 164 do Projeto de Lei Complementar n. 108/2024, o segundo projeto de Lei Complementar fruto da Reforma Tributária do Consumo implementada pela EC n. 132/2023, dispõe que consideram-se como doações, para fins da incidência do ITCMD, em transmissões entre pessoas vinculadas, os atos societários que resultem em benefícios desproporcionais para sócio ou acionista praticados por liberalidade e sem justificativa negocial passível de comprovação, incluindo a distribuição desproporcional de dividendos, a cisão desproporcional e o aumento ou a redução de capital a preços diferenciados.

Conforme disposições dos arts. 1.007 do Código Civil[15] e 294, § 2º, da Lei n. 6.404/1976[16], não existe qualquer proibição à distribuição desproporcional de dividendos ou lucros, desde que atendidos os requisitos do texto. Nesse sentido, só deveria ser possível falar em incidência do ITCMD nas distribuições desproporcionais de dividendos se fossem realizadas sem justificativa, quando a verdadeira intenção das partes era a de realização de uma doação.

O art. 538 do Código Civil, por sua vez, menciona que "considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra". Diferente disso, a distribuição desproporcional é prevista legalmente, devendo ser aprovada pelos acionistas/sócios, quando deveria ser aceita como *distribuição desproporcional* e não como doação, não caracterizando hipótese de incidência do ITCMD. De acordo com o art. 110 do CTN, a legislação tributária não pode modificar definição, conceitos e formas de Direito Privado e a doação é um instituto do Direito Privado.

Contrariando os dispositivos do Código Civil e da Lei n. 6.404/1976, o art. 164, § 5º, I, do PLP n. 108/2024 determina que toda distribuição desigual seja considerada doação, quando revestir-se de (i) liberalidade ou quando ausente (ii) justificativa negocial passível de comprovação. Além disso, não é possível saber se será tributada a totalidade da distribuição ou apenas a parcela que exceder a participação societária.

O que sabemos é que existem hoje dois Projetos de Lei Complementar tramitando prevendo a tributação dos dividendos, tanto pelo Imposto sobre a Renda, quanto pelo ITCMD, em situações que antes não havia essa incidência. Mais uma vez, faz-se necessária a visão conjunta da tributação dos dividendos, tal como pro-

---

15 "Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas."

16 "Art. 294. A companhia fechada que tiver receita bruta anual de até R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) poderá: (...) § 2º Nas companhias de que trata este artigo, o pagamento da participação dos administradores poderá ser feito sem observância do disposto no § 2º do artigo 152, desde que aprovada pela unanimidade dos acionistas."

posto pelo Projeto de Lei n. 1.087/2025 e pelo Projeto de Lei Complementar n. 108/2024.

Por fim, ousamos sustentar que parece certo que o mecanismo de tributação dos dividendos, tal como proposto pelo Projeto de Lei n. 1.087/2025, não assegura, efetivamente, a concretização dos objetivos de justiça fiscal e progressividade tributária pretendidos. Ao contrário, pode ampliar desigualdades, penalizando indevidamente pequenos empresários e profissionais liberais, ao mesmo tempo em que falha em alcançar os maiores patrimônios protegidos por sofisticadas estruturas empresariais.

Como já enfatizado por Alcides Jorge Costa, em momento anterior à existência do Estado de Direito, prevalecia o Estado de Polícia, em que vigia a doutrina do Fisco fundada na ideia de que o patrimônio público pertencia ao Fisco, com personalidade própria, e submetia-se às mesmas normas jurídicas e justiça que os particulares. Com o estabelecimento do Estado de Direito, o Fisco deixa de ter personalidade própria e o Estado passa a ter personalidade una, passando o patrimônio público à tutela do direito público, com a prevalência da supremacia do interesse público sob o particular[17].

Seguindo essa lógica, a relação jurídico-tributária passa a ser tutelada pela supremacia do interesse público sobre o particular, de um lado, e de garantias constitucionais ao contribuinte, de outro. Se o Brasil tem na arrecadação tributária a maior fonte de recursos para custeio de suas atividades, imprescindível que sejam instituídas as devidas garantias, materiais e processuais, a favor dos contribuintes, como forma de limitar o poder de tributar do Estado[18].

---

[17] COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário*: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 21-35.

[18] ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 19.

A Extrafiscalidade no Imposto Seletivo Diante da Igualdade Tributária e da Capacidade Contributiva

André Folloni
Professor Titular de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Livre-docente em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. *Visiting Professor* na Sapienza Università di Roma e na Università Roma Tre. Advogado.

> "Neste ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese, a seguinte: na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre – agora de um modo consciente e desejado – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico."
>
> Alfredo Augusto Becker[1]

Introdução

O Imposto Seletivo é um desafio teórico. O desafio é maior, sobretudo, entre nós, no Brasil. Aqui, nunca houve um imposto nos moldes das *excise taxes*, abundantes na experiência estrangeira.

De fato, nunca houve essa necessidade: o modelo peculiar de tributação sobre o consumo em vigor até a reforma introduzida pela Emenda Constitucional n. 132/2023 permitia a tributação agravada de bens e serviços prejudiciais nos tributos incidentes sobre o consumo em geral. Com a incidência sobre o consumo fragmentada entre IPI, ICMS e ISS, além de PIS e Cofins, e as várias previsões de tributação diferenciada fundadas na seletividade com base na essencialidade, produtos como fumo e bebidas alcoólicas experimentavam alíquotas diferenciadas nos impostos regulares, em vez de alíquotas à parte em um imposto específico. A partir da reforma da tributação sobre o consumo, ao contrário, os tributos incidentes sobre o consumo em geral – IBS e CBS, nosso IVA-Dual – terão, salvo as muitas exceções, alíquotas uniformes, e a incidência mais gravosa sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente passa a ser efetivada com um imposto sobre o consumo específico, à parte do IVA: o Imposto Seletivo.

Como se vê, o Imposto Seletivo é um tributo baseado em um modelo de tributação sobre o consumo até então inédito no nosso sistema. Por isso mesmo, ele atrai alguns problemas. Dentre esses problemas, há a tendência de interpretar o novo pelo velho. Essa tendência leva ao equívoco de procurar entender o Imposto

---

[1] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 545.

Seletivo como um sucedâneo do IPI em sua função extrafiscal, carregando para o IS, como se fosse plenamente aplicável, a herança teórica do IPI. Contudo, também há a tendência de interpretar o novo pelo ideal. Essa tendência leva ao equívoco de, em vez de buscar referência no modelo de *excise tax* para compreender o Imposto Seletivo, avançar para ignorar o que foi posto na Constituição e admitir que o Imposto Seletivo é o que alguma concepção teórica de *excise tax* diz que ele deveria ser.

Então, se, de um lado, é preciso entender o IS como uma inédita *excise tax*, inclusive em razão dos declarados objetivos de harmonização internacional da reforma da tributação do consumo, e não como uma continuidade do IPI, de outro lado, é preciso entender o IS como a *excise tax* brasileira, inserida no sistema tributário nacional e por meio de normas específicas, a serem interpretadas considerando esse contexto.

1. Por que discutir extrafiscalidade

O problema da extrafiscalidade é objeto de várias discussões diferentes. Em primeiro lugar, ele se coloca em âmbitos diversos. A extrafiscalidade tributária pode ser estudada sob pontos de vista econômicos, políticos e jurídicos – aliás, também sob aspectos morais e religiosos, como nas discussões sobre os fundamentos das *sin taxes*[2]. Embora a complexidade do objeto autorize pesquisas interdisciplinares, é um erro tanto básico quanto grave misturar esses diferentes âmbitos, embaralhando argumentos e conclusões, e cometendo, em lugar de interdisciplinaridade, sincretismo metodológico. Esse erro implicaria, por exemplo, concluir pela validade jurídica de um tributo extrafiscal como consequência direta e exclusiva de sua eficiência econômica, ou de sua conveniência política, ou de sua aceitabilidade moral.

Em segundo lugar, a diversidade decorre do fato de que, para além de arrecadar, os sistemas tributários exercem múltiplas funções. Como consequência, o termo "extrafiscalidade" é utilizado para designar realidades bastante diversas entre si. Refere-se como "extrafiscalidade", por exemplo, o uso de critérios ambientais para definir repasses de receitas tributárias de Estados a Municípios; a tributação progressiva e seu resultado na redistribuição de renda; a regulação da economia mediante o uso de impostos aduaneiros ou sobre operações financeiras; a promoção de bens jurídicos como a saúde ou o meio ambiente; e assim por diante[3].

---

[2] ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto Seletivo e pecado*: juízos críticos sobre tributação saudável. São Paulo: IBDT, 2024, p. 76; PRATES, Pamela Varaschin. *Tributação do pecado no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2024, p. 36.

[3] MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 18, n. 90, jan./fev. 2010, p. 73-123, p. 113; GRIZIOTTI, Benvenuto. Il principio della solidarietà finanziaria. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* v. 12, n. 2, jun./1953, p. 107-115 (113).

Em terceiro lugar, nem sempre se tem clareza das razões pelas quais a caracterização de um tributo como fiscal ou extrafiscal é útil ou necessária. Não deve surpreender o fato de que a caracterização possa ser diferente conforme as diferentes necessidades a que atenda. Sob o ponto de vista jurídico, é de importância fundamental avaliar se a caracterização de determinado tributo como fiscal ou extrafiscal afeta o regime jurídico a que se submete. O Supremo Tribunal Federal já decidiu, não sem relevantes críticas doutrinárias, que, diante de função extrafiscal a ser desenvolvida por ato do Poder Executivo, a legalidade tributária poderia ser "flexibilizada"[4]. Nos casos em que, da definição de um determinado tributo como extrafiscal, decorram consequências relativas ao regime jurídico aplicável, a caracterização é crucial.

É o que ocorre com o Imposto Seletivo: da sua caracterização como fiscal ou extrafiscal decorrerão consequências em relação ao seu regime jurídico. Uma das consequências liga-se ao princípio da igualdade. Uma vez que esse tributo incide sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, é preciso, para evitar a arbitrariedade e a discriminação tributária, violadoras do princípio da igualdade, estabelecer critérios para se definir quais serão os bens e serviços suscetíveis de sofrerem a incidência do Imposto Seletivo.

Essa definição passa pela caracterização da extrafiscalidade, precisamente, em razão das implicações entre a extrafiscalidade e o princípio da igualdade. Como amplamente explorado pela doutrina, a igualdade tributária tem tratamento diferente conforme se trate de um tributo fiscal ou extrafiscal: para os tributos fiscais, a diferenciação entre contribuintes deve se dar com base na capacidade contributiva; para os tributos extrafiscais, esse critério – definido, no art. 145, § 1º, da Constituição brasileira, como de aplicabilidade obrigatória "sempre que possível" – fica parcialmente afastado e, por isso mesmo, atrai regime jurídico condizente com a excepcionalidade[5].

2. Caracterização da extrafiscalidade: finalidade, objetivo, função e efeitos dos tributos

Um dos maiores desafios do Imposto Seletivo é a identificação de seu caráter fiscal ou extrafiscal. A grande dificuldade reside no fato de que o Imposto Seletivo não só está desenhado para arrecadar, como está desenhado para arrecadar quantias significativas para o orçamento e, inclusive, o volume arrecadado tem

---

[4] SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal*: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, 2021, p. 82.

[5] ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 5. ed. São Paulo: Juspodivm; Malheiros, 2025, p. 178; FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV* v. 10, n. 1, jan./jun. 2014, p. 201-220; LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: IBDT, 2015, p. 134; FOLLONI, André. *Capacidade contributiva e solidariedade*: fundamentos constitucionais do dever tributário. São Paulo: Juspodivm; Malheiros, 2025, p. 266.

implicações normativas. Ao mesmo tempo, o Imposto Seletivo é compreendido como extrafiscal tanto pelos teóricos que propuseram a reforma quanto pelos autores da proposta de emenda constitucional que o inseriu na Constituição quanto pelos autores da proposta de lei complementar que o instituiu, compreensão textualizada nas justificativas e exposições de motivos e confirmada pela própria previsão constitucional de incidência sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Essa dualidade gera confusão teórica quando se busca caracterizar a extrafiscalidade com base na finalidade, no objetivo, na função ou nos efeitos dos tributos ou das normas tributárias.

2.1. Finalidade extrafiscal

Em geral, e tradicionalmente, a extrafiscalidade é definida como a utilização de tributos para finalidades diversas da mera arrecadação de valores para que o Estado possa, genericamente, cumprir com os seus objetivos. Nesse sentido, é abundante a referência a "finalidades" extrafiscais, como finalidades diversas da arrecadatória, na doutrina nacional[6].

Como visto, essas finalidades diversas podem ser de várias ordens. Assim, por exemplo, pode-se dizer que a tributação progressiva sobre a renda, quando tem por finalidade promover redistribuição de renda, teria finalidade extrafiscal – a teoria clássica italiana refere a redistributividade via tributação progressiva como uma providência de ordem extrafiscal[7]. Para abranger esse tipo de incidência, a expressão "extrafiscalidade" precisa ser utilizada em um sentido bastante amplo. Seria a extrafiscalidade enquanto gênero a que se refere Luís Eduardo Schoueri[8]. Enquanto espécie, porém, podemos restringir o uso do termo extrafiscalidade para designar apenas as normas tributárias indutoras. São as normas tributárias que, por meio do agravamento da incidência, têm a finalidade de desestimular determinados comportamentos, ou que, pelo caminho da atenuação da incidência, têm por finalidade incentivar certas condutas. Aqui, ensina Schoueri, trata-se de extrafiscalidade em sentido estrito[9].

Há, contudo, uma série de dificuldades teóricas e práticas para caracterizar a finalidade extrafiscal de certos tributos, como também demonstrou, entre outros, Schoueri[10]. Embora essas dificuldades não recomendem o abandono do es-

---

6 Por exemplo: ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 151; BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 49.

7 GRIZIOTTI, Benvenuto. Il principio della solidarietà finanziaria. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* v. 12, n. 2, jun./1953, p. 107-115 (113).

8 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

9 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 33.

10 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 24.

tudo da finalidade, cuja identificação será sempre necessária para o exame da proporcionalidade e da eficácia, elas podem revelar a necessidade de busca por critérios complementares ou alternativos, conforme o problema a ser resolvido.

Existe, também, o problema da preponderância. Seria descabido supor que um tributo, para ser caracterizado como extrafiscal, nada poderia arrecadar, ou nenhuma finalidade arrecadatória poderia ter. Em razão disso, pode-se avaliar a preponderância, buscando saber se, em determinado imposto, prepondera a finalidade arrecadatória ou outra. Ainda que ambas existam e possam existir, seria necessário descobrir qual delas prepondera. Logo se nota que esse critério é impreciso e, que, na prática, pode revelar uma aporia. No caso do Imposto Seletivo, ele revela claramente a sua dificuldade: um tributo que grava pesadamente bebidas alcoólicas, encarecendo e desestimulando o consumo, mas, ao mesmo tempo, arrecada volumes expressivos relevantes para a manutenção do Estado ou, ao menos, para que o Estado deixe de instituir outros tributos, é preponderantemente fiscal ou extrafiscal?

2.2. Objetivo extrafiscal

Em vez de finalidade, alguns textos mencionam objetivos extrafiscais. Finalidade e objetivo podem ser compreendidos como sinônimos e muitos autores, sem incorrer em erro, identificam essas expressões ao se referir à extrafiscalidade, valendo-se indistintamente ora de uma, ora de outra. Entretanto, não seria incorreto buscar uma distinção, talvez sutil, nos significados desses termos. Pode-se compreender "objetivo" como algo mais próximo, a ser alcançado para a realização de uma "finalidade" mais distante. A finalidade pode ser vista, também, como a razão subjacente a uma medida, enquanto o objetivo é o resultado específico que aquela medida busca alcançar. Com a finalidade de proteger e promover a saúde, por exemplo, projeta-se um remédio cujo objetivo é o combate a determinada doença.

Na doutrina nacional, há vários estudos caracterizando a extrafiscalidade a partir da ideia de "objetivos" diversos dos arrecadatórios[11]. Adote-se, aqui, a identidade ou a diferença entre objetivo e finalidade, a dificuldade permanece: a caracterização da extrafiscalidade a partir do objetivo da norma tributária, se entendido como mais estrito do que a finalidade, enfrenta problemas semelhantes do que se entendido no mesmo sentido. A dificuldade na caracterização é destacada pela própria doutrina que utiliza as noções de finalidade ou objetivo. Veja-se, por exemplo, Geraldo Ataliba, que se refere tanto a objetivos quanto a finalidades: "É difícil, muita vez, discernir – tanto na mente do legislador, quanto na

[11] Por exemplo: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 536; ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 150; BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 49.

motivação dos pronunciamentos que formam o processo legiferante, quanto no próprio produto legislativo – o que é simplesmente fiscal do que extrafiscal"[12].

A essa dificuldade acresce-se a necessidade de identificação do objetivo – ou fins, ou finalidade – buscada pela tributação para controle de eficácia e proporcionalidade. No caso do Imposto Seletivo, por exemplo, pode-se dizer que o "objetivo" de uma lei tributária incidente especificamente sobre bebidas açucaradas é reduzir o consumo desse produto, com a "finalidade" de promover a saúde pública. Sob esse ponto de vista, o objetivo da norma pode ser alcançado ainda que a sua finalidade não seja. Imagine-se uma situação em que, diante do aumento do custo de bebidas açucaradas, o consumidor passe a consumir doces ultraprocessados, com grande quantidade de açúcar adicionado e de gordura saturada. O objetivo de reduzir o consumo de bebidas açucaradas pode ser alcançado ainda que a finalidade de promover a saúde pública não seja. Nesse caso, caberá avaliar se, cumprido o objetivo, mas não a finalidade, pode-se questionar a legitimidade e a validade dessa tributação. E nada disso afasta o relevante aspecto arrecadatório desse tributo, novamente obnubilando a caracterização da extrafiscalidade e, com ela, do regime jurídico aplicável ao Imposto Seletivo.

2.3. Função extrafiscal

Outra ideia presente na doutrina sobre extrafiscalidade é aquela segundo a qual tributos extrafiscais têm "função" diversa da arrecadatória. Assim como "finalidade" e "objetivos", há vários textos mencionando a "função" extrafiscal dos tributos[13].

O termo "função", porém, é ambíguo, e pode remeter tanto à função pretendida de determinado objeto quanto à função que ele, de fato, exerce em determinada situação. A função da faca, conforme pretendida pelo designer que a cria, não corresponde à função da mesma faca em uma cena de crime. Não é incomum, por isso mesmo, falar-se de função onde não há finalidade ou objetivos, como o estudo da função das bactérias no sistema digestivo, ou independentemente das finalidades ou objetivos, como o estudo da função de determinado sistema social no funcionamento geral da sociedade.

Então, embora possa haver identidade entre finalidade e objetivo, a depender do modo como esses termos são compreendidos, não há identidade entre eles e a função se esta for entendida como a avaliação do funcionamento "de fato" de determinado tributo, e não do funcionamento pretendido. A função desempenhada por determinado tributo não depende, necessariamente, de suas finalidades e de seus objetivos. Um tributo instituído para atuar em busca de certo objetivo pode, na prática, exercer função diversa ou, até mesmo, oposta à pretendida.

---

[12] ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 171.

[13] Por exemplo: BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16. ed. Rio de Janeiro, 2006, p. 189.

Por essas razões, a função efetivamente desempenhada por determinado tributo pode ser utilizada como critério identificativo da extrafiscalidade em lugar do critério finalístico ou como seu complemento. Nesse caso, o estudo da função, assim compreendida, aproxima-se do estudo dos efeitos.

2.4. Efeito extrafiscal

A depender dos objetivos do estudo, o exame dos efeitos das normas tributárias será relevante para caracterizar a extrafiscalidade. Nesse caso, porém, a dificuldade é de ordem diversa: saber até que ponto a identificação de funções ou efeitos é suficiente para definir regime jurídico. Pense-se, por exemplo, em um tributo criado com o objetivo de induzir determinado comportamento, mas que, na prática, não tenha qualquer efeito relevante em relação àquele comportamento. Esse mesmo tributo, porém, gera relevante efeito diverso, relacionado, independente ou até oposto à finalidade para a qual foi instituído.

Imagine-se um aumento de Imposto de Renda para um certo tipo de investimento. efetuado com o objetivo de induzir o detentor do patrimônio a migrar para outro investimento, compreendido, naquele momento, como mais desejável. No entanto, na prática, essa migração não ocorre. Em vez disso, o aumento da tributação gera arrecadação relevante. Aqui, teríamos uma norma tributária específica cujo efeito não se relaciona com a finalidade pretendida, mas com outra finalidade constitucionalmente relevante.

Nesse exemplo, não será acertado, a partir da consideração da função ou do efeito exclusivamente arrecadatório do tributo, afastar seu caráter extrafiscal definido com base na finalidade ou no objetivo, se isso vier a implicar o afastamento do regime jurídico próprio da extrafiscalidade. Teríamos contribuintes diferenciados, pelo Imposto de Renda, por suas escolhas no exercício da livre disponibilidade sobre a sua propriedade, e não pela sua capacidade contributiva. Esses contribuintes ficariam sem a proteção da igualdade tributária em razão da concepção desastrada do tributo, incapaz de produzir os efeitos pretendidos.

Veja-se a dificuldade, elevada quando se considera, corretamente, que o Imposto de Renda é, por excelência, um tributo fiscal, embora possa ser manejado para fins extrafiscais. E como, a partir desse manejo, possam ser obtidos muitos efeitos possíveis diferentes.

3. Caracterização da extrafiscalidade: fundamento da diferenciação

Diante dessas questões, cabe retomar a possibilidade de fundar a diferenciação entre tributos fiscais e extrafiscais a partir da própria capacidade contributiva. Não se trata, porém, de conceber como extrafiscal o tributo que está simplesmente dispensado de observar a capacidade contributiva ou que, em sua formulação, propositadamente não a observa[14]. Menos ainda, de aceitar que a busca de

[14] Parece seguir nessa linha a crítica de Schoueri ao uso do princípio da capacidade contributiva

fins outros além da arrecadação possa justificar o afastamento completo desse princípio.

Nesse caso, o raciocínio é invertido. Em vez de se raciocinar no sentido de que um tributo, sendo extrafiscal, diferencia os contribuintes com base em critério diverso da capacidade contributiva, segue-se o sentido oposto: um tributo que diferencia os contribuintes com base em critério diverso da capacidade contributiva deve ser compreendido por extrafiscal e atrair o regime jurídico da extrafiscalidade. Não se identifica a finalidade e, a partir dela, caracteriza-se a extrafiscalidade e define-se o melhor critério de diferenciação. Em vez disso, parte-se da identificação do critério de diferenciação: tratando-se de critério diverso da capacidade contributiva, conclui-se pelo caráter extrafiscal, com a atração do regime jurídico próprio da extrafiscalidade. Além disso, induz-se, a partir do critério de diferenciação adotado, a finalidade daquela incidência – ou, conforme o caso, o objetivo, a função ou os efeitos pretendidos.

Adotado esse critério, a verificação da existência de um tributo – ou de uma incidência específica de algum tributo – cujo critério de discrímen não se relaciona com a capacidade contributiva, mas com outro valor constitucional, indicará que esse a tributo, se válido, deverá ser aplicado o regime jurídico da extrafiscalidade.

Se a incidência do Imposto de Importação não se dá sobre todos os produtos importados, mas, apenas sobre alguns, há tributação diferenciada de importadores sem consideração de sua capacidade contributiva. Essa diferenciação será inválida se vista sob o ponto de vista do dever público de distribuir o ônus do custo estatal entre os cidadãos conforme a capacidade contributiva. Porém, não ostentará essa invalidade se compreendida sob o ponto de vista do dever de proteger a indústria nacional da concorrência de determinados produtos importados, em relação aos quais a proteção é necessária, mas, não de todos. Uma vez que o Imposto de Importação distingue os campos de incidência e não incidência com base em critérios diversos da capacidade contributiva, com fundamento constitucional para tanto, ele deve ser havido como um tributo extrafiscal. Com essa caracterização, ao Imposto de Importação se aplicará o regime jurídico da extrafiscalidade.

4. Regime jurídico da extrafiscalidade

A expressão "regime jurídico da extrafiscalidade" designa aqueles princípios e regras aplicáveis aos tributos extrafiscais como um todo. Esse regime é integrado, por exemplo, pelo controle de proporcionalidade baseado na verificação dos fins a serem atingidos pela norma tributária extrafiscal, além do controle relativo aos próprios fins[15].

---

como critério de identificação da extrafiscalidade por Klaus Tipke – cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 25.

[15] ÁVILA, Humberto. Controles instrumental e justificativo da extrafiscalidade. In: OLIVEIRA,

Naturalmente, a alguns tributos ou incidências tributárias extrafiscais podem ser aplicáveis princípios e regras inaplicáveis a outros. Veja-se, por exemplo, a questão da anterioridade. Considerando a extrafiscalidade, a Constituição estabelece, por exemplo, exceções à anterioridade relativa ao exercício financeiro e à anterioridade nonagesimal para certos tributos: é o caso, dentre outros, do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação e do Imposto sobre Operações Financeiras. Entretanto, nem toda incidência tributária extrafiscal excepcionará a anterioridade – daí a aplicação da anterioridade nonagesimal ao IPI e de ambas as regras de anterioridade ao próprio Imposto Seletivo, não incluído entre as exceções. A exceção à anterioridade não integra o regime jurídico geral da extrafiscalidade, mas se aplica, por decisão constitucional, a algumas incidências extrafiscais selecionadas pela própria Constituição.

5. Extrafiscalidade do Imposto Seletivo

No caso do Imposto Seletivo, o Poder Constituinte derivado optou por criar uma regra de competência que diferencia os contribuintes dos não contribuintes em razão de um critério diverso da capacidade contributiva. Não basta que o contribuinte realize o fato adequado à capacidade contributiva objetiva – produzir, comercializar, extrair ou importar bens e serviços. Naturalmente, a capacidade contributiva objetiva não é afastável, e é preciso que o fato com relevância econômica se realize para que haja incidência. Porém, a ocorrência do fato revelador de capacidade contributiva, previsto em regra de competência e descrito em norma de incidência, no caso do Imposto Seletivo, não é suficiente. As operações com bens e serviços capazes de desencadear a incidência do Imposto Seletivo devem ser, segundo a Constituição, prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Aqui, como se percebe sem dificuldade, a Constituição criou um critério de igualdade diverso da capacidade contributiva. Os contribuintes não serão onerados por esse imposto conforme a sua capacidade contributiva, mas conforme a prejudicialidade à saúde e ao meio ambiente das atividades que realizam. Se as atividades com bens e serviços não forem prejudiciais, não haverá a incidência, ainda que revelem capacidade contributiva eventualmente superior àquela revelada pela atividade com bens prejudiciais. Enquanto critério de aplicação do princípio da igualdade, a capacidade contributiva, no Imposto Seletivo, é superada por critério diverso, ligado a outros valores constitucionais – saúde e meio ambiente.

Por conta desse desenho constitucional, o Imposto Seletivo precisa ser entendido como um tributo extrafiscal, ao qual se aplica o regime jurídico da extrafiscalidade. Como consequência, o Imposto Seletivo deve incidir apenas sobre de-

---

Ricardo Mariz de *et al* (coord.). *Direito tributário*: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: IBDT, 2023, p. 279-291.

terminados bens e serviços prejudiciais, em razão de grave e especial prejudicialidade. Qualquer outra compreensão levará à inconstitucionalidade.

Conclusão

Em tese, quatro interpretações dessa questão relativa à regra de competência do Imposto Seletivo parecem possíveis: (a) o Imposto Seletivo é inconstitucional porque viola a capacidade contributiva e a igualdade tributária; (b) o Imposto Seletivo é constitucional e pode incidir sobre todo e qualquer bem ou serviço prejudicial à saúde e ao meio ambiente, conforme a vontade do Poder Legislativo; (c) o Imposto Seletivo é constitucional desde que incida igualmente sobre todos os bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, sem discriminações; (d) o Imposto Seletivo é constitucional desde que incida apenas sobre alguns bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, e o critério de seleção é a própria prejudicialidade.

A primeira interpretação, pela inconstitucionalidade *tout court*, é verossímil, mas não deve ser privilegiada se houver interpretação alternativa, conforme à Constituição. Como há, a interpretação pela inconstitucionalidade pura e simples deve ser descartada.

A segunda, pela constitucionalidade em qualquer incidência livremente escolhida pelo Poder Legislativo, esbarra na igualdade tributária. Ela permitiria a tributação de bens e serviços prejudiciais ao alvedrio do Poder Legislativo sem qualquer critério. Não se pode admitir a possibilidade de tributação via Imposto Seletivo de bens levemente prejudiciais convivendo com a não incidência sobre bens forte, ampla e gravemente prejudiciais. Seria um arbítrio injustificado, pois resultaria em uma discriminação tributária não justificada nem pela capacidade contributiva (regra para todos os impostos e contribuições fiscais) nem pela proteção à saúde ou ao meio ambiente (exceção aplicável ao Imposto Seletivo e outras incidências extrafiscais). Por isso, essa interpretação deve ser rechaçada.

A terceira, em atenção à igualdade tributária, demandaria que todo e qualquer bem ou serviço com qualquer grau de prejudicialidade fosse submetido à incidência do Imposto Seletivo. Nesse caso, não teríamos discriminação injustificada. Por outro lado, ser precisará admitir que a prejudicialidade à saúde ou ao meio ambiente é inerente, ao menos em potencial, a qualquer produto e serviço – mesmo a água que tenho sobre a minha mesa é, em algum grau, prejudicial, seja pelo custo ambiental de trazê-la até aqui, seja pelo descarte de garrafa de plástico, ou pela limpeza de garrafa de vidro e os dejetos assim gerados, e assim por diante. Nesse caso, o Imposto Seletivo seria uma espécie de adicional ao IVA e negaria a própria diferenciação estabelecida pela Constituição: ele não pode incidir sobre todos os produtos e serviços, e, sim, sobre os prejudiciais. Se todos são prejudiciais, nenhum é prejudicial, e o critério constitucionalmente escolhido para delimitar o campo de incidência fica anulado. Essa terceira interpretação, ao anular uma decisão constitucional, também não pode ser admitida.

A quarta possibilidade respeita o critério constitucional de delimitação da incidência e não resulta em discriminação. Por isso, é a interpretação a ser adotada. O Imposto Seletivo não pode incidir sobre todos os bens e serviços com qualquer grau de prejudicialidade, nem pode incidir sobre qualquer bem ou serviço com qualquer grau de prejudicialidade conforme as escolhas arbitrárias do Poder Legislativo. O Imposto Seletivo pode incidir exclusivamente sobre alguns poucos e determinados bens e serviços, selecionados com base no grau de prejudicialidade – a prejudicialidade deve ser elevada e notória, ou, ao menos, razoavelmente incontroversa. Assim interpretado, o Imposto Seletivo não enfrentará as inconstitucionalidades existentes na segunda e terceira interpretação, nem precisará ser havido por inconstitucional *tout court*. O controle da constitucionalidade e da legalidade do tributo, então, estará, nesse ponto, ultrapassado, e seguirá para outros aspectos, como, por exemplo, a eficácia e a proporcionalidade das incidências escolhidas pelo Poder Legislativo.

Multas Tributárias. Sistema Atual, Novos Paradigmas e as Contradições do Sistema Proposto na Reforma do Consumo

Bruno Fajersztajn
Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP).
Professor e Diretor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Advogado.

1. Introdução

O tema das sanções tributárias vem sendo objeto de estudos e de grande produção jurisprudencial, tendo em vista os constantes excessos na imposição de penalidades, especialmente de multas. É comum a imposição de duas ou mais multas pelo descumprimento de uma mesma obrigação tributária, ou de obrigações umbilicalmente ligadas (principal e acessória), assim como é corriqueira a exigência de valores exorbitantes, que ultrapassam o valor do tributo correlato, ainda que este tenha sido pago.

A jurisprudência vem limitando a imposição de sanções, exercendo papel moderador, mas o Supremo Tribunal Federal (STF) vem constantemente se manifestando no sentido de caber à lei complementar estabelecer limites e parâmetros que tornem as sanções coerentes com sua função precípua[1]. De fato, as multas não têm finalidade arrecadatória, não se prestam a encher as burras do Estado[2], servindo sim para atribuir eficácia às obrigações tributárias, bem como para punir os infratores, sem excessos que desvirtuem a sua finalidade e transformem as penalidades em instrumentos de arrecadação.

A despeito de vasta produção doutrinária e jurisprudencial a respeito do tema, o Congresso Nacional ainda não aprovou normas que estabeleçam limites aos excessos existentes, tampouco dispôs de forma geral sobre os parâmetros para a imposição das sanções.

No que tange à reforma tributária, foi aprovado pela Câmara dos Deputados o PLP n. 108/2024, o qual estabelece regras sobre as sanções pelo descumprimento de obrigações relativas ao IBS. Como será visto neste artigo, as regras do PLP estão em absoluta desconexão com os princípios da cooperação e da justiça tributária recentemente positivados na Constituição e igualmente destoam, inacreditavelmente, dos parâmetros estabelecidos pelo STF em diversos precedentes sobre a matéria.

---

[1] Vide o que restou decidido no Tema n. 863 de Repercussão Geral, quando os limites para a imposição de multas pela falta de pagamento de tributos em caso de comprovação de infrações dolosas foram estabelecidos até que seja editada lei complementar regulando o tema.

[2] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 767.

2. Crise do modelo atual

Não há espaço neste breve artigo para longa dissertação a respeito do tema[3], bastando apontar para que as sanções hoje não cumprem suas funções precípuas. O descumprimento de obrigações tributárias, que deveria ser exceção, infelizmente é regra no Brasil, sendo as sanções tema frequente no cotidiano de qualquer contribuinte.

Atualmente, não há parâmetros gerais no Código Tributário Nacional (CTN) que orientem as legislações ordinárias de cada ente da federação, o que resultou em regimes sancionatórios diferentes em todo o País, com os mais variados critérios, muitas contemplando penalidades que resultam em valor excessivos e desconectados com a culpabilidade dos agentes ou com o grau de reprovabilidade das condutas infracionais objeto de sanção. As multas têm sido quantificadas de diversas formas, entre as quais o valor do tributo devido, o valor da operação, o faturamento, e o valor dos itens a serem informados em obrigações acessórias. Raros são os casos em que a legislação impõe limites de valor para as penalidades, o que tem resultado em autuações que superam centenas de milhões de reais[4]. Também é comum a exigência concomitante de penalidades pela falta de recolhimento de tributos e pelo descumprimento de obrigações acessórias.

O resultado destes fatores é um enorme volume de autuações para a cobrança de penalidades em montantes que acabam se tornando impagáveis, em diversas ocasiões. Ao final, tais exigências acabam sendo objeto de anistia em programas de pagamento e parcelamento incentivado e transações tributárias. Realmente, dados obtidos pela imprensa indicam ter havido perdão de R$ 176 bilhões em multas tributárias entre 2008 e 2018[5].

O que se verifica é um círculo vicioso de cobranças exacerbas que, ao final, são perdoadas em programas de anistia. As multas em geral se afiguram como verdadeira ilusão e não cumprem sua função. Não reprimem, não previnem a prática de infrações, não reeducam, não têm efeito didático e tampouco arrecadam, a despeito de não terem finalidade arrecadatória.

---

[3] O tema foi tratado em artigo contido nos Anais do *VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual*. FAJERSZTAJN, Bruno. O esgotamento do sistema de imposição de multas tributárias no Brasil. Algumas proposições para a evolução e a moderação feita pelo STF enquanto não há mudanças legislativas. Coordenadores: Ricardo Mariz de Oliveira, Fernando Aurelio Zilveti, Rodrigo Maito da Silveira, José Maria Arruda de Andrade, Fabiana Carsoni Fernandes, Mara Eugênia Buonanno Caramico. São Paulo: IBDT, 2023, p. 249 e seguintes.

[4] Há notícia, por exemplo, de autuação para exigência de multa, no âmbito da Receita Federal do Brasil, no valor de mais de R$ 700.000.000,00 em razão de erros cometidos no valor informado a título de prejuízos contábeis registrados por sociedade controlada por empresa brasileira na Venezuela, sendo que o prejuízo sequer havia sido utilizado pela controladora para o abatimento de qualquer tributo no Brasil.

[5] Notícia constante no veículo *Exame*, na internet, o qual cita publicação no *Estado de São Paulo*, publicado em 10 de janeiro de 2018. Disponível em: https://exame.com/economia/em-dez-anos-brasil-perdoa-r-176-bi-em-juros-e-multas/?utm_source=chatgpt.com.

É urgente, portanto, o redesenho do modelo de imposição de sanções tributárias, com o estabelecimento de normas gerais, por meio de lei complementar, nos termos do art. 146, III, da Constituição Federal.

Tais normas gerais poderiam impor critérios a serem observados de maneira homogênea em todo o País, limitando o ímpeto punitivo e por vezes arrecadatório dos entes federativos e conferindo racionalidade e segurança jurídica ao sistema.

Tais critérios poderiam prever penas gerais, as quais poderiam ser reduzidas por meio de determinados fatos atenuantes ou aumentadas em razão de fatos agravantes. Diferentes níveis de culpabilidade, a intenção do agente e a reincidência deveriam ser considerados. Hipóteses de relevação ou redução da penalidade, em casos de correção tempestiva dos equívocos e reparação de eventuais danos também poderiam ser previstos, de modo que o objetivo das sanções fosse precipuamente a conformidade no cumprimento das obrigações tributárias, sobrelevado o caráter pedagógico da pena e não a punição por mero revanchismo ou objetivo arrecadatório. Circunstâncias específicas de cada conduta e cada infrator poderiam ser levadas em conta na determinação da penalidade, em observância do princípio da individualização da pena (Constituição Federal, art. 5º, inciso XLVII). Meras divergências de interpretação, quando claramente identificadas, não poderiam ser objeto de sanções punitivas, sendo certo que a complexidade do fenômeno social e tributário pode levar a razoáveis divergências de interpretação.

O que se tem hoje, por exemplo, na esfera federal, são multas de 75% do valor do tributo que deixar de ser recolhido, não importando se a falta de pagamento se deveu a simples erro de cálculo, por despreparo do contribuinte ou por negligência, ou ainda por divergência de interpretação, sendo irrelevante se houve reincidência ou se se trata de fato inédito. A chamada multa de ofício de 75% é devida em qualquer hipótese, sendo as únicas agravantes a hipótese de dolo e a reincidência na conduta dolosa, além da hipótese de embaraço à fiscalização. O ideal é que as circunstâncias anteriormente elencadas fossem todas consideradas na graduação da penalidade.

Também seria de rigor a previsão, em caráter geral, dos percentuais máximos para a imposição de multas por descumprimento de obrigações acessórias, o que geraria uniformidade em todo o País para a cobrança de tais penalidades. Limites de valor absoluto, atualizáveis de tempos em tempos, variáveis de acordo com a capacidade econômica do infrator, poderiam ser estabelecidos.

Nada disso existe hoje, o que resulta em um sistema disfuncional, caótico, que não pune, não reeduca, não induz conformidade e nem arrecada.

3. Novos paradigmas para a imposição de sanções

Se temos hoje um sistema ruído, esgotado, em que o descumprimento das obrigações tributárias se tornou a regra e não a exceção, é possível vislumbrar algumas saídas.

Estudos acadêmicos têm sugerido novos paradigmas para a imposição de sanções, com foco na busca da conformidade, isto é, no cumprimento das obrigações[6]. Tais estudos têm demonstrado que punições elevadas não resultam em maior conformidade, sendo mais efetivo o caminho da colaboração, da cooperação, e da melhora no relacionamento entre Fisco e contribuinte. A punição deveria ficar reservada aos infratores que intencionalmente descumprem a legislação. Para estes, é necessário punir e de forma severa. Segundo foi apurado em tais estudos, existe uma grande parcela de contribuintes que comete infrações por desconhecimento da legislação ou ainda por interpretar a legislação de forma equivocada ou mesmo de forma divergente daquela adotada pelo Fisco. Para tais contribuintes, revelam os estudos, é mais eficaz a cooperação, por meio do esclarecimento das regras.

Relatório produzido pela Fundação Getulio Vargas sinaliza que punições mais severas não garantem maior adesão dos contribuintes à legislação tributária. Ao contrário, organizações como a OCDE e o FMI recomendam abordagens que privilegiem *compliance* colaborativo, simplicidade normativa e *insights* comportamentais[7].

Faz todo o sentido. Primeiro identifica-se o tipo de infrator e em seguida se define qual o tratamento a ser dado. O que ocorre atualmente é a completa generalização das punições, com os efeitos desastrosos já comentados.

Os novos paradigmas estão em perfeita sintonia com os princípios da cooperação e da justiça tributária, que foram inseridos de forma expressa no § 3º do art. 145 da Constituição Federal, pela Emenda Constitucional n. 132[8].

Tais novos paradigmas foram rapidamente incorporados pela jurisprudência e constam no voto do Ministro Dia Toffoli no julgamento do Tema n. 863 de Repercussão Geral, que trata do limite à imposição de multa por infração dolosa, o qual será tratado brevemente adiante.

4. O PLP n. 124/2022

Está em tramitação, atualmente, o Projeto de Lei Complementar n. 124, de 2022, o qual busca prever normas gerais em matéria de sanções tributárias. São várias propostas de alteração no CTN.

---

6 Estudos citados no voto do Ministro Dias Toffoli no julgamento do Tema n. 863:
– AUSTRALIAN GOVERNMENT, AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Compliance model. Last modified: 11 Apr 2019. Disponível em: https://www.ato.gov.au/aboutato/managing-the-tax-and-super-system/strategic-direction/how-we-help-and-influencetaxpayers/compliance-model/.
– OCDE (2013). *La relación cooperativa*: un marco de referencia: de la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo. OECD Publishing. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es.

7 Estudo sobre a aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa. Vide: https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/relatorio_final_fgv.pdf?utm_source=chatgpt.com.

8 "§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente".

O projeto contém muitos avanços, mas ainda não contempla parte das sugestões acima citadas. De fato, o projeto sugere alteração do art. 113 do CTN para estabelecer expressamente que os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade se aplicam às penalidades, alinhando as sanções à gravidade da infração. É um importante passo, mas em rigor isto já tem sido acolhido pela jurisprudência, muito embora, sem dúvida, a positivação em regra do CTN pode fortalecer a aplicação dos preceitos.

Há também previsão, na mesma proposta de alteração do art. 113, de que a multa por descumprimento de obrigação principal ou acessória vinculada não pode ultrapassar 100% do tributo devido ou do crédito afetado. O limite de 100% para tais penalidades, apesar de bem-vindo diante da situação caótica atual, ainda permitiria a cobrança de multas de valores extremamente elevados, em franco desvio da finalidade das sanções.

Foram também sugeridas ampliações bem-vindas ao instituto da denúncia espontânea, para que possa abarcar expressamente a multa de mora, o que já vinha sendo acolhido pela jurisprudência, e também para abarcar as obrigações acessórias, neste último caso em resposta à jurisprudência, que não acolhia a hipótese. Há também proposição de incorporação, no CTN, art. 142, das regras hoje previstas no âmbito federal para o lançamento de ofício e exigência de penalidades para os casos em que houver ordem judicial de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Há ainda regras que buscam privilegiar a conduta colaborativa dos contribuintes, como a autorregularização. Salutares inovações, certamente.

Quanto aos percentuais de multas em caso de falta de pagamento do tributo objeto de lançamento de ofício, positivam-se 75% de forma geral e 100% no caso de conduta dolosa. Quanto a isto, o projeto parece alinhado com o que restou julgado pelo STF no Tema n. 863, quando se fixou o limite de 100% para as condutas dolosas, com exceção das hipóteses de reincidência. Mas uma crítica precisa ser feita. Se o percentual de 100% é o limite para as condutas dolosas, parece excessivamente elevado o percentual de 75% para condutas meramente culposas. Levando em conta a gravidade da infração dolosa (proporcionalidade e razoabilidade) e também os novos paradigmas já comentados, as multas por infrações desprovidas de dolo não deveriam ser de percentual tão elevado, apenas 25% menor que aqueles estipulados para as infrações dolosas, obviamente muito mais graves. Foram também listadas importantes hipóteses atenuantes na imposição de sanções, entre elas: (i) cumprimento de obrigação acessória relacionada à conduta infringida, na hipótese de lançamento da obrigação principal; (ii) readequação às normas tributárias, entre o início do procedimento fiscal e a lavratura do auto de infração, (iii) configuração de bons antecedentes fiscais; (iv) ausência de prejuízo ao erário, decorrente da infração; (v) existência de erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato; e (vi) pendência de julgamento sobre a matéria tratada no lançamento, em uma das hipóteses previstas pelo art. 927 do Código de Processo Civil.

O projeto ainda concede razoável liberdade a cada ente federativo para dispor sobre as multas, quando o mais recomendável seria uniformizar as principais regras e limites, em prestígio à segurança jurídica.

Como se vê, o PLP propõe muitos avanços, mas ainda serão necessárias algumas adaptações para uma melhora definitiva no ruído sistema sancionador atual.

5. A jurisprudência do STF atuando como moderador

Na ausência de normas gerais, o STF tem assumido o papel de moderador, impondo certos limites. Em diversos julgados, o Tribunal limitou a imposição de sanções que entendeu excessivas, com efeito confiscatório, aplicando expressamente o disposto no art. art. 150, inciso IV, da Constituição, o qual faz referência apenas a tributos.

O Tema n. 863 de Repercussão Geral é paradigmático ao estabelecer que a multa qualificada por fraude ou dolo não pode ultrapassar 100% do tributo devido, salvo em caso de reincidência, quando este limite passa a ser de 150%. Essa decisão também é relevante por afirmar que os limites apresentados são válidos até a edição de uma lei complementar que regule de forma exaustiva o tema. O STF reconhece, assim, a necessidade de uma lei complementar, como afirmado, a ponto de condicionar os efeitos da decisão proferida à edição desta nova legislação. Trata-se do reconhecimento expresso de que não cabe ao Judiciário fixar tais parâmetros, mas sim ao Congresso Nacional. Ao mesmo tempo, tendo sido chamado a estabelecer limites, o STF tem procurado fazê-lo, reduzindo os efeitos danosos das excessivas multas hoje previstas de forma anacrônica na legislação.

Outro importante elemento dessa decisão é que, ao prever 100% como limite para as infrações mais graves, o STF sinaliza no sentido de que as multas por infrações meramente culposas, como já visto em tópico anterior, não deveriam ser fixadas em 75%, pois, proporcionalmente, a gravidade da infração é substancialmente menor. Essa decisão, portanto, acaba irradiando efeitos para a determinação dos limites aplicáveis às demais sanções.

Merece ainda atenção o fato de que o conceito de reincidência, acolhido pelo STF, é aquele previsto no § 1º-A do art. 44 da Lei Federal n. 9.430/1996. O conceito parece excessivo em muitos aspectos, pois o prazo de dois anos ali estabelecido é incompatível com a duração dos processos fiscais atualmente, o que pode resultar na caraterização de reincidentes contribuintes que sequer tiveram sua conduta original julgada por qualquer órgão colegiado. Seja como for, trata-se de avanço no sentido de limitar àquelas hipóteses a imposição de multa de 150%. A nova legislação complementar a ser editada não deveria, a nosso sentir, repetir o conceito de reincidência, devendo identificar fatores mais justos para a caracterização de tal hipótese[9].

[9] Por exemplo, a reincidência somente poderia restar caracterizada quando o contribuinte seguir praticando conduta que já foi julgada como inválida após decisão final transitada em julgado,

Outras decisões importantes do STF em matéria de limites à imposição de sanções, demonstrando a atuação do Tribunal como moderador, são as seguintes:

- Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 551/DF: uma multa de 500% por infrações dolosas foi considerada confiscatória;
- ADI n. 1.075/DF: multa de 300% por não emissão de nota fiscal também foi invalidada por ser confiscatória e desproporcional em relação à gravidade da infração;
- Tema n. 736 de Repercussão Geral: a multa de 50% por compensação indevida foi considerada inconstitucional por apenar conduta considerada lícita (mero envio da declaração de compensação);
- Tema n. 872: multa de 20% por atraso na DCTF foi considerada válida e não excessiva, por cumprir importante função na afirmação da relevância da obrigação de envio de tal declaração, tendo sido admitida como válida a utilização do valor do tributo, ainda que efetivamente pago, como critério para a quantificação dessa penalidade, inclusive em prestígio ao princípio da capacidade contributiva;
- Tema n. 487: ainda em julgamento, discute os limites para a imposição de multas por descumprimento de obrigações acessórias.

O que se vê, portanto, é que o STF está atento aos exageros cometidos pela legislação, mas sua jurisprudência, ainda que relevante, é reativa e casuística. Sem uma legislação complementar que sistematize as sanções, não há como garantir a estabilidade e a segurança jurídica tão necessárias.

6. Multas tributárias e o IBS – PLP n. 108/2024

A Projeto de Lei Complementar que regula as sanções no âmbito da reforma tributária do consumo é o de n. 108, de 2024. Este foi elaborado e aprovado pela Câmara dos Deputados, aguardando, até a conclusão deste artigo, aprovação no Senado Federal.

A despeito de sua grande atualidade, o texto aprovado parece ter sido editado no século passado. É inacreditável verificar que as regras sancionatórias do Projeto repetiram os erros do passado, mesmo no contexto caótico atual, em que a infração é regra, e mesmo com a proliferação de estudos sobre os novos paradigmas na imposição de sanções em busca da conformidade. Isto sem mencionar todas as decisões na jurisprudência sobre o tema e a introdução de comandos expressos na Constituição Federal no sentido de privilegiar a colaboração e a justiça tributária. O projeto propõe regras que estão absolutamente desconectadas com a realidade atual.

---

pois somente neste caso a conduta original poderia realmente ser considerada uma infração efetiva.

De fato, inicialmente, é curioso notar que o projeto de lei trata apenas das infrações aplicáveis ao Imposto sobre Bens e Serviços, o IBS, sem tratar da Contribuição Sobre Bens e Serviços, a CBS. No silêncio da lei, à CBS serão aplicadas as normas gerais aplicáveis ao descumprimento de obrigações principais e acessórias relativas a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal. Teremos então, para os tributos idênticos, incidentes sobre os mesmos fatos e sujeitos à mesmas normas, infrações totalmente diferentes. Como assim? É inconcebível que haja sanções distintas para condutas idênticas, sem que se possa vislumbrar qualquer justificativa para tanto. Parece uma medida desprovida de qualquer lógica, ainda mais quando se trata de tributos que se propõem simplificados e modernos, que buscam justiça e segurança jurídica.

Mas os problemas do PLP vão além. O § 1º do art. 51 do Projeto repete o art. 136 do CTN, prevendo que "a responsabilidade por infrações da legislação do IBS independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato". Ora, esta regra já consta no CTN e obviamente vai se aplicar ao IBS, sem qualquer necessidade de sua repetição. Pior ainda, é sabido que existe uma enorme controvérsia sobre o alcance do art. 136 do CTN, havendo correntes doutrinárias que afirmam que a regra impõe responsabilidade objetiva por infrações, mas a maioria da doutrina, especialmente a mais recente, reconhece que o art. 136 não impõe responsabilidade objetiva, seja porque não há esta previsão expressa no dispositivo, seja porque é pressuposto da imposição de sanções punitivas a existência de um mínimo de culpabilidade[10]. A repetição do art. 136 no PLP, além de inócua, apenas reaviva debate doutrinário, trazendo insegurança jurídica. Se um policialesco legislador pretendesse responsabilidade objetiva por infrações tributárias, não deveria simplesmente repetir o art. 136 do CTN, pois nele não há este comando.

O projeto, por outro lado, inova em matéria de responsabilização por infrações, contrariando as normas legais previstas no CTN, quando no § 2º do art. 51 estabelece que "respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, todos os que tenham concorrido, de qualquer forma, para a sua prática ou que dela se tenham beneficiado (...)". A regra em princípio poderia autorizar que terceiros, que não sejam os contribuintes ou demais agentes previstos nas hipóteses dos arts. 124, 135, 136 e 137 do CTN, respondessem pelas infrações. Pouco se tem comentado sobre esta inovadora e perigosa disposição. É criticável a criação de regras que se distanciam das normas gerais do CTN, pois a uniformidade da tributação e a segurança jurídica são necessários em um sistema caótico como o atual. Sob o

[10] Nesse sentido, por exemplo: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 106-107. COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário. Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 291. PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 203. MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias. Definições e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 84.

aspecto formal, é também questionável uma disposição que viola o CTN, pois, mesmo em se tratando de lei complementar, neste caso a lei do IBS institui um imposto em específico e não poderia contrariar o comando destinado à uniformidade e racionalização do sistema, competência que é própria do CTN[11].

Além disso, há melo menos 39 tipos infracionais no Projeto, repetindo-se a fórmula das atuais legislações e que resultou em insegurança jurídica e contencioso os quais culminaram no já relatado esgotamento do sistema sancionatório atual. A proposta vai na contramão de tudo o que a reforma tributária se comprometeu a ser. Uma visão arcaica e policialesca das sanções, o que é impensável no contexto atual, no qual a cooperação consta expressamente como princípio constitucional tributário expresso.

Não há previsão de atenuantes ou agravantes de condutas, tampouco disposições que prestigiem o princípio da individualização da pena.

Houve quem tenha comemorado a previsão expressa de que as multas por descumprimento de obrigações acessórias estarão limitadas a 100% do tributo devido, mas como já exposto neste trabalho, a exigência de multa de 100% para o mero descumprimento de obrigações acessórias ainda se mostra excessiva. Não há o que celebrar. Ademais, segundo a nossa Suprema Corte, 100% é o limite para as multas por falta de recolhimento de tributo por infração intencional, dolosa. É impositivo que o descumprimento de obrigações acessórias, sem dolo, esteja sujeito a limites muito inferiores. A despeito da importância das obrigações acessórias e especialmente no caso dos tributos não cumulativos, 100% do valor do tributo, sem a consideração de aspectos individuais da conduta, configura sanção excessiva.

Um último comentário relevante se faz necessário em relação ao PLP n. 108, nos limites deste artigo. O art. 56 do Projeto prevê que "as penalidades serão cumulativas quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal". O que será que pretendeu o legislador com uma disposição nesse sentido? A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem reconhecendo que não cabe a imposição concomitante de multas, em situações em que uma conduta infracional é etapa para o cumprimento de outra infração, aplicando o princípio penal da consunção[12]. O mesmo princípio já constou de voto do Ministro Dias Toffoli no ainda não concluído julgamento do Tema n. 487 no STF. Pretende o legislador contornar essa jurisprudência? Sob qual argumento deveria haver tal desvio? O que há de novo e peculiar no IBS que

---

[11] ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. In: FERNANDES, Fabiana Carsoni; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Revista de Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 701-730.

[12] Vide nesse sentido, entre muitos outros, o acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial n. 2.104.963/RS, da 2ª Turma do STJ, datado em 05.12.2023, relatado pelo Ministro Mauro Campbell Marques, o qual faz referência ao princípio da consunção e destaca tratar-se de linha argumentativa muito difundida na Corte.

justifique a não aplicação das premissas e preceitos adotados pelo STJ? Não há nada que justifique tal disposição. Ao contrário, o IBS é fruto de uma nova ordem constitucional em que a justiça tributária e a cooperação são normas expressas, fato que deve dirigir o legislador e não orientá-lo a agir contrariamente a tais preceitos, como parece ocorrer no caso do PLP n. 108. Essa disposição, infelizmente já aprovada na Câmara dos Deputados, parece fruto de inconformismo com a aplicação de princípio de Direito Penal, corretamente aplicado ao Direito Tributário, eis que decorrente da vedação ao *bis in idem*, o qual é extraído da própria concepção de Estado Democrático de Direito[13]. Logo, uma disposição legal expressa não pode afastar a vedação ao *bis in idem* e somente vai gerar mais contencioso, instabilidade nas relações entre Fisco e contribuinte. Tudo o que a reforma tributária pretende evitar.

É necessário rever por completo as regras sancionatórias deste Projeto.

7. Conclusões

O que se observa, após essa análise, é um retrato preocupante do sistema de sanções tributárias no Brasil. Já não é novidade que ele opera de maneira desajustada, desconectado não só da realidade dos contribuintes, mas também dos princípios constitucionais que deveriam guiá-lo. O excesso de multas, revelado à luz dos exames de proporcionalidade, e a ausência de critérios claros para sua aplicação não só fragilizam a confiança no sistema como alimentam um contencioso interminável, que interessa a ninguém – nem ao Fisco, nem à sociedade.

O mais surpreendente, ou talvez decepcionante, é perceber que mesmo diante de todo esse cenário, o PLP n. 108/2024, que deveria inaugurar uma nova fase de racionalidade, repete equívocos históricos. Ao insistir em um modelo punitivista, ignora avanços significativos da doutrina, da jurisprudência e, sobretudo, da própria Constituição, que agora estampa, de forma clara, os princípios da cooperação e da justiça tributária. Fica difícil entender como, em pleno século XXI e após uma reforma que se propõe moderna e simplificadora, se insista em soluções que parecem ter saído de um manual do século passado.

A essa altura, parece inegável: ou o legislador encara de frente essa necessidade urgente de revisão – ouvindo os operadores do Direito, os estudiosos do tema e a própria sociedade – ou seguiremos alimentando um sistema disfuncional, que pune muito, mas educa pouco e não resulta em conformidade; que cobra muito, mas arrecada mal; que impõe penas semelhantes a escusáveis erros de interpretação e infrações deliberadas.

Se a promessa da reforma tributária é a de um sistema mais justo, simples e racional, ela precisa endereçar a reconstrução de seu regime sancionatório. Um

---

[13] Sobre consunção, vide: FAJRESZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário.* São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 431 a 437.

regime que priorize a orientação, que diferencie quem erra de quem frauda e que seja, enfim, compatível com um Estado que se diz democrático, cooperativo e comprometido com a justiça fiscal.

A Nota Fiscal Inidônea e a não Cumulatividade na LC n. 214/2025: a Permanência do Contencioso Tributário

Caio Augusto Takano
Professor de Direito Tributário da Universidade Presbiteriana Mackenzie.
Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Advogado.

Thiago Marini
Especialista em direito tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT.
Graduado em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogado.

Introdução

Como ensina Frederick Schauer, "ao prescrever uma determinada norma jurídica, o legislador está tomando uma decisão, agora, sobre o que será feito no futuro"[1], o que evidencia a responsabilidade do legislador de prever regras claras e coerentes para garantir segurança jurídica e previsibilidade do sistema jurídico. Essa lição é especialmente relevante de se recordar no contexto de uma reforma tributária substancial, que pretendeu "modernizar" a tributação sobre o consumo no ordenamento jurídico brasileiro a partir de mudanças estruturais. Independentemente de suas razões subjacentes, as novas regras positivadas impactarão, em sua real extensão, todo o funcionamento do sistema tributário e impactarão sobremodo as operações empresariais dos contribuintes.

O presente estudo tem por objetivo analisar criticamente a forma como a Lei Complementar n. 214/2025 regulamenta o direito ao crédito no âmbito do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), especialmente à luz do princípio da neutralidade tributária, da não cumulatividade e da proteção da boa-fé do contribuinte. Parte-se da discussão teórica sobre a neutralidade e a não cumulatividade como instrumentos essenciais para assegurar que a tributação sobre o consumo recaia apenas sobre o consumo final, evitando distorções econômicas e concorrenciais que podem exsurgir a partir de efeitos cumulativos na cadeia produtiva.

A neutralidade figura um dos conceitos mais presentes no debate sobre a reforma tributária, justamente por implicar, idealmente, a ausência de interferências das regras de um sistema tributário nas decisões dos agentes econômicos, garantindo-se, assim, um ambiente de negócios mais justo, competitivo e favorável à inovação e ao crescimento econômico sustentável[2]. Nesse contexto, a eficiên-

---

[1] Cf. SHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer*: a new introduction to legal reasoning. Cambridge (MA): Harvard University Press, 2012, p. 194.

[2] CINTRA, Marcos. O que é neutralidade: a importância da alíquota única e universal. *Reforma*

cia da sistemática escolhida de não cumulatividade da tributação sobre o consumo é fator essencial para se alcançar tal mister. Restrições indevidas ao direito de crédito do contribuinte, sobre lhe causar prejuízos, ainda afasta o tributo do seu ideal econômico de neutralidade.

Nesse contexto, seriam inúmeros os caminhos possíveis para analisar o regramento da não cumulatividade a partir da EC n. 132/2023 e da Lei Complementar n. 214/2025. Neste artigo, examinar-se-á um requisito do crédito que tem sido objeto de intenso debates na jurisprudência administrativa e judicial: a exigência de documento fiscal idôneo. Requisito que compreende o racional de sua exigência e cuja razoabilidade não se discute. Porém, a compreensão do que consiste um documento "idôneo" e os efeitos da inidoneidade de um documento fiscal conferidos pelas Administrações Tributárias merece reflexão, pois a manutenção de condicionantes formais rígidas e exegeticamente questionáveis, associada à transferência indireta do ônus de fiscalização ao adquirente, pode perpetuar o contencioso tributário que a reforma tinha como um dos seus objetivos reduzir. Porém, é importante lembrar, tal tema foi e ainda é objeto de inúmeras discussões judiciais, mesmo à luz do tratamento consolidado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, por meio da Súmula n. 509, que protege o contribuinte de boa-fé diante de vícios formais supervenientes ao documento fiscal.

Assim, pretende-se demonstrar que, não obstante a nova legislação represente um avanço na arquitetura normativa do sistema tributário sobre o consumo, sua plena eficácia dependerá de uma aplicação que valorize a materialidade da operação e a confiança legítima do contribuinte, sob pena de se repetir, em um novo modelo, os mesmos entraves burocráticos que historicamente alimentaram o contencioso tributário do país e promover uma reforma tributária que, de início, padecerá dos mesmos vícios daquilo que se pretendeu reformar.

1. A neutralidade tributária e o direito ao crédito

A neutralidade é um dos princípios estruturantes da tributação sobre o consumo, consagrado expressamente no art. 156-A, § 1º, da Constituição Federal[3], conforme redação dada pela Emenda Constitucional n. 132/2023. A busca pela neutralidade na tributação não é nova, tendo sido apontada por diversos economistas ao idealizarem um sistema tributário ideal. Cite-se, por exemplo, as lições

Tributária. Disponível em: https://www.reformatributaria.com/o-que-e-neutralidade-a-importancia-da-aliquota-unica-e-universal/. Acesso em: 14 jun. 2025.

[3] BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.
"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: (Incluído pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023)."
Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 jun. 2025.

de Fritz Neumark, que entendia a neutralidade como um princípio a ser perseguido pelo Estado no exercício de sua competência impositiva[4].

Trata-se de importante diretriz que impõe ao legislador o dever de configurar os tributos de maneira a minimizar interferências sobre a alocação de recursos e a dinâmica concorrencial dos agentes econômicos. A inspiração é clara: reproduzir a lógica dos impostos sobre valor agregado (IVA), sobretudo os modelos europeus, nos quais o tributo incide apenas sobre o valor adicionado em cada etapa da cadeia econômica, sem gerar cumulatividade ou onerar decisões legítimas de consumo ou investimento.

Como adverte Humberto Ávila[5], a previsão constitucional da neutralidade não é meramente principiológica ou programática. Pelo contrário, ela impõe uma exigência estruturante quanto à própria definição da hipótese de incidência e da base de cálculo do IBS e da CBS, os quais devem recair sobre a realização de atividade econômica, e não sobre meras manifestações formais.

Nesse sentido, a não cumulatividade é o instrumento técnico por excelência para a efetivação da neutralidade. Por meio da possibilidade de abatimento dos tributos pagos nas aquisições anteriores, o contribuinte assegura que a tributação recaia apenas sobre o valor agregado final da operação.

A concepção exposta acima é igualmente reforçada por Edison Carlos Fernandes e Ives Gandra da Silva Martins[6], para quem "a não cumulatividade seria uma forma de operar a neutralidade, de garantir um sistema tributário neutro, especialmente no que diz respeito aos tributos plurifásicos". A Lei Complementar n. 214/2025, ao regulamentar a CBS, adota um modelo de crédito financeiro, em que o direito ao crédito se vincula diretamente à onerosidade e à vinculação da despesa à atividade econômica do contribuinte (arts. 20 e seguintes).

Contudo, o modelo proposto para o IBS e a CBS, embora ancorado na retórica da não cumulatividade plena, adota uma sistemática de compensação "tributo contra tributo", semelhante à do ICMS e do IPI, e não "base contra base", como já se propunha para o PIS e a Cofins.

Na prática, isso significa que o contribuinte compensa o imposto destacado em operações anteriores, independentemente do valor agregado na operação

---

4 Cf. NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 436-447.

5 Para Humberto Ávila, "como a neutralidade, em seu núcleo semântico, envolve o dever de os tributos serem configurados de modo a não produzirem efeitos que alterem as decisões tomadas no livre exercício de atividade econômica, só faz sentido um tributo ser informado pelo princípio da neutralidade se ele incidir sobre o resultado de uma atividade econômica que, com sua instituição e cobrança, poderia ser restringida" (ÁVILA, Humberto Bergmann. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024, p. 716).

6 FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Não cumulatividade do PIS/Cofins:* implicações contábil, societária e fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 29.

subsequente. Essa estrutura pode gerar distorções, permitindo que a carga tributária incidente supere o valor efetivamente adicionado, a depender das restrições impostas ao aproveitamento do crédito.

Além disso, o próprio texto constitucional já introduz condicionantes ao direito de crédito, como a exigência de efetivo recolhimento do tributo pelo fornecedor (art. 156-A, § 5º, II) e a vedação ao creditamento nas operações imunes ou isentas, salvo autorização expressa em lei complementar (art. 156-A, § 7º). Tais limites, ao contrário de assegurar a neutralidade, podem intensificar o contencioso tributário e comprometer o equilíbrio concorrencial entre os agentes econômicos.

Nessa linha, Fernando Zilveti[7] observa que se considera como neutro o sistema tributário que não interfira na otimização da alocação de meios de produção, que não provoque distorções e, assim, configura segurança jurídica para o livre exercício da atividade empresarial.

A legislação infraconstitucional também impõe um filtro adicional: nos termos do art. 21, § 2º, da LC n. 214/2025, apenas documentos fiscais idôneos conferem direito ao crédito. Ainda que voltada ao combate a fraudes e simulações, essa exigência, quando interpretada de modo excessivamente formalista, pode frustrar o princípio da neutralidade, ao negar o crédito com base exclusivamente em vícios formais do documento, mesmo diante da efetiva realização da operação e da boa-fé do adquirente. A consequência é a reintrodução de efeitos cumulativos, exatamente os que o novo modelo buscou eliminar.

Conforme destaca a Nota Técnica n. 4 do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), o IBS, assim como a CBS, foi concebido para tributar materialmente apenas o consumo das famílias[8]. Dessa concepção decorre a lógica segundo a qual as operações entre contribuintes não devem ser oneradas, cabendo a plena transferência do tributo para o consumidor final. Essa função do sistema só é viável quando os créditos são assegurados de forma ampla, objetiva e não sujeita a exigências documentais desproporcionais, sob pena de fragmentar a cadeia de não cumulatividade e gerar distorções tributárias.

Além disso, situações específicas demonstram a tensão entre a neutralidade e a estrutura normativa vigente, como por exemplo, no custeio de planos de saúde ou educação por pessoas jurídicas a seus empregados, a concessão do crédito pode anular a tributação final ao consumidor, que, nesse caso, é representado pela família.

Por outro lado, a negativa do crédito gera cumulatividade real, sobretudo em cadeias longas, distorcendo a carga tributária efetiva entre diferentes modelos de organização empresarial.

---

7 ZILVETI, Fernando. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. *Revista Direito Tributário Atual* v. 19. São Paulo: IBDT, 2005, p. 24-25.

8 CENTRO DE CIDADANIA FISCAL (CCiF). *Nota Técnica n. 4: IBS* – aplicação do regime de crédito financeiro. São Paulo, jul. 2020. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/Nota-Tecnica-CCiF-04.pdf. Acesso em: 10 jun. 2025.

Discute-se, nesse contexto, se tais pagamentos configurariam salários *in natura* e, portanto, não creditáveis. A escolha entre esses caminhos revela a complexidade de se compatibilizar a neutralidade com a busca por tributar universalmente o consumo.

Casos semelhantes ocorrem com setores intermediadores, como agências de turismo e planos de saúde, pois, como muitas de suas aquisições se dão junto a fornecedores do Simples Nacional ou sujeitos a alíquotas reduzidas, o crédito disponível não reflete integralmente os valores pagos.

Sem regimes específicos, os setores em referência podem sofrer tributação superior à média, violando o princípio da neutralidade. Assim, nessas hipóteses, os regimes especiais não configuram benefícios fiscais propriamente ditos, mas técnicas de preservação da neutralidade, ajustando a carga tributária ao valor agregado efetivamente gerado.

Diante disso, a neutralidade, tal como delineada constitucionalmente, demanda um sistema que valorize a materialidade da operação e a boa-fé do contribuinte, e não um modelo que tolere a glosa automática de créditos com base em exigências formais que se afastam da substância econômica das transações.

2. A proteção da boa-fé na jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça e a Súmula n. 509

A discussão sobre a exigência de documentos fiscais idôneos para assegurar o direito ao crédito, tratada no tópico anterior, não é nova no sistema tributário brasileiro.

Isso porque, no âmbito do ICMS, o Superior Tribunal de Justiça desempenhou papel decisivo ao consolidar, por meio da Súmula n. 509[9], a proteção à boa-fé do contribuinte como contrapartida indispensável à realização do princípio da não cumulatividade.

Historicamente, a formalidade na apuração do ICMS gerou autuações massivas quando, a *posteriori*, constatava-se a inidoneidade do fornecedor ou do documento fiscal. Isso porque, mesmo quando a operação fora real e o tributo recolhido, o adquirente se via privado do crédito, arcando com o ônus de fraudes ou irregularidades de terceiros.

A prática em referência distorce a função essencial do IVA, que, por ser um imposto plurifásico, incide em todas as fases de circulação, produção e venda fi-

[9] Súmula n. 509 do Superior Tribunal de Justiça: "É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda." Primeira Seção, julgado em 26 mar. 2014, *DJe* 31 mar. 2014. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?pesquisaAmigavel=+509&b=SUMU&ordenacao=-%40NUM&numDocsPagina=10&i=1&O=&ref=&processo=&ementa=&materia=&situacao=&orgao=&data=&dtpb=&dtde=&operador=e&livre=509. Acesso em: 14 jun. 2025.

nal, adotando a sistemática não cumulativa justamente para evitar distorções nas decisões alocativas dos agentes econômicos e assegurar que a tributação recaia apenas sobre o consumo final[10].

Com o julgamento do Recurso Especial Repetitivo n. 1.148.444/MG e a edição da Súmula n. 509, o STJ firmou entendimento de que, comprovada a veracidade da operação e a regularidade aparente da documentação à época da transação, é ilícita a glosa do crédito do ICMS, mesmo que o documento seja declarado inidôneo posteriormente.

Referido precedente é expressão prática da harmonia entre a estrita legalidade tributária e o princípio da segurança jurídica, pilar do Estado de Direito, entendido, na concepção de Humberto Ávila, como um ideal de justiça e de política do Direito que mede o grau de aproximação dos ordenamentos jurídicos a esse ideal[11].

Apesar disso, na prática administrativa, como se observa em reiterados precedentes do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, ainda se registram decisões que ignoram o caráter prospectivo do ato declaratório de inidoneidade, aplicando-lhe efeitos retroativos. Tal entendimento contraria diretamente o conteúdo normativo da Súmula n. 509, perpetuando a insegurança jurídica e a transferência indevida do poder de polícia fiscal para o contribuinte, que não detém meios para controlar integralmente a idoneidade de terceiros.

Consoante ensina Humberto Ávila, a legalidade não deve ser considerada como princípio único da administração pública, devendo ser harmonizada com outros princípios jurídicos, dentre eles o da boa-fé[12]. Na mesma linha, Misabel Abreu Machado Derzi defende que as decisões judiciais em matéria tributária devem aplicar o princípio da boa-fé, sobretudo quando o contribuinte se pauta na orientação consolidada pelos tribunais superiores, não podendo ser penalizado pela mudança de posicionamento, sob pena de afronta à segurança jurídica[13].

Ainda que se reconheça a importância das notas fiscais como instrumentos centrais para a arrecadação e a fiscalização tributária, é necessário ponderar que tais documentos são frequentemente alvo de fraudes, seja pela adulteração mate-

---

[10] PEIXOTO, M. M.; ESCÓRCIO FILHO, A.; PINTO, A. E. A tributação sobre o consumo no Canadá. um breve comparativo com a reforma tributária brasileira – EC n. 132/2023. In: PEIXOTO, M. M.; TAKANO, C. A.; ESCÓRCIO FILHO, A. (coord.). *Tributação do valor agregado*: experiência internacional e a EC n. 132/2023. São Paulo: MP, 2024, p. 194.

[11] ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*: entre permanência, mudança e realização do Direito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 25.

[12] ÁVILA, Humberto B. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte. *Revista Diálogo Jurídico* v. 13, 2002. Disponível em: https://pt.scribd.com/document/243357905/DIALOGO-JURIDICO-13-ABRIL-MAIO-2002-HUMBERTO-AVILA-pdf. Acesso em: 14 jun. 2025.

[13] DERZI, Misabel Abreu Machado. A imprevisibilidade das decisões judiciais e suas consequências. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário*: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 991.

rial, seja pela inserção de informações falsas em documentos formalmente legítimos.

Na era da nota fiscal eletrônica, como lecionam Paulo Rosenblatt e Davi Cozzi do Amaral, é precisamente essa segunda modalidade que prepondera, sem que se possa relativizar sua gravidade, pois a nota fiscal permanece sendo o suporte documental de direitos e obrigações[14].

Portanto, a jurisprudência se consolidou no sentido de que somente pode haver a presunção de culpa mediante a verificação da publicação regular de ato declaratório de inidoneidade, não operando efeitos retroativos sobre os créditos que o precederam[15].

Assim, a nosso ver, a proteção da boa-fé, construída ao longo de décadas no contexto do ICMS e consagrada na Súmula n. 509, deve servir de baliza interpretativa para o novo regime da CBS. Isso é indispensável para que o crédito financeiro se realize como técnica de neutralidade, e não como novo foco de litigiosidade, frustrando os propósitos de simplificação e segurança jurídica que motivaram a reforma tributária.

3. A manutenção indesejada do contencioso tributário em afronta à simplicidade do novo sistema

Os pontos discutidos até aqui deixam claro que, embora a LC n. 214/2025 tenha sido concebida para promover um ambiente de neutralidade tributária e de segurança jurídica, na prática ainda reproduz fragilidades que marcaram o modelo tradicional do ICMS, notadamente a dependência de critérios formais para o reconhecimento do direito ao crédito.

Ao condicionar o creditamento à emissão de documento fiscal considerado idôneo, sem estabelecer parâmetros claros para a sua aferição material, o legislador infraconstitucional abre margem para que os órgãos de fiscalização adotem uma interpretação estritamente literal, muitas vezes desconsiderando a veracidade econômica da operação.

O excesso em referência de formalismo tende a perpetuar a incerteza jurídica para os contribuintes de boa-fé, transferindo-lhes, na prática, a responsabilidade pela auditoria de toda a cadeia de fornecedores, missão claramente incompatível com as funções privadas de produção e circulação de bens e serviços.

---

[14] AMARAL, D. C. do; ROSENBLATT, P. A Súmula n. 509 do Superior Tribunal de Justiça e o ônus da prova de inidoneidade de notas fiscais. *Revista de Direito Tributário da APET*, [S. l.], n. 48, 2023, p. 245. Disponível em: https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/185. Acesso em: 14 jun. 2025.

[15] TAKANO, C. A.; BRANCO, L. O. de A. Responsabilidade por infrações em matéria tributária: reconsiderações acerca do art. 136 do Código Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013, p. 114-132. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1771. Acesso em: 14 jun. 2025.

Nesse contexto, é oportuno recordar o parecer do Senador Eduardo Braga sobre a PEC n. 45/2019, ao destacar que o princípio da neutralidade é diretriz essencial para um imposto sobre valor agregado, devendo orientar o legislador e a administração tributária em todas as fases do crédito, inclusive para afastar entraves formais que possam interferir na dinâmica econômica legítima[16].

O histórico contencioso em torno das notas fiscais inidôneas no regime do ICMS evidencia o risco de repetição desse ciclo. Não por acaso, análise recente alerta que a nova sistemática, se mantida tal como redigida, poderá gerar uma nova leva de litígios, recriando a mesma disputa já pacificada pela Súmula n. 509 do Superior Tribunal de Justiça, mas agora sob o rótulo da CBS e do IBS[17].

Isto é, ao invés de assegurar um sistema de não cumulatividade plena e objetiva, o modelo pode, infelizmente, retroceder, submetendo o contribuinte a múltiplas autuações fiscais, glosas e incontáveis discussões administrativas, justamente no ponto em que a reforma pretendia simplificar e pacificar.

Além disso, a exigência de recolhimento efetivo do tributo pelo fornecedor, prevista no art. 156-A, § 5º, inciso II, da Constituição Federal, também funciona como um elemento de potencial conflito, eis que se trata de uma lógica que reforça a transferência do ônus de fiscalização para o adquirente, criando um regime de responsabilidade indireta incompatível com a essência do imposto sobre valor agregado.

Nesse sentido, como ensina Paulo Ayres Barreto, a aplicação da não cumulatividade deve considerar a manifestação da capacidade contributiva e a estrutura econômica de cada setor, sob pena de gerar distorções na repartição do custo estatal entre contribuintes em situações distintas[18].

É importante reconhecer que simplificar em demasia poderia prejudicar a equidade tributária, na medida em que o sistema tributário deixaria de refletir adequadamente as diferenças econômicas entre os contribuintes. Assim, o desafio consiste em compatibilizar a simplificação procedimental com a preservação da justiça fiscal, evitando que a ânsia por regras simplificadas se converta em um contencioso ainda mais volumoso e desigual.

Assim, é possível afirmar que a LC n. 214/2025, ao não internalizar de forma suficiente a proteção da boa-fé e ao manter a estrutura de verificação centrada em

---

[16] BRASIL. Senado Federal. Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania. Parecer n. 71, de 2019, sobre a Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019. Rel. Senador Eduardo Braga. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9488605&ts=1698253670965&rendition=stored-leg-signed-pdf&disposition=inline. Acesso em: 14 jun. 2025.

[17] CONJUR. Reforma tributária não pode transferir fiscalização ao contribuinte. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2024-jul-19/reforma-tributaria-nao-pode-transferir-fiscalizacao-ao-contribuinte/. Acesso em: 14 jun. 2025.

[18] BARRETO, Paulo Ayres. A não-cumulatividade das contribuições e sua vinculação à forma de tributação do Imposto sobre a Renda. *Revista do Advogado* n. 94. São Paulo, 2007, p. 134.

requisitos formais, acabará por frustrar parte dos objetivos de simplificação e de redução do passivo tributário, o que deveria ser uma de suas prioridades, alimentando, assim, a continuidade do contencioso que se buscava superar.

A nosso ver, as experiências acumuladas com o ICMS – boas ou ruins – deveriam servir de alerta e de base para a necessidade de interpretar a nova legislação com ênfase na materialidade da operação, na neutralidade econômica e na segurança jurídica do contribuinte, sob risco de reiterar velhos problemas em um sistema com nova roupagem.

Conclusão

A análise desenvolvida ao longo deste breve artigo escancara que a Lei Complementar n. 214/2025, ainda que avance na estruturação de um regime de tributação do consumo alinhado aos princípios da neutralidade e da não cumulatividade, mantém vícios que podem e provavelmente devem comprometer a efetividade desses mesmos princípios.

Como visto linhas alhures, a exigência de documentos fiscais idôneos como condição para o creditamento, aliada à transferência indireta do ônus de fiscalização ao adquirente, revela uma persistência do formalismo que já foi devidamente superado pela jurisprudência consolidada, notadamente pela Súmula n. 509 do Superior Tribunal de Justiça no âmbito do ICMS.

A neutralidade almejada pelo legislador, como princípio estruturante do imposto sobre valor agregado, exige que o sistema tributário incida apenas sobre o valor adicionado, sem gerar distorções que onerem etapas intermediárias da cadeia produtiva. Para tanto, é imprescindível que o direito ao crédito seja garantido de forma ampla, com base na materialidade da operação e na boa-fé do contribuinte, pois, caso contrário, o contencioso administrativo e judicial tributário, tão combatido, ao invés de ser reduzido, só vai aumentar.

Por outro lado, a simplificação, embora necessária para reduzir os custos de conformidade, não pode ignorar a diversidade de realidades econômicas e a necessidade de preservar a equidade tributária, eis que o equilíbrio entre simplicidade, neutralidade e justiça fiscal constitui, assim, o verdadeiro desafio para que o IBS alcance os objetivos de modernização do sistema sem reincidir nos mesmos conflitos que marcaram o regime do ICMS que é tão complexo para o contribuinte.

Indubitavelmente, é fundamental que a aplicação da nova legislação seja orientada por interpretações que privilegiem a substância sobre a forma, assegurando segurança jurídica aos contribuintes e respeitando a lógica constitucional da não cumulatividade plena, pois, a nosso ver, somente assim será possível romper o ciclo histórico de contencioso excessivo e concretizar os propósitos de um sistema tributário mais simples.

Reforma Tributária, Estado de Direito e Separação dos Poderes: Algumas Reflexões sobre a Atuação Disfuncional do Executivo e do Legislativo em Matéria Tributária

Cassiano Menke
Professor de Direito Tributário da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFRGS. Vice-Presidente do Instituto de Estudos Tributários – IET. Vice-Presidente do Conselho de Administração da FESDT. Professor de Direito Tributário na Escola da Magistratura Federal do RS (ESMAFE-RS).

Introdução

O objetivo do presente artigo é examinar alguns aspectos referentes à reforma tributária do consumo em face dos princípios do Estado de Direito e da separação dos Poderes. Cumpre verificar, em outras palavras, se, ao agirem do modo como têm feito, especialmente com relação aos PLPs n. 68 e n. 108, de 2024, em certos pontos da reforma, Executivo e Legislativo estão atuando dentro dos limites da sua competência.

A hipótese defendida neste trabalho é a de que, no âmbito tributário e se levando em conta os deveres inerentes aos princípios do Estado de Direito e da separação dos Poderes, Executivo e Legislativo estão fazendo, em algumas situações, o que não lhes é permitido fazer. E, em algumas outras situações, especialmente no que se refere ao Legislativo, este está deixando de fazer o que lhe é devido realizar. Esse exercício disfuncional de atividades vem resultando em uma ampliação da zona de atuação do poder de tributar e vem causando consequências graves no que se refere ao sistema de garantias instituído pelo Estado Democrático de Direito na CF/1988.

1. Reforma tributária e os Poderes Executivo e Legislativo

1.1. Atuação do Executivo: os anteprojetos aos PLPs n. 68/2024 e n. 108/2024

Como se sabe, a reforma tributária do consumo foi iniciada a partir da promulgação da EC n. 132/2023. Depois disso, já em 2024, passaram a tramitar no Congresso Nacional dois projetos de Lei Complementar (PLP), PLP n. 68/2024 e PLP n. 108/2024. Estes, por sua vez, visaram à criação do imposto sobre operações onerosas com bens e serviços (IBS) e da contribuição sobre operações onerosas com bens e serviços (CBS), assim como objetivaram disciplinar questões relativamente à fiscalização, arrecadação e outros pontos envolvendo IBS e CBS.

O fato, porém, que se quer aqui realçar é que ambos os projetos de Lei Complementar foram protocolados a partir de anteprojetos integralmente redigidos sob a liderança do Executivo federal. A Portaria MF n. 34, de 11 de janeiro de 2024, criou o Programa de Assessoramento Técnico à implementação da Reforma da Tributação sobre o Consumo (PAT-RTC). No âmbito deste, foram criados 19 grupos técnicos de trabalho (art. 6º); 1 grupo de análise jurídica (arts. 4º e 5º); e 1 comissão de sistematização (arts. 2º e 3º). Todos visaram à redação dos aludidos anteprojetos e foram concebidos, segundo a Portaria, para serem integrados apenas por servidores públicos ou por membros indicados por estes. Por mais que participantes da iniciativa privada até pudessem eventualmente, segundo a discricionariedade do Executivo, ser convidados, estes não tinham direito de voto e não podiam, portanto, definir o texto que seria objeto de proposição (art. 3º, § 7º, art. 5º, § 6º, e art. 7º, § 12). E o pior: o § 2º do art. 12 da Portaria MF n. 43/2024 decretou, pasme-se, o sigilo relativamente aos temas dos anteprojetos. Exatamente isso: embora as matérias tratadas fossem de inequívoco interesse público, as discussões tinham de ocorrer em segredo. Foi, nesse sentido, "vedada a divulgação de discussões em curso no âmbito do PAT-RTC, bem como de informações submetidas a qualquer restrição de acesso".

A moral da história é que os referidos anteprojetos, que culminaram na propositura do PLP n. 68/2024 e do PLP n. 108/2024, foram concebidos sem a necessária transparência e segundo a vontade quase que única do Poder Executivo. Representantes dos contribuintes não participaram da definição dos textos e só passaram a ter acesso aos enunciados a serem debatidos depois de iniciadas as tramitações dos PLPs perante o Congresso Nacional. Neste momento, todavia, os projetos já estavam, como bem destacou Brigagão, claramente enviesados e desequilibrados em favor das Fazendas dos três níveis da Federação[1]. Quer dizer, os textos acabaram ficando modelados por meio de disposições normativas que deixaram ampla margem de poder para as Administrações tributárias criarem texto, interpretarem texto e julgarem conflitos.

1.2. Atuação do Legislativo

Tão grave quanto o antes exposto procedimento sigiloso e unilateral de condução dos anteprojetos pelo Executivo, que resultou em propostas marcadas pela concentração de poder, é o fato de que o Legislativo vem impulsionando tais projetos no sentido de transformá-los em leis com conteúdos quase iguais aos originalmente concebidos. Parece estar havendo, salvo melhor juízo, omissão do parlamento relativamente à sua função de estabelecer as hipóteses de incidência

[1] BRIGAGÃO, Gustavo. *Reformas da tributação da renda e desoneração da folha de salários.* Disponível em: https://www.conjur.com.br/2024-set-18/reformas-da-tributacao-da-renda-e-desoneracao-da-folha-de-salarios/. Acesso em: 04 fev. 2025.

dos tributos e de prevenir concentração de poder na Administração. É claro que não se desconhece que o legislador promoveu diversas audiências públicas em ambas as casas do Congresso Nacional para se dialogar sobre os projetos apresentados. Isso ocorreu. Ainda assim, fato é que os debates realizados nessas audiências não provocaram mudanças significativas nos enunciados inicialmente propostos pelo Executivo. O PLP n. 68/2024 acabou sendo transformado na LC n. 214/2025 e, consideradas as partes mais relevantes do seu texto, este acabou ficando praticamente igual ao que fora concebido pelo Executivo no bojo do PAT-RTC, antes exposto.

Essa omissão do legislador no que se refere ao conteúdo dos projetos provocou problemas sérios. Com relação, de um lado, à LC n. 214/2025, o parlamento deixou de determinar suficientemente pontos cruciais quanto, por exemplo, ao fato gerador do IBS e da CBS. Vejamos duas ilustrações disso.

Primeiro, no intuito de definir o que deverá ser considerado como operações com *serviços*, para fins de incidência do IBS e da CBS, o art. 3º, I, *b*, da LC n. 214/2025, acabou por replicar o texto do anteprojeto e estabelecer algo inusitado. Ele estatuiu que operações com serviços seriam *todas as demais operações* que não forem enquadradas como operações com bens. Quer dizer, o legislador não definiu o que é serviço. Em vez disso, ele, por exclusão, acabou fazendo crer que serviço é *tudo* aquilo que não forem bens. Em outras palavras, o legislador, no lugar de pôr limites quanto ao campo de incidência dos aludidos tributos, tarefa que, aliás, seria dele esperada no que se refere à criação de regras de incidência da tributação, criou um poder ilimitado. Ele deixou margem para o aplicador – o Executivo – cobrar IBS e CBS sobre literalmente tudo que este vier a entender como sendo operação onerosa.

A esse respeito, aliás, vale lembrar que a CF/1988, no art. 156-A, § 8º, determinara que a aludida LC poderia estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance. E que esse conceito seria admitido para qualquer operação que não fosse classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos. Entretanto, não foi o que o legislador fez, como visto. Ele não conceituou serviço. Vale dizer, ele não estabeleceu as propriedades necessárias e suficientes daquilo que tem de ser considerado como serviço[2], para que, então, esse conceito pudesse ser aplicado ao que não fosse operação com bens. Ele, como dito, omitiu-se.

Segundo, partindo da premissa acima, de que IBS e CBS poderiam curiosamente incidir, em tese, sobre *tudo*, o legislador novamente replicou o anteprojeto e concordou com a criação de outra disposição inusitada. Ele estabeleceu, no art. 6º, da LC n. 214/2025, regra de não incidência de IBS e CBS. Em outras palavras,

[2] BACH, Kent. *Thought and reference*. Oxford: Oxford University Press, 1987, p. 281.

em vez de definir precisamente sobre o que o IBS e a CBS deveriam incidir, conforme dito acima, o legislador definiu sobre o que esses tributos *não* deveriam incidir. Isso, como se disse, tendo em vista que o ponto de partida do raciocínio – ao que tudo indica, omisso e equivocado – do legislador seria a *incidência total* dos aludidos tributos, o que, por si só, parece incompatível com o sistema de atribuição de competências por meio de regras de limitação do poder que foi estatuído pela CF/1988[3].

A despeito de tudo isso, o parlamento estabeleceu, neste art. 6º, que a alienação de participações societárias seria uma dessas hipóteses de não incidência de IBS e CBS. Diga-se, aliás, que operações como essas, de compra e venda de quotas e ações de empresas, têm sido muito frequentes no curso das atividades econômicas em nosso País. Muitas operações de fusões e aquisições são realizadas no Brasil. Elas envolvem somas, por vezes, bastante altas de capital transacionado. E exigem clareza por parte da legislação que as regula, inclusive a tributária. Ainda assim, no § 1º do art. 6º da LC n. 214/2025, logo após excluir tais operações do campo de incidência do IBS e da CBS, o legislador estabeleceu hipótese contrária a essa lógica de não incidência e determinou a cobrança dos tributos. E mais, tal hipótese foi caracterizada por elevadíssimo grau de indeterminação. É que ficou definido que os referidos tributos incidirão sobre alienações de participações societárias quando estas "constituam, na essência, operação onerosa com bem ou com serviço." Nada se disse, contudo, sobre o que seria, "na essência", operação com bens e serviços no contexto de uma alienação de participações societárias, que é, em regra, repita-se, não tributável. Seja como for, neste ponto também o parlamento deixou ao Executivo um largo campo de poder para que este possa dimensionar hipótese de incidência dos mencionados tributos, *caso a caso*.

Com relação, por fim, ao PLP n. 108/2024, igualmente há temas que evidenciam a concessão de grande e questionável espectro de poder ao Executivo. Isso para que este possa definir, situação a situação, aspectos sensíveis da aplicação das regras de tributação dos aludidos tributos, tais como: (I) possibilidade de a autoridade administrativa autuadora alterar o lançamento já lavrado em caso de mera *necessidade*, mesmo depois de a impugnação do sujeito passivo ter sido apresentada (art. 84, § 3º, do PLP n. 108/2024); (II) impossibilidade de a autoridade administrativa julgadora afastar ou deixar de aplicar ato do Executivo sob o fundamento de ilegalidade deste (art. 92, § 3º, do PLP n. 108/2024); e (III) superpoder do comitê de harmonização, composto apenas por agentes públicos, para vincular todos os julgadores administrativos, inclusive aqueles representantes dos contribuintes (art. 113 do PLP n. 108/2024).

---

[3] ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação do direito*: entre indeterminação aparente e a determinação latente. 3. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2025, p. 153/154.

2. Ofensas ao Estado de Direito e à separação de poderes relativamente à reforma tributária: uma análise crítica

O Estado de Direito é um "sinal de virtude das sociedades civilizadas"[4]. Ele visa a assegurar que toda e qualquer atuação estatal seja exercida com base na lei e no Direito. Segundo Raz, a ideia básica do *Rule of Law* é que os indivíduos e o poder público obedeçam ao Direito e sejam regulados por este[5]. É dizer, toda ação do Governo deve ser baseada no Direito, autorizada pelo Direito e limitada pelo Direito[6].

O referido princípio foi estabelecido na CF/1988 como norma jurídica fundamental. Isso com o fim de promover, por meio do Direito juridicamente estável, cognoscível e previsível, um estado de coisas propício ao exercício da liberdade e da dignidade humana[7]. Instituiu-se no Brasil um modelo político e jurídico de sociedade democrática, em que o exercício da vontade popular é estruturado e instrumentalizado a partir do e pelo Direito, com vistas a vedar a prática disfuncional do poder e seu uso abusivo.

Como subprincípio concretizador do Estado de Direito, a separação dos Poderes igualmente foi concebida como princípio fundamental e estruturante na CF/1988[8]. É por meio dela que a Constituição estabelece a especialização funcional do poder público para exercício das atividades legislativa, executiva e judiciária. Especificamente no âmbito tributário, o papel do referido princípio tem ainda mais importância, já que, como afirma Gribnau, "a imposição de tributos é manifestação de poder com risco inerente para uso abusivo deste"[9]. Daí por que, no Brasil, a CF/1988 modelou a atuação dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, em matéria tributária, com rigidez.

Passa-se, agora, à análise crítica da atuação do Executivo e do Legislativo relativamente à reforma tributária do consumo.

2.1. Com relação à atuação do Executivo: não transparência e ausência dos contribuintes na redação dos anteprojetos aos PLPs n. 68/2024 e n. 108/2024

O ponto que exige que se façam algumas ligeiras considerações diz respeito ao procedimento pelo qual o Executivo federal conduziu a elaboração dos anteprojetos dos PLPs n. 68 e n. 108, de 2024. Lembre-se: a Portaria MF n. 34/2024

---

4 MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law*: a theory of legal reasoning. Oxford: Oxford University Press, 2005, p. 12.

5 RAZ, Joseph. *The authority of law.* 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2009, p. 212.

6 RAZ, Joseph. *The authority of law.* 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2009, p. 212.

7 TAMANAHA, Brian Z. *On the rule of law*: history, politics, theory. New York: Cambridge University Press, 2009, p. 35.

8 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário.* 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 363.

9 GRIBNAU, Hans. National report: Netherlands. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 145.

decretou sigilo com relação ao tema e afastou os representantes dos contribuintes do âmbito das votações a respeito dos textos a serem propostos perante o Congresso Nacional. Quanto ao tema, não se desconhece que o Ministério da Fazenda é composto por servidores técnicos de altíssima qualidade e de destacada capacidade para pensarem questões tributárias relevantes e para proporem mudanças estruturantes na legislação. Igualmente, não se ignora que o Executivo federal tem legitimidade institucional para apresentar anteprojetos de lei, sobretudo no campo tributário. Tudo isso é verdade. Todavia, tal realidade não afasta, por evidente, a eficácia do princípio jurídico da *transparência*, estabelecido a partir do art. 145, § 3º, da CF/1988.

Transparência é princípio que impõe deveres não apenas ao particular. A administração tributária deve ser transparente relativamente aos seus atos e às suas práticas arrecadatórias[10]. Mais do que isso, o princípio da transparência tributária demanda que qualquer tipo de informação ou norma jurídica produzida pelo Estado esteja livremente disponível e acessível aos cidadãos que eventualmente possam ser afetados por decisões ou por atos estatais baseados naquelas informações ou normas jurídicas[11]. O mesmo pode ser dito de uma matéria técnica e altamente relevante como a presente, a saber, a reforma tributária do consumo, a qual é revestida unanimemente de interesse público e que tem o potencial de afetar, senão todos, mas a maioria dos cidadãos de nosso País. Ao cidadão deve ser assegurado o direito à participação, direta ou indireta, da conformação do Direito, por meio do acesso a dados, pessoas, atos, instituições, procedimentos, estado este de coisas que é buscado não apenas pela transparência, mas também pelo princípio democrático[12].

Em face disso, era exigível que o Executivo adotasse conduta diversa com relação ao preparo de ambos os anteprojetos de lei. Era devido que houvesse ampla divulgação dos debates e livre acessibilidade a estes. Mais do que isso, era essencial que membros de entidades representativas dos contribuintes pudessem ter tido assento nos grupos de trabalho que foram criados, para poderem votar no texto que seria apresentado ao Legislador. A falta dessa transparência provocou,

---

[10] SEER, Roman. Purpose and problems of tax transparency: the legal perspective. *Tax Transparency* v. 17, EATLP International Tax Series. Amsterdam, 2018, p. 24; EHRKE-RABEL, Tina. Third parties as supplementary sources of tax transparency. *Tax Transparency* v. 17, EATLP International Tax Series. Amsterdam, 2018, p. 73; GRIBNAU, Hans. National report: Netherlands. *Separation of powers in tax law.* EATLP International Tax Series, 2009, p. 161.

[11] HEY, Johanna. The notion and concept of transparency. *Tax Transparency* v. 17, EATLP International Tax Series. Amsterdam, 2018, p. 5; MENKE, Cassiano; AMANTEA, Artur Pinheiro. O princípio da transparência tributária como dever inerentes à segurança jurídica e os desafios para a tributação pelo IBS (art. 156-A, § 1º, XIII, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELO, Melissa; KOCH, Mariana (coord.). *O IBS e a CBS na Constituição.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p. 249.

[12] ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 7. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025, p. 256.

como já se disse, muitos problemas. A redação dos anteprojetos ficou enviesada e desequilibrada em favor do Poder Executivo. Os projetos passaram a tramitar no Legislativo com visíveis (e acima demonstrados) problemas de concentração de poder, em prejuízo dos particulares e dos direitos individuais destes. Empregando uma metáfora e comparando o processo legislativo com uma partida de futebol, seria como se, ao iniciar a tramitação do projeto no parlamento, a partida já começasse com o placar de 7X0 em desfavor do contribuinte. Fato é que fica muito difícil em situações como essa, como, aliás, se mostrou na prática envolvendo a reforma tributária, alterar o quadro que foi proposto no anteprojeto e, então, reequilibrar aquilo que começou enviesado. Enfim: como visto, o texto acabou sendo aprovado com o poder concentrado na Administração.

2.2. Com relação à atuação do Legislativo

2.2.1. Delegação de poder, falta de determinação e hipertrofia do Executivo

Os exemplos introdutoriamente apresentados relativamente à atuação do legislador no tema da reforma tributária do consumo demonstram o descumprimento do princípio da separação dos Poderes em suas dimensões negativa e positiva. Isso tanto pelo fato de o legislador delegar, direta ou indiretamente, poderes ao Executivo (negativa), quanto em razão de o parlamento não determinar suficientemente regras de incidência tributária (positiva), quer dizer, por não observar o dever-poder de determinabilidade ao qual está submetido em razão da legalidade tributária[13].

No âmbito do PLP n. 108/2024, há, como se viu, atribuição indevida de parcela significativa de poder à Administração. O legislador chegou ao ponto de permitir que o referido projeto, redigido pelo Executivo, estabeleça a prevalência dos atos da administração tributária, mesmo quando estes forem contrários à lei (art. 92, § 3º, do PLP n. 108/2024), o que beira o absurdo e o que apresenta grande potencial para provocar restrições indevidas à liberdade individual. No mesmo sentido, o projeto permite que a autoridade administrativa que lavrou certo auto de infração o altere livremente, mesmo depois da impugnação do sujeito passivo (art. 84, § 3º, do PLP n. 108/2024). Isso independentemente dos limites estabelecidos pela lei, a saber, o art. 146 do CTN. De outra sorte, a LC n. 214/2025, ao tratar do fato gerador do IBS e da CBS, sequer definiu, como visto inicialmente, o que são serviços, para fins de incidência dos aludidos tributos. Repare-se: não se trata de indeterminação aparente do enunciado legal ou de indeterminação controlável, esta última no sentido de o legislador fornecer critérios para

[13] DOURADO, Ana Paula. In search of validity in tax law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 38.

posteriormente se determinar certo termo ou enunciado[14]. Nada disso. Trata-se de falta de suporte textual capaz de embasar significados. A lei foi rigorosamente omissa, ao estabelecer que serviço pode ser tudo que não for considerado um bem. E mais, quanto às operações de alienação de participações societárias, a LC determinou a cobrança de IBS/CBS apenas nos casos em que se verificar que há operações, *em essência,* com bens e serviços, mesmo sem estabelecer o que seria, afinal, a aludida *essência*. "Essência" tende a ser, neste caso, o que o Executivo vier a dizer que ela é. Seja como for, foi usada expressão com altíssimo grau de genericidade, a qual transfere poder de delimitação de significado caso a caso à Administração e parece, sendo assim, comprometer a promoção do estado ideal de cognoscibilidade do Direito[15].

Com relação, aliás, ao dever de determinação, vale lembrar das lições de Ávila, para o qual a indeterminação não é, por si só, um problema. A imprecisão aparente tende a ser uma característica, mais ou menos presente, do texto bruto da lei. O problema reside, a rigor, no uso, pelo parlamento, de termos não minimamente determináveis. Lembre-se, nesse aspecto: o legislador tem o dever de eliminar dúvida relevante e de afastar a indeterminação que afete grande parte ou a maioria dos casos[16]. Até porque a clareza e a determinabilidade das normas são exigências, além do mais, inerentes ao princípio da transparência tributária (art. 145, § 3º, da CF/1988)[17]. Esse dever, porém, parece não ter sido cumprido pelo legislador.

Os problemas acima evidenciados com relação à separação dos Poderes estão conduzindo ao que se poderia aqui chamar de uma *hipertrofia* do Executivo. Como diz Gribnau, o poder muda de mãos, de tal sorte a ficar *concentrado* e *ilimitado* nos órgãos da administração tributária[18]. Dada a delegação excessiva de poder pelo legislador e dada a falta de determinação da lei tributária, o Executivo assume um indevido papel de dominação quanto à presente matéria[19]. Ele passa a ser quem cria o texto, quem o interpreta e, ainda, quem aplica a norma jurídica

---

[14] GRIBNAU, Hans. National report: Netherlands. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 162.

[15] DEL FREDERICO, Lorenzo; CASTIGLIONE, Riccarda; MICONI, Francesca. National report: Italy. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 130.

[16] ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material*: conteúdos, critérios e medida do dever de determinação. 3. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2025, p. 119. No mesmo sentido: DOURADO, Ana Paula. In search of validity in tax law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 40.

[17] HEY, Johanna. The notion and concept of transparency. *Tax Transparency* v. 17, EATLP International Tax Series. Amsterdam, 2018, p. 6.

[18] GRIBNAU, Hans. National report: Netherlands. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 162; SENTSOVA, M.; VINNITSKIY, Danil. National report: Russia. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 192.

[19] GRIBNAU, Hans. National report: Netherlands. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 145 e 159.

resultado dessa interpretação. E mais, em caso de ser instaurada discussão no contencioso administrativo, o órgão jurisdicional do Executivo dará a resposta final para o litígio. Tal resposta, porém, em situações envolvendo o IBS e a CBS, será proferida em um modelo de processo administrativo no qual, tal como vem sendo concebido pelo PLP n. 108/2024, os julgadores estarão juridicamente vinculados aos atos normativos do Executivo. Quer dizer, será proibido aos julgadores afastarem a aplicação dos referidos atos, mesmo que, veja-se o absurdo, estes sejam ilegais[20]. Nesse mesmo sentido, a jurisprudência a ser observada nos julgamentos será ditada, em última análise, pelas Fazendas, conforme estabelece o PLP n. 108/2024, independentemente de esses mesmos órgãos julgadores serem paritários[21].

Tem-se, em tal contexto, um círculo vicioso: o Executivo, de um lado, cria os atos normativos que delimitam a amplitude da norma de incidência tributária. E, de outro lado, ele próprio controla os litígios decorrentes dessa delimitação, mediante regra processual previamente fixada de que o seu entendimento, constante desses atos normativos regulamentares, deverá, no final, sempre prevalecer. Daí por que se falar, como dito, em concentração e ilimitação do poder. Concentração do poder, porque o Executivo acaba praticando funções de legislar, executar e julgar. E o faz com limites externos que, na prática, têm sido muito pouco efetivos, já que, como visto, por vezes até mesmo os precedentes judiciais são ignorados pelo administrador tributário. E ilimitação do poder, porque, no modelo acima exposto, nem mesmo a lei poderá frear o Executivo, já que os atos deste deverão prevalecer – repita-se – inclusive sobre a lei, o que, logo se vê, é algo manifestamente inconstitucional. Fato é que esse quadro de hipertrofia do Poder Executivo parece decididamente não se alinhar nem à essência do Estado de Direito – *de limitação do poder pelo Direito* –, tampouco ao ideal de prevalência da soberania popular – *inerente à legalidade tributária*.

2.2.2. Alguns problemas inerentes à hipertrofia do Executivo: insegurança jurídica, desigualdade, complexidade e litigiosidade

Em primeiro lugar, a falta de determinação do campo de incidência tributária pelo legislador e a consequente delegação desse poder ao Executivo tendem a produzir uma tributação relativística ou casuística e, por isso, juridicamente insegura. Perdem-se dois atributos essenciais que os significados jurídicos devem apresentar, a saber, a previsibilidade e a uniformidade. Previsibilidade, no sentido de os "significados serem prévios à situação particular de aplicação"; uniformidade, no sentido de os significados serem "materialmente iguais para todos"[22].

---

[20] Vide art. 92, § 3º, do PLP n. 108/2024.

[21] Vide art. 113 do PLP n. 108/2024.

[22] ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação do direito*: entre indeterminação aparente e a determinação latente. 3. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2025, p. 117/118.

Quer dizer, a amplitude da hipótese de incidência acaba sendo decidida situação a situação. Isso, aliás, é o que provavelmente ocorrerá nos casos do IBS e da CBS acima referidos. Nestes, não se sabe o que será, concretamente, considerado como *serviço*. Nem mesmo se pode *ex ante* precisar quais critérios serão levados em conta pela Administração para se definir se certo negócio de alienação de participações societárias será, em essência, entendido como operação com bens e serviços. Note-se que a sutileza está no seguinte: como a área de coerção legal não é delimitada com grau suficiente de certeza, de forma que possa ser conhecida previamente, as consequências jurídicas passam a ser inesperadas e potencialmente atribuídas a comportamentos que estariam fora do âmbito da incidência tributária. São, como metaforicamente sugere Gometz, "raios do nada", que atingem indivíduos que nem sequer conseguem identificar as razões para aquela reação do poder público em face dos atos que praticaram[23]. A consequência que essa insegurança produz parece ser evidente: aumento do âmbito de atuação do poder de tributar e a consequente inibição do exercício da liberdade individual[24].

Em segundo lugar, o não cumprimento do dever de determinação por parte do legislador e essa tributação relativística tendem a causar problemas de desigualdade de tratamento dos particulares perante o Direito[25]. É que os agentes da administração tributária, aplicadores do direito que são, podem (e tendem a) divergir quanto à especificação da norma jurídica[26]. Aumenta-se, de um lado, o senso de *injustiça* entre os contribuintes, já que se restringe a generalidade que é própria do ideal de justiça geral. Corre-se o risco, de outro lado, de se partir para a promoção de uma ideia de tributação individual. Claro que não se desconhece que, no campo tributário, a CF/1988 assegurou tanto a promoção da justiça geral, relacionada aos aspectos gerais e abstratos da capacidade contributiva, quanto a realização de um ideal de justiça particularizada, de acordo com aspectos concretos e individuais dos contribuintes[27]. Ainda assim, a definição caso a caso da hipótese de incidência tributária acaba, dada a falta de igualdade de tratamento perante a legislação, por comprometer, novamente aqui, a calculabilidade do Direito. Os indivíduos passam a não poder mais controlar os efeitos futuros dos seus atos presentes pela análise de casos similares aos seus. É que situações que deveriam ser tratadas padronizadamente, acabam podendo ser tratadas diferente-

---

[23] GOMETZ, Gianmarco. *L'incerteza del diritto*. Torino: Giappichelli, 2024, p. 18. No mesmo sentido: SENTSOVA, M.; VINNITSKIY, Danil. National report: Russia. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 193.

[24] GOMETZ, Gianmarco. *L'incerteza del diritto*. Torino: Giappichelli, 2024, p. 19.

[25] SENTSOVA, M.; VINNITSKIY, Danil. National report: Russia. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 193.

[26] GRIBNAU, Hans. National report: Netherlands. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 153.

[27] ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 7. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025, p. 272/273.

mente. E sem essa capacidade de controle comparativo quanto ao futuro, elimina-se o estado de coisas que constitui um dos pilares de sustentação do Estado de Direito, qual seja, a segurança jurídica[28].

Por fim, *em terceiro lugar*, a falta de determinação dos enunciados legais e essa delegação excessiva de poder acabam contribuindo para o aumento de *complexidade* do Sistema Tributário Nacional e, ainda, para o incremento da *litigiosidade* entre contribuintes e poder público.

De um lado, com relação à *complexidade*, o Executivo tende a compensar a indeterminação legal com a edição de decretos, instruções normativas, soluções de consultas, dentre outros atos normativos[29]. Aumenta-se, com isso, o número de dispositivos com os quais o contribuinte tem de lidar. Tal aumento leva, no mais das vezes, à ampliação dos detalhes e das possíveis exceções que acabam se tornando presentes nas disposições normativas editadas, o que, por sua vez, contribui para um sistema menos simples e mais complicado de ser operado. Os contribuintes não conseguem ter uma visão da legislação tributária como um todo, dado o alto grau da sua fragmentação, o que resulta em dificuldade de compreensão dos deveres a serem cumpridos[30]. Quer dizer, o particular passa a lidar com o surgimento de muitos (e novos) elementos, bem como com as surpresas por vezes inerentes à interação desses elementos entre si[31].

De outro lado, quanto à *litigiosidade*, é provável que, em cenário de alto grau de indeterminação da legislação, haja mais disputas no Poder Judiciário com relação à correção ou à incorreção da regulação jurídica estabelecida pelo administrador público. Como sustentam Heinrich e Prinz, a excessiva indeterminação da legislação tributária conduz a mais conflitos judiciais[32]. Esses conflitos, por sua vez, são nocivos para todos. Perdem os contribuintes, com relação ao exercício da liberdade econômica. É que os referidos litígios promovem instabilidade, já que se cria uma cultura de que se está sempre à espera de alguma solução judicial em sede de recurso repetitivo (STJ) ou de repercussão geral (STF) capaz de pacificar as relações jurídicas entre particular e poder público, as quais, aliás, deveriam ser pacificadas, em boa medida, pela determinação da lei. E perde o Erário, com

---

[28] DOURADO, Ana Paula. In search of validity in tax law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 38.

[29] GRIBNAU, Hans. National report: Netherlands. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 161; DOURADO, Ana Paula. In search of validity in tax law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 53.

[30] KIMURA, Konosuke. National report: Japan. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 140/141.

[31] ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 7. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025, p. 265.

[32] HEINRICH, Johannes; PRINZ, Irina. National report: Austria. *Separation of powers in tax* law. EATLP International Tax Series, 2009, p. 60.

relação aos seus interesses arrecadatórios. Isso porque as despesas inerentes ao enfrentamento dos litígios por parte do poder público acabam majorando os custos da coleta dos tributos[33]. E, no final, esse aumento de custo prejudica o desempenho orçamentário que poderia ser obtido por meio de tal arrecadação.

Enfim, o que todas essas considerações pretendem pôr à luz é que, em matéria tributária, a omissão do legislador com relação ao cumprimento de sua função precípua tem causado, como visto, violação ao núcleo essencial da separação dos Poderes. O Executivo tem atuado não apenas como administrador tributário, mas também como legislador, muito por força do silêncio eloquente deste. E o Judiciário tem sido chamado a compensar a omissão legislativa por meio de jurisprudência e precedentes, o que acentua o desequilíbrio entre os Poderes republicanos. Seja como for, o certo é que a atuação do parlamento, tal como ocorrida nas situações aqui examinadas, expõe um processo de sua inconstitucionalização, dada a não promoção dos ideais de determinabilidade e de representatividade popular que dessa atuação deveriam decorrer. Dispositivos normativos, como os acima examinados com relação à ausência de definição quanto ao termo serviços e à atribuição de poderes ilimitados ao Executivo, são inconstitucionais.

Conclusões

Em face das considerações acima expostas, é possível apresentar as seguintes conclusões: (I) As modificações recentes no Sistema Tributário Brasileiro acima exemplificadas evidenciam uma *crise* pela qual se passa atualmente com relação à força normativa dos princípios jurídicos do Estado de Direito e da separação dos Poderes: as referidas normas jurídicas, que deveriam atuar para evitar o abuso de poder, não têm cumprido tal papel. (II) Vivemos um momento inusitado, no qual as pressões orçamentárias e a necessidade ilimitada de arrecadar tributos parecem ter feito as instituições estatais tratarem o menosprezo aos princípios estruturantes acima referidos como algo trivial. (III) O poder de tributar tem sido exercido pelos três Poderes republicanos, mediante atuação, em não raras vezes, inconstitucional, por ser disfuncional e desequilibrada, na qual o (a) *Legislativo* se mostra ausente com relação à tarefa de estabelecer hipóteses de incidência dos tributos e de limitar o poder de tributar; e o (b) *Executivo* atua como superpoder praticamente ilimitado, ao criar, interpretar e aplicar texto normativo, e, também, ao julgar eventuais conflitos de todas essas atuações segundo regra que predefine sua prevalência nesses conflitos, tal como se fosse legislador e julgador e, ainda, sem se submeter à lei e a certas decisões judiciais. (IV) A atuação disfuncional e abusiva acima constatada produz restrição indevida da liberdade, da propriedade e da dignidade humana dos particulares. (V) É inconstitucional o art.

[33] HEINRICH, Johannes; PRINZ, Irina. National report: Austria. *Separation of powers in tax* law. EATLP International Tax Series, 2009.

3º, I, *b*, da LC n. 214/2025, por ausência de definição com relação às operações com serviços, assim como são desde logo incompatíveis com o princípio da separação dos Poderes os prováveis arts. 84, § 3º, 92, §§ 3º e 113, do PLP n. 108/2024, por atentarem contra a legalidade e por concentrarem indevidamente o poder na Administração. (VI) Dos princípios democrático e da transparência se deduz o dever jurídico de o Executivo oportunizar amplo acesso à sociedade, em geral, e aos contribuintes potencialmente afetados, em especial, relativamente a qualquer anteprojeto de lei em matéria tributária, inclusive garantindo a estes o direito de voto no que se refere à definição do texto a ser enviado ao parlamento.

Restituição dos Tributos sobre o Consumo (*Cashback*) como Instrumento de Equidade Tributária: Perspectivas

Cleucio Santos Nunes
Doutor em Direito pela Universidade de Brasília – UnB. Mestre em Direito pela Universidade Católica de Santos – UniSantos. Ex-Conselheiro do CARF. Professor na Universidade Católica de Brasília. Advogado.

Introdução

O Congresso Nacional aprovou no final de 2023 a tão esperada reforma tributária por meio da Emenda Constitucional n. 132. É difícil dizer se a *reforma* atendeu a todos os interesses envolvidos ou contrapostos, tais como a classe trabalhadora e o mercado; a indústria e o setor de serviços; o comércio e os consumidores; o agronegócio e o meio ambiente etc. Nem mesmo é possível cravar se as alterações refletiram consensos políticos exigíveis em uma democracia tão ampla como a brasileira, que representa mais de 200 milhões de pessoas.

O que se percebeu é que, depois de mais de uma década de tentativas e passado um período turbulento de pandemia, quase que magicamente se retirou dos escaninhos as PEC n. 45 e n. 110 e o assunto adquiriu relevância e urgência. Assim, em praticamente um ano foi finalizada a votação da EC n. 132, em dezembro de 2023, tendo ainda passado pelas comissões temáticas e modificações no Senado.

Embora o país precisasse de uma alteração no sistema de tributação mais estrutural, ou seja, que fossem debatidos e ajustados os tributos nas três dimensões clássicas, tributos diretos, indiretos e sobre mão de obra, a verdade é que o Poder Constituinte Derivado se contentou em reformar somente o sistema de tributos incidente sobre o consumo.

Os principais motivos da reforma que mobilizaram a classe política para a reforma foram simplificar o regime e tentar diminuir a carga tributária sobre o consumo de bens e serviços. Assim, o ICMS e o ISS foram aglutinados em um só tributo, passando a se chamar Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e as Contribuições PIS/Pasep e Cofins transformaram-se Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). A intenção original era substituir o IPI por um Imposto sobre o Consumo (IS), mas, na última hora, optou-se por manter o IPI por força dos incentivos fiscais para a Zona Franca de Manaus, prevendo-se a criação do Imposto Seletivo (IS) sobre bens e serviços com impacto ao meio ambiente e à saúde.

No caso do IBS, vale salientar que se criou um sistema dual de competências tributárias, em que o imposto compartilha o poder de tributar entre estados, Distrito Federal e municípios, sem que o tributo seja da competência isolada de cada um desses entes, como ocorre com o ICMS e o ISS. Para viabilizar a arrecadação e a distribuição da receita arrecadada do IBS se criou o Comitê Gestor do

IBS, entidade com legitimidade representativa de todos esses entes federados e que terá amplos poderes em torno do novo IBS.

Para prever essas mudança, a Constituição foi bastante alterada, o que demonstra que o novo sistema de tributos sobre o consumo não é tão simples assim. Só o fato de se unir dois impostos de competência de entes federados distintos e autônomos revela, por si, tratar-se de uma mudança profunda e complexa.

A primeira parte da reforma, ou seja, as normas gerais sobre IBS, CBS e IS foram tratadas na Lei Complementar n. 214, de 2025. A outra parte, a regulamentação do Comite Gestor, não menos complicada, será regulada por outra Lei Complementar.

Este artigo, que reflete em linhas gerais a exposição realizada deste autor no IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual, organizado pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e entidades parceiras, tem por finalidade apresentar fundamentos e como deverá funcionar o sistema de devolução dos tributos sobre o consumo para população de baixa renda. Essa medida vem sendo chamada regularmente de *cashback* tributário.

Assim, o texto não pretende fazer considerações sobre a reforma em relação aos seus pontos polêmicos ou vulneráveis. Nosso objetivo é alojar essa política de tributação no princípio da justiça tributária inserido no art. 145, § 3º, da Constituição pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023.

Ao explicar o funcionamento do sistema brasileiro, faremos também, ainda que muito resumidamente, comparações com outros países que adotam regime parecido. Para finalizar, serão demonstradas vantagens com a efetivação da nova sistemática e tecidas algumas críticas, mais com a intenção de aproximar o instituto aos fundamentos éticos e principiológicos que o caracterizam do que qualquer outro motivo.

1. Fundamentos à devolução dos tributos sobre o consumo

Conforme já dissemos, a devolução dos tributos sobre o consumo previstos na Reforma Tributária (IBS e CBS) tem sido apelidada de "*cashback* tributário". A expressão "cashback", em inglês, não consegue expressar, na essência, a finalidade e a extensão da política tributária. A crítica não recai simplesmente sobre o estrangeirismo, mas sobretudo porque se trata de um tipo de benefício fiscal voltado para população de baixa renda, a qual, por razões óbvias, quase nunca tem oportunidade de estudar outro idioma. Assim, dizer que tal parcela da população tem direito a um *cashback* pode soar natural para as elites econômica, jurídica e intelectual, mas um pouco autoritária ou até mesmo pedante para os destinatários da política. Além disso, a expressão guarda uma conotação em português mais bem associada às relações privadas de consumo, em que se visam fidelizar a clientela[1].

[1] Nesse sentido, Elidie Bifano esclarece que o *cashback* é instrumento mais apropriado para as práticas comerciais de fidelização de clientes do que um instituto relacionado à restituição tributária.

Por isso, neste texto, embora seja sabido se tem utilizado a expressão *cashback* quase como uma expressão em português, usaremos o termo *devolução* por entendermos que, dessa forma, a política tributária assume um viés emancipatório de estrangeirismos desnecessários e se afina com os fundamentos que pretendemos demonstrar para o instituto.

Para falar da *devolução* é importante frisar, primeiramente, que se trata da constatação por parte do ordenamento jurídico, de que seus beneficiários não possuem *capacidade contributiva* para arcar com tributos, inclusive sobre o consumo. A locução *capacidade contributiva* guarda controvérsias na doutrina mais remota, alguns chegando a afirmar que não se trata propriamente de um instituto jurídico, mas de conceito mais aderente às teorias econômicas. Fernando Aurelio Zilveti elenca autores nacionais e estrangeiros contrários e favoráveis à inserção da capacidade contributiva como um instituto do Direito ou princípio jurídico[2]. Em geral, os autores que refutam a admissão da capacidade contributiva no rol dos conceitos tributários entendem que esta locução é vazia de conteúdo jurídico e depende de elementos de outros sistemas e conceitos para encontrar algum sentido e aplicação no mundo do Direito. Seja como for, para as finalidades deste artigo, vamos considerar *capacidade contributiva* como um princípio jurídico tributário.

A *capacidade contributiva* decorre da teoria econômica e significa que toda pessoa que tenha capacidade de gerar ou obter renda, o que se pode considerar como capacidade econômica, pode ter ou não capacidade contributiva, constituindo esta uma escolha do sistema normativo[3]. Atualmente, não se duvida que a capacidade contributiva é um princípio do Direito Tributário e essa consideração oferece inúmeras vantagens, especialmente porque, como norma, o princípio deverá ser cumprido[4]. Daí por que, o princípio da capacidade contributiva é expressão jurídica da teoria do sacrifício igual ou comum[5]. A teoria do *sacrifício* comple-

---

Cf. Afinal, o *cashback* tributário é a solução para as desigualdades na tributação? Disponível em: https://www.conjur.com.br/2023-mai-24/consultor-tributario-cashback-tributario-solucao-desigualdades-tributacao.

2 ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 136-142.

3 CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 33.

4 Tivemos oportunidade de fazer ampla resenha dos autores que consideram *capacidade contributiva* como princípio do Direito Tributário. Cf. NUNES, Cleucio Santos. *Justiça tributária*, 2024, p. 262.

5 A doutrina chama a atenção sobre a influência de valores e princípios no mundo do Direito, o que teria início na era pós-positivista em que o Direito e a ética se reaproximam. Atualmente, são várias as doutrinas jurídicas que consideram os princípios como normas do direito, podendo-se destacar algumas: "O sistema que o direito é compõem-se de: (i) *princípios explícitos*, recolhidos no texto da Constituição ou da lei; (ii) *princípios implícitos,* inferidos como resultado da análise de um ou mais preceitos constitucionais ou de uma lei ou conjunto de textos normativos da legislação infraconstitucional (...)." (GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 12. ed.

menta a teoria do *benefício*, pois esta se explica pela exigência de tributos na medida das escolhas individuais da comunidade, enquanto a outra indica que os tributos devem ser exigidos de todos na medida em que toda a sociedade recebe benefícios do Estado, ainda que indiretamente[6]. A abordagem do benefício – que na linguagem de Ferreiro Lapatza é considerada teoria do "consumo" ou da "equivalência" – se explica por uma relação entre o contribuinte e o governo, na qual os tributos são devidos de acordo com os benefícios entregues pelo Estado, semelhantemente ao que ocorre nas relações de mercado, em que o preço pago corresponde ao bem adquirido. Historicamente, a teoria do benefício pode ter demonstrado a virtude de, conforme afirma Musgrave, "vincular a escolha de serviços públicos às preferências dos membros individuais da comunidade"[7].

No fundo, a capacidade contributiva é um instrumento de aplicação da *equidade*, caso se considere aquela com os fundamentos da filosofia aristotélica, em que a justiça poderá contemplar idealmente a distribuição dos bens da vida dando a cada um o que lhe cabe, levando em conta as diferenças de cada pessoa, sem necessariamente dar o mesmo tratamento a cada um[8]. Nesse sentido, em matéria tributária, a equidade se realiza por meio do princípio da capacidade contributiva, em que se prima por observar as diferenças de renda, de modo que a equidade seria a aplicação de regras jurídicas sobre casos diferentes entre si e que não podem ser generalizados, sob pena de se cometerem injustiças[9].

2. A regulamentação da devolução do IBS e da CBS

Conforme mencionado na introdução, a regulamentação geral da *devolução* se deu pela LC n. 214, de 2025, que dos arts. 112 a 124, estabelece as normas gerais para medida. No entanto, a devolução foi introduzida na Constituição Federal pela EC n. 132, de 2023, nos arts. 156-A, § 5º, VIII, e 195, § 18, os quais se referem, respectivamente, ao IBS e à CBS.

São Paulo: Malheiros, p. 157); ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, *passim*; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Ordem econômica e desenvolvimento na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 73; OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. *Por uma teoria dos princípios*: o princípio constitucional da razoabilidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, *passim*; SARMAENTO, Daniel. *A ponderação de interesses na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, *passim*; BARCELOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais*: o princípio da dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, *passim*.

6 LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário*: teoria geral do tributo. Barueri: Manole; Marcial Pons, 2007, p. 16.

7 MUSGRAVE, Richard. *Teoria das finanças públicas*: um estudo da economia governamental. Trad. Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1976. v. I, p. 91.

8 ARISTÓTELES. Ética à Nicômaco. Trad. Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. São Paulo: Nova Cultural, 1987, p. 96.

9 RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. Trad. Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 51.

Primeiramente, é necessário destacar que a *devolução* é uma medida que visa garantir o mínimo existencial. A ideia de mínimo existencial "é o mínimo de capacidade econômica necessário a fazer frente às necessidades primárias e essenciais da existência"[10].

Decorre daí que os contribuintes identificados como de baixa renda devem não ser onerados por tributos sobre o consumo, diante da ausência de capacidade contributiva. O mínimo existencial é também um princípio e deriva do Estado Democrático de Direito, estando vinculado ao valor da *justiça social*, que dá materialidade ao princípio da *Dignidade da Pessoa Humana*. Klaus Tipke evidencia esta premissa de tal forma que considera a preservação do mínimo existencial inerente ao Estado liberal, não podendo a tributação invadir sua esfera mínima[11]. Portanto, não tributar o mínimo existencial atenderia à dignidade humana como princípio, tanto no estado liberal quanto do social.

Assim, a criação de programa de *devolução* do IBS e da CBS para consumidores de baixa renda é uma forma de realizar os princípios da justiça tributária, da capacidade contributiva e do mínimo existencial.

Nesse sentido, a *devolução* cumpre melhor os mencionados princípios do que a simples isenção ou redução de alíquotas de tributos sobre o consumo de bens básicos, como ocorre atualmente com a cesta básica. Em que pese isso possa significar uma medida razoável, não assegura totalmente a pessoalidade desejável para se evitar iniquidades no sistema tributário. A previsão de isenção ou incentivos sobre o consumo de produtos básicos poderá beneficiar também consumidores de alta renda. A restituição dos tributos sobre o consumo para um público determinado permite maior controle da administração sobre a renúncia fiscal, não exatamente garantido com a isenção ou outros incentivos fiscais impessoais.

Do ponto de vista da regulamentação, a LC n. 214, de 2025, definiu o perfil de renda dos consumidores que terão direito à devolução em meio salário mínimo. A comprovação do direito à devolução se dará mediante a apresentação do CPF e da nota fiscal, dentro de cronograma preestabelecido. Além disso, o beneficiário deve possuir residência no Brasil e estar registrado no CadÚnico, o que garante a inscrição automática no programa, ou seja, não será necessário o interessado adotar providências burocráticas para gozar do benefício[12].

A LC n. 214, de 2025, prevê também o procedimento geral que deverá ser observado para a devolução. Primeiramente, em relação à CBS caberá à Receita

---

[10] MANZONI, Ignazio. *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*. Torino: G. Giappichelli, 1965.

[11] TIPKE. Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34.

[12] O CadÚnico é uma plataforma eletrônica que reúne os benefícios sociais pagos pelo Governo Federal e foi inicialmente instituído pela Lei n. 14.284, de 2021, e alterado pela Lei n. 14.601, de 2023, que incluíram o cadastro no art. 6º-F da Lei n. 8.742, de 1993.

Federal do Brasil estabelecer as regras específicas, considerando se tratar de um tributo federal. Quanto ao IBS, compete ao Comitê Gestor regulamentar tais procedimentos em relação a prazos parciais, prevenção e combate a fraudes. O beneficiário terá o prazo máximo de 24 meses para utilizar o benefício. Para os caos de serviços de água, telefonia e fornecimento de luz e gás, a devolução será com o pagamento das respectivas faturas. Somente serão devolvidos percentuais do valor total de tributos sobre o consumo de bens ou serviços de natureza domiciliar, o que visa afastar a alegação de que a devolução estimularia o consumo de produtos supérfluos ou prejudiciais. Além disso, a devolução de CBS e IBS poderá ser em procedimento unificado.

A LC n. 214, de 2025, também regulamenta os valores mínimos de devolução do IBS e da CBS em percentuais, conforme a tabela abaixo:

Tabela de Percentuais de Devolução do IBS e CBS

TIPO DE BEM/SERVIÇO	*IBS (%)*	*CBS (%)*	*TOTAL (%)*
Energia elétrica	20	100	120
Gás de cozinha (botijão 13 Kg)	20	100	120
Água	20	100	120
Esgotamento sanitário	20	100	120
Gás canalizado	20	100	120
Outros	20	20	40

A LC assegura que os estados e os municípios possam estabelecer, por leis específicas, percentuais diferentes, desde que respeitem o mínimo. A *devolução* terá início a partir de janeiro de 2027 para a CBS e janeiro de 2029 para o IBS.

3. Sistemas comparados, vantagens e desvantagens do modelo brasileiro

Dentre os países considerados desenvolvidos econômica e socialmente, destacam-se o Canadá e Singapura, que preveem o sistema de devolução de tributos sobre o consumo. O Canadá aplica a política para os seguintes tributos: *Goods and Services Taxes* (GST) e *Harmonized Sales Taxes* (HST)[13].

O modelo canadense utiliza várias faixas de renda anual para devolução conforme o número de dependentes, as quais vão de 54.704,00 a 72.244,00 dólares canadenses, o que equivale a aproximadamente R$ 223.739,36 a R$ 295.477,96. O valor mínimo de devolução é de 496,00 dólares canadenses, ou R$ 2.028,64 para a primeira faixa de renda e o valor máximo de devolução de 1.050,00 dólares canadenses, equivalente a R$ 4.294,50 por mês.

[13] Disponível em: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/child-family-benefits/goods-services-tax-harmonized-sales-tax-gst-hst-credit.html. Acesso em: 14 jun. 2025.

Em Singapura são devolvidos também os tributos sobre o consumo do gênero *Goods and Services Taxes* (*GST*)[14]. Têm direito à devolução pessoas com renda anual de 34.000,00 dólares singapurenses, ou R$ 149.260,00. O valor mínimo de devolução em dinheiro é de 250,00 dólares singapurenses, equivalendo a R$ 1.097,00 e valor máximo de 500,00 dólares singapurenses, ou aproximadamente R$ 2.195,00. No país asiático há também política de desconto na conta de luz, água, gás e planos de saúde. Para a devolução são levados em consideração a idade e o valor do imóvel residencial.

Alguns países da América do Sul também adotam políticas de devolução dos tributos sobre o consumo, basicamente considerando renda mínima mensal. Na Bolívia existe o programa Re-IVA que permite a restituição do imposto para quem tem renda mínima/mensal é de até 9.000 bolivianos, que poderá receber 5% do valor do IVA cobrado[15]. Outros países sul-americanos também adotam programas semelhantes de devolução ou compensação do IVA para famílias carentes, como é o caso da Colômbia, do Uruguai e do Equador[16].

O vocábulo *devolução*, no sentido deste texto, não deve ser compreendido como consequência de *indébito* tributário, o que levaria a questão para a órbita da vedação do enriquecimento sem causa da Fazenda, disposto no art. 165 do CTN, e ao prazo de prescrição da restituição de cinco anos, previsto no art. 168, também do CTN. A *devolução* de que se trata, é política tributária que reconhece a ausência de capacidade contributiva de determinados segmentos da sociedade, ainda que se refira aos tributos indiretos, isto é, incidentes sobre o consumo.

A principal virtude da devolução é que se trata de medida que visa efetivar a equidade tributária de modo mais eficiente do que a isenção tributária de produtos selecionados. Note-se que a isenção é medida orientada pela equidade horizontal, de modo a beneficiar ricos e pobres, podendo estimular maior disparidade de renda entre esses dois grupos. Os mais pobres, em regra, recebem os piores serviços do Estado e baixos níveis de infraestrutura. Na prática, significa que, a cada real de tributos sobre o consumo pago pelos pobres, a devolução em serviços e infraestrutura é muito menor proporcionalmente em relação aos mais ricos. Como é notório, ao menos em infraestrutura e ensino superior, o atendimento do Estado às classes mais ricas é muito melhor do que para os pobres. Em função da regressividade tributária, a isenção de tributos sobre o consumo, embora mantenha certo nível de renda em poder dos mais pobres, gera o mesmo efeito sobre a renda dos mais ricos, se desviando, assim, da ideia de equidade tributária.

---

[14] Disponível em: https://www.govbenefits.gov.sg/about-us/gst-voucher/am-i-eligible/. Acesso em: 14 jun. 2025.

[15] Disponível em: https://www.impuestos.gob.bo/ckeditor/plugins/imageuploader/uploads/7529a81229.pdf. Acesso em: 14 jun. 2025.

[16] Disponível em: https://www.gov.br/planejamento/pt-br/assuntos/noticias/2023/agosto/avaliacoes-ex-ante-podem-influenciar-politicas-enquanto-elas-estao-sendo-planejadas-afirmou-sergio-firpo/mesa-4-iva-personalizado-cristina-macdowell.pdf. Acesso em: 14 jun. 2025.

A *devolução* dos tributos do consumo aos pobres, apesar não ser a solução para todo o problema de desigualdade econômica do país, é medida tributária equitativa e pessoal, que gera poder de renda para quem realmente necessita.

Além desses aspectos mais estruturais, ou seja, maior efetividade à equidade tributária e ao princípio da capacidade contributiva, o sistema de *devolução* provavelmente gerará alguns efeitos práticos positivos, tais como, *incremento de renda às pessoas*. Neste caso, como se sabe, a população de baixa renda tem menos mobilidade financeira, o que dificulta a acumulação de renda e patrimônio ou realização de investimentos financeiros. Assim, os mais pobres dirigem praticamente toda a renda para o consumo de bens e serviços, de modo que a *devolução* implica permitir o retorno do valor devolvido ao consumo, gerando um círculo virtuoso.

Outro efeito prático é o *estímulo à formalização do consumo*, isso porque, fornecedores que estão atualmente na informalidade serão indiretamente levados a formalizarem seus negócios perante as Fazendas, pois o consumidor de baixa renda, para poder receber a *devolução,* terá que comprovar seu direito por meio de nota fiscal. Isso está conectado a outra vantagem prática que é o *combate à sonegação por meio da emissão de NF,* podendo reduzir a concorrência desleal com os que não emitem o documento, o que pode estabelecer um nível de *cidadania fiscal* desejável.

Apesar dessas vantagens, o sistema brasileiro não está imune a críticas, como, por exemplo, a devolução deveria ser integral para todos os casos, respeitando critérios de regressividade dos percentuais conforme a renda aumentasse, até chegar a um teto, que não deveria ser necessariamente meio salário mínimo para ampliar as faixas de renda de beneficiários. Caso a linha de corte de renda fosse, por exemplo, dois salários mínimos, os percentuais de devolução poderiam seguir a escala abaixo:

Renda per capita *(R$)*	*Devolução (%)*
3.036,00 a 2.428,80	20
2.428,81 a 1.457,28	60
1.457,28 a 582,91	80
Abaixo de 582,90	100

Nesse sentido, a *devolução* poderá eleger outros públicos que não sejam apenas as famílias com renda *per capita* de meio salário mínimo, visando adequar o conceito de equidade tributária de forma mais eficiente.

Veja-se que a devolução poderia combinar ainda critérios de renda mínima, raça e gênero para dosar o valor a ser devolvido, visando reparar desigualdades econômicas históricas que afetam intensamente pretos, pardos e indígenas. Daí por que, os valores devolvidos para esses grupos poderiam ser superiores aos de outros grupos étnicos. Não se trata de ofensa à isonomia neste caso, porque é

medida que tenta corrigir desigualdades injustas. No entanto, o Congresso Nacional, ao aprovar a EC n. 132, não teve essa percepção, lamentavelmente.

No caso do Brasil, a utilização de todo o sistema e *expertise* do CadÚnico facilita em grande parte a efetivação da política tributária de *devolução*, reduzindo-se custos de implantação de sistemas específicos e de conformidade com a execução da política.

Considerações finais

A Reforma Tributária aprovada pela EC n. 132, de 2023, e regulamentada em suas normas gerais pela LC n. 214, de 2025, mostrou-se sensível ao problema da iniquidade tributária sobre o consumo, especialmente o problema da regressividade, de modo que previu a *devolução* dos tributos sobre o consumo para as famílias mais pobres.

A *devolução* está prevista nos arts. 156-A, § 5º, VIII, e 195, § 18, os quais se referem, respectivamente, ao IBS e à CBS.

Conforme mencionado, o texto deveria ter sido mais ousado, porque poderia fixar as balizas centrais sobre as quais a efetivação da devolução se daria. Por exemplo, o público-alvo da devolução poderia ser delimitado, fixando-se os critérios aos quais o legislador deveria se valer para implantar a política, tais como renda, gênero e raça.

Ambos os dispositivos foram muito superficiais, limitando-se a remeter à lei infraconstitucional a regulação de como a devolução se daria, considerando os objetivos de reduzir desigualdades de renda. Apesar dessas observações, o simples fato de a reforma ter levado em conta essa possibilidade significou um avanço conveniente.

Uma vez definido o perfil dos beneficiários, no caso as famílias com renda *per capita* de meio salário mínimo, observa-se que tal critério oferece certos riscos, especialmente porque não se tem como assegurar no futuro que a política de fixação do salário mínimo seguirá critérios de ganho real. Por outro lado, é necessário pontuar que a *devolução* não pode ser, nem de longe, a única política pública de combate à pobreza e à miséria. Em verdade, a *devolução* deve apenas completar políticas públicas já existentes, tais como as de transferência de renda adotadas pelo Governo Federal. Atualmente, o Programa Bolsa Família está previsto na Lei n. 14.601, de 2023, que resultou da conversão da Medida Provisória n. 1.164, de 2023.

O Programa Bolsa Família (PBF) é amplamente conhecido e, em linhas gerais, estabelece que famílias de baixa renda receberão auxílio financeiro visando à universalização da renda básica, a que aludem o art. 6º da Constituição Federal e o art. 1º da Lei n. 10.835, de 2004, que institui a renda básica de cidadania.

De acordo com o art. 5º, II, da Lei n. 14.601, de 2023, são elegíveis para o PBF as famílias "cuja renda familiar *per capita* mensal seja igual ou inferior a R$ 218,00 (duzentos e dezoito reais)". A renda *per capita* mensal é a razão entre a renda fa-

miliar mensal, que constitui a soma de todos os rendimentos dos integrantes da família, e o total de integrantes da família. Assim, quanto maior o número de integrantes, menor a renda *per capita*.

Note-se que o § 1º do art. 7º da Lei n. 14.601, de 2023, elenca os benefícios financeiros que compõem o PBF, de modo que a devolução dos tributos do consumo poderá ser mais um benefício a integrar esse elenco. Daí por que a devolução serviria de complementação – e não de substituição – ao PBF.

Nem se diga que a devolução em questão não poderia integrar o rol de benefícios financeiros por não se tratar, tecnicamente, de transferência de renda. Observe-se que, embora o fundamento para devolução seja a ausência de capacidade contributiva do beneficiário, a política é financiada pelos contribuintes com mais capacidade contributiva. Dessa forma, segue sendo um programa de transferência de renda de quem tem capacidade contributiva para quem não a tem.

Referências

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Trad. Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. São Paulo: Nova Cultural, 1987. (Os Pensadores).

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais*: o princípio da dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BIFANO, Elidie. Afinal, o *cashback* tributário é a solução para as desigualdades na tributação? *Consultor Jurídico*, 24 maio 2023. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2023-mai-24/consultor-tributario-cashback-tributario-solucao-desigualdades-tributacao. Acesso em: 15 jun. 2025.

BOLÍVIA. Impuestos Nacionales. Lei n. 843 – Lei de Reforma Tributária. Disponível em: https://www.impuestos.gob.bo/ckeditor/plugins/imageuploader/uploads/7529a81229.pdf. Acesso em: 14 jun. 2025.

BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Avaliações *ex-ante* podem influenciar políticas enquanto elas estão sendo planejadas, afirmou Sergio Firpo. 2023. Disponível em: https://www.gov.br/planejamento/pt-br/assuntos/noticias/2023/agosto/avaliacoes-ex-ante-podem-influenciar-politicas-enquanto-elas-estao-sendo-planejadas-afirmou-sergio-firpo/mesa-4-iva-personalizado-cristina-macdowell.pdf. Acesso em: 14 jun. 2025.

CANADÁ. Revenue Agency. Goods and Services Tax/Harmonized Sales Tax (GST/HST) credit. Disponível em: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/child-family-benefits/goods-services-tax-harmonized-sales-tax-gst-hst-credit.html. Acesso em: 14 jun. 2025. *Referência em dólares canadenses.*

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, [s.d.].

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário*: teoria geral do tributo. Barueri: Manole; Marcial Pons, 2007.

MANZONI, Ignazio. *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*. Torino: G. Giappichelli, 1965.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Ordem econômica e desenvolvimento na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 1997.

MUSGRAVE, Richard A. *Teoria das finanças públicas*: um estudo da economia governamental. Trad. Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1976. v. 1.

NUNES, Cleucio Santos. *Justiça tributária*, 2024.

OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. *Por uma teoria dos princípios*: o princípio constitucional da razoabilidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. Trad. Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

SARMENTO, Daniel. *A ponderação de interesses na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

SINGAPURA. GovBenefits. About Us: GST Voucher: Am I eligible?. Disponível em: https://www.govbenefits.gov.sg/about-us/gst-voucher/am-i-eligible/. Acesso em: 14 jun. 2025. *Referência em dólares singapurenses*.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

Reforma Tributária e seus Impactos no Contencioso Judicial Tributário e a Justiça Tributária

Consuelo Y. Moromizato Yoshida
Desembargadora Federal (TRF3R). Vice-Presidente do TRF3R (2020-2022).
Coordenadora dos Juizados Especiais Federais da 3ª Região (2024-2026).
Mestre e doutora em Direito pela PUC/SP. Professora do Departamento VI da Faculdade de Direito da PUC/SP e do Núcleo de Pesquisa "Direitos Difusos e Coletivos" do Programa de Estudos Pós-graduados em Direito da PUC/SP.

1. Introdução

O presente artigo é elaborado a partir da palestra proferida no IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual – 2025, que teve como tema central "Transformações do Direito Tributário Brasileiro: avanços e retrocessos", evento clássico e sempre exitoso realizado pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e instituições apoiadoras. Para contextualizar, aborda-se inicialmente o modelo tributário brasileiro anterior e a mudança de paradigma advinda com a Reforma Tributária introduzida pela EC n. 132/2023, pautada no novo modelo de tributação sobre o consumo. Adentra-se a seguir em considerações gerais sobre os impactos da reforma nos contenciosos administrativo e judicial tributários, focalizando-se, na última parte, nas considerações mais específicas sobre os possíveis impactos no Poder Judiciário, objeto de análise por grupos de estudos constituídos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF). A despeito da Reforma prestigiar os princípios da simplicidade, da transparência, da eficiência, entre outros, adotando um sistema de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) Dual, com regime jurídico único, há risco de interpretações divergentes por parte dos entes tributantes e pelos respectivos tribunais (administrativos e judiciais) na análise dos conflitos decorrentes. Em consequência, pode-se ter aumento dos conflitos e litígios no âmbito dos contenciosos administrativo e judicial. Discute-se, ademais, a necessidade de reforma do próprio contencioso judicial tributário, a fim de amoldá-lo aos novos tributos e aos conflitos que potencialmente surgirão.

2. O modelo tributário brasileiro anterior, a Reforma Tributária (EC n. 132/2023) e o novo modelo de tributação sobre o consumo

A Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019[1], que deu origem à Emenda Constitucional n. 132, de 2023, introduziu uma nova sistemática de tri-

[1] A PEC n. 45/2019, sobre a Reforma Tributária, foi aprovada pelo Senado em 8 de novembro de 2024. Realizada em dois turnos, a votação teve 53 votos favoráveis à aprovação, 24 contrários e

butação sobre o consumo no país. A Exposição de Motivos da referida PEC traça o panorama do modelo tributário brasileiro até então vigente:

> "Um primeiro problema do modelo brasileiro é a fragmentação da base de incidência. Enquanto a maioria dos países tributa o consumo através de um único imposto não cumulativo sobre o valor adicionado (IVA), o Brasil adota uma multiplicidade de impostos sobre a produção e o consumo de bens e serviços. Temos o Imposto Municipal sobre Serviços (ISS), o Imposto Estadual sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto Federal sobre Produtos Industrializados (IPI) e as Contribuições Federais para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Em segundo lugar, nenhum desses tributos possui as características adequadas ao modelo de tributação sobre o consumo mediante cobrança não cumulativa sobre o valor adicionado, o que acaba provocando um aumento do custo dos investimentos, a oneração desproporcional da produção nacional relativamente à de outros países, além de um enorme contencioso entre o Fisco e os contribuintes."[2]

Após anos de discussão, sobreveio a esperada Reforma Tributária implementada pelo Congresso Nacional através da Emenda Constitucional n. 132, promulgada em 20 de dezembro de 2023. Seu principal objetivo consiste na adoção, entre nós, da tributação sobre o consumo, substituindo alguns impostos e criando novos. Estabelece, ademais, a repartição das novas receitas entre os entes federativos (União, estados e municípios), prevê um período de transição para a implementação do novo sistema, com regras para a extinção gradual dos antigos impostos e a criação dos novos, entre 2026 e 2032. E trata da administração e da gestão do novo sistema tributário, incluindo a criação de órgãos e mecanismos para garantir sua eficiência e funcionamento.

A emenda substituiu cinco tributos considerados "disfuncionais" pelo governo federal (ISS, ICMS, PIS, Cofins e IPI) por um IVA Dual[3], formado pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), no âmbito dos estados, Distrito Federal e municípios, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e Imposto Seletivo (IS), na esfera da União.

O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) unifica o ICMS e o ISS, e será gerido por um Comitê Gestor composto por 27 membros dos estados e do Distrito Fede-

---

nenhuma abstenção. Como foi alterada pelos senadores a redação que havia sido aprovada pelos deputados em 7 de julho de 2024, a proposta retornou à Câmara para a análise final.

[2] BRASIL – PEC n. 145/2019. Justificativa. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 19 fev. 2025.

[3] IVA significa Imposto sobre Valor Agregado e consiste em modalidade de tributação que tem como base de cálculo o valor agregado ao bem ou serviço em cada uma das suas etapas de produção e comercialização. É um tributo não cumulativo que assegura que o percentual do imposto cobrado do contribuinte final seja o mesmo que foi recolhido durante todo o processo, evitando a bitributação. O IVA serviu de modelo para a criação do IBS e da CBS na Reforma Tributária e por isso é chamado de IVA Dual.

ral e um número equivalente de representantes municipais, que vão se alternar na Presidência para se assegurar o equilíbrio político. Dentre as diversas funções do Comitê Gestor do IBS está a chamada "harmonização do IBS e da CBS", prevista nos arts. 318 e seguintes da Lei Complementar n. 214/2025: o Comitê Gestor do IBS, a RFB e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos relativos ao IBS e à CBS. Ao Comitê Gestor incumbe, ainda, arrecadar e distribuir as receitas.

Junto ao IBS, compondo o IVA, haverá a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que unifica e substitui os tributos federais PIS, Cofins e zera as alíquotas de IPI. A alíquota geral do IVA estimada é de 28%, dividindo-se: 18,70% de IBS e 9,30% de CBS.

É criado o Imposto Seletivo (IS) incidente sobre produtos prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. A emenda constitucional também traz mudanças no Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), com destaque para a progressividade das alíquotas.

A EC n. 132/2023 constitucionalizou novos princípios tributários, como simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação, defesa do meio ambiente e atenuou os efeitos regressivos.

Houve, de fato, mudança de paradigma no sistema tributário brasileiro, com a Reforma Tributária em curso, seguindo a tendência de outros países que adotam a tributação sobre o consumo mediante cobrança não cumulativa sobre o valor adicionado.

O Ministério da Fazenda reiterou, desde o início das discussões da matéria, que a Reforma Tributária alinhará o Brasil às melhores práticas mundiais de tributação do consumo ao eliminar distorções que impedem a economia do país de maior crescimento. As projeções utilizadas pelo Ministério apontam que, como resultado da Reforma, o Produto Interno Bruto (PIB) potencial do país poderá crescer 12 pontos percentuais em um horizonte de até 15 anos.

Com a publicação da Lei Complementar n. 214/2025, em 16 de janeiro de 2025, oriunda do PLP n. 68/2024, mais uma etapa da Reforma Tributária foi concluída, sendo ainda necessárias complementações por meio de leis ordinárias e atos normativos dos órgãos de fiscalização.

A inclusão do art. 149-B na Constituição Federal foi motivada pela necessidade de harmonizar e simplificar o sistema tributário brasileiro. Referido dispositivo estabelece diretrizes uniformes para os tributos delineados nos arts. 156-A e 195, inciso V, da Constituição (IBS e CBS, respectivamente), com o objetivo alvissareiro de mitigar conflitos e litígios entre os entes federativos e os contribuintes.

A redação das normas que regulamentarão a EC n. 132, de 2023, bem como a interpretação e a aplicação dessas normas, deverão seguir a construção hermenêutica que culminou na promulgação da nova sistemática tributária.

3. Os impactos da Reforma nos contenciosos administrativo e judicial tributários

Um dos pontos cruciais da Reforma, notadamente para atender o princípio da simplicidade, então erigido a princípio de natureza constitucional, foi o de unificar o regime jurídico dos dois tributos (IBS e CBS): eles são regidos por normas comuns que apresentam o mesmo fato gerador, a mesma base de cálculo, os mesmos sujeitos passivos, hipóteses de não incidência, imunidades, regras de não cumulatividade e creditamento, entre outros aspectos.

Todavia, podem surgir interpretações divergentes na realização prática dos referidos tributos, por parte dos diferentes entes tributantes e pelos respectivos tribunais (administrativos e judiciais) na análise dos conflitos resultantes.

Não obstante a Reforma Tributária tenha como um dos seus objetivos principais mitigar conflitos e litígios entre os entes federativos e os contribuintes, como destacado, pode-se vislumbrar, a partir de sua implantação gradual, o impacto do aumento dos conflitos e litígios no âmbito dos contenciosos administrativo e judicial tributários. Discute-se, ademais, a necessidade de reforma do próprio contencioso judicial tributário, a fim de amoldá-lo aos novos tributos e aos conflitos que potencialmente surgirão.

Eventual conflito poderá atingir os três entes federativos, uma vez que, a despeito da extinção do ICMS, do ISS, do PIS e da Cofins, a competência fiscal da União, dos Estados e dos Municípios foi preservada, para efeitos do IBS e da CBS.

De fato, a Constituição Federal, em seu art. 156-B, § 2º, V, estabelece que "a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios".

Referido dispositivo constitucional deixa claro que, embora haja a possibilidade de trabalho conjunto, ele não será mandatório. Interpretações divergentes e decisões não uniformes não são desejáveis, pois abalam o princípio da simplificação.

4. O contencioso administrativo, o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias e o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias

Como reflexo da fragmentação proposta pela Reforma Tributária para a fiscalização, o contencioso administrativo em relação à CBS seguirá o modelo federal, com julgamentos pelo CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais); o IBS, por sua vez, será julgado por câmaras (de primeira e segunda instâncias) espalhadas pelas 27 unidades da Federação Brasileira.

Para conciliar divergências entre o CARF (CBS) e os órgãos do contencioso administrativo relativos ao IBS, a Lei Complementar n. 214/2025 prevê um Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias, composto por quatro repre-

sentantes da Receita Federal do Brasil e quatro representantes do Comitê Gestor do IBS, sendo dois dos Estados ou do DF e dois dos municípios ou do DF; e, ainda, um Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias, com quatro representantes da PGFN e quatro representantes das procuradorias, indicados pelo Comitê Gestor do IBS, sendo dois procuradores de Estado ou do DF e dois procuradores de municípios ou do DF.

O Fórum de Harmonização atuará como um órgão consultivo do Comitê de Harmonização para fins de uniformização e interpretação das normas relativas ao IBS e à CBS, a quem competirá sedimentar a regulamentação e a interpretação de tais exações. O entendimento final relativo às divergências surgidas será vinculante para toda a administração tributária.

5. O contencioso judicial tributário do IBS e da CBS. A nova competência originária do STJ. As propostas da AGU e do Ministério da Fazenda

O contencioso judicial envolvendo o IBS será dirimido pela Justiça Comum dos Estados e do Distrito Federal; já o contencioso judicial da CBS será apreciado pela Justiça Federal. Todavia, como visto, ambos os tributos estão submetidos ao mesmo regramento jurídico, o que pode ensejar interpretações divergentes e potencial risco de insegurança jurídica.

A EC n. 132/2023 trouxe uma nova competência originária ao STJ, a de julgar os conflitos federativos envolvendo o IBS e a CBS. Procedendo-se a uma interpretação sistemática da Constituição brasileira, que alberga duas Cortes competentes para dirimir conflitos federativos, deve-se entender que a competência do STF é restrita aos conflitos entre os Estados e a União. Já o STJ, com uma estrutura maior, poderá julgar com maior eficiência os conflitos federativos envolvendo todos os entes, porém em matéria restrita ao IBS e à CBS.

5.1. Proposta da AGU e do Ministério da Fazenda de centralizar a judicialização do IBS e da CBS em duas novas ações específicas a serem ajuizadas diretamente no STJ

A Advocacia-Geral da União apresentou à Presidência do STJ uma minuta de proposta de emenda constitucional que contempla dois pontos principais: a criação de um tribunal federal, com composição a ser definida, provavelmente com participação de Juízes de Direito, para julgar os novos tributos; e a criação de ações diretas de legalidade e de ilegalidade.

A proposta não foi formalmente apresentada como projeto de emenda constitucional, mas já encontra resistência, estampada no Relatório do Grupo de Trabalho instituído no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a seguir mencionado.

5.2. O Relatório do STJ sobre os impactos processuais da Reforma Tributária

A 1ª Seção do STJ aprovou, em 24 de abril de 2025, o relatório final do Grupo de Trabalho instituído pela Portaria STJ/GP n. 458/2024, composto pela Mi-

nistra Regina Helena Costa (coordenadora), pelo Ministro Paulo Sérgio Domingues e pelo Juiz Federal Daniel Marchionatti Barbosa, para analisar os impactos processuais da reforma tributária promovida pela EC n. 132/2023.

O Relatório traz importantes alertas sobre os impactos da reforma tributária no Poder Judiciário. Principais pontos destacados:

1) Atualmente, cerca de 19 mil processos por ano no STJ tratam dos tributos que serão substituídos (PIS, Cofins, ICMS, ISS e IPI). A estimativa é de que os novos tributos resultem em pelo menos 28,7 mil novos processos tributários por ano. Isso representa um crescimento de 35% nas demandas tributárias e acréscimo de cerca de 2% na distribuição total de casos no STJ. A ausência de integração entre a cobrança e a defesa dos créditos do IBS e da CBS é destacada como um sério risco de sobrecarga para a infraestrutura do Poder Judiciário. Se cada fato gerador levar a lançamentos nas três esferas, com as consequentes execuções e ações de impugnação, o Poder Judiciário não terá condições de atender de forma adequada à demanda. Impõe-se o esforço concatenado dos Fiscos, para tratar em conjunto as hipóteses imponíveis. A tributação no destino faz com que cada contribuinte tenha relação com cada uma das administrações tributárias estaduais e municipais, potencializando o número de litígios.
2) Preocupação com a proposta da AGU e do Ministério da Fazenda de centralizar a judicialização do IBS e da CBS em duas novas ações específicas a serem ajuizadas diretamente no STJ: a Ação Declaratória de Legalidade (ADL) e a Ação Declaratória de Ilegalidade (ADIL). Por um lado, a medida pode conferir rapidez à decisão, evitar a dispersão da jurisprudência, prevenir desequilíbrios competitivos e aliviar as instâncias ordinárias; por outro lado, eliminará o debate e a maturação da decisão nas instâncias ordinárias, o direito ao recurso (art. 5º, LV, da CF), à inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV), ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, LV) e poderá sobrecarregar o Superior Tribunal de Justiça. Caso sejam adotadas, deve-se contemplar salvaguardas: número estrito de legitimados, restrição do objeto e do parâmetro e, especialmente, a discricionariedade da Corte quanto à presença de urgência e de relevância para o conhecimento do pedido.
3) Também é desaconselhada a criação de um Tribunal Federal com composição mista de magistrados federais e estaduais, bem como a instituição de colegiados virtuais compartilhados, por falta de base normativa e complexidade operacional. Como alternativa, recomenda a unificação da atividade de cobrança do IBS e da CBS, na medida em que os procuradores envolvidos terão a mesma missão institucional de fazer valer a interpretação da legislação tributária uniforme estabelecida pelo órgão central (Comitê Geral do IBS e Receita Federal) e, nesses limites, exigir o crédito tributário.

4) Outras sugestões do Relatório: a tributação do setor de serviços é responsável pela maior parte das execuções fiscais atualmente. Sua revisão deve ser o foco da nova estrutura de execuções fiscais. Estabelecimento de alçadas mínimas para propositura de execuções fiscais. Exigência de prévio requerimento administrativo antes da judicialização, com atenção à garantia da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, da CF). Criação de um Fundo de Custas da Justiça Federal, com vistas a suprir o aumento de demanda decorrente da reforma.

O relatório conclui que a falta de integração na atuação dos entes federativos poderá comprometer seriamente o funcionamento do Poder Judiciário diante do novo cenário tributário.

5.3. Grupo de Trabalho do CNJ constituído pelo Ministro Barroso em 10 de abril de 2025

Um dos objetivos do grupo de trabalho constituído pela Portaria CNJ n. 96, de 8 de abril de 2025, é a manutenção do acesso à Justiça de contribuintes que necessitem solucionar questões relacionadas às mudanças promovidas no sistema tributário nacional pela Emenda Constitucional n. 123/2023. O grupo é composto por representantes do Poder Judiciário, do Legislativo e do Executivo, além de entidades representativas e juristas, e presidida pelo Ministro Luís Roberto Barroso, presidente do CNJ e do Supremo Tribunal Federal.

O grupo deverá propor um anteprojeto de emenda à Constituição para prever mecanismos processuais referentes à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), entre outras mudanças.

Um dos aspectos a ser analisado é o fato de o CBS estar sob competência da União e o IBS estar sob a competência dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Mantidas as regras atuais, a tramitação de processos judiciais pode provocar lentidão na interpretação de questões envolvendo os dois tributos, o que dificultaria ações de defesa do contribuinte.

6. Considerações finais

A Reforma Tributária introduzida pela EC n. 132/2023 é pautada nos salutares princípios da simplificação, da transparência e da eficiência, e, como consequência, objetiva impactar positivamente o cenário do contencioso tributário, com a preocupação primordial de mitigar conflitos e litígios entre os entes federativos e os contribuintes.

Todavia, a falta de uma abordagem integrada na administração e nos julgamentos administrativos e judiciais desses tributos poderá ensejar um sistema ainda mais complexo, oneroso e caótico que o sistema então vigente.

Apesar de a Reforma unificar o regime jurídico dos dois tributos (IBS e CBS), podem surgir interpretações divergentes por parte dos entes tributantes e pelos

respectivos tribunais (administrativos e judiciais) na análise dos conflitos resultantes, culminando, em nível administrativo, com uma harmonização vinculante, ocorrida muito tempo após o início da discussão do tema.

Para se implementar os princípios da simplicidade, da transparência e da eficiência, prestigiados pela Reforma Tributária, é essencial a integração efetiva entre os entes federativos, sob risco do novo modelo tributário incidir em erros do passado e frustrar as expectativas de modernização, de promoção da justiça tributária, de redução e prevenção de conflitos e litígios, evitando-se a sobrecarga do Poder Judiciário.

A manutenção da competência fiscal dos três entes federativos, aliada à criação de um Comitê Gestor com atribuições administrativas, ensejará questionamentos sobre a jurisdição competente para julgar litígios envolvendo o IBS, pois haverá reflexos simultâneos para Estados, Municípios e União e, portanto, à CBS.

A possibilidade de a União intervir em ações relativas ao IBS, sob o argumento de que os mesmos fatos geradores impactam a CBS, pode gerar sobrecarga na Justiça Federal e conflitos de competência. Tem-se, ademais, a recente atribuição ao STJ da competência para uniformizar a interpretação das normas do Comitê Gestor, o que pode ampliar ainda mais as demandas junto à Corte (art. 105, I, *j*, da Constituição Federal).

Há, sem dúvida, necessidade urgente de uma estrutura jurisdicional adequada e integrada para dispensar tratamento idôneo e eficiente em face dos novos contornos do contencioso que deverá surgir em decorrência da mudança de paradigma no sistema tributário brasileiro.

Referências

CNJ já sinalizou o problema do contencioso na Reforma Tributária – GT do CNJ constituído pelo Min. Barroso irá propor reforma processual para o sistema tributário brasileiro. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/grupo-de-trabalho-do-cnj-ira-propor-reforma-processual-para-sistema-tributario-brasileiro/. Acesso em: 15 jun. 2025.

Relatório do STJ sobre impactos processuais da reforma tributária. Íntegra do Relatório disponível em: https://www.stj.jus.br/sites/portalp/SiteAssets/documentos/noticias/Relat%C3%B3rio%20Impactos%20da%20Reforma%20Tribut%C3%A1ria%20no%20Poder%20Judci%C3%A1rio.pdf. Acesso em: 15 jun. 2025.

RIBEIRO, Diego Diniz. O papel do CARF após a reforma tributária: uma análise a partir da figura do comitê gestor. *Conjur*, 17.06.2025. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-fev-12/o-papel-do-carf-apos-a-reforma-tributaria-uma-analise-a-partir-da-figura-do-comite-gestor/. Acesso em: 15 jun. 2025.

Senado Federal aprova proposta que moderniza o sistema tributário do país. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/novem-

bro/senado-federal-aprova-proposta-que-moderniza-o-sistema-tributario-do-pais. Acesso em: 15 Jun. 2025.

STJ aprova relatório sobre impactos processuais da reforma tributária. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/quentes/429037/stj-aprova-relatorio-sobre-impactos-processuais-da-reforma-tributaria. Acesso em: 15 jun. 2025.

STJ prevê que IBS e CBS tem potencial para triplicar o atual contencioso tributário. Disponível em: https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2025/05/19/stj-preve-que-ibs-e-cbs-tem-potencial-para-triplicar-o-atual-contencioso-tributario.ghtml. Acesso em: 15 jun. 2025.

Reforma Tributária e o Princípio da Proteção Ambiental

Denise Lucena Cavalcante
Professora Titular – UFC. Doutora – PUC/SP. Pós-doutorado pela Faculdade de Direito de Lisboa. Líder do Grupo de Pesquisa em Tributação Ambiental – UFC/CNPq. Procuradora da Fazenda Nacional. Presidente de honra do ILATA – Instituto Latino-Americano de Tributação Ambiental.

1. Considerações iniciais

São múltiplos os questionamentos e as incertezas em torno do novo princípio norteador do Direito Tributário brasileiro, cujo texto inserido pela Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023, assim dispõe: "Art. 145, § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente".

A Reforma Tributária sobre o consumo, não obstante diversos pontos questionáveis na estrutura proposta, e malgrado os percalços decorrentes dos novos tributos – IBS, CBS e IS – destaca-se no avanço no que concerne à inclusão das metas de redução da emissão de gases de efeito estufa e adequação às exigências da sustentabilidade e da proteção ao meio ambiente em diversos artigos do Texto Constitucional.

Tendo por foco, exclusivamente, o novo princípio da proteção ambiental inserido no Sistema Tributário Nacional pela EC n. 132/2023, independentemente da posição doutrinária que se siga[1], fato inquestionável é que a crise climática é um problema contemporâneo e que deve ser tratado com a devida urgência que a ocasião exige[2]. E, pela sua especificidade, também, não há de ser abordado com as mesmas premissas dos demais princípios previstos no art. 145, § 3º, da CF/1988 (simplicidade, transparência, justiça tributária e cooperação).

---

[1] Recomendamos a leitura dos excelentes artigos que, não obstante divergências doutrinárias, proporcionam importantes reflexões críticas sobre a Reforma Tributária e a questão dos novos princípios constitucionais: FERREIRA NETO, Arthur Maria. Equívocos na compreensão do sentido de "ruptura paradigmática": a EC n. 132 provocará alguma mudança na moldura epistêmica a guiar o intérprete do direito tributário brasileiro? *Revista Direito Tributário Atual* v. 59, ano 43. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2025, p. 563-615. LEÃO, Martha. A reforma tributária sobre o consumo e a inexistência de ruptura paradigmática. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58, ano 42. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2024, p. 389-409.

[2] De acordo com o *Relatório Global de Riscos 2025*, elaborado pelo Fórum Econômico Mundial, dentre os principais riscos globais para a humanidade, tanto a curto como a extenso prazo, estão os aspectos decorrentes da crise climática, quais sejam: eventos climáticos extremos; escassez de recursos naturais; perda de biodiversidade; colapso de ecossistemas e poluição (Fórum Econômico Mundial. *Relatório Global de Riscos 2025*. Disponível em: https://www.weforum.org/publications/global-risks-report-2025/. Acesso em: 6 jun. 2025).

Não restam dúvidas de que, com a inserção do princípio da proteção ambiental no Sistema Tributário Nacional, entramos numa fase inovadora do Direito Tributário brasileiro, completamente distinta do que tínhamos em 1966, quando da elaboração do Código Tributário Nacional e, em 1988, uma vez promulgada a Constituição Federal.

Esse novo instante exige novos posicionamentos do Estado, dos cidadãos e do mercado, daí a exigência da reestruturação do modelo fiscal vigente, que deverá incluir a sustentabilidade ambiental nos debates contemporâneos, exigindo condutas distintas do que seguíamos até então. Verdade inquestionável é que estamos diante de problemas cujas respostas e eventuais soluções não estão no passado, mas no futuro próximo, ora constituído.

Conduzir a economia durante as tantas incertezas decorrentes da emergência climática é um desafio mundial. Sequer sabemos as consequências das medidas tomadas hoje, mas, verdadeiramente, não devemos permanecer inertes. Em expressas circunstâncias, portanto, foi de grande relevância essa mudança no Direito Tributário brasileiro, reconhecendo as inúmeras possibilidades de utilização dos instrumentos fiscais em prol da proteção ambiental.

Evidente que não temos aqui a ingenuidade de achar que os problemas ambientais estarão resolvidos com a inserção do critério ambiental no Sistema Tributário Nacional. O tributo é mais um dos instrumentos fiscais a ser utilizado na direção necessária de encarar a crise climática com a urgência e atenção que ela exige. Não representa, entretanto, o único instrumento e, em muitos casos, sequer o mais relevante. Segue-se somando aos demais. Como bem explicado por Marta Villar Ezcurra, os instrumentos fiscais, econômicos e de mercado complementam os demais instrumentos regulatórios (*command and control*) que, juntos, representam um grande potencial[3].

O que não se deve mais aceitar é a indiferença e o não enfrentamento dos custos da crise climática. Com a inclusão do princípio da proteção ambiental no Sistema Tributário brasileiro, passa-se a somar com as medidas direcionadas a corrigir as falhas de mercado, quando não valorizam a sustentabilidade e não punem o desperdício.

Com efeito, tem destaque a nova orientação do Direito Tributário no intento de considerar a sustentabilidade, que passa a ter conteúdo jurídico no contexto do art. 145, § 3º, da CF/1988.

2. Solidariedade e tributação ambiental

Percebe-se uma evolução do Direito Tributário, que, na Constituição de 1988, exaltou a proteção dos direitos e garantias do cidadão-contribuinte e a solidarie-

[3] EXCURRA, Marta Villar. Tendencias actuales en fiscalidad medioambiental en la senda de la sostenibilidad y los derechos humanos. In: DÍAZ BARRADO, Cástor M.; Fernandéz-Tresguerres; MORÁN BLANCO, Sagrario (dir.). *Nuevas orientaciones en el derecho internacional*: digitalización, sostenibilidad, derechos humanos y cooperación. Madrid: Aranzadi, 2024, p. 181.

dade social[4], de modo que, agora, com a Emenda Constitucional n. 132/2023, podemos falar em uma solidariedade socioambiental, daí a relevante conexão contemporânea da solidariedade e dos direitos humanos com a tributação ambiental, alinhando-se com os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável[5].

O Direito Tributário avança para a observância da solidariedade socioambiental, considerando que, não obstante ninguém esteja imune aos riscos da crise climática, resta comprovado que as pessoas de baixa renda, bem como as nações mais pobres, são as mais vulneráveis, como bem assinala Cass Sunstein ao tratar da justiça climática[6].

É preciso considerar a dimensão social das políticas climáticas, principalmente levando em conta a dificuldade de aplicação do princípio da capacidade contributiva quando a proteção ambiental está em cena. As distorções econômicas ficaram muito claras durante a pandemia de covid-19[7]. Outras medidas devem

---

4 "A solidariedade, sendo um valor jurídico que aparece ao lado da liberdade, da justiça e da igualdade, projeta-se como princípio, para o campo constitucional, em íntimo relacionamento com os princípios vinculados à liberdade, à justiça e à segurança. Interessa-nos aqui o relacionamento entre o princípio da solidariedade e os princípios vinculados à justiça tributária, nomeadamente a capacidade contributiva e o custo/benefício." (TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurelio; GODOI, Marciano Seabra. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 199)

5 A Agenda 2030 contêm os 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável: 1. Erradicação da pobreza; 2. Fome zero e agricultura sustentável; 3. Saúde e bem-estar; 4. Educação de qualidade; 5. Igualdade de gênero; 6. Água limpa e saneamento; 7. Energia acessível e limpa; 8. Trabalho decente e crescimento econômico; 9. Indústria, inovação e infraestrutura; 10. Redução das desigualdades; 11. Cidades e comunidades sustentáveis; 12. Consumo e produção sustentáveis; 13. Ação contra a mudança global do clima; 14. Vida na água; 15. Vida terrestre; 16. Paz, justiça e instituições eficazes; 17. Parcerias e meios de implementação. (Disponível em: https://brasil.un.org/pt-br/sdgs . Acesso em: 8 jun. 2025).

6 "Which nations are expected to suffer most from climate change? Of course, the precise figures are greatly disputed; as we have seen, the extent of damage in 2100 in particular nations cannot be specified now, which is why it is so difficult to identify a domestic social cost a carbon. But it is generally agreed that the poorest nations will be the biggest losers by far. The wealthy nations, including the United States, are in a much better position for three independent reasons. First, a smaller percentage of their economy depends on agriculture, a sector that is highly vulnerable to climate change. Second, the wealthy nations are generally in the cooler, higher latitudes, which also decreases their vulnerability. Third, they have much more in the way of adaptive capacity." (SUNSTEIN, Cass. *Climate justice*: what rich nations owe the world – and the future. Cambridge: Massachusetts. The MIT Press, 2025, p. 49)

7 "Fairness and distributional questions are also important in the long term and transformation towards greater sustainability. Inequality between rich and poor groups within our societies and the international context has risen sharply: while the world's richest 1% receive more than 20% of global income, the poorest 50% receive less than 10% (WID 2018). Economic research also shows that the amount of assets now 'hidden' in offshore tax havens has grown to 10% of global gross domestic (GDP) over the last four decades and belongs to only the richest part of the richest 1% (Alstadsaeter *et al*., 2018). The fact that huge assets can be 'hidden' offshore from tax authorities harms us all, limits the ability our communities to act (e.g. to finance health care systems) and polarises our societies." (BAR, Holger; RUNKEL, Mathias; SCHLEGELMICH, Kai. Promoting a green economic recovery from Corona Crisis. In: ASHIABOR, Hope; MILNE, Janet E.; ANDER-

ser implementadas para minimizar os danos econômicos decorrentes da crise climática para os mais pobres[8], tanto no contexto global como no âmbito local. A observância da justiça fiscal e da redistribuição é fundamental na transição econômica rumo à sustentabilidade.

A vinculação do Sistema Tributário Nacional ao princípio da proteção ambiental consolida essa nova fase do tributo com função extrafiscal tendido para a proteção socioambiental e deixa expressa mais uma obrigação ao Estado brasileiro, qual seja, cumprir essa diretriz. Daí a urgente necessidade de implementação de políticas públicas fisco-ambientais para dar efetividade ao comando constitucional.

Até o advento da EC n. 132/2023, tínhamos as limitações constitucionais ao poder de tributar previstas no art. 150 da CF/1988, que representavam garantias aos cidadãos-contribuintes. Na ocasião que flui, temos, também, princípios direcionadores de condutas estatais no âmbito da tributação. Torna-se útil essa diferenciação de atribuições do Texto Constitucional, ratificando a necessidade do comando expresso no art. 145, § 3º, da CF/1988.

3. Histórico da Emenda Constitucional n. 132/2023: a inserção do princípio da proteção ambiental no meio do caminho

"No meio do caminho tinha uma pedra
tinha uma pedra no meio do caminho
tinha uma pedra
no meio do caminho tinha uma pedra".

Procedemos da concepção de que a interpretação poética é livre e ajustável aos sentimentos de quem lê suas expressões. Nesse caso, o poema de Drummond de Andrade nos vem à mente para exemplificar a inclusão do princípio da proteção do meio ambiente no Sistema Tributário brasileiro, que surge *no meio do caminho* dos debates da Reforma Tributária sobre o consumo. Essa pedra, contudo, não representa um obstáculo ou problema; ao contrário, é um calhau muito bem

SEN, Mikael Skou. *Environmental taxation pandemic era*: opportunities and challenges. Cheltenham (UK); Northampton (USA): Edward Elgar, 2021, p. 73). Sobre o tema, ver também: WEISHAAR, Stefan E. Covid-19 and EU climate change linking. In: ASHIABOR, Hope; MILNE, Janet E.; ANDERSEN, Mikael Skou. *Environmental taxation pandemic era*: opportunities and challenges. Cheltenham (UK); Northampton (USA): Edward Elgar, 2021, p. 229-241).

[8] "Na América Latina como um todo, dois terços das pessoas que não são pobres porém vivem com menos que o dobro da linha de pobreza cairão na pobreza ao longo de uma década. Essas estimativas mudam com a expansão da proteção social, que, entre outras coisas, dá estabilidade no alívio ou erradicação da pobreza. Mas mudam igualmente em função do comportamento geral da economia. Um recessão, por exemplo, pode levar grande número de pessoas à pobreza. É claro que mudam também por uma série de outros fatores, como migrações, alterações consideráveis na estrutura produtiva, eventos climáticos ou mesmo epidemias." (MEDEIROS, Marcelo. *Os ricos e os pobres*: o Brasil e a desigualdade. São Paulo: Companhia das Letras, 2023, p. 149)

alocado, que servirá de suporte para necessários direcionamentos do Direito Tributário às demandas contemporâneas decorrentes da crise climática.

É preciso lembrar que as questões ambientais não estavam na Emenda Constitucional n. 45/2019 e nem na Emenda Constitucional n. 110/2019. Muito se evoluiu desde os profícuos debates temáticos iniciados no âmbito da Câmara dos Deputados e seguidos no Senado Federal, no ano de 2023.

Numa breve análise do contexto da EC n. 132/2023, evidenciamos que, no texto inicial da então PEC n. 45/2019, não havia nenhuma menção ao meio ambiente, o que foi fortemente criticado durante a Audiência Pública na Câmara dos Deputados, ocorrida no dia 25 de abril de 2023, quando debatido o tema *Reforma sob a perspectiva da economia verde*[9].

Após vários debates nas audiências públicas ocorridos na tramitação da PEC n. 45/2019, houve a inclusão do critério ambiental em diversos dispositivos constitucionais, como veremos adiante.

Deixando de lado os atropelos do processo legislativo referentes à Reforma Tributária, no histórico momento agora vivenciado, importa destacar o crescimento qualitativo da nossa legislação no que é pertinente à adoção dos critérios ambientais no Sistema Tributário brasileiro, antes restrito aos textos doutrinários que apontavam a relevância da matéria[10].

Vejamos essa evolução no contexto da Reforma Tributária. Como expresso, o texto inicial da PEC n. 45/2019 não mencionava o critério ambiental, restringindo o debate à instituição dos **impostos seletivos**, e com o objetivo de onerar o consumo de bens e serviços geradores de externalidades negativas ou cujo consumo se tencionaria desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas. Até então, nenhuma menção sobre a questão ambiental, contudo, com essa previsão dos impostos seletivos vinculados às externalidades negativas, iniciam-se as críticas construtivas para ampliar as possibilidades do Texto Constitucional à inclusão do critério ambiental.

---

9 Tivemos a satisfação de ver a inclusão das nossas observações no *Relatório do Grupo de Trabalho Destinado a analisar e debater a PEC n. 45/2019*, p. 44: "(...) A Sra. Denise Lucena Cavalcante, P.h.D. em Direito, Procuradora da Fazenda Nacional e Tutora do *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT*, defendeu a inclusão do critério ambiental no sistema tributário de forma estrutural, como princípio indutor de novas condutas públicas e privadas, e que o Imposto Seletivo, além de desestimular as externalidades negativas, incorpore externalidades positivas, estimulando o consumo sustentável." (*Reforma sob a perspectiva da economia verde*. Câmara dos Deputados. Audiência pública, 2023. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=PrD1DHw2kVg&t=2642s. Acesso em: 8 jun. 2025)

10 "A tributação ambiental não preconiza uma nova espécie tributária, mas, sim, uma reordenação do sistema tributário com foco na proteção ambiental, com medidas de sustentabilidade financeira que atuem em benefício da sustentabilidade ambiental." (CAVALCANTE, Denise Lucena. Sustentabilidade fiscal em prol da sustentabilidade ambiental. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger *et al. Novos horizontes da tributação*: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012, p. 95-208)

Com a promulgação da EC n. 132/2023, merecem destaque as inovações no escrito final aprovado pela Câmara dos Deputados, que incluiu importantes considerações sobre a proteção ambiental, mencionando, expressamente, a preservação e a defesa do meio ambiente nos dispostos: *art. 43, § 4º; art. 145, § 3º; art. 153, VIII; art. 155, § 6º; art. 159-A, § 2º*.

Importantíssima, decerto, a inclusão da defesa do meio ambiente no Sistema Tributário Nacional, apondo o Brasil no rol dos países que estão se ajustando às novas diretrizes globais e aos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável – ODS, no tempo fluente propósitos universais.

Recordamos, por oportuno, que no âmbito do Senado Federal, foram analisadas, em conjunto, as três propostas de Emenda à Constituição: a PEC n. 45, de 2019, de autoria do nobre deputado Baleia Rossi; a PEC n. 110, de 2019, cujo primeiro signatário é o ex-presidente senador Davi Alcolumbre; e a PEC n. 46, de 2022, do senador Oriovisto Guimarães. O relatório do Senado concluiu pela aprovação da Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019, com a consequente prejudicialidade das demais proposituras.

O projeto encaminhado à Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania – CCJ[11], em 25 de outubro de 2023, destacou, expressamente, a relevância da questão ambiental, chegando a afirmar que *a PEC n. 45 é uma emenda inspirada pela defesa do equilíbrio ambiental*, conforme excerto evidenciado à continuação:

> "Antes disso, no entanto, *vamos expor duas mudanças mais pontuais, ainda que extremamente relevantes, e que vão no sentido de incentivar boas práticas ambientais, tanto no sentido da preservação do meio ambiente, quanto na redução de emissões*.
> Vale mencionar, primeiramente, a discussão em torno dos critérios de repartição da cota-parte de 25% do IBS para os Municípios. Apesar das emendas para extingui-la e convertê-la em arrecadação direta dos Municípios, consideramos que a cota-parte favorece a justiça distributiva, que compensa Municípios que privilegiam certas políticas públicas ou têm certas características que merecem ser incentivadas ou compensadas. Ciente da sensibilidade política do tema, respeitamos, de maneira geral, a opção adotada pela Câmara dos Deputados, fazendo apenas uma ressalva. Trata-se de abrir espaço para o chamado ICMS-verde, que recompensa Municípios que preservem recursos naturais, contribuindo para o bem-estar de todo o Estado. *Sendo esta PEC 45 uma emenda inspirada pela defesa do equilíbrio ambiental*, creio que essa inovação será amplamente apoiada por ambas as Casas do Congresso Nacional.
> *Outra inovação que tem viés ambiental* foi proposta pelo Senador Fernando Farias na Emenda n. 296. Apesar de ter relação apenas indireta com a reforma, vai no sentido de incentivar boas práticas ambientais. Trata-se de incluir, entre as destinações da Cide-Combustíveis, o 'pagamento de subsídios a tarifas de transporte

[11] BRAGA, Eduardo (Relator). *Relatório à PEC n. 45/2019*, 2023. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/. Acesso em: 8 jun. 2025.

> público coletivo de passageiros'. Cada vez mais o sistema de transporte coletivo necessita de financiamento para sua manutenção e aprimoramento, de modo que atenda com qualidade e agilidade a população das cidades. Se assim o fizer, *haverá menos demanda por transporte individual, que gera mais emissões de gases poluentes causadores do efeito estufa*." (p. 22)

Também houve importantes considerações, pelo Senado Federal, referentes à ampliação do Imposto Seletivo. Percebe-se claramente a necessidade de intervenção estatal, considerando que o Imposto Seletivo terá natureza extrafiscal, conforme ressalvas que ampliaram a previsão anterior do art. 153, VIII, *in verbis*:

> "Com a unicidade de alíquotas da CBS e do IBS – que como regra não poderão ter diferenciação por produtos específicos –, *o Imposto Seletivo terá o importante papel de diferenciar o consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Acreditamos que será um instrumento de grande utilidade para a relevante política de mitigação das mudanças climáticas*.
>
> Aprofundando o tema, concordamos com as Emendas n. 38 e 259, do Senador Mecias de Jesus e da Senadora Tereza Cristina, respectivamente, que são necessários aperfeiçoamentos no texto aprovado pela Câmara dos Deputados para deixar explícito que o tributo terá natureza extrafiscal. *Com isso, o imposto não será utilizado com a função primária arrecadatória, mas terá suas alíquotas determinadas pelo Congresso Nacional para reduzir o consumo de determinados bens e o exercício de atividades prejudiciais ao meio ambiente (um dos princípios norteadores da reforma)*. Na medida em que as alíquotas deverão ser mais elevadas – o que é suficiente para o alcance dos objetivos de sua instituição –, não há necessidade de incidência plurifásica, por isso incluímos a restrição de monofasia para o Imposto Seletivo. Primando pela transparência fiscal, para facilitar o cálculo do tributo e o cumprimento de obrigações acessórias, o tributo deve ser calculado por fora, de modo que não integrará sua própria base tributável.
>
> Justamente, neste ponto, *para restringir atividades poluentes e degradantes ao meio ambiente é que propomos a extensão da incidência do imposto para atividades de extração*, caso em que não interessará o destino do produto extraído (mercado interno ou estrangeiro). Afinal, os danos ao território nacional são permanentes (socialização dos prejuízos), mas o resultado econômico fica concentrado nas poucas empresas que exploram a atividade (individualização dos lucros). Para operacionalizar a tributação sobre a extração, acrescentamos ao texto a possibilidade de estabelecimento de alíquotas *ad rem* (específicas), de modo a incidir sobre a quantidade do produto extraído, independentemente da receita das vendas. Entretanto, para alcançar o equilíbrio e a razoabilidade, estabelecemos, nesse caso, o teto de cobrança que será de 1% do valor de mercado do produto extraído."

O texto da PEC n. 45/2019, apresentado pelo Senado Federal e aprovado pela CCJ, em 7 de novembro de 2023, aprimorou os dispositivos referentes à questão ambiental.

Com a promulgação da Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023, foi aprovada, pois, a tão esperada reforma tributária, destacando diver-

sos dispositivos que nortearão uma política fisco-ambiental no Brasil, alinhando-nos aos ditames internacionais da proteção ambiental.

Vejamos como ficou a redação final dos artigos da Constituição da República Federativa do Brasil[12] que versam sobre a proteção ambiental:

> "*Art. 43*. (...).
> § 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*.
>
> *Art. 145*. (...).
> § 3º *O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios* da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e *da defesa do meio ambiente*.
>
> *Art. 153*. (...).
> *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:
> I – não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações;
> II – incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço;
> III – não integrará sua própria base de cálculo;
> IV – integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V;
> V – poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos;
> VI – terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem;*
> VII – na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto.
>
> *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*."

Temos ciência de que a efetivação dessas novas diretrizes não será fácil. Há muito trabalho pela frente para consolidar o princípio constitucional da proteção ambiental, que ainda não se incorporou ao ordenamento jurídico nacional. Essa afirmação se comprova na análise da Lei Complementar n. 214/2025, que institui

[12] Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm.

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. Em seus 544 artigos, só menciona a observância dos novos princípios constitucionais[13] (simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente) uma única vez, ao tratar do Simples Nacional (art. 516).

4. A cooperação internacional no enfrentamento da crise climática

A utilização de instrumentos fiscais orientados à proteção ambiental reforça o pensamento contemporâneo da necessidade de um novo modelo estatal com foco no desenvolvimento sustentável e inclusivo, atuando em parceria com as demais nações, num grande processo de governança global eficaz para combater os riscos decorrentes das alterações climáticas e do colapso dos ecossistemas.

Nesse decurso de cooperação entre as nações, Cass Sunstein destaca a relevância de definição de um custo social do carbono, representando uma unidade de medida com valor monetário nos impactos causados pelas mudanças climáticas às atividades econômicas, ao bem-estar social e aos ecossistemas[14].

Como bem ressaltam Klaus Schwab e Thierry Malleret, as análises econômicas não mais isolam os impactos ambientais, pois os riscos dos danos ambientais avançam e exigem uma nova atitude de atuação da sociedade e dos governantes[15].

Em termos globais, o Estado passa a ser um *curador ambiental,* como define Klaus Bosselmann[16], resguardada a sua soberania, mas comprometido com a coo-

---

[13] CAVALCANTE, Denise Lucena. Novos princípios do Sistema Tributário Nacional (art. 145, § 3º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto. *O IBS e a CBS na Constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025, p. 11-22.

[14] THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. *Nudge*: como tomar melhores decisões. Tradução de Ângelo Lessa, 2023, p. 267.

[15] "Hopefully, the threat from covid-19 won't last. One day, it will be behind us. By contrast, the threat from climate change and its associated extreme weather events will be with us for the foreseeable future and beyond. The climate risk is unfolding more slowly than the pandemic did, but it will have even more severe consequences. To a great extent, its severity will depend on the policy response to the pandemic. Every measure destined to revive economic activity will have an immediate effect on how we live, but will also have an impact on carbon emissions that will in turn have an environmental impact across the globe and measured across generations." (SCHWAB, Klaus; MALLERET, Thierry. *Covid-19*: the great reset. World Economic Forum, 2020, p. 106)

[16] "Doutrinas modernas do direito internacional, especialmente na era da globalização, foram além da ideia de que o direito só existe como uma série de comandos soberanos. Mas não é esse o ponto. O problema é a lacuna existente entre a teoria da cooperação e a prática da concorrência. Um passo importante para colmatar esta lacuna foi o surgimento do direito ambiental internacional desde a década de 1970. Iniciado pelo movimento ambientalista, e não por estados, este novo ramo do direito internacional surgiu a partir de realidades alteradas. Como as ameaças da crise ambiental global eram comumente sentidas, os estados acharam necessário cooperar. As regras, processos e mecanismos adotados pelos estados desde Estocolmo e Rio de Janeiro são na maior parte ações de cooperação, mas não modificam a soberania territorial, nem foram projetados para fazê-lo. Em boa medida, os novos princípios promovem a negociação, cooperação e consulta,

peração e o compromisso internacional de proteção do meio ambiente, conforme o Princípio 21 da Declaração de Estocolmo (1972).

Os novos tempos exigem essa atuação das jurisdições, nos âmbitos interno e internacional. Como diria Mariana Mazzucato, é preciso um forte "empurrão" dos Estados para impulsionar a *revolução industrial verde*[17], cuja premissa é a transformação do atual sistema global em outro que seja ambientalmente sustentável.

No âmbito da América Latina, observa-se um aumento de novas medidas fiscais para promover comportamentos mais responsáveis e com foco no avanço de uma sociedade mais sustentável e justa, afinal, *falar de tributação é falar do modelo de sociedade que queremos*[18].

Não restam dúvidas de que a América Latina tem um importantíssimo papel nesse momento de transição para a economia verde, devendo promover em suas jurisdições essa necessária transição, como, também, assumir comportamento fir-

---

mas, como veremos, dentro de um sistema descentralizado de atores soberanos. Não há maior soberano ou princípio que eles devam seguir. A norma fundamental do direito ambiental internacional é expressa no Princípio 21 da Declaração de Estocolmo: *Os Estados, em conformidade com a Carta das Nações Unidas e os princípios do direito internacional, têm o direito soberano de explorar seus próprios recursos segundo suas políticas ambientais, e a responsabilidade de assegurar que atividades sob sua jurisdição ou controle não causem danos ao meio ambiente de outros Estados ou de áreas além dos limites da jurisdição nacional*." (BOSSELMAN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade*: transformando direito e governança. Tradução: Philip Gil França. São Paulo: RT, 2015, p. 185-186)

[17] "A indústria 'verde' ainda está em seus estágios iniciais: caracteriza-se tanto pela incerteza tecnológica quanto de mercado. Ela não se desenvolverá 'naturalmente' por meio das forças de mercado, em parte devido à infraestrutura energética incrustada, mas também devido a uma falha dos mercados no sentido de valorizar a sustentabilidade ou punir o desperdício e a poluição. Diante de tantas incertezas, o setor empresarial permanecerá distante até que os investimentos mais arriscados e de capital mais intensos sejam feitos, ou até que surjam políticas sistemáticas e coerentes. (...). Assim, enquanto um 'pequeno empurrão' talvez incentive alguns empreendedores a agir, a maioria dos empresários precisará de sinais mais fortes para justificar seu envolvimento com a inovação da tecnologia limpa. Somente políticas de longo prazo podem diminuir a incerteza da transformação de uma atividade essencial em tecnologia limpa. Na verdade, nenhuma outra indústria *high-tech* foi criada ou transformada com um 'empurrãozinho". O mais provável é que seja necessário um empurrão bem forte." (MAZZUCATO, Mariana. *O estado empreendedor*: desmascarando o mito do setor público vs. setor privado. São Paulo: Portfólio-Penguin, 2014, p. 166)

[18] "Al mismo tiempo para lograr esa finalidad se ha planteado la adopción de otras medidas como recoger reducciones y exenciones transitorias para los hogares y, especialmente, los más vulnerables, destinar los ingresos por impuestos ambientales para brindar asistencia inicial a los hogares más pobres, reducir otros tributos y respaldar las inversiones en salud, educación e infraestructura. Estas medidas enlazan con dos figuras relevantes desde la perspectiva de la fiscalidad medioambiental: la afectación y la conocida teoría del doble dividendo. Para lograr una transición justa, hay que tener en cuenta que las personas más vulnerables desde un punto de vista económico generalmente son las más afectadas por la contaminación y por los impactos del cambio climático, por lo que la aplicación de impuestos destinados a reducir ambos constituye en sí mismo un elemento de progresividad." (*La política fiscal como instrumento para la cohesión social en la era post Covid*: tendencias en América Latina. Colección Eurosocial n. 35, 2022, p. 153)

me na agenda verde internacional, considerando que a região alberga 50% da biodiversidade da Terra[19].

No caso do Brasil, há um grande desafio nessa nova fase, mas, também, deparamos excelente oportunidade, considerando nossas potencialidades naturais que nos qualificam como um *paraíso restaurável*[20] por excelência.

O certo é que não se trata de uma opção política em incluir o critério ambiental na agenda nacional. O desenvolvimento sustentável é uma diretriz internacional que deve ser observada por todos os países.

5. Considerações finais

As inovações decorrentes da Emenda Constitucional n. 132/2025 no tocante à proteção ambiental, não obstante inúmeros outros problemas na Reforma Tributária sobre o consumo, foram um grande avanço, demonstrando um comprometimento crescente da legislação brasileira com o desenvolvimento sustentável.

Consoante defendemos sistematicamente, o reconhecimento de uma reforma tributária ambiental é também uma oportunidade para ampliar as tradicionais bases de incidência sobre as quais recaem os tributos, quais sejam: renda, patrimônio e consumo.

A poluição passa a integrar essas bases de incidência, dando ensejo à internalização das externalidades negativas, capaz de viabilizar novas fontes de arrecadação suscetíveis de vinculação aos gastos em prol da recuperação dos ambientes danificados, bem assim de conservar um ecossistema sustentável[21].

A sustentabilidade ambiental é a tendência atual das economias mundiais, que prosseguem avançando na transição verde. Nessa direção, a OCDE enfatiza, recorrentemente, a importância dos instrumentos fiscais em prol da transição[22].

---

[19] "Hasta la fecha, dado que cada país negocia en el seno de múltiples coaliciones internacionales relacionadas con el clima, la región de ALC ha carecido de una voz unificada en el ámbito internacional (Gráfico 10). Esto es el resultado tanto de la fragmentación existente en los procesos de integración regional de ALC como de los vínculos económicos subregionales. Evitar una mayor fragmentación de las políticas medioambientales y la politización de los instrumentos medioambientales es esencial para aprovechar todo el potencial de la transición verde. En muchos sentidos, la voz fragmentada de ALC en las negociaciones sobre el clima supone una oportunidad perdida, sobre todo si se tiene en cuenta que la región alberga el 50% de la biodiversidad del planeta. Los esfuerzos futuros deberán dar prioridad a la mejora del diálogo político y a una agenda medioambiental regional." (OECD *et al*. *Perspectivas económicas de América Latina 2022*: hacia una transición verde y justa. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: https://doi.org/10.1787/f2f0c189-es. Acesso em: 8 jun. 2025)

[20] Ver: CALDEIRA, Jorge; SEKULA, Julia; SCHABIB, Luana. *Brasil*: paraíso restaurável. São Paulo: Estação Brasil, 2020.

[21] CAVALCANTE, Denise Lucena. O papel da tributação ambiental em prol do desenvolvimento sustentável. In: OLIVEIRA, Daniela Olimpio de; OLIVEIRA, Pryscilla Régia de. *Tributação e sociedade*: sob perspectiva de mulheres tributaristas. São Paulo: Dialética, 2023, p. 45-58.

[22] "Environmentally related taxes and fees increase the cost of polluting products or activities and, consequently, discourage their consumption and production, regardless of the intended purpose

Não restam dúvidas de que estamos diante de outra realidade que exige novas regras e, consequentemente, renovado posicionamento do Estado, da sociedade, das empresas e das nações, pois somente com ações harmônicas e globais será possível assegurar o desenvolvimento sustentável para as próximas décadas.

Referências

BAR, Holger; RUNKEL, Mathias; SCHLEGELMICH, Kai. Promoting a green economic recovery from Corona Crisis. In: ASHIABOR, Hope; MILNE, Janet E.; ANDERSEN, Mikael Skou. *Environmental taxation pandemic era*: opportunities and challenges. Cheltenham(UK); Northampton(USA): Edward Elgar, 2021.

BOSSELMAN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade*: transformando direito e governança. Tradução: Philip Gil França. São Paulo: RT, 2015.

CALDEIRA, Jorge; SEKULA, Julia; SCHABIB, Luana. *Brasil*: paraíso restaurável. São Paulo: Estação Brasil, 2020.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Reforma sob a perspectiva da economia verde*. Audiência pública, 2023. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=PrD-1DHw2kVg&t=2642s. Acesso em: 8 jun. 2025.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Relatório do grupo de trabalho destinado a analisar e debater a PEC n. 45/2019*, 2023. Disponível em: https://drive.google.com/file/d/1tsamR0TF5r0wc4zPbcghL3MLzWN6fG-_/view. Acesso em: 8 jun. 2025.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Novos princípios do Sistema Tributário Nacional (art. 145, § 3º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto. *O IBS e a CBS na Constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025.

CAVALCANTE, Denise Lucena. O papel da tributação ambiental em prol do desenvolvimento sustentável. In: OLIVEIRA, Daniela Olimpio de; OLIVEIRA, Pryscilla Régia de. *Tributação e sociedade*: sob perspectiva de mulheres tributaristas. São Paulo: Dialética, 2023.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Sustentabilidade fiscal em prol da sustentabilidade ambiental. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger *et al*. *Novos horizontes da tributação*: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012.

EUROSOCIAL. *La política fiscal como instrumento para la cohesión social en la era post Covid*: tendencias en América Latina. *Colección EUROsociAL* n. 35, 2022. Disponível em: https://eurosocial.eu/wp-content/uploads/2023/02/Politica-fiscal-post-covid-2.pdf. Acesso em: 6 jun. 2025.

EXCURRA, Marta Villar. Tendencias actuales en fiscalidad medioambiental en la senda de la sostenibilidad y los derechos humanos. In: DÍAZ BARRADO,

of the tax." (OECD. *Policy Instruments Environment*, 2024. Disponível em: file:///C:/Users/Denise%20Lucena/Downloads/policy-instruments-for-environment-tax-database-brochure-2024%20(2).pdf. Acesso em: 4 jun. 2025)

Cástor M.; FERNANDÉZ-TRESGUERRES; MORÁN BLANCO, Sagrario (dir.). *Nuevas orientaciones en el derecho internacional*: digitalización, sostenibilidad, derechos humanos y cooperación. Madrid: Aranzadi, 2024.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. Equívocos na compreensão do sentido de "ruptura paradigmática": a EC n. 132 provocará alguma mudança na moldura epistêmica a guiar o intérprete do direito tributário brasileiro? *Revista Direito Tributário Atual* v. 59, ano 43. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2025.

FÓRUM ECONÔMICO MUNDIAL. *Relatório Global de Riscos 2025*. Disponível em: https://www.weforum.org/publications/global-risks-report-2025/. Acesso em: 6 jun. 2025.

LEÃO, Martha. A reforma tributária sobre o consumo e a inexistência de ruptura paradigmática. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58, ano 42. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2024.

MAZZUCATO, Mariana. *O estado empreendedor*: desmascarando o mito do setor público vs. setor privado. São Paulo: Portfólio-Penguin, 2014.

MEDEIROS, Marcelo. *Os ricos e os pobres*: o Brasil e a desigualdade. São Paulo: Companhia das Letras, 2023.

OECD *et al*. *Perspectivas económicas de América Latina 2022*: hacia una transición verde y justa. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: https://doi.org/10.1787/f2f0c189-es. Acesso em: 8 jun. 2025.

OECD. *Policy Instruments Environment*, 2024. Disponível em: file:///C:/Users/Denise%20Lucena/Downloads/policy-instruments-for-environment-tax-database--brochure-2024%20(2).pdf. Acesso em: 4 jun. 2025.

SCHWAB, Klaus; MALLERET, Thierry. *Covid-19*: the great reset. World Economic Forum, 2020.

SENADO FEDERAL. Eduardo Braga (Relator). *Relatório à PEC 45/2019*, 2023. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/. Acesso em: 8 jun. 2025.

SUNSTEIN, Cass. *Climate justice*: what rich nations owe the world – and the future. Cambridge: Massachusetts. The MIT Press, 2025.

THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. *Nudge*: como tomar melhores decisões. Tradução de Ângelo Lessa, 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

WEISHAAR, Stefan E. Covid-19 and EU climate change linking. In: ASHIABOR, Hope; MILNE, Janet E.; ANDERSEN, Mikael Skou. *Environmental taxation pandemic era*: opportunities and challenges. Cheltenham (UK); Northampton(USA): Edward Elgar, 2021.

Harmonização entre Regulamentação Administrativa e Princípios Tributários

Elidie Palma Bifano

Bacharel pela Faculdade de Direito da USP. Mestra e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora no Curso de Doutorado/Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo – FGV e nos Cursos de Especialização do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, da Associação Paulista de Direito Tributário – APET e da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF. Cocoordenadora do Conselho de Altos Estudos de Direito Financeiro e Tributário – CAEFT, da Associação Comercial de São Paulo. Integrante de conselhos e comitês de auditoria. Advogada em São Paulo.

1. Introdução

1.1. Generalidades

De início, deixo aqui consignado o acerto do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, em seu IX Congresso de Direito Tributário Atual, de 2025, em colocar sob debate o tema das transformações no Direito Tributário Brasileiro e os avanços e retrocessos que elas representam ou representarão. As transformações de um mundo globalizado andam mais rapidamente do que se pode entrever por conta da constante troca, de todos os tipos, entre os cidadãos desse mundo diga-se, muitas vezes, desterritorializado.

Essas mudanças se refletem não só nos hábitos dos cidadãos, como nos negócios que essas pessoas introduzem, bem como nas normas que resultam em cristalizar tais mudanças e, por fim, na própria jurisprudência que busca examinar e bem refletir tal situação. Nesse imenso leque de transformações, coube-nos examinar a edição de atos infralegais, ditos regulamentares ou simplesmente regulamentos, que podem, muitas vezes, a propósito de exercer tal tarefa, de regulamentar, extrapolar o conteúdo da lei que lhe dá origem, oriunda do Poder Legislativo. Para bem examinar esse fato, é essencial que retomemos a Lei Maior que trata da hierarquia das leis, atribuindo a cada um desses atos, sua função, bem como os limites dessa função.

1.2. O tema sob análise

Antes de tratarmos dos princípios constitucionais aplicáveis à questão sob exame, alguns termos que nela transitam devem ser objeto de maior precisão. Inicia-se com sua conceituação do ponto de vista da língua:

– Flexibilização: deriva de flexibilizar, tornar flexível, em latim "flexibilis", ou menos rígido[1].

[1] HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, elabora-

– Harmonização: ação de harmonizar ou colocar em conformidade diferentes interesses, deriva do termo grego "harmos", que significa juntar, ligar, encaixar[2].
– Regulamentação: ação de instituir normas ou regras referentes ao funcionamento de certas coisas e à execução de atos[3].

O tema, como se observa, leva, necessariamente, às seguintes indagações: (i) é possível flexibilizar, nos termos acima definidos, princípios constitucionais por regulamentos?; (ii) é possível ligar leis, em sentido estrito, e atos administrativos?; e (iii) é possível, por fim, que o regulamento não esteja apenas restrito à lei que pretende regulamentar?

No Brasil, até este momento, o trato deste assunto está definido na Constituição Federal, art. 84, que cuida do poder de regulamentar concedido ao Poder Executivo, nos seguintes termos:

> "Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:
> I – (...)
> III – iniciar o processo legislativo, na forma e nos casos previstos nesta Constituição;
> IV – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, *bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução*;
> V – (...)
> VI – dispor, mediante decreto, sobre: (...)" (Destaque nosso)

Como se depreende da Lei Maior, o Poder Executivo expede decretos tanto para permitir que as leis sejam aplicadas como para exercício do poder que lhe é atribuído, sendo esse o instrumento pelo qual, usualmente, se manifesta. Já o art. 87 da Constituição Federal dispõe que, dentre outras funções, cabe aos Ministros de Estado expedirem instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos. Mais recentemente, a Constituição Federal foi alterada para incorporar um art. 156-B dispondo que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites nela estabelecidos e em lei complementar, competências administrativas relativas a esse imposto, inclusive editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação.

De sua vez, o Código Tributário Nacional – CTN, dispõe:

> "Art.97. Somente a lei pode estabelecer:
> I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

---

do no Instituto Antonio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 1.356.

[2] HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*, elaborado no Instituto Antonio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 1.507.

[3] DE PLACIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. v. III.

> II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
> III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;
> IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
> V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
> VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
> (...)
> *Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei*." (Destaque nosso)

Lidos em conjunto, os arts. 97 e 99 do CTN sinalizam que os decretos regulamentares não podem dispor sobre nenhuma das tarefas previstas no art. 97, sob pena de ilegalidade. O art. 97 do CTN, sem dúvida, está alinhado com o disposto na Constituição Federal, art. 84, IV, o qual determina que decretos e regulamentos disponham sobre a fiel execução das leis.

Contudo, esse não parece ser o cenário com que nos defrontamos quando examinamos o contencioso administrativo e judicial no Brasil em termos de regulamentação de leis. Conquanto estejamos tratando de matéria tributária, uma pesquisa à jurisprudência demonstra que a extrapolação dos limites da lei ocorre em todas as áreas da administração pública. É o que se infere da ADI n. 6.680 MC, que examinou a legalidade dos Decretos n. 10.627, n. 10.628, n. 10.629 e n. 10.630, de 12 de fevereiro de 2021, que dispõem sobre aquisição, cadastro, registro, posse e porte de armas de fogo, acessórios e munições. Conclui o Supremo Tribunal Federal – STF que os regulamentos estão subordinados às leis que lhes dão fundamento, devendo observância ao espaço restrito de delegação normativa. O respeito a este limite de conformação regulamentar adquire relevância constitucional na medida em que configura corolário do postulado da separação dos Poderes.

2. Limites da regulamentação à luz da hierarquia das leis: observância dos princípios constitucionais

2.1. Lei e decreto

A regulamentação das leis, pelo decreto, objetiva esclarecer o seu conteúdo para que elas sejam adequadamente cumpridas. A absoluta "aderência" do decreto à lei matriz objetiva atender ao princípio da segurança jurídica, não inscrito na Constituição, pois antecede a todo o sistema jurídico e a ela permeia, em sua totalidade. Com isso o contribuinte terá certeza quanto à determinação das condições de exigibilidade do tributo, inclusive sua calculabilidade. Com esse objetivo

não se permite ao Poder Executivo exceder ou discordar dos critérios trazidos pelo legislador ordinário ou complementar.

Além da segurança que se espera na exigência de um tributo, a Constituição Federal consagrou o princípio da legalidade, a saber:

> "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> I – *exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*;
> (...)" (Destaque nosso)

O princípio da legalidade, em matéria tributária, vem expresso na Constituição Federal e pelo que se depreende, orientou o art. 97 do CTN. A legalidade deve orientar não só a instituição do tributo como sua exigência e eventual aumento. Se imposição nesse sentido não decorrer de lei, em estrito senso, o tributo carecerá de legalidade e, portanto, não será exigível ou suscetível de cobrança. Frente a essa determinação, não pode o decreto, ou qualquer outro ato emanado de autoridade administrativa, prestar-se a instituir ou aumentar tributo, bem como para modificar os elementos componentes do fato gerador (hipótese material, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota, momento e local de ocorrência da hipótese material).

Parece-nos irrelevante, retomar, neste momento, antigo debate sobre a legalidade, estrita ou não. Isso porque, a nosso ver, a legalidade não necessita de qualquer qualificação que lhe possa dar mais ou menos força, ela deve ser observada e basta. A lei é a expressão da vontade dos cidadãos que elegem seus legisladores para assim representá-los, com isso a lei deve colocar-se acima de qualquer outro elemento, especialmente qualificações que nada acrescentam.

Diante de tais considerações é possível flexibilizar princípios constitucionais por regulamentos? Quais os instrumentos para examinar eventuais rupturas perpetradas pelos regulamentos em relação à lei matriz? A nosso ver a resposta está na Constituição Federal, como já se comentou, e nas manifestações dos tribunais superiores que vêm tratando da matéria.

3. Na trilha do Poder Judiciário

3.1. O decreto pode ter uma função de complementação da lei? O que isso significa?

As limitações do decreto ficam patentes quando se examina o decidido pelo STF no julgamento do RE n. 343.446, que trata da contribuição social devida por conta do grau de incidência de capacidade laborativa decorrente de riscos do ambiente do trabalho, SAT – Seguro de Acidente do Trabalho, devida pelas empresas e o chamado Fator Acidentário Previdenciário – FAP[4].

---

[4] FAP: multiplicador, atualmente calculado por estabelecimento, que varia de 0,5000 a 2,0000, a ser aplicado sobre as alíquotas de 1%, 2% ou 3% da tarifação coletiva por subclasse econômica,

Nesse caso entendeu-se que a "delegação legislativa para que o Executivo fixe os critérios para a redução ou a majoração das alíquotas se refere apenas à definição dos critérios extrajurídicos, técnicos, de natureza objetiva, e não aos elementos essenciais à sua cobrança, como fato gerador, base de cálculo e alíquotas, previstos na Lei 8.212/1991 (artigo 22, inciso II)". No transcurso do processo, manifestou-se o Ministro Luiz Fux no sentido de que, em conformidade com o entendimento consolidado do STF, o fato de a lei remeter ao regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave" não implica ofensa aos princípios constitucionais da legalidade genérica (art. 5º, inciso II) e da legalidade tributária (art. 150, incisos I e IV).

Por unanimidade, o STF decidiu que a regulamentação, por meio de decreto, do Fator Acidentário de Prevenção (FAP) é compatível com o princípio constitucional da legalidade tributária (RE n. 677.725, com repercussão geral (Tema n. 554) e a ADI n. 4.397). Pleiteavam os contribuintes que se aplicasse o art. 150, I, da Constituição Federal, que veda o aumento de tributos sem a aprovação de lei específica para esta finalidade.

Foi fixada a seguinte tese de repercussão geral, no RE n. 677.725: "O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no artigo 10 da Lei 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/1999 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988)".

Parece-nos muito clara a possibilidade de complementação, por ato infralegal, de aspectos do fato gerador, desde que esse esteja plenamente descrito e delimitado na lei, em sentido estrito.

3.2. Delegação ao Regulamento: limites da flexibilização do princípio da legalidade

De acordo com o STF, na ADI n. 2.304, a Lei Estadual n. 11.453/2000, do Estado do Rio Grande do Sul, "ao meramente autorizar o Poder Executivo a conceder o parcelamento, *provocou a degradação da reserva legal*, consagrada pelo art. 150, I, da Constituição Federal. Isso porque a remessa ao ato infralegal não pode resultar em desapoderamento do legislador no trato de elementos essenciais da obrigação tributária".

Ao longo do julgamento, o STF faz expressa referência a uma jurisprudência da Corte no sentido de maior flexibilização do princípio da legalidade. Esclarece o Ministro Dias Toffoli:

---

incidentes sobre a folha de salários das empresas para custear aposentadorias especiais e benefícios decorrentes de acidentes de trabalho. O FAP varia anualmente. É calculado sempre sobre os dois últimos anos de todo o histórico de acidentalidade e de registros acidentários da Previdência Social. Disponível em: https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/previdencia-social/saude-e-seguranca-do-trabalhador/fap.

> "É bem verdade que, em matéria de delegação legislativa, a jurisprudência da Corte tem acompanhado um movimento de maior flexibilização do Princípio da Legalidade, *desde que o legislador estabeleça o desenho mínimo que evite o arbítrio*. Ou seja, o legislador pode limitar-se a determinar os critérios idôneos para excluir o arbítrio da autoridade delegada. *Em linhas gerais, os seguintes critérios são considerados válidos para se aferir a constitucionalidade de norma regulamentar: a) o fato de a delegação poder ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o fato de o Congresso fixar padrões que limitam a ação do delegado; c) a razoabilidade da delegação*." (Destaques nossos)

E mais adiante:

> "Conforme já assentei no julgamento do RE n. 704.292/PR (Plenário, *DJe* de 30/6/16), no qual o Plenário da Corte declarou a inconstitucionalidade de lei ordinária que delegava aos conselhos de profissão a fixação de anuidades, é possível dizer que há respeito ao princípio da legalidade quando uma lei disciplina os elementos essenciais e determinantes para o reconhecimento da obrigação tributária e deixa um espaço de complementação para o regulamento. A lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada, e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade." (Destaque nosso)

Observe-se que essa decisão, muito feliz, contempla os orientadores que podem ser considerados para se aferir o grau de flexibilização de uma lei. De toda sorte, a expressão flexibilização, a nosso ver, pode não ser conveniente para um princípio constitucional, cabendo, talvez, melhor definir o âmbito de aplicação da norma delegada.

3.3. A flexibilização e seus contornos no STF

O alcance do conceito de flexibilização ficou muito bem definido no Tema n. 939 STF, no qual se discutiu sobre a possibilidade de as alíquotas da contribuição ao PIS e da Cofins serem reduzidas e restabelecidas por regulamento infralegal, nos termos do art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004. A questão ficou assim definida, no Tema n. 939:

> "É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei n. 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal.
> Ementa: '3. Na espécie, o § 2º do art. 27 da Lei n. 10.865/04 permite ao Poder Executivo reduzir e restabelecer, até os percentuais legalmente fixados, as alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não cumulatividade dessas contribuições, nas hipóteses que fixar. Além da fixação de tetos, houve, na

> lei, o estabelecimento das condições para que o Poder Executivo possa alterar essas alíquotas. Ademais, a medida em tela está intimamente conectada à otimização da função extrafiscal presente nas exações em questão. Verifica-se, ainda, que o diálogo entre a lei tributária e o regulamento se dá em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade'."

3.4. Conclusão

Do ponto de vista prático, à luz do comentado, é possível estabelecer um roteiro de aferição da legalidade de um ato normativo, para fins tributários, a saber:

- Observância do art. 84 da Constituição Federal e dos arts. 97 e 99 do CTN;
- Delegação, pela lei matriz, apenas de um espaço para que o regulamento a complemente, em termos técnicos ou similares;
- Possibilidade de retirada da delegação, de quem a recebeu, por decisão do Congresso;
- Fixação de padrões que limitam a ação do delegado;
- Razoabilidade da delegação;
- Diálogo entre lei e regulamento; observância de critérios de subordinação, desenvolvimento e complementariedade.

4. Outras questões

Há outros atos menores que, a pretexto de esclarecer a lei, estrito senso, extrapolam a norma instituidora. São exemplos:

4.1. Introdução de condicionantes voltadas à observância de obrigações acessórias: Instrução Normativa RFB n. 1.765/2017

Condiciona o recebimento de pedidos de restituição e declarações de compensação à transmissão da Escrituração Fiscal Contábil (ECF). O tema foi objeto de exame pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, no AgInt no REsp n. 2.124.803/RJ (2024/0051521-6), assim se decidindo:

> "O acórdão recorrido não comporta reparos, uma vez que o Superior Tribunal de Justiça já decidiu que '*não existe óbice à regulamentação quanto à forma e procedimentos para a efetivação da compensação tributária, bem como à imposição de limites ao seu exercício, por parte do legislador ordinário, desde que obedecidos os parâmetros estabelecidos no Código Tributário Nacional*' (...)"

De fato, a matéria aqui tratada não se insere no âmbito do art. 97 do CTN, razão pela qual não há ofensa ao princípio da legalidade.

4.2. Jurisprudência incerta na aplicação do regulamento: como agir?

A Instrução Normativa n. 243/2002, da antiga Secretaria da Receita Federal – SRF, atual RFB, Secretaria Especial da Receita Federal, que cuida de regras de

preços de transferência, extrapolou, na visão dos contribuintes, os limites de sua função regulatória ao estabelecer critérios para o cálculo dos preços de transferência no método Preço de Revenda Menos Lucro (PRL), criando preceitos que excedem os ditames do art. 18 da Lei n. 9.430/1996, os quais resultaram em acréscimo do Imposto sobre a Renda – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro – CSL.

A Segunda Turma do STJ, em 2 de outubro de 2023, decidiu pela validade desse ato normativo sob a alegação de que a Instrução SRF n. 243 "consubstanciou a correta aplicação do art. 18 da Lei 9.340/1996, sem que houvesse a indevida majoração do IRPJ e da CSLL". Ocorre que a Primeira Turma do STJ já havia decidido a matéria de forma favorável aos contribuintes (AREsp n. 511.736/SP), em 4 de outubro de 2022.

Em resumo, em 14 de junho de 2024 foram opostos Embargos de Divergência, EREsp n. 1.787.614/SP, para resolver a controvérsia entre as Turmas de Direito Público sobre a legalidade da metodologia de fixação de preços de transferência prevista na Instrução Normativa SFR n. 243/2002. Com isso o contribuinte fica à mercê de decisão futura do STJ, colocando-se em risco quanto a todos os procedimentos que vêm adotando. Este tema mostra, também, o quão nefasta é a Justiça que se faz a destempo e ainda se vê prorrogada por outros recursos disponíveis em nossa lei processual como é o regime de temas repetitivos e de repercussão geral.

4.3. Extrapolação do Decreto n. 70.235/1972

A Instrução Normativa n. 2.205/2024 restringiu as hipóteses de exclusão de multas aplicadas em auto de infração, em decisões por voto de qualidade, nos casos de multas isoladas de natureza aduaneira, moratória, por responsabilidade tributária, de existência de direito creditório e nos casos em que for constatada a decadência em desacordo com o disposto no art. 25-A do Decreto n. 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários, por determinação do art. 1º do Decreto-lei n. 822/1969, o qual tem força de lei. Com isso, o contribuinte se vê à mercê de ato normativo menor que, devendo ser observado pelas autoridades fiscais, coloca em risco o contribuinte.

4.4. O outro lado da questão: ato normativo que extrapola em favor do contribuinte

4.4.1. A Instrução Normativa n. 1.911/2011, art. 171, § 3º, I, tratou como serviço qualquer atividade prestada por uma pessoa jurídica a outra pessoa jurídica mediante retribuição. Com isso, certas atividades que, embora incluídas no regime de apuração não cumulativo das contribuições devidas ao Programa de Integração Social – PIS e ao Financiamento da Seguridade Social – Cofins, desfrutavam de poucas oportunidades de crédito, como é o caso da locação de veículos,

passaram a ser tratadas como serviços e puderam beneficiar-se desse tratamento, a despeito das leis matrizes (Lei n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003) assim não admitirem. Com a edição da Instrução Normativa n. 2.264/2025, tal disposição não se repetiu.

À hipótese de orientação "ilegal" do Fisco, utilizada pelo contribuinte, aplica-se o art. 100, parágrafo único, do CTN, que afasta multa e juros, com suporte no brocardo "Non venire contra factum proprium", que decorre do princípio da segurança jurídica, já comentado.

4.4.2. A Instrução Normativa RFB n. 2.121/2022, arts. 560 e 574, expressamente autoriza crédito presumido e suspensão nas aquisições, para a produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, de produtos da posição NCM 1701.14.00. Ocorre que a Lei n. 12.839/2013 excluiu tais produtos desse benefício. A despeito disso, pode o contribuinte dele se prevalecer por força do art. 100 do CTN e suas decorrências, como já comentado.

4.5. Autoridade do Confaz (e o Comitê Gestor?)

O Confaz, Conselho Nacional de Política Fazendária, criado pela Lei Complementar n. 24/1975 e formado por representantes de todos os Estados sob a presidência de representante do Governo Federal, tem por missão, dentre outras: conceder isenções do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e Serviços – ICMS, bem como revogá-las nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. Além disso, cabe-lhe conceder redução da base de cálculo, devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros, concessão de créditos presumidos, quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no ICMS dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus.

A ADI n. 5.929/DF examinou a concessão de incentivo fiscal de ICMS pelo Confaz, concluindo, na hipótese, que o convênio firmado tem natureza meramente autorizativa, posto que o princípio da legalidade deve sempre ser observado em matéria tributária, o que permite transparência fiscal e fiscalização financeiro-orçamentária, como a seguir:

> "1. O poder de isentar submete-se às idênticas balizas do poder de tributar com destaque para o princípio da legalidade tributária que a partir da EC n.03/1993 adquiriu destaque ao prever lei específica para veiculação de quaisquer desonerações tributárias (art.150, § 6º, *in fine*).
> 2. Os convênios Confaz têm natureza meramente autorizativa ao que imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa.
> 3. A exigência de submissão do convênio à Câmara Legislativa do Distrito Federal evidencia observância não apenas ao princípio da legalidade tributária, quando

> é exigida lei específica, mas também à transparência fiscal que, por sua vez, é pressuposto para o exercício de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais de ICMS."

É imperioso que se tome como orientação o retro decidido, para fins de exercício e aplicação em relação ao Comitê Gestor do IBS – Imposto sobre Bens e Serviços, introduzido pela Emenda Constitucional n. 132/2023, e o imenso poder que lhe foi dado, conquanto não seja órgão legislativo voltado à introdução de leis, em sentido estrito.

5. Comentários finais

É certo que a extrapolação dos limites legais por atos administrativos acarreta as seguintes principais consequências:

- Aumento da insegurança jurídica;
- Aumento do contencioso tributário contrariando orientação do Conselho Nacional de Justiça;
- Aumento do comprometimento do Patrimônio Líquido das empresas com novas contingências tributárias;
- Aumento da busca de garantias em discussões judiciais, o que as encarece, acima de tudo.

Adicional de CSL: Contribuição Social Sujeita aos Princípios da Realização, da Capacidade Contributiva, da Solidariedade e da Equidade no Custeio da Seguridade Social

Fabiana Carsoni Fernandes
Mestre em Direito Tributário pela USP. Especialista em Direito Tributário pela GVlaw. *LL.M* em Direito Societário pelo Insper. Advogada. Conselheira e Professora do IBDT.

1. Introdução

As chamadas entidades constituintes ("constituint entities") que integrarem grupo multinacional cuja receita anual, indicada nas demonstrações financeiras consolidadas da entidade investidora final ("ultimate parent entity – UPE") dos últimos dois anos, foi igual ou superior a 750 milhões de euros, estão no escopo das Regras Globais contra a Erosão da Base Tributária – regras GloBE ("Global Anti-Base Erosion Rules – GloBE Model Rules").

De acordo com a OCDE, as regras GloBE visam estabelecer um sistema coordenado de tributação destinado a garantir que os grupos multinacionais arquem com uma tributação mínima sobre a renda de 15% em cada jurisdição em que têm atividade. Uma vez constatado, a partir de uma análise jurisdicional ("jurisdictional basis"), que a renda é tributada a uma alíquota efetiva inferior a 15%, far-se-á a imposição de um tributo complementar sobre a renda[1]. A tributação complementar poderá ser feita pela jurisdição em que se situam as entidades cujo tributo sobre a renda seja inferior a 15%, pela jurisdição da entidade controladora (investidora final, ou não), ou até mesmo pela jurisdição de entidades não controladoras.

Trata-se de uma continuidade do esforço global para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros entre jurisdições, acentuadas em decorrência da globalização e da digitalização da economia. Para isso, recomenda-se, dentre outras medidas, a revisão e, quando possível, a padronização de normas tributárias domésticas e internacionais, com vistas a criar coerência de normas domésticas que afetem atividades transfronteiriças, a reforçar exigências de substância em padrões internacionais já existentes e a aprimorar a transparência fiscal e a segurança[2].

---

[1] OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2021, p. 7. Disponível em: https://doi.org/10.1787/782bac33-en. Acesso em: 31 jan. 2025.

[2] OECD. Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 3. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en. Acesso em: 31 jan. 2025.

No plano denominado *Base Erosion e Profit Shifting* – "BEPS" de autoria da OCDE e dos membros do G20, foram apresentadas algumas diretrizes com aquele mister, desde diretrizes versando sobre declarações fiscais ou declarações com informações de interesse da administração tributária (e.g., "Mandatory Disclosure Rules" para informação acerca de planejamentos tributários ditos agressivos ou abusivos e "Country-by-country reporting for tax purposes – CBCR", objeto das ações 12 e 13, respectivamente) até diretrizes para a celebração de instrumento multilateral voltado a endereçar vulnerabilidades nos tratados para evitar dupla tributação da renda já existentes (e.g., ação 15 sobre instrumento multilateral para combater o abuso de tratados e melhorar mecanismos de resolução de disputas).

Em continuidade a esse esforço global, diversos países aderiram a uma solução de "dois pilares" com vistas a introduzir regras fiscais internacionais uniformes, voltadas a garantir que as multinacionais arquem com uma parte justa de tributos onde operem[3]. Nesse contexto de alinhamento global direcionado a uma tributação justa, uma das soluções apresentadas, conhecida como "Pillar 2", consiste em uma tributação mínima e efetiva, em cada jurisdição em que o grupo multinacional opera, de 15%, conforme referido linhas atrás.

O tema da justiça, da ética e da moralidade na tributação há anos ocupa estudiosos[4]. Sendo grandes as controvérsias[5] sobre a eficácia positiva, em certos ordenamentos, como o brasileiro, de princípios e valores abstratos e, pois, sobre sua suficiência para endereçar os problemas derivados da erosão da base tributária e da transferência de lucros a outras jurisdições, ganham relevo os esforços globais em torno do estabelecimento de diretrizes para uma tributação justa, em nível mundial, a ser positivada por cada jurisdição. Logicamente, a positivação dessas diretrizes deve estar em conformidade com o ordenamento jurídico de cada país. É disso que se ocupa este artigo.

---

[3] OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2021, p. 7. Disponível em: https://doi.org/10.1787/782bac33-en. Acesso em: 31 jan. 2025.

[4] Sobre o tema, vide: PREBBLE, Zoë M.; PREBBLE QC, John. The morality of tax avoidance. *Creighton Law Review* v. 43, n. 3, 2010, p. 693745; Victoria University of Wellington Legal Research; *Paper* n. 9/2012. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=1650363. Acesso em: 31 jan. 2025; NABAIS, José Casalta. Entrevista do professor Sergio André Rocha com o professor José Casalta Nabais, realizada em setembro de 2017. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (org.). *Dever fundamental de pagar impostos*: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência? Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 273; e BACK, Philippa Foster. Avoiding tax may be legal, but can it ever be ethical? Disponível em: https://www.theguardian.com/sustainable-business/avoiding-tax-legal-but-ever-ethical. 2013. Acesso em: 31 jan. 2025.

[5] Acerca dessas controvérsias, vide: FERNANDES, Fabiana Carsoni; SANTOS, Ramon Tomazela. Planejamento tributário: a relação entre legalidade, solidariedade, moralidade e capacidade contributiva. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). *Direitos fundamentais dos contribuintes*: homenagem ao jurista Gilmar Ferreira Mendes. São Paulo: Almedina, 2021. Disponível em: https://www.marizadvogados.com.br/publicacoes/. Acesso em: 31 jan. 2025.

Neste trabalho, analisaremos as principais diretrizes do Pillar 2 desenhadas pela OCDE para, em seguida, analisarmos a Lei n. 15.079, de 27 de dezembro de 2024, a qual foi responsável por instituir o Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (ACSL) no processo de adaptação da legislação brasileira às regras GloBE, verificando sua compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro, especificamente à luz dos princípios da capacidade contributiva, da realização, da solidariedade e da equidade.

2. O Pillar 2: diretrizes e objetivos

As regras GloBE, como o nome sugere, mais do que um relatório com apontamentos sobre os desafios e possíveis soluções para a erosão da base tributária e a transferência de lucros e resultados entre jurisdições, constitui em plexo de regras. Por outros termos, trata-se de projeto de texto legislativo[6], que não considera as especificidades do sistema tributário de cada país[7], mas cuja adoção se faz necessária para que a tributação mínima global, nos moldes em que proposta, possa funcionar.

Com efeito, para que essas regras cumpram seu desiderato, requer-se a introdução, em diversas jurisdições, de um sistema tributário coordenado que onere os lucros auferidos por entidades pertencentes a grupos multinacionais a um patamar mínimo – efetivo, e não nominal – de 15% nessas mesmas jurisdições[8]. Esse plexo de regras não é vinculante, constituindo uma referência dirigida a todas as jurisdições com vistas a atingir um nível mínimo de tributação de grupos multinacionais[9].

Estão no escopo do Pillar 2 os grupos multinacionais com receita superior a 750 milhões de euros. Nesse caso, faz-se necessário determinar as jurisdições nas quais o grupo opera. Por meio de um cálculo jurisdicional, que desconsidera a autonomia e a individualidade de cada entidade situada na mesma localidade,

---

6 ANDRADE, Leonardo Aguirra de. As regras recomendadas pelo Pillar Two e a sua relação com o ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 12. São Paulo: IBDT, 2024, p. 133-219, p. 137. Disponível em: https://doi.org/10.46801/2595-7155.12.6.2023.2365. Acesso em: 31 jan. 2025.

7 Diante da incompatibilidade das regras GloBE com seu sistema jurídico, a Suíça teve que promover modificação de sua constituição para implementá-las em sua jurisdição (cf. KERI, Carolina Favrin. Aplicabilidade das regras do Pillar II da OCDE no Brasil: é possível aproveitar o modelo de implementação adotado pela Suíça? In: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Anais do X Congresso Brasileiro de Direito Internacional. Desafios atuais da tributação internacional*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 122-134, p. 129-131).

8 DOURADO, A. P. The Pillar Two top-up taxes: interplay, characterization, and tax treaties. *Intertax* v. 50, n. 5, 2022, p. 388-395, p. 393.

9 GUTMANN, Daniel. Some reflections on the prohibition of colateral benefits in the GloBE model rules. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Anais do X Congresso Brasileiro de Direito Internacional. Desafios atuais da tributação internacional*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 135-142, p. 137.

deve-se apurar a alíquota efetiva ("Effective Tax Rate" – ETR) do imposto de renda arcado na respectiva jurisdição, verificando-se se atinge o patamar mínimo de 15%.

Em que pese as alíquotas nominais aplicadas em alguns países não raro superem os 15%, a concessão de favores fiscais acaba por reduzir a tributação a percentuais inferiores a 15%. Daí a pertinência da tributação mínima.

O imposto mínimo de 15% não é apurado a partir da análise do tributo informado em declaração de imposto de renda corporativo das entidades situadas na mesma jurisdição, justamente porque o lucro tributário pode ter sido reduzido por benefícios ou incentivos fiscais locais.

Para verificar a alíquota efetiva em cada jurisdição, é preciso, inicialmente, calcular o chamado "lucro GloBE", que muito provavelmente se distanciará da base tributária local. O "lucro GloBE" é calculado a partir do lucro líquido contábil da entidade constituinte, com os ajustes expressamente previstos nas regras acima referidas. Em seguida, deve-se calcular os tributos abrangidos ajustados, para efeito de determinação da alíquota efetiva. Os valores em questão serão agregados, considerando-se todas as entidades constituintes localizadas na jurisdição.

Constatado que, na jurisdição sob análise, a alíquota efetiva é inferior a 15%, faz-se necessário apurar o tributo complementar. A porcentagem suplementar é calculada subtraindo-se a alíquota efetiva de 15%.

Tal porcentagem suplementar não é aplicada diretamente sobre o lucro GloBE. É que o lucro GloBE deve, antes, ser diminuído do chamado "lucro baseado na substância" ("Substance-Based Income Exclusion"), fator de redução que considera a quantidade de ativos tangíveis e custos de folha de pagamento em uma jurisdição. Obtém-se, após tal subtração, os chamados "lucros excedentes". Sobre tais lucros excedentes, aplica-se a porcentagem suplementar.

Para identificar a porcentagem suplementar, consideram-se no cálculo tanto o tributo corrente, como o diferido[10], afinal, a receita pode vir a ser oferecida à tributação e a despesa pode vir a ser deduzida fiscalmente em período diferente daquele retratado nas demonstrações financeiras, não podendo tais fatos ser desprezados para efeito da identificação do (não) atingimento da tributação mínima.

O tributo suplementar calculado nos moldes acima descritos é denominado imposto complementar mínimo doméstico qualificado (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax – QDMTT). O imposto complementar, nesse caso, recai sobre a jurisdição em que se constata baixa tributação[11]. Muitas jurisdições estão imple-

---

[10] OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2024, p. 128. Disponível em: https://doi.org/10.1787/b849f926-en. Acesso em: 31 jan. 2025.

[11] SILVA, Leidson Rangel Oliveira. Opções de política tributária para jurisdições de baixa tributa-

mentando a tributação mínima global por meio da instituição de um QDMTT[12]. Com isso, assegura-se que a tributação complementar se dê na própria jurisdição em que as entidades operam, já que as regras GloBE admitem que, em não havendo a instituição da tributação mínima em alguma jurisdição, outro país ou dependência se arvore no direito de efetuar a cobrança sobre o diferencial.

Com efeito, as regras GloBE preveem a chamada "regra de inclusão do lucro" ("Income Inclusion Rule" – IIR), segundo a qual uma entidade investidora final ("Ultimate Parent Entity" – UPE), possuindo investimento em entidade localizada em jurisdição com tributação inferior a 15%, está autorizada a cobrar o imposto de renda suplementar em sua jurisdição. Se a entidade controladora final não tiver instituído um IIR, o direito à cobrança será atribuído à entidade controladora seguinte, desde que haja autorização na respectiva legislação. Quer dizer, omitindo-se a entidade investidora final, outra entidade que exerça comando passa a poder exercer sua competência tributária, desde que tenha instituído IIR[13]. É o que a OCDE denomina "top-down approach"[14].

Além do IIR, há uma outra forma de atribuição de imposto complementar. Trata-se da Regra de Lucros Subtributados ("Undertaxed Profits Rules" – UTPR). Essa regra é acionada quando a tributação complementar não for alcançada nem pela QDMTT, nem pela IIR – o que pode acontecer, por exemplo, no caso de não instituição dessas regras nas respectivas jurisdições. O direito à referida tributação é atribuído independentemente de relação de controle, podendo alcançar entidades irmãs. Havendo mais de uma entidade com autorização para exigir a UTPR, o direito ao exercício da competência tributária deve ser exercido de modo proporcional, definindo-se a proporção conforme o número de funcionários e o valor dos ativos tangíveis existentes em cada jurisdição, em busca da subs-

---

ção no atual estágio de implementação do imposto mínimo global. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de *et. al*. (coord.). *Estudos tributários e aduaneiros*: I Congresso de direito tributário e aduaneiro da Receita Federal do Brasil. Brasília: RFB, 2024, p. 267-318, p. 271. Disponível em: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/i-congresso-da-receita-federal/ebook-estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-i-congresso-da-receita-federal.pdf. Acesso em: 31 jan. 2025.

[12] Para verificar a adoção das regras GloBE pelos mais variados países, vide: https://oecdpillars.com/pillar-tab/overview/. Acesso em: 31 jan. 2025.

[13] Sobre a incompatibilidade do IIR com cláusulas de acordos contra dupla tributação da renda, notadamente as cláusulas de *tax sparing*, e sobre a quebra dos acordos que isso pode representar, em ofensa à legítima expectativa dos estados contratantes e ao princípio "pacta sun servanda", vide: NAVARRO, Aitor. Jurisdiction not to tax, tax sparing clauses and the income inclusion rule of the OECD Pillar 2 (GloBE) proposal: the demise of a policy instrument of developing countries? Copenhagen Business School, *CBS LAW Research Paper*, 2020, p. 1-38. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=3678169. Acesso em: 10 maio 2025.

[14] OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2024, p. 34. Disponível em: https://doi.org/10.1787/b849f926-en. Acesso em: 31 jan. 2025.

tância do grupo multinacional em cada jurisdição[15]. A UTPR pode operar, não pela exigência de pagamento de tributo complementar sobre o lucro da entidade localizada em jurisdição de baixa tributação, mas por meio da negativa de dedução de despesas da entidade situada na jurisdição que instituiu a UTPR de tal modo a alcançar o percentual mínimo de 15%.

Novamente, o direito emerge diante da omissão de outra jurisdição em exercer sua competência tributária. Trata-se, segundo entendemos, de regra que, em algumas situações, pode alcançar renda fora dos limites territoriais da respectiva jurisdição sem elemento de conexão suficiente para tanto[16]. A universalidade da tributação da renda não justifica tal imposição. Na verdade, ela apenas delimita a extensão do poder de tributar, ou seja, o alcance da lei interna (i.e., se territorial ou extraterritorial)[17]. Porém, o que fundamenta o poder de tributar de um Estado é o elemento de conexão, assim entendido, nas palavras de Alberto Xavier, como as "relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários"[18]. Quando a UTPR funciona por meio de exigência de tributo, e não por meio de glosa de despesa, e independentemente de qualquer pagamento no país em favor de entidade do grupo no exterior, a UTPR carece de elemento de conexão. A despeito da validade duvidosa de normas que pretendam instituir a UTPR, não tendo o Brasil adotado esse modelo, sobre ele e seus vícios não nos alongaremos.

Diante dessas três alternativas, uma vez instituído, o QDMTT prefere aos demais, já que por meio dele a própria jurisdição da entidade exerce sua competência tributária. Por outros termos, instituído e exigido, quando for o caso, o QDMTT, as demais jurisdições, tendo implementado IIR e UTPR, nada poderão

---

15 OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2024, p. 49. Disponível em: https://doi.org/10.1787/b849f926-en. Acesso em: 31 jan. 2025.

16 No sentido de que haveria, no estado que institui a tributação, nexo suficiente para a incidência tributária, por haver fonte de pagamento na hipótese em que a UTPR opera por meio da indedutibilidade de pagamentos, vide: CHRISTIANS, Allison; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. Undertaxed profits and the use-it-or-lose-it principle. *Tax Notes International* v. 108, 2022, p. 705-710, p. 708. Pela incompatibilidade dessa regra com nosso ordenamento, vide: ANDRADE, Leonardo Aguirra de. As regras recomendadas pelo Pillar Two e a sua relação com o ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 12. São Paulo: IBDT, 2024, p. 133-219, p. 179. Disponível em: https://doi.org/10.46801/2595-7155.12.6.2023.2365. Acesso em: 31 jan. 2025; CARVALHO, Lucas de Lima. The constitutional case against the UTPR in Brazil. *Tax Notes International* v. 109, jan. 2023, p. 609-618. Disponível em: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.5003406. Acesso em: 31 jan. 2025; e ZILVETI, Fernando Aurelio. Construindo um sistema tributário global. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Anais do X Congresso Brasileiro de Direito Internacional. Desafios atuais da tributação internacional*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 211-219, p. 218.

17 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 219.

18 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 213.

cobrar das entidades situadas na primeira localidade, porque atingido, quanto a esta, o objetivo de tributação mínima. O tributo jurisdicional, no entanto, deve ser qualificado, isto é, deve ser calculado nos quadrantes das regras GloBE, sob pena de o pagamento adicional não impedir que outras jurisdições exijam o IIR ou a UTPR.

Tais regras, nesse contexto, como destaca Daniel Gutmann, funcionam como um jogo, porquanto são desenhadas de modo a que as jurisdições que as tenham implementado atuem contra "maus jogadores" por meio de mecanismos – doméstico-tributários – de autodefesa[19].

Pretende-se, por meio de atuação global coordenada voltada à implementação das regras acima relatadas, que seja mitigada ou eliminada a baixa tributação de lucros de grupos multinacionais em algumas regiões. A baixa tributação pode decorrer não somente do uso de alíquotas nominais reduzidas, como da concessão de variados incentivos fiscais – muitas vezes sem exigência de contrapartidas – responsáveis pela redução da alíquota efetiva. É por isso que algumas jurisdições que se qualifiquem, segundo as regras GloBE, como de baixa tributação talvez venham a revisitar seus incentivos fiscais[20], revogando-os ou alterando-os para que se considerem qualificados, integrando, pois, o cálculo da alíquota efetiva[21-22-23].

---

[19] GUTMANN, Daniel. Some reflections on the prohibition of colateral benefits in the GloBE model rules. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Anais do X Congresso Brasileiro de Direito Internacional. Desafios atuais da tributação internacional*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 135-142, p. 139.

[20] HUGGER, Felix *et al*. The Global Minimum Tax and the taxation of MNE profit. OECD Taxation Working Papers. Paris: OECD Publishing, n. 68, 2024, p. 9-11. Disponível em: https:// doi.org/10.1787/9a815d6b-en. Acesso em: 10 fev. 2025.

[21] Sobre a modificação de incentivos fiscais por países em desenvolvimento para sua adequação às regras em GloBE, vide: PARADA, Leopoldo. Global minimum taxation: a strategic approach for developing countries. *Columbia Journal of Tax Law* v. 15, n. 2, 2024, p. 187-211. Disponível em: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4280669. Acesso em: 10 fev. 2025.

[22] Os chamados "Qualified Refundable Tax Credits – QRTC" não reduzem o cálculo da alíquota efetiva. Pelo contrário, eles acrescem o denominador da fórmula da ETR. Para ser qualificado, o crédito fiscal deve ser pago em dinheiro ou outro modo equivalente em até quatro anos a partir do momento em que a entidade satisfaça as condições para recebê-lo de acordo com a respectiva legislação (OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2024, p. 110. Disponível em: https://doi.org/10.1787/b849f926-en. Acesso em: 31 jan. 2025).

[23] Outra possível decorrência da adoção, por diversos países, do Pillar 2 é a revisitação ou até mesmo a revogação de normas fiscais antiabuso, a exemplo das chamadas "CFC rules" ("Controlled Foreign Corporations"), "thin capitalization rules" e "hybrid mismatch rules" dada a sobreposição de normas antiabuso e os elevados custos de conformidade relacionados à manutenção de todas elas. Trata-se de um movimento denominado "global tax decluttering". Sobre o tema, vide: OEI, Shu-Yi; RING, Diane M. Global tax decluttering. *UC Law Journal*, Duke Law School Public Law & Legal Theory, Series n. 2025-21, 2025. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=5145364 ou http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.5145364. Acesso em: 10 maio 2025.

A redução da baixa tributação é particularmente esperada nas jurisdições em que grupos multinacionais operam com pouca substância, mas com lucros relevantes[24]. De acordo com a OCDE, pelas regras GloBE, quanto maior a substância (i.e., funcionários e ativos tangíveis), menor o potencial da tributação mínima, ou mesmo de ajustes em incentivos fiscais. Com efeito, a princípio, a tributação mínima deve impactar em menor escala (i) as jurisdições em que exista maior substância; (ii) atividades que requeiram maior substância; e (iii) incentivos fiscais para cuja concessão seja requerida substância[25].

3. As regras GloBE no Brasil: o adicional de CSL

A Lei n. 15.079, de 2025, instituiu o "Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)", ora chamado de ACSL, o que fez no processo de adaptação da legislação brasileira às regras GloBE com a finalidade de estabelecer tributação mínima efetiva de 15% (arts. 1º e 2º). Das três modalidades de tributação mínima apresentadas no tópico anterior, o Brasil optou pela primeira delas: o QDMTT, conforme declara o art. 1º, § 4º, da Instrução Normativa RFB n. 2.228, de 3 de outubro de 2024.

Tal como delineado nas regras GloBE, estão no escopo das normas que dispõem sobre o ACSL as entidades constituintes de grupo multinacional que tiver auferido receitas anuais de € 750.000.000,00 ou mais nas demonstrações financeiras consolidadas da entidade investidora final em pelo menos 2 (dois) dos 4 (quatro) anos fiscais imediatamente anteriores ao analisado (art. 4º da Lei n. 15.079).

As breves explicações feitas no tópico anterior acerca da metodologia de verificação da alíquota efetiva do tributo incorrido pelas empresas localizadas em determinada jurisdição, assim como acerca do valor do tributo complementar a ser pago, quando for o caso, constam dos arts. 18 e seguintes da Lei n. 15.079. As mesmas explicações foram vertidas em fórmulas, constantes dos anexos da mesma lei, fórmulas essas que, por bem ilustrarem o cálculo que se faz necessário, são reproduzidas a seguir:

(Fórmula – art. 18)

Lucro Líquido GloBE	=	Lucro GloBE de todas as Entidades Constituintes	–	Prejuízo GloBE de todas as Entidades Constituintes

[24] HUGGER, Felix et al. The Global Minimum Tax and the taxation of MNE profit. OECD Taxation Working Papers. Paris: OECD Publishing, n. 68, 2024, p. 53. Disponível em: https:// doi.org/10.1787/9a815d6b-en. Acesso em: 10 fev. 2025.

[25] OECD. Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules. Paris: OECD Publishing, n. 68, 2024, p. 42. Acesso em: 10fev. 2025.

(Fórmula – art. 20)

Percentual do Adicional da CSLL	=	15%	–	Alíquota Efetiva

(Fórmula – art. 21)

Lucros Excedentes	=	Lucro Líquido GloBE	–	Exclusão do Lucro Baseada na Substância

O tributo complementar, se devido, não recai sobre o lucro GloBE. Recai, como a fórmula descrita no art. 21 explica, sobre os lucros excedentes, apurados mediante a subtração do que se denomina lucro baseado em substância. Trata-se de redução da base de cálculo do ACSL em função dos investimentos que as entidades fazem no país. Quanto maior o investimento, menor a tributação complementar. Privilegiam-se, assim, as entidades que aportam recursos e fomentam empregos e negócios na jurisdição objeto de análise, com o propósito de diminuir a competição fiscal gravosa, pela qual jurisdições atraem grupos multinacionais por sua baixa tributação e por não exigirem investimentos substantivos[26].

De acordo com o art. 23, a exclusão do lucro baseada na substância corresponde à soma da exclusão baseada na folha de pagamento com a exclusão baseada nos ativos tangíveis para cada entidade constituinte, exceto entidades de investimento.

A exclusão baseada na folha de pagamento, nos termos do art. 24, será igual a 5% dos custos elegíveis da folha de pagamento dos empregados elegíveis que realizem atividades para o grupo de empresas multinacional nessa jurisdição, exceto os custos elegíveis da folha de pagamento que sejam: capitalizados e incluídos no valor contábil dos ativos tangíveis elegíveis; ou atribuíveis a rendimentos do transporte marítimo internacional ou a rendimentos de atividades auxiliares a tal transporte que, de acordo com ato da RFB, sejam excluídos do cálculo do lucro ou prejuízo GloBE no ano fiscal.

Por sua vez, a exclusão baseada nos ativos tangíveis será igual a 5% do valor contábil dos ativos tangíveis elegíveis localizados nessa jurisdição, de acordo com o art. 25.

Os percentuais acima referidos de 5%, tanto para os custos de folha de pagamentos como para ativos tangíveis, serão aplicados a partir de 2033, devendo-se

[26] GUTMANN, Daniel. Some reflections on the prohibition of colateral benefits in the GloBE model rules. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Anais do X Congresso Brasileiro de Direito Internacional. Desafios atuais da tributação internacional*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 135-142, p. 141-142.

adotar percentuais superiores até tal ano, conforme os arts. 26 e 27 e anexos VI e VII da Lei n. 15.079.

Feita essa breve descrição, avancemos para a análise da natureza jurídica do ACSL e de sua compatibilidade com nosso ordenamento jurídico.

4. A natureza jurídica do ACSL

O ACSL, segundo entendemos, constitui contribuição de custeio da seguridade social, cuja matriz constitucional é o art. 195, inciso I, *c*, da Constituição.

A natureza jurídica é delimitada pelo seu fato gerador, sendo desimportante, para tanto, a nomenclatura empregada pela legislação, como declara o art. 4º, inciso I, do CTN.

Em que pese o mesmo art. 4º, inciso II, diga ser igualmente desimportante a destinação legal do produto da arrecadação[27], essa norma sempre recebeu críticas, justificando-se ao tempo de sua edição, sobretudo, em razão de o art. 5º declarar que somente impostos, taxas e contribuições de melhoria seriam tributos[28] – classificação essa que não mais se sustenta em nosso ordenamento.

Com o advento da Constituição de 1988, dúvidas não há quanto a que algumas exações se diferenciam umas das outras justamente em virtude de sua destinação específica. Assim, por exemplo, as contribuições para custeio da seguridade social, diferentemente do que acontece com os impostos, têm nessa destinação uma de suas características indissociáveis, permitindo seu distanciamento de outras espécies tributárias, notadamente dos impostos – cuja destinação específica é, em regra, constitucionalmente vedada (art. 167, inciso IV)[29].

---

[27] O objetivo da norma era reconhecer a distinção entre direito tributário e direito financeiro. Para Geraldo Ataliba, "Direito tributário se esgota pela exaustão da obrigação tributária, que se dá mediante o pagamento ou por qualquer das demais formas permitidas". E Rubens Gomes de Sousa complementa: "A destinação de uma receita a uma determinada aplicação é despesa e, portanto, fora do campo do direito tributário" (SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional. Parte Geral*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 57-58). Os comentários, porém, foram tecidos em 1972, muito antes da Constituição de 1988.

[28] A norma merece críticas, porque tributos como o empréstimo compulsório, cuja destinação é relevante, já existiam – embora, neste caso, fosse tratado como imposto, e não como espécie tributária autônoma (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019). As taxas também têm destinação própria, seja para custeio de serviços específicos e divisíveis, ou do exercício do poder de polícia (PISCITELLI, Tathiane. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2024, p. 277).

[29] De acordo com o Supremo Tribunal Federal ("STF"), a Constituição de 1988 teria adotado a teoria quinquipartida, "As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1 de melhoria (CF, art. 145, III), c.2 parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2 outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário educação, CF, art. 212, § 5º, contribuições para o Sesi, Senai, Senac, CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômi-

O produto da arrecadação do ACSL, como declara o art. 2º, tem a mesma destinação dada à CSL, instituída pela Lei n. 7.689. Com efeito, de acordo com o art. 2º, fica "mantida a destinação da CSLL". Não se trata, pois, de imposto. Cuida-se, de fato, de uma contribuição destinada ao custeio da seguridade social, tendo em vista sua destinação específica. Trata-se de anotação importante, uma vez que o regime jurídico de impostos e contribuições é distinto. Impostos devem ter seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes definidos em lei complementar (art. 146, inciso III, *a*, da Constituição) e têm como regra – sujeita a exceções constitucionalmente toleradas – a anterioridade anual e a anterioridade nonagesimal (art. 150, inciso III, *b* e *c*). Contribuições para a seguridade social, por sua vez, podem ser instituídas por lei ordinária[30], sujeitando-se somente à anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º).

Seria uma nova contribuição, distinta da CSL? A princípio, não. Não, porque o ACSL, tanto quanto a CSL, incide sobre o lucro, tendo a mesma matriz constitucional: art. 195, inciso I, *c*, da Constituição. Ambos, nesse contexto, possuem o mesmo fato gerador, assim como a mesma destinação constitucional.

Alguma objeção à afirmação anterior poderia ser feita em função de a base de cálculo de um e outro, em que pese seja o lucro, ser apurada a partir de métricas distintas. Por outros termos, os critérios de dimensão do fato gerador da CSL e do ACSL são diferentes, embora ambos recaiam sobre o lucro.

A CSL, nos termos do art. 2º da Lei n. 7.689, incide sobre o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. O ponto de partida do cálculo é o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, devendo ser feitos os ajustes previstos em lei. Essa é base de cálculo da CSL para os contribuintes que apuram o IRPJ pelo lucro real. Porém, a CSL pode ser calculada sobre o lucro presumido ou sobre o lucro arbitrado. Em qualquer dessas hipóteses, a despeito do possível distanciamento entre as bases de cálculo da contribuição, a matriz constitucional da CSL é a mesma (art. 195, inciso I, *c*, da Constituição), porque, em todas essas situações, o fato gerador do tributo é o lucro (i.e., seu auferimento), assim como é a mesma a sua destinação legal.

O ACSL não é mensurado sobre o lucro presumido ou arbitrado. Mesmo que o contribuinte da CSL tenha apurado a contribuição por um daqueles regimes, o ACSL deverá ser calculado partindo-se do lucro ou prejuízo líquido contábil do ano fiscal com os ajustes determinados em lei e em instrução normativa (art. 11 da Lei n. 15.079). As normas contábeis são aquelas utilizadas pela entidade para cumprimento da legislação comercial, expedidas pelos órgãos normatizadores

---

co (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148)" (STF, RE n. 138.284-8/CE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07. 1992, *DJ* 28.08.1992).

30 STF, RE n. 138.284-8/CE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07. 1992, *DJ* 28.08.1992.

brasileiros no exercício de sua competência legal. Se a entidade estiver sujeita ao lucro real, as normas contábeis aplicáveis para fins de apuração do lucro GloBE serão aquelas adotadas no cálculo do IRPJ e da CSL no lucro real (art. 10 da Instrução Normativa RFB n. 2.228). Quer dizer, o ponto de partida do lucro GloBE é, muitas vezes, o mesmo da CSL devida no lucro real. Porém, tal ponto de partida deve ser observado ainda que a entidade não apure CSL pelo lucro real, ou mesmo que não seja contribuinte da CSL, mas somente do ACSL (art. 33, parágrafo único, da Lei n. 15.079[31]).

Em que pese o ponto de partida da CSL e do ACSL dos contribuintes sujeitos ao lucro real seja o mesmo, os ajustes sobre ele feitos não são coincidentes, além de nem sempre coincidirem os contribuintes de ambas as exações. Pode o contribuinte da CSL apurar base negativa da CSL, mas ter lucro GloBE e lucro excedente. Pode a entidade constituinte sequer ser contribuinte da CSL (e.g., fundos de investimento), porém o ser para efeito de ACSL. A nomenclatura "adicional da CSLL", nessas condições, não parece a mais adequada por indicar, ao menos à primeira vista, que há CSL devida pelo contribuinte, a ela se somando um adicional. No entanto, como mencionado, nem sempre isso acontece, tanto porque pode não haver CSL a pagar quanto porque a entidade pode não ser sujeito passivo de tal contribuição, mas somente do ACSL. Seja como for, o art. 4º, inciso I, textualmente declara que o "nomen iuris" não define a natureza jurídica do tributo. Fato gerador e destinação legal são relevantes e, segundo esses critérios, o ACSL constitui contribuição para a seguridade social incidente sobre o lucro.

Como referido linhas atrás, um dos distanciamentos entre CSL e ACSL diz respeito aos ajustes à base de cálculo do último totalmente desconhecidos da Lei n. 7.689 e das demais normas que disciplinam a CSL. Basta ver que a Lei n. 15.079 emprega uma série de expressões que não encontram paralelo na Lei n. 7.689 e nas outras leis que cuidam da CSL. É o caso, por exemplo, da chamada exclusão baseada em substância (arts. 22 e 23 da Lei n. 15.079) – incabível em matéria de CSL.

Outra distinção que pode ser citada diz respeito à opção concedida pelo art. 10 da Instrução Normativa RFB n. 2.228 de utilização, pela entidade constituinte declarante, da moeda de apresentação das demonstrações financeiras consolidadas da entidade investidora final, na hipótese de a moeda funcional contábil de alguma entidade constituinte do grupo de empresas multinacional localizada no Brasil não ser o real. Para os contribuintes sujeitos ao lucro real, seus ativos, passivos, receitas, custos, despesas, ganhos, perdas e rendimentos devem ser mensu-

[31] "Art. 33. (...) Parágrafo único. As entidades constituintes a que se refere o *caput* deste artigo que não forem contribuintes da CSLL de acordo com a Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, serão consideradas contribuintes da CSLL especificamente para fins do Adicional da CSLL de que trata esta Lei".

rados com base na moeda nacional (art. 62 da Lei n. 12.973). Não há, pois, para a CSL, qualquer opção de uso da moeda funcional, como há para o ACSL[32].

Cite-se, ainda, a indedutibilidade das chamadas "despesas não autorizadas", definidas pelo art. 3º, inciso XLIV, da Instrução Normativa RFB n. 2.228 como as despesas decorrentes de pagamentos ilegais, inclusive subornos, propinas e comissões ilícitas; e de multas e penalidades de valores iguais ou superiores a 50 mil euros. A dedutibilidade de ilícitos da base de cálculo da CSL apurada por contribuinte sujeito ao lucro real não é nem regulada, nem vedada de modo expresso por lei. Sem prejuízo, o tema é controvertido, tendo o fisco o entendimento de que a despesa não seria necessária, do que resultaria sua indedutibilidade[33]. Já em relação às multas, a única vedação legal à dedutibilidade – diga-se, para o lucro real, e não propriamente para apuração da CSL – diz respeito àquelas de natureza tributária, salvo se for compensatória ou se imposta por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (art. 41, § 5º, da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995)[34]. Como se nota, também nesse aspecto, distanciam-se CSL e ACSL.

Outra distinção merece destaque: ganhos e perdas oriundos de alienação de participação societária não integram o lucro ou prejuízo contábil da entidade para efeito das regras GloBE e do ACSL, salvo se houver opção da entidade pelo cômputo desses valores (art. 12, inciso III e § 4º, da Instrução Normativa RFB n. 2.228). Para a pessoa jurídica sujeita ao lucro real, o ganho de capital na alienação de investimento é tributável pela CSL, enquanto a perda é dedutível da apuração da contribuição[35]. Não se trata de opção, mas de regra inafastável. Distanciam-se, uma vez mais, ACSL e CSL.

---

[32] Para a CSL, se o contribuinte adotar, para fins societários, moeda diferente da moeda nacional, a diferença entre os resultados apurados com base naquela moeda e na moeda nacional deve ser adicionada ou excluída na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL (art. 62, § 1º, da Lei n. 12.973). No ACSL, acontece algo semelhante, pois as diferenças cambiais devem ser neutralizadas, nos termos do art. 12, § 9º, da Instrução Normativa RFB n. 2.228, a exemplo do que determina o art. 62 da Lei n. 12.973 para a CSL.

[33] Pela dedutibilidade: SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. *Tributação do ilícito. Estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários* – IET. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 148-212. Pela indedutibilidade, vide: CARF. Acórdão n. 1401-003.135, 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento, Rel. Claudio de Andrade Camerano, j. 20.02.2019.

[34] Pela dedutibilidade de multa aplicada no contexto de acordo de leniência, por se tratar de gasto inevitável e inafastável, necessário para a regularização e continuidade da atividade empresarial, além de distinguir-se do ato ilícito original, decorrendo, na verdade, de instrumento jurídico lícito e incentivado pelo Estado, vide: CARF. Acórdão n. 1104-000137, 4ª Turma Extraordinária da 1ª Seção de Julgamento, Rel. Efigenio de Freitas Junior, Rel. para acórdão Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, j. 08.04.2024.

[35] Limitações à dedução de despesas, custos ou perdas podem suscitar debates em torno da constitucionalidade das respectivas normas, frente ao princípio da renda líquida, uma vez que o acrés-

Além disso, o ACSL é apurado por meio de uma espécie de consolidação[36], decorrente do chamado "jurisdictional approach", distanciando-se do critério da Lei n. 7.689 de eleger, individualmente, os lucros auferidos por cada entidade ("separate entity approach"). No ACSL, apura-se um lucro GloBE, que aglutina resultados positivos e/ou negativos de entidades localizadas na mesma jurisdição. Já na CSL, o resultado é individualizado. No ACSL, o prejuízo GloBE de uma entidade constituinte soma-se ao lucro GloBE de outra entidade constituinte.

No ACSL, as operações realizadas entre entidades constituintes situadas no país não devem ser expurgadas – o que pode acontecer em regimes de tributação consolidada[37]. Na verdade, exige-se que essas transações, além de mantidas, sejam registradas pelo mesmo valor em ambas as entidades (art. 14, § 4º, da Instrução Normativa RFB n. 2.228).

A instrução normativa, porém, acrescenta que devem ser registradas de acordo com o princípio *arm's length* as transações na mesma jurisdição praticadas entre entidades constituintes minoritariamente detidas e outras entidades constituintes; e entre entidades de investimento e outras entidades constituintes (art. 14, § 5º). A finalidade da norma, segundo a OCDE, é evitar distorções no cálculo da alíquota efetiva (ETR) e do tributo mínimo, uma vez que esses fatores são avaliados separadamente para entidades dessa natureza[38]. Estende-se o uso do princípio *arm's length* – que é aplicável, nos termos da Lei n. 14.596, de 14 de junho de 2023, a transações transfronteiriças – a operações ocorridas no país.

---

cimo patrimonial tributável deve ser medido tomando-se em consideração elementos positivos diminuídos dos negativos, necessários à produção do lucro. Sobre esse princípio, vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio *et al*. *Direito tributário*: princípio da realização no Imposto sobre a Renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 25-29. Sobre possível ofensa a esse princípio no caso da UTPR, vide: ZILVETI, Fernando Aurelio. Construindo um sistema tributário global. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Anais do X Congresso Brasileiro de Direito Internacional. Desafios atuais da tributação internacional*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 211-219, p. 218.

[36] São variados os mecanismos pelos quais o legislador pode estabelecer tributação consolidada em grupos econômicos. Sobre o tema, vide: ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. *Tributação consolidada da renda dos grupos de sociedades*: um caso de inconstitucionalidade por omissão. Orientador: Roberto Quiroga Mosquera. Tese (Doutorado) da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. 330f. São Paulo, 2022, p. 80-88; e BIFANO, Elidie; SANTOS, Ramon Tomazela. A tributação conjunta de sociedades. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). 30 Anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro. *XV Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 361-401, p. 376-384.

[37] ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. *Tributação consolidada da renda dos grupos de sociedades*: um caso de inconstitucionalidade por omissão. Orientador: Roberto Quiroga Mosquera. Tese (Doutorado) da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. 330f. São Paulo, 2022, p. 83.

[38] OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2024, p. 82-83. Disponível em: https://doi.org/10.1787/b849f926-en. Acesso em: 31 jan. 2025.

A instrução normativa vai além, criando uma espécie de norma antielisiva específica, ao dispor no § 6º do art. 14 que o prejuízo decorrente da venda ou de outra transferência de ativo entre duas entidades constituintes localizadas na mesma jurisdição que não esteja registrado em conformidade com o princípio "arm's length" deverá ser recalculado, caso componha o lucro ou prejuízo GloBE. De acordo com a OCDE, essa regra tem como objetivo evitar que o grupo multinacional "fabrique" perdas por meio de transações, na mesma jurisdição, entre membros do grupo, fazendo-o mediante a fixação de preços incompatíveis com princípio "arm's length", afetando, indevidamente, o cálculo do lucro GloBE[39]. Novamente, estende-se o uso do princípio "arm's length" – que é aplicável, nos termos da Lei n. 14.596, de 14 de junho de 2023, a transações transfronteiriças – a operações ocorridas no país.

As normas descritas nos dois parágrafos anteriores não encontram paralelo na legislação da CSL. Algo semelhante pode ser encontrado nas normas de distribuição disfarçada de lucros (arts. 60 e seguintes do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977). Porém, essas normas são aplicáveis somente nas hipóteses listadas no texto legal e quando envolverem partes ligadas, tal como definidas em lei. O uso do princípio "arm's length" é previsto, apenas, na Lei n. 14.596 para transações transfronteiriças, como dito acima. Assim, a despeito de algumas aproximações, as normas do ACSL e da CSL, também nesse particular, não são idênticas.

Muitas outras diferenças entre o ACSL e a CSL poderiam ser aqui descritas. Porém, para o que se pretende demonstrar nesse estudo, os exemplos acima indicados parecem ser suficientes para revelar que o ACSL constitui contribuição para a seguridade social incidente sobre o lucro e com a mesma destinação legal da CSL. A circunstância de o ACSL não possuir a mesma base de cálculo da CSL não desqualifica sua natureza jurídica. Como se disse acima, é o fato gerador, aliado à destinação legal, que define a natureza jurídica de um tributo. O fato gerador de ambos é o lucro (i.e., seu auferimento), sendo sua destinação legal coincidente. A base de cálculo não precisa coincidir para que haja a mesma espécie tributária. Basta ver que a CSL pode incidir sobre o resultado ajustado, sobre o lucro presumido ou sobre o lucro arbitrado, tanto quanto acontece com o imposto de renda, na forma autorizada, quanto a este, pelo art. 44 do CTN[40]. Em todos os casos, tem-se CSL, porque seu fato gerador é o lucro (mensurado de múltiplas maneiras) e sua destinação é a mesma.

---

[39] OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2024, p. 82. Disponível em: https://doi.org/10.1787/b849f926-en. Acesso em: 31 jan. 2025.

[40] "Art. 44. A base de cálculo do impôsto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis".

Ser o ACSL uma contribuição para a seguridade social que tem como fato gerador o lucro (i.e., seu auferimento) é uma constatação importante, primeiro porque afasta a necessidade de sua instituição por lei complementar, dado não se tratar de nova fonte de custeio, mas, sim, de fonte prevista no rol taxativo do art. 195 (inciso I, *c*, e § 4º do art. 195); segundo porque impõe, somente, a observância da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º), podendo sua instituição ou majoração dar-se por medida provisória, a qual poderá produzir efeitos no exercício financeiro seguinte mesmo que não houver sido convertida em lei até o último dia do ano em que editada, em razão da inaplicabilidade do disposto no art. 62, § 2º, da Constituição[41-42].

Esses são alguns aspectos que delineiam o regime jurídico do ACSL, enquanto contribuição para a seguridade social incidente sobre o lucro. Mas há outros elementos que merecem destaque, notadamente aqueles que se conectam aos princípios da realização da renda, da solidariedade, da capacidade contributiva e da isonomia, sobre os quais falaremos a seguir.

5. O regime jurídico do ACSL: a realização da renda, a solidariedade, a capacidade contributiva e a isonomia

O fato gerador do ACSL, como dito no tópico anterior, é o lucro (i.e., auferir lucro). Quer dizer, a exação só pode recair sobre o que seja, de fato, acréscimo patrimonial[43].

A escolha do legislador por tributar o lucro tem uma implicação importantíssima: só se tributa o lucro disponível, e não o lucro esperado, potencial ou latente. Por outros termos, tributa-se o lucro realizado.

Em matéria de imposto de renda, é comum que se diga que a tributação do acréscimo patrimonial deve dar-se em conformidade com o princípio da realização da renda. Isso porque o art. 43 do CTN diz que a renda e os proventos de qualquer natureza passíveis de tributação são somente aqueles cuja disponibilida-

---

41 "Art. 62 (...) Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada."

42 Há manifestações no sentido de que a Lei n. 15.079, não sendo formalmente fruto da conversão da Medida Provisória n. 1.262, teria desobedecido a anterioridade nonagesimal. Nesse sentido: LIMA, Daniel Serra; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. O Pilar 2 da OCDE e os desafios à sua compatibilidade com o direito brasileiro. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-jan-13/o-pilar-2-da-ocde-e-os-desafios-a-sua-compatibilidade-com-o-direito-brasileiro/. Acesso em: 31 jan. 2025.

43 Sobre o tema, e no sentido de que o ACSL deve observar orientações firmadas pelo STF sobre aquilo que não se amolda ao conceito de acréscimo patrimonial para efeito der apuração da CSL, vide: LIMA, Daniel Serra; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. O Pilar 2 da OCDE e os desafios à sua compatibilidade com o direito brasileiro. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-jan-13/o-pilar-2-da-ocde-e-os-desafios-a-sua-compatibilidade-com-o-direito-brasileiro/. Acesso em: 31 jan. 2025.

de estiver adquirida. A aquisição da disponibilidade seria, justamente, o ato ou efeito de tornar aquele acréscimo realizado.

Poder-se-ia acreditar que o art. 43 do CTN, enquanto lei de estatura complementar que disciplina a base de cálculo do imposto de renda (art. 146, inciso III, *a*, da Constituição Federal), não se estenderia às contribuições para a seguridade social incidentes sobre o lucro, como o ACSL e a CSL. Será?

Esse pensamento não procede. É que tributar lucro não é tributar patrimônio. Tributar lucro é fazer a exação recair sobre incremento patrimonial efetivo, materializado. Se a tributação incidisse sobre meras reavaliações de ativos, passivos, rendimentos, receitas, custos e despesas, ainda não realizadas, ter-se-ia tributação sobre o patrimônio, e não sobre o lucro. As valorizações imobiliárias podem – e geralmente são – alcançadas pelo imposto incidente sobre a propriedade predial e territorial urbana, por exemplo, podendo a atualização da base de cálculo do imposto constar de ato do Poder Executivo, conforme critérios previstos em lei (art. 156, inciso I e § 1º, inciso III, da Constituição). Todavia, valorizações semelhantes, enquanto não realizadas em troca de mercado, não se submetem aos tributos incidentes sobre a renda e o lucro. Portanto, ao escolher tributar lucro, e não patrimônio, o legislador só pode alcançar lucro concretizado.

Há outro fundamento que se soma ao que acima se afirmou em prol da obediência ao princípio da realização. As contribuições sociais, tanto quando acontece com os impostos, submetem-se ao princípio da capacidade contributiva. O princípio da realização da renda ou do lucro encontra assento na capacidade contributiva.

Ricardo Mariz de Oliveira explica que o princípio da realização da renda tem estatura constitucional, representando a concretização do princípio da capacidade contributiva[44]. Pela capacidade contributiva, requer-se, conforme defendido pelo jurista, que o tributo seja subtraído da materialidade econômica do imposto. Quer dizer, o imposto de renda só pode ser subtraído da renda, mas não de qualquer renda, e sim da renda realizada, para que dela se retire o imposto a ser pago. Não fosse assim, o tributo incidira, não sobre a renda, mas sobre o patrimônio, já que o contribuinte teria que dele dispor para pagar o tributo[45-46].

Portanto, submetendo-se ao princípio da capacidade contributiva, CSL e ACSL somente podem recair sobre o lucro efetivo, concretizado.

---

[44] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Incorporação de ações no direito tributário*: conferência de bens, permuta, dação em pagamento e outros negócios jurídicos. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 105.

[45] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Regime tributário da compra vantajosa – questões fundamentais. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2013. v. 4, p. 254.

[46] No mesmo sentido: ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 245; e POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda – reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. *Série Doutrina Tributária* v. VII. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012, p. 351.

Se o ACSL fosse um tributo sobre patrimônio, ter-se-ia contribuição incidente sobre nova fonte de custeio da seguridade social, a exigir lei complementar (§ 4º do art. 195)[47]. Não nos parece, contudo, tratar-se de tributo sobre o patrimônio, mas sobre o lucro. Enquanto tal, deve atender ao princípio da realização.

O tema da realização da renda tangenciou alguns debates do STF, inclusive em matéria de CSL.

A grande similitude entre o IRPJ e a CSL tem levado o STF a analisar os tributos conjuntamente, adotando as mesmas premissas conceituais e principiológicas para definição da constitucionalidade de sua incidência. Assim, por exemplo, no Tema n. 962 (É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário – Recurso Extraordinário n. 1.063.187/SC, julgado em 27.09.2021[48]) e no Tema n. 699 ("É constitucional a cobrança, em face das entidades fechadas de previdência complementar não imunes, do imposto de renda retido na fonte (IRRF) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)")[49], entendeu-se que os dois tributos incidem sobre o acréscimo patrimonial.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade ("ADI") n. 2.588/DF, de 10 de abril de 2013, o STF declarou a inconstitucionalidade parcial do art. 74 da Medida Provisória n. 2158-35, que dispunha sobre a tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas da pessoa jurídica. Para fazê-lo, o Tribunal invocou, dentre outros fundamentos, o art. 43 do CTN, sem distinguir, para tanto, CSL e IRPJ[50]. Mais, o Ministro Joaquim Barbosa foi enfático quanto à necessidade de que se observe a realização da renda, como se retira do seguinte excerto:

> "A propósito, normalmente, a variação de um investimento é neutra para fins de acréscimo patrimonial até que a condição para resgate ocorra. Tome-se o exemplo do mercado de ações. O investimento em um dado 'papel' somente poderá ser apurado no momento em que a ação for negociada. Todas as flutuações de preço intermediárias são irrelevantes, pois em nada afetam o patrimônio do investidor. De nada adianta a ação adquirida por R$ 10 ter atingido preços de R$ 15, R$ 50

---

47 Sobre a diferença, marcante em nossa Constituição Federal, entre a tributação da renda e do patrimônio, da qual decorre que, na tributação da renda somente ganhos concretizados podem ser alcançados, e não meras valorizações patrimoniais não materializadas em trocas de mercado, vide: MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O (sempre) atual debate em torno da realização da renda. *Revista Direito Tributário Atual* v. 59. São Paulo: IBDT, 2025, p. 56-75. Disponível em: https://doi.org/10.46801/2595-6280.59.2.2025.2692. Acesso em: 03 jun. 2025.

48 STF. RE n. 1.063.187/SC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.09.2021.

49 STF. RE n. 612.686/SC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 03.11.2022.

50 STF. ADI n. 2.588/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. para acórdão Min. Joaquim Barbosa, j. 10.04.2013.

> ao longo do tempo se, no momento em que vendida, o preço da negociação for de R$ 5. Somente com a realização é que se apuram lucros ou prejuízos."[51]

Portanto, sendo uma contribuição social sobre o lucro, o ACSL só pode incidir sobre o lucro realizado. É por esse motivo que o art. 12, inciso IV, c/c art. 3º, inciso XLII, da Instrução Normativa RFB n. 2.228 determinam que as mensurações a valor justo contabilizadas no patrimônio líquido em outros resultados abrangentes não devem compor o lucro ou prejuízo GloBE. É também por aquele motivo que o art. 16 estabelece opção de a entidade constituinte declarante neutralizar ganhos e perdas relativos a ativos e passivos sujeitos a contabilização pelo valor justo ou do teste de recuperabilidade, inserindo-os no cômputo do lucro ou prejuízo GloBE em obediência ao princípio da realização, ou seja, quando de sua concretização.

Tais ganhos e perdas não refletem acréscimos ou decréscimos realizados. São, na verdade, decorrência da representação fidedigna – considerada, nos dizeres de Eduardo Flores, a "pedra angular para elaboração das demonstrações contábeis"[52]. Para serem úteis, as informações financeiras devem representar fenômenos relevantes, retratando de forma fidedigna a essência dos fenômenos que pretendem representar[53]. O olhar dos usuários da contabilidade é preditivo, ou seja, recai sobre o futuro, na medida em que, para a tomada de suas decisões, estes usuários fazem análises de risco, investigam fluxos de caixa esperados, examinam a capacidade de geração de lucros etc. Logo, a demonstração financeira que somente registra informações históricas, baseada no critério do custo histórico, por exemplo, e que porventura contém superavaliações de passivos ou subavaliações de ativos, não fornece informações úteis, fidedignas e, pois, necessárias e suficientes para o processo decisório daqueles usuários. Por esse motivo, as normas contábeis autorizam mensurações a valor justo e teste de recuperabilidade.

Por não revelarem ganhos ou perdas auferidos ou incorridos em caráter definitivo, os ajustes de valor justo e do teste de recuperabilidade, em regra, são neutros para efeito de apuração do IRPJ e da CSL (arts. 13 a 15 e 32 da Lei n. 12.973)[54]. No ACSL, a não tributação desses ganhos e perdas potenciais é opcio-

---

[51] STF. ADI n. 2.588/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. para acórdão Min. Joaquim Barbosa, j. 10.04.2013, Voto-vista Min. Joaquim Barbosa, p. 235.

[52] FLORES, Eduardo. À contabilidade o que é da contabilidade, e ao direito o que é do direito. In: PINTO, Alexandre Evaristo *et. al*. (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. Barueri: Atlas, 2023. v. 4, p. 185-205.

[53] CPC. Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2). Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. Brasília: CPC, item 2.12. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf. Acesso em: 10 jan. 2025.

[54] Sobre a intributabilidade do valor justo pelo imposto de renda, vide: SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. Neutralidade fiscal das avaliações de ativos e passivos a valor justo: simples instrumento de política fiscal? *Revista Fórum de Direito Tributário* – RFDT ano 16, n. 95. Belo Horizonte, set./out. 2018, p. 151-184. O tema, porém, é controvertido. Pela possibilidade de men-

nal, não constituindo, pois, uma regra[55]. Até aqui, não parece haver problema, já que a legislação não obriga que se quebre a realização da renda. A realização pode ser atendida, mas em caráter opcional. O problema, na verdade, surge do fato de que a opção vale por apenas cinco anos, podendo vir a ser revogada (art. 16, §§ 1º e 4º, da Instrução Normativa RFB n. 2.228).

De acordo com a OCDE, a opção tem por objetivo reduzir a volatilidade, permitindo que somente ganhos e perdas cristalizados (i.e., realizados) integrem o lucro ou o prejuízo GloBE. A OCDE complementa dizendo que isso evita, por exemplo, que a entidade recolha o tributo complementar sobre ganho inexistente[56]. No entanto, trata-se de regime opcional, válido por apenas cinco anos, não podendo ser revogado neste período. Porém, ocorrendo a revogação, e passados os cinco anos da opção, a entidade deve incorporar ao lucro ou prejuízo GloBE as diferenças excluídas ou adicionadas[57].

Seja na hipótese de revogação da opção, seja por esgotamento do prazo de cinco anos sem sua renovação, deverá haver a incorporação de ganhos e perdas de valor justo e de teste de recuperabilidade no lucro ou prejuízo GloBE. A tributação de ganhos ou perdas dessa natureza é incompatível com nosso sistema tributário, por ocasionar a incidência do ACSL sobre valores latentes, não adquiridos, ou incorridos. De todo modo, na quadra atual de nossa legislação, vigora a possibilidade de tributação à medida da realização, alinhando-se o ACSL à capacidade contributiva e à realização do lucro.

As oscilações cambiais decorrentes da diferença entre a moeda funcional retratada na contabilidade e a moeda de curso forçado no país (i.e., real), sendo meramente gráficas e não tendo aptidão para revelar receita auferida ou perda incorrida, devem ser expurgadas do cálculo do lucro ou prejuízo GloBE (art. 12, § 9º, da Instrução Normativa RFB n. 2.228), tal como acontece em relação ao lu-

---

surações a valor justo revelarem renda passível de aproveitamento econômico e, pois, passível de tributação pelo imposto de renda, vide: PINTO, Alexandre Evaristo. A avaliação a valor justo e a disponibilidade econômica da renda. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 41-42.

55 Sobre os problemas de se adotar como ponto de partida da tributação mínima o lucro ou prejuízo refletido em demonstração financeira elaborada com base em normas orientadas para retratar expectativas de fluxos de caixa, sem efetiva realização, vide: GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. The justification and structure of the GloBE Model Rules. 288 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de Colônia, Colônia, 2023, p. 162-164.

56 OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2024, p. 87. Disponível em: https://doi.org/10.1787/b849f926-en. Acesso em: 31 jan. 2025.

57 OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2024, p. 87-88. Disponível em: https://doi.org/10.1787/b849f926-en. Acesso em: 31 jan. 2025.

cro real e ao resultado ajustado da CSL (art. 62 da Lei n. 12.973). Evitam-se, assim, distorções no cálculo do lucro ou prejuízo GloBE, conforme destaca a OCDE[58].

Por também serem gráficos, e não representativos de receita ou perdas efetivos, os lançamentos oriundos de equivalência patrimonial não devem integrar o lucro ou prejuízo GloBE, nos termos do art. 12, inciso III, da Instrução Normativa RFB n. 2.228. O mesmo ato normativo concede uma opção à entidade constituinte declarante para que ganhos e perdas de participação no capital oriundos de equivalência patrimonial, valor justo ou teste de recuperabilidade sejam incluídos no lucro ou prejuízo GloBE (art. 12, § 4º). Ou seja, existe opção para que a tributação ocorra independentemente de realização. Trata-se, porém, de faculdade colocada à disposição do contribuinte.

As anotações precedentes revelam que o ACSL incide sobre lucro contábil ajustado, consolidado por meio do "jurisdictional approach" ou "jurisdictional blending", e distinto do lucro presumido, do lucro arbitrado e do resultado ajustado da CSL. O lucro líquido apurado em conformidade com padrões internacionais de contabilidade pode, em algumas circunstâncias, conter elementos patrimoniais não realizados. Esses elementos devem ser expurgados da apuração do ACSL, porque o legislador, ao escolher uma contribuição para a seguridade social incidente sobre o lucro como instrumento para viabilizar a tributação mínima, precisa atender ao regime jurídico de tal tributo. Significa dizer que o legislador só pode submeter à tributação o lucro realizado. Se pretender tributar lucro não realizado, haverá inconstitucionalidade, senão material, por ofensa à capacidade contributiva e à realização, então formal, em virtude da instituição de tributo sobre o patrimônio, sem criação de nova fonte de custeio da seguridade social por lei complementar.

A par das considerações sobre a realização da renda, cabe-nos tratar da isonomia.

Para tanto, é necessário lembrar que, em matéria de contribuições para a seguridade social, o constituinte positivou um critério de discrímen. Estabelece o § 9º do art. 195 que as contribuições sociais incidentes, por exemplo, sobre o lucro podem ter alíquotas e bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

O legislador adota como critério de discrímen, dentre os contribuintes sujeitos ao adicional, o uso intensivo de mão de obra. Adota porque, na formulação da base de cálculo do ACSL, permite a chamada exclusão baseada na substância, a

[58] OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2024, p. 73. Disponível em: https://doi.org/10.1787/b849f926-en. Acesso em: 31 jan. 2025.

qual reduz o lucro GloBE, formando os lucros excedentes sobre os quais recai a alíquota do ACSL. Um dos componentes do ACSL é, como mencionado no tópico anterior, o custo da mão de obra, ou o custo da folha de pagamento. Ou seja, quanto maior o uso de mão de obra, nos termos em que delineado por lei e instrução normativa, maior a redução da base de cálculo do ACSL. Trata-se de critério de discrímen alinhado com o § 9º do art. 195 e com a diretriz da OCDE de privilegiar e incentivar a atração de investimentos substantivos nas jurisdições.

Há, porém, outro critério de discrímen adotado pelo legislador, em sintonia com a orientação da OCDE, que merece destaque. Conforme descrito anteriormente, adentram no escopo das regras GloBE e do ACSL as entidades integrantes de grupo multinacional cuja receita seja igual ou superior a 750 milhões de euros. Há, aqui, dois elementos de discriminação: ser o grupo multinacional; e ter porte relevante.

A localidade do grupo não é fator previsto no § 9º do art. 195. Esse elemento, isoladamente considerado, é insuficiente para autorizar a discriminação decorrente da exigência do ACSL, seja porque não mencionado no referido § 9º, seja porque a distinção baseada apenas em localidade não encontra justificativa na capacidade contributiva – a qual, a princípio, poderia legitimar tratamento desigual àqueles que não ocupem situação igual ou equivalente (art. 5º, *caput* e inciso I, e art. 150, inciso II).

A discriminação, não pelo caráter multinacional do grupo, mas pelo tamanho dele, por outro lado, aproxima-se da capacidade contributiva.

A escolha do critério de discrímen "porte da empresa" pelo constituinte não foi aleatória. Ele encontra esteio em outras normas constitucionais, notadamente naquela que dispõe sobre a equidade na forma de participação no custeio da seguridade social (art. 194, parágrafo único, inciso V) e no princípio da capacidade contributiva. Tributar conforme essa capacidade é tributar segundo sinais de riqueza do contribuinte. E tributar de modo equânime é instituir tributo igual ou equivalente a quem manifeste sinais de riqueza iguais ou semelhantes.

Acontece que esses sinais de riqueza são aqueles passíveis de captura pelo país, e não por outras jurisdições, afinal, nosso sistema tributário nacional é desenhado para funcionar no país, por meio da atribuição de regras de competência aos nossos entes federativos, a quem se destinará o respetivo produto da arrecadação. Portanto, não se afere capacidade contributiva pelos sinais de riqueza que outras entidades, não alcançadas por nossa jurisdição, venham a manifestar, tampouco pelo potencial que essas mesmas entidades têm de contribuir para a arrecadação efetivada em outras localidades.

Por essa razão, quando o constituinte emprega a expressão "porte da empresa", não se pode descurar da noção de sujeito passivo para nela inserir entidades alheias ao nosso sistema tributário, isto é, entidades que, a despeito de conectadas do ponto de vista societário a um conglomerado econômico, não são sujeitos passivos nacionais e nem podem ser alcançadas, do ponto de vista tributário, por

nossa jurisdição, ainda que sejam contribuintes de tributos sobre a renda em outras jurisdições.

É bem verdade que, juridicamente, o termo "empresa" designa a entidade ou conjunto de entidades que exercem profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços (art. 966, *caput*, do Código Civil). Nesse conceito, adentram os grupos multinacionais. É igualmente verdadeiro que o texto constitucional emprega aquele termo quase uma centena de vezes, o que muitas vezes faz para designar somente entidades situadas no país (e.g., quando trata das empresas públicas constituídas sob as leis brasileiras), embora também o faça para se referir a entidades no exterior (e.g., normas sobre empresas ou capitais estrangeiros impedidas de prestar assistência à saúde no país, nos termos do art. 199, § 3º).

No entanto, todo texto tem um contexto. Por outros termos, para que se possa compreender um texto, deve-se contextualizá-lo, como decorrência do brocardo hermenêutico *noscitur a sociis*, pelo qual o texto é conhecido mediante a análise de seus companheiros – i.e., de seu contexto[59]. Por isso, é fundamental que se identifique o contexto em que as normas de regência de nosso sistema tributário nacional empregam o termo empresa. Nesse percurso interpretativo, vê-se que o referido termo tem acepção limitada.

Assim, por exemplo, o art. 146, inciso III, *d*, trata da discriminação constitucionalmente aceita paras as microempresas e empresas de pequeno porte, em cujo favor a lei complementar pode criar tratamento diferenciado e favorecido. Essas empresas são sujeito passivo, devendo estar localizadas no país, e nunca fora dele, sendo sua capacidade contributiva aferida, em matéria de IRPJ e CSL, pelas rendas e proventos por elas produzidos ou auferidos.

O art. 195 utiliza o termo empresa duas vezes. A primeira, em seu inciso I, ao tratar do contribuinte das contribuições para a seguridade social. A segunda, no § 9º, que alude ao porte da empresa. Em uma e outra situação, segundo entendemos, o legislador abarca somente os indivíduos e entidades submetidos à jurisdição nacional, mais precisamente aqueles que podem ser alçados à condição de sujeito passivo em nosso sistema tributário.

Essas afirmações não se chocam com a universalidade na tributação da renda ou do lucro, tampouco a mitigam. Pode-se alcançar, desde que com elementos de conexão suficientes, rendas auferidas fora de nossa jurisdição. A universalidade autoriza que o legislador proceda desse modo. O que não se pode é colocar na posição de sujeito passivo alguém que, mesmo sendo uma empresa do ponto de vista econômico, esteja fora e, principalmente, desconectado de nossa jurisdição,

---

[59] Sobre o tema da compreensão de texto a partir do contexto linguístico em que as respectivas palavras são empregadas, vide: ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 701-730, p. 702-703. Disponível em: https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.31.2024.2542P. Acesso em: 03 jun. 2025.

porque suas rendas não são aqui auferidas, tampouco aqui pagas, nem derivadas de fontes aqui situadas[60].

Poder-se-ia sustentar, em objeção ao que se disse, que o citado inciso I do art. 195 faz referência não somente à empresa, mas à "entidade a ela equiparada na forma lei". Teria a Lei n. 15.079 equiparado à empresa a totalidade do grupo multinacional que aufere receita igual ou superior a 750 milhões de euros, encontrando, assim, amparo constitucional? Não, por duas razões.

Primeiro, porque a Lei n. 15.079 não coloca a totalidade do grupo na posição de sujeito passivo. A norma que alude ao grupo, na verdade, funciona apenas como critério para definir aqueles que, estando no Brasil e pertencendo a um grupo multinacional que aufere a partir de 750 milhões de euros, passam a ser contribuintes do ACSL.

Segundo, porque o inciso I, assim como todo e qualquer dispositivo, deve ser lido e interpretado no contexto em que inserido: o *caput* do art. 195 cuida do custeio da seguridade social, dizendo que tal encargo compete a toda sociedade, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como das contribuições sociais arcadas, dentre outros, pelo empregador, pela empresa e pela entidade a ela equiparada na forma da lei.

Veja-se: a norma elenca aqueles que podem contribuir para o financiamento da seguridade social. Por outros termos, a norma arrola os sujeitos passivos das contribuições sociais. Sujeito passivo é a entidade, ou o conjunto de entidades, localizada no país, pouco importando se pertence ou não a grupo multinacional, porque o objetivo da norma é arrolar aqueles que possuem aptidão para ratear os custos de nossa seguridade social. Só elas podem contribuir solidária e equanimemente para tal custeio, como determinam o art. 194, parágrafo único, inciso V e o art. 195, *caput*, da Constituição.

Parece-nos que não poderia ser de outro modo. Isso porque, como já foi afirmado, as normas que integram o sistema tributário nacional devem ser compreendidas em sua finalidade, que é custear o estado, em atenção aos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos. Custeia-se *para* o país e *no* país. Por isso, os termos e as expressões "empresa", "entidade a ela equiparada na forma lei" e "porte da empresa", ainda que jurídica ou economicamente tenham acepção ampla, do ponto de vista do financiamento da seguridade social, não alcançam en-

---

[60] Leonardo Aguirra de Andrade, em contraposição ao que se disse, acredita que o legislador poderia ter considerado todo o grupo multinacional como contribuinte do ACSL, o que resolveria o problema da quebra de igualdade (ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A adoção do Pillar 2 no Brasil: particularidades brasileiras e questões constitucionais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SANTOS, Ramon Tomazela; DESTRUTI, Paula Zugaib. *Adicional da CSLL e o Pilar 2 da OCDE. Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa RFB n. 2.228/2024*. São Paulo: MP, 2025, p. 57-87, p. 77).

tidades alheias à nossa jurisdição, é dizer, não alcançam aqueles que não têm aptidão para contribuir para tal financiamento.

Como se disse acima, o elemento "porte do grupo multinacional" foi adotado pela Lei n. 15.079, não para enquadrar todo o grupo como contribuinte do ACSL, mas para delimitar as entidades pertencentes a tal grupo que, em nossa jurisdição, sujeitam-se a tal contribuição. Acontece que, pelos motivos endereçados até aqui, "porte da empresa", nos termos do art. 195, § 9º, da Constituição, é uma expressão que alcança apenas sujeitos passivos das contribuições para custeio da seguridade social. Pouco importa, portanto, o porte do grupo. Cabe ao legislador, se quiser utilizar tal critério de discrímen, considerar o porte das entidades situadas no país, porque somente elas é que participam do custeio equânime e solidário da seguridade social.

Mas, mesmo que se pudesse compreender que porte da empresa, para efeito do § 9º do art. 195 pode significar algo distinto do termo empresa empregado pelo inciso I do mesmo dispositivo, ou seja, pode abranger até mesmo aqueles que não têm aptidão para se tornarem sujeitos passivos das contribuições sociais, ainda assim, o ACSL encontraria obstáculos em nosso ordenamento.

Como adverte Humberto Ávila, ao estabelecer alguns critérios de discrímen, o § 9º do art. 195 não admite que o legislador crie distinções injustificadas. Cumpre-lhe fazê-lo para atender a alguma finalidade legítima, devendo ser congruente no uso das medidas de comparação listadas no § 9º com aquela mesma finalidade. Se assim não proceder, ofenderá o núcleo do princípio da isonomia[61].

A princípio, é legítimo, para efeito de mitigar a competição fiscal danosa, impor uma tributação da renda em patamar mínimo – e efetivo – de 15%. O que não se afigura legítimo é impor tal exigência tributária de modo desconforme com as medidas de comparação estabelecidas no § 9º do art. 195 e com as demais normas que sustentam nosso sistema tributário nacional, inclusive em matéria de contribuições que custeiam a seguridade social. Explica-se.

O custeio da seguridade social deve ser feito solidariamente, nos termos do *caput* do art. 195. Mas a solidariedade deve ser exercida em compasso com a igualdade, inclusive porque a organização da seguridade social deve ser exercida sem descurar-se da equidade na forma de participação no seu custeio (art. 194, parágrafo único, inciso V). O legislador parece quebrar a isonomia na Lei n. 15.079. Isso porque tributa de maneira mais gravosa contribuintes que pertençam a um grupo multinacional de grande porte, ainda que tais contribuintes, no país, não tenham porte tão elevado. Com isso, a Lei n. 15.079 aumenta a tributação de alguns contribuintes que manifestam capacidade contributiva bastante inferior a outros contribuintes que, por não pertencerem a um grupo multinacional, estão fora do escopo das regras GloBE, ou que, mesmo pertencendo a tais grupos e

[61] ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 339-340.

auferindo, no país, receitas expressivas, ficam fora do escopo das regras, em razão de a receita do grupo ser inferior a 750 milhões de euros[62-63-64]. Quebra-se a isonomia, quebrando-se também a determinação de que o custeio da seguridade social seja equitativo.

Os critérios de discrímen usados pelo legislador, como se vê, não têm suporte na capacidade contributiva – embora, à primeira vista, a lei transpareça tê-lo, dada a expressividade do valor da receita global para ingresso do grupo multinacional no escopo subjetivo das regras GloBE.

Além de não estarem calcados na capacidade contributiva, os critérios eleitos pelo legislador tampouco estão amparados nas medidas de comparação do art. 195, § 9º, da Constituição, porque entidades que exerçam a mesma atividade econômica, que empreguem mão de obra de modo equivalente e que tenham, no país, o mesmo porte (i.e., aufiram receita em patamares não muito distantes) podem ser tributadas diferentemente apenas em razão de uma pertencer a um grupo multinacional, enquanto a outra, não[65]. Essa distinção não é tolerada pelo nosso ordenamento, seja porque o critério "grupo multinacional" não parece suficiente para promover a solidariedade em que se assenta o custeio da seguridade social, seja porque o critério "porte da empresa" dirige-se somente àqueles que têm aptidão para custear a seguridade social.

É bem verdade que a Lei n. 15.079, em sintonia com a regras GloBE, possui normas ditas "safe harbour" que podem afastar a exigência do ACSL em decorrência do menor porte das empresas no Brasil. O art. 83 da Instrução Normativa RFB n. 2.228 estabelece que, por opção da entidade constituinte declarante, o

---

62 Nesse sentido: ANDRADE, Leonardo Aguirra de. As regras recomendadas pelo Pillar Two e a sua relação com o ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 12. São Paulo: IBDT, 2024, p. 133-219, p. 153-156. Disponível em: https://doi.org/10.46801/2595-7155.12.6.2023.2365. Acesso em: 31 jan. 2025.

63 O próprio critério da receita total do grupo é falho, conforme destaca Aguirra de Andrade, porquanto não mensura a lucratividade do grupo e, portanto, não mensura os lucros porventura submetidos à baixa tributação (ANDRADE, Leonardo Aguirra de. As regras recomendadas pelo Pillar Two e a sua relação com o ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* v. 12. São Paulo: IBDT, 2024, p. 133-219, p. 154. Disponível em: https://doi.org/10.46801/2595-7155.12.6.2023.2365. Acesso em: 31 jan. 2025).

64 Como adverte Galendi Júnior, as regras GloBE não capturam a capacidade contributiva do grupo, não se podendo assegurar tratamento equitativo nas mais variadas jurisdições em que o grupo multinacional opera. Prova disso é que um grupo com prejuízo ou baixa lucratividade pode se sujeitar ao recolhimento do tributo mínimo em alguma jurisdição, assim como um grupo sujeito, em uma perspectiva global, a tributação elevada pode igualmente estar submetido a tal recolhimento em certa localidade. As regras GloBE, portanto, não guardam correlação com a capacidade contributiva do próprio grupo, isolando-a por jurisdição (GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. The justification and structure of the GloBE Model Rules. 288 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de Colônia, Colônia, 2023, p. 151.

65 Sobre a quebra de isonomia nessas situações, vide: SCHOUERI, Luís Eduardo; LIOTTI, Belisa Ferreira. Selected challenges in the implementation of Pillar Two in Brazil. *Belt and Road Initiative Tax Journal* v. 5, n. 2. Beijing: Britacom, 2024, p. 89-97, p. 94-95.

ACSL será considerado zero para um ano fiscal se, em tal período, a receita GloBE média dessa jurisdição for inferior a 10 milhões de euros; e o lucro ou prejuízo GloBE médio dessa jurisdição for negativo ou inferior a 1 milhão de euros. Receita GloBE de até 10 milhões de euros e lucro GloBE de até 1 milhão de euros constituem critérios – baseados no "porte da empresa" – importantes para mitigar desigualdades, mas ainda assim insuficientes para afastá-la[66]. É que, entidades não enquadradas no "safe harbour" podem se submeter ao adicional, ainda que desenvolvam a mesma atividade econômica, empreguem mão de obra em quantidade equivalente e manifestem capacidade contributiva semelhante a outras entidades no Brasil que não estejam no escopo das regras, o que mantém a situação de desigualdade ora mencionada.

Para evitar debates em torno do não atendimento da isonomia, além das regras "safe harbour", a OCDE afirma que os países podem optar por tributar entidades que aufiram receita igual ou superior a 750 milhões mesmo que operem somente em uma jurisdição, ou seja, mesmo que não integrem grupos multinacionais[67]. Podem, ainda, optar por tributar grupos multinacionais que aufiram menos de 750 milhões, desde que a matriz esteja na jurisdição que instituir o QDMTT[68]. Essas alternativas constituem medidas de política fiscal a serem avaliadas por cada país, não interferindo na aplicação das regras GloBE. O Brasil, possivelmente por questões de competitividade[69], não optou por esses caminhos de elastecer o escopo da tributação mínima via ACSL.

Ocorre que, nos termos em que instituído, o ACSL fere o art. 195, § 9º, assim como fere a capacidade contributiva e a igualdade, majorando a carga tributária com fundamento na localização de entidades que possuam vinculação societária (i.e., grupo multinacional) e na receita de entidades cuja capacidade contributiva não é onerada por nossas contribuições sociais, deixando em situação distinta de tributação contribuintes situados no país que atuam na mesma atividade econômica, que empregam mão de obra em quantidade equivalente e que manifestam

---

66 As regras simplificadoras previstas no art. 128 da instrução normativa igualmente contêm critérios baseados no porte das empresas que podem evitar o recolhimento do adicional.

67 Na União Europeia, a Diretiva n. 2021/0433 orienta que a tributação mínima recaia sobre grandes grupos econômicos, mesmo que não sejam multinacionais, o que se fez para evitar discriminação, como seja: "While the Directive, in general, closely follows the OECD Model Rules, it extends its scope to large-scale purely domestic groups, in order to ensure compliance with the fundamental freedoms". A Diretiva n. 2022/2523, ao desenhar as normas GloBE, inclui em seu escopo subjetivo os grupos multinacionais e os grandes grupos domésticos.

68 OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2024, p. 256-257. Disponível em: https://doi.org/10.1787/b849f926-en. Acesso em: 31 jan. 2025.

69 SCHOUERI, Luís Eduardo; LIOTTI, Belisa Ferreira. Selected challenges in the implementation of Pillar Two in Brazil. *Belt and Road Initiative Tax Journal* v. 5, n. 2. Beijing: Britacom, 2024, p. 89-97, p. 95.

capacidade contributiva semelhante. A discriminação, nesses termos, não encontra justificativa em nosso ordenamento[70].

O STF já foi instado, em mais de uma oportunidade, a analisar normas tributárias editadas com fundamento no § 9º do art. 195. Os debates, porém, foram distintos daqueles que possivelmente permearão a Lei n. 15.079. De todo modo, é digno de nota que o STF validou as discriminações feitas pelo legislador em matéria de contribuições para a seguridade social, o que fez à luz daquele dispositivo, bem como dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Assim, por exemplo, na ADI n. 4.101, de 16 de junho de 2020, validou-se a majoração de alíquotas da CSL para instituições financeiras, sob o fundamento de que o § 9º do art. 195 admite tributação diferenciada em razão de atividade econômica, o que não se confunde com lucratividade, sendo que a "calibragem diferenciada das alíquotas, calcada em fundamentos razoáveis, representa a maximação da efetividade da tributação"[71].

No RE n. 656.089, de 6 de junho de 2018, fixou-se a tese de repercussão geral n. 515, segundo a qual "É constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou a receita de instituições financeiras ou de entidades a elas legalmente equiparáveis". Afirmou-se que contribuintes que exercem atividade econômica reveladora de grande capacidade contributiva podem contribuir em maior grau para o custeio da seguridade social, pois isso encontra fundamento na justiça tributária. Acrescentou-se que a mera existência de alguma instituição financeira com faturamento ou receita relativamente inferior à de outras instituições do mesmo segmento ou de eventual época adversa por que passa o setor financeiro não tornam a tributação inconstitucional, porque o Poder Judiciário não pode excluir determinada pessoa jurídica de tal regime por razões meramente individuais, sob pena de se conceder privilégio odioso[72].

Por fim, mencione-se o RE n. 607.642, o qual deu origem ao Tema n. 337 de repercussão geral[73], em que o STF julgou constitucional a coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo na apuração do PIS e da Cofins das empresas

---

[70] A mesma conclusão, ainda que por razões não idênticas, foi adotada por diversos outros autores, dentre eles: ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A adoção do Pillar 2 no Brasil: particularidades brasileiras e questões constitucionais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SANTOS, Ramon Tomazela; DESTRUTI, Paula Zugaib. *Adicional da CSLL e o Pilar 2 da OCDE. Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa RFB n. 2.228/2024*. São Paulo: MP, 2025, p. 57-87; e SILVEIRA, Rodrigo Maito da; MORETTI, Gustavo Alano. O adicional da CSLL e o princípio da igualdade tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SANTOS, Ramon Tomazela; DESTRUTI, Paula Zugaib. *Adicional da CSLL e o Pilar 2 da OCDE. Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa RFB n. 2.228/2024*. São Paulo: MP, 2025, p. 89-104.

[71] STF. ADI n. 4.101, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 16.06.2020.

[72] STF. RE n. 656.089/MG, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06.06.2018.

[73] STF. RE n. 607.642/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 29.06.2020.

prestadoras de serviços. Analisou-se se a discriminação legal estaria em conformidade com o critério de "porte da empresa" referido no § 9º do art. 195. Entendeu-se que a manutenção das pessoas jurídicas que apuram o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado na sistemática cumulativa e a inclusão daquelas que apuram o IRPJ com base no lucro real no regime não cumulativo não afrontam a isonomia e a capacidade contributiva. Decidiu-se que o regime do lucro presumido alcança empresas de modesto porte econômico, que aufiram receita anual de até R$ 78 milhões. Daí o legislador tê-las excluído do regime não cumulativo, diante das possíveis complexidades e inconvenientes que isso poderia trazer para tais contribuintes. O critério é objetivo, segundo o STF, aplicando-se a todas as pessoas jurídicas tributadas de igual forma para o IRPJ. Para o STF, tributa-se de modo diferente aqueles que possuem porte diferente.

Note-se que as decisões acima, colhidas a título ilustrativo, não enfrentam situações análogas à do ACSL. Tais decisões demonstram que a discriminação pode ser feita, mas não de modo aleatório. Há de haver um critério de discriminação válido. Cabe ao STF analisar se o discrímen tem respaldo constitucional e se é coerente com a finalidade da norma.

Para nós, o ACSL fere a isonomia, a capacidade contributiva e o preceito do § 9º do art. 195. O "safe harbour", a rigor, atende ao discrímen previsto no § 9º do art. 195 relativo ao "porte da empresa", excluindo da obrigação de recolher o adicional aqueles que possuem "modesto porte econômico" – expressão utilizada, em outro contexto, pelo STF no Tema n. 337. Sucede que tal critério é incapaz de endereçar e afastar todas as hipóteses de desigualdade e incompatibilidade do ACSL com a capacidade contributiva e o preceito do § 9º do art. 195. Daí sua inconstitucionalidade sob esse prisma.

Estão os contribuintes legitimados a questionar o ACSL judicialmente? Legitimados, sim; encorajados, talvez não. Isso porque o art. 36 da Lei n. 15.079 estabelece que o ACSL será considerado não recolhido caso seja, direta ou indiretamente, objeto de litígio judicial ou administrativo e não poderá ser utilizado como crédito na aplicação das regras GloBE pelo grupo de empresas multinacional em nenhuma circunstância, ano fiscal ou jurisdição.

A norma visa salvaguardar o direito de o Brasil tributar as entidades localizadas em seu território, impedindo que países que tenham implementado IIR ou UTPR exerçam sua competência tributária, exigindo, no todo ou parte, o tributo mínimo que deixou de ser pago no Brasil. Como destacado na exposição de motivos da Medida Provisória n. 1.262, que antecedeu a Lei n. 15.079, "a consequência pelo não exercício da prioridade concedida ao Brasil é a 'exportação' de arrecadação. Dessa forma, bens e serviços públicos (escolas, hospitais etc.) que poderiam ser prestados aqui e financiados com essa receita tributária serão prestados em outros países com base nos tributos que poderiam ser prioritariamente cobrados no Brasil".

O motivo do desencorajamento ao litígio é nobre. Porém, ele resvala em dois problemas: (i) o primeiro é a mitigação do direito fundamental à inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, inciso XXXV); e (ii) o segundo é o esmorecimento de nossa soberania, um dos pilares de nosso Estado Democrático de Direito (art. 1º, inciso I), em especial a soberania e a autoridade de nossas decisões judiciais, as quais devem ser cumpridas não apenas em território nacional, como em outras jurisdições[74].

É claro que, se no Brasil e no mundo contribuintes questionarem as regras GloBE, enfraquecido estará o objetivo dessas regras. Sem prejuízo, qualquer iniciativa global e coordenada de tributação não pode se dar à margem dos sistemas legais e das instituições (diga-se, soberanas) de cada nação.

6. Conclusões

Como se buscou demonstrar, em um esforço de alinhamento global, o Brasil instituiu tributo mínimo complementar, sob a forma de um QDMTT, que atende às regras GloBE.

Trata-se de uma contribuição para a seguridade social incidente sobre o lucro com a mesma destinação legal da CSL.

Enquanto contribuição social sobre o lucro, o ACSL deve obedecer a todas as normas constitucionais de regência de contribuições dessa natureza, a exemplo das normas sobre anterioridade, fontes de custeio e imunidade.

Deve, ainda, atender à realização da renda (ou lucro), enquanto princípio que deriva da capacidade contributiva. Por decorrência, não pode o ACSL incidir sobre lucro potencial, latente, esperado, somente incidindo sobre riqueza realizada.

Por se tratar de contribuição social, a discriminação de alíquotas e bases de cálculo, se efetuada, deverá obedecer aos critérios previstos no § 9º do art. 195 da Constituição.

Nos termos em que instituído, o ACSL fere o art. 195, § 9º, assim como fere a capacidade contributiva e a igualdade, majorando a carga tributária com fundamento na localização de entidades que possuam vinculação societária (i.e., grupo multinacional) e na receita de entidades cuja capacidade contributiva sequer é

---

[74] O Brasil, observado o rito constitucional e legal previsto, deve homologar sentenças estrangeiras, conforme o art. 105, inciso I, *i*, da Constituição ("Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:
I – processar e julgar, originariamente: (...) i) a homologação de sentenças estrangeiras e a concessão de *exequatur* às cartas rogatórias; (...)") e art. 15 do Decreto-lei n. 4.657, de 1942 ("Art. 15. Será executada no Brasil a sentença proferida no estrangeiro, que reúna os seguintes requisitos: a) haver sido proferida por juiz competente; *b)* terem sido as partes citadas ou haver-se legalmente verificado à revelia; c) ter passado em julgado e estar revestida das formalidades necessárias para a execução no lugar em que foi proferida; d) estar traduzida por intérprete autorizado; e) ter sido homologada pelo Supremo Tribunal Federal"). Somente não terão eficácia no Brasil as sentenças estrangeiras que ofenderem a soberania nacional, a ordem pública e os bons costumes.

onerada por nossas contribuições sociais, deixando em situação distinta de tributação contribuintes situados no país que atuam na mesma atividade econômica, que empregam mão de obra em quantidade equivalente e que manifestam capacidade contributiva semelhante. A discriminação, nesses termos, não encontra justificativa em nosso ordenamento.

Esse é apenas um dos vícios da Lei n. 15.079. Há outros, tão sérios quanto aqueles ora apontados, porque se conectam com (i) a ofensa à legalidade, materializada pela autorização concedida à RFB para que discipline nosso QDMTT via instrução normativa, modificando-a à medida das atualizações propostas pela OCDE; e com (ii) a ofensa à simplicidade, erigida pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023, à condição de princípio geral de nosso sistema tributário, e cuja concretização foi deixada de lado em nome de uma suposta tributação justa – suposta porque, como visto, a pretexto de tributar entidades pertencentes a grupo multinacional sujeitas a baixa tributação, a norma acaba colocando contribuintes situados no país em posição desigual, não obstante se encontrem em situação igual, próxima ou equivalente em nosso território. O enfretamento dos demais vícios do ACSL, no entanto, cabe a outro estudo.

A Responsabilidade das Plataformas Digitais no Imposto de Consumo

Fernando Aurelio Zilveti
Mestre, doutor e livre-docente em direito tributário pela Faculdade de Direito da USP.
Diretor e Professor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Pró-reitor do IBDT.

1. Introdução

O crescimento acelerado do comércio eletrônico provocou uma reestruturação das normas tributárias nos principais sistemas jurídicos do mundo. Diante da desintermediação de operações comerciais tradicionais, as plataformas digitais tornaram-se elementos centrais na cadeia de fornecimento de bens e serviços, promovendo não apenas a intermediação, mas também a estruturação das condições contratuais, dos pagamentos e da logística. Os tributos sobre o consumo, geralmente, guardam entre si semelhanças quanto aos objetivos, quais sejam: neutralidade, eficiência, certeza e simplicidade, efetividade e justiça, além da flexibilidade. Ocorre, porém, que o comércio digital subverteu todos esses objetivos, porém as plataformas digitais são vistas como meios de devolver aos tributos sobre o consumo tais objetivos, sempre que associadas a ferramentas como a responsabilidade fiscal. A responsabilidade fiscal passou a ser vista pelos agentes de política fiscal como um regime fiscal de arrecadação salvacionista do erário público.

Esse novo protagonismo trouxe à tona o debate sobre sua função como responsáveis tributários nas operações em que atuam. O presente estudo busca comparar os regimes jurídicos de Brasil, Estados Unidos e União Europeia, com foco nas regras que atribuem às plataformas digitais o dever de reter e recolher tributos sobre o consumo. O comércio eletrônico preocupa a tributarística global desde o final do século XX, quando se mostrou como elemento disruptivo. Desde então, uma das grandes preocupações era o pagamento tanto do preço quanto do tributo, que passaram a ser eletrônicos. Isto alterou toda a lógica da tributação sobre o consumo em todas as jurisdições, com impactos devastadores sobre a arrecadação[1]. Este fator disruptivo do comércio eletrônico é a principal causa do que se convencionou, mais tarde, pela crescente erosão das bases fiscais e translação do lucro (BEPS) das jurisdições em todo o mundo. Para enfrentar tal fenômeno, tanto os organismos supranacionais quanto os fiscos de cada país passaram a se preocupar com o efeito evasivo do comércio eletrônico.

Lançou-se mão de ficções jurídicas além de outras ferramentas fiscais, como a responsabilidade fiscal para combater o caráter fugidio do comércio eletrônico.

---

[1] AVI-YONAH, Reuven. International Taxation of Electronic Commerce. University of Michigan Law School. *University of Michigan Law School Scholarship Repository*, (507/555) p. 512. Acesso em: 20 maio 2025. Disponível em: https://repository.law.umich.edu/articles/2328.

Afinal, houve uma dedicação maior sobre o aspecto da translação do lucro do que a respeito do problema da erosão de bases, com a proposta de um GLOBE[2]. Esta iniciativa é mais voltada aos tributos diretos. Faltou endereçar melhor o tema da erosão de bases, com sensíveis efeitos, em especial para os tributos sobre o consumo. As soluções fiscais até então desenvolvidas para este problema se concentraram na responsabilidade fiscal das plataformas digitais. Apenas nos EUA, a título de exemplo, as vendas digitais respondem hoje por mais de 10% do varejo[3]. Na União Europeia e no Brasil os números se assemelham. O papel do comércio digital e os problemas de erosão de base tributária levaram as jurisdições a legislar, a seu modo, sobre a responsabilidade das plataformas digitais. Diante do fato de que em 2022, no mundo todo, 2,2 bilhões de consumidores recorreram ao comércio digital, organismos supranacionais, como a OCDE, estão debruçados em formas orquestradas de responsabilizar as plataformas digitais pelo recolhimento dos tributos sobre consumo[4]. Ocupamos nosso tempo aqui para estudar o instrumento fiscal da responsabilidade tributária das plataformas digitais.

A proposta deste ensaio, portanto, é comparar sistemas tributários que adotam a tributação do consumo, tendo como ponto em comum a responsabilização das plataformas digitais pela coleta do tributo. Os sistemas comparados procuraram partir de um ponto comum, como a definição da expressão "plataforma digital", um termo genérico para se referir aos participantes das vendas digitais, cuja atividade o Fisco considera essencial para o recolhimento do tributo. Tais plataformas exercem, de fato, um papel determinante nas operações do comércio digital, permitindo que compradores e vendedores interajam diretamente e realizem transações. Cumpre investigar, portanto, os possíveis critérios que uma autoridade fiscal pode usar ao determinar as plataformas digitais que pretende incluir no rol de responsabilidade pela cobrança do imposto de consumo[5].

A pesquisa aqui desenvolvida se deve à participação do autor no IX Congresso de Direito Tributário Atual do IBDT, no ano de 2025, realizado em São Paulo, nos dias 21, 22 e 23 de maio. Coube ao autor tratar do tema título deste ensaio. Portanto, este ensaio tem uma abordagem qualitativa, de natureza descritiva e comparativa, baseada em levantamento normativo e jurisprudencial. Foram exa-

---

2 ENGLISCH, Joachim; BECKER, Johannes. International effective minimum taxation – the GLOBE proposal. April 11, 2019, p. 4. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=3370532 ou http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3370532. Acesso em: 20 maio 2025.

3 HOSSAIN, Mallick. A world without borders revisited: impact of online sales tax collection on shopping and search (October 30, 2021), 1-16. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=3953247. Acesso em: 20 maio 2025.

4 OECD (2019). The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales. Paris: OECD Publishing. Disponível em: https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en. Acesso em: 20 maio 2025.

5 OECD (2019). The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales. Paris: OECD Publishing, p. 26. Disponível em: https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en. Acesso em: 20 maio 2025.

minadas a Lei Complementar que regulamenta o IBS e a CBS no Brasil, algumas leis estaduais norte-americanas e diretivas da União Europeia. Além disso, foram colhidos alguns precedentes das jurisdições e bloco econômico com aplicação para o tema aqui estudado. Ainda para esta abordagem descritiva comparada foram utilizados alguns artigos doutrinários com igual orientação metodológica no intuito de auxiliar a análise crítica dos sistemas.

2. Regimes jurídicos e modelos de responsabilização das plataformas digitais

2.1. Brasil – IBS/CBS e a LC n. 214/2025

A Emenda Constitucional n. 132/2023 introduziu um novo modelo de tributação sobre o consumo, substituindo o ICMS, o ISS, o PIS e a Cofins pelo IBS (estadual/municipal) e a CBS (federal). A Lei Complementar n. 214/2025, que regulamenta esse sistema, define que plataformas digitais passam a ser responsáveis tributárias nas operações que intermediarem, especialmente quando: (a) o fornecedor não emitir documento fiscal eletrônico; (b) o fornecedor for domiciliado no exterior[6].

A legislação adota os fundamentos dos arts. 124 e 128 do Código Tributário Nacional – CTN, autorizando a designação de terceiro como sujeito passivo responsável. A LC n. 214/2025 inova ao trazer dispositivos de responsabilidade tributária específicos para os tributos IBS/CBS e IS, de modo distinto daqueles estabelecidos no CTN até então[7]. O CTN estabelece como deve se comportar o regime de responsabilidade tributária, atribuindo por meio legislativo, a função de coletar tributo ao terceiro, nas condições expressas neste diploma com status de lei complementar. A LC n. 214/2025 trouxe uma sistemática específica de responsabilidade para a tributação sobre o consumo, na modalidade digital.

Considerando o caráter complementar de ambos os diplomas, nada impede que se criem especificidades de responsabilidade para os tributos de consumo, ainda mais diante da dificuldade de captura fiscal da riqueza no comércio digital. A LC n. 214/2025 inovou sobre o tema da responsabilidade tributária das plataformas digitais, a meu sentir, de modo absolutamente consonante ao texto constitucional. Durante os debates ocorridos na Mesa do Congresso da qual participamos, houve um relativo consenso acerca do tema, com alguma preocupação sobre aspectos formais constitucionais, a seguir comentados.

Outras jurisdições têm seguido igual tendência, conforme os comentários abaixo, de eleger as plataformas digitais como responsáveis por parte ou toda a

---

6 BRASIL. LC n. 214/2025, art. 23. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 20 maio 2025.

7 BRASIL. CTN, arts. 124 e 128. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 20 maio 2025.

obrigação tributária que seria originalmente do contribuinte com ou sem sujeição passiva. Vejamos como funciona a responsabilidade nos EUA e na UE para, depois, voltar ao tema da legitimidade jurídica e legal da atribuição de responsabilidade pela coleta de tributos para as plataformas digitais.

2.2. Estados Unidos – *sales tax* e *marketplace facilitators*

O imposto sobre vendas (*sales tax*) é um tributo sobre o consumo cobrado pelos estados americanos de modo autônomo, pois não há nos EUA um tributo nacional do gênero. Assim, 50 estados legislam sobre o *sales tax*, incidente sobre a venda de determinados bens, serviços e o comércio eletrônico. Em que pese tal autonomia legislativa, o tributo, invariavelmente, é devido pelo comprador ou destinatário do consumo e recolhido pelo varejista no ponto de venda. Este é o responsável por cobrar o imposto e repassar seu valor ao Fisco. A responsabilidade pelo *sales tax* nas jurisdições dos estados americanos se dá, afinal, se houver uma presença tributável lá, o chamado *nexus*. *Nexus*, ao menos até o advento do comércio eletrônico, era definido geralmente como a presença física, de um ponto comercial, um empregado desse comércio, ou uma filial da loja, um agente de vendas, um representante comercial, um armazém de depósito, ou alguma forma de presença física definida em lei local.

Nos Estados Unidos, após a decisão da Suprema Corte no caso South Dakota vs. Wayfair, Inc. (2018), os estados passaram a exigir o recolhimento do *sales tax* com base no *nexus* econômico, mesmo sem presença física. A decisão será comentada mais abaixo, mas o que importa para este estudo é o fato de que os estados americanos têm uma espécie de consenso em relação à responsabilidade das plataformas digitais pelo recolhimento do imposto de consumo. Partem do mesmo ponto de *nexus* econômico para exigir das plataformas o pagamento na figura do *marketplace facilitator*.

A maioria dos estados aprovou, portanto, legislações que reconhecem a figura do *marketplace facilitator*, definindo a plataforma como responsável por: (a) registrar-se junto à autoridade estadual; (b) recolher e remeter o imposto sobre todas as vendas intermediadas; (c) cumprir obrigações acessórias. Em que pese a autonomia federativa dos estados americanos, todos seguiram a orientação do caso *Wayfair*, num polêmico movimento unitarista.

Os *thresholds* variam por estado. Por exemplo, em Nova Iorque exige-se US$ 500.000 em vendas e 100 transações; em outros estados, o limite é de US$ 100.000 ou 200 transações[8]. Em outras palavras, sempre que a plataforma intermedia mais de US$ 500.000 em vendas e mais de 100.000 transações por ano, se encontra na condição de responsável. A Califórnia possui uma legislação semelhante à

[8] EUA. Nova Iorque – New York Consolidated Laws, Tax Law – TAX § 1101. Disponível em: https://www.tax.ny.gov/pdf/advisory_opinions/sales/a19-1s.pdf. Acesso em: 20 mar. 2025.

aplicada em Nova Iorque, considerando responsável a plataforma que tenha intermediado vendas em valor superior a US$ 500.000 no ano anterior[9]. O *nexus* é quase puramente econômico, sempre que a figura da plataforma se configura também como facilitador das transações de comércio eletrônico. A condição de responsável no caso de Nova Iorque independe que o vendedor do comércio eletrônico se registre na plataforma[10]. A lei de ambos os estados americanos aqui mencionados exige um *compliance* fiscal bastante detalhado por parte das plataformas eletrônicas.

A questão legislativa do imposto de consumo nos EUA pode ter 50 leis distintas, proporcional ao número de estados federados. Os 50 tons distintos que os estados americanos geram sobre o *nexus*, após o caso *Wayfair*, estão limitados ao conceito de *nexus* eletrônico positivado pela Suprema Corte americana. Deste importante precedente da Suprema Corte americana trataremos mais adiante, analiticamente, diante da relevância dela para este estudo de direito comparado. Na prática, o caso *Wayfair* federalizou o imposto de consumo americano no que tange à modalidade digital. Houve, afinal, um incremento no custo de conformidade do comércio digital, entendido que as plataformas digitais assumiram um papel relevante na arrecadação do *sales tax* nos EUA[11].

2.3. União Europeia – VAT e o *deemed supplier*

No sistema europeu de VAT (IVA), a Diretiva n. 112/2006-CE introduziu a figura do *deemed supplier*, atribuindo à plataforma a responsabilidade de recolher o IVA como se ela própria fosse o fornecedor dos bens. Isso ocorre em operações como: (a) vendas de bens importados para a UE de até EUR 150; (b) vendas por vendedores não estabelecidos na UE[12]. Recentemente, diante dos avanços do comércio digital e a volatilidade as receitas correspondentes, a UE publicou a Diretiva n. 516/2025-CE[13]. As diretivas comunitárias têm o condão de "federalizar" o tratamento do imposto de consumo VAT/IVA em toda a União Europeia, especialmente no que diz respeito ao comércio digital, com a participação das plataformas.

As plataformas devem utilizar os regimes OSS (*One Stop Shop*) e IOSS (*Import One Stop Shop*), que permitem recolhimento centralizado e declaração unificada

---

9 EUA. Califórnia – AB 147, California's New On-Line Sales Tax Collection Law. Disponível em: https://californiacityfinance.com/AB147memo19501.pdf. Acesso em: 20 maio 2025.

10 EUA. Nova Iorque – New York Consolidated Laws, Tax Law – TAX § 1101. Definitions. Disponível em: https://codes.findlaw.com/ny/tax-law/tax-sect-1101/. Acesso em: 20 mar. 2025.

11 FOX, William F.; HARGADEN, Enda; LUNA, LeAnn. Statutory incidence and sales tax compliance: evidence from Wayfair (March 17, 2021). Disponível em: https://ssrn.com/abstract=3806777 ou http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3806777.

12 UNIÃO EUROPEIA – UE. Diretiva n. 112/2006. Disponível em:https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32006L0112. Acesso em: 20 maio 2025.

13 UNIÃO EUROPEIA – UE. Diretiva n. 516/2025. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ:L_202500516.

para todos os Estados-membros. As regras da UE de operacionalização da responsabilidade das plataformas digitais, consolidando as obrigações do chamado *deemed supplier* no processo de venda no comércio eletrônico, conformam a estrutura de pagamento dos tributos sobre o consumo, efetuando em todos os países membros do bloco econômico, a uniformização fiscal comunitária[14].

As definições estruturantes da responsabilidade das plataformas digitais foram ainda esclarecidas no intuito de dirimir dúvidas acerca de termos ainda obscuros como o "facilitador" das operações de comércio digital, "contribuinte", bem como as atividades empresariais exercidas no âmbito comunitário[15]. Afinal, o arcabouço normativo para a responsabilidade das plataformas digitais no comércio eletrônico foi consolidado, com validade imediata para os negócios B2C e a partir de 2027 para os negócios B2B.

A chamada diretiva "VAT In the Digital Age" com o sugestivo acrônimo "VIDA", atingiu o comércio digital como um todo no âmbito da UE. Seus efeitos, portanto, se dão sobre as transações feitas por meio de plataformas digitais ou da chamada economia das plataformas; das operações feitas por meio do registro do IVA europeu simples; e das informações trocadas sobre o IVA entre os integrantes da UE[16]. A Diretiva sobre a "VIDA" consiste, afinal, num pacote de instrumentos legislativos comunitários que regulam o comércio digital de modo a impor obrigações aos contribuintes e até mesmo a integrantes terceiros do comércio digital que não são necessariamente contribuintes *lato sensu* do IVA europeu[17].

Importante destacar que o pacote de medidas "VIDA" não tem a pretensão de definir a expressão "plataformas digitais", entendido se tratar de um conceito indeterminado que evolui ao longo do tempo e da complexidade do próprio objeto. As plataformas digitais, ademais, têm sido tratadas por plataforma, mercado, intermediária, enfim, de diversos modos que as jurisdições comunitárias entendem fazer para fins de cobrança do imposto de consumo IVA. A OCDE, em relatório sobre o tema, utiliza a expressão "plataforma digital" de modo genérico para se referir aos agentes de vendas *on-line* que desempenham funções com potencial de serem consideradas essenciais para seu envolvimento na cobrança do IVA/GST sobre o comércio digital[18].

---

[14] UNIÃO EUROPEIA – UE. Regulação n. 517/2025. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ:L_202500517. Acesso em: 20 maio 2025.

[15] UNIÃO EUROPEIA – UE. Regulação n. 518/2025. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ:L_202500518. Acesso em: 20 maio 2025.

[16] SÁNCHEZ GALLARDO, Javier; ECHEVARRÍA ZUBELDIA, G. The platform economy will have its own VAT regime in 2025. *International VAT Monitor* v. 34 (2023), Issue 4, Pages 167-170. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=5034265 ou http://dx.doi.org/10.59403/3nmrjn6.

[17] VAT IN THE DIGITAL AGE. Disponível em: https://research.ibfd.org/home/content/vat-digital-age-vida?utm_source=chatgpt.com. Acesso em: 20 maio 2025.

[18] OECD (2019). *The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing. Disponível em: https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en.

Tudo o que aqui foi estudado sobre o tema é bastante recente, como as próprias medidas legislativas no âmbito da UE. Muito ainda será discutido sobre a obrigação de coleta fiscal por plataformas digitais. O fato concreto até então é que elas foram eleitas para recolher o IVA/GST em toda a União Europeia[19]. A indeterminação conceitual da expressão "plataforma digital" em si já é bastante polêmica, mas o que chamou a atenção foi a forma normativa escolhida para determinar obrigações de fazer a agentes privados no campo do IVA europeu, algo que até então sequer se cogitava. Isto foi objeto de uma decisão da Corte Europeia de Justiça também bastante recente, que legitimou tais medidas. Trataremos dessa decisão mais adiante, bem como do caso Wayfair, para pensar sobre a ideia da responsabilidade da plataforma eletrônica como coletora de tributo. Antes, porém, passamos por algumas notas doutrinárias sobre o tema da responsabilidade dos coletores.

3. A ideia da responsabilidade da plataforma como coletora do tributo sobre o consumo

A história britânica do imposto de renda na fonte retrata a ideia dos coletores de tributos. Estes eram designados por lei para tal função, nomeados pelos representantes do governo e investidos de poderes especiais. Lembremos que os coletores de impostos existiam muito antes do imposto de renda, utilizados largamente no imposto sobre terras e outros tributos lançados pela monarquia[20]. Alguns estudos permitem afirmar que a sistemática da tributação na fonte remonta o período feudal, época em que o imposto sobre a terra tinha grande relevância para o fisco, porém com muita evasão[21]. Os tributos sobre a terra, porém, não eram impostos patrimoniais, ao menos no padrão atual que dispomos. Eram um misto de imposto de renda com consumo, uma vez que se tributava o resultado econômico da exploração agrícola, mais parecido com o que viria a ser mais tarde a tributação sobre a renda, mas com características de imposto sobre o consumo, ou melhor, sobre a renda consumida, ao menos em alguns modelos do que hoje representa o Reino Unido.

Curioso o papel dos coletores de impostos, pois se obrigavam a cobrar e repassar o resultado da coleta a um agente geral privado, este assumindo as funções parafiscais perante a Coroa. Era comum inclusive o coletor se apropriar do fruto

---

[19] DUDEK, Paweł Marcin. Enduring measurement as user consideration on social media platforms under EU VAT Law (June 04, 2025). Disponível em: https://ssrn.com/abstract=5291752.

[20] JONES, John Avery. Receivers-general of taxes in initial income tax period: ilustrastes by Henry Austen Receiver-General of Oxfordshire. *Studies in the History of Tax Law* v. 10. Edited by Peter Harris and Dominic de Cogan. Oxford: Hart, 2023, (55/79) p. 58.

[21] JONES, John Avery. The sources of Addington's income tax. *Studies in the History of Tax Law* v. 10. Edited by Peter Harris and Dominic de Cogan. Oxford: Hart, 2015 (1/31) p. 14.

da arrecadação, tornando-se, em seguida, insolvente[22]. A fonte sob esta perspectiva tem uma função estatal, podendo, inclusive, ser remunerada por exercer o papel de coletor, como acontece em alguns estados americanos nos EUA e também na Suíça. Em que pese a fonte executar o pagamento, sob este olhar, exerce uma função administrativa. Justamente por isso, não pode repetir o indébito em nome do sujeito passivo. Apenas aquele titular da obrigação tributária tem legitimidade para propor a repetição do indébito[23]. A Alemanha tem tradição no tema da tributação na fonte, em que se deixa claro que o devedor é o sujeito passivo, não tendo o coletor (*Steuerhafter*) senão a obrigação de reter e coletar o imposto aos cofres do Fisco. Parcela significativa da doutrina alemã rejeita comparações do imposto de fonte com o direito privado, numa ideia de representação, reafirmando que a função do coletor é uma relação delimitada pelo direito tributário[24]. De fato, o direito tributário evoluiu doutrinariamente para deixar de lado a questão privatista, algo apenas visto em algumas jurisdições nos dias de hoje. Embora a plataforma eletrônica execute o pagamento do imposto de consumo, num ato de retenção, na realidade exerce um dever administrativo. Não é parte legítima para pleitear a restituição do imposto em qualquer hipótese. Tem somente tal direito aquele a quem a lei impõe a obrigação tributária de pagar o tributo[25].

Pode ser dito, inclusive, que o retentor e o coletor fiscal exercem função pública autorizada pelo Estado[26]. A atribuição legal que estabelece a obrigação de retenção de valor resultante do trabalho não é, afinal, um tema de interesse jurídico tributário, principalmente em relação à obrigação tributária[27]. O coletor de tributos é um mandatário do Estado, que exerce a função pública de recolher o tributo por determinação legal. A plataforma eletrônica enquanto pessoa de direito recebe o mandato para coletar o tributo sobre o consumo, além de outras obrigações de fazer.

A história brasileira do imposto de renda tem lógica semelhante ao sistema britânico, qual seja, designar um responsável por coletar tributos. Existe, ainda, um sentido prático de facilitar a arrecadação, que remonta a tributação sobre o

---

[22] JONES, John Avery. Receivers-General of taxes in initial income tax period: illustrated by Henry Austen Receiver-General of Oxfordshire. *Studies in the History of Tax Law* v. 10. Edited by Peter Harris and Dominic de Cogan. Oxford: Hart, 2023, (55/79) p. 58.

[23] BRANDÃO MACHADO. Repetição do indébito no direito tributário. *Direito tributário*: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1988, (61/106) p. 77.

[24] TIPKE, Klaus; LANG, Joachim *et al*. *Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2024, § 8, 27.

[25] BLUMENSTEIN, Ernst. *System des Steuerrecht*. Zurique: Schulthess, 1995, p. 69.

[26] BRANDÃO MACHADO. Notas de direito comparado: tributação na fonte e substituição tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário*: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, (74/94) p. 88.

[27] HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Tradução de Andrés Báez Moreno, Maria Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle. Madri/Barcelona: Marcial Pons, 2005, p. 166.

patrimônio[28]. No imposto de renda brasileiro, ainda nos primeiros tempos de implementação, na década de 1930, foi introduzida a ferramenta de retenção na fonte, os tributos sobre energia elétrica, com o Decreto-lei n. 739/1938, rejeitada pelo STF[29]. Mais tarde, foi estabelecida a retenção na fonte para os rendimentos do salário, figura introduzida pela Lei n. 2.354/1954[30]. Não há na legislação do imposto de renda até hoje, qualquer menção à função do responsável pela retenção do imposto que remeta a institutos típicos do direito privado. As atribuições legais, aqui estudadas num caso específico, em muito se assemelham às figuras desenvolvidas no direito comparado. No direito comparado, como visto acima, a atribuição é de direito público, em que o Estado designa o responsável por reter para uma função pública de coletor.

As notas acima demonstram a falta de uniformidade de critérios para qualificar a tributação na fonte em diversos sistemas jurídicos. O ponto em comum entre os sistemas comparados, porém, está na atribuição de função administrativa a sujeito de direito privado ou público, para reter na fonte o imposto devido e recolher tal valor aos cofres públicos. A fonte, ao reter e recolher o imposto devido ao exercer a função do substituto, pratica atividade meramente administrativa. A obrigação de coletar não é tributária[31]. A relação econômica tem três pontas, o Fisco, o sujeito passivo e o coletor. Desta relação participam apenas dois entes em comum com a obrigação tributária. O encargo público exigido pelo Estado tem fundamento em seu poder de império e no interesse social[32].

Não há, portanto, relação de natureza tributária na figura da tributação de fonte. Consequentemente, ao coletor do tributo na fonte não cabe o princípio da capacidade contributiva. O imposto de renda na fonte não precisa atender ao princípio da capacidade contributiva[33]. Esta última afirmação é de certo modo impactante, pois reafirma o disposto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal. Este dispositivo acerca do princípio da capacidade contributiva afirma que os impostos, "sempre que possível", devem ser informados segundo o princípio. O imposto de renda na fonte, por mais polêmico que isso possa parecer, não seria

---

[28] ASCARELLI, Tullio. Impôsto sôbre a renda e sociedades comerciais. *RDA* v. VII, (19/32) p. 25.

[29] BRANDÃO MACHADO. Notas de direito comparado: tributação na fonte e substituição tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário*: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, (74/94) p. 92.

[30] *Evolução do Impôsto de Renda no Brasil*. São Paulo: Fundação Getulio Vargas – Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1966, p. 36.

[31] BERLIRI. *Corso istituzionale del diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1952, p. 148.

[32] BRANDÃO MACHADO. Notas de direito comparado: tributação na fonte e substituição tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário*: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, (74/94) p. 77.

[33] BRANDÃO MACHADO. Notas de direito comparado: tributação na fonte e substituição tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário*: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, (74/94) p. 83.

informado pela própria característica do tributo. Isto se deve ao fato que a gradação desse tributo não leva em conta a capacidade contributiva do coletor, que apenas exerce a função administrativa de reter e pagar. Nos tributos sobre o consumo aqui estudados, como o IBS/CBS, sequer se cogita capacidade contributiva para o responsável tributário, sendo ele mero coletor por determinação legal expressa.

O dever do ente que retém o imposto de consumo IBS/CBS e o paga, como no caso deste ensaio, é de fazer. Não há obrigação de dar nessa relação jurídica, como aconteceria na hipótese de ser a plataforma digital agente retentor tributário. Ao assim entender, a plataforma digital que paga o tributo no lugar de terceiros extingue o débito fiscal deste terceiro. Diria até que pagamento é coisa diferente de recolhimento, sendo o primeiro, obrigação de fazer e o segundo, obrigação de dar[34].

4. Precedentes jurisdicionais sobre a responsabilidade pela coleta do tributo

Pela novidade da legislação sobre a responsabilidade das plataformas digitais no recolhimento do imposto de consumo no Brasil não dispomos ainda de precedentes das cortes superiores sobre a matéria. Em outras palavras, a LC n. 214/2025 ainda não foi objeto de apreciação pelo controle concentrado ou difuso de constitucionalidade exercido por nossa Corte Constitucional, o Supremo Tribunal Federal – STF. Entretanto, sobre a matéria da responsabilidade por substituição, o STF tem uma posição recente, em apreciação pelo sistema concentrado de constitucionalidade, na ADI n. 5.431. O STF declarou constitucional a previsão legal de responsabilidade, confirmando que o representante legal da transportadora estrangeira no Brasil responde solidariamente pelo tributo, por estar diretamente vinculado ao fato gerador (entrada de mercadoria)[35]. Demonstra-se nessa decisão como o STF valida a responsabilidade na fonte, mesmo sem culpa ou dolo, com base na simples relação de representação e vínculo com o fato gerador. No caso, o relator validou o art. 32, parágrafo único, do Decreto-lei n. 37/1966, que atribui responsabilidade ao representante legal de transportadoras estrangeiras. O debate interessa para este ensaio, pois defendeu-se que a norma tem respaldo no art. 128 do CTN, que autoriza a lei a atribuir responsabilidade tributária a terceiros ligados ao fato gerador. A responsabilização do representante não exige culpa ou dolo, pois decorre de atribuição legal direta, reforçando a natureza objetiva da responsabilidade tributária nesses casos. Destacou que o STF já consoli-

---

[34] BRANDÃO MACHADO. Notas de direito comparado: tributação na fonte e substituição tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário*: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, (74/94) p. 90.

[35] BRASIL. STF, ADI n. 5.431/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15374452608&ext=.pdf. Acesso em: 20 maio 2025.

dou a constitucionalidade da retenção de tributos na fonte como forma de facilitar a arrecadação e combater a evasão (ex.: IRRF, CSLL retida, PIS/Cofins sobre serviços tomados). O voto do relator pontua que o representante no Brasil, embora não seja o contribuinte direto, possui vínculo suficiente com o fato gerador (a operação de transporte e importação). Essa vinculação justifica a imposição da responsabilidade tributária, sem violar os princípios da legalidade, da isonomia ou da capacidade contributiva. O Relator da ADI n. 5.431 ressaltou que essa sistemática é compatível com a lógica da eficiência arrecadatória, sem afastar o devido processo legal, pois o responsável pode se defender administrativamente e judicialmente. Importa para esta análise, ainda, a colocação do Ministro Relator: "A imposição de responsabilidade ao representante legal no Brasil não constitui excesso ou desvio de finalidade normativa, mas uma medida legítima de política fiscal dentro da moldura constitucional do art. 150, § 7º, da CF."[36]

No caso Wayfair, o tema da responsabilidade pelo recolhimento do *sales tax* segue uma lógica similar ao que o STF decidiu, conforme acima relatado. A decisão da Suprema Corte dos Estados Unidos no caso South Dakota v. Wayfair, Inc., 585 U.S. – (2018) reformulou substancialmente os critérios de exigência do *sales tax* interestadual, revogando o precedente fixado em Quill Corp. v. North Dakota (1992)[37]. A Corte entendeu que a exigência de *nexus* físico (presença física do contribuinte no Estado) como condição para a cobrança do *sales tax* interestadual era obsoleta diante do contexto de comércio eletrônico. Assim, validou a legislação de Dakota do Sul, que permitia a tributação de empresas sem presença física no Estado, mas com substancial atividade econômica virtual (ex.: mais de US$ 100 mil em vendas ou 200 transações anuais). A decisão abriu precedente para que os 50 Estados passem a exigir tributo sobre vendas remotas, desde que observem critérios mínimos de razoabilidade e não gerem ônus excessivo ao comércio interestadual (*undue burden*), respeitando a *Commerce Clause* da Constituição. O caso *Wayfair* virou *leading case* em matéria de tributação digital nos EUA, sinalizando o abandono de velhas doutrinas fiscais baseadas em territorialidade estrita, e gerando efeito cascata em reformas tributárias estaduais para adaptar suas leis de *economic nexus*. A Suprema Corte norte-americana derrubou o critério de *nexus* físico, classificando-o como "insustentável e incorreto" para o comércio eletrônico moderno. O precedente Quill (1992) foi superado, reconhecendo que a exigência de presença física deixou de ser relevante frente à evolução tecnológica. O critério validado pelo tribunal partidário estabeleceu que empresas com volume mínimo de vendas – US$ 100.000 ou 200 transações – em um estado têm *economic nexus*, isto é, responsabilidade de arrecadar e remeter tributo interestadual. Isso inspi-

[36] BRASIL. STF, ADI n. 5.431/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15374452608&ext=.pdf. Acesso em: 20 maio 2025.

[37] EUA. Supreme Court – South Dakota v. Wayfair, Inc., et al. Disponível em: https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf. Acesso em: 20 maio 2025.

rou mais de 35 estados a adotarem limiares semelhantes e modelos uniformes (SSUTA). A histórica decisão da Suprema Corte produziu imediatos efeitos na arrecadação do *sales tax* nos EUA, o que poderia ser objeto de críticas pelo caráter ativista da posição da Corte. Alguns estudos críticos denunciam que houve um aumento da arrecadação, com crescimento médio de 7,9 % na receita de *sales tax*, sobretudo em estados com exigências rigorosas de *compliance*[38]. Outras críticas se deram na advocacia por regras mais claras que facilitem o *compliance* fiscal por parte das empresas dedicadas ao comércio digital[39].

Ainda na tentativa de traçar paralelos jurisdicionais entre o Brasil, os EUA e a UE, no que tange à responsabilidade tributária pelo recolhimento de tributos, trazemos a recente decisão do caso Fenix[40]. A Fenix International Ltd, dona da plataforma digital OnlyFans, recolhia VAT (IVA) apenas sobre sua comissão de 20%, cobrando essa taxa – e não sobre o montante total pago pelos usuários (fans) aos criadores. As autoridades fiscais britânicas (HMRC) alegaram que, conforme o art. 9º do Regulamento de Implementação n. 282/2011, Fenix deveria ser considerada fornecedora "em seu próprio nome", ou seja, responsável pelo IVA sobre o total recebido. A corte britânica referiu a questão ao Tribunal de Justiça da UE, questionando se o art. 9º extrapola o poder de implementação do Conselho ao modificar o art. 28 da Diretiva do IVA. Para a Corte Europeia, o regulamento foi considerado válido. O TJUE entendeu que ele se limita a clarificar a aplicação do art. 28 da Diretiva, para garantir a uniformidade do regime do IVA na economia digital. O Tribunal concluiu que o Regulamento não altera, mas especifica quem é considerado fornecedor em cadeias complexas de fornecimento eletrônico. Se a plataforma autoriza o pagamento, define condições contratuais ou controla o acesso e entrega do serviço, presume-se – de forma irrefutável – que ela age como fornecedora. No caso da OnlyFans, a plataforma controlava esses fatores: usuários contratavam diretamente com Fenix, pagavam à Fenix, e não ao criador. Fenix deve pagar IVA sobre o montante global cobrado dos usuários, não apenas sobre sua comissão – devendo, portanto, recolher e remeter esse valor ao HMRC. A decisão estabelece um critério claro para plataformas digitais: quem controla pagamentos e condições contratuais assume a responsabilidade de IVA pelo total da transação. Validade reforçada: embora jurídica, o entendimento revela confiança na fundamentação legal e no papel uniforme do Regulamento. O TJUE

[38] FOX, William F.; HARGADEN, Enda; LUNA, LeAnn. Statutory incidence and sales tax compliance: evidence from Wayfair (March 17, 2021). Disponível em: https://ssrn.com/abstract=3806777 ou http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3806777.

[39] GAMAGE, David; SHANSKE, Darien; THIMMESCH, Adam B. Taxing e-commerce in the post-Wayfair World (2019). *Indiana Legal Studies Research Paper* No. 462, *58 Washington University Journal of Law and Policy* 71 (2019). Disponível em: https://ssrn.com/abstract=3940633.

[40] EU. EUR-Lex. Fenix International Limited v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:62020CJ0695. Acesso em: 20 maio 2025.

consolidou o entendimento de que plataformas digitais com controle substancial (pagamento, termos, entrega) atuam como fornecedores de serviços eletrônicos para fins de IVA. Descartou-se a alegação de excesso do Conselho quanto ao Regulamento n. 282/2011. Concluindo, a plataforma fica responsável pelo cálculo e remessa do IVA sobre toda a receita bruta e não apenas sobre a sua comissão. Do ponto de vista pragmático, a atividade do cliente digital, desde o *download* de um aplicativo até o processamento do pagamento, ocorre dentro de um ambiente de uma "loja" virtual. Como observou-se no caso, o consumidor entende a "loja" virtual como sua contraparte contratual. Tal percepção corrobora a presunção legal de que a "loja" virtual atua em seu próprio nome, o que reforça a ficção jurídica de intermediário estabelecida pelo art. 28 da Diretiva[41].

5. Conclusão

O objetivo deste ensaio foi trazer para o debate a responsabilidade das plataformas digitais pelo recolhimento do imposto de consumo. O uso do direito comparado como método de pesquisa não tem o condão de assumir modelos estrangeiros como ideais. O que se pretende é pensar modelos a partir de experiências em outros sistemas e, propositivamente, pensar no que o sistema brasileiro trazido por meio da LC n. 214/2025 pode contribuir para a justiça fiscal na arrecadação do imposto de consumo.

O que se tem, afinal, são sistemas de responsabilidade das plataformas digitais com amplo uso de ficções jurídicas. O modelo brasileiro da LC n. 214/2025 estabelece que as plataformas digitais sejam eleitas como responsáveis pelo recolhimento do IBS/CBS, como agente público fiscal. Assumiu-se no sistema brasileiro um misto dos sistemas americano e europeu. A sistemática estado-unidense partiu de um curioso conceito indeterminado de *nexus* econômico, enquanto o sistema europeu criou a figura de um fornecedor presumido, uma ficção de partícipe no negócio jurídico virtual. Todos os sistemas consideram a expressão "plataforma digital" na sua acepção mais fluida, como é o próprio negócio eletrônico.

Nesse sentido, os três sistemas aqui estudados têm o predicado de buscar soluções coerentes para a captura dos tributados sobre o consumo no negócio digital. Mesmo que se parta da constatação fugidia da expressão "plataforma digital", as leis analisadas são bem-sucedidas e atendem ao princípio da igualdade na tributação. O grande desafio da nova sistemática está no limite da ficção ao permitir que se tribute qualquer um sobre qualquer atividade, transformando o imposto sobre o consumo em preço. A tarefa do tributarista consiste em elaborar

[41] MATESANZ, Fernando. Digital platforms and VAT: advocate general reaffirms role of intermediaries. *International Tax Review*. Disponível em: https://www.internationaltaxreview.com/article/2exglfwkd6e8qgrw5klq8/sponsored/digital-platforms-and-vat-advocate-general-reaffirms-role-of-intermediaries?utm_source=chatgpt.com. Acesso em: 20 jun. 2025.

princípios que sustentam o sistema, ainda que os problemas práticos tendam a subverter o próprio sistema. Deve se ater ao mister de preparar as futuras gerações de juristas para encarar o direito tributário como elemento de transformação e justiça fiscal[42].

[42] ENGLISCH, Joachim; HEY, Johanna. In memory of: Klaus Tipke: (1925-2021). *Intertax* v. 49, Issue 12 (2021) (1056/1058). Disponível em: https://doi.org/10.54648/taxi2021106. Acesso em: 20 maio 2025.

Bens de Uso e Consumo Pessoal

Hugo de Brito Machado Segundo
Advogado. Livre-docente em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da USP.
Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará.
Professor do Centro Universitário Christus. Membro do ICET – Instituto Cearense
de Estudos Tributários e do IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário.
Visiting Scholar da *Wirtschaftsuniversität*, Viena, Áustria (2012/2013 – 2015/2016 – 2018).

Introdução

Sou profundamente grato ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário pelo honroso convite para participar do IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário, e registro aqui meus agradecimentos a todas as professoras e a todos os professores que integram a organização do evento. Aproveito para prestar meus cumprimentos ao Professor Ricardo Mariz de Oliveira, que, por muitos anos à frente do Instituto, o conduziu a um patamar de excelência internacional, promovendo eventos, cursos e publicações de altíssima qualidade. Fiz-lhe essa observação pessoalmente, e o Professor Ricardo, com a modéstia que lhe é característica, respondeu que nada disso teria sido possível sem o apoio de muitos. E ele tem razão. Mas, como lhe disse na ocasião, mesmo os melhores músicos não conseguem produzir um grande concerto se não tiverem à frente um maestro excepcional.

O tema do painel em que proferi a palestra que, em alguma medida, se reflete neste texto, remete-me – como tantas outras coisas – a uma pequena história, frequentemente evocada em textos de autoajuda ou em discursos motivacionais, mas que, apesar disso, não deixa de ser bela nem verdadeira. Trata-se de uma parábola sobre a forma como um filho vê o próprio pai ao longo da vida: aos 5 anos, "meu pai sabe tudo!"; aos 10, "meu pai sabe muita coisa!"; aos 15, "meu pai não sabe de nada."; aos 20, "meu pai é antiquado."; aos 30, "acho que meu pai entende disso."; aos 40, "vou perguntar isso ao meu pai."; e, aos 50, "como eu gostaria que meu pai estivesse aqui para que eu pudesse lhe perguntar isso!". Como toda simplificação da realidade, essa narrativa tem suas falhas, mas ainda assim traduz, com sensibilidade, a evolução da relação entre pais e filhos. Tenho três filhos, que talvez estejam agora na fase de me acharem antiquado, e embora eu ainda não tenha completado 50 anos, posso seguramente dizer: gostaria muito de poder perguntar ao meu pai, que nos deixou em 2023, o que pensa sobre tantos assuntos – entre eles, a reforma da tributação do consumo, tema central deste IX Congresso do IBDT e fonte de tantas dúvidas e perplexidades.

Felizmente, a escrita ainda permite, de algum modo, encontrar respostas para perguntas que já não posso mais fazer pessoalmente. E, nesse esforço, o texto *Virtudes e defeitos da não cumulatividade* serve, sem dúvida, como um guia. As restrições ao aproveitamento de créditos no caso de bens de uso e consumo pessoal – e todas as controvérsias que as cercam – confirmam e reforçam muitos dos

pontos ali desenvolvidos. Remeto, portanto, o leitor mais curioso à leitura desse trabalho[1].

1. A prometida não cumulatividade plena, suas restrições (e não era plena?) e as importações legislativas

Uma das características da não cumulatividade, destacada pelo Professor Hugo de Brito Machado no texto mencionado na introdução, é que a própria expressão que a designa – "não cumulatividade" – soa doce aos ouvidos do contribuinte, se me é permitida a metáfora sinestésica. Ela sugere, aos menos atentos e até mesmo de forma subliminar aos mais experientes, a ideia de alívio fiscal, de redução de encargos: afinal, se o imposto não se acumula, presume-se que será menor.

Entretanto, confirmando mais uma vez os pontos destacados pelo Professor Hugo de Brito Machado quanto aos defeitos da não cumulatividade, observa-se que, tão logo se implanta a mudança cuja aceitação foi facilitada pela aparente suavidade da expressão, e entra em vigor a legislação que a concretiza, inicia-se um verdadeiro êxodo – uma corrida de diversos contribuintes para longe dos regimes não cumulativos, sempre que possível. E o mesmo ocorre com o próprio Fisco. Instala-se um contencioso generalizado para definir quem pode ou não aderir ao Simples Nacional, regime que, entre outras peculiaridades, permite uma tributação por alíquotas mais baixas, mas cumulativa no que se refere ao ICMS, ao IPI, ao PIS e à Cofins. Fenômeno semelhante se observa na busca pelo regime de lucro presumido, que, no âmbito do Imposto de Renda, acarreta também a aplicação de PIS e Cofins em regime cumulativo, por alíquotas reduzidas. No plano estadual, muitos contribuintes pleiteiam regimes especiais em que recolhem o ICMS por percentuais menores sobre o faturamento, sem direito a créditos ("carga líquida"). E o próprio Fisco, por sua vez, não tarda a recorrer à técnica da substituição tributária para frente.

Tudo ocorre por conta de uma reação em cadeia, iniciada porque, no regime da não cumulatividade, a alíquota do tributo tende a ser mais elevada. Basta comparar as alíquotas do antigo IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações) com as do ICM, posteriormente ICMS, ou ainda as do PIS e da Cofins nos regimes cumulativo e não cumulativo. Com a alíquota mais alta, entra em cena a lógica subjacente à curva de Laffer: quanto maior a carga tributária, maior a propensão do

---

[1] MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) *et al*. *Pesquisas tributárias* – Nova Série n. 10. O princípio da não-cumulatividade. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/RT, 2004. E, posteriormente, no mesmo sentido: MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade do tributo no Sistema Tributário Brasileiro. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho (org.). *Fundamentos do PIS e da Cofins e o regime jurídico da não-cumulatividade*. São Paulo: MP, 2007, p. 215-243.

contribuinte a tentar, por meios lícitos ou ilícitos, escapar dela. Nesse contexto, a possibilidade de creditamento surge como – se me é permitida a expressão popular – a junção da fome com a vontade de comer. Alíquota elevada combinada com a promessa de crédito abre espaço para práticas fraudulentas, de contribuintes que se apropriam de créditos mesmo quando não poderiam fazer jus a eles. Em resposta, a Fazenda adota mecanismos de controle e punição, o que torna mais complexos tanto o ordenamento jurídico quanto a atividade de quem é incumbido de observá-lo e aplicá-lo, tanto no setor público como no privado. E, no uso desses mecanismos, proliferam presunções de má-fé e fraude – a ponto de, mais uma vez recorrendo à sabedoria popular, o justo acabar pagando pelos pecadores.

Não poderia haver contexto mais adequado para se discutir as restrições à não cumulatividade do IBS e da CBS (o chamado IVA-Dual) do que aquele relacionado aos bens e serviços de uso ou consumo pessoal. Essas restrições decorrem, em essência, do receio de que o contribuinte abuse da possibilidade de aproveitamento de créditos "amplos", apropriando-se de valores referentes a aquisições desvinculadas da atividade tributada. Trata-se de uma preocupação alimentada por relatos de excessos já identificados em outros países que adotam modelos de IVA com sistemas de creditamento semelhantes. No entanto, a forma como a Lei Complementar n. 214/2025 tratou a matéria resultou em um nivelamento excessivo, que acaba por alcançar situações diversas daquelas que poderiam, em tese, justificar a restrição – situações que não deveriam, portanto, ser por ela atingidas.

Antes de ingressar no exame específico das disposições da Lei Complementar n. 214/2025, cabe um breve – mas necessário – alerta quanto ao cuidado que se deve ter ao importar institutos jurídicos estrangeiros, especialmente quando se trata de redações meramente traduzidas de textos legais de outros países. Refletir sobre essa questão é particularmente relevante no contexto da reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional n. 132/2023, em que proliferam remissões e argumentos de autoridade baseados no direito estrangeiro. Não raro, a simples existência de determinada redação em outro país é tratada como argumento suficiente – ou até definitivo – para que ela seja traduzida e inserida, quase mecanicamente, nos diplomas que visam regulamentar a reforma brasileira. Nem a jurisprudência construída em torno de tais textos legais é considerada.

Há inúmeros países que adotam o imposto sobre o valor adicionado no âmbito da tributação sobre o consumo, cada qual com legislações que guardam importantes diferenças entre si. Nesse cenário, as referências ao que o Brasil deveria importar mostram-se, por vezes, curiosamente seletivas: ora se defende a cópia de determinado modelo sob o argumento de que se trata de um regramento que "todo mundo" (supostamente) adota; ora se propõe a implementação de soluções que quase nenhum país no mundo utiliza, sob o pretexto de que "o Brasil precisa ser inovador!".

Para além dessas questões – que extrapolam os limites deste texto –, é importante lembrar que, no que diz respeito à importação de institutos jurídicos, o Direito deve ser compreendido como um sistema complexo, no sentido filosófico e epistemológico do termo[2]. Não se trata de um sistema complicado, necessariamente, mas de um conjunto formado por inúmeras partes que interagem entre si e que se transformam continuamente em razão dessas interações. Essas partes não se resumem às normas: incluem também os fatos e os valores que lhes conferem conteúdo, tanto no momento de sua elaboração quanto, de forma renovada, a cada aplicação concreta, em que novos fatos e valores atuam sobre o processo interpretativo. O Direito, além disso, não atua isoladamente – interage, como subsistema, com outras realidades institucionais, como a Economia, a Política e a História. Assim como um organismo vivo, cujos efeitos internos podem ser imprevisíveis diante de uma intervenção externa – p.ex., causada por um medicamento –, o Direito se modifica e cria relações também ao interagir com o ambiente que o cerca.

Sem necessidade de aprofundar o tema neste momento, é possível recorrer a uma metáfora particularmente pertinente e ilustrativa. Assim como se exige cautela na introdução de seres vivos em ecossistemas diferentes daqueles em que evoluíram – fruto de um longo e lento processo de adaptação por tentativa e erro –, o mesmo cuidado deveria orientar a importação de normas jurídicas para contextos institucionais distintos dos que lhes deram origem. Afinal, também elas, as normas, como as instituições humanas em geral, integrantes do chamado "Mundo 3" popperiano[3], evoluem por tentativa e erro, em lento e gradual processo[4].

Na Austrália, na década de 1930, os produtores rurais enfrentavam sérios problemas com uma praga de besouros, o que levou à ideia de introduzir um predador natural para eliminá-los. Decidiu-se, então, trazer sapos do Havaí – região com clima semelhante à da parte da Austrália onde seriam soltos. Para quem observa a natureza apenas por meio do que está descrito em livros ou do que se

---

[2] Cf. MITCHELL, Melanie. *Complexity*: a guided tour. New York: Oxford University Press, 2009, *passim*.

[3] O ser humano se diferencia por criar realidades institucionais, que existem porque se pactua intersubjetivamente sua existência. É o caso das regras de um jogo, do direito, do dinheiro, das divisões de um campeonato de futebol (aliás, o próprio campeonato) etc. Tais realidades integram o que o filósofo da ciência Karl R. Popper designa, em sua teoria dos mundos, de "Mundo 3", sendo o "Mundo 1" aquele formado da matéria, ou dos fatos brutos, e o "Mundo 2" formado pela consciência ou pelos pensamentos do indivíduo, os quais não se confundiriam com os neurônios no âmbito do qual se processam (estes, parte do "Mundo 1"), nem com as criações culturais decorrentes desse pensamento e que podem subsistir mesmo depois do falecimento do sujeito correspondente ("Mundo 3"). Para a teoria dos mundos de Popper, veja-se, por exemplo, POPPER, Karl. *A vida é aprendizagem* – epistemologia evolutiva e sociedade aberta. Tradução de Paula Taipas. São Paulo: Edições 70, 2001, p. 17.

[4] RIDLEY, Matt. *The evolution of everything*: how new ideas emerge. New York: Harper Collins, 2015.

verifica em laboratório – sobretudo quando se estuda apenas uma fração do sistema, e não seu funcionamento como um todo – a solução parecia promissora. Afinal, sapos comem besouros.

O problema é que um ecossistema é uma realidade complexa, constituída não apenas pelos elementos que o compõem, mas, sobretudo, pelas relações que se estabelecem entre eles. Nada disso foi levado em conta, tampouco o fato de que os sapos introduzidos não possuíam predadores naturais na Austrália. Como resultado, reproduziram-se descontroladamente, provocando o desaparecimento de diversas espécies que lhes serviam de alimento – o que, por sua vez, levou ao declínio de outros animais que se alimentavam dessas mesmas espécies, agora comidas pelos cada vez mais numerosos sapos. Animais que, originalmente, não tinham os sapos como presas naturais passaram a caçá-los por falta de alternativa – e morreram por isso, pois os sapos eram venenosos, e a fauna local não estava adaptada à sua toxina. Para agravar, os sapos não chegaram sequer a resolver o problema original: os besouros que deveriam combater passavam a fase larval no subsolo, inacessível a eles, e, ao atingirem a fase adulta, posicionavam-se em locais altos, como troncos de árvores, fora do alcance dos pesados anfíbios. Foi, em todos os sentidos, um desastre[5].

Não é por acaso que, em portos e aeroportos internacionais, há rigorosos controles quanto à entrada de animais e vegetais oriundos do exterior. Medidas assim existem para evitar desequilíbrios ecológicos potencialmente devastadores. O mesmo cuidado deveria ser adotado na importação de normas jurídicas. Afinal, resultados igualmente desastrosos podem ocorrer quando se traduz e insere, de forma descontextualizada, um trecho de legislação estrangeira em um projeto de lei brasileiro, ignorando-se a realidade social subjacente e a interação com as demais normas do sistema jurídico nacional.

2. Algumas particularidades brasileiras

Mas o que, no Brasil, é tão distinto de países como o Canadá – de onde, por vezes, se importam modelos normativos com o intuito de corrigir problemas locais? Antes de tudo, é preciso considerar a História. O autor da redação original da PEC n. 45/2019 aparentemente não a levou em conta – talvez sequer a conheça, no que tange a este aspecto particular. A redação original do parágrafo que tratava da não cumulatividade do IVA federal proposto era idêntica àquela que regula a não cumulatividade do ICMS e do IPI, tributos em relação aos quais o Supremo Tribunal Federal já assentou ser legítima a imposição, pelo legislador infraconstitucional, de restrições ao aproveitamento de créditos – o que acabou por

[5] Sobre o tema, confira-se: SHINE, Richard. Ecological impact of invasive cane toads (Bufo marinus) in Australia. *The Quarterly Review of Biology* v. 85, n. 3. Chicago, 2010, p. 253-291. DOI: 10.1086/655116.

consolidar a chamada sistemática dos "créditos físicos", ou pelo menos restrições que distanciam a sistemática, no que toca ao ICMS, da sistemática do "crédito financeiro". Foi graças ao olhar atento de estudiosos familiarizados com a trajetória recente da não cumulatividade no Brasil que se evitou um desastre maior, ao se sugerir aos parlamentares que incluíssem no texto da emenda uma remissão expressa à amplitude do crédito.

A História revela, ainda, o que se passou com o ICMS, tributo em relação ao qual também se fez, no passado, a promessa de um crédito amplo – promessa semelhante à veiculada na propaganda que buscava convencer a sociedade da necessidade de aprovar a PEC n. 45/2019. Justamente por conta da jurisprudência construída em torno da não cumulatividade, um predador não considerado pelos importadores. Para não estender desnecessariamente este texto, basta remeter o leitor ao art. 33 da Lei Complementar n. 87/1996, cujo teor, tragicômico, dispensa qualquer comentário adicional.

Também a História nos mostra o que ocorreu com o PIS e a Cofins, quando passaram a adotar o regime da não cumulatividade – igualmente sob a promessa de crédito amplo e com o uso intensivo dos efeitos sinestésicos que a expressão "não cumulatividade" produz nos ouvidos da sociedade. A lei assegurava o direito ao crédito relativo a todos os insumos, mas um ato infralegal veio, posteriormente, restringir de forma significativa o alcance dessa garantia. Daí surgem dois alertas relevantes: (i) a necessidade de cautela com delegações legislativas a atos infralegais, que com frequência ultrapassam os limites impostos pela própria lei; e (ii) a tendência de autores de normas situadas em níveis inferiores da pirâmide normativa a "redefinir" o sentido de palavras empregadas pelas regras que deveriam restringir sua atuação. São advertências importantes, que infelizmente não parecem ter sido observadas pelos redatores da Lei Complementar n. 214/2025, como se verá adiante.

As comparações com outros sistemas devem levar em conta, ainda, a realidade social subjacente. Como há muito observa Miguel Reale[6], o Direito não se limita à dimensão normativa, sendo composto também pelas dimensões fática e axiológica. A norma jurídica é, em essência, um suporte de fato valorado. Assim, mesmo quando o texto legal é idêntico, os valores, e os fatos cuja valoração inspirou sua elaboração e sobre os quais será posteriormente aplicado, podem ser profundamente distintos. Neste caso, para não alongar demasiadamente este artigo, basta recordar uma diferença ilustrativa: o comportamento do Estado em sua relação com o cidadão no que se refere ao cumprimento da lei. Trata-se de um dado sociológico relevante, que não pode ser desconsiderado. Há países em que a legislação do IVA aparentemente é mais restritiva aos créditos, mas a jurisprudência a relativizou, e o entendimento jurisprudencial foi incorporado pela Ad-

6 REALE, Miguel. *Teoria tridimensional do direito* – situação atual. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

ministração Tributária. Isso, além de ser raro no Brasil, talvez não seja visto por quem se limitar a copiar os textos legais.

Há países em que sequer existe a figura da execução contra a Fazenda Pública, para usar exemplo mais amplo. Dispositivos como o art. 100 da Constituição Federal de 1988 ou o art. 535 do Código de Processo Civil de 2015 seriam, nesses contextos, completamente impensáveis. Nesses ordenamentos, o Estado discute até as últimas instâncias as questões jurídicas em que entende ter razão – mas, uma vez vencido, simplesmente paga. Paga inclusive de ofício, mesmo àqueles que não judicializaram a demanda. Ou, como ocorre nas jurisdições em que normas restritivas ao crédito são questionadas, passa a adotar o entendimento jurisprudencial daí decorrente. Importar para o Brasil um modelo jurídico originado em realidades como essa, sem levar em conta esse dado, pode ser, no mínimo, desastroso.

Deve-se considerar ainda o corpo formado pelas demais normas que compõem o sistema jurídico, no qual a norma importada precisará ser inserida – normas com as quais terá de conviver e, tratando-se de disposições hierarquicamente superiores, com as quais deverá ser compatibilizada. Ao se examinarem as restrições previstas na Lei Complementar n. 214/2025 relativas aos bens destinados a uso ou consumo pessoal, no tocante ao direito de crédito de IBS e CBS, é imprescindível manter essa perspectiva sistêmica, para que não venhamos, em alguns anos, a conviver com sapos monstruosos destruindo o ecossistema do Direito Tributário brasileiro.

3. A questão da coerência

Independentemente de outras considerações, é essencial que haja coerência entre as bases de incidência e de creditamento, se a intenção for, de fato, instituir um tributo não cumulativo. *Input tax* (crédito) e *output tax* (débito) devem guardar correspondência – não necessariamente em valor, é claro, mas na natureza das operações que os geram. Essa coerência deve existir independentemente do que disponha expressamente a Constituição, salvo se estivermos diante de um tributo que, na prática, não seja verdadeiramente não cumulativo. Se a Constituição exige a não cumulatividade, como o faz, essa correspondência lógica entre entradas e saídas é uma consequência inescapável.

Humberto Ávila demonstrou isso com precisão, ainda no contexto do PIS e da Cofins[7]. Ao rebater o entendimento de que o princípio da não cumulatividade, no caso dessas contribuições, não teria *status* constitucional (e por isso os créditos poderiam ser livremente suprimidos), Ávila observa que a Constituição autoriza o

[7] ÁVILA, Humberto. "Postulado do legislador coerente" e a não-cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 173 e ss.

legislador a instituir o regime não cumulativo para determinados setores. Ou seja, a contribuição pode ser cumulativa ou não. Isso que é facultativo. No entanto, uma vez adotada a não cumulatividade, o respeito ao direito de crédito decorre como exigência lógica e racional. Não é admissível que se institua um regime não cumulativo com base na autorização constitucional e, ao mesmo tempo, se negue o direito ao crédito sob o argumento de que a Constituição não o assegura expressamente, sendo que ele é intrínseco à sistemática.

Nessa ordem de ideias, no que se refere ao IBS e à CBS, a Constituição estabelece uma base de incidência amplíssima, permitindo à lei complementar definir como "operações com serviços" tudo aquilo que não constitua operação com bens. Trata-se, na prática, de um campo de incidência quase ilimitado, que abarca praticamente todas as operações e impõe ao legislador – e ao intérprete – o ônus de justificar as hipóteses de não incidência, e não o contrário. Diante dessa abrangência, é imperativo que a mesma amplitude se estenda ao direito de crédito, por uma exigência elementar de coerência e racionalidade. Isso vale independentemente do que a Constituição disponha de forma expressa sobre o crédito, bastando que, como de fato ocorre, ela estabeleça que o tributo deve ser não cumulativo.

A única ressalva admissível – que, aliás, nem precisaria estar expressamente prevista – é a dos bens e serviços que não guardem qualquer relação com a atividade tributada. Afinal, nesses casos, não se está diante de uma entrada, seja física ou financeira, relacionada às saídas tributadas.

4. O receio de fraudes e a desnecessária ressalva

Embora a vedação ao crédito de despesas que não guardem relação com a atividade tributada seja inerente ao próprio princípio da não cumulatividade – e, portanto, sequer precisasse constar expressamente da Constituição –, o receio de fraudes (o que remete, mais uma vez, ao já citado artigo do Prof. Hugo sobre as "virtudes e defeitos" da não cumulatividade) motivou a inclusão, no texto constitucional, de uma ressalva específica quanto aos bens de uso e consumo pessoal. O § 1º, inciso VIII, do art. 156-A da Constituição estabelece que o imposto "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 ressalva, como já mencionado, é desnecessária. Despesas não relacionadas à atividade tampouco são admissíveis em matéria de imposto de renda, na apuração do lucro real, ou mesmo no contexto empresarial e societário, pois reduzem indevidamente o lucro a ser partilhado com os demais sócios do empreendimento. No entanto, sua inclusão no texto constitucional revela um ponto importante: trata-se da única ressalva admitida. O dispositivo é claro ao empregar a expressão

"ressalvadas exclusivamente" – ou seja, não há espaço para outras exceções. Esse dado é fundamental ao se considerar a importação de restrições ou ressalvas previstas em legislações estrangeiras, especialmente quando tais ordenamentos não possuem, em normas situadas em patamares hierárquicos superiores, uma regra equivalente à do § 1º, inciso VIII, do art. 156-A da Constituição brasileira.

5. A destinação de um bem pode ser definida abstratamente e *a priori* pela lei?

Dando cumprimento ao disposto na Constituição, a Lei Complementar n. 214/2025 disciplina a ressalva ao direito de crédito, quando se trata de aquisição de bem ou serviço destinado a uso ou consumo pessoal. E o faz nos seguintes termos:

> "Art. 57. Consideram-se de uso ou consumo pessoal:
> I – os seguintes bens e serviços:
> a) joias, pedras e metais preciosos;
> b) obras de arte e antiguidades de valor histórico ou arqueológico;
> c) bebidas alcoólicas;
> d) derivados do tabaco;
> e) armas e munições;
> f) bens e serviços recreativos, esportivos e estéticos;
> II – os bens e serviços adquiridos ou produzidos pelo contribuinte e fornecidos de forma não onerosa ou a valor inferior ao de mercado para:
> a) o próprio contribuinte, quando este for pessoa física;
> b) as pessoas físicas que sejam sócios, acionistas, administradores e membros de conselhos de administração e fiscal e comitês de assessoramento do conselho de administração do contribuinte previstos em lei;
> c) os empregados dos contribuintes de que tratam as alíneas *a* e *b* deste inciso; e
> d) os cônjuges, companheiros ou parentes, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau, das pessoas físicas referidas nas alíneas *a*, *b* e *c* deste inciso.
> § 1º Para fins do inciso II do *caput* deste artigo, consideram-se bens e serviços de uso ou consumo pessoal, entre outros:
> I – bem imóvel residencial e os demais bens e serviços relacionados à sua aquisição e manutenção; e
> II – veículo e os demais bens e serviços relacionados à sua aquisição e manutenção, inclusive seguro e combustível.
> § 2º No caso de sociedade que tenha como atividade principal a gestão de bens das pessoas físicas referidas no inciso II do *caput* deste artigo e dos ativos financeiros dessas pessoas físicas (*family office*), os bens e serviços relacionados à gestão serão considerados de uso e consumo pessoal.
> § 3º Não se consideram bens e serviços de uso ou consumo pessoal aqueles utilizados preponderantemente na atividade econômica do contribuinte, de acordo com os seguintes critérios:
> I – os bens previstos nas alíneas *a* a *d* do inciso I do *caput* deste artigo que sejam comercializados ou utilizados para a fabricação de bens a serem comercializados;

II – os bens previstos na alínea *e* do inciso I do *caput* deste artigo que cumpram o disposto no inciso I deste parágrafo ou sejam utilizados por empresas de segurança;
III – os bens previstos na alínea *f* do inciso I do *caput* deste artigo que cumpram o disposto no inciso I deste parágrafo ou sejam utilizados exclusivamente em estabelecimento físico pelos seus clientes;
IV – os bens e serviços previstos no inciso II do *caput* deste artigo que consistam em:
a) uniformes e fardamentos;
b) equipamentos de proteção individual;
c) alimentação e bebida não alcoólica disponibilizada no estabelecimento do contribuinte para seus empregados e administradores durante a jornada de trabalho;
d) serviços de saúde disponibilizados no estabelecimento do contribuinte para seus empregados e administradores durante a jornada de trabalho;
e) serviços de creche disponibilizados no estabelecimento do contribuinte para seus empregados e administradores durante a jornada de trabalho;
f) serviços de planos de assistência à saúde e de fornecimento de vale-transporte, de vale-refeição e vale-alimentação destinados a empregados e seus dependentes em decorrência de acordo ou convenção coletiva de trabalho, sendo os créditos na aquisição desses serviços equivalentes aos respectivos débitos do fornecedor apurados e extintos de acordo com o disposto nos regimes específicos de planos de assistência à saúde e de serviços financeiros;
g) benefícios educacionais a seus empregados e dependentes em decorrência de acordo ou convenção coletiva de trabalho, inclusive mediante concessão de bolsas de estudo ou de descontos na contraprestação, desde que esses benefícios sejam oferecidos a todos os empregados, autorizada a diferenciação em favor dos empregados de menor renda ou com maior núcleo familiar; e
V – outros bens e serviços que obedeçam a critérios estabelecidos no regulamento.
§ 4º Os bens e serviços que não estejam relacionados ao desenvolvimento de atividade econômica por pessoa física caracterizada como contribuinte do regime regular serão consideradas de uso ou consumo pessoal.
§ 5º Em relação aos bens e serviços de uso ou consumo pessoal de que trata este artigo, fica vedada a apropriação de créditos.
§ 6º Caso tenha havido a apropriação de créditos na aquisição de bens ou serviços de uso ou consumo pessoal, serão exigidos débitos em valores equivalentes aos dos créditos, com os acréscimos legais de que trata o § 2º do art. 29, calculados desde a data da apropriação.
§ 7º Na hipótese de fornecimento de bem do contribuinte para utilização temporária pelas pessoas físicas de que trata o inciso II do *caput* deste artigo, serão exigidos débitos em valores equivalentes aos dos créditos, calculados proporcionalmente ao tempo de vida útil do bem em relação ao tempo utilizado pelo contribuinte, com os acréscimos legais de que trata o § 2º do art. 29, na forma do regulamento.
§ 8º O regulamento disporá sobre a forma de identificação da pessoa física destinatária dos bens e serviços de que trata este artigo."

Além dessas indicações expressas do que seriam bens e serviços destinados a uso ou consumo pessoal, há outras dispersas em diferentes artigos, que não são claramente enquadradas na exceção constitucional. Pode-se intuir que o motivo seja o mesmo: até porque essa seria a única forma razoável de (tentar) conferir-lhes constitucionalidade. É o caso, por exemplo, dos créditos relacionados a despesas com concursos de prognósticos, parques temáticos ou serviços de hotelaria. O problema, entretanto, especialmente neste último caso, é evidente: muitas vezes, o serviço de hospedagem contratado não se destina a uso ou consumo pessoal, mas está diretamente relacionado à atividade econômica do contribuinte. E isso pode valer, em tese, para qualquer outra restrição legal que, nesta hipótese, estará em desconformidade com a regra constitucional.

Uma norma de hierarquia inferior, ao exercer a competência que lhe é conferida – e delimitada – por uma norma de nível superior, não está autorizada a redefinir o sentido das palavras utilizadas por esta última para restringir ou ampliar seu alcance. Se o presidente de mesa de um congresso acadêmico concede a um palestrante o direito de falar por 20 minutos, o palestrante não pode simplesmente afirmar: "considero, para fins de contagem do meu tempo, que um minuto corresponde a cento e vinte segundos" – e, com isso, dobrar sua exposição. Do mesmo modo, a Lei Complementar n. 214/2025 não pode dispor que se "considera" bem de uso ou consumo pessoal aquilo que, de fato, não o é.

Isso é exatamente o que faz a Lei Complementar n. 214/2025: ela enumera diversos bens e serviços como "de uso ou consumo pessoal", desconsiderando o uso efetivo que cada contribuinte lhes confere – seja ele pessoal, profissional ou vinculado à atividade econômica.

6. Excessos inconstitucionais da LC n. 214/2025

É inconstitucional afirmar que uma obra de arte constitui bem de uso pessoal quando adquirida por um hotel para compor a decoração de suas suítes – que, quando ocupadas, geram o pagamento de elevadas diárias sujeitas ao IVA-Dual. Ou por um museu, que cobra ingressos dos que querem ver tais obras, sujeitos ao IVA-Dual. O mesmo raciocínio se aplica à hospedagem custeada por entidades organizadoras de eventos nacionais ou internacionais, que precisam acomodar palestrantes vindos de outras cidades, ou por empresas que arcam com as despesas de viagem de sócios e funcionários a trabalho. O exemplo também alcança companhias aéreas, que muitas vezes são obrigadas a prover hospedagem tanto para passageiros de voos cancelados quanto para membros da tripulação, como parte intrínseca de sua atividade – igualmente abrangida pela ampla base de incidência do IVA.

O mesmo se aplica a operações com armas e munições, que podem ser adquiridas por empresas cuja atividade principal não seja a revenda desses itens nem a prestação de serviços de segurança, mas que, ainda assim, não lhes conferem uso pessoal – como ocorre, por exemplo, com clubes de tiro. Já equipamentos volta-

dos à estética ou à prática de atividades físicas podem perfeitamente ser utilizados por contribuintes cuja atividade econômica consista em alugá-los a terceiros. Os exemplos são inúmeros, e a imaginação da leitora certamente pode conceber outros. A realidade, sempre mais complexa do que as categorias jurídicas que tentam apreendê-la, provavelmente seguirá desafiando os intérpretes dessas normas com novas situações em que os bens listados como sendo, invariavelmente, de uso ou consumo pessoal, claramente não o serão.

O problema é semelhante ao de tentar definir, de modo abstrato e exaustivo, o que são despesas necessárias, para fins de apuração do lucro, base de cálculo do imposto de renda. O que é insumo, para fins de crédito de PIS e Cofins. Tudo depende das circunstâncias de cada caso, sendo possível que item necessário em um caso, não o seja em outro; que algo que serve de insumo em um caso, não o configure em outro, e assim por diante.

Nessa linha de raciocínio, talvez seja possível interpretar normas como as constantes do art. 57 da LC n. 214/2025 como veiculadoras de presunções relativas, cabendo ao contribuinte demonstrar, como condição para o aproveitamento do crédito, que o bem ou serviço adquirido não se destina a uso ou consumo pessoal. Foi o que se deu no Reino Unido, *por obra da jurisprudência,* em que mesmo gastos com entretenimento de funcionários (o que inclui parques temáticos) foram tidos como dedutíveis do IVA, quando motivados por premiação a eles concedida, por um bom desempenho[8]. Ou um cavalo de corrida, cuja compra e despesas com manutenção foram consideradas dedutíveis, também por obra da jurisprudência, que viu as regras restritivas como passíveis de prova em contrário[9]. Não deixam de estar relacionados à atividade, o que, uma vez demonstrado, afasta a natureza de "uso ou consumo pessoal" e confere direito ao crédito.

Poder-se-ia sustentar que essa explicitação, de que a prova do uso ou do consumo na atividade afastaria a vedação, poderia constar do regulamento (art. 57, § 3º, V, da LC n. 214/2025). Em tese, sim. Mas se trata aqui de mais um dos problemas do diploma legal em comento: o excesso de delegações, inclusive neste aspecto. Não se acredita que o regulamento venha a suavizar o arbítrio contido na lei – ao contrário, é comum que o efeito seja justamente o inverso. Nesse contexto, a via mais adequada para preservar a constitucionalidade do art. 57 da LC n. 214/2025 seria reconhecer que os bens e serviços nele listados meramente *se pre-*

---

[8] SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. *Value Added Tax*: a comparative approach. Cambridge: Cambridge University Press, 2007, p. 157. Julgado do caso *KPMG Peat Marwick McLintock v. The Commissioners of Customs and Excise*, sobre a dedução de *input tax* em despesas de entretenimento destinadas predominantemente a empregados.

[9] Caso Ian Flockton Developments Ltd, em https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-input-tax/vit10400. Aliás, o precedente motivou mudança na orientação do Fisco do Reino Unido, sendo curioso que o copiar e colar de legislações estrangeiras, feito pelos reformadores no Brasil, considera o texto puro e simples, não a jurisprudência formada em torno dele e que a própria Administração Tributária de tais países, em respeito raro por parte da nossa, passa a adotar como novo parâmetro de conduta.

sumem como sendo destinados a uso ou consumo pessoal, cabendo ao contribuinte a prova em contrário. O mesmo raciocínio poderia ser aplicado a outros dispositivos que simplesmente vedam o crédito (no caso de concurso de prognósticos, serviços de hotelaria, de parques temáticos etc.), como os que utilizam a fórmula "fica vedado", expressão que, aliás, abunda na redação da Lei Complementar n. 214/2025.

Considerações finais

A análise das restrições ao aproveitamento de créditos relativos a bens e serviços de uso ou consumo pessoal, tal como disciplinadas pela Lei Complementar 214/2025, revela não apenas a persistência de antigas distorções sob nova roupagem, mas também os riscos de se importarem soluções jurídicas sem a devida adaptação ao ambiente normativo e institucional brasileiro. Ao fixar previamente – e de forma abstrata – bens e serviços assim tidos como de uso invariavelmente pessoal, e ainda delegar ao regulamento a possibilidade de estender esse rol, o legislador infraconstitucional extrapola os limites estabelecidos pela Constituição, ignora a diversidade de contextos econômicos e desconsidera a complexidade inerente ao princípio da não cumulatividade.

A tentativa de evitar abusos mediante listas rígidas, dissociadas da finalidade real dos bens e serviços adquiridos, compromete não apenas a coerência interna do sistema, mas sua própria funcionalidade. A construção de um IVA racional, moderno e constitucionalmente adequado exige fidelidade à base ampla de incidência e ao direito ao crédito correspondente, não como favor do Estado, mas como pressuposto lógico da estrutura do tributo.

Se há um aprendizado possível a extrair da história do sapo-cururu na Austrália – e da tentação de importar soluções de modo apressado –, é que o remédio errado pode ser pior do que a doença. Normas jurídicas, como organismos vivos, precisam de ecossistemas compatíveis. Introduzidas sem critério, sem contexto e sem controle, acabam não resolvendo o problema que se pretendia enfrentar – e ainda desequilibram o sistema como um todo. No Direito Tributário, sapos normativos também se multiplicam rápido. E, quando isso acontece, é sempre o contribuinte que morre envenenado.

Referências

ÁVILA, Humberto. "Postulado do legislador coerente" e a não-cumulatividade das contribuições. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11.

MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) *et al*. *Pesquisas tributárias* – Nova Série n. 10. O princípio da não-cumulatividade. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/RT, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade do tributo no Sistema Tributário Brasileiro. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho (org.). *Fundamentos do PIS e da Cofins e o regime jurídico da não-cumulatividade*. São Paulo: MP, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) *et al*. *Pesquisas tributárias* – Nova Série n. 10. O princípio da não-cumulatividade. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/RT, 2004.

MITCHELL, Melanie. *Complexity*: a guided tour. New York: Oxford University Press, 2009.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho (org.). *Fundamentos do PIS e da Cofins e o regime jurídico da não-cumulatividade*. São Paulo: MP, 2007.

POPPER, Karl. *A vida é aprendizagem* – epistemologia evolutiva e sociedade aberta. Tradução de Paula Taipas. São Paulo: Edições 70, 2001.

REALE, Miguel. *Teoria tridimensional do direito* – situação atual. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

RIDLEY, Matt. *The evolution of everything*: how new ideas emerge. New York: Harper Collins, 2015.

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11.

SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. *Value Added Tax*: a comparative approach. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

SHINE, Richard. Ecological impact of invasive cane toads (Bufo marinus) in Australia. *The Quarterly Review of Biology* v. 85, n. 3. Chicago, 2010. DOI: 10.1086/655116.

Adicional da CSLL e a Remissão Dinâmica às Regras da OCDE

Isabel Garcia Calich da Fonseca
LL.M (*Master of Laws*) e *PhD* (*Doctor of Philosophy*) em Direito Tributário Internacional pela *London School of Economics and Political Science* (LSE). Coordenadora e Professora do Mestrado Profissional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF e da *International Fiscal Association – IFA*. Advogada em São Paulo.

Este artigo propõe examinar a legalidade da implementação das Regras GloBE no Brasil. Conforme o § 1º do art. 3º da Lei n. 15.079/2024, a Receita Federal pode regulamentar e atualizar a norma com base em documentos aprovados pelo Quadro Inclusivo da OCDE, a fim de qualificar o Adicional de CSLL como um *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* (QDMTT). Diante disso, questiona-se se a remissão dinâmica a esses documentos é compatível com o princípio da legalidade tributária, considerando o entendimento atualizado da matéria pelo Supremo Tribunal Federal.

1. Sobre o contexto das regras GloBE e a importância de *soft law* no direito tributário internacional

As regras de direito tributário internacional modificaram-se substancialmente a partir do século XX. Em uma breve síntese, iniciou-se em 1923 com o trabalho da Liga das Nações, cujo objetivo era harmonizar as regras para evitar a dupla tributação e incentivar o fluxo de capital entre os países[1]. A OCDE, em 1963, desenvolveu então o Modelo[2] dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação[3].

Em uma fase subsequente, na década de 1990, a OCDE iniciou uma campanha denominada *Harmful tax competition*[4], com o objetivo de combater a competição fiscal danosa entre países, focando na evasão fiscal e na não tributação da renda. Nesse contexto, o conceito de competição tributária danosa se limitava a incentivos a investimentos financeiros e serviços, incluindo a alocação de intangíveis, mas sem incluir incentivos a investimentos diretos, como aqueles com substância econômica (exatamente o objeto das regras GloBE, como a seguir exposto)[5].

---

1 GIJSBERT, W. J. *et al*. *Report on double taxation*, 1923.

2 Tanto o Modelo quanto os Comentários ao Modelo que auxiliam a sua interpretação e aplicação, já foram atualizados inúmeras vezes, havendo diversos debates sobre a aplicação estática ou dinâmica do seu conteúdo. Sobre o assunto: NAVARRO, Aitor. International tax soft law instruments: the futility of the static v. dynamic interpretation debate. *Intertax* v. 48, n. 10. Alphen aan den Rijn, 2020, p. 848-860. ISSN 0165-2826.

3 OECD. *Draft double taxation convention on income and capital*. Paris: OECD, 1963.

4 OECD. *Harmful competition tax*. Paris: OECD, 1998.

5 "The Report focuses on geographically mobile activities, such as financial and other service acti-

No início do século XXI, a digitalização e a globalização impactaram fortemente as economias. O principal problema era garantir a tributação dos lucros nos locais em que ocorriam as atividades econômicas e a criação de valor. Em resposta, a OCDE e o G20 lançaram, em 2013, o Plano de Ação Base Erosion and Profit Shifting ("BEPS")[6].

No contexto do BEPS, foi criado o Quadro Inclusivo OCDE/G20 (*Inclusive Framework – IF*), incluindo todos os países interessados no Comitê de Assuntos Fiscais e seus órgãos subsidiários, ou seja, não mais apenas os países membros da OCDE estavam envolvidos no desenvolvimento de políticas públicas internacionais[7]. O Quadro Inclusivo exerce também a função de monitorar e revisar ativamente a implementação de todas as Ações BEPS e de reportar anualmente ao G20 o resultado.

Apesar dos avanços do BEPS, permaneceram pendentes os desafios relacionados à digitalização da economia. Em 2021, então, foram propostas as soluções de dois pilares (Pilar 1 e Pilar 2) para reformar as regras tributárias internacionais e garantir que as empresas multinacionais paguem um imposto mínimo onde quer que operem e gerem lucros na economia globalizada[8].

A OCDE justifica a implementação do Pilar 2 como uma forma de reduzir a competição fiscal entre países, que leva à concessão de incentivos tributários e à diminuição da arrecadação. Diante da falta de consenso sobre o Pilar 1, optou-se por avançar com o Pilar 2, também chamado de "Regras GloBE". Como mencionado acima, a discussão que havia se iniciado com incentivos a investimentos financeiros e serviços, incluindo a alocação de intangíveis, passou a ser incentivos a investimentos diretos, com substância econômica[9].

---

vities, including the provision of intangibles. Tax incentives designed to attract investment in plant, building and equipment have been excluded at this stage, although it is recognised that the distinction between regimes directed at financial and other services on the one hand and at manufacturing and similar activities on the other hand is not always easy to apply." (OECD. *Harmful competition tax*. Paris: OECD, 1998, p. 8)

6 OECD. *Action plan on base erosion and profit shifting*. Paris: OECD, 2013.

7 Sobre a efetiva participação de países não membros da OCDE e países em desenvolvimento em organizações internacionais: BRAUNER, Y. Serenity now! The (not so) inclusive framework and the multilateral instrument. *Florida Tax Review* v. 25, n. 2, 2022; CHRISTENSEN, R. C.; HEARSON, M.; RANDRIAMANALINA, T. At the table, off the menu? Assessing the participation of lower-income countries in global tax negotiations. *ICTD Working Paper* 115. Brighton: Institute of Development Studies, 2020; *How inclusive is the OECD's inclusive framework?* [Locução de: David Stewart]. Falls Church: Tax Analysts, 7 jan. 2021. Podcast; *How inclusive is the inclusive framework for developing countries?: transcript*. Falls Church: Tax Notes, 14 fev. 2024. Transcrição de webinar, moderado por Cara Griffith. Participantes: Anarella Calderoni; Abdul Muheet Chowdhary; Allison Christians; Thomas Lassourd; Stephen Shay.

8 OECD. *Global anti-base erosion model rules (Pillar Two)*. Paris: OECD Publishing, 2021.

9 Para entender esta mudança de posicionamento da OCDE é fundamental analisar as alterações nas políticas fiscais dos países desenvolvidos nas últimas décadas, em termos dos conceitos de *Capital Export Neutrality* (CEN) e *Capital Import Neutrality* (CIN). Vide: AVI-YONAH, R. S. Territoriality and the original intent of subpart F. *SSRN Electronic Journal*, 2017.

As regras do Pilar 2, como tratado no próximo tópico, diferem substancialmente das demais regras propostas pela OCDE, pois representam um modelo fechado, com um padrão comum, em que os países que aderem precisam adaptar as suas legislações domésticas 100% ao modelo proposto, sem nenhuma flexibilidade[10].

Assim, com a estratégia da cooperação prevalecendo entre os países para combater a competição fiscal[11], organizações internacionais como a OCDE e a ONU aumentaram sua importância como provedoras de regras tributárias internacionais. A importância das organizações internacionais, referida pelo Prof. Zilveti como "regulação plural" é indicada como a mais adequada ao fenômeno da globalização por ser mais flexível, mas desafia a regulação exclusiva do Poder do Legislador[12], o que é exatamente uma das questões discutidas no presente trabalho: a introdução das Regras GloBE no ordenamento jurídico brasileiro e a remissão dinâmica aos normativos da OCDE.

Sobre o conceito de *soft law* e as normas da OCDE, a Prof. Allison Christians apontou que alguns estudos utilizam o termo *soft law* para descrever normas que podem não constituir lei, mas parecem ter efeitos que evocam um processo ou forma jurídica. Assim, segundo a referida autora, a categoria de *soft law* parece oferecer uma terceira via entre a posição potencialmente desconfortável de descrever a orientação da OCDE como "lei" e a posição potencialmente irrealista de descrevê-la como não sendo lei, apesar das evidências de que os países de fato a cumprem, muitas vezes, contra seus próprios interesses ou vontades (ou ambos)[13].

As regras tributárias internacionais das organizações internacionais como a OCDE e a ONU não são obrigatórias, mas há expectativa de que sejam utilizadas como instrumento de interpretação ou no *design* de políticas públicas dos países (i.e. tornem-se *hard law*). Este conceito de *soft law*, alinhado com o raciocínio da Prof. Allison Christians, foi também utilizado pelo Prof. Joachim Englisch para analisar a referência dinâmica às regras de *soft law* no âmbito da União Europeia[14].

Portanto, as Regras GloBE, desenvolvidas pela OCDE, enquadram-se no conceito de *soft law*, sendo a sua adoção voluntária, não obstante suas características impeçam que haja uma customização por parte do país que as adotam.

---

[10] GALENDI, R. A. (JR.). The justification and structure of the GloBE model rules. *IBFD Doctoral Series,* 20 jan. 2025.

[11] Sobre a cooperação global em matérias fiscais não ser a melhor resposta para todos os países: DAGAN, Tsilly. *International tax policy*: between competition and cooperation. Cambridge: Cambridge University Press, 2018.

[12] ZILVETI, Fernando Aurelio. Globalização e regulação: flexibilização do princípio da legalidade. *Revista Direito Tributário Atual* v. 21. São Paulo: IBDT, 2007, p. 233-253.

[13] CHRISTIANS, A. Hard law, soft law, and international taxation. *Wisconsin International Law Journal* v. 25, n. 2, 2007, 331 p.

[14] ENGLISCH, J. Dynamic references to international soft law agreements: flexibility with limits. *EC Tax Review* v. 33, n. 1, 2024, p. 2-7. Assim, como este artigo não visa examinar a doutrina sobre *soft law*, adotaremos a visão acima, que é suficiente para análise do presente artigo.

2. Pilar 2 – Regras GloBE

As Regras GloBE estabelecem o imposto mínimo global, cujo objetivo é garantir que as grandes empresas multinacionais[15] paguem um nível mínimo de imposto sobre sua renda em cada jurisdição em que operam, reduzindo o incentivo à transferência de lucros e estabelecendo um piso para a concorrência tributária.

As Regras GloBE possuem o status de modelo padrão. Isso significa que os membros do Quadro Inclusivo: (i) não são obrigados a adotá-las, mas, se o fizerem, devem implementá-las e administrá-las de forma consistente com os resultados previstos no Pilar 2, conforme o modelo e as orientações acordadas; (ii) aceitarão sua aplicação por outros membros, incluindo a ordem das regras e a aplicação dos *safe harbors* acordados[16].

Sobre o status dos documentos elaborados pela OCDE, Galendi destaca que, além das Regras GloBE (*Model GloBE Rules*), o Comentário (*Commentary to the GloBE Rules*) e as Orientações Administrativas (*Agreed Administrative Guidances*) são fontes de direito, com base nos itens 8.3[17] e 10.1[18] do *Model Rules*. Já os demais dispositivos (*GloBE Information Return, Safe Harbours and Penalty Relief, Implementation Handbook e Background material),* segundo o mesmo autor, constituem material não obrigatório.

O Pilar 2 é composto por três regras interligadas[19]:

> I – Regra de Inclusão de Rendimentos (*Income Inclusion Rule – IIR*), que impõe uma tributação complementar a uma Entidade investidora, relativamente à renda ou ao lucro com baixa tributação de uma Entidade investida, i.e. rendimentos tributados abaixo da Taxa Efectiva de Imposto ("ETR") mínima acordada de 15%;
>
> II – Regra de Pagamentos Subtributados (*Undertaxed Payment Rule – UTPR*), que nega deduções ou impõe ajustes equivalentes à base tributável

---

[15] Entidades que tiverem auferido receitas anuais de € 750.000.000,00 ou mais nas Demonstrações Financeiras Consolidadas da Entidade Investidora Final em pelo menos dois dos quatro anos fiscais imediatamente anteriores ao analisado.

[16] OECD. *Statement on a Two-Pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. Paris: OECD, Oct. 2021, p. 3.

[17] OECD. *Tax challenges arising from digitalisation of the economy – global anti-base erosion model rules (Pillar Two)*: inclusive framework on BEPS. Paris: OECD, 2021, art. 8.3. Tradução livre do autor: "A administração tributária de [inserir nome da Jurisdição implementadora] deverá, sujeito a quaisquer requisitos da legislação nacional, aplicar as Regras GloBE de acordo com qualquer Orientação Administrativa Acordada (*Agreed Administrative Guidance*). "

[18] OECD. *Tax challenges arising from digitalisation of the economy – global anti-base erosion model rules (Pillar Two)*: inclusive framework on BEPS. Paris: OECD, 2021, art. 10.1. O art. 10.1 estabelece definições gerais que são utilizadas nas Regras GloBE.

[19] O descritivo das três regras interligadas segue o § 2º do art. 1º da Instrução Normativa n. 2.228/2024.

de uma Entidade relativamente à renda ou ao lucro com baixa tributação de uma outra Entidade do mesmo Grupo de Empresas Multinacional, na medida em que a renda ou o lucro com baixa tributação não tenha sido tributada por meio do IIR; e

III – Tributo Complementar Mínimo Doméstico Qualificado (*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax – QDMTT*), que impõe uma tributação complementar à própria Entidade com renda ou lucro com baixa tributação, ou a Entidades do mesmo Grupo de Empresas Multinacional localizadas na mesma jurisdição, relativamente à renda ou ao lucro com baixa tributação.

A implementação dessas três regras pode ser efetuada de forma gradual[20], mas o reconhecimento como *Qualified*, por exemplo do Tributo Complementar Mínimo Doméstico (DMTT), exige a implementação de todas as regras pelo país, sem qualquer desvio. E por qual razão os países submeter-se-iam a tais regras? Ao seguir as regras do Modelo GloBE, sem qualquer desvio, o DMTT se qualifica como QDMTT e, consequentemente, quando o país da Entidade Controladora Final (UPE) for aplicar o IIR ou UTPR, este imposto pago no país da fonte será computado como um crédito contra esse imposto complementar[21].

A adoção do QDMTT pelos países da fonte pode ser interpretada como medida protetiva (e reativa) de sua base fiscal, dentro de um modelo fechado (Regras GloBE) que recaptura lucros tributados abaixo da alíquota efetiva mínima, não sendo possível não participar, uma vez que o país das controladoras opte pela sua implementação[22].

3. Modelos possíveis de implementação na legislação doméstica dos países e a escolha do legislador brasileiro

As Regras GloBE podem ser incorporadas à legislação nacional de diversas maneiras, por exemplo: (i) incorporação direta ou incorporação por referência, ou (ii) incorporação por meio de uma combinação de legislação primária e secundária[23].

No primeiro caso, a incorporação é realizada 100% pelo Poder Legislativo das jurisdições, o que varia é a forma de incorporação. Temos, assim, o exemplo

---

[20] Por exemplo, o Brasil, até a data de elaboração desse trabalho, apenas instituiu o QDMTT, havendo previsão no art. 40 da Lei n. 15.079/2024 sobre a necessidade de proposta legislativa para implementar o IIR.

[21] ENGLISCH, J. Pillar 2: QDMTT or Safe Harbour Domestic Minimum Top-Up Tax (SHDMTT)? *SSRN Electronic Journal*, 2023.

[22] Sobre o impacto das Regras GloBE para os países em desenvolvimento: BROWN, C. A global minimum tax: is Pillar Two fair for developing countries? *ICTD Blog*, Brighton: ICTD – International Centre for Tax and Development, 23 fev. 2024.

[23] OECD. *Minimum tax implementation handbook (Pillar Two)*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2023, p. 27.

do Japão e do Reino Unido, os quais optaram por incorporar toda a substância das Regras GloBE em suas legislações internas (incorporação direta). Essa opção classifica-se como "legislação em formato completo" para a adoção de um QDMTT. A transcrição das Regras GloBE em lei exige a adaptação sem "corromper" o texto original dos documentos da OCDE[24].

Ainda no primeiro caso, pois não há delegação de poder ao Executivo, temos o exemplo também de Liechtenstein e da Nova Zelândia. Nesses casos, os países optaram pela adoção das regras por meio de referência cruzada às Regras GloBE. Essa opção classifica-se como a "abordagem de referência" para a adoção de um QDMTT. Sob essa abordagem, não há transcrição do conteúdo dos documentos da OCDE para a legislação doméstica, mas apenas referência aos documentos no texto da lei. A vantagem dessa abordagem é que ela garante a consistência com as Regras GloBE sem a necessidade de refletir na legislação doméstica qualquer atualização posterior, pois a mera alteração do documento original é suficiente para sua aplicação[25].

Por outro lado, há países que delegaram a regulamentação das Regras GloBE para o Poder Executivo (como é o caso brasileiro analisado em detalhes a seguir). Isto ocorre por meio de uma combinação de legislação primária e secundária. Enquanto as disposições principais das Regras GloBE são introduzidas na legislação primária, o restante das disposições é introduzido por meio de legislação secundária elaborada pelo Executivo ou algum órgão interno que seja nomeado para esta função (por exemplo, a Receita Federal do Brasil)[26]. Tal abordagem é classificada como "legislação de esqueleto e regulamentos detalhados" para adotar um QDMTT. Esta técnica é eficiente para incorporar possíveis orientações futuras.

Em termos práticos, nessa abordagem, a legislação primária poderia ser uma versão concisa e mais simplificada das Regras GloBE incluindo apenas: definição dos contribuintes dentro do escopo e os principais aspectos operacionais das regras, como os cálculos do ETR e o mecanismo de cobrança, e poderia incluir as disposições administrativas necessárias que tratam das obrigações de arquivamento e de pagamento. O restante das regras, como as definições e o tratamento de estruturas corporativas específicas, seria deixado para legislação secundária[27].

---

[24] OECD. *Minimum tax implementation handbook (Pillar Two).* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2023.

[25] OECD. *Minimum tax implementation handbook (Pillar Two).* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2023.

[26] OECD. *Minimum tax implementation handbook (Pillar Two).* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2023, p. 28.

[27] OECD. *Minimum tax implementation handbook (Pillar Two).* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2023, p. 28.

Diante deste panorama, parece válido investigar as características do sistema tributário brasileiro e se a abordagem adotada para implementação das Regras GloBE respeita o princípio da legalidade tributária.

Inicialmente, foi editada a Medida Provisória[28] n. 1.262, de 3 de outubro de 2024, que propôs a instituição do Adicional da CSLL. Paralelamente a esta iniciativa do Poder Executivo, foi proposto, pelo Congresso Nacional, o Projeto de Lei n. 3.817, de 18 de dezembro de 2024, que também tinha por objeto a instituição do Adicional da CSLL no Brasil. A iniciativa que prosperou foi a do Projeto de Lei, o qual foi convertido na Lei n. 15.079, de 27 de dezembro de 2024. A regulamentação ao Adicional da CSLL foi implementada pela Instrução Normativa n. 2.228, de 3 de outubro de 2024, editada na mesma data da Medida Provisória que não foi convertida em lei. Os conteúdos da Lei n. 15.079/2024 e da Medida Provisória n. 1.262/2024 são similares, tendo sido o processo legislativo de cada um dos dispositivos que justificou a aprovação da Lei.

De acordo com a Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 1.262/2024:

> "A introdução da Tributação Mínima será realizada por meio de dois conjuntos normativos: esta medida provisória e a legislação infralegal que a regulamentará. Esta opção, por um lado, preserva a observância dos princípios constitucionais aplicáveis, uma vez que os elementos indispensáveis à imposição do Adicional da CSLL estão estabelecidos na lei. Por outro, permite a atualização periódica do conjunto normativo e a sua compatibilidade com os documentos de referência, garantindo a qualificação continuada da imposição mínima (*status* de 'Qualificada') sem que haja necessidade, como regra, de alteração da legislação primária sempre que os documentos de referência forem atualizados."[29]

Considerando as alternativas para implementação das Regras GloBE na legislação doméstica dos países, pela menção expressa na Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 1.262/2024 e pelas características da Lei n. 15.079/2024 e da Instrução Normativa n. 2.228/2024, verifica-se a adoção da "legislação de esqueleto e regulamentos detalhados". Em tal abordagem, há a delegação da regulamentação da lei para o Executivo. Tal escolha foi justificada pelos seguintes motivos: (i) respeito aos princípios constitucionais, pois assume-se que os elementos

---

[28] Medida Provisória (cf. art. 62 da Constituição Federal/1988) é um instrumento com força de lei, adotado pelo presidente da República, em casos de relevância e urgência, produzindo efeitos imediatos, ou seja, já vale ao mesmo tempo em que tramita no Congresso, mas depende de aprovação da Câmara e do Senado para que seja transformada definitivamente em lei. As Medidas Provisórias valem por 60 dias, podendo este prazo ser prorrogado pelo mesmo período e não sendo convertidas em Lei perdem a sua eficácia desde a sua edição. É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo.

[29] Voltaremos às justificativas da exposição de Motivos da Medida Provisória n. 1.262/2024 quando formos analisar o entendimento do STF sobre a aplicação do princípio da legalidade e a importância do aspecto indutor da norma.

da legalidade tributária (hipótese de incidência, alíquota, base de cálculo e contribuinte) estão na lei; e (ii) facilidade na atualização das regras visando manter o Adicional da CSLL como um QDMTT.

4. Abordagem brasileira: remissão dinâmica e o princípio da legalidade

As Regras GloBE foram implementadas, portanto, como um Adicional de CSLL, o que significa que se trata de uma contribuição social[30] submetida às regras do sistema tributário brasileiro. A opção por ser uma contribuição social decorre, muito provavelmente, da não necessidade de dividir a arrecadação com os outros membros da federação.

Ademais, como uma contribuição social, o Adicional de CSLL: apenas pode ser instituído pela União Federal[31], ser exigido ou aumentado por lei[32]; após decorridos noventa (90) dias da data da publicação da lei que o houver instituído ou modificado (não se aplicando a anterioridade do próximo exercício financeiro)[33].

Outro aspecto que deve ser destacado, pelo fato de o Adicional da CSLL ser uma contribuição social, é que esse tributo deve respeitar o princípio da legalidade tributária. Isto significa que o Adicional de CSLL deve respeitar os princípios e as limitações do sistema tributário nacional, estabelecidos nos arts. 146, incisos II e III, e 150, inciso I, da Constituição Federal, bem como nos arts. 9º e 97 do Código Tributário Nacional.

Especificamente sobre a necessidade de lei para exigir ou aumentar tributo, a Constituição Federal estabelece expressamente algumas exceções ao princípio da legalidade, desde que atendidas certas condições e limites estabelecidos em lei. As exceções são justificadas pelo caráter extrafiscal destes impostos ou contribuições: – Imposto de Importação (II); Imposto de Exportação (IE), Produtos industrializados (IPI), operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários (IOF), e Cide combustível[34]. Pelo princípio da legalidade, portanto, o legislador constituinte optou por deixar expresso os tributos que podem ter sua majoração delegada ao poder Executivo.

Com foco na delegação de poderes ao Executivo pelas Regras GloBE, incorporadas à legislação brasileira como Adicional de CSLL, conforme o disposto nos §§ 1º, 2º e 5º do art. 3º da Lei n. 15.079/2024 e no § 5º da Instrução Normativa n. 2.228/2024.

---

30 A caracterização como contribuição social pode ser extraída do art. 2º da Lei n. 15.079/2024: "É instituído o Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), *mantida a destinação da CSLL* (...)".

31 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 149.

32 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 150, incs. I e II.

33 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 195, § 6º.

34 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, § 1º do art. 153; § 4º, inc. I, alínea *b*, do art. 177.

Dessa forma, há duas referências à documentação da OCDE na legislação nacional das Regras GloBE: a primeira na lei, na qual o legislador permitiu a remissão dinâmica a tais documentos para atualização da Instrução Normativa; e a segunda quando reconhece a documentação da OCDE como fonte subsidiária de interpretação das normas do Adicional da CSLL, desde que não conflitem com a legislação em vigor. A remissão dinâmica, como fonte de interpretação da legislação em vigor, é uma solução utilizada não apenas nas Regras GloBE, como também na legislação de preço de transferência. O que a legislação do Adicional da CSLL inova é na previsão da remissão dinâmica como atualização da legislação em vigor. É sobre esse aspecto que a análise a seguir tratará.

Pelo teor do § 1º do art. 3º da Lei n. 15.079/2024, verifica-se a delegação de poder à Secretaria da Receita Federal para manter a regulamentação atualizada e em consonância com a documentação da OCDE, de forma que o Adicional da CSLL seja qualificado como QDMTT. O legislador optou, portanto, pela remissão dinâmica aos normativos da OCDE. No entanto, essa remissão que transforma *soft law* em *hard law* respeita o princípio da legalidade? Qual o limite dessa delegação considerando o princípio da legalidade no sistema tributário brasileiro?

Primeiramente, é importante destacar que, pela análise das Regras GloBE, os três normativos citados (*Model GloBE Rules*, *Commentary to the GloBE Rules* e *Agreed Adminstrative Guidances*) devem ser considerados fonte de direito pelo Modelo, enquanto as demais orientações e procedimentos possuem o status de apenas auxiliar na interpretação e aplicação das regras[35]. Todavia, a lei atribui a todos os documentos o mesmo *status* e dever de serem observados e incorporados como *hard law*.

Na exposição de Motivos da Medida Provisória n. 1.262/2024, há indicação de que o legislador partiu da premissa de que todos os elementos necessários para a imposição do Adicional da CSLL estão em lei e que o poder delegado ao Executivo serviria apenas para regular o disposto em lei.

O nosso princípio da legalidade exige que todos os aspectos da hipótese de incidência tributária estejam na lei, de forma exaustiva e detalhada, ou haveria espaço para o uso de cláusulas gerais e conceitos indeterminados? É exatamente sob este ângulo que se discute a aplicação do princípio da legalidade. Haveria espaço para a delegação de poder ao Executivo, se positivo, em quais termos?

O Prof. Alberto Xavier, defensor da "tipicidade cerrada", sustenta que a lei deve conter, em si, todos os elementos para a valoração dos fatos e a produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal[36].

---

[35] Vide nota 10, na qual GALENDI analisa o status dos documentos das Regras GloBE elaborados pela OCDE.

[36] XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978. v. 1, p. 92.

Por sua vez, Ricardo Lobo Torres relativiza esse posicionamento ao admitir que a lei pode se valer de cláusulas gerais e conceitos indeterminados, sendo necessária regulamentação para sua aplicação[37]. Todavia, em outro estudo, o mesmo autor examina o fenômeno da "deslegalização" que excepciona o princípio da reserva da legalidade apenas quando a Constituição autoriza o Legislativo a outorgar ao Executivo a competência para criar normas complementares em matéria tributária e faz referência ao § 1º do art. 153 da Constituição Federal. A argumentação esclarece ainda que a delegação de competência é proibida, não podendo ser atribuída ao Executivo matéria reservada ao Legislativo[38].

O professor Sergio André da Rocha analisou pela primeira vez o tema da delegação de competência ao Executivo em 2008. Desde então, deu um passo adiante na análise do princípio da legalidade. Ele questiona a posição que não permite a delegação ao Executivo da competência para editar regulamentos nos casos em que normas tenham sido estabelecidas pelo Legislativo[39]. Recentemente, esse autor reavaliou e confirmou sua posição, na qual defende que não há limitação na Constituição Brasileira para a delegação de competência ao Executivo se: (a) houver previsão no ordenamento jurídico ou, ao menos, sua não vedação; (b) a existência de ato específico que concretize expressamente a delegação; (c) a determinação, pelo Poder delegante, dos limites de atuação do ente delegatário; (d) a revogabilidade e a indelegabilidade das competências delegadas; (e) a preservação da igualdade de competência do Poder delegante; e (f) o controle dos atos expedidos pelo delegatário pelo Poder delegante e pelo Judiciário. Portanto, em um cenário em que a lei de delegação prevê as condições e os critérios para a atuação normativa do Poder Executivo, os quais não podem extrapolar os limites legais, não há que se sustentar que o legislador deixou de fixar os elementos estruturais da hipótese de incidência e da relação jurídico-tributária, de modo que o art. 150, I, da Constituição Federal permanecesse intacto e integralmente observado[40].

A possibilidade de que a delegação de poderes ao Executivo, pelo art. 3º da Lei n. 15.079/2024, possa afetar a base de cálculo ou ainda a alíquota efetiva a ser

---

37 TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* n. 235. Rio de Janeiro, jan./mar. 2004, p. 206-208.

38 TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro* n. 58. Rio de Janeiro, 2004.

39 ROCHA, S. A. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo. In: GRUPENMACHER, B. T. (coord.); OLIVEIRA, A. B. de; SEPULCRI, N. T.; BARRENI, S. (org.). *Tributação*: democracia e liberdade – em homenagem à Ministra Denise Arruda. São Paulo: Noeses, 2014, p. 559-560.

40 ROCHA, S. A. Legalidade tributária e delegação legislativa. *Revista Direito Tributário Atual* v. 59. São Paulo: IBDT, 2025, p. 782-807. Disponível em: https://doi.org/10.46801/2595-6280.59.32.2025.2754.

aplicada pelo Adicional da CSLL é corroborada com a previsão do § 5º do mesmo artigo que prevê a aplicação das duas anterioridades (próximo exercício financeiro e nonagesimal) caso a atualização ou alteração dos conceitos estabelecidos na própria lei ou no ato infralegal que a regulamente resulte em aumento da carga tributária.

Ainda sobre o § 5º do art. 3º da Lei n. 15.079/2024, aplica-se a anterioridade nonagesimal e a do próximo exercício financeiro, embora, via de regra, contribuições sociais observem apenas a nonagesimal. O legislador, ao introduzir as Regras GloBE como Adicional da CSLL, deveria aplicar somente a anterioridade nonagesimal. A previsão do § 5º, portanto, contradiz o § 6º do art. 195 da Constituição Federal.

A grande questão que se coloca é que, no presente caso, a atualização da Instrução Normativa será realizada de acordo com os documentos da OCDE (remissão dinâmica). Poderemos então ter duas situações distintas: (i) a atualização está alinhada com o conteúdo na Lei n. 15.079/2024, seguindo os parâmetros preestabelecidos pelo legislador; ou (ii) a atualização ultrapassa os limites da Lei, sendo inovador o seu conteúdo.

No primeiro caso, i.e., estando a atualização alinhada com a Lei, surgirá ainda a discussão se a delegação de poderes ao Executivo poderia disciplinar, de certa forma, a regra-matriz de incidência do Adicional da CSLL, considerando os limites da delegação. Em outras palavras, se a regulamentação da Instrução Normativa estivesse respeitando os parâmetros (a moldura) definidos pelo Legislador, estaria permitida essa delegação ao Executivo de alteração da base de cálculo do Adicional da CSLL?

Já no segundo caso, i.e., quando a atualização da Instrução Normativa ultrapassasse os limites da Lei, sendo inovador o seu conteúdo, por exemplo, ao dispor de nova regra; em tal caso não pairam dúvidas de que haveria o desrespeito ao princípio da legalidade.

Em suma, ao nosso ver, apesar de a abordagem ("legislação de esqueleto e regulamentos detalhados") adotada pelo legislador para introduzir as Regras GloBE no ordenamento jurídico brasileiro estar pautada no interesse de mantê-la atualizada com os documentos da OCDE de forma dinâmica, sem a necessidade de se alterar a lei para manter o Adicional da CSLL como QDMTT, entendemos que essa delegação ao Executivo gerará questionamentos sobre o limite do princípio da legalidade presente em nosso sistema tributário.

Note-se, no entanto, que o entendimento sobre o princípio da legalidade já foi "testado" algumas vezes pelo STF. Assim, exploraremos no próximo item os precedentes relacionados especificamente sobre os limites da delegação de poderes ao Executivo, tendo em vista o princípio da legalidade. O controle exercido pelo Judiciário sobre o princípio da legalidade é fundamental para entender sua evolução.

5. Precedentes do Supremo Tribunal de Justiça (STF) sobre flexibilização do princípio da legalidade

O princípio da legalidade já foi analisado em algumas ocasiões pelo STF, focaremos nos precedentes que analisam a delegação de poder ao Executivo pela lei, em casos não abrangidos pelas hipóteses do § 1º do art. 153 da Constituição Federal. Nesse sentido, o estudo completo realizado por Schoueri, Olm e Luz sobre o RE n. 1.043.313 e a ADIn. 5.277 contribui para complementar a análise do princípio da legalidade nos casos de delegação de poder ao Executivo[41]. Tais precedentes discutem a incidência da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins sobre determinadas receitas.

O Recurso Extraordinário (RE) n. 1.043.313/RS[42] (Tema n. 939 da Repercussão Geral) trata da possibilidade de flexibilização da Legalidade Tributária, em decorrência do ato do Poder Executivo (Decreto) que majorou as alíquotas da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre receitas financeiras. Em 10 de dezembro de 2020, o STF julgou *constitucionais* a Lei n. 10.865/2004 e o Decreto n. 8.426/2015, de modo que a majoração de alíquotas, por ato do Poder Executivo, da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre receitas financeiras está de acordo com a Constituição, no entendimento dos Ministros do STF. O voto vencedor foi proferido pelo Ministro Dias Toffoli. Já a ADIn n. 5.277[43] foi julgada em conjunto com o RE n. 1.043.313, que também trata de delegação atribuída ao Poder Executivo para modificar as alíquotas da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, nesse caso, incidentes sobre as receitas obtidas na venda de álcool[44].

Em ambos os julgamentos, o Ministro Dias Toffoli fixou a premissa de que delegações legislativas somente são admitidas se: (i) a lei fixar limites e condições à atuação do Poder Executivo; e (ii) desde que esteja presente uma finalidade extrafiscal. Não obstante a fundamentação apresentada nos referidos precedentes, Schoueri, Olm e Luz discordam do entendimento, pois para esses autores somente lei em sentido formal (isto é, votada pelo Congresso Nacional) poderia estabelecer o antecedente e o consequente normativo de um tributo, não sendo admitido qualquer tipo de delegação para ato infralegal, uma vez que somente a lei – ela mesma – pode estabelecer tais elementos[45].

---

41 SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal*: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT.

42 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 1.043.313/RS. Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, 10 dez. 2020. Publicado em 25 mar. 2021.

43 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.277/DF. Rel. Min. Dias Toffoli. Julgada em: 10 dez. 2020. Publicada em 25 mar. 2021.

44 SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal*: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, p. 100, 101 e 115.

45 SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade*

Aplicando-se os critérios de delegação estabelecidos nos precedentes citados ao caso da Lei n. 15.079/2024, não identificamos padrões claros que limitassem a ação do delegado, nem mesmo a razoabilidade dessa delegação, pois apesar de o objetivo ser qualificar o Adicional da CSLL como QDMTT, para que isso ocorra pode haver alterações nos normativos da OCDE que inovem as Regras GloBE, cuja adaptação somente poderia ser efetuada pela alteração da própria Lei do Adicional da CSLL.

A delegação ao Poder Executivo, realizada pelo art. 3º da Lei n. 15.079, está baseada na premissa de que os elementos da legalidade tributária estariam definidos na lei, estando a regulamentação responsável apenas por complementar os parâmetros predefinidos. Todavia, o questionamento surgirá quanto às características dessa delegação, pois é nítida a possibilidade de alteração, por exemplo, da base de cálculo do Adicional da CSLL. Entenderá o STF que a delegação não fere o princípio da legalidade, por estarem estabelecidos na lei limites e condições?

Outro aspecto relevante é que a atualização da regulamentação será efetuada com base nos documentos da OCDE. Assim, na presente situação, a delegação ao Executivo é diferente, pois trata-se de remissão dinâmica a *soft law* elaborada por organização internacional.

Além das condições e dos limites previstos em lei, considerou o Ministro Dias Toffoli que a extrafiscalidade seria outro elemento que autorizaria a flexibilização da Legalidade Tributária no caso concreto. Poder-se-ia identificar uma função extrafiscal na Lei n. 15.079/2024? Haveria além da função fiscal, i.e., de arrecadação, uma função indutora que a justifique como interventora do domínio econômico? Com a sua introdução, empresas com igual capacidade contributiva terão cargas tributárias diferentes, pois enquanto empresas de grupos nacionais não precisarão pagar o Adicional da CSLL (mesmo que aufiram receitas anuais de € 750.000.000,00 ou mais nas Demonstrações Financeiras Consolidadas), empresas de grupos multinacionais pagarão a nova contribuição social. Assim, o aspecto arrecadatório baseado na capacidade contributiva não justifica a nova realidade.

Ainda com relação ao aspecto indutor, a Justificação do Projeto de Lei n. 3.817/2024 enaltece o aspecto competitivo da medida: "Outro ponto importante a ser considerado é o impacto positivo que essa medida pode ter na competitividade das empresas brasileiras. Ao garantir uma tributação mínima, o Brasil se posiciona como um país que respeita as normas internacionais e busca um ambiente de negócios mais justo. Isso poderá atrair investimentos estrangeiros e estimular o crescimento econômico, beneficiando tanto o setor privado quanto a sociedade como um todo."[46]

---

tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, p. 32 e 91.

[46] BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei n. 3.817, de 7 de outubro de 2024. Institui o Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (...) e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2024.

Como a proposta que prosperou foi a do Projeto de Lei n. 3.817/2024 e não da Medida Provisória n. 1.262/2024, caso o STF venha examinar a constitucionalidade da Lei n.15.079/2024, caberá a essa corte identificar a efetiva finalidade da norma e se há aspecto indutor que fundamente a sua elaboração.

Esta discussão deverá ocorrer no âmbito do STF, no entanto, há dispositivo na lei que inibe o acionamento do Judiciário, tendo em vista que o contribuinte que tomar essa iniciativa não poderá aproveitar como crédito o Adicional da CSLL como QDMTT[47].

Esta seção complementou a análise doutrinária do princípio da legalidade com a evolução jurisprudencial do STF em casos de delegação ao Executivo para alteração de elementos da legalidade fiscal, a partir do estudo de Schoueri, Olm e Luz sobre o RE n. 1.043.313 e a ADIn 5.277. Em ambos, com voto do Ministro Dias Toffoli, o STF admitiu a delegação, desde que a lei fixe limites, condições e finalidade extrafiscal. Com base nesse entendimento, analisou-se a Lei n. 15.079/2024, que também delega poderes ao Executivo, mas por meio de remissão dinâmica a documentos da OCDE – inovação que pode extrapolar os limites tradicionais da legalidade tributária, sendo incerto como o STF se posicionará diante dessa questão ainda inédita para a Corte.

6. Experiência europeia com as regras GloBE e a problemática envolvendo a remissão dinâmica

Tanto a Comissão da União Europeia quanto o legislador da UE vêm se utilizando de normas da OCDE (*soft law*) para a elaboração de suas regras sobre tributação direta. Dois exemplos claros dessa situação são: a *Tax Avoidance Directive* (ATAD) e a *Minimum Tax Directive* (MDT). Quando adotada pela União Europeia, a *soft law* perde a sua flexibilidade, permanecendo os Estados-membros presos ao seu texto original. Tal necessidade de adaptação da legislação original surge, não apenas devido à atualização do conteúdo da norma, como também para se manter compatível com os padrões internacionais. Assim, surge a questão da remissão dinâmica às atualizações da *soft law* adotada pela legislação tributária da União Europeia. Segundo o Prof. Joachim Englisch, a remissão dinâmica à *soft law* pode ocorrer de diferentes formas: (i) fonte de interpretação; (ii) incorporação de novas regras – de forma condicionada ou incondicionada. A incorporação condicionada se caracterizaria pelo respeito a certas salvaguardas, como procedimentos para aprovação que evitem a sua aplicação automática. A problemática

[47] BRASIL. Lei n. 15.079, de 27 de dezembro de 2024. "Art. 36: O Adicional da CSLL de que trata esta Lei será considerado não recolhido caso seja, direta ou indiretamente, objeto de litígio judicial ou administrativo e não poderá ser utilizado como crédito na aplicação das Regras GloBE pelo grupo de empresas multinacional em nenhuma circunstância, ano fiscal ou jurisdição."

envolvendo a remissão dinâmica à *soft law* decorre do fato de essa emanar de organismo internacional sem representatividade dos europeus[48].

Um exemplo claro de como as Regras GloBE vêm se alterando de forma substancial quando atualizadas é a alocação do imposto pago pelas regras CFC no cálculo do QDMTT[49].

Deve-se admitir a referência dinâmica à *soft law* quando o legislador da UE estiver limitado, delineado e antecipado, o conteúdo da atualização da *soft law*, devendo essa ser apenas técnica e não envolver a atribuição de um poder discricionário. Referências incondicionadas, que impliquem alterações da legislação da UE por atualizações de *soft law,* não podem ter efeitos legais por ausência de legitimidade democrática. A solução sugerida pelo Prof. Joachim Englisch seria a delegação de poderes à Comissão Europeia para atualizar a legislação com referência dinâmica à *soft law*. Em tais casos, a perda de autonomia seria justificada pela segurança jurídica do procedimento e pelo ganho na flexibilidade da adoção de novas regras[50].

A partir da experiência europeia, fica claro que o problema envolvendo a referência dinâmica à *soft law* é uma questão atual enfrentada não apenas pelo Brasil. A referência dinâmica como fonte de interpretação na UE não é o problema. A questão surge em casos de referência dinâmica que resultam na incorporação de novas regras. Portanto, o que podemos inferir é que o modelo padrão das Regras GloBE induz os países a adotarem em suas legislações internas o instituto da referência dinâmica acompanhada da delegação de poderes ao Executivo.

7. Conclusão

A remissão dinâmica à *soft law* é um fenômeno atual do direito tributário internacional em decorrência da globalização, a qual aumentou a importância de organismos internacionais como provedores de regulamentações. As Regras GloBE são um exemplo de *soft law* adotada pelos países. Essas regras, todavia, seguem um modelo fechado em que os países não têm discricionariedade sobre como adotá-las, pois a sistemática do Modelo privilegia aqueles que as adotarem em sua integridade (por exemplo, reconhecimento de QDMTT das regras locais).

O Brasil adotou as Regras GloBE como sendo o Adicional da CSLL, ou seja, como uma contribuição social. Sendo uma contribuição social, aplicam-se as regras do sistema tributário brasileiro, devendo ser respeitado o princípio da legalidade. A grande discussão envolve o modelo de implementação das Regras GloBE

---

[48] Cf. ENGLISCH, J. Dynamic references to international soft law agreements: flexibility with limits. *EC Tax Review* v. 33, n. 1, 2024, p. 3.

[49] Veja-se a alteração das regras entre o *Administrative Guidance* de fevereiro de 2023 (OECD, 2023, p. 105, § 118.30) e a atualização de julho de 2023 (OECD, 2023, p. 66-67, § 43).

[50] ENGLISCH, J. Dynamic references to international soft law agreements: flexibility with limits. *EC Tax Review* v. 33, n. 1, 2024, p. 4-7.

na legislação doméstica por ter sido a abordagem designada "legislação de esqueleto e regulamentos detalhados". Isto significa que a Lei n. 15.079/2024 é extremamente enxuta, enquanto a Instrução Normativa n. 2.228/2024 é detalhada.

A remissão dinâmica, como fonte de interpretação e aplicação de normas de direito tributário, também está prevista na Instrução Normativa n. 2.228/2024 e já havia sido prevista na legislação de preço de transferência. Como na experiência europeia, não vemos problema na sua aplicação. A problemática reside na remissão dinâmica à atualização da Instrução Normativa n. 2.228/2024 com inovações trazidas pela atualização dos documentos da OCDE.

O art. 3º da Lei n. 15.079/2024 previu a remissão dinâmica aos documentos da OCDE como forma de manter o Adicional da CSLL como um QDMTT. O questionamento que surge é se esse mecanismo da lei respeita o princípio da legalidade do sistema tributário brasileiro. Nesse sentido, o presente artigo visou demonstrar que tanto na doutrina quanto na jurisprudência a aplicação do princípio da legalidade evoluiu. Partiu-se da tipicidade cerrada para o reconhecimento da legalidade na delegação de poderes ao Executivo sobre os aspectos da hipótese de incidência, mesmo em casos não previstos no § 1º do art. 153 da Constituição Federal, desde que respeitados certos limites e condições como identificado um caráter indutor na norma.

A remissão a normativos estrangeiros ainda não foi enfrentada pelo STF, assim como não sabemos a extensão de uma eventual mudança na Instrução Normativa que efetivamente altere algum dos elementos da hipótese de incidência. Assim, o intuito foi levantar as discussões e os aspectos controversos que poderão ser objeto de discussão no Judiciário.

Breves Notas sobre o Art. 24 da Lei Complementar n. 214/2025 que trata da "Responsabilidade Solidária" e a sua Possível Correlação com Crimes contra a Ordem Tributária

José André Wanderley Dantas de Oliveira
Doutor em Direito Tributário (Universidade de Salamanca/Espanha/2007), título obtido com a Menção *European Doctor*. Mestre – *Master in Law of Advanced Studies in International Taxation* (*University of Leiden/International Tax Center*/Holanda/2006). Professor Adjunto de Direito Financeiro e Tributário, da Faculdade de Direito do Recife, da Universidade Federal de Pernambuco, atuando nos Programas de Graduação e Pós-graduação em Direito da UFPE. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – Conselheiro Titular da 1ª Seção do CARF.

1. Introdução

A Lei Complementar (LC) n. 214, recentemente aprovada, em 16 de janeiro de 2025, instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); e criou o Comitê Gestor do IBS.

O presente artigo apresenta reflexões acerca do tema "responsabilidade solidária" trazido pelo art. 24 da supracitada LC, dando ênfase ao detalhe de trazer ao polo passivo situações de "responsabilidade solidária" que, em tese, também poderiam denotar crimes contra a ordem tributária.

Destarte, sobre o tema, podemos formular algumas questões-problema, quais sejam:

- O art. 24 da LC n. 214/2025 guarda relação e observa de forma coerente e coordenada as normas gerais estabelecidas no Código Tributário Nacional (CTN), especialmente as do art. 124, incisos I e II, e do art. 128? Mesmo podendo ser vista como norma especial?
- Qual o alcance e os limites dos comandos emanados pelo art. 24 (responsáveis solidários) da LC n. 214/2025?
- Qual a necessidade de o art. 24 da LC n. 214/2025 elencar situações que indicam comportamentos ilícitos determinantes de responsabilidade solidária?

2. Breves notas sobre os institutos da solidariedade e da responsabilidade no CTN e no art. 24 da LC n. 214/2025

O instituto da solidariedade está na Seção II do Capítulo IV do CTN, que trata do Sujeito Passivo. O art. 124 enuncia em seu *caput* que "São *solidariamente obrigadas*:", para em seguida apresentar as situações que complementam a condição para a materialização da solidariedade, a saber: no inciso I – as pessoas que

tenham *interesse comum* na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e, no inciso II – as pessoas *expressamente designadas por lei*.

Por sua vez, o art. 24 da LC n. 214/2025 enuncia em seu *caput* que "Sem prejuízo das demais hipóteses previstas na Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e na legislação civil, são *solidariamente responsáveis* pelo pagamento do IBS e da CBS". E em seguida apresenta as diversas hipóteses que, com base nessa LC, materializam o instituto da "responsabilidade solidária".

Confrontando os comandos acima, facilmente observamos que o art. 124 do CTN trata de pessoas *solidariamente obrigadas*, claro, ao pagamento do tributo. E o art. 24 da LC n. 214/2025 trata de pessoas *solidariamente responsáveis*.

O art. 24[1] da LC n. 214/2025 enuncia um elenco de pessoas que assumem o polo passivo, na condição de "solidariamente responsáveis", pelo pagamento do IBS e da CBS, quando verificadas certas circunstâncias e situações.

O *caput* do supracitado artigo não afasta as demais hipóteses de solidarieda-

---

[1] "Art. 24. Sem prejuízo das demais hipóteses previstas na *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966* (Código Tributário Nacional) e na legislação civil, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do IBS e da CBS:

I – a pessoa ou entidade sem personalidade jurídica que, a qualquer título, adquire, importa, recebe, dá entrada ou saída ou mantém em depósito bem, ou toma serviço, *não acobertado por documento fiscal idôneo*;

II – o transportador, inclusive empresa de serviço postal ou entrega expressa:

a) em relação a bem transportado *desacobertado de documento fiscal idôneo*;

b) quando efetuar a *entrega de bem em local distinto* daquele indicado no documento fiscal;

III – o leiloeiro, pelo IBS e pela CBS devidos na operação realizada em leilão;

IV – os desenvolvedores ou fornecedores de programas ou aplicativos utilizados para registro de operações com bens ou com serviços *que contenham funções ou comandos inseridos com a finalidade de descumprir a legislação tributária*;

V – qualquer pessoa física, pessoa jurídica ou entidade sem personalidade jurídica *que concorra por seus atos e omissões para o descumprimento de obrigações tributárias*, por meio de:

a) *ocultação da ocorrência ou do valor da operação*; ou

b) *abuso da personalidade jurídica*, caracterizado pelo *desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial*; e

VI – o entreposto aduaneiro, o recinto alfandegado ou estabelecimento a ele equiparado, o depositário ou o despachante, em relação ao bem:

a) destinado para o exterior *sem documentação fiscal* correspondente;

b) recebido para exportação e *não* exportado;

c) destinado a pessoa ou entidade *sem personalidade jurídica diversa* daquela que o tiver importado ou arrematado; ou

d) importado e entregue *sem a devida autorização* das administrações tributárias competentes.

§ 1º A imunidade de que trata o § 1º do art. 9º desta Lei Complementar *não exime* a empresa pública prestadora de serviço postal da responsabilidade solidária nas hipóteses previstas no inciso II do *caput* deste artigo.

§ 2º A responsabilidade a que se refere a alínea 'a' do inciso V do *caput* deste artigo restringe-se ao valor ocultado da operação.

§ 3º Não enseja responsabilidade solidária a mera existência de grupo econômico quando inexistente qualquer ação ou omissão que se enquadre no disposto no inciso V do *caput* deste artigo.

§ 4º Os rerrefinadores ou coletores autorizados pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) são solidariamente responsáveis pelo pagamento do IBS e da CBS inci-

de por responsabilidade previstas, nem no CTN, nem na legislação civil. Mas considerando a especificidade nele registrada, devemos indagar: que relação se estabelece entre os conceitos de: contribuinte, responsável e da solidariedade tributária? Recordando, o contribuinte é aquele que tem uma relação pessoal e direta com a situação determinante da ocorrência do fato gerador (inciso I, art. 121, CTN); o responsável assume a obrigação em virtude de disposição expressa de lei (inciso II, art. 121, CTN). E lembremos, a boa doutrina há muito pacificou que solidariedade não é forma de inclusão de terceiro no polo passivo, mas apenas grau de responsabilidade dos coobrigados[2].

Não devemos perder de vista que a expressão "interesse comum" do inciso I do art. 124 do CTN, não se define pelo interesse econômico no resultado da operação efetivada, mas sim, no interesse jurídico, que vincula pessoas pela realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador[3]. Em relação à interpretação do inciso II do art. 124 do CTN, que imputa solidariedade às pessoas expressamente *designadas por lei*, a melhor compreensão nos esclarece que ao legislador não é permitido inovar com novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos estabelecidos pelo art. 128 do CTN[4].

---

dentes na aquisição de óleo lubrificante usado ou contaminado de contribuinte sujeito ao regime regular.

§ 5º Na hipótese do § 4º, a emissão do documento fiscal eletrônico relativo à operação será efetuada pelos rerrefinadores ou coletores, na forma estabelecida em regulamento, que poderá prever, inclusive, que a emissão ocorra de forma periódica, englobando as operações realizadas no período."

(Destaques nossos)

[2] "A solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário. A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no polo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis) o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo." (DERZI, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro, *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 729).

[3] "Esse interesse comum a que alude o inciso I, do art. 124, do CTN não se confunde com o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação, que constitui o fato gerador da obrigação principal. Trata-se de interesse jurídico que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui fato gerador da obrigação tributária." (HARADA, Kiyoshi. *IPTU*: doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2012, p. 117). Haverá a responsabilidade solidária das pessoas com interesse comum "mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos." (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 149)

[4] "O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas 'as pessoas expressamente designadas por lei', não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN." (Excerto do voto condutor

Portanto, a solidariedade não poderá alcançar qualquer pessoa indistintamente, mas apenas aquela que possa ser indicada como responsável (art. 128 do CTN); portanto, o art. 124, II, do CTN, trata tão somente da maneira como responsabilizar quem já é responsável.

Devemos confrontar o comando do *caput* do art. 124 do CTN com o do *caput* do art. 24 da LC n. 214/2025, vejamos: O art. 124 do CTN enuncia: "São *solidariamente obrigadas*: (...)". O *caput* do art. 24 da LC n. 214/2025: "(...) são *solidariamente responsáveis* pelo pagamento do IBS e da CBS: (...)". Ou seja, no art. 24 da LC n. 214/2025, os conceitos de contribuinte, do obrigado solidário e do responsável, infelizmente, são utilizados sem rigor técnico, e naturalmente devem nos trazer consequências interpretativas negativas quanto ao devido uso desses institutos, causando insegurança jurídica.

Ademais, quando observamos o elenco de pessoas, condições e circunstâncias apresentados nos incisos I a VI do supracitado art. 24 da LC n. 214/2025, os mesmos apresentam contextos que, em tese, podem denotar crimes contra a ordem tributária; pois tratam de: inciso I – bem ou serviço, *não acobertado por documento fiscal idôneo*; inciso II – (a) bem transportado *desacobertado de documento fiscal idôneo*; (b) *entrega de bem em local distinto* daquele indicado no documento fiscal; IV – programas ou aplicativos utilizados para registro de operações com bens ou com serviços *que contenham funções ou comandos inseridos com a finalidade de descumprir a legislação tributária*; inciso V – *atos e omissões para o descumprimento de obrigações tributárias*, por meio de: (a) *ocultação da ocorrência ou do valor da operação*; ou (b) *abuso da personalidade jurídica*, caracterizado pelo *desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial*; e VI – o entreposto aduaneiro, o recinto alfandegado ou estabelecimento a ele equiparado, o depositário ou o despachante, em relação ao bem: (a) destinado para o exterior *sem documentação fiscal* correspondente; (b) recebido para exportação e *não* exportado; (c) destinado a pessoa ou entidade *sem personalidade jurídica diversa* daquela que o tiver importado ou arrematado; ou (d) importado e entregue *sem a devida autorização* das administrações tributárias competentes.

É notável que o art. 24 da LC n. 214/2025 apresenta, majoritariamente, situações vinculadas à possibilidade de ocorrência de um ilícito tributário. Os crimes contra a ordem tributária são tratados na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

---

da Min. Ellen Gracie no RE n. 562.276, em 2010); "... a solidariedade não poderá alcançar qualquer pessoa, mas apenas alguém que possa ser enquadrado como responsável." (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 504); "... é evidente que o art. 124, II, do CTN... cuida apenas do modo de responsabilizar quem já é responsável..." (MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Responsabilidade do sócio por créditos tributários lançados contra a pessoa jurídica – os arts. 124, II, 134 e 135 do CTN, o art. 13 da Lei 8.620/93 e a razoabilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 114. São Paulo: Dialética, março de 2005, p. 84).

3. Conduta tributária e crimes contra a ordem tributária

Nos crimes contra a ordem tributária, o tipo subjetivo desses delitos é o dolo, caracterizado pela vontade livre e consciente do agente de praticar a supressão ou redução de tributos. Considerando a premissa de que o tipo subjetivo é o dolo, por consequência a responsabilidade penal do agente é subjetiva, sendo imprescindível sua comprovação, por meio de provas irrefutáveis.

Na Lei n. 8.137/1990, para a caracterização das condutas ali tipificadas, é necessária a comprovação do elemento subjetivo do tipo dolo, portanto, que se demonstre que as condutas foram realizadas pelos agentes criminosos com consciência e vontade de sonegar tributos, mediante o emprego de fraude. Daí se conclui que a responsabilidade penal, nesses delitos, é subjetiva, pois o dolo é parte integrante do tipo penal, sem o qual não configurará o delito. Ou seja, é preciso se comprovar na conduta dos sujeitos ativos do delito a realização de uma fraude.

Considerando o tributo como o principal recurso do orçamento do Estado, com vistas a financiar a operacionalidade deste, concretizada na entrega de bens e serviços públicos à coletividade; portanto, sonegar tributo fere o coletivo, pois suprime valores do erário público necessários ao financiamento da atividade estatal.

Destaque-se, considerando a imprescindível necessidade de preservação do erário público, materializador das diferentes dimensões dos direitos e garantias fundamentais, individuais e coletivos, aí se revelar o bem jurídico difuso tutelado nos crimes contra a ordem tributária.

Tomando como baliza que, para a garantia das condições individuais e sociais, há que se ter um sistema tributário tecnicamente viável e justo, a fim de viabilizar a concretização dos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal, fato que demanda que cada indivíduo cumpra com o dever fundamental de colaborar com o financiamento do Estado, pagando tributos. Em sentido inverso, se recusar a esse dever implicaria, de forma direta, em dificultar o atendimento das necessidades básicas da população, como saúde, educação, habitação, segurança etc.

A evolução dos bens jurídicos a serem tutelados pelo direito penal tem relação direta com a evolução dos direitos fundamentais, pois estes representam os valores fundamentais do indivíduo e, portanto, merecem total proteção. Os direitos fundamentais de terceira geração trouxeram como titulares pessoas indeterminadas, sendo caracterizados, pois, por serem direitos difusos e coletivos, assim, o direito penal também passou a tutelar as condutas criminosas que tinham como vítimas a coletividade, que é o caso dos crimes contra a ordem tributária.

As infrações penais tributárias são consideradas bastante negativas à manutenção e à integridade dos cofres públicos, com reflexos diretos na sociedade em geral; e, por isso, são tipificadas como crimes, sendo-lhes cominadas penas privativas de liberdade. Aqui frisemos, as infrações penais tributárias não se configu-

ram pelo simples inadimplemento de tributos para ensejar sua tipificação, porém, concretamente, em sonegação, consolidada na redução ou supressão de tributos mediante o emprego de conduta fraudulenta comprovada.

Considerando-se que nas infrações penais tributárias impera o instituto da fraude, conforme se extrai da leitura dos arts. 1º, incisos I a V, da Lei n. 8.137/1990 e art. 2º, incisos I a V, da mesma lei, pode-se concluir que a responsabilidade, nesses casos, será sempre subjetiva, portanto, será sempre necessária a demonstração da intenção de sonegar/fraudar (dolo) na conduta do agente.

O art. 11 da Lei n. 8.137/1990 apresenta a responsabilidade nos crimes contra a ordem tributária, que dispõe que o agente praticante das condutas previstas nessa norma responderá por elas, na medida de sua culpabilidade. Daí se depreende que a identificação de crimes contra a ordem tributária depende da atuação dolosa do agente e da demonstração do vínculo subjetivo entre o agente e os crimes praticados. Portanto, ninguém poderá ser responsabilizado aleatoriamente por crime contra a ordem tributária, pois é necessária a comprovação da participação e da intenção consciente do agente na prática da conduta criminosa.

Vale enfatizar que a responsabilidade penal, nos crimes contra a ordem tributária, é sempre subjetiva, ou seja, será imprescindível a comprovação do dolo/intenção/consciência/vontade do agente em realizar a supressão ou redução da carga tributária.

A tipificação penal das condutas que resultam na supressão ou redução de tributos tem como objetivo tutelar/proteger a integridade do caixa do tesouro público; e, por extensão, a coletividade como um todo, considerando que o Estado necessita desses valores para alcançar seus objetivos constitucionalmente previstos. Contudo, mesmo existindo uma lei que, de forma específica, tipifique tais condutas, tem-se que alguns problemas podem surgir quando de sua aplicação. Notadamente no que tange à identificação da conduta dolosa, pois a mesma deve ser efetivamente comprovada. Não pode ser presumida.

Assim, na aplicação da lei que regula os crimes contra a ordem tributária, é necessário se confirmar como que se dá a formação do elemento subjetivo do tipo dolo, pois, em não havendo dolo, não haverá crime. Também prestemos atenção ao detalhe, na Lei n. 8.137/1990 não há previsão da prática de tais crimes na modalidade culposa. Portanto, o operador do direito deve identificar e comprovar a presença dos elementos, intenção consciente e vontade do agente, para a configuração do crime.

4. O art. 24 da LC n. 214/2025, o instituto da responsabilidade solidária e a possibilidade de crimes contra a ordem tributária

O elenco de pessoas, condições e circunstâncias apresentados, nos incisos I a VI, do art. 24 da LC n. 214/2025, demanda análise em duas direções. A primeira, sobre o vínculo que une aquelas pessoas em relação às situações descritas, levando-as ao polo passivo da obrigação tributária, na qualidade de responsáveis soli-

dários; e, a segunda, se aceita a plausibilidade dessa responsabilidade solidária, se se pode indicar aquelas pessoas como agentes de condutas dolosas capituladas como crimes contra a ordem tributária.

Para a primeira situação, do ponto de vista formal, devemos levar em conta que as hipóteses de solidariedade apresentadas no art. 24 da LC n. 214/2025, não têm qualquer relação com a hipótese do inciso I do art. 124 do CTN, pois não são configuradas com base no instituto do *interesse comum* tratado nesse inciso. Muito pelo contrário, nem se sabe através do texto do art. 24 quem são os efetivos contribuintes e o fato gerador por ele praticado e a relação entre o contribuinte e aquele a quem se quer imputar solidariamente responsabilidade. Se buscarmos abrigo no inciso II do art. 124 do CTN, ou seja, a solidariedade por expressão da lei, devemos lembrar que a lei que instituiu os novos tributos (IBS, CBS e IS) é lei complementar e não ordinária. Essa possibilidade pode se socorrer na autorização do art. 146 da Constituição Federal e não pela situação descrita no incisos II do art. 124 do CTN.

Contudo, o problema não reside na formalidade, mas na plausibilidade do emprego do instituto da *responsabilidade solidária*, pois poderíamos aceitar a sua aplicação se as situações descritas nos incisos I a VI do art. 24 da LC n. 214/2025 configurassem hipóteses vinculadas aos fatos geradores tributários previstas na própria LC n. 214 (arts. 4º a 7º), apresentando o efetivo contribuinte, uma vez que a solidariedade pressupõe ao menos dois contribuintes com interesses comuns. Ou, numa segunda possibilidade, a qual também deveria existir o contribuinte a ser excluído, para aparecer o terceiro indicado legalmente, que se solidarizaria via responsabilização.

Enfim, não conseguimos enxergar essas possibilidades. Temos sim fragilidades normativas e atecnias legislativas que dificultam a compreensão e emprego do instituto da responsabilidade solidária do art. 24 da LC n. 214/2025.

Na segunda via da análise, devemos avaliar as situações descritas no supracitado artigo, que se inclinam à configuração de possíveis crimes contra a ordem tributária. E de pronto indagar se naquelas situações, considerando a responsabilidade solidária, se também seriam levadas, do ponto de vista criminal, a responder pelo delito.

Podemos utilizar como exemplo o inciso I do art. 24 da LC n. 214/2025, o qual enuncia que:

> "Inciso I – a pessoa ou entidade sem personalidade jurídica que, a qualquer título, adquire, importa, recebe, dá entrada ou saída ou mantém em depósito bem, ou toma serviço, não acobertado por documento fiscal idôneo;"

Concretamente o comando não descreve uma hipótese de incidência tributária, mas sim, uma situação infracional, que à luz do comando do *caput* deve ser assimilada como possibilidade de levar aquela "pessoa ou entidade" ao polo passivo via responsabilidade solidária. Contudo, um ilícito isoladamente não é fato

gerador tributário e ilegalidade o Estado deve punir com multa e não pelo exercício de sua potestade tributária, cobrando tributo.

Ademais, o tributo deve rigorosamente observar o fato gerador descrito numa norma, e a sua grandeza é estabelecida com base na capacidade contributiva. As penalidades pela gravidade da infração. O inciso não especifica uma hipótese de incidência do IBS e da CBS, ou seja, não descreve um fato gerador, apenas uma infração.

E, conforme vimos, no âmbito criminal tributário, para imputar a alguém a condição de infrator seria necessário provar a responsabilidade penal, que nos crimes contra a ordem tributária é sempre subjetiva, ou seja, será imprescindível a comprovação do dolo/intenção/consciência/vontade do agente em realizar a supressão ou redução da carga tributária.

No exemplo do inciso I acima transcrito, a pessoa ou entidade implicada na situação que "a qualquer título, adquire, importa, recebe, dá entrada ou saída ou mantém em depósito bem, ou toma serviço", não necessariamente sabe que o documento fiscal que respalda a operação é inidôneo.

Assim, por que responsabilizar alguém que não participou da emissão de documento fiscal inidôneo? Nem sabia dessa condição documental? Ainda, emitir documento fiscal inidôneo que reduz ou suprime tributo é ilícito capitulado pela lei de crimes contra a ordem tributária. Mas a responsabilidade pelo crime é subjetiva, devendo o acusador comprovar a participação consciente e intencional daquelas pessoas do inciso I do art. 24 da LC n. 214/2025.

Assim, como levar ao polo passivo por responsabilidade solidária, alguém que nem se sabe se efetivamente deveria ocupar aquele lugar de responsável solidário? Pior, a este imputar um crime tributário, quando a comprovação de sua participação consciente e intencional também é de probabilidade ínfima?

5. Considerações finais

A LC n. 214/2025 inaugura um novo capítulo no ordenamento tributário brasileiro, materializa a reforma tributária do consumo. Contudo, muitas das inovações que nos apresentou merecem cuidadosa análise.

No presente texto buscamos apresentar reflexões sobre o instituto da "responsabilidade solidária" apresentado em seu art. 24. Em síntese, ponderamos sobre o uso confuso dos conceitos de contribuinte, responsável e solidariedade. Ademais, constatamos que o conceito de solidariedade, quando comparamos o CTN e a LC, tem acepções distintas.

Também chamamos a atenção que o elenco de situações descritas no art. 24 da LC n. 24/2025, com vistas a configurar responsabilidade solidária, em verdade descreve condutas infracionais a serem punidas pelo Direto Tributário Penal, Lei n. 8137/1990, a qual regula os crimes contra a ordem tributária.

Contudo, enfatizamos, que muito dificilmente aquelas pessoas elencadas no art. 24 da LC n. 214/2025 preenchem os requisitos principiológicos necessários

demandados pela Lei n. 8137/1990, para figurarem no polo passivo criminal tributário, pois seria necessária a devida comprovação da conduta dolosa, ancorada em consciência e vontade.

O bem que a Lei n. 8137/1990 tutela é a preservação do erário público, através da punição ao sonegador de tributos, materializando as diferentes dimensões dos direitos e garantias fundamentais, individuais e coletivos, e revelando esse bem jurídico difuso tutelado pela punição aos crimes contra a ordem tributária.

Contudo, não se pode punir arbitrariamente e, no caso do art. 24 da Lei n. 214/2025, igualmente, para haver a punição deverá ficar caracterizada a conduta intencional e consciente do agente infrator, no exercício de sua responsabilidade solidária.

6. Referências bibliográficas

DERZI, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro, *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense.

HARADA, Kiyoshi. *IPTU*: doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Responsabilidade do sócio por créditos tributários lançados contra a pessoa jurídica – os arts. 124, II, 134 e 135 do CTN, o art. 13 da Lei 8.620/93 e a razoabilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 114. São Paulo: Dialética, março de 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

Influências de Organismos Internacionais e Reformas Legislativas em Nações Periféricas

José Maria Arruda de Andrade
Professor da Faculdade de Direito da USP (FD-USP). Livre-docente e doutor pela FD-USP. Bacharel pela mesma instituição, com especialização na área de direito político, administrativo e financeiro. Estágio pós-doutoral em Economia na EESP da Fundação Getulio Vargas e em Direito Econômico no Instituto Max Planck, Munique-Alemanha. Diretor do IBDT.

1. Premissas assumidas

Ao tratar das influências internacionais, notadamente de relatórios de organismos internacionais, sobre processos de reforma legislativa tributária no Brasil, devo, antes, apresentar alguns pontos de partida assumidos e que não serão problematizados ou aprofundados nesse breve ensaio.

O primeiro deles é o da própria existência da influência internacional quando se trata de reformar a legislação pátria. Essa influência internacional pode ser exemplificada na reciprocidade cultural decorrente de comunidades internacionais de comércio e no fluxo de ideias e de pessoas.

A própria existência desses tipos de relacionamento favorece a recepção de ideias quando se trata de legislar sobre a tributação do comércio internacional e até da tributação corporativa.

Quando a influência recebida no Brasil de exemplos internacionais decorre de relatórios e documentos organizados e produzidos por organismos internacionais como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Banco Mundial e organizações setoriais como da saúde ou do meio ambiente, tem-se alguns pontos que merecem menção.

Em geral, tais documentos apresentam material rico em informações objetivas e introdutórias da tributação de diversas nações (e estados ou cidades), que permitem uma primeira aproximação em relação a temas mais ricos e complexos do que as primeiras informações relatadas. Esse tipo de estudo, como porta de entrada de dados, possui a vantagem de estabelecer comparações, a partir de tabulações e relatos estilizados. Não raro, ao lado de relatos sobre exemplos e tendências internacionais, podem surgir alguns posicionamentos qualitativos de recomendação[1].

Não há qualquer crítica a esse tipo de material, mas, deve-se lembrar que se trata de mera organização de muitas informações e dados de tributos internacionais. Um documento como esse, por exemplo, poderá ser muito útil, como inven-

[1] Ou caberá a textos mais autorais tal papel de recomendação de aprimoramento da tributação a partir desse tipo de informação, presente em relatórios (descrição simplificada de sistemas tributários).

tários de países, estados e cidades que adotam um determinado tipo de imposto seletivo (sobre veículos, sobre bebidas alcoólicas ou adoçadas), mas não permitirá – e nem precisaria – aprofundar na tributação de cada país para analisar se os próprios tributos não seletivos não estão sendo utilizados de forma seletiva. Trata-se, aqui, da distinção que costumo apontar entre *tributo* e *tributação*.

Se os tributos sobre o consumo e sobre a receita das empresas contemplarem regimes diferenciados de cargas tributárias, a mera ideia de "importar" um imposto adotado em determinados países poderá ser um exemplo de má compreensão do próprio sistema tributário do país e de potencial mau uso de relatórios.

A tributação atual sobre o consumo no Brasil, por exemplo, é incentivadora da alimentação natural ou pouco processada, sem ter sido necessária a criação de um imposto sobre o pecado para alimentos intensivamente industrializados. Isso decorre do resultado de diversas legislações, como a do IPI, que acaba por não tributar produtos naturais; como a do PIS e a Cofins, que possuem regimes desonerativos específicos para diversos produtos da agricultura; como a do ICMS, que desonera inúmeros produtos da cesta básica nacional.

O resultado de todas essas incidências sobre diversos produtos alimentares resulta em uma tributação menos onerosa sobre produtos naturais.

A pesquisa superficial realizada por juristas que apenas se ocupam de compilar opiniões e recomendações internacionais se prende à necessidade de importação da ideia de uma tributação sobre o pecado sobre determinados produtos muito específicos e uma alíquota uniforme (e elevada) sobre a generalidade de bens, não se dando conta que a situação nacional é mais rica que os exemplos internacionais, e que a reforma tributária, para não pôr tudo a perder, teria que, de fato, adotar alíquotas diferenciadas, algo que escapa da cartilha básica da tributação sobre o consumo estilizada e idealizada[2].

Esse é apenas um exemplo de como a aceitação superficial, irrefletida e ingênua de ideias estrangeiras pode se distanciar dos dados sociais e econômicos locais, a despeito de os relatórios serem ricos como fonte inicial de dados.

Ademais, não se deve olvidar que as relações econômicas entre as nações nunca foram marcadas por espírito desinteressado e cooperativo. Como em qualquer barganha, as partes buscam o melhor para os seus interesses econômicos estratégicos e sempre que há poder, o encontro de vontades não é neutro e equilibrado como uma compra de supermercado.

A história do sistema econômico capitalista é marcada pela conjunção de poder bélico e altas finanças privadas, em contextos de privilégios e busca por reforço de posições internacionais dominantes frente a nações secundárias e periféricas. Daí que eventuais recomendações aparentemente neutras, desde as van-

---

[2] Exponho essa crítica ao longo de ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto Seletivo* e pecado: juízos críticos sobre tributação saudável. São Paulo: IBDT, 2024.

tagens absolutas de Adam Smith até as vantagens comparativas de David Ricardo, passando pela retórica das vocações naturais e alocações neutras e ótimas de recursos sempre estão alinhadas com interesses econômicos de acesso a mercados e recursos naturais estratégicos.

Pensar qualquer política legislativa brasileira aderente a interesses cosmopolitas não deve prescindir de um olhar crítico sobre interesses internacionais, sobre a soberania interna (art. 170, inciso da CF/1988), o mercado interno (art. 219 da CF/1988) e o desenvolvimento nacional (art. 3º, inciso II, art. 170, art. 174, § 1º, da CF/1988).

Há relevantes diferenças entre discursos diplomáticos em sentido amplo e política econômica internacional. Eventuais recomendações de organismos internacionais podem ser incluídas como exemplo de instrumento de alinhamento e práticas geopolíticas, consistentes em busca de acessos privilegiados ao mercado consumidor e a recursos naturais (representativos da posição periférica do Brasil no mercado global).

2. Influências internacionais sobre o direito tributário brasileiro

O direito tributário científico brasileiro sempre foi influenciado pela cultura jurídica estrangeira, assim como as nossas normas jurídicas, notadamente o Código Tributário Nacional (CTN de 1966), que organiza o sistema tributário brasileiro ao lado das Emendas Constitucionais n. 18/1965, n. 01/1969 e da Constituição Federal de 1988.

Estão presentes em nossas normas estruturantes e em nossa literatura influxos do método jurídico alemão e do formalismo italiano, passando pelo constitucionalismo norte-americano e austríaco[3].

Quando se trata do direito tributário internacional, as influências são ainda mais diretas e até relevantes, por conta da tributação corporativa e das estruturas transnacionais, que induzem à busca por expedientes de uniformização e acordos bilaterais ou multilaterais.

Na reforma tributária sobre o consumo, a influência internacional pode-se localizar em diversas situações, como (*i*) estudos internacionais sobre tributação; (*ii*) relatórios de organismos internacionais como a OCDE, com relatos sobre tendências de tributação sobre o valor adicionado e *excise taxes*; (*iii*) estudos e recomendações de órgão como Banco Mundial e Organização Mundial de Saúde.

Quando se trata de estudos abrangentes, que buscam congregar informações de diversas experiências internacionais, os dados ali presentes, notadamente em tabelas, representam preciosa porta de entrada de estudo de um tema, o que não permite afirmar que possam ser tratados como se fossem o estado da arte da tri-

---

[3] Disso trato, ao lado de outras influências, em ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP, 2006.

butação, um exemplo a ser adotado sem inúmeros filtros e reflexões locais, inclusive de natureza jurídica, econômica e social.

Há tempo tenho chamado a atenção de que uma reforma legislativa deve se preocupar com o texto que se propõe positivado e, conjugadamente, com a sociedade (e suas instituições) que o adotará. Assim como não se pode escolher um projeto de campo de golfe sem amplo estudo da topografia local, as condições locais importam quando se trata de positivar o que parece ser uma recomendação cosmopolita pronta e acabada.

Sou daqueles que entendem que diversas adaptações da reforma tributária, feito um balanço geral, não a pioraram. Ao contrário, a estratégia de importador acrítico de modelo OCDE, desatualizado inclusive, me parecia mais perniciosa do que refletida. A defesa ortodoxa e exagerada da simplicidade da cópia de ideias estrangeiras acabava por servir a um discurso que aproveitava mais a países centrais do que periféricos, inclusive na estratégia de acesso ao mercado consumidor brasileiro. Houve, nesse sentido, uma descontinuidade da antiga tradição, cepalina, por exemplo, de se refletir sobre os problemas latino-americanos em favor da adoção de fontes internacionais de conhecimento que produziriam modelos do tipo um tamanho serve a todos.

3. Considerações finais – tratamento a ser dado a fontes internacionais

Relatórios de organismos internacionais não são fonte do direito, sequer são exemplos de *soft law*. São estudos ricos em informações e servem como ponto de partida para o estudo do direito que, neles, todavia, não está contido.

Deve-se evitar o empenho de argumentos de autoridade de que, se existe uma tendência internacional, isso bastaria para a adoção de tal modelo no país.

Não há dúvida de que a experiência internacional favorece a análise de situações indesejáveis e desejáveis, não sendo defensável a ideia de que se deva sempre desenvolver modelos desde o início. Não se trata disso. O que se questiona é o uso de conclusões parciais e de ausência de reflexão local e adaptações necessárias, sobretudo quando se trata de adotar modelos apenas por nominalismo tributário.

Há enorme diferença entre *tributo* e *tributação*. O estudo do tributo tem como objeto a dimensão jurídica da incidência, que estabelece uma relação tributária específica, que repercutirá, posteriormente, de maneira econômica na esfera do contribuinte e de seus parceiros comerciais. A tributação, portanto, é a perspectiva mais abrangente e dinâmica das consequências dos tributos incidentes ao longo de uma cadeia de produção e de consumo (em se tratando de tributação sobre o consumo). A reforma tributária cria tributos, fazendo parte de seu debate a discussão sobre os tributos em si, mas, igualmente, ela cria situações de tributação na sociedade, que merecem ser, do mesmo modo, consideradas.

Exemplo dessa distinção meramente didática que temos utilizado entre tributo e tributação é a diferença entre a criação de um imposto seletivo e dos dois tributos sobre bens e consumo e o seu impacto dinâmico (simulado ou efetivo).

Pode-se estudar a incidência e a apuração desses tributos em cada momento de sua incidência. Perquirir, todavia, sobre a tributação de um determinado produto é analisar, dinamicamente, o impacto desses tributos ao longo de sua cadeia de importação, produção e consumo, inclusive chamando a atenção ao fato de que a distinção entre cargas tributárias finais pode ser mais relevante do que a mera existência de um tributo.

No Brasil, seguindo no exemplo e sendo mais específico, defendeu-se a adoção da tendência internacional de tributação sobre refrigerantes (*soda tax*). O debate pareceu centrado na necessidade de adoção do modelo em virtude da existência de quase uma centena de exemplos internacionais, quase todos do século XXI. Uma reflexão mais cuidadosa, contudo, daria conta de que a maioria dos exemplos internacionais está na faixa de uma repercussão de 10% sobre o valor da operação de consumo (seja como tributo *ad rem*, seja como tributo *ad valorem*). A análise da tributação atual brasileira e da que se adotará a partir da implementação plena da reforma tributária, em 2033, daria conta de que a mera existência de patamares dos atuais tributos ou das "alíquotas" do IBS e da CBS já dariam conta de criar um desnível de carga tributária efetiva (*tributação* e não *tributo*) superior a 10%, consistente na diferença entre a alíquota de referência plena e a redução de carga de 60% da alíquota de referência, no caso da nova tributação[4]. Isto tudo sem sequer ser necessária a adoção do Imposto Seletivo para essa finalidade específica.

Esse tipo de abordagem revela que a importação de ideias internacionais se transforma, por vezes, em um debate superficial, que mescla argumentos de autoridade e espírito colonizado.

As conclusões dos estudos de organismos internacionais costumam ser muito mais ponderadas e multifacetadas do que os usuários de seus trechos parecem propor, ao utilizá-las como base de suas defesas propositivas.

Exemplos comparativos não são exercícios de direito comparado. O direito comparado é muito mais rico do que a menção a exemplos estrangeiros de tributos, tabelas aglutinadoras de exemplos internacionais ou à menção a julgados de tribunais constitucionais.

Imagine-se a menção de que no Brasil adota-se um imposto chamado ICMS, não cumulativo. Quanto deixou de ser exposto sobre esse imposto: alíquotas de Adicional de Combate à Pobreza; alíquotas diferenciadas (majoradas ou reduzidas); benefícios fiscais que operam a partir de diversos expedientes técnicos;

---

[4] Matematicamente, se a alíquota de referência for de 28%, a alíquota reduzida em 60% será de 11,2%, resultando em uma diferença de tributação de 16,8%. Como os refrigerantes estão na tributação plena e o suco natural está nessa categoria de redução, já na tributação sobre o valor adicionado teremos uma "espécie" de tributação sobre o pecado de 16,8%, superior à maioria dos exemplos internacionais.

substituição tributária; resíduos de créditos não aproveitados e até cobranças coercitivas pretensamente voluntárias sobre eventuais produtos primários.

A reforma tributária está repleta de importação de ideias, que passam a ser brasileiras, todavia, assim que vertidas em normas jurídicas aqui positivadas. Não há, necessariamente, aplicação uniforme sequer quando o texto da norma é uniformizado[5].

Ademais, os textos das normas jurídicas da reforma tributária possuem características extremamente brasileiras, porque, enquanto ela era defendida em apresentações acadêmicas ou em audiências públicas, seus principais redatores, todavia, eram representantes fazendários, com muito espaço para incluir em diversas passagens situações típicas de sua atuação fiscalizatória, o que tenho chamado de normas específicas antiabuso ao lado de normas de conformação de incidência[6].

Os novos textos normativos precisarão ser interpretados e aplicados (concretização), mas é importante afirmar: (*i*) a lei complementar deriva de uma emenda constitucional e (*ii*) que está inserida em um sistema constitucional pouco alterado em seu conjunto estruturante.

A reforma tributária é, em boa parte, uma busca pela superação de um formalismo exagerado com eco na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, muito embora não se afaste do sistema constitucional vigente.

As expressões adotadas na lei não devem fazer referência a dispositivos que serão revogados justamente para superá-los, tais como *serviços* e *mercadorias*. Nesse ponto, a reforma foi ampla e disruptiva.

Não se deve, contudo, cair na armadilha de que a reforma tributária corresponderia a uma espécie de *reset*, em que as regras inalteradas ganhariam novo apelo hermenêutico a partir da inserção de alguns novos princípios. A inspiração para a aplicação do novo direito será o próprio direito brasileiro (metódica jurídica concretizante). Descontos condicionados, doações, operações, prestações e fornecimento continuados deverão ser considerados e interpretados a partir de nosso ordenamento e de nossa história jurídica, soando exóticas as referências à experiência internacional que extrapolem a mera função de ilustração erudita.

Nada mais impertinente do que afirmar existir a necessidade de estudo (no sentido forte de influência ou de fonte do direito) de países (e de seus órgãos de aplicação) como Canadá, Índia e Nova Zelândia para a apreensão de como os seus tribunais interpretam o imposto sobre o valor adicionado por lá.

---

5 Como exposto em COSTA, Jose Augusto Fontoura. *Normas de direito internacional*: aplicação uniforme do direito uniforme. São Paulo: Atlas, 1999.

6 Pense-se na tributação do fornecimento de bens e serviços em operações não onerosas e no avanço a diversas situações mais abrangentes do que o mero fornecimento de bens e serviços (operações imobiliárias, transferências patrimoniais, serviços financeiros).

As discussões e idealizações cosmopolitas de teoria econômica da tributação cederão à concretização desse novo direito posto pelas autoridades competentes brasileiras. As influências culturais, internacionais ou não, seguirão, devendo ser tratadas antes como fenômeno cultural do que diretamente jurídico (inclusive de direito comparado).

Essas eram as minhas breves provocações para o debate sobre o tema.

Comentários ao Projeto de Lei n. 1.087/2025

Leonardo Aguirra de Andrade
Professor do IBDT. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela USP.
LL.M em Direito Tributário Internacional pela Georgetown University. Advogado.

Introdução

Modificações na tributação sobre a renda no Brasil que impliquem um aumento no imposto de renda a pagar pela população mais rica despertam incômodos por diversas razões, incluindo questões ideológicas, a percepção da baixa qualidade da atuação estatal em contrapartida ao recolhimento de tributos, o risco de se afastar investimentos estrangeiros com as novas regras e, no caso específico do projeto proposto pelo Governo em 2025, o entendimento de que haveria outros caminhos para a chamada "compensação" da desoneração proposta para aqueles que ganham menos de cinco salários mínimos.

Enquanto outros especialistas podem se debruçar com maior propriedade sobre os aspectos econômicos, políticos e sociológicos envolvidos nesse debate, pretendo me limitar aqui às questões jurídico-tributárias relacionadas ao Projeto de Lei n. 1.087/2025, com a ressalva de uma análise pontual dos dados econômicos utilizados na sua exposição de motivos.

Mais especificamente, o que pretendo analisar aqui é a viabilidade técnica do projeto.

Nesse recorte, reconheço, sobretudo, que haveria outros caminhos para se obter a arrecadação pretendida pelo Governo, tal como uma discussão sobre a tributação de pessoas jurídicas e, em especial, um redesenho do regime do lucro presumido. Contudo, como essa medida provavelmente teria maior resistência ao atingir um número maior de contribuintes, o Projeto de Lei n. 1.087/2025 representa uma tomada de decisão política: aumentar a tributação apenas para quem ganha acima de R$ 600 mil e não contribui com uma tributação mínima – de nem 10% – sobre tal renda. Assim, o projeto representa um mecanismo criativo para tributar a renda de 141 mil pessoas, em benefício de 14 milhões de brasileiros, conforme os dados da Receita Federal. Essa comparação numérica já indica a importância do debate político da matéria, que escapa a este texto.

Em linhas gerais, o que pretendo examinar a seguir corresponde à ausência de inconstitucionalidade no Projeto de Lei n. 1.087/2025 e ao fato de que, ainda que, a meu ver, o seu objetivo principal seja meritório, alguns ajustes ao texto se fazem necessários.

Para tanto, é oportuno descrever a estrutura da norma e, na sequência, avaliar a sua relação com os princípios da generalidade, da progressividade e da simplicidade.

Registro que parte das ideias abaixo apresentadas foi construída em debates com meus colegas do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT (em espe-

cial, os professores Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri, Fabiana Carsoni, Thais De Laurentiis, Victor Polizelli e Gustavo Vettori). Isso não quer dizer que eles concordem com as minhas considerações, mas não poderia deixar de lhes dar o crédito pelas discussões.

1. A estrutura geral dos mecanismos do Projeto de Lei n. 1.087/2025

O Projeto de Lei n. 1.087/2025 não pode ser visto como uma reforma geral da tributação da renda, e sim como um grupo de quatro ajustes pontuais na tributação de pessoas físicas:

i) um aumento de aproximadamente R$ 1.500,00 na faixa de isenção na tabela do imposto de renda (dos atuais R$ 3.533.31 para R$ 5.000,00); e, para compensar essa desoneração:
ii) um novo mecanismo para tributar as chamadas altas rendas (o "imposto sobre a renda das pessoas físicas mínimo – IRPFM"), que não incide sobre ganho de capital, mas contempla dividendos, com um "teto" correspondente à alíquota nominal da pessoa jurídica que seja a fonte pagadora dos dividendos;
iii) uma retenção na fonte (IRRF) sobre os valores pagos, creditados, empregados ou entregues por uma pessoa jurídica a uma pessoa física residente no Brasil a título de lucros e dividendos. Esse IRRF será considerado antecipação do IRPFM devido anualmente; e
iv) a tributação dos lucros e dividendos remetidos ao exterior, com um "teto" correspondente à alíquota nominal da pessoa jurídica que seja a fonte pagadora dos dividendos.

Esses ajustes podem ser vistos como parte das modificações necessárias na legislação de imposto de renda, a qual demanda mais aprimoramentos e atualizações.

Existem três principais mecanismos no IRFPM:

i) uma "porta de entrada" ou um "gatilho", previsto no § 1º do art. 16-A, inserido na Lei n. 9.250/1995;
ii) uma "base de cálculo", indicada no § 3º do mesmo artigo; e
iii) uma regra de complementação de carga tributária, até que se atinja o patamar de 10% de alíquota efetiva de tributação da renda, para aqueles que ganham mais do que R$ 1,2 milhão; e para aqueles que ganham entre R$ 600 e R$ 1,2 milhão, uma regra de alíquota efetiva variável e crescente conforme o aumento de renda, prevista no § 2º do mesmo artigo.

Aparentemente, esses três mecanismos estão voltados a capturar rendas (não apenas dividendos) que, de acordo com o sistema atual, estão submetidas a uma carga tributária efetiva inferior a 10%, caso em que quem as auferiu esteja enquadrado na "porta de entrada" do regime de IRPFM.

1.1. A porta de entrada (§ 1° do art. 16-A)

A "porta de entrada" define quem serão os contribuintes do IRPFM. Trata-se de uma regra de seleção do grupo de pessoas atingidas pelo tributo.

Essa porta de entrada do IRPFM consiste em verificar se determinado contribuinte pessoa física recebeu mais ou menos do que R$ 600 mil por ano enquanto total de rendimentos considerados como renda recorrente.

O texto da norma, ao se referir ao conceito de total de rendimentos considerados para selecionar o grupo de contribuintes ("serão considerados todos os rendimentos recebidos no ano-calendário, inclusive os tributados de forma exclusiva ou definitiva e os isentos ou sujeitos à alíquota zero ou reduzida, deduzindo-se, exclusivamente") sugere que essa "porta de entrada" será a renda bruta, e não a renda líquida.

Aqui é oportuno um esclarecimento, por parte do Governo, para deixar mais claro se o parâmetro será renda bruta ou renda líquida. Ou seja, serão consideradas as deduções autorizadas em lei para calcular esse montante correspondente a "todos os rendimentos"?

Também será oportuno esclarecer se os contribuintes que utilizam livro caixa (cartórios, por exemplo) ou que se submetem a regimes de presunção (produtor rural, por exemplo) considerarão os rendimentos brutos ou os rendimentos líquidos (após a aplicação do percentual de presunção ou após as deduções admitidas por lei).

Faço menção acima à ideia de "renda recorrente", porque as exclusões previstas nessa "porta de entrada" sugerem que as rendas pontuais (os ganhos de capital – exceto na Bolsa –, rendimentos recebidos acumuladamente tributados exclusivamente na fonte, de que trata o art. 12-A da Lei n. 7.713/1988, as doações e as heranças) estão fora do cômputo dos referidos R$ 600 mil.

Ou seja, se eu sou uma pessoa rica que vivo de compra e venda de ativos (exceto na Bolsa) e não tenho outras rendas, eu estou fora do regime do IRPFM. Isso porque os ganhos de capital não são considerados nessa porta de entrada.

Nesse ponto, é possível cogitar qual foi o racional do Governo: o ganho de capital no Brasil já é tributado em regime de alíquotas progressivas, de 15%, 17,5%, 20% e 22,5%. A ideia de uma tributação mínima (de 10%) já é atingida. De todo modo, a exclusão do ganho de capital permite dizer que o IRPFM não captura todos os rendimentos da população mais rica.

O mesmo racional se aplica para os rendimentos recebidos acumuladamente tributados exclusivamente na fonte, de que trata o art. 12-A da Lei n. 7.713/1988, cujas alíquotas superam 10%.

Já com relação às doações e às heranças, trata-se de riqueza fora da competência tributária da União. Daí por que é recomendável excluir a expressão "em adiantamento da legítima" que, no texto proposto, adjetiva a doação. A exclusão dessa expressão se justifica por duas razões: (i) porque ela está em desacordo com a Lei n. 7.713/1988 (que não usa essa expressão); e (ii) porque ela dá a entender

que outras doações que não sejam "em adiantamento da legítima" seriam tributáveis. Não são. Trata-se de riqueza submetida apenas ao ITCMD.

Se o racional dessa "porta de entrada" é selecionar contribuintes que manifestam renda tributável acima de R$ 600 mil, outras materialidades deveriam ser excluídas, porque não representam renda.

Um olhar para o art. 6º da Lei n. 7.713/1988 permite identificar ali diversas "isenções" que, na verdade, são isenções técnicas. Ou seja, situações de não renda em relação às quais o legislador optou por reforçar a ideia de desoneração, chamando de isenção algo que sequer seria tributado. As situações dos incisos I a VII, XIII, XIV e XXI do art. 6º da Lei n. 7.713/1988 são exemplos disso e deveriam ser previstas – enquanto valores a serem excluídos na "porta de entrada" – no § 1º do art. 16-A.

1.2. A base de cálculo do IRPFM (§ 3º do art. 16-A)

A base de cálculo do IRPFM é uma segunda camada de deduções após as exclusões previstas na "porta de entrada".

Ou seja, partindo-se do total de rendimentos, permite-se, ainda na porta de entrada, as exclusões dos ganhos de capital (exceto em Bolsa), os rendimentos recebidos acumuladamente tributados exclusivamente na fonte, de que trata o art. 12-A da Lei n. 7.713/1988, as doações e as heranças (§ 1º do art. 16-A), para, então, se chegar na apuração da base de cálculo.

Nessa apuração de base de cálculo são admitidas quatro deduções (portanto, deduções adicionais em relação àquelas indicadas na "porta de entrada"): (i) rendimentos da poupança; (ii) indenizações por acidente de trabalho, por danos materiais ou morais, ressalvados os lucros cessantes; (iii) rendimentos isentos de que trata o art. 6º, *caput*, incisos XIV e XXI, da Lei n. 7.713/1988 (moléstias graves); e (iv) rendimentos de títulos e valores mobiliários isentos ou sujeitos à alíquota zero do imposto sobre a renda, exceto os rendimentos de ações e demais participações societárias.

Mais uma vez, no cômputo das riquezas inseridas na base de cálculo do IRPFM, outras materialidades deveriam ter sido excluídas, para guardar coerência com a ideia de tributar apenas rendas passíveis de cobrança de imposto de renda. Dessas exclusões, poderiam constar os juros no atraso do recebimento de remuneração do trabalho (Tema n. 808 da Repercussão Geral), as indenizações por desapropriação para fins de reforma agrária (art. 22, parágrafo único, da Lei n. 7.713/1988), os rendimentos do trabalho de serviços diplomáticos (art. 20 do Regulamento de Imposto de Renda), entre outros.

Pode haver alguma dúvida quanto à definição do conjunto de riquezas que deveriam ser excluídas da porta de entrada e da base de cálculo, mas me parece que a porta de entrada se diferencia da base de cálculo porque, na primeira, estão os eventos de ausência de renda ou isenções técnicas, e, na segunda, estão as ri-

quezas que já foram tratadas ou poderiam ser tratadas como renda, mas houve alguma decisão judicial ou uma decisão legislativa de não tributação (isenção).

1.3. Regra de complementação de carga tributária (§ 2° do art. 16-A)

As pessoas físicas que ganham acima de R$ 600 mil anuais, mas já pagam mais de 10% de imposto de renda, não terão que recolher IRPFM.

O racional adotado pelo Projeto é somar todos os rendimentos recebidos por uma pessoa física, submeter a uma alíquota condizente com a sua renda (10% para quem ganha acima de R$ 1,2 milhão; 0 a 10% para quem ganha entre R$ 600 mil e R$ 1,2 milhão) e deduzir tudo que foi pago a título de IRPF (IRPF na declaração anual, IRRF, etc.).

Fica mais fácil de entender esse racional quando se trata de pessoa física que aufere renda anualmente em valor total superior a R$ 1,2 milhão. Nesse caso, trata-se de uma regra de chegada: deve-se atingir o patamar mínimo de 10% de carga tributária efetiva sobre a renda.

Já para quem ganha entre R$ 600 mil e R$ 1,2 milhão por ano, o racional é um pouco mais complexo, porque o patamar varia entre 0 e 10%, a partir de uma fórmula de crescimento linear de alíquota:

> Alíquota % = (REND/60000) – 10, em que:
> REND = rendimentos apurados na forma prevista no § 1º.

Trata-se de um mecanismo engenhoso de apuração de carga tributária e de complementação de tributo.

Quando uma pessoa física – com renda anual superior a R$ 600 mil – recebe dividendos dentre os seus rendimentos, a complementação de carga tributária considera um fator redutor calculado a partir da carga tributária efetiva da respectiva pessoa jurídica pagadora de tais dividendos.

Esse fator redutor tem uma apuração complexa: computa-se o valor devido pela pessoa jurídica a título de IRPJ e CSLL em determinado ano, e divide pelo seu lucro contábil naquele ano. Assim, verifica-se a carga tributária efetiva da pessoa jurídica.

Ao levar em consideração o lucro contábil, e não o lucro fiscal, matematicamente, o Projeto de Lei desconsidera que a apuração do lucro presumido é o efetivo lucro da empresa nesse regime. Aqui, aparentemente, o racional econômico se sobrepôs ao racional jurídico.

Explico: no regime do lucro presumido, aplica-se o percentual de presunção sobre a receita bruta, o resultado obtido é uma apuração presumida do lucro e, sobre ele, são aplicadas as alíquotas de IRPJ (15%, e adicional de 10%, se for o caso) e CSL (9%). O objetivo é não olhar para as despesas da empresa e presumir uma margem de lucro. A presunção cria uma realidade jurídica que se desconecta da realidade econômica. A base de cálculo de IRPJ e CSL nessa apuração é propriamente o lucro, e ele é o referencial para a apuração da alíquota efetiva

(jurídica). Do ponto de vista jurídico, a alíquota efetiva da pessoa jurídica submetida ao lucro presumido é de 34%; do ponto de vista econômico, a alíquota efetiva é o resultado da divisão dos tributos pagos pelo seu lucro contábil.

O projeto desconsidera a realidade jurídica, ao comparar a receita bruta e o valor final dos tributos pagos. O efeito prático do mecanismo é retirar a eficácia dos regimes de presunção de lucro, especificamente da perspectiva das pessoas físicas que ganham mais do que R$ 600 mil. Eis aqui um recorte bastante específico: a perda da eficácia do lucro presumido não é pertinente de maneira geral, e sim apenas para aqueles que estão acima dessa faixa de renda.

Uma vez calculada a carga tributária efetiva da pessoa jurídica, verifica-se se a pessoa física (que recebe dividendos e tem renda superior a R$ 600 mil) terá direito ao fator redutor. O fator redutor será aplicado tão somente na hipótese em que a soma da alíquota da pessoa física e da alíquota efetiva da pessoa jurídica (pagadora de dividendos) for superior à alíquota nominal (de IRPJ/CSL) dessa pessoa jurídica. Atualmente, existem três alíquotas nominais de IRPJ e CSL de acordo com a atividade da pessoa jurídica: 34% (regra geral), 40% (seguradoras) e 45% (bancos).

Sendo o valor dessa soma superior à alíquota nominal aplicável, a pessoa física que recebe dividendos terá um crédito a ser abatido do seu IRPFM apurado.

Aparentemente, o Governo buscou dialogar com o argumento (econômico) de que a renda deveria ser tributada na pessoa física, já considerando que, na respectiva pessoa jurídica (pagadora de dividendos), já houve alguma tributação da (mesma) renda.

Estabelecer um "teto" para o complemento de imposto de renda é uma medida salutar, em um cenário em que o objetivo maior é estabelecer um patamar mínimo para a tributação da renda, de modo a compensar a desoneração da faixa de cinco salários mínimos. A dúvida que fica é qual o "teto" adequado, tendo em vista que o IRPFM é um tributo sobre a pessoa física, e não sobre a pessoa jurídica. Esse tema será objeto de sugestão de aprimoramento ao final deste artigo.

2. O Projeto de Lei n. 1.087/2025 contraria o princípio da progressividade?

O art. 153, § 2º, inciso I, da CF/1988 diz que o imposto de renda "será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei".

A progressividade é um princípio jurídico que orienta o legislador na edição de regras sobre o imposto de renda. Quem aufere mais renda deve estar submetido a alíquotas de imposto de renda maiores.

Trata-se de um princípio, e não de uma regra. Logo, o seu comando normativo pode ter a sua eficácia afastada de maneira justificada com base em outros princípios. Para entender tal justaposição de princípio, cabe avaliar o conteúdo normativo da progressividade.

No racional da progressividade, uma única alíquota – que já seria suficiente para efetivar a lógica de quem ganha mais paga mais – não é adequada para calibrar os ônus tributários a serem alocados às pessoas com manifestações diferentes de capacidade contributiva. De acordo com a progressividade, devem existir faixas com a alíquota maior conforme o aumento da renda.

A expressão "na forma da lei" prevista no art. 153, § 2º, inciso I, da CF/1988, como bem estudado por Guilherme Galdino, admite diversas interpretações[1]. Ou seja, é possível que existam diferentes tipos de progressividade.

Para fins didáticos, eu penso que os diferentes tipos de progressividade poderiam ser vistos de duas maneiras: de modo objetivo (com enfoque na renda, e não na pessoa que a aufere) ou de modo subjetivo (na perspectiva da pessoa que manifesta capacidade contributiva).

Da perspectiva objetiva, seria progressivo o sistema de tributação no qual o mesmo volume de renda estaria submetido à mesma alíquota. Se uma pessoa ganha 100 e outra ganha 200, na parte em que a renda é igual (100) aplica-se a mesma alíquota. A metáfora dos copos do Professor Schoueri aqui é bastante didática[2]. Somente nas camadas de renda maiores verificam-se alíquotas maiores. Naquilo em que há igualdade de renda, vigora a identidade de alíquotas.

Da perspectiva subjetiva, por outro lado, se uma pessoa ganha 100 e outra ganha 200, toda a renda da segunda pessoa será submetida a uma alíquota maior. O parâmetro de comparação é a pessoa, e não a renda. Há um tensionamento com a eficácia do princípio da igualdade. Mas o critério da capacidade contributiva continua sendo atendido.

Seria possível cogitar, inclusive, que qualitativamente existem capacidades contributivas diferentes nos valores maiores, tendo em vista a redução do custo marginal do esforço para obtê-la nas maiores faixas de renda. Mas isso é tema para outro debate. O fato é que o tratamento (subjetivo) adotado nessa segunda linha de pensar também atende o princípio da progressividade.

O Projeto de Lei n. 1.087/2025 segue esse segundo caminho: toda a renda de quem aufere mais de R$ 600 mil está sujeita ao IRPFM. A fórmula matemática adotada indica que cada pessoa (na faixa entre R$ 600 mil e R$ 1,2 milhão) terá uma alíquota individual (em crescimento linear), conforme a sua renda. Acima de R$ 1,2 milhão, aplica-se a alíquota de 10%.

O fato de estarmos acostumados com a primeira forma de progressividade não significa que a segunda forma seja inválida.

Entendo que o Projeto de Lei n. 1.087/2025 atende ao princípio da progressividade, ao adotar mais de uma alíquota. Na verdade, considerando a faixa de

---

1 GALDINO, Guilherme. *A progressividade do Imposto de Renda "na forma da lei"*. São Paulo: Casa do Direito, 2024.

2 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2024, p. 414-415.

isenção, pode-se afirmar que o IRPFM trabalha com três faixas (isenção, entre R$ 600 mil e R$ 1,2 milhão, e acima de R$ 1,2 milhão). Além disso, o Projeto de Lei n. 1.087/2025 não revoga a atual tabela progressiva; trata-se, ao contrário, de um complemento.

Aqui pode surgir uma situação curiosa do ponto de vista da progressividade.

Se a isenção da faixa de R$ 5 mil mensais for aprovada, o Brasil passa a tributar a renda em três faixas de renda: (i) de zero a R$ 5 mil, teríamos uma isenção; (ii) de R$ 5 mil a R$ 5.830,85 (primeira faixa com tributação, de acordo com a atual tabela), aplica-se a alíquota de 22,5%; (iii) acima de R$ 5.830,85, aplica-se a alíquota de 27,5%, de maneira progressiva.

Se uma pessoa que tem renda superior a R$ 50 mil mensais (R$ 600 mil anuais) e a natureza do seu rendimento corresponder a dividendos (isentos, e essa isenção está mantida), essa pessoa estará submetida ao IRPFM à alíquota de 10%.

Já a pessoa que tem renda superior a R$ 7 mil (R$ 84 mil anuais) e essa renda decorrer do seu trabalho formal (baseado nas regras da CLT), essa pessoa estará submetida a uma alíquota de IRPF de 27,5% (as alíquotas progressivas de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%, permanecem conforme é hoje em dia), e, portanto, ela não pagará IRPFM (porque ela já paga mais de 10%).

A lógica da progressividade (de quem paga mais está submetido a uma alíquota maior) não estará sendo atendida: a comparação desses dois cenários indica que quem ganha menos continuará pagando mais.

Mesmo se for acolhido o argumento de que a carga tributária da pessoa jurídica deve ser considerada, é possível que a carga tributária total da PJ+PF seja inferior à da PF. Se, por exemplo, a pessoa jurídica estiver submetida ao regime no lucro presumido e ela for prestadora de serviços, a sua carga tributária (de IRPJ/CSL) corresponderá a 10,88%. Somando-se os 10% do IRPFM, a carga tributária sobre os dividendos de R$ 50 mil mensais acima mencionados (20,88%) seria inferior à carga tributária da PF apurada à alíquota de 27,5%. Essa diferença também é mantida se for acolhida a tese de que, na PJ, devem ser considerados todos os tributos federais (IRPJ, CSL, PIS e Cofins), que totalizam a alíquota de 14,53% em uma PJ prestadora de serviços.

Ou seja, a progressividade continua não sendo atendida no novo cenário.

Nessas comparações, há uma dificuldade técnica enorme para se verificar a alíquota efetiva de cada pessoa física, pois as deduções legais alteram esse cenário. Seria importante a Receita Federal publicizar os dados sobre o tema para permitir análises comparadas mais precisas.

O IRPFM tem os seus méritos ao buscar amenizar a situação atual, porque hoje essa comparação é entre a ausência de tributo sobre dividendos *versus* a tributação à alíquota de 27,5% sobre rendimentos do trabalho. A contrariedade maior ao princípio da progressividade se verifica no cenário atual. Nesse particular, o IRPFM dá maior efetividade ao princípio da progressividade (ao amenizar a discrepância), porém ainda de maneira insuficiente.

Por fim, ainda no âmbito da progressividade, vale comentar a comparação entre a pessoa física que ganha R$ 49 mil mensais e a pessoa física que ganha R$ 50 mil mensais. A primeira não pagará IRPFM, enquanto a segunda pagará. Há aqui um problema de progressividade? Eu entendo que não.

A existência de faixas de alíquotas diferentes voltadas à efetivação do racional da progressividade – de quem ganha mais paga proporcionalmente mais – pode ser baseada no elemento subjetivo da comparação progressiva, como dito acima.

Ou seja, não se compara a renda, e sim as pessoas. Se eu estou dentro ou fora da regra de isenção por uma diferença de um real, isso não é um problema de progressividade, porque as pessoas estão sendo tributadas de maneira proporcionalmente maior, em razão da sua renda. E, vale insistir, a tabela progressiva atual continua sendo aplicada.

Essa comparação pode caracterizar um problema de igualdade, mas a diferença de renda (ainda que seja um real mais) me parece um critério de discrímen legítimo.

3. O Projeto de Lei n. 1.087/2025 contraria o princípio da generalidade?

Como dito acima, o art. 153, § 2º, inciso I, da CF/1988 diz que o imposto de renda é informado pelo princípio da generalidade.

Cabe avaliar a sua aplicação no contexto do Projeto de Lei n. 1.087/2025. A seleção dos contribuintes que efetivamente têm renda tributável, ou seja, aqueles que manifestam capacidade contributiva para pagar imposto de renda no Brasil, necessariamente, resulta na segregação de um grupo bastante pequeno.

Daí um tensionamento entre a norma jurídica que institui um tributo que será pago por menos do que 141 mil brasileiros (0,06% da população) e o princípio da generalidade. Além disso, há uma segunda camada de tensionamento com o princípio da generalidade na norma jurídica que aumenta a faixa de isenção de imposto de renda, fazendo que apenas 10% dos brasileiros (mais ricos) estejam submetidos a esse tributo. Esse tensionamento pode ser visto, por outro lado, como uma efetivação desse princípio, como explicado abaixo.

O "critério" da generalidade é entendido pela literatura especializada como um princípio com conteúdos normativos construídos a partir de dois ângulos diferentes:

i) de uma perspectiva objetiva, Ricardo Mariz de Oliveira ensina que a generalidade seria o oposto da seletividade, isto é, toda renda deveria ser tributada, sem a adoção de discriminações aos diferentes fatores de produção de acréscimos[3];

[3] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do Imposto de Renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando (coord.). *Direito tributário* – estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 213-214.

ii) de uma perspectiva subjetiva, diversos estudiosos sustentam que generalidade significaria que todos que manifestam capacidade contributiva devem ser submetidos à tributação pelo imposto de renda[4].

Seja por um critério ou por outro, o Projeto de Lei n. 1.087/2025 atende o princípio da generalidade.

Da perspectiva objetiva, a existência de rendas subtributadas ou não tributadas contraria a eficácia do princípio da generalidade. Se todas as rendas tributáveis devem estar submetidas à incidência de imposto de renda, a instituição de isenções ou a implementação de mecanismos que reduzem tal campo de incidência caracteriza, em alguma medida, uma espécie de seletividade (aqui vista como o oposto de generalidade). É evidente que podem existir justificativas e fundamentos jurídicos para concessão de isenções e tratamentos diferenciados, mas cabe exigir a sua demonstração com força argumentativa suficiente para afastar ou mitigar a eficácia do princípio da generalidade. Se o Projeto de Lei n. 1.087/2025 busca capturar rendas que não estão sendo tributadas, como por exemplo os dividendos, nesse particular, há uma efetivação do princípio da generalidade, e não uma contrariedade a ele.

Da perspectiva subjetiva, cabe questionar: há um problema jurídico na seleção de um grupo muito pequeno de contribuintes? A meu ver, não há.

A redução da eficácia do princípio da generalidade é justificada por outros princípios constitucionais, tais como a ideia de sociedade justa e solidária (art. 3º, I, da CF), a capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF), a redução da desigualdade social (art. 3º, III, e art. 170, VII) e, mais recentemente incluído no texto constitucional, a justiça tributária (art. 145, § 3º, da CF).

Esses mesmos princípios já se aplicam atualmente para justificar a faixa de isenção que já afasta da tributação pelo imposto de renda mais de 50% dos brasileiros.

Aqui vale lembrar que a média da renda brasileira é inferior a R$ 2 mil, segundo dados do IBGE divulgados em 2024[5].

Ou seja, metade dos brasileiros tem renda mensal inferior a R$ 2 mil. O Brasil é um país pobre e isso deve ser levado em consideração na aplicação do princípio da generalidade (em sua perspectiva subjetiva), na medida em que a eficácia

---

[4] GUTIERREZ, Miguel. *O Imposto de Renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade*. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), 2009, p. 100; QUEIROZ, Mary Elbe de. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri: Manole, 2004, p. 36.

[5] Portal G1. Desigualdade no Brasil: rendimento mensal do 1% mais rico é 40 vezes maior que dos 40% mais pobres, abril de 2024. Disponível em: https://g1.globo.com/economia/noticia/2024/04/19/desigualdade-no-brasil-rendimento-mensal-do-1percent-mais-rico-e-40-vezes-maior-que-dos-40percent-mais-pobres.ghtml.

desse princípio tem como pressuposto a existência de manifestação de capacidade contributiva.

Aqui está o maior mérito do projeto: a iniciativa em tocar uma ferida importante da economia brasileira. O Brasil é um dos países mais desiguais do mundo do ponto de vista da renda. Os dados (do IPEA) utilizados na exposição de motivos do projeto são constrangedores. Também é constrangedor o dado divulgado pelo Governo de que a tributação de um grupo formado por 141 mil pessoas é suficiente para desonerar 14 milhões de pessoas, o que reforça o cenário de desigualdade socioeconômica no Brasil.

Essa desigualdade, obviamente, não tem origem apenas em questões tributárias, mas cabe reconhecer que os atuais mecanismos de tributação da renda ajudam a promovê-la, ao manter um sistema de tributação da renda em que os empregados de uma pessoa jurídica podem ter uma alíquota efetiva sobre a sua renda superior à alíquota efetiva dos sócios dessa mesma pessoa jurídica, sendo que a renda dos primeiros é menor do que a renda dos últimos. Logo, uma medida tributária adequadamente fundamentada e voltada ao combate da desigualdade da renda deve ser vista com bons olhos.

Essa avaliação deve ser feita em conjunto com o princípio da generalidade. O princípio da generalidade não pode ser aplicado sem considerar que o Brasil é um país essencialmente pobre do ponto de vista de renda. A cobrança de imposto de renda nesse cenário, em conformidade com o princípio da generalidade, deve necessariamente enfatizar a lógica de que o imposto de renda deve ser arcado apenas por aqueles que manifestam, efetivamente, capacidade contributiva.

Se o Brasil é um país em que poucas pessoas manifestam capacidade contributiva e esse grupo é atingido pelo imposto renda, o princípio da generalidade está atendido.

4. O Projeto de Lei n. 1087/2025 contraria o princípio da simplicidade?

A Emenda Constitucional n. 132/2023 inseriu, no texto constitucional, o princípio da simplicidade como um dos novos princípios do Sistema Tributário Nacional.

Como ensinam Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha, o conteúdo do princípio da simplicidade se aproxima bastante do conteúdo do princípio da praticabilidade e pode ser visto como um desdobramento da segurança jurídica[6].

Em matéria de imposto de renda, a simplicidade pode ser um problema, na medida em que se distancia da real manifestação de capacidade contributiva.

O imposto de renda é o tributo mais adequado para aferir a capacidade contributiva, desde que existam parâmetros de avaliação individual da situação de cada contribuinte.

---

[6] GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 752-780.

A renda é a riqueza que melhor expressa capacidade contributiva, e sua determinação individual é complexa, trabalhosa. Quanto mais um tributo aferir capacidade contributiva, mais justo ele é. No entanto, há um *trade-off* na apuração de um tributo sobre a renda de maneira equitativa. O custo de avaliação individual da situação de cada contribuinte para cobrar um tributo pode não se justificar em face da sua reduzida arrecadação. Quanto mais individualmente equitativo, mais complexo o tributo se torna.

Daí por que a praticabilidade ganha força na construção de políticas fiscais voltadas à eficiência na apuração de imposto de renda de maneira massificada. Quanto mais simples e padronizado, mais eficiente e menos onerosa é a fiscalização das regras aplicáveis.

Por outro lado, a redução do número de contribuintes a serem avaliados permite diferenciações menos padronizadas, atendendo ainda a eficiência na apuração do imposto de renda.

O IRPFM será pago por menos de 150 mil pessoas, conforme os dados da Receita Federal.

Tendo em vista o reduzido número de pessoas atingidas pela nova regra, parece haver um espaço para uma escolha política, desde que sejam atendidos os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Quanto menor o grupo de pessoas atingidas por um tributo, mais espaço há para complexidade.

De outro lado, parece-me que o IRPFM não é tão complexo como fazem crer as críticas a ele. As suas novidades e a sua fórmula matemática assustam em um primeiro momento, mas, após uma análise mais demorada, fico com a impressão de que se trata de um critério criativo e engenhoso de capturar determinadas manifestações de capacidade contributiva, acompanhado de um fator redutor, esse sim complexo.

Com base nessas premissas, não vejo uma redução injustificada da eficácia do princípio da simplicidade no Projeto de Lei n. 1.087/2025.

5. O Projeto de Lei n. 1.087/2025 e a sua eficácia

Os dados econômicos considerados para quantificar os impactos da implementação dos mecanismos propostos não devem ser vistos como estáticos. É evidente que os beneficiários de altas rendas adotarão medidas ou planejamentos tributários para buscar reduzir a sua nova carga tributária. Por isso, os números considerados no projeto podem sofrer alterações significativas.

A mobilidade do capital na faixa de renda das pessoas atingidas pelo projeto tende a ser mais alta em comparação com o restante da sociedade, sendo possível cogitar que algumas pessoas venham a apresentar a sua declaração de saída definitiva do Brasil para deixarem de ser residentes no País. Porém, eu especulo que o número de pessoas que deixarão o Brasil em função da eventual aprovação do projeto será pequeno.

Primeiro porque o projeto abrange assalariados de alta renda e prestadores de serviços remunerados com altos dividendos, cuja atividade provavelmente tem ligação direta e presencial com o Brasil. Segundo que o investidor estrangeiro em atividades no Brasil ou os prestadores de serviço com atividade remota com fonte pagadora no País também serão tributados. O caminho mais comum para reduzir a carga tributária sobre a renda no novo cenário tende a ser o aproveitamento das brechas remanescentes na legislação, a remodelação na alocação de capital e a adoção de medidas de distribuição disfarçada de lucros.

Vale observar que o grupo de pessoas que o Governo espera atingir com o novo imposto (IRPFM) é bastante diverso – embora todos ricos. A nova tributação tende a afetar desde os empresários e os sócios de pessoas jurídicas submetidas aos regimes do Lucro Presumido e do Simples Nacional, até os funcionários públicos que recebem altas remunerações (incluindo os chamados penduricalhos), e também os investidores em sociedades de capital, que aproveitam, licitamente, benefícios fiscais para reduzir a sua carga tributária efetiva.

Aqui também o projeto acerta: é constrangedor que os atuais mecanismos de tributação da renda permitam que os chamados penduricalhos do Poder Judiciário e do Ministério Público sejam desonerados de imposto de renda, sob o argumento de serem indenizatórios, quando claramente não caracterizam indenização. O livro de Bruno Carazza, *O país dos privilégios*[7], demonstra o histórico de indevidas caracterizações como indenizações dos valores – recebidos por integrantes do Poder Judiciário e do Ministério Público – que, claramente, têm natureza de renda.

O projeto não altera essa caracterização jurídica (talvez pela dificuldade na sua viabilidade política), mas deixa claro que tais valores estarão submetidos à tributação pelo IRPFM.

O projeto também acerta ao não acabar, nem restringir os benefícios fiscais de IRPJ concedidos para pessoas jurídicas submetidas ao regime do Lucro Real, que reduzem regularmente a sua carga tributária efetiva, com base em autorizações legais. Pelo contrário, o Projeto apenas onera o aproveitamento indireto dos efeitos desses benefícios fiscais, apenas nas pessoas físicas sócias das pessoas jurídicas deles beneficiárias, se houver distribuição de dividendos e se os valores recebidos pelas pessoas físicas forem superiores a R$ 600 mil por ano. Trata-se, portanto, de um recorte bastante específico.

6. O Projeto de Lei n. 1.087/2025 e os pontos de aprimoramento

Há pontos a serem aprimorados no projeto.

Um dos principais pontos a serem ajustados se refere ao teto para a tributação da renda pelo IRPFM. O projeto propõe três tetos diferentes: as alíquotas

[7] CARAZZA, Bruno. *O país dos privilégios*. São Paulo: Companhia das Letras, 2024.

nominais de 34% (regra geral), 40% (para seguradoras) e 45% (bancos). No entanto, se o IRPFM tributará a renda de pessoas físicas, o teto a ser considerado deveria ser a maior alíquota da tabela de progressividade do IRPF, isto é, o teto deveria ser 27,5%. Isso porque, sob a perspectiva da pessoa física, a natureza da atividade da pessoa jurídica na qual ela tem participação societária não define uma maior ou menor capacidade contributiva (para a pessoa física investidora). É dizer: se eu compro uma ação na bolsa do Itaú (banco) ou da CSN (indústria), o fato de o Itaú ser um banco em nada interfere na minha capacidade contributiva. Não é a atividade da empresa investida que define a capacidade contributiva da perspectiva do investidor. Há aqui um erro no projeto, ao adotar a perspectiva equivocada de quem é o titular da renda a ser tributada: é a pessoa física que será tributada, e não a respectiva pessoa jurídica. O teto deveria ser a maior alíquota da tabela progressiva das pessoas físicas (27,5%).

A visão econômica da carga tributária sobre a renda, de modo agrupado (34% na PJ + 10% na PF, por exemplo) não é compatível com a visão jurídica da manifestação de capacidade contributiva, que se limita à esfera patrimonial da pessoa física.

O projeto também merece críticas ao delegar ao Poder Executivo a concessão do poder para conceder, ou não, o crédito que evitará a pessoa física pagar imposto de renda acima do "teto" definido na Lei. Se realmente se pretende definir um teto e esse teto será efetivamente aplicado, deixar ao sabor do Poder Executivo a observância, ou não, desse teto gera insegurança jurídica. Será como se o teto fosse uma faculdade do Poder Executivo, e não um direito ou um critério de apuração da renda da pessoa física.

A eventual aprovação do Projeto de Lei n. 1.087/2025, todavia, não será uma medida suficiente para alterar significativamente os elementos promotores de desigualdade constantes da legislação de imposto de renda. Trata-se de mero ponto de partida em um conjunto necessário e adicional de medidas.

Abaixo, eu relaciono alguns exemplos de medidas que poderiam ser adotadas para aprimorar a tributação da renda no Brasil:

1) um dos principais motivos para que seja reduzida a tributação efetiva da renda no País está relacionado com o pequeno número de faixas na tabela progressiva de imposto de renda da pessoa física. Seria mais progressiva uma tabela com oito ou mais faixas, incluindo, por exemplo, mais três faixas adicionais, como 30%, 35% e 40%, para rendimentos mensais superiores a 15, 50 e 100 mil reais;
2) seria salutar a adoção de uma definição jurídica clara e precisa para o conceito de indenização, no contexto da atividade de servidores públicos, para fins da tributação da renda, impedindo que decisões administrativas dos Tribunais, do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) ou do Ministério Público caracterizem como indenizatórios valores que têm natureza de renda;

3) outro fator relevante para tributação reduzida na renda está nos percentuais de presunção no regime do Lucro Presumido. Presumir que todos os prestadores de serviços têm margem de lucro de 32% e todos os vendedores de mercadoria que têm margem de lucro de 8% é inadequado, porque equipara situações muito díspares. Aqui parece que a excessiva simplificação tem gerado injustiças. Melhor seria se houvesse um maior número de faixas de percentual de presunção, fixando diferentes percentuais dentro da receita bruta até 78 milhões (por exemplo, de 0 a 10 milhões, 32%; de 10 a 30 milhões, 38%; de 30 a 50 milhões, 42%; de 50 a 78 milhões, 50%) e, ainda melhor, se essa diferenciação levasse em consideração o número de empregados da pessoa jurídica. Ou seja, o coeficiente da percentual de presunção poderia ser reduzido conforme o maior número de empregados formalizados na pessoa jurídica, em linha com a sugestão do Professor Luís Eduardo Schoueri[8]. Assim, quanto maior o número de empregados, menor o percentual de presunção. Por exemplo, cada 100 empregados poderiam reduzir, proporcionalmente, 1% no percentual de presunção, incentivando a contratação formal de pessoas;
4) as regras brasileiras de tributação em bases universais (TBU) precisam ser alteradas, seja porque uma revisão do tema está contratada após a adoção pelo Brasil das sugestões da OCDE no contexto do Pilar 2 (como consta expressamente do art. 40 da Lei n. 15.079/2024), seja porque o regime atual prejudica a competitividade das empresas brasileiras, seja porque o Brasil se tornou um dos poucos países que não adota o regime de territorialidade (o oposto da TBU). As regras brasileiras de reconhecimento de resultados no exterior de empresas brasileiras deveriam ter como premissa a ideia de que apenas rendas passivas auferidas no exterior deveriam ser submetidas ao reconhecimento no Brasil, e as rendas ativas poderiam ser aqui tributadas caso o contribuinte contrarie alguma medida antiabuso. Assim, o Governo brasileiro estaria favorecendo a competitividade das empresas brasileiras no exterior, sobretudo agora, quando as cadeias de suprimentos estão sendo repensadas em função das medidas do governo Trump.

Caso o projeto seja aprovado, seria necessário realizar ajustes adicionais na legislação de imposto de renda, tais como:

1) a adoção de uma regra mais clara e mais abrangente para tratar da hipótese de distribuição disfarçada de lucros (DDL), o que se fará necessário no cenário de tributação dos dividendos. Toda tributação de dividendos

[8] SCHOUERI, Luís Eduardo. A Reforma Tributária e a tributação dos dividendos. *Portal Jota*, julho de 2021. Disponível em: https://www.jota.info/colunas/coluna-da-abdf/a-reforma-tributaria-e-a-tributacao-dos-dividendos.

gera problemas de DDL. São temas indissociáveis. O pagamento de despesas ou a compra de ativos pela pessoa jurídica no interesse do respectivo sócio não parecem ser hipóteses claramente abarcadas pelos arts. 60 e 62 do Decreto-lei n. 1.598/1977. É necessário, portanto, aprimorar esses dispositivos. Além disso, falta base legal para tratar da DDL nos regimes do lucro presumido e do lucro arbitrado, uma vez que os referidos dispositivos versam apenas sobre o regime do lucro real. É adequado prever uma nova base legal para DLL nesses regimes. Um caminho interessante seria tratar a despesa ou a compra de ativos pela pessoa jurídica no interesse da pessoa física como dividendo ficto, tributado pelo art. 16-B do trabalho. A palavra "emprego" no art. 6º-A proposto pelo projeto não me parece suficiente para endereçar o tema;

2) é recomendável adotar um corte temporal para apuração do IRPFM sobre lucros e dividendos oriundos de eventos anteriores à Lei, a fim de evitar judicializações. Embora a regra constitucional da irretroatividade da norma tributária (art. 150, III, *a*, da CF/1988) não seja aplicável ao caso, porque não houve "fato gerador" do novo tributo no passado, cabe reconhecer que essa regra constitucional não esgota a proteção da segurança jurídica enquanto princípio subjacente a qualquer regra tributária. Estamos aqui diante de uma situação em que o princípio (da segurança jurídica) tem eficácia mesmo diante de uma regra (da irretroatividade da lei tributária), na medida em que a regra não protege suficientemente o direito fundamental do contribuinte. Cabe, a meu ver, aplicar o racional das "grandfather rules", afastando a cobrança do IRPFM sobre os lucros e dividendos calculados sobre resultados de exercícios anteriores à vigência da nova lei, para proteger a expectativa legítima do investidor ou do sócio de pessoa jurídica que estruturou os seus negócios e investimentos esperando uma estabilidade jurídica das regras aplicáveis a sua situação. Essa delimitação temporal (aplicação apenas para lucros e resultados posteriores à Lei) estaria coerentemente alinhada com o tratamento dado pela Lei n. 9.249/1995 quando da instituição da isenção de dividendos. À época, os dividendos distribuídos sob a vigência da Lei n. 9.249/1995 porém baseados em resultado de exercícios anteriores à Lei permaneceram tributados;
3) o adicional da CSL, previsto na Lei n. 15.079/2024 (Pillar 2), deveria ser considerado no cálculo do "teto" do IRPFM. Isso não está claro no projeto.

Por fim, uma vez que o projeto adentrou na avaliação da alíquota efetiva do imposto de renda, é oportuno que a Receita Federal faça estudos e divulgue dados a respeito dos elementos que impactam as diferenças entre as alíquotas efetivas e as alíquotas nominais. É necessário discutir, de maneira republicana e democrática, esses fatores, pois eles podem estar dando ensejo a uma maior carga tributária para aqueles que pagam imposto de renda.

Nesse ponto, vale anotar que, em março de 2025, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento, na ADI n. 4.927, de que (i) o direito à educação não garante um direito à dedução ilimitada das despesas com educação na apuração de IRPF e (ii) que tal dedução contraria a progressividade, ao ser aproveitada apenas pela parcela da população mais rica, sendo que a população mais pobre já goza da isenção de imposto de renda. Essa decisão reforça a importância do debate sobre a eficácia dos princípios da progressividade e da generalidade em matéria de dedução de despesas na apuração de IRPF. Cogito, a título propositivo, que uma limitação à dedução das despesas com saúde, por exemplo, estaria alinhada com essa decisão do STF.

Conclusões

As considerações acima apresentadas permitem concluir que, embora demande alguns ajustes, o Projeto de Lei n. 1.087/2025 é juridicamente viável, porque colabora com a efetivação dos princípios da progressividade e da generalidade e porque apresenta razões suficientes para mitigar a eficácia do princípio da simplicidade. A pertinência dos ajustes acima sugeridos não prejudica a sua viabilidade jurídica.

Considerações sobre o Emprego de Instrumentos Interpretativos Publicados pela OCDE

Luís Eduardo Schoueri
Professor Titular de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Advogado em São Paulo.

Introdução

A utilização de instrumentos interpretativos publicados por organismos internacionais pode gerar alguma perplexidade, ainda mais quando se trata daqueles produzidos por entidades das quais o País (ainda) não faz parte, como é o caso da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Daí ser interessante examinar referências a seus documentos efetuadas por tribunais, tanto nacionais quanto estrangeiros, seja em casos em que se encontra remissão legal expressa, seja quando são vistos como expressão de certo consenso internacional, que dispensaria até mesmo sua menção pelo legislador. Nesse sentido, este artigo analisa em que medida documentos publicados por organismos internacionais (e.g. Comentários à Convenção Modelo da OCDE) são justificáveis como fontes interpretativas e qual o fundamento normativo que ampara sua aplicação.

Para tanto, a Seção 1 reconstrói os fundamentos da utilização dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE à luz da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT). Retoma-se a discussão quanto à natureza jurídica desses comentários – se integram o contexto do tratado ou se são classificados como trabalhos preparatórios, por exemplo – e, a partir disso, avaliam-se os limites de sua adoção com base nos arts. 31 e 32 da CVDT[1].

A Seção 2 expõe a prática jurisprudencial relacionada ao uso dos Comentários, com especial atenção a precedentes estrangeiros que fundamentam sua aplicação. A Seção 2.1 trata especificamente da experiência brasileira, a partir dos julgamentos dos Casos Engecorps e Vale, identificando como os tribunais nacionais têm recorrido a tais instrumentos.

A Seção 3 discorre sobre as referências expressas aos documentos da OCDE no ordenamento jurídico brasileiro. São discutidos exemplos recentes, como as novas regras de preços de transferência e o adicional da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), questionando-se a utilidade e a validade dessas remissões à luz do sistema constitucional brasileiro.

O artigo é encerrado com sínteses conclusivas.

---

[1] O tema já foi explorado pelo autor quando proferiu sua prova de erudição para o concurso em que foi aprovado como professor titular da Faculdade de Direito da USP. Cf. Luís Eduardo Schoueri, Tratados e convenções em matéria tributária. *Revista Direito Tributário Atual* v. 17. São Paulo: IBDT, 2003, p. 20-49.

1. Os Comentários à Convenção Modelo da OCDE e os arts. 31 e 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados

A Convenção Modelo da OCDE (CM OECD) é acompanhada por extensos Comentários aprovados pelo seu Comitê de Assuntos Fiscais. Diz-se, na Introdução à CM OCDE, que embora os Comentários não tenham sido elaborados para serem "anexados às convenções assinadas pelos países membros – que, ao contrário do Modelo, são instrumentos internacionais juridicamente vinculantes –, eles podem, ainda assim, ser de grande utilidade na aplicação e interpretação desses acordos". Em outras palavras, apesar de reconhecer seu caráter não vinculante, a OCDE defende que os Comentários possuem certo valor interpretativo.

A literatura especializada usualmente se refere aos arts. 31 e 32 da CVDT como substratos para consideração dos Comentários em conflitos concernentes à aplicação de artigos dos acordos de dupla tributação[2]. Como bem apontam Michael Lang e Florian Brugger, ainda que a CVDT não tenha sido internalizada por um Estado, "é geralmente reconhecido que as regras de interpretação contidas na Convenção de Viena codificam o direito internacional costumeiro já existente"[3]. Por consequência, qualquer consideração sobre os artigos constantes na CVDT seria aplicável, por força de seu caráter consuetudinário, a qualquer jurisdição. Ilustrativo desta questão é o caso *Thiel*, em que, durante a interpretação de um tratado entre Austrália e Suíça, a Suprema Corte da Austrália considerou que "as disposições da Convenção de Viena sobre interpretação refletem regras costumeiras aplicáveis à interpretação de tratados", sendo "adequado levar em conta os termos da Convenção ao interpretar o Acordo, mesmo que a Suíça não seja parte da Convenção"[4]. No Brasil, por muito tempo a aplicação da CVDT buscou igual amparo, o que hoje já não se faz necessário, visto que ela foi finalmente ratificada pelo Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009.

O art. 31 (1) da CVDT estabelece que "um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade"; por outro lado, além do texto do tratado, deve-se considerar (2) (a) "qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado". Tais dispositivos, que constituem o contexto mais próximo do tratado, foram bem denominados por Garbarino[5] "co-texto", já que são, em verdade, textos com igual estatura, elaborados e

---

2 Cf. D. A. Ward, Is there an obligation in international law of OECD member countries to follow the Commentaries on the Model? *The legal status of the OECD Commentaries*, IBFD, 2018, 5; J. F. Avery Jones; P. J. Hattingh, *Treaty interpretation* – global tax treaty commentaries, IBFD, 2021, 33-35; Michael Lang; Florian Brugger, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, *Austl. Tax F.* v. 23, 2008, 95-108 (98-99).

3 Cf. Michael Lang; Florian Brugger, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, *Austl. Tax F.* v. 23, 2008, 95-108 (97).

4 Suprema Corte da Australia, Thiel v Federal Commissioner of Taxation (1990) 171 CLR 338, 356.

5 Cf. Carlo Garbarino, *La tassazione del reddito transnazionale*. Pádua: Cedam, 1990, p. 538 e ss.

aprovados em idênticas circunstâncias. O mesmo dispositivo vai adiante para se referir a (2) (b) "qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado". Esta circunstância já é menos óbvia, já que sua "aceitação" não é necessariamente feita pelo mesmo órgão que aprovou o texto original. O art. 31 (3), por sua vez, descreve que serão levados em consideração, juntamente com o contexto, (a) "qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições"; (b) "qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação"; e (c) "quaisquer regras pertinentes de Direito Internacional aplicáveis às relações entre as partes". Por fim, o art. 31 (4) dispõe que "um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes"[6].

O art. 32 (1), por seu turno, indica que o intérprete poderá "recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31 ou de determinar o sentido quando a interpretação, de conformidade com o artigo 31" (a) "deixa o sentido ambíguo ou obscuro"; ou (b) "conduz a um resultado que é manifestamente absurdo ou desarrazoado". Mais uma vez recorrendo a Garbarino, tem-se aqui um contexto em sentido mais amplo, hipótese em que os meios subsidiários têm apenas a função de confirmar a interpretação alcançada por meio do método literal, que é privilegiado pelo art. 31 da CVDT. Nesse aspecto, parece admissível considerar, em uma análise caso a caso, o Comentário da OCDE, desde que fique demonstrado que as negociações se basearam nesse documento.

Michael Lang e Florian Brugger consideram que os Comentários à CM OCDE poderiam ser qualificados como "meios suplementares de interpretação" nos termos do art. 32 da CVDT. O raciocínio decorre do fato de que o referido artigo recorre a qualquer trabalho de evidencie a intenção comum das partes; dessa forma, na ocasião em que as negociações de um tratado forem baseadas na CM OCDE, os Comentários à CM poderiam ser de grande auxílio para a determinação do sentido próprio desta Convenção[7]. Não foi outra interpretação veiculada pela Suprema Corte da Australia, no já referenciado caso *Thiel*. Na oportunidade, a Corte assentou que "a Convenção Modelo e os Comentários (…) são documentos que servem de base para a celebração de acordos bilaterais contra a dupla tributação do tipo em questão e (…) fornecem um guia para o uso corrente

---

[6] No Brasil, o tema do contexto foi explorado, com profundidade, na tese de doutorado de Luís Flávio Neto, coordenador do Programa de pós-graduação *stricto sensu* do IBDT, cf. Luís Flávio Neto, *Direito tributário internacional*: "contextos" para interpretação e aplicação de acordos de bitributação. São Paulo: Quartier Latin, 2018, *passim*.

[7] Cf. Michael Lang; Florian Brugger, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, *Austl. Tax F.* v. 23, 2008, 95-108 (98).

dos termos pelas partes. São, portanto, meios suplementares de interpretação aos quais se pode recorrer nos termos do Artigo 32 da Convenção de Viena"[8].

Por outro lado, David A. Ward QC afirma que os Comentários não poderiam estar enquadrados no escopo do art. 32, tendo em vista que não constituem os "travaux préparatoires", referenciados como meios suplementares de interpretação nos termos da CVDT. De fato, como bem aponta o autor, "os verdadeiros *travaux préparatoires* de tratados bilaterais em matéria tributária não estão disponíveis, na maioria dos países – senão em todos –, aos contribuintes, aos tribunais ou ao público em geral"[9], razão pela qual "não se sabe quais posições as partes negociadoras efetivamente adotaram quanto à interpretação de um tratado bilateral específico"[10].

Ainda que os comentários sejam considerados no escopo do art. 32 da CVDT, cumpre rememorar que estes meios apenas exercem um papel secundário na interpretação dos tratados. Seu uso está restrito à confirmação do sentido resultante da aplicação do art. 31 da CVDT ou à determinação do significado de termos cujo sentido permaneça ambíguo ou obscuro, ou leve a um resultado manifestamente absurdo ou irracional. Ou seja, nesses casos, já não cabe pensar em inovação, mas apenas confirmação de um sentido: tendo o intérprete chegado a mais de um sentido possível, a partir do recurso aos instrumentos referidos no art. 31, os "meios suplementares" lhe darão certeza quanto a qual deve ser prestigiado. Em outros termos, sua utilização é restrita pelas alternativas interpretativas constantes no art. 31 da CVDT[11].

No âmbito do art. 31 da CVDT, os Comentários da OCDE podem ser considerados parte integrante do contexto interpretativo dos tratados, razão pela qual lhes é frequentemente atribuído "elevado valor persuasivo" nas acepções realizadas pelos tribunais. Foi justamente esta a interpretação dada aos Comentários no caso *Crown Forest Industries*, decidido pela Suprema Corte do Canadá[12]. Michael Lang e Florian Brugger destacam, igualmente, o § 4º do art. 31, segundo o qual um termo do tratado deve receber um sentido especial quando restar comprovado que essa era a intenção das partes. Para os autores, se for possível estabelecer, com base no próprio texto do tratado, que determinada convenção se inspirou no Modelo da OCDE, então "qualquer interpretação de boa-fé exige que o Modelo de Convenção da OCDE e os Comentários da OCDE sejam levados em considera-

---

8 Suprema Corte da Australia, Thiel v Federal Commissioner of Taxation (1990) 171 CLR 338, 350.

9 D. A. Ward, Is there an obligation in international law of OECD member countries to follow the Commentaries on the Model? *The legal status of the OECD Commentaries*, IBFD, 2018, 5.

10 D. A. Ward, Is there an obligation in international law of OECD member countries to follow the Commentaries on the Model? *The legal status of the OECD Commentaries*, IBFD, 2018, 5.

11 Cf. Michael Lang; Florian Brugger, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, *Austl. Tax F.* v. 23, 2008, 95-108 (98).

12 Suprema Corte Canadense, Crown Forest Industries (1995) 2 SCR 802, 827.

ção no processo interpretativo"[13], uma vez que "se os Estados contratantes optaram por adotar a redação do Modelo da OCDE ao formular determinada disposição, é razoável presumir que pretendiam atribuir a essa disposição o mesmo significado conferido pelo Modelo, conforme delineado na versão correspondente dos Comentários da OCDE"[14]. Igualmente, para Rainer Prokisch[15], os Estados contratantes, ao firmarem um acordo de bitributação, dispõem de duas possibilidades: ou adotam o texto da convenção-modelo da OCDE, utilizando, portanto, expressões e conceitos cujo sentido específico decorre do Comentário à CM OCDE e da jurisprudência internacional – o que favorece certo grau de uniformidade na interpretação do tratado –, ou optam por se afastar daquele modelo[16].

Por outro lado, ainda que se reconheça o valor interpretativo dos Comentários à CM OCDE, há, em sua aplicação, uma importante reflexão de ordem temporal. Como mencionado, a OCDE vem publicando, desde 1992, atualizações periódicas de seus comentários. A aplicação dessas versões posteriores a tratados firmados anteriormente, ainda que entre países-membros, não é isenta de controvérsias – apesar da defesa, no âmbito da própria OCDE, de uma abordagem interpretativa dinâmica, segundo a qual deve-se considerar os comentários vigentes no momento da interpretação, e não aqueles existentes à época da assinatura do tratado. Quando ao menos um dos contratantes não integra a OCDE, a aplicação dos comentários editados após a celebração do acordo não pode se fundamentar no entendimento comum das partes. Nesses casos, cabe ao intérprete verificar se os comentários apenas esclarecem elementos já presentes no texto do tratado ou se extrapolam seu conteúdo[17].

2. A prática dos tribunais e a utilização dos Comentários à CM OCDE

Independentemente da base normativa que se adote para justificar a utilização dos Comentários da OCDE, a prática internacional revela que esses Comentários são amplamente utilizados por tribunais de diversos países. No relatório da obra "The impact of OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Trea-

---

[13] Michael Lang; Florian Brugger, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, *Austl. Tax F.* v. 23, 2008, 95-108 (99).

[14] Michael Lang; Florian Brugger, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, *Austl. Tax F.* v. 23, 2008, 95-108 (99).

[15] Cf. Rainer G. Prokisch, Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, *Steuer & Wirtschaft International* n. 2, ano 4, fevereiro de 1994, p. 52-59 (58-59).

[16] Cf. Klaus Vogel; Rainer G. Prokisch, General Report in IFA, *Cahiers de Droit Fiscal International* v. LXXVIIIa, Interpretation of Double Taxation Conventions. Deventer: Kluwer Law International, 1993, p. 80.

[17] Luís Eduardo Schoueri, Tratados e convenções em matéria tributária, *Revista Direito Tributário Atual* v. 17. São Paulo: IBDT, 2003, p. 20-49 (39-40); Michael Lang, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, inGassner/Lang/Lechner, *Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht*, 1994, p. 11 e ss. (24 e ss.)

ties", Pasquale Pistone observa que países como Canadá, Países Baixos e Reino Unido "atribuem ao Modelo da OCDE e aos seus Comentários um valor quase vinculante"[18]. Outros países, como Austrália, República Tcheca e Alemanha, "o fazem em menor grau, tratando ambos mais como meios suplementares de interpretação"[19]. Já países como França, Itália e Eslovênia "conferem importância mais limitada à interpretação da OCDE, havendo decisões que a colocam em pé de igualdade com opiniões doutrinárias qualificadas"[20].

A título exemplificativo, no caso *Prévost Car Inc.*, julgado pela Corte de Apelação do Canadá, entendeu-se que "o reconhecimento global das disposições do Modelo de Convenção da OCDE e sua incorporação à maioria dos tratados bilaterais tornaram os Comentários ao Modelo uma referência amplamente aceita para a interpretação e aplicação das disposições desses tratados"[21]. Por outro lado, no já mencionado caso *Thiel*, a Suprema Corte da Austrália considerou que os Comentários constituem meios suplementares de interpretação, conforme previsto no art. 32 da CVDT. A Corte da Nova Zelandia, no caso *JFP Energy Inc.*, afirmou ainda que "as regras da Convenção da OCDE possuem um reconhecimento internacional, sendo utilizadas por países de todo o mundo e, por isso, sua linguagem deve ser interpretada com base em princípios amplos de aceitação geral, com a devida consideração aos Comentários e aos *travaux préparatoires*"[22]. A mesma perspectiva pode ser observada em decisão da Suprema Corte dos Países Baixos, segundo a qual "não há controvérsia de que os comentários elaborados pelo Comitê Fiscal da OCDE sobre o Modelo de Convenção são relevantes para a interpretação do texto convencional"[23].

De fato, as cortes estrangeiras, visando fundamentar a utilização dos comentários e seu âmbito de aplicação, referem-se geralmente aos arts. 31 e 32 da CVDT. Será este, igualmente, o caso do Brasil?

2.1. O exemplo brasileiro: o Caso Engecorps e o Caso Vale

Caso interessante em que se encontra referência a documento elaborado pela OCDE, posto que não aos Comentários propriamente dito, é o Engecorps, decidido pelo Superior Tribunal de Justiça. O conflito tratou da tributação de remessas destinadas à Espanha, em razão da prestação de serviços técnicos sem trans-

---

[18] Pasquale Pistone, General report, in Michael Lang et al., *The impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*. Cambridge University Press, 2012, 5-6.

[19] Pasquale Pistone, General report, in Michael Lang et al., *The impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*. Cambridge University Press, 2012, 5-6.

[20] Pasquale Pistone, General report, in Michael Lang et al., *The impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*. Cambridge University Press, 2012, 5-6.

[21] Corte Federal de Apelação, v. Prévost Car Inc., 2009 DTC 5721, 2009 FCA 57.

[22] Corte de Apelação da Nova Zelândia, Commissioner of Inland Revenue v. JFP Energy Inc, [1990] 3 NZLR 536.

[23] Suprema Corte dos Países Baixos, Caso 27.252, 2 de setembro de 1992.

ferência de tecnologia. Na oportunidade, o Ministro Mauro Campbell Marques considerou necessário averiguar se a contribuinte não estaria "fazendo uso de hibridismo"[24], conforme definido pela OCDE nos termos da Ação 2 do Plano *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Em síntese, tal ação recomenda a alteração das legislações internas para limitar a dedutibilidade de instrumentos híbridos que não sejam tributados no Estado beneficiário. A referência não parece acurada, já que o caso não dizia respeito à tributação de instrumentos híbridos, mas apenas à qualificação dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia à luz do tratado de dupla tributação firmado entre Brasil e Espanha. Ademais, a referida Ação 2 expressou claro entendimento da OCDE no sentido de que seria necessária implementação legislativa que negasse a dedutibilidade ou permitisse a tributação desses instrumentos, o que não foi o caso do Brasil, tornando, daí, a referência à mencionada Ação 2 imprópria no Brasil. Assim, diferentemente das referências feitas por cortes estrangeiras aos Comentários à CM OCDE, a menção à Ação 2 do Plano BEPS, neste julgamento, foi feita sem qualquer respaldo normativo que a justificasse.

Especificamente se referindo aos Comentários da OCDE, pode-se citar o caso Vale[25]. Neste processo, ainda pendente de decisão definitiva até a data de conclusão deste estudo, discute-se a compatibilidade das regras brasileiras de tributação em bases universais com o art. 7º dos acordos de dupla tributação. Durante o julgamento, o Ministro Gilmar Mendes referenciou trechos dos Comentários à CM CODE, segundo o qual "embora alguns países tenham considerado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação de sociedades estrangeiras controladas não conflitava com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário"[26]. No mesmo sentido, o Ministro Alexandre de Moraes entendeu que "a tributação imposta pelo Brasil está em conformidade com os parâmetros definidos pela OCDE"[27], razão pela qual não haveria qualquer incompatibilidade entre essas disposições e o art. 7º dos acordos de dupla tributação. Não se preocuparam os referidos julgadores em justificar o recurso aos Comentários.

Sob outra perspectiva, o Ministro André Mendonça entendeu, corretamente, que "os comentários da OCDE sobre as regras CFC são irrelevantes para a hipótese". Primeiro, porque o Brasil adota uma legislação própria, distinta do modelo de regras CFC considerado nos comentários da OCDE; segundo, porque "ainda que haja alterações nos comentários da OCDE, especialmente a partir de 2003, os acordos bilaterais não sofreram qualquer modificação expressa em seu texto"[28].

---

[24] Superior Tribunal de Justiça, REsp n. 1.759.081/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 15.12.2020, *DJe* 18.12.2020.

[25] Supremo Tribunal Federal, RE n. 870.214/RJ, Plenário, Rel. Min. André Mendonça.

[26] OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital* (2017), 53-54.

[27] Supremo Tribunal Federal, RE n. 870.214/RJ, Plenário, Rel. Min. André Mendonça.

[28] Supremo Tribunal Federal, RE n. 870.214/RJ, Plenário, Rel. Min. André Mendonça.

De fato, o ministro fez referência ao momento em que a OCDE passou a enfatizar a contenção à elisão (*tax avoidance*) e à evasão fiscal (*tax evasion*), destacando que os tratados em questão foram firmados antes dessa mudança de orientação e, portanto, "não poderiam ter seu significado alterado por uma mudança de paradigma da organização, sem a correspondente modificação literal dos acordos"[29]. Tal entendimento revela-se adequado, uma vez que, embora os Comentários à CM OCDE possam ter determinado valor interpretativo, sua prevalência sobre o texto expresso das convenções não se revela precisa. Assim, na ausência de alteração formal nos tratados que reflita tais mudanças interpretativas não haveria justificativa para fundamentar decisões com base nestes Comentários.

Ainda mais relevantes têm sido as recentes alterações legislativas no campo da tributação internacional. Nessas situações, a própria lei ou até mesmo instruções normativas fazem menção expressa aos instrumentos publicados pela OCDE. É o caso, por exemplo, das mudanças recentes nas regras de preços de transferência e a edição de normas sobre adicional de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

3. As referências aos documentos da OCDE na legislação nacional

No que se refere ao uso das Diretrizes da OCDE como instrumento de interpretação da legislação tributária concernente aos preços de transferência, Padwalkar e Peña[30] observam que há diferentes práticas entre os países. Alguns fazem referência expressa às Diretrizes diretamente na legislação (como Austrália e Reino Unido); outros optam por mencioná-las em normas infralegais, como decretos e regulamentos (caso de Bélgica, Itália e Países Baixos). Em certos países, a referência aparece na exposição de motivos das leis pertinentes (como na Itália e na Espanha). Por fim, há países que não fazem qualquer menção expressa às Diretrizes (como os Estados Unidos), incluindo-se entre eles aqueles em que, ainda assim, os tribunais reconhecem seu valor interpretativo (como Canadá e Colômbia).

No Brasil, encontramos soluções em que a referência se faz pelo texto legal e outro caso em que se dá por norma infralegal. A referência a prática da OCDE por norma infralegal se deu, no Brasil, no campo dos preços de transferência. Com efeito, o art. 1º, § 4º, da Instrução Normativa (IN) n. 2.161, estabelece que as Diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), conforme contidas no relatório "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022", bem como "suas futu-

---

[29] Supremo Tribunal Federal, RE n. 870.214/RJ, Plenário, Rel. Min. André Mendonça.

[30] Abhishek Padwalkar; Camilo Rodriguez Peña, Normative conflicts when applying the arm's length principle: when soft law developments meet hard law realities of national legislation, *World Tax Journal*, Amsterdam, 15.2, 2023, 205-233 (213).

ras alterações, quando expressamente aprovadas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB, são fontes subsidiárias para a interpretação e integração das normas de controle dos preços de transferência", ressalvadas, contudo, as diretrizes que "forem contrárias ou inconsistentes em relação à Lei n. 14.596, de 14 de junho de 2023". Não há o que censurar, neste aspecto, a citada norma, já que a remissão não implica inovação, ganhando apenas o valor jurídico do texto administrativo que lhe dá suporte. Noutras palavras, a Receita Federal do Brasil toma como seu o entendimento da OCDE, estando, daí, restrito ao alcance que uma norma administrativa possa alcançar.

A referência feita pela Receita Federal do Brasil ao entendimento da OCDE pode alcançar efeitos práticos, especialmente quando se encontram temas que não tenham sido expressamente enfrentados pela norma administrativa que lhe deu suporte. Tal, por exemplo, o caso das comparáveis deficitárias. O art. 30 da IN n. 2.161/2023 e seus parágrafos somente se aplicam ao uso de dados de múltiplos anos, não existindo fundamento para que sejam considerados no caso de *benchmarking* que se refira a dados de um único ano. As Diretrizes da OCDE, por sua vez, trazem orientações mais detalhadas, sugerindo que transações não controladas com prejuízo devem passar por investigação mais aprofundada para verificar sua comparabilidade[31]. Embora não defendam seu descarte automático, as Diretrizes recomendam cautela no uso dessas comparáveis. Em especial, devem ser excluídas da amostra aquelas cujos prejuízos não representem condições normais de mercado ou revelem níveis de risco incompatíveis com os observados nas transações controladas. Por outro lado, comparáveis com prejuízo que atendam aos critérios de comparabilidade não devem ser rejeitadas unicamente por apresentarem perdas. Em síntese, todas as informações relevantes devem ser consideradas, sendo inadequada a aplicação de uma regra automática para inclusão ou exclusão de comparáveis deficitárias. A exclusão deve ocorrer apenas quando houver fundamentos concretos que indiquem a não comparabilidade com a transação controlada.

Mais problemático, no Brasil, foi recente caso em que o próprio legislador fez referência expressa aos documentos interpretativos da OCDE, como ocorreu com o art. 3º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 15.079, de 27 de dezembro de 2024. Segundo sua redação, os atos da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, do Ministério da Fazenda, que regulamentam o adicional da CSL, "deverão ser elaborados e periodicamente atualizados para que estejam em consonância com os documentos de referência aprovados pelo Quadro Inclusivo da OCDE, e suas disposições devem ser estabelecidas de modo a preencherem os requisitos para qualificação do Adicional da CSLL como um *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT)*". Para tanto, "consideram-se documentos de referência o Modelo de

[31] OCDE, *Transfer Pricing Guidelines*, 2022, para. 3.64-66.

Regras (*Model GloBE Rules*), o Comentário (*Commentary to the GloBE Rules*), as Orientações Administrativas (*Agreed Administrative Guidances*) e demais regras, orientações, procedimentos e atualizações posteriores aprovadas pelo Quadro Inclusivo da OCDE para a implementação coordenada da tributação mínima efetiva". Em substância, o dispositivo inclui expressamente também as atualizações futuras aprovadas no âmbito do Inclusive Framework da OCDE.

A referência, pelo legislador nacional, aos documentos da OCDE (inclusive os ainda não publicados!) não pode deixar de causar espécie. Afinal, o País não é membro da OCDE. Ainda que representantes da nossa Administração tenham colaborado no esforço para a elaboração daqueles documentos (e, por hipótese, tenham tido voz ativa), não se trata de assunto que tenha passado pelo crivo parlamentar.

O caso recorda o paradigmático julgamento efetuado pela Corte colombiana. Naquele país, o art. 260-9 da Lei n. 788, de 2002, estabeleceu que "para a interpretação do disposto neste capítulo, serão aplicáveis as Diretrizes sobre Preços de Transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais, aprovadas pelo Conselho da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), na medida em que sejam compatíveis com as disposições do Estatuto Tributário". Enfrentando com rigor a questão, a Suprema Corte declarou tal dispositivo inconstitucional, argumentando que "se trata de normas elaboradas por um organismo internacional do qual a Colômbia não é membro e que não foram incorporadas ao ordenamento jurídico interno por meio do procedimento previsto na Constituição; por isso, não podem ter efeito vinculante no país"[32]. Além disso, a Corte entendeu que as Diretrizes da OCDE "não constituem normas jurídicas derivadas de tratado internacional aprovado pela Colômbia", razão pela qual "tais disposições não estariam sujeitas a controle judicial no país".

Em síntese, os documentos publicados pela OCDE podem se revelar de grande utilidade enquanto se limitarem ao *status* de referências para o entendimento da Administração, desde que por esta expressamente analisadas e aprovadas. No entanto, esses instrumentos podem, por vezes, entrar em conflito com as próprias normas que a eles fazem referência. Soma-se a isso uma preocupação de ordem constitucional, hipótese em que parecem irretocáveis os argumentos utilizados pela Suprema Corte Colombiana. De fato, há a possibilidade de que tal remissão a instrumentos internacionais configure uma indevida delegação de competência legislativa a um organismo estrangeiro, cuja produção normativa escaparia ao controle de constitucionalidade previsto no ordenamento brasileiro. Nesse cenário, a validade de normas que atribuem efeito vinculante às diretrizes da OCDE poderia ser plenamente questionada.

---

[32] Corte Constitucional Colombiana, Caso n. C-690-03, j. 12.08.2003.

Conclusão

Embora os Comentários à Convenção Modelo da OCDE não sejam vinculantes, sua relevância interpretativa é amplamente reconhecida tanto pela literatura especializada quanto pela jurisprudência internacional, especialmente com fundamento nos arts. 31 e 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. A depender da situação fática – como a existência de clara inspiração no Modelo da OCDE ou a necessidade de suprir ambiguidade interpretativa – tais Comentários podem ser considerados meios suplementares ou até elementos do próprio contexto interpretativo. No entanto, não se admite referência acrítica, especialmente quando se pretende utilizar documento que sequer existia quando da assinatura do tratado. Como procurou-se demonstrar, a prática de diversos tribunais estrangeiros corrobora essa abordagem. No Brasil, contudo, a utilização dos Comentários é inconsistente, sendo sua referência realizada, por vezes, sem qualquer justificativa que respalde sua utilização.

Tem-se observado, recentemente, um movimento normativo de incorporação expressa de documentos elaborados pela OCDE – como as Diretrizes sobre Preços de Transferência e os Comentários às *GloBE Rules*. Esse fenômeno levanta uma relevante questão constitucional, como foi observado no caso colombiano. Remissão a instrumentos internacionais podem resultar, por vezes, em uma indevida delegação de competência legislativa a organismo estrangeiro, cuja produção normativa não se submete ao controle de constitucionalidade previsto no ordenamento jurídico – eis um ponto de inflexão a ser enfrentado.

Acordo de Precificação Antecipada – APA: uma Vacina para prevenir Litígios Complexos e Substanciais sobre Preços de Transferência

Luís Flávio Neto
Doutor e Mestre em Direito Tributário pela USP. Professor e Coordenador do Mestrado em Direito Tributário Internacional do IBDT. Ex-Conselheiro Titular da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF. Advogado.

Victor Polizelli
Doutor e Mestre em Direito Tributário pela USP. Graduado em Contabilidade pela USP. Professor do Mestrado em Direito Tributário Internacional do IBDT. Coordenador do Curso de Especialização em Tributação Internacional do IBDT. Advogado.

1. Introdução: elegibilidade e barreiras de acesso ao APA conforme o art. 6° da IN em Consulta Pública

A complexidade inerente à nova legislação de preços de transferência introduzida pela Lei n. 14.596/2023 tem a tendência de gerar substancial aumento de dúvidas e de litígios, que se somariam ao importante estoque do contencioso administrativo e judicial brasileiro.

A adoção eficaz dessas regras alinhadas às "Transfer Pricing Guidelines" da OCDE e às ações 8, 9, 10 e 14 do projeto BEPS exigirá medidas vocacionadas à adequada resolução de disputas entre a administração fiscal brasileira e os contribuintes. E como prevenir é melhor do que remediar, essas medidas não se resumem a equipar o CARF e o Poder Judiciário com as ferramentas necessárias para lidar com essa matéria tão sofisticada. É preciso mitigar o próprio surgimento dos litígios, com medidas de profilaxia próprias à prática internacional de preços de transferência.

Nesse contexto, o chamado "Advance Pricing Agreement – APA" desponta como método específico de prevenção de litígios sobre preços de transferência. Enquanto outros mecanismos alternativos, como a arbitragem, procuram colocar fim a litígios já instaurados ("resolução"), o APA atua para evitar que estes ocorram ("prevenção"). Por atuar de forma profilática, está mais para uma vacina do que para um remédio.

Com olhos na experiência internacional, a OCDE e a ONU observam que programas de APA têm o mérito de eliminar incertezas, provendo um ambiente mais favorável aos investimentos por tornar previsível o tratamento tributário de transações internacionais. Por meio de um APA, fiscos e contribuintes, trabalhando juntos na análise de um caso concreto, podem antecipadamente chegar a um comum acordo sobre a adequada aplicação das regras de preços de transferência, com vistas a questões específicas. Tais questões podem envolver o método a ser

adotado, critérios de seleção de comparáveis de mercado, ajustes apropriados, intervalo de margens *arm's length*, e, ainda, premissas críticas quanto a eventos futuros que permitam a adoção do APA ao longo de um determinado período[1].

Também vale destacar, das observações emitidas por OCDE e ONU, que o APA pode ser um mecanismo particularmente útil às administrações tributárias, seja para adquirir experiência sobre a própria matéria de preços de transferência e sobre diversos aspectos do mercado internacional, seja para dar o tratamento adequado a setores com operações específicas, como *commodities*, assim como para muitos outros temas. Destacam, também, que o APA bilateral (ou MAP APA), com a participação dos dois países em que estão estabelecidas as empresas do grupo multinacional com transações entre si sujeitas a controle de preços de transferência, tem vantagens substanciais em relação ao APA unilateral, em que um único país participa do procedimento[2].

Nesse contexto, a expectativa em torno de um programa de APA é que promova um ambiente fiscal mais estável e favorável ao investimento, fortaleça a cooperação internacional e o melhor entendimento pelas autoridades fiscais de práticas comerciais globais, assim como evite a dupla tributação e reduza os gastos dos setores público e privado com o contencioso tributário[3].

Ao introduzir no Brasil o novo regime de preços de transferência, procurando alinhar-se às recomendações da OCDE quanto ao APA, a Lei n. 14.596/2023 previu a adoção de um "Processo de Consulta Específico em Matéria de Preços de Transferência", que vem sendo nomeado de "Acordo de Precificação Antecipada Unilateral – APA" pela Receita Federal em Consulta Pública quanto ao texto da Instrução Normativa que regulamentará o tema. A Lei n. 14.596/2023 também previu a adoção do APA bilateral (ou MAP APA), com relação ao qual a IN em Consulta Pública ainda não propôs qualquer regulamentação, possivelmente pelo fato de que a regulamentação do MAP pela IN RFB n. 1.846/2018 já seria suficiente para a aplicação do MAP APA.

O presente texto procura colaborar justamente com um aspecto dessa IN em Consulta Pública, presente em seu art. 6º, que trata da elegibilidade e de barreiras de acesso ao APA unilateral:

---

1 OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Paris: OECD Publishing, 2022. Chapter IV, par. 4.134 e 4.153; UN. *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2021*. Nova Iorque: United Nations, 2021, par. 15.3.4.1 – 15.3.4.5.

2 OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Paris: OECD Publishing, 2022. Chapter IV, par. 4.157. UN. *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2021*. Nova Iorque: United Nations, 2021, par. 15.3.4.1 – 15.3.4.5.

3 OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Paris: OECD Publishing, 2022. Chapter IV, par. 4.153-57. par. 15.3.4.5.

> "*Art. 6º* Poderá apresentar Proposta de APA o contribuinte que realize ou pretenda realizar transações sujeitas ao controle de preços de transferência e participe do programa de conformidade cooperativa fiscal há pelo menos seis meses.
> *Parágrafo único*. A RFB poderá definir o quantitativo máximo de propostas de APA a serem aceitas para análise por ano, levando em conta a sua capacidade operacional."

O dispositivo tem a finalidade de restringir o volume de demandas por APAs por parte das empresas, estabelecendo, para tanto, as três barreiras de acesso a seguir.

i) *Interesse de agir*. Art. 6º, *caput*: realizar ou pretender "realizar transações sujeitas ao controle de preços de transferência"
ii) *Formalidades burocráticas*. Art. 6º, *caput*: participar "do programa de conformidade cooperativa fiscal há pelo menos seis meses")
iii) *Limitação quantitativa*. Art. 6º, parágrafo único: número "máximo de propostas de APA a serem aceitas para análise por ano, levando em conta a sua capacidade operacional".

A Lei n. 14.596/2023 estabelece ainda barreira diversa, prevendo *(iv) custas elevadas* como um filtro importante para a seleção de empresas candidatas ao APA, com taxa para a proposta do acordo no valor de R$ 80 mil.

Sob o aspecto redacional, o art. 6º da IN em Consulta Pública merece atenção, inclusive por não definir a qual programa de conformidade faz referência. Se a redação escolhida fosse "de um programa...", então entenderíamos que a participação no Confia, Sintonia, OAE, ou em qualquer outro programa de conformidade, seria suficiente para atender ao requisito. Ocorre que o trecho "do programa" faz supor a particularização de um determinado programa de conformidade, mas de maneira lacunosa, deixando-se de mencionar qual seria este.

Independentemente do aspecto redacional, há elementos que demonstram que, das barreiras sugeridas no referido art. 6º, apenas a primeira e a terceira têm paralelo com as práticas internacionais. Por outro lado, a segunda barreira, com a exigência de participação em programas de conformidade por mais de seis meses, além de não encontrar paralelo com as práticas internacionais, pode retardar demasiadamente ou mesmo atrapalhar a efetiva implantação de em programa de APA no Brasil.

Com a adoção das novas regras de preços de transferência desde 2023 (opcionalmente, mas obrigatoriamente desde 2024), o efeito profilático útil do programa de APA, que é prevenir litígios de grande monta, pode chegar tarde demais para algumas empresas de grande porte. Uma empresa que genuinamente poderia firmar um APA para prevenir importantes litígios, poderá enfrentar exposição de grande monta, abrangendo diversos anos-fiscais, caso o acesso a um APA exigisse todos os seguintes fatores: a conclusão das etapas atuais de teste para a expansão do projeto piloto Confia, a eventual reabertura de novas inscri-

ções ao programa e adoção das providências próprias desde programa generalista, o prazo de análise e de admissão dos pedidos, o seu efetivo atendimento por ao menos seis meses e, apenas então, a elegibilidade para se apresentar uma proposta de APA.

Este breve texto pondera alternativas que cumpririam com a necessidade da Receita Federal de limitar o número de propostas levando-se em conta a sua atual capacidade operacional, mas que não imponham obstáculos que retardem demasiadamente a sua efetiva implementação no Brasil, inclusive com vistas a eventuais discussões relacionadas aos princípios constitucionais da igualdade e da proporcionalidade.

2. Características fundamentais do APA: cooperação, transparência e natureza hermética

O APA tem como características fundamentais a transparência e a cooperação genuína entre a administração fiscal e o contribuinte, com marcante natureza autônoma ou mesmo hermética. Essa natureza autônoma ou hermética do APA decorre de seu objeto, procedimento e sigilo.

O acordo resultante desse procedimento será restrito a específicos aspectos da apuração dos preços de transferência (critérios de seleção de comparáveis, ajustes apropriados, intervalo de margens *arm's length* etc.) para fins de IRPJ e CSLL. Diz-se, daí, ser inerente ao APA a *transparência hermética*, em que: *(1)* o contribuinte deverá fornecer, de maneira colaborativa ou mesmo proativa, todas as informações necessárias para a adequada apuração dos preços de transferência; e *(2)* as informações obtidas pela equipe de APA não devem ser compartilhadas com outras equipes da administração fiscal, especialmente para fins de fiscalização de outros temas.

A implementação do programa de APA por meio de um procedimento específico conduzido por equipes segregadas, sem o compartilhamento de informações com outras equipes da administração fiscal, com foco na prevenção de litígios especificamente relacionados à apuração de preços de transferência, são traços marcantes desse procedimento hermético[4].

Essa transparência inerente ao APA certamente pode afugentar empresas com pouco apreço pelo *compliance* fiscal e que não tenham a intenção de ser cooperativas com o fisco. Com efeito, a condução de um APA deve interessar primordialmente a contribuintes com um bom histórico de cumprimento das normas fiscais[5]. Contribuintes que pretendam firmar um APA devem estar dispostos a fornecer, com transparência, todas as informações necessárias para que a admi-

---

4 UN. *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2021*. Nova Iorque: United Nations, 2021, par. 15.3.5.1.

5 OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Paris: OECD Publishing, 2022. Chapter IV, par. 4.163.

nistração fiscal compreenda adequadamente os fatos e as circunstâncias envolvidas. Note-se que algumas das informações que interessam a um APA não seriam cogitadas em um programa de conformidade mais generalista ou em procedimentos de fiscalização convencionais relacionados a outras matérias.

Preservar essa natureza hermética do APA certamente deverá ser uma preocupação importante para o êxito do programa. A OCDE enfatiza o caráter sigiloso dos dados fornecidos em meio a um APA, que devem ser mantidos sob a guarda dos auditores fiscais destacados para a negociação do acordo e não devem ser sequer compartilhados com outras equipes da administração fiscal[6].

A genuína cooperação entre fisco e contribuinte também é, sem dúvidas, outra das características mais determinantes em um APA. Sem a predisposição tanto do contribuinte como das autoridades fiscais para atuar de maneira genuinamente cooperativa, não é recomendável dar início a um APA.

No APA, a cooperação entre fisco e contribuinte pode alcançar patamares superiores aos existentes em outros programas de conformidade cooperativa, inclusive considerando-se os existentes no sistema jurídico brasileiro. A título de exemplo, a OCDE sugere que esse ambiente colaborativo alcance empresas do grupo multinacional localizadas em outras jurisdições, que podem fornecer dados relevantes de maneira voluntária, incluindo informações relacionadas às metodologias que consideram mais razoáveis em face dos fatos e circunstâncias que lhe são particulares, entre outros fatores relevantes[7].

A transparência e a cooperação são posturas que evidenciam, de maneira autêntica, a boa-fé de empresas dispostas a aderir a um APA. A administração fiscal pode inclusive colocar fim a um APA quando verificar a ausência de boa-fé, colaboração ou *compliance* adequados, conforme indica a IN em Consulta Pública. Dessa forma, como será mais bem exposto nos tópicos adiante, a exigência de participação em programas de conformidade como critério de elegibilidade ao APA é uma redundância desnecessária ou mesmo prejudicial ao sucesso do programa.

3. Aproximações e distinções de programas: APA e Confia

Programas de conformidade cooperativa, em sua essência, têm o mérito de promover um relacionamento colaborativo e de confiança mútua entre a administração fiscal e os contribuintes.

O piloto do "Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal – Confia", em particular, foi instituído pela Portaria RFB n. 387/2023. Neste momento, o proje-

---

6 OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Paris: OECD Publishing, 2022. Chapter IV, par. 4.167-168. UN. *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2021*. Nova Iorque: United Nations, 2021, par. 15.3.5.1

7 OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Paris: OECD Publishing, 2022. Chapter IV, par. 4.144.

to está em fase de "testes", considerando as cinco fases definidas para o piloto (alinhar, desenhar, testar, implementar e expandir).

O prazo para "candidaturas" ao piloto do Confia durou menos de um mês, de 18 de março a 12 de abril de 2024. Atualmente, portanto, não é mais possível o acesso ao projeto.

Puderam se candidatar ao piloto do Confia empresas sujeitas ao acompanhamento especial da Receita Federal que, em 2022, tenham declarado receita bruta maior ou igual a R$ 2 bilhões e tributos de ao menos R$ 100 milhões e sem valores em situação de débito e, ainda, que preenchessem algumas outras características.

Dentre outros critérios de elegibilidade ao piloto do Confia, a Portaria RFB n. 387/2023 requer a "maior propensão à conformidade tributária", aferida pela análise de regularidade cadastral, verificação do grau de endividamento, das obrigações tributárias acessórias (escriturações, declarações e documentos fiscais, em especial a existência de omissões), das obrigações tributárias principais, em especial sua consistência e a adimplência, assim como consistência, possíveis omissões e divergências relativas às informações prestadas.

As empresas que desejassem se candidatar ao piloto do Confia, além de estarem submetidas a auditoria independente, também deveriam apresentar estrutura de governança corporativa tributária eficaz, com a "existência e prática de política corporativa tributária bem definida e comunicada, aprovada no nível estratégico da empresa", estrutura de controle e gestão de riscos "com processos e procedimentos capazes de identificar, mitigar e monitorar os principais riscos de conformidade tributária e aduaneira de forma contínua e consistente" e, ainda, sistema de gestão de conformidade tributária, igualmente com políticas e procedimentos bem estabelecidos.

Ao final do período de inscrição, a Receita Federal selecionou apenas 20 empresas voluntárias. A seleção priorizou, nesta ordem, participantes do Teste de Procedimentos (Portaria RFB n. 210/2022), participantes do Fórum de Diálogo do Confia (Portaria RFB n. 71/2021) e, a partir daí, as demais pessoas jurídicas, classificadas por valor decrescente de receita bruta.

Os objetivos do piloto do Confia previstos no art. 2º da Portaria RFB n. 387/2023, além do desenvolvimento do programa em si, envolvem questões procedimentais, como processos de trabalho em formato cooperativo para a emissão de CND. Ademais, a participação no piloto do Confia também almeja desenvolver atuação colaborativa para análise de questões fiscais de iniciativa da RFB e, também, do contribuinte.

Programas como APA e Confia têm em comum a vocação de promover o bom relacionamento entre fisco e contribuintes. Mas há distinções importantes.

Em primeiro lugar, enquanto a cooperação mútua e a transparência podem ser indicadas como fins de programas de conformidade como o Confia, em pro-

gramas de APA esses elementos são pressupostos. Sem cooperação mútua e transparência, o APA não tem condições de prosseguir e cumprir com a sua finalidade, que é a definição de aspectos determinantes na apuração de preços de transferência para prevenir litígios.

Quanto ao escopo, é clara a distinção. Enquanto o Confia tem escopo mais generalista, o programa de APA tem escopo hermético, com objeto, procedimento e sigilo próprios, reclusos a elementos para a apuração de preços de transferência.

A natureza hermética do APA, verificada não apenas pela necessidade de implementação por equipe segregada da administração fiscal, mas também por sua vocação de evitar o surgimento de litígios de grande monta especificamente relacionados à apuração de preços de transferência, torna-o autônomo em relação a programas de conformidade mais amplos como o Confia.

Assim, programas de APA são autônomos em relação a programas de conformidade fiscal mais generalistas como o Confia, pois um independe da existência do outro. Eventuais percalços na implantação de um deles não podem ser empecilho para o bom desenvolvimento do outro.

Além desses fatores, o programa de APA apresenta uma urgência distinta e que deve ser considerada para que o seu desenvolvimento seja autônomo em relação ao Confia ou outros programas de conformidade.

Considerando a adoção opcional das novas regras de preços de transferência desde 2023 ou, obrigatoriamente, a partir de 2024, caso um programa de APA já estivesse em andamento neste momento (dezembro de 2024), seria possível cogitar que algumas empresas já estariam iniciando as tratativas para a negociação de um acordo. Considerando dois anos como um prazo razoável de duração para o processo de negociação, seria possível cogitar que os primeiros anos de adoção das novas regras de preços de transferência poderiam ser contemplados por esse APA, o qual teria efeito pelos quatro anos subsequentes (Lei n. 14.596/2023, art. 38, § 3º).

No entanto, caso o acesso ao APA fique condicionado à participação em programas de conformidade piloto que ainda estão em fase de testes e cujas novas inscrições seriam abertas em um futuro incerto, então haverá um retardamento injustificado da implementação de APAs. Condicionar o acesso a um APA à prévia participação em programas de conformidade é trazer critérios demasiadamente restritos de admissão, misturando programas que são descasados quanto aos seus objetivos.

Como o APA atua de forma profilática, assim como a vacina deve ser aplicada antes da doença, a sua implementação deve preceder a instauração dos litígios, tornando urgente a implantação do programa. Deixar que transcorram diversos anos suscetíveis a grandes litígios pode tornar a vacina inócua, exigindo que se adotem os tradicionais "remédios" do contencioso administrativo e judicial que poderiam ter sido evitados.

4. Redundâncias restritivas que prejudicam a implementação do programa de APA

Há redundância ao se exigir que empresas que estejam dispostas a atuar com transparência, cooperação e boa-fé para as tratativas necessárias ao APA sejam, cumulativamente, formalmente participantes de programas de conformidade há pelo menos seis meses. Ocorre que o próprio procedimento do APA já tem o condão de filtrar contribuintes com a postura em questão, afugentando empresas receosas com eventuais exposições.

Note-se que o art. 5º da minuta da IN em Consulta Pública também indica que a Receita Federal poderia desistir de maneira fundamentada do APA a qualquer momento no decorrer da negociação, "especialmente nos casos em que o contribuinte não atuar de forma cooperativa".

Ou seja, o chamado "cooperative compliance" já é inerente ao APA. Essa redundância pode explicar por que outros países não adotam esse critério de prévia participação em programa de conformidade para selecionar as contribuintes elegíveis ao APA, bem como não é um critério recomendado pela OCDE ou pela ONU. Sem cooperação, transparência e boa-fé o APA não caminhará de qualquer maneira.

Mais do que isso, sob a perspectiva constitucional brasileira, a redundância restritiva em questão pode não respeitar os princípios da igualdade e da proporcionalidade.

O princípio da igualdade requer que pessoas que se encontrem em situação equivalente recebam tratamento jurídico equivalente, podendo haver distinção na medida necessária para equalizar as posições das situações comparadas. O teste imposto ao caso, portanto, seria: empresas que se encontrem em situação equivalente (plena aptidão para cooperação, transparência e boa-fé) devem ser tratadas de maneira diametralmente oposta a aquelas 20 participantes do piloto do Confia, ou devem receber tratamento equivalente?

O requisito formal do art. 6º da IN em Consulta Pública tem o potencial de impor tratamento diametralmente oposto a empresas com equivalente aptidão para cooperação, transparência e boa-fé. Enquanto qualquer uma das 20 empresas que integram o piloto do Confia poderia acessar o APA, qualquer outra empresa com perfil equivalente quanto à sua aptidão de cooperação e zelo ao *compliance* não seria sequer elegível a este.

A inscrição em um programa de conformidade, como o Confia, há mais de seis meses, não seria em si um critério de discriminação legítimo para fins de elegibilidade ao APA, correspondendo a um fator externo às características distintivas dos contribuintes. Além disso, permite uma aferição apenas indireta e imprecisa quanto ao grupo de empresas interessadas em propor um APA, em um universo limitado aos 20 contribuintes que atualmente fazem parte do projeto piloto.

A redundância restritiva proposta na IN da Consulta Pública também pode padecer em relação ao princípio da proporcionalidade, especialmente quando se verifica que as empresas com efetiva pré-disposição de enfrentar um procedimento de APA podem ter aptidão para atuar com transparência e cooperação mútua com a administração em grau ainda mais elevado do que o exigido em programas como o Confia, envolvendo potencialmente a participação inclusive de outras entidades do grupo multinacional estabelecidas no exterior neste diálogo.

Ocorre que, justamente uma empresa que teria aptidão para atuar em um nível mais elevado de transparência e cooperação estaria em uma posição muito pior perante a administração fiscal, simplesmente por não ter aderido a programas experimentais como o piloto do Confia por questões distintas ao controle de preços de transferência.

O princípio da proporcionalidade não compadece com essa proposta da IN em Consulta Pública, pois o meio (adesão ao Confia há mais de seis meses) não apenas deixa de alcançar a finalidade da norma (seleção adequada de empresas elegíveis ao APA), mas chega a prejudicar ou mesmo sabotar o seu desiderato, pois pode excluir justamente empresas que poderiam ser as melhores candidatas a APA exitosos.

Caso de fato o programa de conformidade exigido for o piloto do Confia, então o critério também não satisfaria o teste da razoabilidade e da proporcionalidade, pois as adesões a este programa foram encerradas muito antes da regulamentação do APA pela IN em Consulta Pública. Seria necessário investigar, então, se há ofensa ao princípio da proibição da surpresa e da segurança jurídica.

Dessa forma, a exigência de participação prévia em programas como o Confia representa uma redundância que restringe sem justificativa proporcional e razoável o acesso dos contribuintes ao APA, criando empecilhos para a concretização desse importante mecanismo autônomo de prevenção de litígios. Assim como outros países, o Brasil não deveria adotar esse critério para a seleção das empresas elegíveis ao APA.

5. Alternativas às limitações de acesso ao APA

Há características inerentes às empresas que desejam firmar um APA, pois a sua ausência faz com que não exista interesse de agir, como *(a)* realizar ou pretender realizar transações sujeitas ao controle de preços de transferência e *(b)* aptidão para atuar em alto nível de transparência e cooperação mútua com a Receita Federal.

Esses dois elementos representam filtros que podem ser considerados naturais. Se a empresa não tem a perspectiva de realizar transações sujeitas ao controle de preços de transferência, ou se tem dúvidas quanto à sua disposição de atuar em alto nível de cooperação e transparência com a administração fiscal, o APA não deveria ser cogitado. Inclusive em vista da taxa de R$ 80 mil para a proposta

e demais custos para a implementação do projeto, é improvável que empresas sem essas características pretendam propor um APA.

Tendo em vista a justificada preocupação da administração fiscal com a sua capacidade de processamento de um número elevado de APAs, há outros dois fatores que, somados aos mencionados acima, podem ser suficientes para limitar de maneira adequada o acesso ao Processo de Consulta Específico em Matéria de Preços de Transferência previsto pela Lei n. 14.596/2023:

1) *Limitação quantitativa (quanto ao número de propostas)*: é legítimo que os países limitem o número de propostas de APA em razão da capacidade de processamento do fisco, especialmente em países em desenvolvimento[8], e
2) *Limitação subjetiva (quanto ao porte das transações)*: os recursos públicos podem ser mais bem equacionados se os esforços da equipe de APA se voltarem primeiramente às empresas responsáveis por transações de grande porte, cuja complexidade dos temas justificariam em grande medida ações para a prevenção de litígios de enorme monta[9].

A *limitação quantitativa* já consta no parágrafo único do art. 6º da IN sob Consulta Pública, permitindo a calibração do número máximo de submissões conhecidas e admitidas por ano, tendo em vista a capacidade de processamento empiricamente aferida pela administração fiscal.

Neste momento, em que os primeiros acordos farão parte de um "projeto piloto", é realmente compreensível que a Receita Federal procure limitar a quantidade de propostas de APA conforme a sua capacidade interna de processamento. Esse critério objetivo, *a priori*, respeitaria aos princípios da igualdade e da proporcionalidade.

A *limitação quanto ao porte das transações* não foi adotada de maneira direta e clara pela IN sob Consulta Pública, mas a sua adoção seria relevante para o cenário atual brasileiro.

Seria razoável neste momento inicial de adoção do APA, por exemplo, limitar o seu acesso às empresas obrigadas à elaboração do *arquivo local completo* referido no art. 57, I, da Instrução Normativa RFB n. 2.161/2023, ou seja, empresas cujo valor total das transações sujeitas a controle de preços de transferência seja maior ou igual a R$ 500 milhões. Esse critério tem o mérito de ser intimamente relacionado com a temática que será, ao fim e ao cabo, discutida no âmbito do APA.

Outra alternativa para contemplar a limitação quanto ao porte das transações, por exemplo, se volta ao montante da receita bruta obtida anualmente, ou

---

8 OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Paris: OECD Publishing, 2022. Chapter IV, par. 4.169.

9 OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Paris: OECD Publishing, 2022. Annex II to Chapter IV, par. 52. UN. *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2021*. Nova Iorque: United Nations, 2021, par. 15.3.5.4

seja, o porte das empresas em si. Nesse caso, há um leque de referenciais que podem ser utilizados para calibrar um universo maior ou menor de empresas legitimadas a propor um APA. Uma primeira alternativa que poderia ser cogitada seria restringir a elegibilidade ao APA às "entidades integrantes residentes no Brasil cuja receita consolidada total do grupo multinacional no ano fiscal anterior ao ano fiscal de declaração, conforme refletido nas demonstrações financeiras consolidadas do controlador final, for igual ou superior a "€ 750 milhões", o que equivaleria a aprox. R$ 4,5 bilhões. Esse referencial teria base na Instrução Normativa RFB n. 1.681/2016, que regulamenta Declaração País a País (Country by Contry Report – CbCR).

Embora pareça impor restrição mais elevada, esse referencial pode, na verdade, ampliar o número de empresas elegíveis ao APA, pois a regulamentação atinente ao CbCR se refere a receitas obtidas pelo grupo multinacional como um todo e não mira apenas o volume de faturamento da pessoa jurídica brasileira. Dessa forma, com a adoção desse referencial, haveria uma maior abertura do acesso ao APA, pois mesmo uma empresa optante pelo lucro presumido, mas pertencente a um grande grupo multinacional, estaria qualificada. Assim, outra alternativa razoável seria limitar o acesso ao APA às empresas classificadas pela Portaria RFB n. 390/2023 como "Contribuintes Especiais" (receita bruta anual maior ou igual a R$ 2 bilhões, ou obrigações tributárias maiores ou igual a R$ 500 milhões).

Com o aprimoramento do programa de APA ao longo dos anos, o universo de empresas poderia ser ampliado para os "Contribuintes Diferenciados", definidos pela Portaria RFB n. 390/2023 como aqueles que possuem receita bruta anual maior ou igual a R$ 340 milhões, ou que tenham realizado operações de importação ou exportação nesse mesmo valor ou, ainda, tenham declarado obrigações tributárias maior ou igual a R$ 80 milhões.

Assim, sempre com vistas à capacidade de processamento da equipe de APA e ao interesse público de evitar litígios de enorme monta, a abertura aos "contribuintes diferenciados" pode ser realizada de maneira gradativa, como se daria atribuindo preferência às propostas apresentadas por "contribuintes especiais" e, após, aos "contribuintes diferenciados".

Tal como em um funil invertido, a experiência bem-sucedida com as primeiras propostas de APA permitiria a expansão progressiva da capilaridade do programa para abarcar um universo maior de empresas, permitindo que se implemente futuramente programas simplificados para contribuintes de porte menor, vivificando ainda mais o princípio da isonomia[10].

---

[10] UN. *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2021*. Nova Iorque: United Nations, 2021, par. 15.3.5.4

A Reforma Tributária e a Economia Digital: Diálogos sobre o IBS e a CBS a partir do IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual

Luiz Roberto Peroba
Mestrando em Direito Tributário pela PUC/SP e especializado em Direito pela New York University. Advogado.

Caio Malpighi
Especialista em Direito Tributário pelo IBDT, curso no qual é atualmente professor assistente. Advogado.

Jorge Ricardo da Silva Junior
Pós-graduando em Direito Tributário pelo IBDT. Advogado.

I. Introdução

Entre os dias 21 e 23 de maio de 2025, ocorreu, nas dependências da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, o IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual, evento promovido pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

Dentre os painéis realizados em 22 de maio de 2025, destacou-se o debate dedicado ao tema "Reforma Tributária sob a Perspectiva da Economia Digital (Intangíveis)", que contou com exposições particularmente instigantes e alinhadas aos desafios atuais do sistema tributário.

O painel foi presidido por Luiz Roberto Peroba, que realizou introdução e contextualização aprofundadas do tema, destacando os impactos da reforma tributária – com a criação do IBS e da CBS, instituídos pela Emenda Constitucional (EC) n. 132/2023 e regulamentados pela Lei Complementar (LC) n. 214/2025 – sobre a economia digital. A proposta de unificação e simplificação do sistema tributário, especialmente com a adoção do princípio da tributação no destino base de incidência e creditamento amplos, representa um avanço significativo em termos de transparência, segurança jurídica e racionalização da arrecadação. Não obstante, a nova configuração também acarreta desafios relevantes para as empresas do setor, exigindo a adaptação de sistemas para rastreamento do local de consumo, o enfrentamento de uma possível elevação da carga tributária em determinadas atividades e o cumprimento de novas obrigações acessórias, que demandarão regulamentações específicas para atender às singularidades da economia digital.

O primeiro expositor, Ricardo Maito da Silveira, centrou sua apresentação na análise das repercussões do novo regime tributário sobre as operações de importação e exportação de serviços e bens imateriais no âmbito digital, considerando o critério do destino como elemento central da definição da competência

tributária. Em sua abordagem, destacou que a reforma desloca o foco da tributação do local do prestador ou fornecedor para o local de fruição do serviço ou consumo do bem, o que altera profundamente a lógica da incidência tributária nas transações transnacionais. No caso das importações, esse novo enquadramento amplia o alcance da tributação nacional sobre serviços e bens digitais adquiridos por consumidores brasileiros junto a fornecedores estrangeiros. Já quanto às exportações, enfatizou técnica adotada pela LC n. 214/2023 para regulamentar a sua desoneração constitucional.

Em seguida, Tathiane Piscitelli trouxe reflexões instigantes sobre os efeitos da adoção de uma base ampla de incidência para o IBS e a CBS. Em sua exposição, ressaltou que essa característica estrutural dos novos tributos representa um avanço importante na superação das distorções históricas do sistema anterior, especialmente no que se refere à ausência de neutralidade entre setores econômicos, como indústria e serviços. A fragmentação e sobreposição de competências tributárias – associadas à rigidez da lista de serviços do ISS e às disputas em torno da incidência do ICMS – resultavam em tratamentos desiguais e incertezas recorrentes. No contexto da economia digital, essa assimetria era ainda mais acentuada, gerando insegurança jurídica e dificultando a previsibilidade para modelos de negócios inovadores.

Mesmo diante dos avanços promovidos pelo IBS e pela CBS, Tathiane Piscitelli também destacou que a reforma tributária não eliminou todas as controvérsias relacionadas à tributação da economia digital. Persistem, segundo a expositora, importantes zonas de incerteza, entre as quais se destacam as dúvidas quanto ao alcance da responsabilidade tributária atribuída às plataformas digitais – especialmente no papel de intermediadoras de operações –, bem como os desafios práticos na tributação de criptoativos, cuja natureza jurídica e tratamento fiscal ainda carecem de maior definição normativa. Foram igualmente mencionadas as potenciais incidências de IBS/CBS sobre operações com ativos digitais específicos, como os *Non-Fungible Tokens* (NFTs). Por fim, abordou-se a necessidade de reflexão quanto à ampliação de regras constitucionais de competências tributárias negativas a novos fenômenos da economia digital – a exemplo da disponibilização de obras musicais por meio de plataformas de *streaming* –, discutindo-se até que ponto essas novas formas de cessão de conteúdo estariam abarcadas pela proteção conferida às manifestações culturais tradicionalmente imunizadas.

Por sua vez, Marco Aurélio Greco apresentou uma análise crítica das disposições relativas à imputação de responsabilidade tributária às plataformas digitais, conforme previsto na LC n. 214/2025. Em sua exposição, apontou fragilidades nos critérios adotados para a atribuição de responsabilidade solidária ou substitutiva a esses agentes, especialmente quando há ausência de controle direto sobre elementos essenciais da operação comercial. Além disso, manifestou preocupação com os riscos de violação à privacidade dos usuários, decorrentes das exigências legais de coleta, retenção e compartilhamento de dados transacionais com a Re-

ceita Federal do Brasil (RFB) e Comitê Gestor do IBS – práticas que podem entrar em conflito com direitos fundamentais tutelados, inclusive em nível infraconstitucional, por diplomas como a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD) e o Marco Civil da Internet. O painelista também fez alguns apontamentos quanto à técnica empregada pelo legislador complementar na concretização do princípio do destino, trazendo distinções práticas entre a figura legal do adquirente e a do destinatário dos bens, serviços e direitos.

Por fim, Fernando Aurelio Zilveti trouxe valiosas contribuições por meio de uma abordagem de direito comparado, explorando aproximações e distinções entre o modelo brasileiro de IBS e CBS e os sistemas de tributação do consumo adotados em outras jurisdições. Em sua exposição, destacou a convergência do critério do destino como elemento central da tributação do consumo no contexto da economia digital – como ocorreu nos Estados Unidos no contexto da tributação do comércio eletrônico –, especialmente após o precedente firmado pela Suprema Corte no emblemático caso *South Dakota v. Wayfair, Inc.* Esse julgamento redefiniu os limites da cláusula de comércio interestadual frente ao fenômeno do *e-commerce*, dispensando a exigência de presença física do vendedor para fins de incidência do imposto sobre vendas (*sales tax*).

Zilveti também examinou a experiência da União Europeia com o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), ressaltando as chamadas *deemed supplier rules*, por meio das quais as plataformas digitais passam a ser consideradas, para fins fiscais, como fornecedoras presumidas em determinadas operações, assumindo responsabilidade direta pelo recolhimento do tributo. A análise comparativa permitiu posicionar o novo modelo brasileiro de tributação do consumo no contexto mais amplo da evolução global dos sistemas tributários, marcados por esforços crescentes de adaptação às transformações estruturais promovidas pela economia digital.

É possível perceber, a partir das exposições acima narradas (mesmo que de forma sumarizada), a relevância e a atualidade dos temas abordados no painel, os quais refletem os principais desafios teóricos e práticos decorrentes da interação entre a reforma tributária e os contornos da economia digital em constante evolução. As discussões revelam não apenas a complexidade técnica envolvida na implementação do novo modelo tributário, mas também a necessidade de constante reflexão crítica à luz dos princípios constitucionais e das experiências internacionais.

Nos tópicos seguintes, procuraremos desenvolver um diálogo, estruturado na forma de ensaio, com as contribuições apresentadas pelos painelistas, oferecendo análises próprias e interpretações jurídicas sobre os pontos levantados, com o intuito de contribuir para o aprofundamento do debate acadêmico e a consolidação de entendimentos que possam orientar os aplicadores do Direito quando se depararem com as novas normas introduzidas em nosso Sistema Tributário Nacional.

Para fins didáticos, o presente artigo está dividido entre os seguintes tópicos: (i) esta introdução, (ii) Materialidade dos tributos e o fenômeno da economia digital; (iii) O princípio do destino e tributação do consumo no contexto da economia digital; (iv) Responsabilidade tributária das plataformas digitais, e (v) Comentários finais.

II. Materialidade dos tributos e o fenômeno da economia digital

a) Regras constitucionais de competência tributária

A transformação digital da economia impôs novos desafios ao sistema tributário, exigindo respostas que conciliassem segurança jurídica e efetividade fiscal, diante de formas inéditas de geração e circulação de valor.

Em razão dessas mudanças diruptivas promovidas pela economia digital, que passaram a desafiar os modelos tradicionais de tributação, intensificaram-se os conflitos de competência entre os entes federativos. Esse cenário evidenciou, já à época, a necessidade de uma reforma tributária capaz de suprir as lacunas normativas – decorrentes da rigidez estrutural das regras de competência tributária – que, por sua vez, se mostravam incapazes de acompanhar a rápida e constante evolução dos fenômenos próprios da economia digital, dando margem a frequentes disputas federativas.

Além da reforma ampla concretizada pela EC n. 132/2023, merecem destaque propostas alternativas que chegaram a ser apresentadas, mas não foram implementadas, como a proposta de Marco Aurélio Greco[1], que defendia a criação de um "Simples Informático" consistente em um tratamento tributário diferenciado com arrecadação unificada para empresas do setor de informática, à semelhança do previsto no parágrafo único do art. 146 da CF/1988 e com base na premissa de que a CF/1988 reconhece o critério setorial como válido para fins de definição de políticas públicas e modos de ação da administração, que acabou não sendo levada a efeito.

Paralelamente – e, em certa medida, se antecipando à reforma tributária que viria a ser implementada pelo Poder Legislativo – tanto a doutrina quanto a jurisprudência passaram a adotar construções interpretativas mais flexíveis, especialmente no campo da tributação de tecnologias, diante dos desafios impostos pelos fenômenos econômicos contemporâneos. Tais interpretações foram, em muitos casos, posteriormente chanceladas pelo Supremo Tribunal Federal (STF)[2]. Nesse

---

[1] GRECO, Marco Aurélio. Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um "Simples" informático. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rego; SILVEIRA, Ricardo Maito da; FARIA, Renato Vilela (coord.). *Tributação e economia digital*: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 780-790.

[2] MALPIGHI, Caio. A tridimensionalidade do fato gerador e a evolução dos tipos constitucionais de competência tributária frente aos fenômenos da economia digital. *Revista Direito Tributário*

contexto, merece grande destaque o precedente que fez qualificar o licenciamento de *software* como prestação de serviço, encerrando a longa controvérsia entre a incidência do ISS e do ICMS, de modo a pacificar esse conflito de competência tributária, tão deletério ao nosso federalismo fiscal. Ao julgar as Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 1.945[3] e n. 5.659[4], o STF fixou marco importante sobre a natureza jurídica dos contratos de *software* para fins de tributação.

A Corte decidiu que tanto o licenciamento de software padronizado (*software* de prateleira) quanto o desenvolvido sob encomenda configuram prestação de serviço, estando sujeitos à incidência do ISS. Com isso, o STF encerrou essa controvérsia federativa, afastando a incidência do ICMS sobre o licenciamento de *software* e garantindo a competência plena dos Municípios e do Distrito Federal, inclusive para tributar *softwares* disponibilizados por meio eletrônico.

Reforçou-se, nessa oportunidade, o papel da LC como instrumento de pacificação dos conflitos de competência tributária, conforme previsto no art. 146, inciso I, da Constituição Federal (CF). A LC n. 116/2003, que disciplina o ISS, desempenhou papel central nesse processo ao incluir expressamente em sua lista de serviços tributáveis licenciamento e a cessão de direito de uso de *softwares*.

Nessa mesma linha, há que se destacar, também, a decisão do STF na ADI n. 6.034, em que se decidiu pela incidência do ISS sobre a inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade em qualquer meio, exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (item n. 17.25 da Lista anexa à LC n. 116/2003, incluído pela LC n. 157/2016). Ao julgar a temática, a Corte resolveu o conflito de competência existente entre o ISS e ICMS-Comunicação, o qual vinha gerando até então interpretações conflituosas, especialmente pelos tribunais administrativos estaduais, à exemplo do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT), que tinha jurisprudência pela incidência do ICMS-Comunicação, não obstante a incidência estabelecida pela LC n. 116/2003[5].

O entendimento do STF pela incidência do ISS fundamentou-se, de forma semelhante ao julgamento das ADIs n. 1.945 e n. 5.659, no papel da lei complementar em resolver conflitos de competência, que teria sido cumprido pela LC n.

Atual v. 48. São Paulo: IBDT, 2023, p. 70-108. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-48-3. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/999. Acesso em: 13 abr. 2025.

3 BRASIL. STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945/MT. Rel. Min. Cármen Lúcia. Plenário. *DJe*-174 30 ago. 2011, publicação: 12 set. 2011, julgamento: 30 ago. 2011. Disponível em: https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22884351/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1945-mt-stf. Acesso em: 25 maio 2025.

4 BRASIL. STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.659/MG. Número Único: 0001289-83.2017.1.00.0000. Rel. Min. Dias Toffoli. Plenário. *DJe*-276 01 dez. 2017, julgamento: 27 nov. 2017. Disponível em: https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/527462140/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-5659-mg-minas-gerais-0001289-8320171000000. Acesso em: 25 maio 2025.

5 Nesse sentido: Auto de Infração n. 4.064.293, 13ª Câmara Julgadora, julgado em 28.04.2017 e Auto de Infração n. 4.064.280, 16ª Câmara Julgadora, julgado em 12.05.2017.

157/2016 ao estabelecer a incidência do ISS sobre a inserção de publicidade. Ademais, a Corte destacou que tal atividade, embora seja imprescindível à operacionalização do serviço de comunicação social, encontra-se, por ser preparatório a esse serviço, fora do âmbito da materialidade do ICMS-Comunicação. Ou seja, o ato de inserir material de propaganda ou de publicidade em espaço contratado, que deve se submeter ao ISS, não se confunde com o ato de veicular ou de divulgar conteúdos por meio de comunicação social.

Outro caso emblemático dessa inflexão interpretativa foi a edição da Sumula Vinculante n. 57[6], no qual o STF reconheceu a extensão da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, *d*, da CF) a seus equivalentes digitais, como *e-books*, leitores eletrônicos dedicados e conteúdos editoriais disponibilizados por meios eletrônicos. A Corte adotou uma interpretação finalística e material da norma imunizante, compreendendo que o bem jurídico tutelado – o livre acesso à informação, à educação e à cultura – permanece íntegro, independentemente do suporte físico ou digital. Esse entendimento demonstra a disposição do Tribunal em reinterpretar limitações constitucionais ao poder de tributar à luz da realidade tecnológica.

A reforma tributária promovida pela EC n. 132/2023 aprofunda essa tendência ao instituir o IBS e a CBS como tributos sobre o consumo com base de incidência ampla, sinalizando o abandono, no plano normativo, da tradicional distinção entre bens e serviços. Trata-se de uma reação legislativa do constituinte derivado à crescente obsolescência da segmentação material entre ICMS e ISS, mediante a unificação e a ampliação da competência tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que será exercida de forma compartilhada por meio do IBS, nos termos do art. 156-A da CF. Essa mudança visou não apenas à simplificação do sistema, mas também a sua adequação às novas formas de geração e circulação de riqueza, especialmente na economia digital, cujas dinâmicas tornam cada vez mais tênue – e muitas vezes irrelevante – a tradicional distinção entre bens e serviços. Nesse contexto epistemológico, mesmo que não endereçado na EC n. 132/2023, respondemos positivamente às indagações promovidas pela painelista Tathiane Piscitelli quanto à possível extensão da imunidade prevista no art. 150, VI, *e*, da CF – incluída pela EC n. 75/2013 – às obras musicais disponibilizadas por meio de plataformas de *streaming*. A norma imunizante, voltada a fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil e interpretados por artistas nacionais, abrange seus suportes físicos ou arquivos digitais, mas não menciona expressamente os modelos de acesso digital por demanda, que ainda não eram tão difundidos à época em que o dispositivo constitucional foi editado. A partir da

---

6 BRASIL. STF. Súmula Vinculante n. 57. A imunidade tributária constante do art. 150, VI, *d*, da CF/1988 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (*e-book*) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (*e-readers*), ainda que possuam funcionalidades acessórias. Data da Aprovação: 15 abr. 2020. Publicação: *DJe*-99, 24 abr. 2020, p. 1 e *DOU* 24 abr. 2020, seção 1, p. 1.

preservação do bem jurídico protegido – o estímulo à difusão da produção cultural nacional –, e com base na jurisprudência do STF que tem reconhecido elasticidade semântica às normas constitucionais tributárias frente aos novos fenômenos da economia digital, é plausível defender que tal imunidade possa alcançar também os conteúdos musicais transmitidos por *streaming*, desde que respeitados os requisitos materiais da norma. Trata-se de uma interpretação finalística, compatível com os precedentes da Corte em temas como *software* e *e-books*, que buscam adaptar o texto constitucional às transformações tecnológicas e às novas formas de fruição cultural.

b) A generalidade dos criptoativos e as hipóteses de incidência do IBS/CBS

Outro ponto que continuará desafiando as novas regras de tributação do consumo são as operações com criptoativos, devido à generalidade da sua taxonomia. Justamente em razão disso, a sua tributação será guiada pela identificação da natureza do ativo subjacente.

Por exemplo, um *security token* que tenha por objeto títulos e valores mobiliários não deverá ser tributado pelo IBS/CBS por ser uma hipótese de não incidência qualificada expressamente no art. 6º, inciso VII, da LC n. 214/2025, desde que não envolva atividade financeira sujeita a regime específico de tributação pelo IBS/CBS.

Por outro lado, conforme apontado por Tathiane Piscitelli no painel, os NFTs podem, em determinadas situações, configurar hipótese de incidência do IBS ou da CBS, ao se enquadrarem como operações envolvendo bens, direitos ou serviços.

A tributação dependerá, em cada caso, da natureza jurídica do conteúdo subjacente ao NFT, ou seja, do direito que é efetivamente transmitido ou acessado por meio da titularidade registrada via tecnologia *blockchain* – como, por exemplo, o licenciamento de uso de uma obra digital, a cessão de direito patrimonial ou a prestação de um serviço vinculado à funcionalidade do *token*.

c) Demais espécies tributárias e dificuldades de subsunção de transações com conteúdo tecnológico às hipóteses de incidência

Se, por um lado, o ordenamento jurídico brasileiro tem avançado no tratamento tributário do consumo na economia digital, por outro, questões relacionadas à tributação de remessas ao exterior realizadas no contexto de contratos internacionais com hibridismo de conteúdo tecnológico ainda suscitam desafios relevantes ao aplicador do Direito Tributário.

A qualificação jurídica entre licenciamento de *software* e prestação de serviços técnicos permanece determinante – e tende a tornar-se ainda mais complexa diante da crescente adoção de soluções baseadas em inteligência artificial[7].

[7] MALPIGHI, Caio. Operações internacionais de conteúdo tecnológico e IA: desafios tributários

A Contribuição de Intervenção Econômica sobre remessas (Cide-Remessas) constitui exemplo paradigmático das dificuldades de incidência tributária sobre pagamentos ao exterior vinculados a contratos envolvendo *softwares*. De acordo com o § 1º-A do art. 2º da Lei n. 10.168/2000, sua incidência restringe-se à hipótese de transferência de tecnologia. Nesse sentido, a RFB, por meio da Solução de Consulta Cosit n. 177/2024, entendeu que a Cide não se aplica aos pagamentos relativos a serviços na modalidade *Software as a Service* (SaaS), desde que inexista entrega do código-fonte – critério também adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que exige a disponibilização do código-fonte e de documentação técnica para que se configure a transferência de tecnologia[8].

Contudo, quando a operação ultrapassa a mera outorga de uma licença de uso e passa a englobar obrigações executadas remotamente – como suporte técnico, integração sistêmica ou customização substancial –, a discussão em torno da natureza jurídica da atividade contratada readquire relevância, podendo atrair regimes tributários distintos.

A Solução de Consulta Cosit n. 191/2017 reconhece que certas obrigações contratuais associadas à disponibilização de *softwares* na modalidade SaaS – tais como manutenção, customização e suporte – podem ser enquadradas como serviços técnicos, configurando hipótese de incidência autônoma da Cide, prevista no § 2º do mesmo artigo. Nesses casos, a prestação de conhecimento técnico especializado, ainda que desvinculada de uma transferência formal de tecnologia, pode gerar a obrigação tributária, exigindo atenção redobrada à forma de estruturação contratual.

Esse tipo de distinção revela-se especialmente relevante em contratos envolvendo inteligência artificial, nos quais a aplicação de *know-how* na parametrização, personalização ou treinamento do sistema pode ser qualificada como serviço técnico – ou, a depender da configuração funcional da tecnologia, como um serviço de processamento de dados[9].

A mesma controvérsia repercute na análise da incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) em remessas ao exterior sujeitas a Acordos para Evitar a Dupla Tributação da Renda (ADTs). Destaca-se, nesse ponto, o Ato Declaratório

---

atuais. *Jota*, 18 abr. 2025. Disponível em: https://www.jota.info/artigos/operacoes-internacionais-de-conteudo-tecnologico-e-ia-desafios-tributarios-atuais. Acesso em: 25 maio 2025.

8 Nesse sentido, veja-se: CARF, Ac. n. 3201-003.207, 3ª Seção, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, de 20.08.2024; Ac. n. 3401-005.891, 3ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, de 18.04.2024; e Ac. n. 2201-004.719, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, de 24.10.2017.

9 Para Peroba e Corrêa, contratações de soluções envolvendo IA "poderiam ser equiparáveis a serviços de processamento de dados, ensejando a tributação aplicável a essa atividade." (PEROBA, Luiz Roberto; CORRÊA, Bruno Lorette. Como se tributa a inteligência artificial? *Jota*, 01 ago. 2024. Disponível em: https://www.jota.info/artigos/como-se-tributa-a-inteligencia-artificial. Acesso em: 25 maio 2025).

Interpretativo (ADI) n. 5/2014, por meio do qual a RFB interpretou que, nos tratados que contêm protocolo equiparando serviços técnicos a *royalties*, deve-se aplicar o art. 12 do tratado, admitindo a tributação na fonte pelo Brasil. Na ausência dessa equiparação, aplica-se o art. 7º, atribuindo-se a tributação ao Estado de residência do beneficiário, salvo a existência de estabelecimento permanente no Brasil. Apesar de formalmente clara, a prática da RFB na definição de "serviços técnicos" tem se mostrado inconsistente, comprometendo a segurança jurídica e dificultando a aplicação uniforme dos acordos[10].

A isso se soma o risco de "mismatches" entre os ordenamentos envolvidos: se a RFB tributa determinada remuneração com base no art. 12 (*royalties*), mas a jurisdição do beneficiário a trata como lucro empresarial sujeito ao art. 7º, pode haver negação do *matching credit* no exterior, expondo a operação à dupla tributação não mitigada.

Essas dificuldades interpretativas se acentuam diante da crescente sofisticação de contratos com inteligência artificial, cuja natureza híbrida e elevado grau de complexidade tecnológica tornam incerta a qualificação da contraprestação contratual. A depender do arranjo fático-jurídico, pode-se configurar serviço técnico, licenciamento de tecnologia ou mera disponibilização de ferramenta digital.

Trata-se de um desafio que transcende o contexto normativo brasileiro e já vem sendo enfrentado pela comunidade internacional – incluindo organismos como a OCDE e a ONU –, como analisado em estudo comparado de autores brasileiros que investigam os limites dos modelos tradicionais na tributação de serviços mediados por inteligência artificial[11].

---

[10] Conforme observam Fernandes, Tomazela, Alfonso e Shahini, em diversas manifestações recentes, a RFB tem adotado entendimentos nem sempre consistentes sobre o que configura serviço técnico. Em Soluções de Consulta como a Cosit n. 278/2014, n. 140/2024, n. 91/2018, n. 138/2021 e n. 124/2024, afastou-se a incidência da Cide ou do IRRF com base na ausência de conhecimento técnico especializado, mesmo em contextos envolvendo protocolos que equiparam serviços técnicos a *royalties*. Essas decisões evidenciam a dificuldade de aplicação uniforme dos tratados internacionais, diante da indefinição objetiva do conceito (FERNANDES, Fabiana Carsoni; TOMAZELA, Ramon; ALFONSO, Mariana; SHAHINI, Vyctoria Helena Meira. *O conceito de "serviço técnico" à luz de pronunciamentos da Receita Federal do Brasil*. São Paulo, ago. 2024. Disponível em: https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2024/08/COMENTARIO-13-DE-AGOSTO-1.pdf. Acesso em: 25 maio 2025.

[11] Para uma análise dos impactos da inteligência artificial na qualificação de serviços técnicos à luz do art. 12A do Modelo da ONU – e das dificuldades decorrentes da ausência de disposição equivalente no Modelo da OCDE –, bem como dos riscos associados à equiparação convencional de tais serviços a *royalties* por meio de protocolos, ver em: CARVALHO, Lucas de Lima; MARTINS, Raphael de Campos; BEZ-BATTI, Gabriel. AI prompt engineering and the U.N. Model treaty. *Tax Notes International* v. 114, 17 jun. 2024, p. 1715-1725. Disponível em: https://www.taxnotes.com. Acesso em: 25 maio 2025.

III. O princípio do destino e a tributação do consumo no contexto da economia digital

a) O princípio do destino como reflexo evolutivo do federalismo fiscal ante o fenômeno da digitalização da economia

Nas últimas décadas, o aumento expressivo das operações comerciais realizadas por meio de *e-commerce* e *marketplaces*, aliado à progressiva desvinculação entre o local da oferta e o local do consumo efetivo de bens e serviços, tem intensificado as tensões entre os entes federativos (em nível doméstico) e entre jurisdições soberanas (em nível internacional) quanto à titularidade da competência tributária nessas transações – sobretudo em razão do fato de que o mercado *on-line*, por sua própria natureza, não se submete a limites territoriais definidos[12].

No Brasil, antes mesmo da instituição do IBS e da CBS pela EC n. 132/2023, questões relacionadas ao federalismo fiscal já refletiam o princípio do destino como uma tendência normativa voltada a acompanhar essas transformações da nova economia. Com o avanço da digitalização e o surgimento de novos modelos de negócio, muitos desses fenômenos passaram a desafiar os critérios espaciais e materiais tradicionais de incidência tributária, exigindo respostas mais compatíveis com a realidade econômica contemporânea.

Como sabemos, a CF de 1988 conferiu originalmente aos estados a competência para instituir o ICMS sobre vendas interestaduais, inclusive nas operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, que, à época, permaneciam sujeitas à tributação no estado de origem. A partir do aumento expressivo das vendas *on-line* que narramos acima – especialmente a partir de 2011 –, estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste passaram a reivindicar uma nova distribuição da arrecadação, editando, de forma autônoma, o Protocolo ICMS n. 21/2011, para garantir parte do tributo ao estado de destino[13].

O STF declarou em 2014, a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS n. 21/2011, por violação ao pacto federativo e à exigência de LC para a disciplina da matéria. A resposta legislativa veio com a EC n. 87/2015, que autorizou a repartição do ICMS entre o estado de origem e o de destino, nas vendas interestaduais a

---

[12] ANDRADE, Leonardo Aguirra de; MALPIGHI, Caio. O *e-commerce* no federalismo fiscal: caso Wayfair versus caso MadeiraMadeira: uma análise comparada sobre a tributação das vendas interestaduais via *e-commerce*. *Jota*, 3 jun. 2021. Disponível em: https://www.jota.info/artigos/o-e-commerce-no-federalismo-fiscal-caso-wayfair-versus-caso-madeiramadeira. Acesso em: 25 maio 2025.

[13] Conforme estudo já elaborado sobre o tema: Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal (ANDRADE, Leonardo Aguirra de; MALPIGHI, Caio. O *e-commerce* no federalismo fiscal: caso Wayfair versus caso MadeiraMadeira: uma análise comparada sobre a tributação das vendas interestaduais via *e-commerce*. *Jota*, 3 jun. 2021. Disponível em: https://www.jota.info/artigos/o-e-commerce-no-federalismo-fiscal-caso-wayfair-versus-caso-madeiramadeira. Acesso em: 25 maio 2025).

consumidores finais não contribuintes. Contudo, a aplicação plena da emenda restou condicionada à edição de uma lei complementar nacional, que não foi imediatamente aprovada.

Mais uma vez, em reação à inércia do Congresso Nacional, os Estados editaram o Convênio ICMS n. 93/2015, estabelecendo regras para a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS no destino (ICMS/Difal). Novamente, o STF foi instado a se manifestar e, no julgamento do RE n. 1.287.019[14], reafirmou a necessidade de LC como instrumento de balanceamento federativo, vedando a imposição por meio de normas infralegais ou estaduais isoladas. Ainda que tenha modulado os efeitos da decisão para vigorar a partir de 2022, o STF reforçou o papel centralizador do legislador nacional no arranjo federativo brasileiro.

Com a reforma tributária e instituição do IBS/CBS parece que, finalmente, a tributação do consumo foi deslocada de forma direta para o destino das operações (e esses critérios adotados pela LC n. 214/2025 serão mais bem analisados adiante).

Conforme bem observado pelo painelista Fernando Aurelio Zilveti, fenômeno semelhante de adaptação federativa para tributação do *e-commerce* foi observado nos Estados Unidos da América (EUA), ainda que sob condições institucionais distintas.

No federalismo norte-americano, marcado por maior autonomia legislativa dos estados, cada um deles estabelece livremente seus tributos, inclusive sobre o consumo, desde que respeitada a chamada Cláusula de Comércio Interestadual, prevista na Constituição dos EUA[15].

Originalmente, a Suprema Corte havia firmado entendimento segundo o qual os estados não poderiam exigir o *sales tax* de fornecedores sem presença física em seu território – posição cristalizada nos precedentes *National Bellas Hess Inc. v. Department of Revenue of Illinois*, julgado pela Suprema Corte em 1967 e *Quill Corp. v. North Dakota*, julgado em 1992.

Com a expansão do comércio eletrônico a partir do final da década de 1990, os parâmetros estabelecidos pela jurisprudência da Suprema Corte passaram a gerar espaços de elisão fiscal, explorados por grandes plataformas de *e-commerce* que comercializavam bens para consumidores localizados em diferentes estados, sem recolher o *sales tax* no local de consumo. Essa lacuna normativa favorecia uma significativa vantagem competitiva a tais empresas, ao mesmo tempo em que

---

[14] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 1.287.019. Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 24 mar. 2021. *Repercussão Geral – Tema n. 1.093*. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5994076. Acesso em: 25 maio 2025.

[15] ANDRADE, Leonardo Aguirra de; MALPIGHI, Caio. O *e-commerce* no federalismo fiscal: caso Wayfair versus caso MadeiraMadeira: uma análise comparada sobre a tributação das vendas interestaduais via *e-commerce*. *Jota*, 3 jun. 2021. Disponível em: https://www.jota.info/artigos/o-e-commerce-no-federalismo-fiscal-caso-wayfair-versus-caso-madeiramadeira. Acesso em: 25 maio 2025.

comprometia a arrecadação dos estados de destino, reacendendo o debate sobre os limites da competência tributária[16].

Nesse cenário observamos que, já em 2009, a Corte de Apelações de Nova York passou a flexibilizar interpretação até então mais rígida da Cláusula de Comércio Interestadual, como ocorreu no caso *Amazon.com, LLC et al. v. New York State Department of Taxation and Finance*, afastando a jurisprudência então dominante da Suprema Corte e admitindo, de forma inovadora, a incidência do tributo no estado de destino, à luz das especificidades da operação digital analisada.

A fundamentação adotada pela Corte baseou-se na constatação de que, ao contrário das hipóteses analisadas nos precedentes anteriores, no caso da Amazon estaria configurado um vínculo substancial entre o estado de destino e a operação comercial[17]. Entendeu-se que o ato de aquisição concretizado por meio eletrônico – especificamente pelos cliques realizados pelo consumidor em seu dispositivo no território do estado comprador – seria suficiente para caracterizar o nexo necessário à incidência do *sales tax*[18].

Mais anos se passaram, o comércio eletrônico continuou a aumentar e incorporou-se à realidade econômica norte-americana. Como reação, o Estado da Dakota do Sul aprovou norma estabelecendo critérios objetivos de volume de transações para exigir o *sales tax* de empresas sem presença física. Essa legislação foi levada à Suprema Corte, que no julgamento do caso *South Dakota v. Wayfair Inc.*, em 2018, reformulou sua jurisprudência, reconhecendo a validade da tributação com base no destino e admitindo a existência de *nexus* suficiente mesmo na ausência de estabelecimento físico.

Embora Brasil e EUA tenham promovido adaptações em seus respectivos sistemas tributários para permitir a incidência no destino em operações de *e-commerce*, as estruturas federativas de cada uma dessas nações guardam diferenças basilares.

De um lado, o federalismo norte-americano foi constituído "de fora para dentro"[19], a partir da união de Estados previamente autônomos, o que explica a ampla liberdade legiferante que cada estado-membro detém para instituir seus

---

16 ANDRADE, Leonardo Aguirra de; MALPIGHI, Caio. O *e-commerce* no federalismo fiscal: caso Wayfair versus caso MadeiraMadeira: uma análise comparada sobre a tributação das vendas interestaduais via *e-commerce*. *Jota*, 3 jun. 2021. Disponível em: https://www.jota.info/artigos/o-e-commerce-no-federalismo-fiscal-caso-wayfair-versus-caso-madeiramadeira. Acesso em: 25 maio 2025.

17 ZILVETI, Fernando Aurelio. A tributação sobre o comércio eletrônico – o caso Amazon. *Revista Direito Tributário Atual* v. 26. São Paulo: Dialética/IBDT, 2011.

18 MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária*: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. Tese (Doutorado) – Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. DOI: 10.11606/T.2.2013.tde-12022014-144507, p. 219. Acesso em: 16 nov. 2020.

19 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. O Estado Federal brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito*, Universidade de São Paulo, v. 77, 1º jan. 1982, p. 131-140.

próprios tributos, inclusive sobre o consumo, como é o caso do *sales tax* – um imposto monofásico incidente apenas na etapa final da cadeia, diretamente sobre o consumidor.

Já o federalismo brasileiro desenvolveu-se "de dentro para fora"[20], como um processo de descentralização de um Estado unitário, razão pela qual a Constituição de 1988 impõe limites mais estritos à atuação dos entes subnacionais, exigindo, em diversos casos, a edição prévia de leis complementares federais. Além disso, o Brasil adotou um modelo de tributação do consumo por meio do ICMS, imposto plurifásico com incidência ao longo de todas as etapas da cadeia produtiva, o que torna o modelo brasileiro mais complexo e dependente de coordenação normativa centralizada.

Nos Estados Unidos, a adoção do princípio do destino foi viabilizada pela atuação dos próprios estados, cuja autonomia legislativa permitiu a edição de normas locais, posteriormente convalidadas pela Suprema Corte no caso *Wayfair*. Já no Brasil, a implementação dessa lógica demandou alteração legislativa no texto constitucional (EC n. 87/2015), seguida da exigência de lei complementar para sua efetiva aplicação. Essa diferença decorre do maior grau de centralização normativa do federalismo brasileiro, no qual os Estados e Municípios dependem da autorização legislativa nacional para inovar em matéria tributária. Com a EC n. 132/2023, o Brasil avançou ainda mais nesse caminho ao instituir o IBS e a CBS, permitindo que a tributação do consumo passe a ocorrer integralmente no local de destino, consolidando uma mudança estrutural no modelo federativo fiscal. Os critérios para a efetivação da tributação no consumo foram, é claro, veiculados pelo legislador complementar (por meio de LC n. 214/2025). No tópico seguinte, abordaremos essas novas regras.

b) Local da operação, importações e exportações de serviços e bens imateriais

A lógica da tributação no destino decorre da expressão da capacidade contributiva que se pretende atingir. Nesse sentido, Leonardo Aguirra de Andrade explica que "o princípio do destino (...) se justifica pela própria materialidade abarcada pelo fato gerador dos tributos sobre o consumo: trata-se de tributo sobre a 'renda despendida' no ato de consumo de bens e serviços pelo consumidor e dentro da jurisdição do ente federativo onde está o consumidor"[21].

---

[20] FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. O Estado Federal brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito*, Universidade de São Paulo, v. 77, 1 jan. 1982, p. 131-140.

[21] ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Fundamentos e impactos da adoção do princípio do destino na tributação do consumo no Brasil. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu. *Direito tributário*: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: IBDT, 2023, p. 423-444.

Conforme o art. 156-A, § 1º, inciso VII, da CF de 1988, introduzido pela EC n. 132/2023, o IBS "será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação".

Além de garantir a competência aos entes federativos do destino para tributação de operações domésticas, o princípio do destino também está refletido no art. 156-A, § 1º, inciso III, da CF, que imuniza do IBS/CBS exportações com bens e serviços, afastando a tributação de operações que sejam destinadas ao exterior.

Por sua vez, o art. 156-A, § 5º, inciso IV, da CF determina que a lei complementar disporá sobre "os critérios para a definição do destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente ou destinatário do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação".

A LC n. 214/2025 traz, em seu art. 11, um detalhado regramento sobre o critério do local da operação, essencial para concretizar o princípio do destino na tributação do consumo. Em linhas gerais, a definição do local varia conforme a natureza do bem ou serviço fornecido. Para bens móveis materiais, considera-se o local da entrega ou disponibilização ao destinatário (inciso I); para bens imóveis ou serviços a eles vinculados, vale o local da situação do imóvel (inciso II); e para serviços fruídos presencialmente, o local da prestação (inciso III). Serviços de transporte, eventos e comunicações possuem regramentos específicos (incisos IV a IX).

A regra geral para serviços e bens imateriais – como *softwares*, licenças, dados e plataformas digitais – está no inciso X: considera-se o domicílio principal do adquirente, se houver contraprestação (operações onerosas), e do destinatário, se não houver (operações não onerosas). Essa distinção é crucial, especialmente em operações transfronteiriças ou digitais, nas quais os sujeitos da relação podem se localizar em diferentes jurisdições.

O § 8º do art. 11 traz uma exceção relevante: nas hipóteses em que o adquirente esteja no exterior, mas o destinatário esteja domiciliado no Brasil, considera-se que o consumo ocorre em território nacional – o que justifica a incidência do tributo e requalifica a operação como importação.

Merece destaque o § 3º do art. 11, que busca definir o que a lei considera como local do domicílio principal do adquirente ou do destinatário. Nesse sentido, o inciso I dispõe que será "o local constante do cadastro com identificação única de que trata o art. 59 da LC n. 214/25". Para as pessoas físicas, tal critério deverá considerar o local de habitação permanente, ou o local no qual as relações econômicas são mais relevantes, na hipótese de inexistência ou pluralidade de habitação permanente. Já para as pessoas jurídicas ou entidades sem personalidade jurídica, deverá se considerar o local de cada estabelecimento para o qual seja fornecido o bem ou serviço.

Ainda, conforme o inciso II do § 3º, na hipótese de o adquirente ou destinatário não estar regularmente cadastrado, o fornecedor deve escolher, dentre os

seguintes critérios, dois que não sejam conflitantes entre si: (i) endereço declarado ao fornecedor; (ii) endereço obtido mediante coleta de outras informações comercialmente relevantes no curso da execução da operação; (iii) endereço do adquirente constante do cadastro do arranjo de pagamento utilizado para o pagamento da operação; e (iv) endereço de IP do dispositivo utilizado para contratação da operação ou obtido por emprego de método de geolocalização. Por fim, o inciso III dispõe que caso não seja possível cumprir esses requisitos, deverá ser considerado o endereço declarado ao fornecedor.

Essas disposições terão impacto operacional relevante para os fornecedores, que obrigatoriamente deverão obter as informações (CPF ou CNPJ) do adquirente para viabilizar a efetivação da transação com as informações requeridas pelo Fisco. A ausência dessas informações poderá obstruir a conclusão das operações e poderá resultar na aplicação de penalidades por descumprimento de obrigações acessórias.

Já o § 4º detalha critérios objetivos para definição do local da operação no caso de aquisições realizadas de forma centralizada por contribuinte que possua mais de um estabelecimento.

O § 5º, por sua vez, determina que serviços fruídos à distância sigam a mesma lógica do inciso X do *caput*, reforçando o foco no beneficiário final.

Portanto, o art. 11 sistematiza a aplicação do princípio do destino com flexibilidade e objetividade, adaptando-se às diversas realidades das operações contemporâneas.

Essa sistematização foi objeto de crítica pelo painelista Marco Aurélio Greco, que destacou que a escolha em muitos casos pelo domicílio do adquirente como critério predominante para definir o local da operação não se confunde, necessariamente, com a tributação no destino. Segundo o expositor, especialmente nas operações digitais, essa opção pode se afastar do efetivo local de consumo, desvirtuando o princípio do destino que a reforma pretende consagrar. Greco chamou atenção para a complexidade das relações digitais, nas quais é comum que o contratante, o pagador e o usuário final do serviço ou bem imaterial não coincidam, gerando risco de deslocamento artificial do critério espacial da incidência tributária. Nesse cenário, a pluralidade de critérios admitida pelo art. 11 da LC n. 214/2025 e respaldada pelo art. 156-A, § 5º, inciso IV, da CF pode comprometer a efetividade do critério do destino.

Quanto a isso, já defendemos[22], com base nas diretrizes da OCDE[23], que a melhor prática internacional recomenda adotar o critério do domicílio do toma-

[22] PEROBA, Luiz Roberto. Tributação da exportação de serviços no PLP 68/2024: desafios e perspectivas tributárias. *Jota*, 13 maio 2024. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/tributacao-da-exportacao-de-servicos-no-plp-68-2024-desafios-e-perspectivas-tributarias. Acesso em: 25 maio 2025.

[23] OECD. *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 65, § 3.111. Disponível em: https://doi.org/10.1787/9789264271401-en.

dor, por ser mais claro e operacional, especialmente em serviços digitais e fluidos, cuja fruição ocorre em múltiplos territórios ou simultaneamente. A título de exemplo, mencionamos que países como Espanha[24] e Índia[25] reformularam recentemente suas legislações nesse sentido, eliminando a exigência de comprovação do local de consumo ou utilidade para caracterização da exportação de serviços.

Por outro lado, a coexistência de múltiplos critérios subsidiários para determinação do domicílio, conforme autorizado pelo § 3º do art. 11 da LC n. 214/2025 (como endereço declarado, IP de acesso, dados do arranjo de pagamento etc.), ainda suscita preocupações práticas – tanto do ponto de vista da aplicação da norma quanto da fiscalização. A efetividade do modelo dependerá da capacidade da administração tributária em manejar essas informações de forma integrada e confiável, sem violar a privacidade dos contribuintes, conforme asseverou Marco Aurélio Greco em sua exposição.

As regras veiculadas na LC n. 214/2025 para tributação de importações e desoneração de exportações foram abordadas de forma aprofundada e precisa pelo painelista Ricardo Maito da Silveira. Conforme estabelece o art. 64 da LC n. 214/2025, considera-se importação o fornecimento de bens imateriais, inclusive direitos, ou de serviços por pessoa residente ou domiciliada no exterior, desde que o consumo ocorra em território nacional – ainda que a prestação ou entrega tenha sido realizada no exterior. Para os fins dessa regra, o consumo é entendido em sentido amplo, abrangendo a utilização, a fruição, a exploração, o aproveitamento ou mesmo o simples acesso àquilo que foi fornecido (§ 1º do art. 64 da LC n. 214/2025).

Além disso, o dispositivo amplia a noção de importação ao incluir, por exemplo, serviços prestados no Brasil por estrangeiros, serviços relacionados a bens localizados no país ou àqueles enviados ao exterior para execução e que retornam ao país após a conclusão da prestação (§ 2º). Quando o consumo ocorre de forma simultânea dentro e fora do Brasil, apenas a parcela efetivamente utilizada no território nacional será considerada para fins de incidência tributária (§ 3º do art. 64 da LC n. 214/2025).

Outro ponto relevante diz respeito aos bens imateriais ou serviços que estejam incorporados ao valor aduaneiro de bens materiais – nesses casos, a tributação seguirá as regras da importação física desses bens (§ 4º do art. 64 da LC n. 214/2025). Já quanto à definição do momento e do local do fato gerador, o art. 64 remete às disposições dos arts. 10 e 11, respectivamente (§ 5º, incisos I e IV, do art. 64 da LC n. 214/2025).

---

[24] Alteração introduzida pela Lei Orçamentária de 2023 ("Ley n. 31/2022"), publicada pelo *Boletín Oficial del Estado* em 24.12.2022.

[25] Alteração introduzida pela Circular No. 230/24/2024-GST.

A legislação também define que o adquirente será considerado contribuinte da operação, sendo ele responsável pelo recolhimento dos tributos quando residente ou domiciliado no país (§ 5º, incisos V e VI, do art. 64, da LC n. 214/2025). Há ainda previsão de aproveitamento de créditos pelo adquirente inscrito no regime regular do IBS/CBS (§ 5º, inciso VII, do art. 64, da LC n. 214/2025) e de responsabilidade solidária do fornecedor estrangeiro (§ 5º, inciso VIII, do art. 64, da LC n. 214/2025), bem como das plataformas digitais que intermedeiem a operação (§ 5º, inciso IX), o que reforça o esforço do legislador em ampliar os mecanismos de fiscalização e garantir a efetividade do princípio do destino. Por fim, o art. 64 da LC n. 214/2025 reconhece a aplicação das regras próprias de regimes específicos às importações que a eles se sujeitem (§ 6º do art. 64 da LC n. 214/2025), e afasta a incidência nos casos de consumo eventual por pessoa física não residente em visita temporária ao país (§ 7º do art. 64 da LC n. 214/2025).

Por sua vez, o art. 80 da LC n. 214/2025 regulamenta a imunidade das exportações de serviços e bens imateriais, inclusive direitos, à luz do art. 156-A, § 1º, III, da CF. De acordo com o *caput*, considera-se exportação, para fins de fruição da imunidade do IBS/CBS, o fornecimento cujo consumo ocorra no exterior, ainda que realizado por residente ou domiciliado no Brasil.

Os §§ 1º e 2º do art. 80 da LC n. 214/2025 detalham hipóteses específicas: o § 1º reconhece como exportação, inclusive, prestações de serviços relacionadas a bens situados no exterior ou que tenham ingresso temporário no país, bem como serviços diretamente vinculados à exportação de bens materiais – como despacho aduaneiro, transporte internacional, armazenagem, entre outros – desde que vinculados exclusivamente à exportação. Já o § 2º do art. 80 da LC n. 214/2025 introduz presunção relevante ao dispor que, na impossibilidade de o fornecedor identificar o local do consumo, este será presumido como sendo o domicílio do adquirente no exterior.

Esse mecanismo, além de estar em linha com os estudos que citamos até agora, fortalece a eficácia do princípio do destino e da imunidade de IBS/CBS sobre exportações convergindo diretrizes da OCDE e de países que aprimoraram recentemente os seus Impostos sobre Valor Agregado (IVAs).

Em seu turno, o § 3º do art. 80 da LC n. 214/2025 estabelece salvaguarda ao determinar que, caso o consumo ocorra, de fato, em território nacional, a operação será requalificada como importação, afastando a imunidade. O § 4º do art. 80, por sua vez, impõe responsabilidade tributária ao exportador que não conclua a efetiva exportação dos bens relacionados no § 1º, sujeitando-o ao recolhimento do IBS e da CBS com acréscimos legais.

O § 5º do art. 80 trata da tributação proporcional, reconhecendo como exportação apenas a fração da operação cujo consumo ocorra no exterior, o que permite a tributação doméstica da parcela remanescente. O § 6º remete ao § 1º do art. 64 daquele diploma para a definição do conceito de consumo no exterior – abrangendo fruição, acesso, uso e aproveitamento – e o § 7º do art. 80 reforça

que as exportações sujeitas a regimes específicos também se submeterão às regras próprias previstas no Título V da LC.

É possível verificar, portanto, que a regulamentação do princípio do destino para incidência do IBS/CBS não foi tarefa trivial, demandando regras intrincadas que levaram em consideração diversas situações extraídas do contexto da economia digital.

IV. Responsabilidade tributária das plataformas digitais

O protagonismo crescente das plataformas digitais no comércio eletrônico elevou sua relevância não apenas econômica, mas também tributária. Em um contexto em que o modelo de *marketplace* (especialmente nas relações B2C) ganhou centralidade no consumo de bens e serviços, tais plataformas passaram a concentrar dados, transações e intermediários que, em um cenário anterior, estavam dispersos, o que acabou atraindo o interesse dos Fiscos.

Com efeito, em razão do exponencial aumento das transações *on-line*, as administrações tributárias passaram a questionar se essas plataformas digitais, ainda que meras intermediárias, poderiam ser responsabilizadas no âmbito tributário, especialmente no que diz respeito ao ICMS.

Nesse cenário, diversos Estados editaram normas para atribuição de responsabilidade tributária pelo ICMS às plataformas digitais pelas operações intermediadas. Em síntese, as legislações estaduais estabeleciam diferentes tipos de responsabilidade, quais sejam: (i) a responsabilidade solidária ilimitada, independentemente de sua conduta perante a Fiscalização Tributária; (ii) responsabilidade solidária nas situações em que o contribuinte (vendedor) não emitir documento fiscal; e (iii) responsabilidade solidária, em razão da ausência de compartilhamento de informações solicitadas pela Fiscalização Tributária[26].

Nesse sentido, pode ser mencionada a Lei n. 8.795/2020, do Estado do Rio de Janeiro, que estabeleceu a responsabilidade de plataformas digitais pelo ICMS no âmbito do referido Estado.

A Lei introduziu, no art. 17 do Regulamento do ICMS (RICMS/RJ), o § 8º dispondo que o proprietário ou possuidor de site ou de plataforma eletrônica que realize a oferta, captação de clientes ou venda, em razão de contrato firmado com o comercializadora, será responsável pelo pagamento do ICMS devido nas operações por elas intermediadas quando: (i) deixar de prestar as informações na forma e no prazo previsto na legislação tributária; (ii) o contribuinte esteja em situação cadastral irregular e tenha sido informado ao intermediário previamente

[26] Grupo de Pesquisa sobre Jurisprudência do TIT do NEF/FGV Direito SP. Responsabilidade tributária das plataformas digitais: perspectivas sobre a análise do tema pelo TIT. *Jota*, 07 de novembro de 2024. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/responsabilidade-tributaria-das-plataformas-digitais-2. Acesso em: 11 jun. 2025.

pelo Fisco; e (iii) descumprir demais obrigações previstas na legislação que concorrem para o não recolhimento do tributo.

Ademais, os incisos VIII e IX do art. 18 do RICMS/RJ estabeleceram, respectivamente, a responsabilidade das plataformas na hipótese de comercialização de bens e mercadorias digitais, caso a transação financeira seja operacionalizada pela plataforma, e a responsabilidade pelas operações intermediadas de bens não digitais, no caso de não ser emitido o documento fiscal.

Como se vê, as disposições da Lei Estadual em referência são amplas na atribuição de responsabilidade e suscitam questionamentos, especialmente quanto à observância dos parâmetros estabelecidos pela Lei Kandir (LC n. 87/1996), pelo Código Tributário Nacional e pela própria Constituição Federal.

Justamente em razão disso, a referida Lei é objeto de questionamento no Recurso Extraordinário n. 1.554.371/RJ, originado de Representação de Inconstitucionalidade em que foi apontada violação ao art. 146, III, da CF/1988, que estabelece a competência à Lei Complementar para tratar de normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a obrigação, o lançamento, o crédito, a prescrição e a decadência tributários.

O CTN, que possui *status* de Lei Complementar, em seu art. 128 do CTN, permite que a lei atribua, de modo expresso, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. A LC n. 87/1996, por sua vez, estabelece a possibilidade de atribuição de responsabilidade a terceiros somente quando seus atos ou omissões concorrerem para o não recolhimento do tributo pelo contribuinte.

Não nos parece que, no caso das plataformas digitais que prestam um serviço de intermediação entre vendedores e compradores, haja vinculação com o fato gerador, apesar de haver inegável interesse econômico – mas não jurídico – na operação. Além disso, conforme consta da Representação de Inconstitucionalidade, a plataforma digital, por não participar do negócio jurídico de compra e venda, via de regra, não pode influenciar por seus atos e omissões para o não recolhimento do tributo pelo contribuinte.

Dessa forma, caberá ao STF examinar se, ao inovar em matéria de responsabilidade tributária sem obedecer às balizas estabelecidas pelo CTN, especialmente no art. 128, a legislação do RJ acabou por ignorar o disposto em Lei Complementar e, consequentemente, violou o art. 146, III, *a*, da Constituição Federal.

Ainda, vale destacar que tanto a referida Lei do Estado do Rio de Janeiro como as legislações de outros estados, apesar de estabelecerem a necessidade de prestação de informações pelas plataformas digitais e eventual responsabilidade tributária, não apresentam requisitos claros para caracterização do que seria "plataforma digital"[27].

---

[27] Nesse sentido, os "conceitos" estabelecidos pela Lei n. 8.795/2020 do Rio de Janeiro e a Portaria CAT n. 156/2010 de São Paulo: *Lei n. 8.795/2020*:

Portanto, há um cenário de incerteza e insegurança jurídica para as plataformas digitais, que possivelmente será sanado com o detalhado regime trazido pela LC n. 214/2025, que, conforme será visto, representa uma grande evolução em relação ao cenário anterior.

A LC n. 214/2025 inova ao estabelecer um regime jurídico específico de responsabilidade tributária para plataformas digitais que intermedeiam operações de circulação de bens e serviços, especialmente em ambientes digitais e não presenciais. Os arts. 22 e 23 tratam, com elevado grau de detalhamento normativo, da atribuição de responsabilidade pelo recolhimento do IBS e da CBS nesses contextos, considerando tanto plataformas domiciliadas no Brasil quanto no exterior.

Concordamos com a visão de que, neste ponto, houve um notável aprimoramento das regras de responsabilidade tributária de terceiros, especialmente quando comparadas aos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional (CTN). A nova sistemática da LC n. 214/2025 substitui a responsabilização genérica e frequentemente presumida – baseada apenas na posição formal do agente – por um modelo mais denso, que exige a identificação de condutas concretas e a demonstração de prejuízo efetivo ao erário como condição para a imputação da responsabilidade[28].

O art. 22 institui a possibilidade de responsabilização solidária das plataformas digitais em duas hipóteses principais. A primeira ocorre quando o fornecedor é residente ou domiciliado no exterior; nessa situação, a plataforma responde solidariamente com o adquirente ou destinatário localizado no Brasil, atuando em substituição ao fornecedor estrangeiro. A segunda hipótese se dá quando o fornecedor é residente ou domiciliado no Brasil; nesse caso, a plataforma responde solidariamente com o fornecedor desde que este seja contribuinte (ainda que

---

"art. 18. (...) VIII – nas operações com bens e mercadorias digitais:
a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a oferta, ou entrega por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador ou prestador de serviço de comunicação, caso também operacionalize a transação financeira;"
Portaria CAT n. 156/2010:
"*Artigo 1º* para fins de apresentação de informações referentes às operações relativas à circulação de mercadorias ou às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, bem como de verificação da situação cadastral perante a Secretaria da Fazenda, deverão obedecer o disposto nesta portaria:
I – os prestadores de serviços de intermediação comercial, em ambiente virtual, com utilização de tecnologias de informação, inclusive por meio de leilões eletrônicos;
II – os prestadores de serviços de tecnologia de informação, tendo por objeto o gerenciamento e controle de operações comerciais realizadas em ambiente virtual, inclusive dos respectivos meios de pagamento."

[28] FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. A LC 214/25 e o novo paradigma para a responsabilidade tributária de terceiros: da responsabilidade-armadilha à responsabilidade-conformidade. *Jota*, 12 fev. 2025. Disponível em: https://www.jota.info/artigos/a-lc-214-25-e-o-novo-paradigma-para-a-responsabilidade-tributaria-de-terceiros. Acesso em: 23 maio 2025.

não inscrito), esteja localizado no país e não registre a operação em documento fiscal eletrônico.

A norma também conceitua, de maneira objetiva, o que se entende por "plataforma digital" para fins de aplicação da responsabilização tributária. Nos termos do § 1º do art. 22, enquadram-se como plataformas digitais aquelas que atuam como intermediárias em operações realizadas de forma eletrônica ou não presencial, e que exerçam controle sobre pelo menos um dos seguintes elementos: cobrança, pagamento, definição contratual ou entrega. Por exclusão, o § 2º elenca atividades que, mesmo que desenvolvidas por entes digitais, não caracterizam uma plataforma digital nos moldes exigidos pela lei, como é o caso de serviços de acesso à internet, serviços de pagamento prestados por instituições autorizadas pelo Banco Central, publicidade, e mecanismos de busca ou comparação de fornecedores remunerados de forma desvinculada do volume de vendas.

Adicionalmente, a norma detalha as obrigações acessórias que recaem sobre as plataformas, como a exigência de fornecer informações ao Comitê Gestor do IBS e à Receita Federal sobre as operações e importações intermediadas, mesmo que o fornecedor não seja formalmente contribuinte (art. 22, § 5º). Quando a plataforma inicia o processo de pagamento da operação, ela deve viabilizar o mecanismo de *split payment*, ou seja, a separação automática dos tributos devidos no momento da liquidação financeira da transação (art. 22, § 6º). O correto cumprimento dessas obrigações pode eximir a plataforma da responsabilidade por eventuais diferenças entre o tributo recolhido e o efetivamente devido (art. 22, § 7º).

Nos casos em que o pagamento não é iniciado pela plataforma, e desde que esta forneça as informações exigidas e o fornecedor emita o documento fiscal eletrônico correspondente, a responsabilidade tributária não será imputada à plataforma (art. 22, § 8º). Situação semelhante se aplica quando o pagamento é iniciado pela plataforma, mas *o split payment* não for efetivado (art. 22, § 9º).

Veja-se que aqui o legislador recusou a postura até então sustentada pelos Estados com relação ao ICMS, de atribuir às operadoras de *marketplace* responsabilidade solidária com base em um mero nexo objetivo de intermediação comercial[29], o que já vinha causando preocupações a alguns estudiosos do tema[30].

O art. 22, § 10 ainda estabelece critérios para cálculo da responsabilidade, distinguindo as situações em que o fornecedor nacional está regularmente inscrito como contribuinte daquelas em que não está, aplicando-se neste último caso as

[29] FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. A LC 214/25 e o novo paradigma para a responsabilidade tributária de terceiros: da responsabilidade-armadilha à responsabilidade-conformidade. *Jota*, 12 fev. 2025. Disponível em: https://www.jota.info/artigos/a-lc-214-25-e-o-novo-paradigma-para-a-responsabilidade-tributaria-de-terceiros. Acesso em: 23 maio 2025.

[30] BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de *marketplace*. *Revista Direito Tributário Atual* v. 45. São Paulo: IBDT, 2020. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1214/217. Acesso em: 26 maio 2025.

regras do regime regular. Por fim, o art. 22, § 11 exclui a responsabilidade tributária da plataforma quando ela não exercer controle sobre nenhum dos elementos essenciais da operação.

Complementando essa disciplina, o art. 23 da LC n. 214/2025 exige que as plataformas digitais, inclusive as domiciliadas no exterior, se inscrevam no cadastro do IBS e da CBS no regime regular. Caso essa inscrição não seja realizada, o parágrafo único do art. 23 prevê um mecanismo de substituição na arrecadação: os tributos serão recolhidos pela instituição responsável pela operação de câmbio, utilizando alíquotas de referência. Caso haja diferença entre as alíquotas aplicáveis e as efetivamente recolhidas, o valor excedente deverá ser pago pelo adquirente ou importador, ou restituído a este, conforme o caso.

Esse conjunto normativo revela uma clara intenção do legislador brasileiro de atribuir responsabilidade objetiva e direta às plataformas digitais, reconhecendo seu papel central nas operações de comércio eletrônico e sua capacidade de controle sobre aspectos fundamentais da transação. Ao condicionar a responsabilização à existência de controle sobre elementos como pagamento, entrega ou definição contratual, a LC n. 214/2025 busca alinhar a incidência tributária com a realidade operacional das plataformas, reduzindo espaços de evasão e aumentando a eficiência da arrecadação.

Durante o processo legislativo que culminou na edição da LC n. 214/2025, diversas preocupações foram levantadas quanto à constitucionalidade e à proporcionalidade da responsabilidade tributária imposta às plataformas digitais[31]. Críticas doutrinárias chamavam atenção para o risco de atribuição de obrigações excessivamente onerosas a intermediários que, por vezes, não detinham vínculo jurídico direto com o fato gerador, tampouco acesso efetivo à base econômica da operação. Também se questionava a definição demasiadamente ampla de "controle da operação", que poderia alcançar agentes com participação meramente acessória ou técnica. A redação final da LC n. 214/2025 acolheu parte relevante dessas preocupações: delimitou de forma objetiva os elementos essenciais da operação (pagamento, cobrança, entrega ou definição de condições), excluiu da responsabilidade plataformas que não controlam nenhum desses elementos (§ 11) e estabeleceu salvaguardas quando a plataforma atua em conformidade com os deveres de informação e *split payment* (§§ 5º a 9º). Com isso, entendemos que nossa legislação tributária avançou no sentido de uma estrutura normativa mais compatível com os princípios da legalidade, da razoabilidade e da segurança jurídica.

Como bem observado por Fernando Zilveti, essa abordagem encontra paralelos na implementação das *deemed supplier rules* no contexto do projeto VAT in

[31] ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A reforma tributária do consumo e a sujeição passiva no IBS/CBS. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário*: homenagem aos 50 anos do IBDT. São Paulo: IBDT, 2024.

the Digital Age (ViDA) da União Europeia. Esse regime prevê que, a partir de 2030, plataformas digitais que intermedeiem serviços de transporte urbano e hospedagem de curto prazo serão consideradas fornecedoras presumidas (*deemed suppliers*) para fins de IVA, assumindo a responsabilidade pela cobrança e recolhimento do imposto sobre as operações intermediadas[32]. Assim como na legislação brasileira, a responsabilização europeia está condicionada à existência de controle sobre elementos como pagamento, entrega ou definição contratual[33].

O texto europeu também prevê hipóteses de exclusão, como no caso de fornecedores que informem número de identificação para fins de IVA ou que estejam inscritos no regime simplificado para pequenas empresas [1]. Além disso, a proposta cria incentivos à adoção do sistema *Import One-Stop Shop* (*IOSS*), para facilitar o recolhimento do IVA sobre vendas de bens importados de até €150, especialmente por plataformas e fornecedores não residentes[34]. A opção pelo IOSS evita múltiplas inscrições fiscais na UE, ao passo que sua não adoção impõe maiores encargos administrativos e a eventual exigência de representante fiscal[35]. A responsabilização das plataformas, portanto, passa a ser calibrada por critérios de controle, conformidade e capacidade operacional, refletindo, à semelhança do modelo brasileiro, uma tentativa de adequar a estrutura da sujeição passiva à lógica da intermediação digital.

V. Conclusão

A análise empreendida ao longo deste artigo evidencia que a Reforma Tributária, introduzida pela EC n. 132/2023 e concretizada pela LC n. 214/2025 representa um marco paradigmático na reconfiguração do sistema tributário brasileiro, especialmente no que diz respeito à tributação do consumo no contexto da economia digital.

A substituição da dualidade entre ICMS e ISS, bem como das peculiaridades dos regimes de não cumulatividade de ICMS, PIS e Cofins, por uma estrutura uniforme baseada na ampla base do IBS e da CBS e ancorada no princípio do destino, marca não apenas um avanço técnico, mas um esforço institucional em

---

[32] ASQUITH, Richard. *EU deemed supplier marketplace record keeping*. VATCalc, 27 abr. 2021. Disponível em: https://www.vatcalc.com/eu/eu-deemed-supplier-marketplace-record-keeping/. Acesso em: 23 maio 2025.

[33] ASQUITH, Richard. *EU deemed supplier marketplace record keeping*. VATCalc, 27 abr. 2021. Disponível em: https://www.vatcalc.com/eu/eu-deemed-supplier-marketplace-record-keeping/. Acesso em: 23 maio 2025.

[34] ASQUITH, Richard. *EU IOSS foreign sellers & marketplaces new import VAT liabilities*. VATCalc, 13 maio 2025. Disponível em: https://www.vatcalc.com/eu/eu-import-one-stop-shop-ioss-mandated-for-marketplaces-2025-vat-in-the-digital-age/. Acesso em: 23 maio 2025.

[35] ASQUITH, Richard. *EU IOSS foreign sellers & marketplaces new import VAT liabilities*. VATCalc, 13 maio 2025. Disponível em: https://www.vatcalc.com/eu/eu-import-one-stop-shop-ioss-mandated-for-marketplaces-2025-vat-in-the-digital-age/. Acesso em: 23 maio 2025.

aproximar a tributação brasileira sobre o consumo das melhores práticas internacionais.

A introdução de critérios objetivos para definição do local da operação – conforme detalhado no art. 11 da LC n. 214/2025 – representa uma tentativa muito bem-vinda de conciliar segurança jurídica e efetividade arrecadatória aos entes em que o consumo é realizado. No entanto, conforme alertado por parte da doutrina e debatido nos painéis do IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual, subsistem importantes desafios de implementação. A pluralidade de critérios admitidos pela legislação complementar, ainda que justificável pela complexidade das relações digitais, pode gerar incertezas na sua aplicação prática, especialmente quando o local de consumo não coincide com o domicílio formal do adquirente ou quando a cadeia operacional envolve múltiplos agentes transnacionais.

Nesse cenário, a disciplina da responsabilidade tributária das plataformas digitais merece especial destaque. Como demonstrado, a LC n. 214/2025 inaugura um modelo normativo mais sofisticado e proporcional de imputação de responsabilidade a terceiros, afastando a mera presunção objetiva fundada em nexos formais e exigindo, como condição para a responsabilização, o exercício de controle sobre elementos essenciais da operação. Trata-se de uma ruptura com o paradigma anterior, baseado nos arts. 134 e 135 do CTN, que muitas vezes gerava distorções e insegurança jurídica. A nova abordagem normativa, por sua vez, se aproxima das soluções adotadas por jurisdições mais maduras, como é o caso da União Europeia no âmbito do projeto VAT in the Digital Age (ViDA), e reconhece, de maneira mais realista, a relevância das plataformas na intermediação econômica contemporânea.

Além disso, o modelo brasileiro incorpora mecanismos de incentivo à conformidade, como a exclusão da responsabilidade quando observadas as obrigações de *split payment* e de informação, além de criar salvaguardas para evitar a imputação a agentes que não detenham qualquer controle sobre a operação. Esse sistema, que pode ser descrito como uma "responsabilidade por conformidade", caminha na direção de um ambiente tributário mais previsível, proporcional e adaptado às dinâmicas digitais, desde que acompanhado de regulamentação infralegal clara e de uma atuação administrativa coerente com os princípios da legalidade, da razoabilidade e da eficiência.

Não obstante tais avanços, permanece a necessidade de aprimoramentos contínuos. As dificuldades de subsunção de contratos híbridos – especialmente aqueles que envolvem inteligência artificial, *software* em nuvem e criptoativos – às hipóteses legais de incidência e de responsabilidade demandarão não apenas evolução normativa, mas também uma atuação interpretativa cuidadosa e tecnicamente fundamentada por parte dos tribunais, da administração tributária e dos profissionais da área. A consolidação de entendimentos estáveis sobre a natureza jurídica das novas formas de geração de valor será crucial para a evolução do novo sistema de tributação do consumo.

Por fim, o redesenho da arquitetura federativa promovido pela reforma tributária, embora ambicioso e bem-intencionado, depende de uma efetiva coordenação entre os entes federativos, de investimentos em infraestrutura tecnológica e de uma mudança cultural na forma como a tributação é percebida pelos operadores econômicos. Em um contexto de economia em rápida transformação, é imprescindível que a legislação mantenha um grau de elasticidade interpretativa e uma abertura ao diálogo institucional, de modo a garantir que os princípios da justiça tributária, da neutralidade e da segurança jurídica não sejam meramente declaratórios, mas concretamente realizados.

Sujeição Ativa do IBS – Desafios para a Harmonização do Contencioso Administrativo e Judicial na Reforma Tributária

Mara Eugênia Buonanno Caramico
Mestre em Direito Tributário pela Fundação Getulio Vargas. Especialista em Direito Tributário pela USP. *LL.M* em Mercado de Capitais pelo IBMEC. Bacharel em Direito pela USP. Titular da 3ª Câmara de Julgamento do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Juíza Contribuinte Titular da 2ª Câmara do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo. Conselheira do IBDT.

1. Introdução

Neste trabalho, nosso objetivo é analisar as competências tributárias para legislar sobre a CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços, e o IBS – Imposto sobre Bens e Serviços, tal qual instituídos pela Reforma Tributária levada a efeito com a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023, e sua regulamentação pela Lei Complementar n. 214/2025, recém-aprovada pelo Congresso Nacional.

Não será nosso foco discutir as demais alterações que foram introduzidas no sistema tributário, mas tão somente tratar de alguns pontos da reforma, especialmente quanto a questões de sujeição ativa dos tributos recém-criados – CBS e IBS.

2. Breve introito – visão geral dos novos tributos sobre o consumo e a reforma tributária aprovada pela Emenda Constitucional n. 132/2023

Inicialmente, a reforma tributária tal qual prevista no texto original da proposta de Emenda Constitucional – PEC n. 45/2019 – estabelecia um IVA único e nacional (Imposto sobre Bens e Serviços nacional – doravante nominado apenas IBS). A criação de um tributo único certamente diminuiria a possibilidade de existência de conflitos, seja na regulamentação do tributo, seja na sua interpretação, seja no contencioso administrativo e judicial.

A bandeira dos defensores da reforma sempre foi trazer a simplificação tributária, que seria alcançada com a substituição dos cinco tributos hoje existentes – ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI, por um Imposto sobre Valor Agregado único – chamado de IBS.

Porém, com a transformação do IVA único em dual, com a criação do IBS e da CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços, pela aglutinação da PEC n. 45-A/2019 da Câmara dos Deputados e da PEC n. 110/2019 do Senado), para acomodar interesses políticos dos Estados e Municípios que estavam perdendo autonomia, situações não previstas e não desejadas de conflitos quanto à regulamentação, interpretação, aplicação e julgamento administrativo e judicial nos casos concretos poderão ocorrer, como veremos no decorrer deste trabalho, na linha inversa da simplificação pretendida.

Além disso, como se verá adiante ao se falar do Comitê Gestor, órgão composto por representantes dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, e que foi criado pela Emenda Constitucional n. 132/2023 para a administração do IBS, foi retirada a competência deste órgão para editar e propor Leis Complementares que dissessem respeito à criação do IBS.

Isto porque, inicialmente, o § 3º do art. 61, introduzido pela PEC n. 45/2019, previa a competência concorrente desse órgão e da União para edição de normas complementares sobre o IBS, e esta era a sua redação original:

> "Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.
> *§ 3º A iniciativa de lei complementar que trate do imposto previsto no art. 156-A também caberá ao Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços a que se refere o art. 156-B*."

Mas este parágrafo foi suprimido quando da conversão da PEC n. 45/2019 na Emenda Constitucional n. 132/2023, pelo Congresso Nacional.

Isto quer dizer que o Conselho Gestor, previsto no art. 156-B da Emenda n. 132/2023, não terá competência concorrente com a União quanto à edição da Lei Complementar que diga respeito ao IBS, especialmente quanto à sua instituição. Por outro lado, quanto à *CBS*, o art. 195, V[1], introduzido pela Emenda Constitucional n. 132/2023, cria a CBS, e o art. 149 determina que:

> "Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo."

Portanto, a competência para a sua criação é própria da União.

Não é intuito de nosso trabalho analisar a Emenda Constitucional n. 132/2023, tal qual foi aprovada, mas apenas trazer alguns pontos relevantes apenas a título de *overview*.

Iniciando, a EC n. 132/2023 criou três novos tributos:

a) o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS);
b) a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS);
c) e o Imposto Seletivo (IS).

---

[1] "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: *V* – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023)"

Estes três novos tributos substituirão cinco tributos atualmente existentes, e que incidem, basicamente, sobre o consumo: PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS.

O IBS e a CBS compartilharão características semelhantes, com legislação unificada em todo o território nacional, mas com alíquotas definidas individualmente pelos entes federativos.

Já o IS incidirá sobre produtos e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

A reforma também prevê regimes diferenciados para atividades como educação, saúde e alimentação, com alíquotas reduzidas.

Além disso, haverá regimes específicos para setores como combustíveis, serviços financeiros, e cooperativas.

As micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional também terão mudanças na transferência de créditos.

A implementação do novo modelo tributário será gradual, estendendo-se por sete anos.

Quanto ao ICMS e ao ISS, a transição ocorrerá por meio de uma diminuição gradativa de suas alíquotas vigentes, reduzindo-se em iguais proporções os benefícios e incentivos vinculados.

Sendo assim, a partir de 2033, o ICMS e o ISS serão extintos. De igual forma, para o período de 2029 a 2033, o Senado estipulará as alíquotas de referência do IBS a fim de compor a carga tributária diminuída dos impostos atuais. Nenhum dos impostos fará parte da base de cálculo de outro segundo o que estabelece a EC n. 132/2023.

Alterações significativas também foram feitas no ITCMD e no IPVA, assim como no IPTU e na contribuição municipal de iluminação pública. Porém esses temas não farão parte de nossa abordagem neste momento, sendo que aqui nos restringiremos a dar informações de como seguirá organizado o processo administrativo e judicial em relação apenas ao IBS, que já tem no PLP n. 108/2024 o seu arcabouço jurídico delimitado.

De acordo com o art. 149-B[2] da Constituição Federal, introduzido pela EC n. 132/2023, a CBS e o IBS terão a mesma materialidade, isto é, mesmo fato gerador, mesma base de cálculo, mesmo sujeito passivo e mesmas regras de cumulatividade e creditamento, além de outras semelhanças. Desta forma, os dois tributos deverão ter identidade plena.

Com a promulgação da EC n. 132/2023, como acima dito, a competência

---

[2] "Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a: I – fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; II – imunidades; III – regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; IV – regras de não cumulatividade e de creditamento. Parágrafo único. Os tributos de que trata o *caput* observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º."

originária para a criação do IBS (substitutivo dos tributos ICMS e ISS) foi retirada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dado que o Comitê Gestor não tem competência para a instituição do tributo, mas tão somente para a sua regulamentação. Aos Estados, Distrito Federal e Municípios apenas restou a competência residual sobre o IBS para a fixação de suas alíquotas.

Já quanto à CBS, a competência originária continua a ser da União, que criará, através de Lei Complementar específica, a CBS, de acordo com as materialidades constitucionais do tributo estabelecidas pelo art. 195, V, da CF.

Aplica-se à contribuição sobre bens e serviços o disposto no art. 156-A, § 1º, incisos I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, incisos II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13, da Constituição Federal, a respeito do imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e municípios (art. 195, § 16, da Constituição da República, incluído pela Emenda Constitucional n. 132/2023).

3. *Overview* sobre a situação atual

Após a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023, foram enviados ao Congresso Nacional dois projetos específicos de lei complementar, o PLP n. 68/2024 e o PLP n. 108/2024, que visam disciplinar a criação e a regulamentação do IBS e da CBS, entre outras matérias.

O PLP n. 68/2024 instituía o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços – CBS e o Imposto Seletivo – IS e dava outras providências. Este projeto de lei complementar foi recentemente convertido em lei, com a promulgação da Lei Complementar n. 214/2025. Assim, a Lei Complementar n. 214/2025 institui a CBS e o IBS, dando os parâmetros gerais de sua regulamentação e materialidade.

Por sua vez, o PLP n. 108/2024 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, trata da distribuição para os entes federativos do produto da arrecadação do IBS, e sobre o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, entre outras matérias. Porém, ao contrário do que ocorreu com o PLP n. 68/2024, que se transformou em lei (LC n. 214/2025), o PLP n. 108/2024 encontra-se ainda em fase de tramitação pelas Casas do Congresso Nacional.

Desta forma, temos a implantação tanto da CBS quanto do IBS, mas ainda falta implementar a regulamentação de como será o processo administrativo em face da reforma tributária, que coube ao PLP n. 108/2024 disciplinar.

4. Da sujeição ativa do IBS e da CBS

Caberá aos Estados, Municípios e ao Distrito Federal, exclusivamente por meio do Comitê Gestor, a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto, que serão realiza-

dos, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos.

Parte da disciplina procedimental relativa ao IBS e à CBS encontra-se prevista, agora, na Lei Complementar n. 214/2025, com a conversão em lei do PLP n. 68/2024, que estabelece normas gerais relativas às competências para a fiscalização e o lançamento de ambos os tributos, da competência para o lançamento fiscal, do compartilhamento de informações entre os órgãos federais competentes para fiscalizar a CBS, e o Comitê Gestor, competente para administrar e cobrar o IBS, entre outras questões.

A harmonização dos dois sistemas jurídicos – IBS e CBS – dado que ambos possuem a mesma materialidade para fins de incidência e fato gerador, está prevista nos arts. 318 a 323 da Lei Complementar n. 214/2025.

Estabelece o art. 318 que:

> "Art. 318. O Comitê Gestor do IBS, a RFB e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional atuarão com vistas a *harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos relativos ao IBS e à CBS*.
> Parágrafo único. Para fins do disposto no *caput*, os referidos órgãos poderão celebrar convênios para fins de *prestação de assistência mútua e compartilhamento de informações relativas aos respectivos tributos*."

Esta expressa previsão de que as normas deverão ser interpretadas e harmonizadas em relação aos dois tributos é de extrema relevância, dado que ao se analisar o PLP n. 108/2024, que cuida do processo administrativo relativo ao IBS, além de tratar das penalidades pelo inadimplemento do imposto e das obrigações acessórias, vemos que poderemos ter interpretações distintas da materialidade do imposto sem que haja até agora uma instância uniformizadora das decisões relativas ao IBS x CBS.

Para tanto, a LC n. 214/2025 cria um órgão colegiado – o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias – para a realização dessa harmonização de normas e entendimentos, e um Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias, conforme estabelecido em seu art. 319[3], que auxiliará o Comite de Harmonização na tomada de decisão sobre temas relevantes.

---

[3] "Art. 319. A harmonização do IBS e da CBS será garantida pelas instâncias a seguir especificadas: I – Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias composto de: a) 4 (quatro) representantes da RFB; e b) 4 (quatro) representantes do Comitê Gestor do IBS, sendo 2 (dois) dos Estados ou do Distrito Federal e 2 (dois) dos Municípios ou do Distrito Federal; e II – Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias composto de: a) 4 (quatro) representantes da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, indicados pela União; e b) 4 (quatro) representantes das Procuradorias, indicados pelo Comitê Gestor do IBS, sendo 2 (dois) Procuradores de Estado ou do Distrito

Por sua vez, o art. 321[4] da LC n. 214/2025 estabelece a competência do Comitê de Harmonização, cabendo-lhe a função especial de uniformizar a interpretação a ser dada sobre a legislação relativa ao IBS e à CBS.

Já o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias terá a função de atuar, entre outras prerrogativas, como órgão consultor do Comitê de Harmonização, cabendo-lhe as competências que lhe foram designadas pelo art. 322[5].

Esses dois órgãos em conjunto deverão editar normas para serem cumpridas pelas administrações tributárias da União dos Estados e dos Municípios, a fim de manter a uniformidade dos procedimentos e das decisões em âmbito nacional, tanto do IBS quanto da CBS, conforme segue:

Assim, vê-se uma preocupação do legislador em fazer cumprir de maneira uniforme e integrada ambas as legislações (IBS e CBS), de modo a garantir a uniformidade das decisões, especialmente quanto aos procedimentos de fiscalização e lançamento dos tributos.

Segundo o art. 324, a fiscalização relativamente ao cumprimento das obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias, caberá em relação à CBS ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, enquanto em relação ao IBS será de competência das autoridades fiscais integrantes das administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Por sua vez, o art. 325 estabelece que a Receita Federal do Brasil – RFB – e as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios "poderão utilizar em seus respectivos lançamentos as fundamentações e provas de-

---

Federal e 2 (dois) Procuradores de Município ou do Distrito Federal. § 1º O Comitê previsto no inciso I do *caput* será presidido e coordenado alternadamente por representante da RFB e por representante do Comitê Gestor do IBS, conforme dispuser o seu regimento interno. § 2º O Fórum previsto no inciso II do *caput* será presidido e coordenado alternadamente por representante da PGFN e por representante dos procuradores indicados pelo Comitê Gestor do IBS, conforme dispuser o seu regimento interno."

[4] "Art. 321. Compete ao Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias: I – uniformizar a regulamentação e a interpretação da legislação relativa ao IBS e à CBS em relação às matérias comuns; II – prevenir litígios relativos às normas comuns aplicáveis ao IBS e à CBS; e III – deliberar sobre obrigações acessórias e procedimentos comuns relativos ao IBS e à CBS. Parágrafo único. As resoluções aprovadas pelo Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias, a partir de sua publicação no Diário Oficial da União, vincularão as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios."

[5] "Art. 322. Compete ao Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias: I – atuar como órgão consultivo do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias nas atividades de uniformização e interpretação das normas comuns relativas ao IBS e à CBS; e II – analisar relevantes e disseminadas controvérsias jurídicas relativas ao IBS e à CBS suscitadas nos termos do § 1º. § 1º O Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias examinará as questões relacionadas a relevantes e disseminadas controvérsias jurídicas relativas ao IBS e à CBS suscitadas pelas seguintes autoridades: I – o Presidente do Comitê Gestor do IBS; e II – o Ministro de Estado da Fazenda. § 2º As resoluções aprovadas pelo Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias, a partir de sua publicação no Diário Oficial da União, vincularão a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e as Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios."

correntes do processo administrativo de lançamento de ofício efetuado por outro ente federativo", podendo ainda compartilhar, em um mesmo ambiente, os registros do início e do resultado das fiscalizações da CBS e do IBS. Esse ambiente a ser criado terá gestão compartilhada entre o Comitê Gestor do IBS e a RFB.

Mas ainda não se tem um procedimento para os casos em que houver divergência de entendimentos entre as decisões proferidas pela autoridade administrativa tributária da União, e as decisões dos diversos entes estaduais e municipais. Da forma como instituídos os tributos, e ainda sem um processo administrativo estabelecido e vigente, dado que o PLP n. 108/2024 ainda caminha para aprovação pelas Casas Legislativas, haverá a possibilidade de interpretações sobre a legislação e sua aplicação de forma divergente.

A Emenda prevê que cabe ao STJ dirimir conflitos entre o Conselho Federativo e os Estados e Municípios quanto ao IBS. Porém ela não previu a competência do STJ para dirimir conflitos entre o Conselho Federativo e os Contribuintes (letra *j* do inciso I, do art. 105, *verbis:* "j) os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, relacionados ao imposto previsto no artigo 156-A").

Tendo em vista que ao que tudo indica as decisões sobre os processos administrativos no âmbito da CBS ficarão a cargo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e que no âmbito dos Estados e Municípios caberá a decisão aos órgãos administrativos do Comite Gestor, que deverão ainda ser instituídos (na forma do PLP n. 108/2024), e como a materialidade dos dois tributos é a mesma, haverá situações em que o CARF poderá decidir de uma forma sobre um determinado conceito de insumo, por exemplo, enquanto na esfera estadual a decisão seja diferente. Nestes casos, a quem caberá a decisão final na esfera administrativa sobre qual o efetivo significado, por exemplo, do termo insumo para efeitos de aplicação da legislação tanto do IBS quanto da CBS?

Aparentemente o Comite de Harmonização deverá fazer esse papel, embora não esteja claro no texto da LC n. 214/2025 se essa função efetivamente lhe competirá.

Por outro lado, não houve alteração do art. 109, I, da Constituição, que prevê a competência dos TRFs para julgar questões atinentes aos tributos federais. Assim, em princípio, teremos os TRFs julgando as questões atinentes à CBS e os Tribunais Estaduais dirimindo, possivelmente, questões relativas ao IBS (Municípios e Estados).

Com isso, perde-se a oportunidade de uniformização da jurisprudência, e teremos a possibilidade de continuidade de divergência jurisprudencial dentre os 27 Tribunais de Justiça quanto ao contencioso judicial do IBS, tal qual existe hoje com o ICMS, com um diferencial, o de que o IBS terá a sua tributação no destino, o que também poderá causar divergências de interpretação e aplicação das normas entre os Estados e Municípios envolvidos com o mesmo fato gerador.

Por sua vez, uma das principais bandeiras da reforma tributária era a de que ela acabaria com a famigerada "Guerra Fiscal", que durante décadas existiu entre estados e municípios, através da concessão de incentivos fiscais para setores específicos. E esse objetivo seria alcançado mediante a mudança da tributação da origem para o destino e da extinção dos benefícios fiscais concedidos como créditos presumidos, redução de base de cálculo, isenções, imunidades, diferimentos etc.

E foi assim que a Emenda Constitucional n. 132/2023, através do art. 156-A, X, previu a proibição da concessão de novos "regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação" que não os já previstos no texto constitucional. Além disso, a Emenda Constitucional n. 132/2023 estabeleceu quais seriam os setores, produtos e atividades beneficiadas com algum tipo de benefício fiscal, seja pela imunidade, seja pela concessão de alíquota zero, redução de alíquota através da concessão de regimes diferenciados de tributação.

Outra questão que nos afigura de suma importância é: quem figurará na relação processual objeto de ação exacional ou antiexacional e, consequentemente, em qual jurisdição judicial as demandas tramitarão, diante da alteração das regras do sistema constitucional tributário que formataram o imposto sobre bens e serviços (IBS), forjado na substituição de dois tributos: ICMS e o imposto sobre ISS, e a contribuição sobre bens e serviços (CBS), na fusão da contribuição ao PIS e à Cofins?

Para definir quem é parte legítima de uma ação tributária, seja ativa ou passivamente, crucial identificar quem são os sujeitos de direito que compõem a obrigação tributária do IBS e da CBS. Como linhas atrás já falado, no que toca à instituição da regra-matriz de incidência tributária do IBS e da CBS, houve a centralização da competência legislativa na pessoa política da União, a ser materializada por meio do veículo introdutor lei complementar editada pelo Congresso Nacional. Essa competência de propor Projeto de Lei Complementar NÃO foi outorgada ao Comitê Gestor pois o art. 61 da CF não foi alterado pela EC n. 132/2023.

E como ressalva Paulo de Barros Carvalho: "Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo." (*Direito tributário, linguagem e método*. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 255).

À luz do art. 195, V, da CF/1988, competência tributária e capacidade tributária ativa da CBS coincidem na pessoa política da União, enquanto, nos termos do art. 156-B, § 2º, V, da CF/1988, a capacidade tributária ativa do IBS foi depositada nas respectivas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Porém, não podemos esquecer que o IBS e a CBS são tributos orientados ao consumo, e têm como princípio o local do destino – onde se encontra o consumidor final, que é quem, em tese, vai arcar com o ônus do tributo ao final da cadeia.

Portanto, no IBS a identificação do sujeito ativo da obrigação tributária é mais complexa, e assim sua identidade passa pela análise de outros fatores que podem influenciar na sua determinação[6].

Porém, a prestação do serviço ou "entrega" (tradição), por exemplo, no caso de bem imaterial pode ocorrer de forma abstrata – *download*, o que dificulta a regra do princípio do destino. A localização ou domicílio do consumidor podem ser critérios possíveis para averiguação da competência tributária e sujeição ativa, porém, nem mesmo esse critério é integralmente seguro, dado que a legislação civil prevê a possibilidade de mais de um domicílio. A localização dos consumidores pode ser itinerante, de difícil controle por parte do Estado, ou mesmo o consumo pode ter se dado fora do seu domicílio habitual.

Portanto, existe uma dificuldade em se determinar com precisão qual é o Estado, o Município ou se é o Distrito Federal o sujeito ativo do IBS ao se colocar o princípio do destino como regra constitucional para se determinar a quem caberá a receita tributária sobre a operação com bens, serviços e direitos, e quem será a autoridade tributária competente para lançar o tributo.

Colocada esta realidade, verificamos que teremos também dificuldades efetivas em discutir a materialidade do IBS e da CBS, e de definir a jurisdição competente para julgar sobre a matéria. No caso do IBS especificamente, a introdução da tributação no destino multiplicou as relações entre os fiscos e os contribuintes. A Constituição Federal estabelece que o imposto "será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação" (art. 156-A, § 1º, VII). A relação entre Fisco e contribuinte deixa de ser regida pelo domicílio deste. Assim, um fornecedor que faça negócios com clientes em todo o território nacional pagará tributos no Distrito Federal e em todos os Estados e Municípios.

Conclusão: além da fragmentação e da multiplicação das execuções fiscais, poderá existir uma multidão de sujeitos passivos nas ações de iniciativa dos contribuintes.

Mas não é só. O professor Paulo Conrado[7] faz a seguinte advertência: "diante das atuais técnicas de solução amigável de conflitos, as Fazendas estariam cerceadas, no que se refere ao IBS, quanto à possibilidade de manter seus programas de transação? Haveria necessidade de Lei Complementar para autorizar o Comitê Gestor dado que a competência originária de instituir o tributo não é dele? A transação é figura que demanda espontaneidade (além de lei), então, a vontade

---

[6] Algumas hipóteses possíveis de "destino" para efeitos de cobrança do IBS e identificação do sujeito ativo: (a) Domicílio ou localização do adquirente ou do destinatário do bem ou serviço; (b) Local de entrega do bem; (c) Local da disponibilização do bem (imaterial); (d) Localização do bem (imóvel); (e) Local da prestação do serviço.

[7] Disponível em: https://www.conjur.com.br/2023-dez-24/ibs-calculo-de-relacoes-e-desdobramentos-processuais/. Acesso em: 11 jun. 2025.

de uma certa Fazenda (por exemplo a do Estado de São Paulo) sobrepor-se-ia à dos municípios 'compartilhadores' da mesma competência? Se um transaciona, em suma, o outro deve transacionar também? E sempre nos mesmos termos? A reposta a essas últimas perguntas, intuitivamente, talvez seja 'não', mas o que é possível daí se inferir e que é difícil se concluir que no IBS estamos diante de um único imposto".

5. Conclusão

Como visto linhas acima, a Reforma Tributária tirou autonomia dos Estados e Municípios de criarem o IBS, pois caberá à Lei complementar de caráter nacional essa função.

Além disso, cria problemas de divergência de interpretação quanto à materialidade de ambos os tributos, pois não houve até o momento mudança da Constituição quanto à competência dos TRFs. Assim, TRFs julgam CBS e TJs o IBS, podendo haver divergência de interpretação quanto às regras e quanto ao próprio fato gerador, dado que as materialidades dos tributos instituídos é a mesma.

Em relação ao contencioso administrativo, poderemos ter divergências de entendimento entre julgamentos do Comitê Gestor quanto à materialidade do IBS e o entendimento sobre a mesma materialidade julgada pelo CARF em relação à CBS.

Além disso, os novos tributos têm o potencial de, ao menos, aumentar em muito o contencioso tributário sobre a tributação do consumo. Isto porque a Constituição preservou as competências das administrações tributárias e das procuradorias dos entes federativos (art. 156-B, V). Porém, a previsão de integração é parca e depende de acordos bilaterais. Portanto, é provável que o mesmo fato gerador dê lugar a três cobranças, ou dependendo do que venha a ser estabelecido, de duas (IBS e CBS).

As ações declaratórias de inexistência de relação tributária, por exemplo, e outras antiexacionais, poderão ser propostas contra cada um dos Estados e Municípios. Cada contribuinte do IBS o será em relação a todos os entes federativos. Assim, um contribuinte que pretenda declarar que o IBS não incide, dada determinada situação de fato, deverá escolher contra quais entes lhe é interessante litigar – ou promover ações contra todos.

Até o momento, não foram formalizadas propostas legislativas para adaptar o contencioso judicial à nova conformação da tributação sobre o consumo. Os projetos de lei em andamento pouco falam sobre a execução dos créditos tributários e sobre a defesa dos direitos dos contribuintes em juízo.

O cenário é bastante preocupante. Se não houver um esforço sério para racionalizar a litigância judicial envolvendo o IBS e a CBS, o sistema judiciário poderá receber mais demandas do que tem capacidade de lidar.

O Imposto Seletivo e o Controle de seus Efeitos

Martha Leão
Professora de Direito Tributário do Mackenzie e do Mestrado Profissional do IBDT. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela USP. Mestre em Teoria do Direito pelo Istituto Tarello per la Filosofia del Diritto e Università Degli Studi di Genova.

Introdução

A Emenda à Constituição n. 132/2023 instituiu a Reforma Tributária sobre o Consumo no Brasil, culminando na adoção de novas espécies tributárias (Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS e Imposto Seletivo – IS), em substituição a impostos e contribuições até então existentes e incidentes sobre operações com produtos industrializados (Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI), comercialização de mercadorias (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS), prestação de serviços (Imposto sobre Serviços – ISS) e contribuições sociais sobre a receita (Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins). Trata-se de uma Reforma ampla, a mais extensa até o momento no Sistema Constitucional Tributário, que estabeleceu uma nova espécie de competência (a competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios) e uma nova espécie de extrafiscalidade na tributação sobre o consumo, voltada especificamente ao desestímulo da "produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente" (art. 153, VIII).

É exatamente o exame do Imposto Seletivo o objeto deste trabalho, mais especificamente para responder se, dentro desse novo cenário da tributação indireta, será relevante o controle dos efeitos concretos produzidos por esse novo tributo. Interessa-nos responder em que medida a avaliação dos efeitos desse tributo pode gerar problemas de validade ou de eficácia que afetem a sua própria manutenção e/ou regulação. Para tanto, o presente trabalho será dividido em três partes. Na primeira, enfrentaremos a questão da extrafiscalidade na tributação indireta, comparando suas características com o uso extrafiscal do tributo no sistema até então vigente. Na segunda, examinaremos a natureza excepcional do Imposto Seletivo diante da nova tributação sobre o consumo e as razões que o justificam como relevantes para a sua validade e manutenção. E, na terceira, enfrentaremos como esses efeitos deveriam ser controlados e em que medida esse controle seria relevante.

1. A extrafiscalidade na tributação sobre o consumo

Conforme mencionado, a Reforma Tributária determinada pela EC n. 132/2023 instituiu uma nova forma de extrafiscalidade para a tributação sobre o

consumo no país, dessa vez direcionada ao desestímulo do consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. A utilização de tributos com finalidade extrafiscal, contudo, não é nenhuma novidade em nosso Sistema Tributário, sendo reconhecida pela própria Constituição a utilização do tributo como um mecanismo de intervenção no comportamento das pessoas, por meio de estímulos e desestímulos vinculados ao aumento ou à diminuição da carga tributária[1]. Reconhece-se, desse modo, a possibilidade de que os contribuintes se vejam motivados a enquadrar-se, ou não, no modelo concebido pelo legislador, assumindo-se que o tributo é um fator que influenciará o comportamento dos agentes econômicos[2].

Assim, mesmo antes da previsão decorrente do Imposto Seletivo, o sistema de tributação sobre o consumo convivia com numerosos exemplos da utilização extrafiscal dos tributos para fins de proteção à saúde e de proteção ao meio ambiente. De um lado, com relação à proteção da saúde pública, já era possível destacar a alteração da carga tributária para produtos que, apesar de permitidos, são nocivos à saúde pública em geral, como o é o caso dos cigarros e das bebidas alcoólicas. Aqui, há uma aproximação com o critério da essencialidade, mas é a proteção da saúde que serve como justificativa para a diferenciação, muitas vezes gritante, com relação ao encargo tributário pago pelas empresas destes ramos[3].

Um exemplo marcante nesse sentido é exatamente a tributação de IPI sobre cigarros. A jurisprudência dos Tribunais Superiores reconhece e reafirma o caráter extrafiscal das alíquotas incidentes sobre estes produtos. Segundo o entendimento manifestado pelo Ministro Herman Benjamin, a função extrafiscal da altíssima alíquota incidente sobre cigarros e cigarrilhas seria "onerar pesadamente o consumo de modo a desestimulá-lo" ou "ao menos, suprir o Estado com recursos financeiros para mitigar as elevadas despesas médico-hospitalares decorrentes, sem prejuízo de medidas ressarcitórias de caráter não tributário"[4]. Do mesmo modo, o Supremo Tribunal Federal também reconhece o papel extrafiscal do IPI incidente sobre o consumo de cigarros. Assim, a manifestação explícita do Ministro Cezar Peluso em julgamento sobre o tema:

> "Ademais, o caso é do que a doutrina chama de tributo extrafiscal proibitivo, ou simplesmente proibitivo, cujo alcance, a toda a evidência, não exclui objetivo simultâneo de inibir ou refrear a fabricação e o consumo de certo produto. A ele-

---

1 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário.* 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 609-610; LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade.* São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2015, p. 42 e ss.

2 SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2* – Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 139-164 (143).

3 LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade.* São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2015, p. 74.

4 BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento n. 1083030, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 14.04.2009.

> vada alíquota do IPI caracteriza-o, no setor da indústria do tabaco, como tributo dessa categoria, com a nítida função de desestímulo por indução na economia. E isso não pode deixar de interferir na decisão estratégica de cada empresa de produzir ou não produzir cigarros."[5]

De outro lado, a defesa do meio ambiente também já gerava forte influência no campo do Direito Tributário, em um processo de "ecologização" do Direito Tributário marcado por uma política ambiental que clama pela oneração das atividades que poluem ou trazem prejuízos ambientais, além da premiação daqueles que contribuem para a sua proteção. Reconhece-se, nesse tipo de situação, a existência de um custo, conhecido como fator ambiental, que deve ser custeado por quem faz uso desse bem público[6]. A proteção ao meio ambiente é, de fato, um campo fértil para o emprego das normas tributárias indutoras, já que permite essa internalização dos custos ambientais[7]. A vantagem desse imposto ambiental, em comparação com os demais instrumentos de intervenção do Estado, com regras, proibições e sanções administrativas e penais, é o seu efeito indutor, pois, para não sofrer a tributação, o agente econômico tende a modificar sua conduta lesiva[8]. Não se trata aqui de usar o tributo para coibir condutas ilícitas, mas sim para desestimular condutas toleradas, projetando-o sobre condutas que não constituem uma infração, mas que, por serem nocivas à natureza, seja razoável uma reação de desincentivo combinada com uma compensação[9].

Essa utilização extrafiscal da tributação, contudo, não é livre de críticas, especialmente diante do risco de se possibilitar a compra do comportamento que se quer evitar, o que seria contraditório com relação à finalidade extrafiscal de desestimular o comportamento danoso ao meio ambiente. O ideal seria que a tributação extrafiscal ambiental tivesse sua receita vinculada à reparação dos danos ambientais causados, a fim de que houvesse destinação dos recursos à finalidade da norma, o que não é possível na via de impostos; daí a defesa de parte da doutrina de que os melhores instrumentos para isso seriam taxas ou contribuições[10].

---

5 BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Apelação Cível n. 1.657-MC, Rel. para Acórdão Ministro Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 27.06.2007.

6 ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 301-329 (321).

7 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 97; FERRAZ, Roberto. O princípio da capacidade contributiva na tributação ambientalmente orientada. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2* – Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 517-562 (546-547).

8 ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2* – Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 331-370 (358).

9 ALABERN, Juan Enrique Varona Alabern. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 146.

10 LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2015, p. 174 e ss; TORRES, Ricardo Lobo. Interação entre princípios constitucionais tributários e princípios da

A Reforma Tributária, porém, ao determinar de modo restrito e taxativo os bens e serviços que terão um tratamento benéfico relativamente à alíquota padrão para os tributos sobre o consumo (IBS/CBS) restringiu de maneira significativa o espaço de extrafiscalidade nos tributos sobre o consumo, especialmente no que tange à competência dos Estados e Municípios. Para a União, porém, outorgou-se a competência para a instituição do IS, um tributo de natureza extrafiscal, em virtude da disposição da sua própria materialidade, que restringe a sua incidência aos produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, ou seja, um tributo extrafiscal negativo, no qual se acentua a função "quase sancionatória" da tributação, em detrimento da função promocional verificada em tributos extrafiscais positivos, como incentivos e benefícios fiscais[11]. A extrafiscalidade na tributação indireta, portanto, foi reservada à União, ainda que com a repartição das receitas com Estados, Distrito Federal e Municípios por meio dos Fundos de Participação, da mesma forma como ocorre até hoje com o Imposto sobre Produtos Industrializados.

2. A natureza excepcional do Imposto Seletivo diante dos fundamentos do novo sistema de tributação indireta

Para responder à pergunta central proposta por este trabalho, é fundamental destacar a excepcionalidade da incidência do Imposto Seletivo nesse novo sistema de tributação indireta. São três os fundamentos centrais desse novo sistema: (i) simplificação via uniformização, (ii) neutralidade, e (iii) combate à regressividade. Cada um deles merece exame pormenorizado.

O primeiro fundamento da Reforma Tributária sobre o Consumo prescrita pela EC n. 132/2023 é a simplificação via uniformização: ao contrário do sistema até então adotado, centrado na descentralização da competência tributária e na liberdade de fixação de alíquotas diversas, ainda que com um critério definido constitucionalmente (a seletividade em razão da essencialidade), o novo sistema almeja uniformização, a partir da adoção de alíquotas padronizadas em cada Ente da Federação, sem a possibilidade de atribuição de cargas tributárias diversas entre produtos e serviços (salvo as exceções prescritas pela própria Constituição)[12]. Esse não é o momento de problematizar essa decisão política, em detri-

ordem econômica. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2* – Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 491-516 (503).

[11] ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na Reforma Tributária: essencialidade rígida e o fim da função promocional do direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58. São Paulo: IBDT, 2024, p. 410-431 (429).

[12] "Art. 156-A (...) § 1º (...) V – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica; VI – a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição."

mento, por exemplo, da adoção de três faixas de alíquotas, a reduzida (para bens essenciais), a média (para a grande maioria dos bens) e a alta (para os bens não essenciais)[13]. Ainda que sujeita a críticas, a escolha do constituinte derivado é enfática: privilegiou-se a ideia de uma alíquota uniforme, salvo as exceções determinadas pela própria Constituição.

O segundo princípio fundamental da Reforma Tributária sobre o Consumo é a promoção da neutralidade tributária (prescrita agora explicitamente pelo art. 156-A, § 1º)[14]. Isso significa dizer que o objetivo central seria tornar a tributação o mais neutra possível enquanto fator determinante para o consumo, sem distorções entre produtos e serviços muitas vezes similares, tal qual se verifica no sistema ainda vigente de ICMS, IPI e ISS. Entra aqui, por exemplo, a adoção do princípio do destino como critério para a competência tributária, em detrimento do critério da territorialidade utilizado na tributação indireta até então.

E o terceiro princípio fundamental da Reforma Tributária sobre o Consumo é o combate à regressividade. Referido objetivo foi explicitamente previsto mediante a inserção do § 4º ao art. 145 da Constituição, cujo texto impõe que "as alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos". Esse comando, dirigido ao legislador tributário, é enfático em determinar que a tributação não crie efeitos regressivos à parcela com menor capacidade contributiva, contribuindo para a promoção de um estado ideal de coisas no qual os mais pobres sejam, proporcionalmente, menos onerados do que os mais ricos.

A partir desses três fundamentos (simplificação via uniformização das alíquotas, neutralidade tributária e diminuição de efeitos regressivos) implica-se de maneira inequívoca a excepcionalidade do Imposto Seletivo, cuja única justificativa encontra-se pautada na sua finalidade extrafiscal. Noutro dizer, é exatamente o fim de preservação da saúde e do meio ambiente que justifica o afastamento da capacidade contributiva, e, consequentemente, dos ideais de simplificação, neutralidade e combate à regressividade objetivados pela Reforma Tributária, no sentido de igualar a carga tributária para a maioria dos produtos. Daí a constatação de que somente podem sofrer a incidência do Imposto Seletivo aqueles bens e serviços que sejam *especial e gravemente prejudiciais* à saúde e ao meio ambiente. Considerando que nem todos os bens e serviços prejudiciais podem ser tributados, mas apenas alguns, o critério de escolha de quais sofrerão essa incidência só pode ser o grau de impacto desses bens e serviços na saúde ou no meio ambiente[15].

---

[13] Sobre o tema, vide: LEÃO, Martha; DEXHEIMER, Vanessa. A tributação indireta e o mito da alíquota única. *Revista Direito Tributário Atual* v. 48. São Paulo: IBDT, 2021, p. 324-338.

[14] "Art. 156-A (...) § 1º O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:"

[15] FOLLONI, André Parmo. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 617-642 (639).

Essas considerações são relevantes para a pergunta proposta por este trabalho, na medida em que o reconhecimento de que a regra geral deve ser a alíquota padrão de IBS/CBS implica um controle ainda mais apurado sobre o Imposto Seletivo e o cumprimento de suas finalidades, que justificam a sua própria instituição. Não há dúvida acerca da importância e da relevância da defesa da saúde e da promoção do meio ambiente equilibrado, além da possibilidade de utilização do tributo como um instrumento para desestímulos de determinados comportamentos. Esse fato incontroverso acerca da possibilidade de utilização do tributo para promoção desses fins, contudo, não afasta a exigência de que essa utilização, para ser válida, seja capaz de cumprir de maneira efetiva esses objetivos. É o que se passa a examinar.

3. A exigência de controle de efeitos sobre o Imposto Seletivo

As considerações feitas até aqui reforçam a exigência de um controle permanente sobre a eficácia do Imposto Seletivo. Se alteramos de maneira bastante intensa nosso sistema de tributação sobre o consumo em cima de três princípios centrais, a saber, a padronização da alíquota (ideal de simplificação), a neutralidade tributária e a diminuição da regressividade, resta evidente a excepcionalidade da incidência do Imposto Seletivo, que consubstancia exatamente um aumento de carga tributária justificado tão somente a partir das suas finalidades extrafiscais – a promoção da saúde e do meio ambiente.

Essa constatação decorre do reconhecimento, já feito em trabalho específico sobre o tema, de que os efeitos indutores fazem parte da própria caracterização dessas normas. Em outras palavras, não se pode falar em norma tributária extrafiscal se, em que pese a existência de uma finalidade extrafiscal por parte do legislador, a norma se mostrar inapta para gerar os efeitos pretendidos[16]. Entende-se que este controle deveria ser *duplo*: tanto no plano da validade como no plano dos efeitos.

De um lado, no plano da validade, pelo reconhecimento de que a tributação extrafiscal cria desigualdades entre os contribuintes com relação ao critério da capacidade econômica, distinções estas justificadas pela finalidade pública vinculada à criação do tributo indutor. Diante dessa constatação, a primeira questão que se coloca é como analisar se essas desigualdades são justificadas perante a Constituição de 1988. A aplicação do princípio da igualdade mantém estreita vinculação com as finalidades estatais, já que elas podem funcionar como fundamentos justificadores de um tratamento diferenciado entre os contribuintes. Nesse caso, o princípio da igualdade não seria violado, porque somente é vedado o

[16] O tema foi enfrentado em: LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: IBDT, 2015, p. 23 e ss.

tratamento diferenciado injustificado entre os contribuintes[17]. Nesse sentido, Schoueri afirma que a questão central é avaliar se a distinção possui um parâmetro que a legitima constitucionalmente[18]. Os critérios de diferenciação e as finalidades almejadas não são sempre os mesmos. Conforme referido, as normas tributárias extrafiscais têm como justificativa uma finalidade de intervenção sobre a ordem econômica e social vigente[19]. Com isso, elas se afastam de certa forma dos critérios estabelecidos pelo constituinte para as normas tributárias precipuamente arrecadatórias.

Conforme Ávila, o princípio da igualdade exige que a medida de comparação seja pertinente à finalidade que justifica sua utilização. E isso só pode ser descoberto se for desvendada a finalidade da norma de tributação, porque a medida de comparação não surge antes (logicamente) da finalidade, ela surge depois[20]. Isso porque para saber como comparar dois sujeitos é preciso, antes, saber a finalidade da comparação e a medida de comparação utilizada pelo Poder Legislativo só pode ser aquela que mantenha uma relação de pertinência com a finalidade buscada pela diferenciação. Uma medida é pertinente quando ela se vale de elementos que, presentes, provocam efeitos que contribuem para a promoção da finalidade; uma medida é impertinente quando sua existência nada diz quanto à promoção da finalidade normativa[21]. Assim, uma medida de comparação relevante é aquela cuja verificação contribui substancialmente para a promoção da finalidade que justifica sua utilização. Afastar a finalidade, portanto, também significa afastar o controle da medida de comparação, porque esta tem uma relação necessária com a finalidade da norma. Estas considerações reiteram a importância da análise da finalidade da tributação. É que, sendo diferente a justificativa da distinção, serão diversos os bens jurídicos que serão restringidos e, por implicação, também serão diferentes as regras e os princípios que os irão resguardar[22].

---

17 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 410.

18 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 277.

19 Nas palavras de DEODATO, "as finalidades extrafiscais só podem ser compreendidas pela sua justificação econômica e social" (DEODATO, Alberto. *As funções extra-fiscais do impôsto*. Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais para o concurso de Professor Catedrático de Ciência das Finanças). Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1949, p. 13).

20 ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 5. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025, p. 48.

21 ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 5. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025, p. 50.

22 ÁVILA, Humberto. Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance. *Anais das XX Jornadas do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario – ILADT*. Salvador: ABDF, 2000, p. 575-605 (582). Vide também: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Breves considerações sobre a capacidade contributiva e a isonomia. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário*: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I, p. 457-523 (485).

Dessa forma, a medida de comparação eleita pela norma tributária extrafiscal deverá ser compatível com a realização da finalidade que justifica a própria existência da norma, havendo um afastamento do critério da capacidade contributiva, ainda que parcial. Quando a finalidade for principalmente extrafiscal, portanto, e com isso visar a atingir um fim concreto, econômico ou social, o critério da repartição não mais será a capacidade de contribuir, mas sim a adequação, a necessidade e a correspondência do meio relativamente àquela finalidade[23]. Mas o controle de validade não se encerra na questão da igualdade e da capacidade contributiva. O principal controle a que se submete a norma tributária extrafiscal está vinculado ao postulado da proporcionalidade. Aqui se retoma a importância da finalidade: a própria definição da proporcionalidade como "postulado estruturador da aplicação de princípios que concretamente se imbricam em torno de uma relação de causalidade entre um meio e um fim"[24] já demonstra por que razão a finalidade da norma tributária extrafiscal não é somente importante, como fundamental para seu controle. Com efeito, a proporcionalidade é considerada o critério de controle por excelência destas normas exatamente porque diante de normas tributárias extrafiscais se imbricam não apenas uma finalidade política, social ou econômica, como também a finalidade de proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes que são naturalmente restringidos a partir da opção pela via tributária para a promoção daquela finalidade. A proporcionalidade concorre, com outras normas, para definir a validade da tributação extrafiscal: a tributação extrafiscal será válida se, além de outros requisitos, resistir ao teste da proporcionalidade[25].

É este exame que vai apurar se a finalidade extrafiscal e o critério que ela traz consigo leva a uma medida proporcional e não excessiva[26]. Nessa linha, Schoueri defende que a compatibilização entre a capacidade contributiva e outros valores constitucionalmente prestigiados impõe que diferentes tratamentos tributários devam ter por base uma proporcionalidade[27]. É necessária, neste caso, a ponderação de valores e bens jurídicos, através da aplicação do postulado da

---

[23] ÁVILA, Humberto. Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance. *Anais das XX Jornadas do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario – ILADT*. Salvador: ABDF, 2000, p. 575-605 (583).

[24] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 205.

[25] FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV* v. 10, jun./2014, p. 201-220. No mesmo sentido: PAPADOPOL, Marcel. Um passo adiante: contributo para a compreensão do controle de medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 273-299 (280).

[26] NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 658.

[27] SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 241-271 (252).

proporcionalidade[28]. O exame da proporcionalidade exige tanto uma racionalidade entre meio e fim[29] como um exame do nível de restrição aceito para os direitos fundamentais restringidos[30]. O objetivo da aplicação do postulado da proporcionalidade é exatamente legitimar uma restrição *proporcional* dos direitos fundamentais, tendo em vista uma racionalidade entre um determinado meio e sua finalidade. Sua aplicação envolve a análise de três aspectos distintos: adequação (a medida deve ser capaz de promover a finalidade almejada), necessidade (dentre todas as medidas adequadas, deve ser escolhida aquela que menos restrinja o princípio da igualdade) e proporcionalidade em sentido estrito (a medida deve trazer mais benefícios do que malefícios no que tange à promoção dos direitos fundamentais)[31].

Mas o exame da finalidade e o controle da norma tributária extrafiscal no plano da validade não são suficientes isoladamente, porque os efeitos indutores fazem parte da própria caracterização dessas normas. Em outras palavras, não se pode falar em norma tributária extrafiscal se, em que pese a existência de uma finalidade extrafiscal por parte do legislador, a norma se mostrar inapta para gerar os efeitos pretendidos. Nesse sentido, Tipke aponta a necessidade de igualdade da execução das leis tributárias, destacando a exigência de que as Cortes controlem também a própria aplicação das normas tributárias, tendo em vista as possíveis restrições que podem ocorrer no plano fático[32]. Por isso, a eficácia da finalidade extrafiscal é fundamental para que se justifique a sua própria existência, sob pena de que esse tipo de justificativa sirva como uma autorização irrestrita para a adoção de medidas tributárias que se afastem da capacidade contributiva, sem, contudo, cumprirem seus objetivos de alterar o quadro social ou econômico vigente, o que pode transformá-las em medidas meramente arrecadatórias.

Em outras palavras, a norma tributária indutora precisa trabalhar – de forma eficaz – na remoção dos obstáculos que determinam as situações de desigual-

---

[28] SCHOUERI, Luís Eduardo; RUBINSTEIN, Flávio. O fato gerador da CPMF e as operações alheias ao sistema financeiro. In: CÔELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 623-633 (629).

[29] LANG destaca que este princípio exige uma racionalidade na relação entre meio e fim (*Rationalität der Zweck-Mittel-Relation*): TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*, 20. Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 127-128, § 4/209.

[30] BARAK, Aharon. *Proportionality:* constitutional rights and their limitation. Translated from the Hebrew by KALIR, Doron. New York: Cambridge University Press, 2012, p. 131-132.

[31] MAURER, Hartmut. *Staatsrecht*. München: Beck, 1999, p. 234-236; BARAK, Aharon. *Proportionality:* constitutional rights and their limitation. Translated from the Hebrew by KALIR, Doron. New York: Cambridge University Press, 2012, p. 303-370; TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 20. Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 127-128, § 4/209-212.

[32] TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário*: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I, p. 362-373 (369).

dade[33]. Por essa razão, os efeitos decorrentes das normas tributárias, especialmente das indutoras, não podem ser desconsiderados, sob o risco de que se editem normas com efeitos econômicos contrários à finalidade a que se propõe o Estado[34]. Assim, questiona-se: se o Imposto Seletivo incidente sobre os produtos escolhidos pelo legislador, nesse momento, veículos, embarcações e aeronaves, produtos fumígenos, bebidas alcoólicas, bebidas açucaradas, bens minerais e concursos de prognósticos e *fantasy sport* (art. 409, § 1º, incisos I ao VII, da Lei Complementar n. 214/2025), não for capaz de efetivamente refrear ou diminuir o consumo de um deles, ainda assim será legítimo do ponto de vista jurídico? Essa não é uma hipótese absurda. Em verdade, muitos países que adotaram esse tipo de tributação, baseada em *excise taxes*, verificaram efeitos adversos que levaram à alteração da própria política legislativa.

Dois exemplos são ilustrativos das questões aqui enfrentadas. O primeiro exemplo é a tributação sobre o cigarro: a carga tributária incidente sobre esse bem, mesmo no regime vigente (anterior à EC n. 132/2023), é bastante alta, justificando-se pela sua finalidade extrafiscal com o intuito de desestímulo do seu consumo pelos malefícios produzidos pelo produto à saúde, tal qual já mencionado. Essa tributação, ainda que não possa ser isolada de outras medidas administrativas como a proibição de publicidade, a veiculação de imagens fortes no próprio produto sobre as suas consequências e principalmente a vedação de fumo em vários locais, diminuiu o consumo de cigarro formalmente verificada, mas não necessariamente o seu consumo *efetivo*. A pesquisa mais recente publicada sobre o tema foi preparada pelo Fórum de Nacional Contra a Pirataria em 2022 e relata que o consumo de cigarros contrabandeados representa 33% (trinta e três por cento) do mercado, enquanto os fabricados no Brasil sem regularização seriam 8% (oito por cento), somando 41% (quarenta e um por cento) do mercado consumidor. Ou seja, a cada 10 (dez) cigarros consumidos no nosso país, 4 (quatro) são ilegais[35]. Esses dados não indicariam que, em verdade, a tributação extrafiscal nesse caso tem empurrado os consumidores com menor poder aquisitivo para o mercado informal, mais barato, ainda que mais prejudicial[36]?

---

[33] FICHERA, Franco. *Imposizione ed extrafiscalitá nel sistema constituzionale*. [s.l.]: Edizione Scientifiche Italiane, [s.d.], p. 110-111 e 130.

[34] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 89.

[35] Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/12/mercado-ilegal-faz-brasil-perder-r-944-bilhoes-em-impostos-com-cigarros.shtml#:~:text=Dados%20do%20FNCP%20(F%C3%B3rum%20Nacional,sonegam%20impostos%20somam%20outros%208%25. Acesso em: 06 maio 2025.

[36] Um exame mais detido do tema foi proposto em: LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: IBDT, 2015, p. 180 e ss.

O segundo exemplo é de Direito Comparado. No México, cuja alíquota básica de IVA é 16% (dezesseis por cento)[37], se adota dois tributos extrafiscais vinculados à saúde: um sobre bebidas açucaradas (*Sugary Drinks Tax*) e outro sobre alimentos altamente calóricos (*High Caloric Tax*), representando um aumento de 10% (dez por cento) em média na alíquota desses tributos[38]. Referidos tributos de natureza extrafiscal foram adotados em 2014, com fundamentos em estudos que indicavam a promessa de uma redução significativa nos índices de obesidade e de doenças como diabetes nesse país. Os resultados prometidos eram bastante significativos[39].

O exemplo mexicano é relevante para as questões aqui enfrentadas porque, passados 11 (onze) anos da sua implementação naquele país, os estudos empíricos publicados sobre os seus resultados atuais demonstram que as promessas, infelizmente, não se cumpriram. Um estudo publicado em 2019, de pesquisadores do *Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM) – Centro de Investigacion Economics* revelou, por exemplo, que as calorias adquiridas em bebidas e alimentos tributados diminuíram, respectivamente, em 2,7% (dois vírgula sete por cento). Essa diminuição, contudo, teria sido compensada pelo aumento do consumo de produtos não tributados, de modo que o total de calorias consumidas não teria sido alterado, verificando-se ainda um aumento no consumo de gordura saturada (3,1%), sódio (5,8%) e colesterol (12,6%)[40]. Os dados indicam mudança na composição das compras, com transição do consumo de açúcar para gordura, na medida em que se substituiria, por exemplo, alimentos hipercalóricos por alimentos ainda mais calóricos por gramas, embora mais baratos[41].

Esses exemplos, aos quais outros poderiam ser somados, evidenciam a dificuldade imposta pelos tributos extrafiscais. O tributo indutor atua como um prê-

---

[37] "Artículo 1. Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes: I. Enajenen bienes. II. Presten servicios independientes. III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes. IV. Importen bienes o servicios. El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. L-76 (Ley del Impuesto al Valor Agregado)."

[38] *Ley General para la Prevención y el Control del Sobrepeso, Obesidad y Diabetes*. Disponível em: //efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/http://www.cenaprece.salud.gob.mx/descargas/pdf/EstrategiaNacionalSobrepeso.pdf. Acesso em: 06 maio 2025.

[39] "In conclusion, our findings suggest that Mexico's SSB tax has the potential to substantially cut back SSB consumption, reducing downstream diabetes and CVD morbidity and mortality. Healthcare savings resulting from reduced SSB consumption could be reallocated toward other public health promotion programs and toward the augmentation of personnel and infrastructure to improve care for diabetes, CVD, and other diseases." (SÁNCHEZ-ROMERO, Maria Luz *et al*. Projected impact of Mexico's sugar-sweetened beverage tax policy on diabetes and cardiovascular disease: a modeling study. *Plos Medicine* n. 11, 2016, p. 1-10 (7). Disponível em: https://journals.plos.org/plosmedicine/article?id=10.1371/journal.pmed.1002158. Acesso em: 06 maio 2025.

[40] AGUILAR, Arturo; GUTIERREZ, Emilio; SEIRA, Enrique. The effectiveness of sin food taxes: evidence from Mexico. *Journal of Health Economics* v. 77, May 2021, p. 1-32 (3).

[41] O exemplo mexicano é enfrentado com profundidade por Andrade em: ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto Seletivo e pecado*: juízos críticos sobre tributação saudável. São Paulo: IBDT, 2024, p. 301 e ss.

mio ou uma vantagem para o contribuinte, que passa a atuar de acordo com a promoção de determinada finalidade. Há, assim, um âmbito discricionário para a escolha do contribuinte de agir ou não daquela forma[42]. Mas, como não é proibido ou ilícito atuar em sentido contrário ao critério determinado pela norma, é possível que o contribuinte escolha *não* alterar o seu comportamento ou alterá-lo para pior. Existe, por conseguinte, uma margem de discricionariedade para o destinatário da norma, o que dificulta a possibilidade de antecipação dos seus efeitos. É dizer, se a norma tributária indutora é criada a partir de uma expectativa de influência no comportamento dos contribuintes, é inafastável o fato de que esta expectativa pode ou não ser confirmada na prática. Por isso a constatação de que os efeitos desejados, em um primeiro momento, existem apenas no âmbito da expectativa ou da idealização de um cenário. Daí a afirmação de Adamy no sentido de que a própria ocorrência dos fins desejados não é certa, e a ocorrência de fins não previstos é possível[43]. A extrafiscalidade, nesta linha, está ligada a conjecturas e expectativas[44], que podem não ser supridas.

Toda essa dificuldade não significa que as normas tributárias extrafiscais sejam um erro ou um mecanismo perigoso demais para ser utilizado. A perspectiva aqui enfrentada revela a intenção de demonstrar a necessidade de controle desses efeitos, já que, ainda que estejam vinculados a finalidades absolutamente dignas da proteção também por parte da instrumentalização do Direito Tributário (a saúde pública e o meio ambiente), é possível que as consequências fáticas apresentem uma série de problemas que precisarão ser enfrentados pelo Poder Público durante a sua implementação, inclusive para a avaliação da sua própria manutenção.

Conclusões

As reflexões tecidas até aqui, ainda que breves, servem ao propósito de trazer ao debate a importância do controle de efeitos do Imposto Seletivo. Nós alteramos nosso sistema de tributação sobre o consumo de modo bastante intenso, e precisamos agora ter as ferramentas adequadas para lidar com esses novos objetos, dentre eles essa nova extrafiscalidade na tributação indireta. Essa consciência e preparação é fundamental para que não se transforme o Imposto Seletivo em um slogan meramente retórico, para justificar um novo sistema de tributação indireta que ainda seria complexo, que ainda não seria neutro e ainda seria bastan-

---

[42] LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: IBDT, 2015, p. 123.

[43] ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 301-329 (317).

[44] ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29. São Paulo: Dialética, 2013, p. 181-204 (188-189).

te regressivo, afetando especialmente os mais pobres – contra tudo aquilo que justificou a própria inserção dessas mudanças.

Referências

ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na Reforma Tributária: essencialidade rígida e o fim da função promocional do direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58. São Paulo: IBDT, 2024, p. 410-431.

ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 301-329.

AGUILAR, Arturo; GUTIERREZ, Emilio; SEIRA, Enrique. The effectiveness of sin food taxes: evidence from Mexico. *Journal of Health Economics* v. 77, May 2021, p. 1-32.

ALABERN, Juan Enrique Varona Alabern. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto Seletivo e pecado*: juízos críticos sobre tributação saudável. São Paulo: IBDT, 2024.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 5. ed. São Paulo: JusPodivm/ Malheiros, 2025.

ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29. São Paulo: Dialética, 2013, p. 181-204.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário.* 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance. *Anais das XX Jornadas do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario – ILADT*. Salvador: ABDF, 2000, p. 575-605.

BARAK, Aharon. *Proportionality:* constitutional rights and their limitation. Translated from the Hebrew by KALIR, Doron. New York: Cambridge University Press, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário.* 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

DEODATO, Alberto. *As funções extra-fiscais do impôsto.* Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais para o concurso de Professor Catedrático de Ciência das Finanças). Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1949.

FERRAZ, Roberto. O princípio da capacidade contributiva na tributação ambientalmente orientada. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação* 2 – Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 517-562.

FICHERA, Franco. *Imposizione ed extrafiscalitá nel sistema constituzionale*. [s.l.]: Edizione Scientifiche Italiane, [s.d.].

FOLLONI, André Parmo. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 617–642.

FOLLONI, André Parmo. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV* v. 10, jun./2014, p. 201-220.

LEÃO, Martha; DEXHEIMER, Vanessa. A tributação indireta e o mito da alíquota única. *Revista Direito Tributário Atual* v. 48. São Paulo: IBDT, 2021, p. 324-338.

LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2015.

MAURER, Hartmut. *Staatsrecht*. München: Beck, 1999.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Breves considerações sobre a capacidade contributiva e a isonomia. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário*: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I, p. 457-523.

PAPADOPOL, Marcel. Um passo adiante: contributo para a compreensão do controle de medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 273-299.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2* – Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 331-370.

SÁNCHEZ-ROMERO, Maria Luz *et al*. Projected impact of Mexico's sugar-sweetened beverage tax policy on diabetes and cardiovascular disease: a modeling study. *Plos Medicine* n. 11, 2016, p. 1-10. Disponível em: https://journals.plos.org/plosmedicine/article?id=10.1371/journal.pmed.1002158.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2* – Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 139-164.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 241-271.

SCHOUERI, Luís Eduardo; RUBINSTEIN, Flávio. O fato gerador da CPMF e as operações alheias ao sistema financeiro. In: CÔELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 623-633.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário*: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I, p. 362-373.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*, 20. Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. Interação entre princípios constitucionais tributários e princípios da ordem econômica. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2* – Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 491-516.

Algumas Reflexões sobre a Reforma Tributária da Emenda Constitucional n. 132/2023 e da Lei Complementar n. 214/2025

Maysa de Sá Pittondo Deligne
Doutora e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – FDUSP. Professora do corpo permanente do mestrado profissional do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP. Professora de cursos de pós-graduação em Direito Tributário (IBMEC, IDP, IBDT, PUC Minas Virtual, CEDIN).

Já tive a oportunidade de participar de muitos debates sobre a reforma tributária, no qual pude ouvir diferentes opiniões sobre o "novo sistema tributário nacional". Confesso que, no início do estudo, confiei em pontos levantados por colegas que traziam críticas e apresentações sobre a reforma. Contudo, é importante que nos atentemos para o texto normativo aprovado pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e pela Lei Complementar n. 214/2015 para avaliar criticamente como a reforma se estruturou e como ela deve ser implementada.

Um ponto no qual inicialmente estava confiando muito na apresentação especialmente daqueles que estavam envolvidos com a estruturação da reforma foi o *split payment*, um mecanismo de pagamento concebido como uma solução simplificada para combater a sonegação fiscal. O "pagamento dividido" é um mecanismo que garante o recolhimento imediato dos tributos no momento da liquidação financeira da operação, evitando, em tese, atrasos e inadimplências.

Com isso, os tributos são pagos sem a necessidade de transitarem pela contabilidade ou contas dos contribuintes: sua promessa é garantir o recolhimento direto para os cofres estatais em cada operação. Espera-se que o recolhimento dos tributos ocorra automaticamente e de forma precisa, uma vez que as próprias instituições de pagamento serão responsáveis pelo recolhimento do IBS e da CBS incidentes na operação. Seria garantido, assim, o pagamento na "liquidação financeira da operação" (art. 156-A, § 5º, II, *b*, da CF/1988).

Trazido como um aliado do governo no combate à sonegação fiscal, o *split payment* foi muitas vezes apresentado pelos defensores assíduos da reforma tributária como o mecanismo necessário à implementação da simplificação da tributação do consumo no Brasil. Exatamente para abranger todos os contribuintes dos novos tributos criados pela reforma tributária, esse mecanismo foi apresentado em diferentes oportunidades como a segregação automática do pagamento dos tributos em todas as operações financeiras intermediadas por instituições financeiras[1], em quaisquer meios eletrônicos de pagamento inclusive cartões, PIX e TEDs[2].

---

[1] Vide a página 33 da apresentação do Ministério da Fazenda – Regulamentação da reforma tributária: 1ª reunião técnica CD de 13 maio 2024. Disponível em: chrome-extension://efaidnbmnnni-

Contudo, em uma atenta leitura do art. 31 da Lei Complementar n. 214/2025, que disciplina essa sistemática, observa-se que ao contrário do que foi inicialmente divulgado, apenas as operações intermediadas por "prestadores de serviços de pagamento eletrônico" e por "instituições operadoras de sistemas de pagamentos" que irão se sujeitar à segregação e ao recolhimento dos tributos na forma do *split*.

Não se trata, portanto, de todas as transações financeiras intermediadas por instituições financeiras (como as transferências via PIX, TED e outros), mas apenas aquelas intermediadas por empresas específicas que intermediam os pagamentos (como os realizados via máquina nas compras no varejo).

Com efeito, para o Banco Central do Brasil[3], as instituições de pagamento (IPs) não são consideradas instituições financeiras, sendo pessoas jurídicas responsáveis por viabilizar serviços de compra e venda, bem como a movimentação de recursos, dentro de um arranjo de pagamento, mas sem a possibilidade de conceder empréstimos ou financiamentos aos seus clientes. Essas instituições permitem que os cidadãos realizem pagamentos de forma independente, exatamente sem a necessidade de manter um relacionamento com bancos ou outras instituições financeiras.

Em verdade, portanto, o *split payment* apenas será aplicado em uma pequena parcela das operações sujeitas ao IBS e à CBS, especificamente nas vendas especialmente realizadas no varejo por intermédio de máquinas (cartões de débito e crédito) ou boletos emitidos por instituições de pagamento como Stone, Mercado Pago, PagSeguro, entre outras.

Ou seja, ao contrário do que foi inicialmente divulgado, muitas das operações que poderão ensejar a incidência do IBS e da CBS, especialmente aquelas que envolvem o *pagamento direto via transferência bancária*, não estarão sujeitas ao famoso *split payment*. A transação realizada por meio dos bancos não atrai essa modalidade de pagamento simplificado e direto uma vez que essas entidades não foram elencadas como responsáveis pela lei à operacionalização do *split payment*.

E a grande maioria dos prestadores de serviços se utilizam das formas de pagamento por transação financeira como a Transferência Eletrônica Disponível

---

bpcajpcglclefindmkaj/https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/regulamentacao-da-reforma-tributaria/lei-geral-do-ibs-da-cbs-e-do-imposto-seletivo/apresentacoes/2024-05-13-_regulamentacao-da-reforma_1a-reuniao-tecnica-cd.pdf. Acesso em: 15 jun. 2025.

2 Vide as notícias veiculadas pelo Senado e pela Câmara dos Deputados. Disponíveis em: https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/12/18/reforma-tributaria-regulamentacao-permite-recolher-tributos-na-hora-da-compra e https://www.camara.leg.br/noticias/1083143-projeto-aprovado-pela-camara-permite-recolhimento-automatico-de-tributo-por-meio-eletronico/. Acesso em: 15 jun. 2025.

3 Vide informações do Banco Central para Instituições de Pagamento e Instituições Financeiras. Disponíveis em: https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/instituicaopagamento e https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/bancoscaixaseconomicas. Acesso em: 15 jun. 2025.

(TED) e o PIX. Contudo, essas sistemáticas de transferência bancária não são usadas apenas para pagar operações com bens ou serviços, mas também por outros motivos de difícil rastreamento como empréstimos, compartilhamento de despesas, dentre outros.

Desta forma, embora o *split payment* tenha sido inicialmente apresentado como um mecanismo que afetaria todas as transações comerciais sujeitas ao IBS e à CBS, na prática, seu impacto será restrito, afetando principalmente o setor varejista e as transações intermediadas por instituições de pagamento, sem englobar as realizadas por bancos tradicionais.

Considerando o reflexo do *split payment* na apuração do IBS e da CBS, inclusive dos créditos na sistemática não cumulativa, surgem dúvidas sobre a efetividade e a abrangência do sistema, que, na prática, pode não cumprir o objetivo de unificação e simplificação tributária para todos os tipos de transações financeiras.

Outro debate que particularmente tem me intrigado é se o sistema tributário teria sido completamente reestruturado, com a necessidade de se repensar o "modelo dogmático dominante"[4] acerca da leitura dos signos constitucionais, ou a rígida repartição de competências teria sido preservada mesmo com os novos tributos e os novos princípios constitucionais[5].

Já tendo escrito sobre competência residual[6] e considerando o que foi alterado pela reforma constitucional, tendo a concordar mais com a segunda corrente teórica. No Brasil, a busca pela autonomia financeira dos entes ensejou rígida repartição das competências tributárias no bojo da própria Constituição Federal, em um sistema peculiar em relação aos demais sistemas constitucionais do mundo[7], com a delimitação do campo suscetível de ser tributado por ente federado. Como as receitas tributárias são a forma mais relevante de obtenção de recursos pelo Poder Público para o financiamento de suas atividades, a repartição de com-

---

4 FERREIRA NETO, A. M. Equívocos na compreensão do sentido de "ruptura paradigmática": a EC n. 132 provocará alguma mudança na moldura epistêmica a guiar o intérprete do direito tributário brasileiro? *Revista Direito Tributário Atual* v. 59. São Paulo: IBDT, 2025, p. 563-615. Disponível em: https://doi.org/10.46801/2595-6280.59.25.2025.2747.

5 LEÃO, M. A Reforma Tributária sobre o Consumo e a inexistência de ruptura paradigmática. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58. São Paulo: IBDT, 2024, p. 389-409. Disponível em: https://doi.org/10.46801/2595-6280.58.17.2024.2659.

6 DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Competência tributária residual e as contribuições destinadas à seguridade social*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015.

7 Como apontado por Geraldo Ataliba em análise do regime constitucional de 1967, "a rigidez na repartição de competências se apresenta como um traço distintivo da Constituição Federal brasileira em relação a outros Estados que adotam o federalismo." Isso porque outros países federalistas moldam o sistema tributário no plano infraconstitucional, garantindo poder tributário pleno ou pouco restrito ao legislador (tal como na Argentina, Estados Unidos e Alemanha). Trata-se de sistemas dotados de maior flexibilidade, que trazem no bojo de suas Constituições "somente das diretrizes gerais, a serem obedecidas, e das limitações reputadas fundamentais", tratando genericamente do poder tributário (ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 29).

petências tributárias foi uma alternativa buscada para se garantirem receitas aos entes independentemente do sistema de repartição de rendas, dos produtos da arrecadação (arts. 157 a 162 da CF/1988).

A rígida repartição de competências se caracteriza por ser "feita de modo separado, isto é, para cada uma das entidades federadas é dada uma área definida e ampla de competência específica, abrangendo senão totalmente, pelo menos grande parte das receitas"[8]. Ou seja, o texto constitucional indica expressamente os tributos passíveis de serem instituídos por ente federado, não podendo ser instituídas novas formas de tributação que ultrapassem os rígidos lindes constitucionais. Especificamente para os impostos e para as contribuições, por se tratar de tributos relacionados aos fatos dos sujeitos passivos (não vinculados na classificação tradicional) foram previstos os fatos tributáveis por cada ente ou a base de cálculo passível de ser eleita. Isso de forma a preservar a autonomia de cada ente federado, com a impossibilidade de os entes buscarem, de forma indireta, a tributação de outras fontes além daquelas a eles designadas no texto constitucional, salvo as hipóteses de guerra externa (dos impostos extraordinários do art. 154, II, da CF/1988) e dos impostos e das contribuições residuais (art. 154, I e 195, § 4º, da CF/1988).

Atentando-se para as alterações promovidas pela Emenda Constitucional n. 132/2023, observa-se que a Emenda não "implodiu" o sistema tributário nacional como um todo. Com a inclusão de novos princípios orientadores de todo o sistema no art. 145, § 3º, da CF/1988 (princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente) e a modificação pontual em determinados tributos, a "implosão" ocorreu tão somente quanto à tributação sobre o consumo, leia-se, quanto ao ICMS, ao ISS, ao PIS, à Cofins e, parcialmente, ao IPI, com a criação de uma nova contribuição destinada à seguridade social (sobre bens e serviços – CBS) e novos impostos sobre bens e serviços (IBS), de competência compartilhada dos Estados, Municípios e Distrito Federal, e seletivo (IS), de competência da União Federal.

Inclusive, além de manter a competência residual, buscou-se manter a preocupação com a rígida repartição de competências, evidenciada pela expressa determinação de que o imposto seletivo possa ter fato gerador ou base de cálculo de outros tributos trazidos na Constituição (art. 153, § 6º, V, CF/1988), o que não foi assegurado ao IBS e à CBS. Além de se buscar assegurar a distribuição coerente do produto da arrecadação conjunta do IBS e da CBS aos entes federados, inclusive no período de transição.

E aqui se enfatize que a competência tributária para os tributos sobre o consumo foi modificada e se trata de um novo paradigma. Mas isso não quer dizer

---

[8] MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. Formas de repartição de receitas no Estado Federal. *Revista Direito Tributário Atual* v. 14. São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1995, p. 129.

que esses novos tributos sobre "bens e serviços" possam, tal como autorizado expressamente para o imposto seletivo, incidir sobre as materialidades já previstas para outros impostos no texto constitucional. À luz da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, inviável que esses novos tributos incidam sobre fatos geradores reservador para a União (como o IOF), aos Estados (doações e fatos não onerosos) ou aos Municípios (ITBI) como pretendido pela Lei Complementar n. 214/2025.

Especificamente quanto ao IBS e à CBS, observa-se que, diferentemente de outros tributos até então existentes, foram criados tributos verdadeiramente *nacionais*, o que exige união e harmonia dos entes federados em sua regulamentação e disciplina legal, que deve se dar *exclusivamente por meio de lei complementar*. Neste aspecto, inclusive, frise-se que o art. 156-A, IV, da CF/1988 é claro em exigir que o IBS (e a CBS pela expressa remissão a esse dispositivo no art. 195, § 16) "terá legislação única e uniforme em todo o território nacional".

Ou seja, diferentemente de outros tributos existentes na ordem brasileira, foi exigida a uniformidade e unicidade da legislação tributária, expressão essa que compreende, na forma do art. 96 do Código Tributnal Nacional (CTN), "as leis, os tratados e as convenções internacionais, *os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sôbre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes*".

Com isso, diferentemente do que ocorria especialmente com o ICMS e o ISS, a lei complementar não será apenas aquela lei que vai ditar normas gerais para que a instituição dos tributos ocorra efetivamente por lei ordinária. Pelo contrário, a lei complementar será efetivamente a instituidora desses tributos, independentemente da lei ordinária interna dos entes federados que poderão, especificamente quanto ao IBS, tratar apenas da alíquota do imposto (art. 156-A, V, CF/1988). Por sua vez, a CBS deverá ser instituída por lei complementar, sendo que seu regulamento deve ser realizado de forma nacional juntamente com o IBS e não de forma unilateral.

Com isso, a própria legislação tributária aplicável ao IBS e à CBS deve ser editada por meio de um instrumento nacional que seja uniforme e único em todo o território nacional. Atualmente, o único instrumento nacional previsto na legislação tributária é a lei complementar, mas por ausência de previsão constitucional expressa, essa regulamentação, inclusive da fiscalização e das obrigações acessórias, poderá se dar por outro instrumento legal a ser previsto na lei complementar *que seja necessariamente dotado de eficácia nacional para que seja, como exigido pelo mencionado art. 156-A, IV, da CF/1988 única e uniforme em todo o território nacional.*

A lei complementar ganhou uma nova relevância não apenas como um instrumento legal que define as regras gerais desses tributos, mas efetivamente aquele instrumento legal que irá instituir e disciplinar o IBS e a CBS, sem a possibilidade de regulamentação por diploma que não seja nacional (leia-se, com eficácia em todo território nacional). Os entes federados, embora dotados de competência, não possuem qualquer liberdade legislativa para tratar do IBS e da

CBS por se tratar de tributos de cunho *nacional*. Essa interpretação necessariamente recai na própria disciplina do contencioso administrativo e da fiscalização que, como exigido pelo texto constitucional, deveria ser único e uniforme em todo território nacional.

Nossa reforma tributária foi longe de ser a melhor na perspectiva técnica, mas é a única que foi politicamente possível. A influência política necessariamente implicará em discrepâncias fáticas e técnicas da reforma, o que já podemos identificar com a construção do Comitê Gestor do IBS com o Projeto de Lei Complementar n. 108. Diferentemente da intenção nacional trazida na Constituição para o IBS e a CBS, os Estados e Municípios têm buscado de toda forma estabelecer um contencioso e uma fiscalização separada de IBS, e não uma fiscalização e contencioso nacional como exigido pela Constituição. Isso em uma tentativa desesperada de se buscar manter uma suposta competência para os Estados e Municípios para disciplinar o IBS.

Contudo, como visto pela expressão do art. 156-A, IV, da CF/1988, essa competência é diferenciada e passa a ser nacional. Os entes federados já perderam sua competência para o IBS e a CBS, face a esse viés nacional. Isso não significa que os outros tributos federais, municipais e estaduais tenham tido a sua competência afetada. Pelo contrário, as reestruturações do imposto sobre transmissão *causam mortis* e doação (ITCD) e do imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI) evidenciam que se tem buscado ampliar a capacidade arrecadatória dos tributos de competência exclusiva de cada ente. Mas especificamente quanto ao IBS e à CBS, a instituição, a regulamentação, o contencioso e a fiscalização devem se dar necessariamente de forma nacional. Os entes federados, na Constituição Federal, transferiram a sua competência (relacionada ao IBS e à CBS) para um ente nacional que deve ser criado de forma conjunta e cooperada pela União Federal, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Essa ideia de unidade e de aplicação nacional, passível de ser extraída de forma clara e direta do texto constitucional, é chave para a construção de um sistema tributário sobre o consumo que seja dotado de efetiva segurança jurídica. Salvo contrário, quando da aplicação do direito pelos fiscais e pelos julgadores administrativos e judiciais, será possível alcançar interpretações diametralmente opostas quanto aos mesmos signos normativos, o que levará a um efetivo caos na aplicação e na implementação do IBS e da CBS. E se os entes federados puderem dar as suas interpretações da forma como quiserem e diferentes procedimentos de solução de consulta, em diferentes autuações fiscais e diferentes órgãos julgadores? Completo caos, que não se atenta também para o ideal da simplificação almejado pela reforma.

Não foi adentrar aqui nas propostas que estão sendo levantadas pelo PL n. 108, mas a tentativa de um novo órgão de "uniformização" que tenha tão somente representantes das secretarias de estado de fazenda (aqueles que sofrem pressão diária por arrecadação), com certeza não vai gerar uma uniformização segura

para o contribuinte, que levará a questão ao Judiciário. Mas enquanto não temos a noção nacional do IBS e da CBS, não temos sequer segurança para quem essas discussões poderão ser levadas, se os tribunais de justiça ou os tribunais federais. Precisamos estar abertos para a estruturação de um novo órgão que não apenas discuta um dos tributos (só o IBS ou só a CBS), mas os dois conjuntamente, de forma única e uniforme em todo território nacional.

A reforma ainda vai trazer muitos desafios. Mas o que é importante é que não apenas confiemos naquilo que está sendo apresentado a nós, mas efetivamente façamos uma leitura histórica, sistemática e crítica dos dispositivos constitucionais e normativos já vigentes para que possamos verificar como a reforma deve seguir caminhando.

Complexidades da Sistemática de Precedentes Tributários

Ministro Edson Fachin
Vice-presidente do Supremo Tribunal Federal – STF.

As exposições realizadas neste "IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual" versaram certamente com lucidez sobre os principais avanços e retrocessos no Direito Tributário brasileiro à luz da recente reforma constitucional, examinando com rigor científico as tensões entre mudança e preservação dos princípios estruturantes do nosso ordenamento. Há, por evidente, na anamnese jurídica do tempo presente, sístoles e diástoles, isto é, altos e baixos a serem realçados, escrutinados e discernidos.

Venho a este importante lócus de discussão acadêmica animado pela programação, que a vi dotada de notável densidade teórica e sensibilidade prática, veiculando temas essenciais à construção de uma ordem tributária mais justa, vale dizer, a mitigação da regressividade, a promoção da justiça fiscal, os instrumentos extrafiscais de indução econômica, bem como a necessidade de harmonização normativa às melhores técnicas e experiência comparada.

Os dias correntes demandam isso mesmo: atenção ao objeto jurídico e sua especificidade, bem como ao cuidado elevado para separar o Direito da Política, a fim de gerar confiança e segurança jurídica.

Relembro que o *justice* Stephen Breyer, ao servir por 28 anos a Suprema Corte norte-americana, tinha precisamente essa preocupação, sem embargo de cultivar uma visão aberta, comparatista e cosmopolita; é dele a afirmação segundo a qual as decisões judiciais têm muito mais a ver com o futuro do que com o passado. É possível subscrever essa afirmação, na perspectiva de que ambos os vetores são relevantes, porquanto a previsibilidade é uma via de mão dupla.

É também a isso que estamos a nos referir quando expressamos reflexões sobre o contencioso judicial, o que avulta sobremaneira diante do fenômeno atual dos precedentes no Direito Tributário, compondo, assim, uma análise abrangente e coerente com os postulados constitucionais, dos quais destaco a segurança jurídica na tributação.

Cumpre salientar, em face das reflexões aqui promovidas, o papel do Supremo Tribunal Federal que, se bem cumprir o dever ser o guardião da Constituição da República, será, daí sim, o fiel curador de um sistema tributário que se quer mais justo, equânime e juridicamente seguro. Como expressão visível do Poder Judiciário perante a sociedade, incumbe ao Supremo assegurar a integridade do sistema constitucional, garantindo que casos equivalentes recebam soluções jurídicas uniformes, em respeito ao princípio da igualdade e ao postulado da segurança jurídica.

Para tanto, numa contribuição acadêmica, peço licença para expor aqui algumas ideias, que são basicamente as seguintes: (1) Precedentes devem saber à segurança jurídica na tributação; (2) É imprescindível a autocontenção do STF para julgar apenas as questões essencialmente constitucionais em matéria tributária; (3) Impõe-se o devido respeito à competência do STJ em matéria infraconstitucional; (4) Limites e possibilidades da modulação dos efeitos temporais da decisão quando ocorrida mudança da orientação jurisprudencial; (5) A Reforma Tributária pode inaugurar novos contenciosos que devem observar precedentes do STF que não adotam técnica da "constitucionalidade superveniente".

Vamos desenvolver um pouco esse conjunto de premissas e tomo como ponto de partida a avaliação crítica levada a efeito por atilada doutrina, referindo-me especialmente às contribuições dos professores Lucas Bevilacqua e Maria Angélica Feijó[1].

Para tanto, merece realce o regime de precedentes, consagrado no art. 926 do Código de Processo Civil, cujo objetivo é promover a uniformidade, a estabilidade e a coerência jurisprudencial, elementos estes indispensáveis à previsibilidade e à legitimidade das decisões judiciais em matéria tributária.

Igualdade e proteção da confiança legítima são constituintes pilares da racionalidade e da justiça fiscal.

Em decisões proferidas em sede de repercussão geral ou de controle concentrado de constitucionalidade, a previsibilidade e a estabilidade do sistema jurídico, componentes da chamada segurança jurídica objetiva, justificam a limitação temporal da coisa julgada a fim de preservar a coerência na aplicação do direito.

Dessa forma, torna-se fundamental reconhecer que, ao longo dos últimos cinco anos, o Supremo Tribunal Federal tem proferido julgados emblemáticos, por meio dos quais tem buscado, com algumas dificuldades, reafirmar seu compromisso com a promoção da segurança jurídica, da coerência interpretativa e da equidade tributária.

Em alguns casos, essas decisões foram saudadas como avanços civilizatórios, em outros, vistas com reservas e até como retrocessos, a exemplo dos Temas n. 881 e n. 885 de repercussão geral que mitiga os efeitos da coisa julgada em matéria tributária. É preciso levar a sério a crítica e a autocrítica.

Conforme leciona o Professor Fernando Facury Scaff, na *Revista Direito Tributário Atual* (RDTA) v. 53, deste Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT):

> "A questão central aqui é a tutela da confiança depositada pelo contribuinte antes acobertado pela coisa julgada que até então apenas poderia ser modificada com o julgamento de procedência de uma ação rescisória."[2]

---

[1] BEVILACQUA, Lucas; FEIJÓ, Maria Angélica. O conflito de competência entre o STJ e o STF na formação de precedentes em matéria tributária. In: BEVILACQUA, Lucas; FONSECA, Rafael; LANA, Gustavo; LEÃO, Martha (coord.). *Controvérsias em matéria tributária*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, p. 457-482.

[2] SCAFF, Fernando Facury. As inovações do STF no julgamento dos Temas n. 881 e n. 885 sobre

Portanto, parece existir um inegável retrocesso na proteção da confiança em prol de pretensa igualdade na tributação, com destaque para o argumento de preservação da livre concorrência (art.170, IV).

A despeito da vulneração da coisa julgada tributária, um dos pilares do Estado de Direito que nas lições do Professor Titular Humberto Ávila alcança dimensão muito além da legalidade tributária[3], tais julgamentos reiteram importante dimensão dos precedentes vinculantes.

Os precedentes vinculantes têm uma importância muito anterior à promoção da igualdade e racionalização do sistema de justiça: a de garantia da segurança jurídica na tributação, o que reclama dos Tribunais compromisso e acuidade técnica não só na *formação dos precedentes*, mas também, e sobretudo, na *aplicação dos precedentes* que, em tempos de uma certa banalização da técnica de *modulação dos efeitos temporais da decisão com eficácia pró futuro,* torna-se ainda mais tormentosa.

Não raro nos vemos às voltas de uma *soi-disant* constante ameaça de "rombo orçamentário" quando do reconhecimento da inconstitucionalidade de dada norma tributária.

É necessário colocar as coisas no seu devido lugar.

No que respeita à formação dos precedentes vinculantes nessa matéria, há a questão intrincada da competência jurisdicional do Supremo ou do Superior no processamento dos recursos excepcionais, a exemplo da discussão quanto à aplicação dos Tratados Internacionais contra a bitributação sobre a renda, que para Fazenda Nacional havia matéria constitucional apta para Recurso Extraordinário, enquanto, para a contribuinte a discussão limitar-se-ia à aplicação e interpretação da legislação infraconstitucional[4].

Vivemos um momento de relevante dúvida sobre os *limites das competências* do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça para a formação de precedentes. Neste contexto, o *precedente* – instituto pensado para ser um instrumento de *tutela da unidade do direito* – acaba não cumprindo o seu papel.

Deparamo-nos com exemplos conhecidos. Posicionamentos firmados pelo Superior Tribunal de Justiça por meio da sistemática dos *recursos repetitivos* – que deveriam ser capazes de orientar a conduta dos contribuintes em matéria tributária infraconstitucional – foram modificados pelo Supremo Tribunal Federal via *repercussão geral*. Esse cenário pode ser visto em julgamentos recentes.

---

controle de constitucionalidade e os efeitos temporais da coisa julgada. *Revista Direito Tributário Atual* v. 53, ano 41. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023, p. 452-469.

[3] ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 127.

[4] BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 1.633.513/SC*, da 1ª Secção do STJ, Rel. Min. Regina Helena Costa, j. 27.11.2020.
BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário RE n. 870.214/SP*, Rel. Min. André Mendonça.

No que respeita à tributação do salário-maternidade, o Superior Tribunal de Justiça havia firmado precedente em 2014, indexado no Tema n. 739 dos recursos repetitivos, no sentido de que "o salário-maternidade possui natureza salarial e integra, consequentemente, a base de cálculo da contribuição previdenciária"[5]. Seis anos depois, em 2020, foi finalizado julgamento, no qual foi firmado novo precedente, indexado no Tema n. 72 de repercussão geral, no sentido de que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade[6].

Há um segundo exemplo: o Superior Tribunal de Justiça já havia julgado decidido que não incidia contribuição sobre terço-constitucional de férias quando o Supremo Tribunal Federal não admitia Recurso Extraordinário dada a natureza infraconstitucional da discussão. No ano de 2020 a Corte Constitucional revisou entendimento afetando a matéria em Repercussão Geral (Tema n. 985) para entender pela constitucionalidade da incidência.

Nada obstante, cumpre dar estabilidade e previsibilidade.

A Constituição Federal, nos arts. 102 e 105, delimitou a competência de atuação do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal. Àquele a função de dar a última palavra na interpretação do direito infraconstitucional federal; assim como, ao Supremo, por meio do Recurso Extraordinário, a última palavra na interpretação da Constituição. Partindo dessa premissa, é legítimo que se indague quanto à mensagem que transmitem *precedentes conflitantes e eventual sobreposição de funções*.

Não são raros os casos em que, a partir de um acórdão proferido, há violações que comportam tanto a interposição de Recurso Especial quanto do Extraordinário. Isso porque, uma *questão de direito* passível de ser levada às Cortes poderá ser vista tanto sob o prisma infraconstitucional quanto constitucional. E isso decorre da própria lógica de validade do sistema, de que todas as normas devem estar de acordo com a Constituição.

Assim, podemos identificar e caracterizar de formas diferentes os potenciais conflitos de competência que podem ocorrer na atuação das referidas Cortes. É possível classificá-los de acordo com a sua *origem*: *(i)* se a partir de um mesmo processo, ou se *(ii)* oriundos de processos diferentes; e, também, de acordo com sua *atuação*: *(i)* positivo, nos casos em que ambas as Cortes atuam para decidir questões de direito idênticas, ou, *(ii)* negativo, quando nenhuma das Cortes entende que é sua função analisar as semelhantes questões de direito postas para julgamento.

---

[5] STJ. *REsp 1.230.957/RS*, da 1ª Seção do STJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 26.02.2014, *DJe* 18.03.2014.

[6] STF. *RE 576.967*. Tema n. 72 de Repercussão Geral, Plenário Virtual STF, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, j. 05.08.2020, *DJe* 20.10.2020.

Esta última classificação, se *positivo ou negativo*, já é conhecida na doutrina processual, pois é a base de análise de todos os demais conflitos de competência sopesados ordinariamente.

Já em relação à primeira classificação, aquela decorrente da *origem*, um dos cenários possui como ponto de partida o *mesmo processo*. Neste caso, podem ocorrer duas hipóteses, aquela em que há a *interposição concomitante* de Recurso Especial e Recurso Extraordinário, e, a outra, em que proferido o acórdão que julga o Recurso Especial, este daí se torna *o objeto de Recurso Extraordinário*.

Quando a interposição é concomitante, são raras as ocasiões em que ambas as Cortes julgam os Recursos no mérito. Isso porque, a interposição conjunta dos Recursos faz com que a remessa seja primeiro feita ao Superior Tribunal de Justiça para apreciação do Recurso Especial. Se este é julgado no mérito, as chances de o Supremo Tribunal Federal entender que o Recurso Extraordinário está prejudicado são altíssimas – na linha da previsão contida no art. 1.031 do Código de Processo Civil. Por esta razão, essa primeira hipótese não costuma dar origem a conflitos de competência aqui propostos para análise. Igualmente ocorre com a segunda hipótese, aquela em que a decisão do Superior Tribunal de Justiça será o ponto de partida para a interposição de Recurso Extraordinário. Nesta ocasião, não haverá conflito de competência entre as Cortes, pois cada uma desenvolverá a sua competência recursal.

No entanto, na classificação decorrente da *origem*, o cenário que pressupõe processos diferentes é o que provoca, com maior patologia, a ocorrência do conflito e, consequentemente, a existência de precedentes conflitantes. Neste caso, em um determinado processo e dentro de uma determinada época, o Superior Tribunal de Justiça poderá julgar um Recurso Especial Repetitivo a respeito de uma questão de direito, sob o prisma infraconstitucional. Anos depois, a mesma questão de direito poderá ser levada ao Supremo Tribunal Federal, porém, agora sob o prisma constitucional. Neste caso, o Supremo poderá decidir o mérito da questão no mesmo sentido do Superior Tribunal de Justiça (ainda que por razões constitucionais e não infraconstitucionais), ou em sentido diametralmente oposto – configurando assim o conflito de precedentes vinculantes.

Este último cenário poderá conter *diversas variantes* a tornar mais fácil ou mais difícil o *diagnóstico*, assim como da *possível solução* deste tipo de conflito. Uma variante possível de ocorrer é aquela que, antes de o Superior Tribunal de Justiça afetar um Recurso Especial como o Repetitivo, apresenta diversos pronunciamentos monocráticos do Supremo Tribunal Federal, sobre a mesma questão de direito, no sentido que ele não poderia conhecer dos Recursos Extraordinários por se tratar de matéria infraconstitucional. Porém, anos após o julgamento do mérito do Recurso Especial Repetitivo, o Supremo afeta a Repercussão Geral da mesma questão para julgamento.

Eis aqui uma questão de algum tormento.

Importante notar que, neste cenário hipotético, quando o Superior Tribunal de Justiça decide julgar o mérito via *recurso repetitivo*, ele o faz justamente para não negar a prestação da jurisdição, visto que havia diversos posicionamentos do Supremo indicando que tal questão tinha caráter infraconstitucional.

Em uma análise minuciosa, há uma *aparência de conflito positivo de competência*, cabendo um exame mais detido do caso concreto que deve contemplar: (i) a cronologia dos fatos processuais que formaram cada um dos precedentes, (ii) as peculiaridades do direito material julgado, para que possa ser possível aferir qual das Cortes teria avançado sobre a competência constitucional de julgamento.

A demonstração do efeito desse contexto relativo ao conflito de competência é singela: há prejuízo para o jurisdicionado e para a sociedade em si. É que, quando o conflito é negativo, não se presta tutela jurisdicional adequada, deixando sem resposta a questão de direito. Já, quando o conflito é positivo, o prejuízo diz respeito à segurança jurídica e à própria cognoscibilidade do direito, visto que há posicionamentos vinculantes conflitantes sobre a mesma questão jurídica.

Quando o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça divergem, provocam uma insegurança sistêmica acerca de definitividade de seus provimentos. Se o Supremo Tribunal Federal anuncia que o julgamento de tal tema é de índole infraconstitucional e deve ser definido pelo Superior Tribunal de Justiça e posteriormente admite a existência de índole constitucional sobre o tema, nasce e se desenvolve um problema.

Há dois instrumentos relevantes para serem usados: (i) pela Corte, a modulação de efeitos, e (ii) no caso concreto, a proteção da confiança.

Importa reconhecer a modulação de efeitos de decisões como *instrumento* de realização da segurança jurídica pelo processo e no processo. Assim, quando há a mudança de posicionamento sobre a interpretação do direito – seja por meio do viés constitucional ou seja infraconstitucional – é necessário verificar se o novo precedente causa prejuízo aos contribuintes em razão dos atos praticados pelo Estado[7]. Isso porque, a segurança é elemento instituído pela ordem jurídica como proteção do cidadão frente ao Estado. Logo, a aplicação dos instrumentos dela decorrentes deve ser em favor do cidadão e não do Estado[8].

A adoção da modulação dos efeitos em situações semelhantes pode ser observada em precedentes do STF:

> "Inconstitucionalidade – quórum – maioria absoluta – Para aferição da maioria absoluta prevista no artigo 97 da Constituição Federal, é despicienda a igualdade de fundamentos, sendo suficientes seis ou mais votos no sentido da inconstitucio-

---

[7] ALVIM, Teresa Arruda. Uma novidade perturbadora no CPC brasileiro de 2015: a modulação. *Revista de Processo* v. 312, fev./2021, p. 301-330.

[8] Nesse sentido, amplamente: ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade*: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei n. 9.868/99. Livraria do Advogado, 2009.

> nalidade. Embargos declaratórios – tributário – eficácia prospectiva – adequação. *Conquanto se imponha parcimônia no manejo do instituto da modulação de efeitos de decisões, a alteração de jurisprudência consolidada há quase duas décadas justifica a eficácia prospectiva do novo pronunciamento, em atenção à segurança jurídica e ao interesse social, nos termos do artigo 927, § 3º, do Código de Processo Civil*." (RE n. 643.247-ED, de relatoria do Min. Marco Aurélio, Pleno, *DJe* 28.06.2019)

Como se sabe, há questões relevantes para proteção da confiança. Não é menor o problema para *os contribuintes que pautaram suas condutas de acordo com a decisão do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria*.

Mas decisões formalmente inconstitucionais produzem efeitos. Inclusive, de acordo com o art. 927 do Código de Processo Civil, a decisão provavelmente terá efeito vinculante (se for tomada em recurso repetitivo ou repercussão geral).

Veja-se que aqui falamos de conflito de precedentes quando uma das Cortes decide matéria que não estaria dentro da sua competência. Ou seja, a Corte deixa de lado uma posição de autocontenção[9]. Já o problema é outro quando o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal, no exercício legítimo e válido, dentro dos limites da sua competência, proferem decisões que são contraditórias. *Neste caso*, a solução é mais simples, na medida em que a tendência seria pela prevalência da decisão do Supremo, visto que o seu objeto de interpretação é a própria Constituição, que informa todo o ordenamento jurídico. *Já para o primeiro caso*, a solução depende do estudo da interpretação sistemática.

Parece-nos legítimo entender que o precedente do Superior Tribunal de Justiça deve ser considerado como base de confiança para o contribuinte. A proteção da confiança é a dimensão subjetiva da segurança jurídica e o que lhe caracteriza "é a sua aptidão para servir de fundamento para o exercício de direito de liberdade e propriedade"[10]. Importa reconhecer todo o contexto da base de confiança.

O Supremo Tribunal Federal, com vistas a prevenir a indefinição quanto à natureza constitucional ou infraconstitucional de dada controvérsia em matéria tributária, tem se antecipado por meio da submissão ao plenário virtual da repercussão geral para não reconhecer repercussão geral diante da *ausência de questão constitucional* de mais uma dezena de temas com *reafirmação de jurisprudência*[11], o que evita o processamento de novos Recursos Extraordinários na medida em que o STF já reconhece a natureza infraconstitucional da discussão.

Por último, não poderia deixar de mencionar o atual cenário da Reforma Tributária (EC n. 132)[12] que nos direciona à questão atual da subsistência de pre-

---

9 GRUPENMACHER, Betina Treiger. Ativismo x garantismo judicial em matéria tributária – limites e possibilidades. *RJLB* ano 1, n. 4, 2015, p. 111-150.

10 ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 392 e ss.

11 A exemplo disso, cita-se os temas de repercussão geral do STF n. 1.338 e n. 1.339.

12 BRASIL. Constituição (1988). *Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023*. Altera o Sistema Tributário Nacional. *Diário Oficial da União*: seção 1, n. 242, 21 dez. 2023, p. 1.

cedentes vinculantes do STF diante das inovações do texto constitucional, a exemplo da (in)constitucionalidade da cobrança do ITCMD-exterior na ausência de Lei Complementar (LC) conforme reconhecido por unanimidade quando do julgamento do Tema n. 825 de repercussão geral[13], enquanto a EC n. 132 veio a autorizar sua cobrança mesmo naqueles estados que não tenham editado LC; uma espécie de "constitucionalidade superveniente"!?

A questão encontra-se na ordem do dia[14]: o próprio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP) remeteu ao STF recursos extraordinários nos quais havia julgado inconstitucional sua incidência diante da ausência de LC aplicando o enunciado do Tema n. 825, agora restará ao STF decidir se a EC n. 132 que, em alguma medida, mitigou a exigência de Lei Complementar, teria "convalidado" tal exação; uma espécie de *dejà-vu* da discussão que enfrentamos no *ICMS importação* quando da edição da EC n. 33/2001[15].

Considerações finais

Ao rumar para as considerações finais, é uma platitude dizer dos desafios que se avolumam diante da inflação legislativa, inclusive, em nível constitucional com a EC n. 132 construída a partir de discussões por não raras vezes distantes dos precedentes do STF. O cenário, infelizmente, é o de gerar maior litigiosidade, conforme reconhecido recentemente em relatório de Grupo de Trabalho do STJ, o que reclama do Poder Judiciário postura serena e altaneira para preservar postulados normativos, com destaque para segurança jurídica na tributação.

Não sem alguma razão indica-se certa banalização da técnica da modulação dos efeitos temporais da decisão com eficácia pró-futuro, e pró-fisco, diante de um conjunto de argumentos orçamentários consequencialistas contaminou o constituinte derivado da EC n. 132 que introduziu no texto constitucional uma

---

[13] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema de Repercussão Geral n. 825*. Possibilidade de os Estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, *a* e *b*, da Lei Maior. Rel. Min. Dias Toffoli, 1º de março de 2021.

[14] HIGÍDIO, José. TJ-SP envia ao STF recursos sobre ITCMD em caso de doador no exterior após reforma. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 15 maio 2025. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-mai-15/tj-sp-envia-ao-stf-recursos-sobre-itcmd-em-caso-de-doador-no-exterior-apos-reforma/. Acesso em: 16 maio 2025.

[15] BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Tema n. 1.094 de repercussão geral*, Rel. Min. Alexandre de Moraes: "I – Após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, devendo tal tributação estar prevista em lei complementar federal. II – As leis estaduais editadas após a EC 33/2001 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 114/2002, com o propósito de impor o ICMS sobre a referida operação, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 114/2002."

série de dispositivos, a exemplo do art. 136 do ADCT[16], aptos a ensejar alguma discussão em torno da "constitucionalidade superveniente", técnica há muito rechaçada pela doutrina constitucionalista e pela jurisprudência do STF.

Argumenta-se que quanto à definição da competência dos Tribunais Superiores e do Supremo Tribunal Federal, a EC n. 132, também, pode representar um anacronismo ao prever a competência do STJ (art.105, *j*) para dirimir conflitos advindos do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS) considerando, ainda que pendente de aprovação o PLP n. 108[17], tratar-se de autarquia interfederativa com poderes aptos a ensejar "conflitos federativos".

Esse cenário reforça, lamentavelmente, a crítica no desempenho de competências constitucionais para julgamento de causas, especialmente quanto a controvérsias tributárias. Tal fenômeno não é novo e tem perdurado em nossa ordem jurídica. A *segurança jurídica por orientação*, como a denomina o professor Heleno

---

[16] BRASIL. Constituição (1988). Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. *Art. 136, incluído pela Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023*. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 21 dez. 2023, Seção 1, n. 242, p. 1.
"Art. 136. Os Estados que possuíam, em 30 de abril de 2023, fundos destinados a investimentos em obras de infraestrutura e habitação e financiados por contribuições sobre produtos primários e semielaborados estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, poderão instituir contribuições semelhantes, não vinculadas ao referido imposto, observado que: (Incluído por Emenda Constitucional n. 132 de 20/12/2023)
I – a alíquota ou o percentual de contribuição não poderão ser superiores e a base de incidência não poderá ser mais ampla que os das respectivas contribuições vigentes em 30 de abril de 2023; (Incluído por Emenda Constitucional n. 132 de 20/12/2023)
II – a instituição de contribuição nos termos deste artigo implicará a extinção da contribuição correspondente, vinculada ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, vigente em 30 de abril de 2023; (Incluído por Emenda Constitucional n. 132 de 20/12/2023)
III – a destinação de sua receita deverá ser a mesma das contribuições vigentes em 30 de abril de 2023; (Incluído por Emenda Constitucional n. 132 de 20/12/2023)
IV – a contribuição instituída nos termos do *caput* será extinta em 31 de dezembro de 2043. (Incluído por Emenda Constitucional n. 132 de 20/12/2023)
Parágrafo único. As receitas das contribuições mantidas nos termos deste artigo não serão consideradas como receita do respectivo Estado para fins do disposto nos arts. 130, II, 'b', e 131, § 2º, I, 'b', deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído por Emenda Constitucional n. 132 de 20/12/2023)."

[17] BRASIL. Congresso Nacional. *Projeto de Lei Complementar n. 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 n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), 1.079, de 10 de abril de 1950, e 14.113, de 25 de dezembro de 2020, as Leis Complementares n. 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 n. 70.235, de 6 de março de 1972. Brasília, DF, 5 jun. 2024.

Tôrres[18], deve ser trazida à colação com vacina a esse vírus. Como já mencionei, não há avanços sem crítica e autocrítica.

Concluo. Iniciei estas breves ponderações relembrando o *justice* Stephen Breyer; a ele retorno para haurir uma de suas preocupações favoritas, qual seja, uma Corte Constitucional deve ser guiada por princípios e não por política, e acrescentava: *não há atalhos para a confiança*.

Dito isso, agradeço o honroso convite e reitero a minha disposição em não tomar atalhos na construção de um Poder Judiciário mais eficiente, acessível e sustentável, apto a reafirmar a segurança jurídica, a previsibilidade e a estabilidade.

[18] TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo, RT, p. 397.

Uma "Nova" Extrafiscalidade? A Concepção Reducionista de Direito Tributário da Emenda Constitucional n. 132/2022

Pedro Adamy
Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.
Diretor do Instituto de Estudos Tributários – IET. Advogado e Consultor.

1. Introdução: o debate científico e suas premissas

No contexto das transformações do direito tributário brasileiro, que apresenta simultaneamente avanços e retrocessos, emerge uma questão fundamental que merece análise aprofundada: teria a reforma tributária, oriunda da Emenda Constitucional n. 132/2023, criado uma "nova" extrafiscalidade? Esta pergunta, aparentemente simples, revela complexidades conceituais e práticas que demandam rigoroso exame científico[1].

É fundamental estabelecer, desde logo, as premissas metodológicas que orientam esta análise. Em qualquer discussão científica séria, pessoas merecem respeito, mas ideias devem ser submetidas ao crivo crítico mais rigoroso. Esta distinção é essencial para que o debate acadêmico mantenha sua integridade intelectual, permitindo o questionamento de proposições teóricas e práticas sem que isso implique desrespeito aos seus proponentes[2]. Nesse caminho, as críticas aqui presentes têm como foco único e exclusivo o texto constitucional e as leis complementares – bem assim, os projetos de lei – que regulam – e pretendem regular – a reforma tributária aprovada pelo constituinte derivado. Nada que segue diz respeito às pessoas ou aos idealizadores dos projetos, anteprojetos, relatórios ou quaisquer documentos que tenham sido utilizados para a elaboração da proposta de emenda que resultou no texto da reforma tributária aprovada.

Fixada essa premissa, pode-se, desde já, adiantar a resposta à questão posta no título: *não. Não existe uma nova extrafiscalidade.*

A reforma tributária não alterou a natureza conceitual da extrafiscalidade, não criou uma modalidade inédita deste instituto jurídico, nem desenvolveu uma abordagem teórica inovadora para sua aplicação[3]. O que a EC n. 132/2023 efetivamente realizou foi algo reducionista e redutor: subverteu profundamente a lógica promocional da extrafiscalidade, mantendo sua estrutura formal enquanto

---

1 ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na Reforma Tributária: essencialidade rígida e o fim da função promocional do direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58. São Paulo: IBDT, p. 410-431.

2 ÁVILA, Humberto. Ciência do direito tributário e discussão crítica. *Revista Direito Tributário Atual* v. 32. São Paulo: IBDT, p. 159-197.

3 ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na Reforma Tributária: essencialidade rígida e o fim da função promocional do direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58. São Paulo: IBDT, p. 410-431.

esvaziava seu conteúdo material e seus efeitos nas políticas públicas operadas por meio do direito tributário[4].

Esta subversão representa um fenômeno jurídico complexo, que exige reflexão profunda do intérprete do sistema constitucional tributário brasileiro. A extrafiscalidade permanece nominalmente presente no novo sistema, mas sua capacidade de servir como instrumento de políticas públicas transformadoras foi drasticamente reduzida por mecanismos constitucionais que a confinam em categorias predeterminadas e funcionalmente limitadas.

A análise detalhada desta subversão revela um padrão consistente de redução, rigidificação e centralização que compromete fundamentalmente a tradição brasileira de utilização criativa e adaptativa dos instrumentos tributários para fins de desenvolvimento econômico e social. Esta transformação não representa uma evolução natural do instituto, mas uma ruptura de décadas de tradição – problemática, é verdade, como demonstrava a guerra fiscal interminável – mas, tradição ainda assim, de utilização do direito tributário como instrumento de políticas públicas.

2. A falsa novidade: redução, não inovação

A compreensão adequada da extrafiscalidade pós-reforma exige que se desfaça a ilusão de novidade que circunda as modificações introduzidas pela EC n. 132/2023. Não se trata de inovação conceitual ou prática, mas de uma operação de subversão que terminou por reduzir consideravelmente o papel do direito tributário como instrumento de realização de políticas públicas visando a concretização dos objetivos constitucionais.

Como é sabido, a extrafiscalidade, em sua concepção clássica, sempre se caracterizou pela utilização dos tributos para finalidades que transcendem a mera arrecadação de recursos para o financiamento estatal[5]. Esta função não arrecadatória dos tributos se manifesta por meio de diversos mecanismos que permitem ao Estado influenciar comportamentos econômicos, promover políticas sociais, implementar estratégias de desenvolvimento regional e setorial, e realizar objetivos constitucionalmente determinados.

A reforma tributária mantém formalmente esta concepção, reconhecendo que os tributos podem e devem servir a finalidades extrafiscais. Entretanto, a manutenção do conceito formal oculta uma transformação radical em sua aplicação prática. O que anteriormente constituía um campo aberto para a apreciação e a liberdade legislativa e administrativa, nos âmbitos federal, estadual e municipal, permitindo a adaptação constante dos instrumentos fiscais às necessidades

---

[4] ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

[5] ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2021.

emergentes da sociedade, foi transformado em um sistema fechado, rígido e centralizado.

Esta subversão opera através de múltiplos mecanismos que se reforçam mutuamente. Em primeiro lugar, a constitucionalização excessiva de critérios específicos elimina a flexibilidade necessária para a adaptação das políticas tributárias às circunstâncias cambiantes. Em segundo lugar, a centralização das competências extrafiscais compromete a estrutura federativa e reduz drasticamente a possibilidade de políticas diferenciadas adaptadas às particularidades regionais, conforme preceitua o texto constitucional. Em terceiro lugar, a rigidez de objetivos constantes de listas taxativas reduz drasticamente o espaço para a inovação e a experimentação em políticas públicas usando o direito tributário como instrumento.

O resultado é um sistema que mantém a extrafiscalidade como instituto enquanto reduz sua faceta positiva ou promocional[6]. A extrafiscalidade deixa de ser um instrumento dinâmico de transformação social para tornar-se um conjunto limitado de exceções predeterminadas ao regime geral de tributação pelo IBS e pela CBS. Esta transformação representa não uma evolução, mas uma involução do instituto, que perde sua capacidade de servir como instrumento para a consecução de finalidades públicas e objetivos constitucionalmente relevantes.

3. A concepção reducionista da extrafiscalidade

A reforma tributária brasileira adota uma visão reducionista da extrafiscalidade. Tal reducionismo não é acidental, mas resulta de escolhas deliberadas que refletem uma compreensão limitada do papel que os instrumentos fiscais podem desempenhar na implementação de políticas públicas.

O reducionismo conceitual manifesta-se na equiparação da extrafiscalidade apenas à estipulação de descontos na alíquota geral com base em critérios de essencialidade predeterminados constitucionalmente. Esta abordagem ignora completamente a rica tradição doutrinária brasileira que reconhece a extrafiscalidade como um instrumento muito mais amplo, englobando não apenas as diferenciações nas alíquotas, mas também os incentivos fiscais, as isenções seletivas, os regimes especiais de tributação, as deduções direcionadas e uma ampla gama de instrumentos que permitem a utilização instrumental do direito tributário.

Como já defendido, a redução conceitual elimina da extrafiscalidade suas dimensões promocional e regulatória, mantendo apenas uma função essencialmente negativa e limitada. Esta inovação constitucional representa um empobrecimento teórico que tem consequências práticas ainda difíceis de serem mensuradas, pois elimina instrumentos fundamentais para a implementação de políticas de desenvolvimento econômico, redução de desigualdades e promoção de objetivos constitucionalmente estabelecidos.

---

[6] ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na Reforma Tributária: essencialidade rígida e o fim da função promocional do direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58. São Paulo: IBDT, p. 410-431.

O reducionismo complementa a limitação conceitual ao restringir drasticamente os mecanismos disponíveis para a implementação de políticas extrafiscais. Enquanto o sistema anterior oferecia uma ampla gama de instrumentos que podiam ser combinados e adaptados às necessidades específicas de cada política pública, o novo modelo oferece apenas poucos instrumentos padronizados e inflexíveis. Com o agravante de vedar expressamente a concessão de benefícios no âmbito do IBS e da CBS.

Esta redução instrumental é particularmente problemática porque elimina a possibilidade de políticas fiscais criativas e inovadoras, adequadas às realidades regionais. O novo sistema opera com regras fixas que dificultam os ajustes necessários para enfrentar problemas contingentes e não previsíveis, demandam intervenção estatal rápida e eficaz por meio de instrumentos fiscais[7].

O novo modelo tributário brasileiro, ao eliminar a liberdade legislativa e administrativa antes existente, compromete a capacidade estatal de responder adequadamente a desafios futuros. Por fim, este reducionismo é, ainda, impactado pelo fato de a EC n. 132/2023 limitar as funções da extrafiscalidade apenas àquelas expressamente previstas em listas taxativas constitucionais. Tal limitação elimina a possibilidade de reconhecimento de novas funções que possam emergir com as transformações da sociedade, da economia e da tecnologia. Um sistema tributário verdadeiramente moderno deve ser capaz de evoluir para enfrentar desafios ainda não previstos, mas o modelo brasileiro opta pela segurança da previsibilidade em detrimento da capacidade de adaptação.

4. Rigidez constitucional: o engessamento da função promocional do direito tributário

A constitucionalização rígida das medidas extrafiscais representa um dos aspectos mais problemáticos e duradouros da reforma tributária brasileira[8]. A rigidez constitucional não apenas limita as opções políticas contemporâneas, mas cristaliza o presente para o futuro ao criar obstáculos para adaptações que, em tempos passados, poderiam ser resolvidas pelo legislador. Mas que, agora, exigirão novas e contínuas reformas constitucionais.

---

[7] Esta rigidez ignora a natureza dinâmica dos problemas sociais e econômicos que as políticas públicas devem enfrentar. A história recente demonstrou repetidamente a importância da flexibilidade fiscal para responder a crises inesperadas, como a pandemia de covid-19, crises financeiras internacionais ou emergências ambientais. Veja-se: Medidas restritivas no combate ao coronavírus e a ilegitimidade da imposição fiscal. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; GODOI, Marciano Seabra de; VALADÃO, Marcos Aurélio; BATISTA JR., Onofre; ROCHA, Sergio André (org.). *A pandemia da covid-19 no Brasil em sua dimensão financeira e tributária*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020, p. 45-57.

[8] ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na Reforma Tributária: essencialidade rígida e o fim da função promocional do direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58. São Paulo: IBDT, p. 410-431.

A rigidez constitucional manifesta-se por meio da inserção no texto constitucional de listas detalhadas de produtos e serviços que podem receber tratamento tributário diferenciado, eliminando a flexibilidade que permitia a adaptação legislativa às necessidades específicas de cada região, com a natural e esperada liberdade dos legisladores estaduais e municipais. Esta abordagem representa uma modificação na tradição constitucional brasileira, que historicamente optou por estabelecer princípios e diretrizes gerais, deixando para a legislação infraconstitucional a tarefa de detalhar os mecanismos específicos de implementação do direito tributário. Exemplo disso era a seletividade do IPI e do ICMS, que conferiam liberdade ao Legislativo e ao Executivo.

As consequências desta rigidez são múltiplas e graves. Dentre muitas, pode-se citar apenas três que são as mais previsíveis. Primeiro, ela elimina a capacidade de adaptação às mudanças tecnológicas que constantemente criam novos produtos e serviços com características de essencialidade. A velocidade das transformações tecnológicas contemporâneas torna impraticável a atualização constante do texto constitucional para incluir novas categorias de bens e serviços que podem ser considerados essenciais para a população. Segundo, a rigidez constitucional impede a adaptação às mudanças nos padrões de consumo e nas necessidades sociais. O que é considerado essencial em uma sociedade não é algo estático, mas evolui com as transformações culturais, econômicas e sociais. Um sistema tributário eficaz deve ser capaz de reconhecer estas transformações e adaptar-se a elas, mas a constitucionalização rígida impede esta capacidade de evolução. Terceiro, a rigidez constitucional cria um sistema de duas velocidades, no qual mudanças que deveriam ser implementadas rapidamente por meio de legislação ordinária exigem o lento e complexo processo de emenda ao texto da Constituição. Esta diferença de velocidades é particularmente problemática em situações de crise, quando a rapidez da resposta estatal pode ser determinante para a eficácia das políticas públicas.

Ainda, a rigidez constitucional também obriga a reflexão sobre a legitimidade democrática do direito tributário, ao transferir decisões que deveriam ser tomadas pelo processo político ordinário para o âmbito constitucional, onde são muito mais difíceis de alterar. Esta transferência compromete o princípio democrático ao tornar praticamente irreversíveis decisões que deveriam estar sujeitas ao controle democrático regular através dos processos eleitorais e legislativos, sujeitos à alternância de poder de quatro em quatro anos.

O engessamento da função promocional por meio da rigidez constitucional representa, em última análise, uma opção pela segurança jurídica formal em detrimento da efetividade material das políticas públicas. Esta opção pode parecer prudente no curto prazo, mas revela-se problemática no longo prazo, quando a incapacidade de adaptação compromete a eficácia do sistema tributário como instrumento de realização de políticas públicas.

5. Centralização excessiva: o fim do federalismo extrafiscal

A reforma tributária promove uma centralização sem precedentes das competências extrafiscais, eliminando praticamente por completo a capacidade dos entes subnacionais de utilizarem a tributação como instrumento de desenvolvimento local e regional. Esta centralização representa uma ruptura radical com a tradição federativa brasileira e compromete fundamentalmente a autonomia política e fiscal dos estados e municípios.

O federalismo fiscal brasileiro sempre se caracterizou pela distribuição de competências tributárias entre os diferentes níveis de governo, permitindo que estados e municípios utilizassem seus tributos não apenas para arrecadar recursos, mas também para implementar políticas públicas adaptadas às suas realidades específicas. Esta capacidade era essencial para o funcionamento do federalismo brasileiro, permitindo que as diferentes unidades da federação enfrentassem seus desafios particulares através de instrumentos fiscais adequados. Certo é que se reconhece que, em muitos casos, o exercício de tais competências gerou efeitos colaterais bastante graves. O exemplo mais óbvio é a guerra fiscal, mais comum no âmbito estadual, mas também existente nos âmbitos municipais, envolvendo a concessão de benefícios fiscais como forma de atração de investimentos. Não se nega esse fato.

No entanto, apesar de tais efeitos negativos reconhecidos, a centralização promovida pela EC n. 132/2023 elimina esta capacidade ao concentrar praticamente todas as competências extrafiscais no âmbito federal. O IBS opera com regras uniformes estabelecidas centralmente, reduzindo drasticamente o papel de estados e municípios, bem como a viabilidade de adequações e de diferenciações regionais que eram fundamentais para o desenvolvimento equilibrado do território nacional.

Esta centralização ignora completamente as enormes disparidades regionais que caracterizam o Brasil. Estados e regiões com diferentes níveis de desenvolvimento, estruturas produtivas distintas e desafios específicos necessitam de instrumentos fiscais adaptados às suas realidades particulares. A imposição de um modelo tributário uniforme elimina esta capacidade de adaptação e pode agravar as desigualdades regionais existentes. Tanto é assim que a Zona Franca de Manaus e o IPI foram mantidos exatamente com a finalidade de promover o desenvolvimento da região Norte do país.

Com efeito, a análise dos impactos da centralização deve considerar não apenas suas consequências imediatas, mas também seus efeitos de longo prazo sobre a estrutura federativa brasileira. A eliminação da capacidade extrafiscal dos entes subnacionais reduz significativamente sua autonomia política, transformando-os em meros executores de políticas definidas centralmente. Esta transformação compromete o princípio federativo e pode gerar tensões políticas significativas entre os diferentes níveis de governo, trazendo dúvidas genuínas sobre a constitucionalidade da EC n. 132/2023.

O fim do federalismo extrafiscal tem implicações particulares para os municípios, que historicamente utilizavam instrumentos como o ISS não apenas para arrecadar, mas também para promover o desenvolvimento econômico local. A redução drástica da competência municipal pode comprometer significativamente a capacidade de atrair investimentos e promover o desenvolvimento de seus territórios.

A centralização também cria problemas de coordenação e eficiência administrativa. A gestão centralizada de políticas extrafiscais em um país com as dimensões e a diversidade do Brasil representa um desafio administrativo enorme, que pode levar a ineficiências e inadequações na implementação das políticas públicas. A gestão descentralizada, embora possa gerar problemas de coordenação, oferece a vantagem da proximidade com as realidades locais e da capacidade de adaptação às especificidades regionais.

6. Políticas públicas predeterminadas constitucionalmente: o esvaziamento do Poder Legislativo

A reforma tributária instituída pela EC n. 132/2023 estabelece um sistema de políticas públicas predeterminadas constitucionalmente, deixando espaço limitado para a atuação do Poder Legislativo. Esta predeterminação representa uma forma indireta de esvaziamento da democracia representativa, ao transferir decisões fundamentais sobre políticas públicas do âmbito do debate democrático regular para o campo da rigidez constitucional.

A predeterminação de bens e serviços considerados essenciais e que terão regime tributário diferenciado compromete o funcionamento da representação democrática ao eliminar a capacidade do sistema político de adaptar suas políticas às preferências manifestas pelos cidadãos através dos processos eleitorais. Esta limitação é particularmente problemática em uma democracia, em que a capacidade de mudança através dos mecanismos eleitorais é fundamental para a legitimidade do sistema político.

O esvaziamento do Legislativo manifesta-se na redução drástica do espaço legislativo em matéria tributária nos tributos sobre o consumo. No sistema pré-reforma, os parlamentares podiam propor e aprovar medidas extrafiscais em resposta às demandas de seus eleitores, o novo sistema os confina a um papel meramente administrativo de implementação de políticas já definidas constitucionalmente. Como afirmado, tal limitação tem consequências graves para a representatividade democrática. Os mandatários eleitos, representantes do povo nos termos do art. 45 da Constituição, perdem a capacidade de responder adequadamente às demandas sociais quando estas envolvem a utilização de instrumentos tributários. Esta incapacidade pode gerar frustração democrática e comprometer a legitimidade do sistema representativo.

Por fim, a predeterminação constitucional também cria problemas com a demora no processo legislativo que pode impactar a representatividade democrá-

tica. As preferências políticas da sociedade evoluem ao longo do tempo, e um sistema democrático saudável deve ser capaz de refletir estas mudanças através dos processos eleitorais regulares. Quando políticas extrafiscais são constitucionalizadas de forma rígida, esta capacidade de evolução fica comprometida, criando uma tensão entre estabilidade constitucional e adaptabilidade democrática. Tal fenômeno – uma forma de "governo por constituição" – no qual decisões que deveriam ser tomadas através do processo político ordinário são transferidas para o âmbito constitucional, ficando praticamente imunes ao controle democrático regular.

7. Unitarismo extrafiscal: desconsideração das peculiaridades regionais

A EC n. 132/2023 impôs ao Brasil um modelo que pode ser caracterizado como "unitarismo extrafiscal". Assim como nas discussões sobre a teoria do Estado, no "unitarismo extrafiscal" as decisões são tomadas de maneiras centralizadas, sem a participação dos entes subnacionais, mas exigindo-se a sua vinculação e submissão a tais decisões. Em outros dizeres, o "unitarismo extrafiscal" na tributação sobre o consumo pode ser definido como a tomada de decisões de maneira centralizada, com exclusão dos entes políticos subnacionais, mas com a sua vinculação a tais decisões.

Assim, tais decisões tributárias fundamentais – tomadas tanto na forma de emenda constitucional quanto por leis complementares – foram definidas centralmente e aplicadas uniformemente em todo o território nacional, desconsiderando as peculiaridades regionais, estaduais e municipais que caracterizam a diversidade brasileira.

Tal unitarismo extrafiscal representa uma regressão significativa em relação ao federalismo previsto na Constituição de 1988, e que que caracterizou historicamente o sistema constitucional tributário brasileiro. Tradicionalmente, a ordem constitucional tributária reconhecia que as diferentes regiões, estados e municípios possuíam características econômicas, sociais e populacionais específicas que demandavam abordagens tributárias diferenciadas para promover o desenvolvimento equilibrado e a redução das desigualdades. Não mais.

Após a reforma, houve a desconsideração das peculiaridades regionais pela imposição de critérios uniformes de essencialidade e na eliminação da competência tributária dos entes subnacionais de adaptar suas políticas tributárias às necessidades específicas de suas regiões.

As consequências do que aqui se denomina "unitarismo extrafiscal" são particularmente graves para as regiões menos desenvolvidas, que historicamente dependiam de instrumentos de política tributária diferenciada para atrair investimentos e promover o desenvolvimento econômico. A eliminação desta capacidade pode agravar as desigualdades regionais existentes, concentrando ainda mais o desenvolvimento econômico nas regiões já mais avançadas, em frontal contrariedade ao que determina o texto constitucional.

A desconsideração das peculiaridades estaduais compromete a capacidade dos estados de enfrentar seus desafios específicos através de políticas tributárias adequadas. Estados com estruturas produtivas distintas, diferentes níveis de desenvolvimento ou desafios ambientais específicos necessitam de instrumentos tributários adaptados às suas realidades particulares. O denominado "unitarismo extrafiscal" elimina a capacidade de adaptação dos estados.

No entanto, a situação torna-se ainda mais agravante no caso dos municípios, que tradicionalmente utilizavam instrumentos como alíquotas diferenciadas do ISS para promover o desenvolvimento econômico local e atrair investimentos específicos. A eliminação desta capacidade pode comprometer significativamente a competitividade municipal e reduzir as oportunidades de desenvolvimento local. A limitação é particularmente problemática em um país com a diversidade e a complexidade do Brasil, em que as soluções uniformes frequentemente se revelam inadequadas para enfrentar a variedade de desafios existentes.

8. A essencialidade rígida ou fechada[9]

Com efeito, a Emenda Constitucional n. 132/2023 estabeleceu o que se pode denominar de *essencialidade rígida* ou *essencialidade fechada*, por meio da qual apenas os bens, serviços, atividades e setores previstos expressamente nas regras excepcionais serão considerados essenciais. O conceito de essencialidade rígida ou fechada estabelecido pela reforma tributária cria um sistema particularmente perverso e suscetível a distorções, no qual apenas os produtos e serviços expressamente previstos na Constituição podem receber tratamento tributário diferenciado baseado em critérios de essencialidade. Esta rigidez não apenas elimina a flexibilidade necessária para adaptações às mudanças sociais e econômicas, mas também abre espaço para influências inadequadas de grupos de interesse no próprio processo de elaboração constitucional.

A essencialidade rígida ou fechada opera através de listas taxativas inseridas no texto constitucional, estabelecendo quais produtos e serviços são considerados essenciais para fins de aplicação de alíquotas reduzidas ou outras formas de tratamento tributário diferenciado. Esta abordagem representa uma ruptura radical com a tradição jurídica brasileira, que sempre reconheceu na essencialidade um conceito dinâmico e evolutivo, capaz de adaptar-se às transformações sociais e econômicas.

Nesse sentido, a reforma tributária subverteu a extrafiscalidade no direito tributário brasileiro ao criar exceções taxativas a setores, bens, serviços, e atividades que serão beneficiadas com a redução de alíquotas, tornando rígidas e fechadas quaisquer considerações sobre a essencialidade tributária.

---

[9] Tema já tratado de maneira detalhada em: ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na Reforma Tributária: essencialidade rígida e o fim da função promocional do direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58. São Paulo: IBDT, p. 410-431.

Como é sabido, a Constituição prevê que o IPI e o ICMS observam a seletividade em função da essencialidade dos produtos e mercadorias, de forma a graduar a intensidade da incidência dos impostos com base nesses critérios. A partir disso, cabia ao Poder Legislativo e ao Poder Executivo, em alguns casos, determinar quais produtos eram considerados mais ou menos essenciais e, dessa forma, modular as alíquotas incidentes de ICMS e IPI. Como também era sabido, o sistema não era perfeito, apresentava distorções e problemas graves, e precisava ser reformado.

Ademais, o art. 9º da EC n. 132/2023 introduz uma listagem rígida dos produtos, setores e itens que poderão receber tratamento diferenciado ou incentivos fiscais, sendo qualquer outro produto automaticamente enquadrado na alíquota de referência. Essa estrutura limita severamente o uso do direito tributário como instrumento de promoção de políticas públicas, uma vez que confere uma rigidez que pode inviabilizar políticas públicas que buscam equilibrar os efeitos da tributação sobre setores específicos não contemplados no texto da emenda. Tal configuração ignora a flexibilidade antes existente, que permitia aos entes tributantes ajustar alíquotas para reduzir o impacto fiscal sobre itens considerados essenciais.

Esse novo cenário constitucional, portanto, revela uma transição do modelo seletivo de tributação para um modelo que se aplica universalmente, sem consideração pela essencialidade fora das previsões da EC n. 132/2023. A consequência imediata é o esvaziamento da seletividade como instrumento de proteção aos itens essenciais e de controle sobre o consumo de bens considerados não essenciais. Com a eliminação dessa diferenciação, o IBS e o CBS tendem a apresentar alíquotas uniformes, o que pode gerar uma carga tributária excessiva para os consumidores de produtos essenciais não contemplados pelo elenco constitucional, tradicionalmente favorecidos com alíquotas menores.

A rigidez do sistema de essencialidade fechada impede a correção destas distorções através dos processos políticos normais. Uma vez que um produto seja incluído ou excluído da lista constitucional de essencialidade, sua situação só pode ser alterada através de emenda constitucional, o que na prática torna tais enumerações de difícil reversão.

9. A prudência do velho marinheiro

Como no samba de *Paulinho da Viola*, a análise crítica da reforma tributária brasileira no campo da extrafiscalidade não deriva de resistência conservadora às mudanças ou de nostálgica "mania de passado". Como ensina a sabedoria popular incorporada na metáfora do velho marinheiro, e eternizada no samba *Argumento*, "o velho marinheiro, durante o nevoeiro, leva o barco devagar", é necessário navegar com prudência quando a visibilidade é limitada e os riscos são elevados.

Exatamente o caso da tributação sobre o consumo no Brasil.

A metáfora do velho marinheiro oferece uma orientação valiosa para a análise das transformações constitucionais operadas pela reforma tributária. O marinheiro experiente não se recusa a navegar diante da adversidade, mas adapta sua conduta às circunstâncias, reduzindo a velocidade quando a visibilidade é comprometida. Esta abordagem prudente não representa covardia ou conservadorismo excessivo, mas sabedoria acumulada pela experiência.

No contexto da reforma tributária, o nevoeiro representa a incerteza sobre as consequências de longo prazo das mudanças implementadas. A extrafiscalidade é um campo complexo, no qual as consequências das modificações institucionais podem não se manifestar imediatamente, tornando-se visíveis apenas após períodos prolongados de implementação. Como se sabe, a tributação, especialmente a tributação sobre o consumo, pode ter consequências de primeira ordem, de segunda ordem e, quando se analisa mais detidamente, pode ter reflexos indiretos ainda mais profundos, de terceira e quarta ordem. Nesse sentido, a prudência do velho marinheiro sugere que mudanças de tal magnitude deveriam ser implementadas gradualmente, permitindo a avaliação de seus efeitos antes da consolidação definitiva.

A opção pela mudança radical e imediata, efetuada diretamente no texto constitucional, ignora esta sabedoria e pode gerar consequências imprevistas que serão difíceis de reverter.

A navegação prudente também exige a manutenção de instrumentos de correção de rumo, permitindo ajustes quando os resultados se revelam diferentes do esperado. A rigidez constitucional introduzida pela reforma elimina muitos destes instrumentos de correção, tornando o sistema tributário menos adaptativo e mais vulnerável a erros de concepção. Tudo isso exigindo ainda mais alterações constitucionais, numa Constituição que já sofreu mais de 130 emendas em pouco mais de três décadas de existência.

A metáfora também sugere que a experiência acumulada não deve ser descartada levianamente. O sistema extrafiscal brasileiro, desenvolvido ao longo de décadas de experiência prática, incorporava aprendizados valiosos que não deveriam ser abandonados sem cuidadosa consideração de suas consequências. Com efeito, a prudência não implica imobilismo, mas exige que as mudanças sejam fundamentadas em análise rigorosa e implementadas de forma que preserve a capacidade de correção. A reforma tributária brasileira, no campo da extrafiscalidade, parece ter privilegiado a velocidade das mudanças em detrimento da prudência necessária para transformações de tal magnitude.

10. Conclusão: o futuro da extrafiscalidade brasileira

A análise detalhada das transformações introduzidas pela reforma tributária no campo da extrafiscalidade revela um quadro complexo de retrocesso em uma área fundamental para a capacidade estatal de promover políticas públicas usan-

do o direito tributário como instrumento. Como já afirmado, a EC n. 132/2023 não criou uma nova extrafiscalidade, mas subverteu profundamente sua lógica promocional através de mecanismos que a reduziram, rigidificaram e centralizaram excessivamente.

Os múltiplos aspectos desta subversão – desde a concepção reducionista até o unitarismo extrafiscal, passando pela rigidez constitucional e pela essencialidade fechada – convergem para criar um sistema tributário empobrecido em sua capacidade de servir como instrumento de políticas públicas e instrumento de concretização e consecução das finalidades constitucionais. Tal limitação é particularmente grave em um país com os desafios e as características do Brasil, em que as desigualdades regionais e sociais demandam políticas públicas efetivas e maleáveis às peculiaridades e necessidades de cada região.

O reconhecimento deste retrocesso não deriva de nostalgia conservadora, reacionarismo jurídico ou uma "mania de passado". Decorre, antes, de uma análise objetiva das opções jurídicas perdidas e de suas consequências para o futuro do direito tributário e da extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Como é sabido, a extrafiscalidade desempenhou historicamente papel fundamental no desenvolvimento brasileiro, e sua limitação representa uma perda significativa para a capacidade estatal de enfrentar os desafios contemporâneos.

Entretanto, o reconhecimento do retrocesso não deve levar ao desalento ou à resignação passiva. Existe espaço para ação dentro dos limites impostos pelo novo sistema, e existem possibilidades de desenvolvimento legislativo e doutrinário para futuras modificações que restaurem, pelo menos parcialmente, a capacidade promocional do direito tributário brasileiro.

A Responsabilidade Tributária de Terceiros perante a Reforma Tributária sobre o Consumo (o Interesse Comum)

Ricardo Mariz de Oliveira
Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Civil pela USP. Foi Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) de 2011 a 2025, no qual ainda atua como conselheiro vitalício.

1. Lei complementar versus lei complementar

Ao se iniciar o estudo da Lei Complementar n. 214 (LC n. 214), que disciplina os novos tributos instituídos pela Emenda Constitucional n. 132 (EC n. 132) – Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e Imposto Seletivo (IS) – a primeira preocupação é com sua liberdade, ou existência de limites, para estabelecer todas as regras nela contidas. Mais especificamente, o cuidado é quanto à necessidade de essa lei complementar se submeter às regras gerais estabelecidas no Código Tributário Nacional (CTN), inclusive no tocante às disposições sobre a sujeição passiva, que constituem o objeto desta contribuição para o IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual – IBDB-DEF/FDUSP-AJUFE/AJUFESP, devendo mais especificamente ser abordado o art. 124, inciso I, do CTN.

Sob o ponto de vista constitucional, tanto o CTN quanto a LC n. 214 estão suportados pelo art. 146 da CF, aquele num espectro mais amplo de normas gerais de direito tributário, além de definidor de fatos geradores, bases e cálculo e contribuintes de vários impostos, e a LC n. 214 por reger estes mesmos aspectos das obrigações tributárias, mas quando pertinentes ao IBS, à CBS e ao IS.

Destarte, em princípio não pode haver prevalência do CTN sobre a LC n. 214, mesmo que se encontre alguma divergência entre suas normas, dado que a nova lei complementar tem caráter de norma especial cuja existência pode conviver pacificamente com as normas gerais do CTN, tendo mesmo, quanto ao IBS, à CBS e ao IS, o condão de afastá-las se houver alguma incompatibilidade entre elas. Afinal, também temos leis complementares sobre o ICMS e o ISS, que vigem a par das regras do CTN.

Esta colocação é inequívoca em relação ao IBS e ao IS, mas pode ainda deixar alguma dúvida relativamente à CBS, eis que a alínea *a* do inciso III do art. 146 é referente apenas a impostos, e não a contribuições (cabe à lei complementar a "definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes").

Outrossim, no art. 195 da Constituição, a exigência de lei complementar é restrita à criação de outras fontes de financiamento da seguridade social (§ 4º, ao

aludir ao inciso I do art. 154), o que não ocorre com a CBS, que passou a estar prevista nos incisos IV e V do *caput* do artigo.

Deste modo, uma possível discussão sobre a validade constitucional de alguma disposição da LC n. 214 seria restrita à distinção de alíquotas e bases de cálculo entre as atividades, porque a CBS não está abrangida pela permissão constante do § 9º do mesmo art. 195. Entretanto, tal restrição desaparece ante o disposto no art. 149-B, inserido pela EC n. 132, segundo o qual a CBS terá o mesmo tratamento do IBS quanto fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos, entre outras matérias, além de que os §§ 1º e 2º do art. 149-C prescrevem a possibilidade de lei complementar fixar alíquotas reduzidas de modo uniforme para o IBS e a CBS e as hipóteses em que essa possibilidade não se aplica.

De qualquer modo, no tocante à sujeição passiva, a única determinação constitucional sobre o IBS e a CBS é de que os sujeitos passivos devem ser os mesmos para os dois novos tributos.

Sendo assim, as disposições do CTN são aplicáveis ao IBS, à CBS e ao IS, e somente ficam afastadas se houver alguma específica disposição para esses dois tributos na LC n. 214.

2. Breves recordações do CTN, da doutrina e da jurisprudência, para melhor compreensão das disposições da LC n. 214

Ante o exposto no tópico anterior, cumpre recordar, em breve síntese, que o CTN:

- caracteriza o sujeito passivo de obrigação tributária principal como sendo a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 121, *caput*);
- caracteriza o contribuinte do tributo ou penalidade como sendo a pessoa que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, parágrafo único, inciso I); ou seja, é o titular da capacidade contributiva na respectiva situação;
- caracteriza o responsável como a pessoa que, sem revestir a condição de contribuinte, tenha sua obrigação decorrente de disposição expressa em lei (art. 121, parágrafo único, inciso II); o responsável é muitas vezes referido como substituto tributário, quando sua obrigação nasça desde a ocorrência do fato gerador;
- completa a norma do art. 121, determinando que, sem prejuízo do disposto no próprio CTN a respeito da responsabilidade, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (art. 128); desta

norma emerge a determinação de que o responsável tenha algum vínculo com o fato gerador da obrigação;
– estabelece várias hipóteses específicas de responsabilidade de terceiros (arts. 129 a 137);
– regula a solidariedade tributária pelo cumprimento da obrigação tributária principal (art. 124), estatuindo que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (inciso I) ou as pessoas expressamente designadas por lei (inciso II), além de disposição no sentido de que a solidariedade não comporta benefício de ordem (parágrafo único do art. 124) e de outras disposições sobre os efeitos da solidariedade (art. 125);
– também disciplina os efeitos da capacidade tributária passiva no art. 126.

Sobre este conjunto normativo, os tribunais superiores já firmaram preceitos a serem observados pelo legislador, acolhendo doutrina de escol[1]. Um deles é quanto à responsabilidade de terceiros, a qual não pode ser imposta com excessivos ônus para o responsável, que, embora sujeito passivo de obrigação tributária principal, não é o contribuinte detentor de capacidade contributiva no caso. Destarte, seu patrimônio não pode ser onerado além dos custos razoáveis para poder cumprir sua obrigação.

Uma verdadeira síntese dos limites à instituição da responsabilidade tributária consta da decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 603.191/MT, em 1º de agosto de 2011, no qual sua relatora, a Ministra Ellen Gracie, fez judiciosas afirmações sobre o tema da substituição tributária, ou seja, da responsabilidade de terceiros que não o contribuinte. Para se ter uma noção do que foi proferido naquela assentada, basta ler sua ementa: "1. Na substituição tributária, sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte. 2. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da

[1] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4. ed. São Paulo: RT, 1990, p. 89/90, citando Hector Villegas, in *RDP* 30/271. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 304/305.

razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes. 3. Não há qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que não lhes atribua caráter absoluto".

Cabe mencionar que, se para a validade de qualquer norma sobre substituição tributária é impositivo respeitar os limites do poder de legislar, com muito mais razão tais limites se impõem quando a lei estabeleça uma hipótese de solidariedade de dois contribuintes relativa a uma mesma obrigação.

Em síntese, a lei pode estabelecer a solidariedade respeitando as mesmas limitações manifestadas quanto à substituição tributária, sendo que, também por esta mesma razão, o interesse comum a que alude o inciso I do art. 124 não é qualquer interesse econômico ou negocial, ou de qualquer outra natureza, mas o interesse no próprio fato gerador, e que se exprime pela participação conjunta das pessoas solidárias nesse fato gerador, tal como os condôminos de um imóvel quanto ao imposto devido sobre a respectiva propriedade[2].

---

[2] STJ, 1ª T., REsp n. 859.616/RS (Rel. Min. Luiz Fux, j. 18.09.2007): "4. Na relação jurídico-tributária, quando composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuinte, cada uma delas estará obrigada pelo pagamento integral da dívida, perfazendo-se o instituto da solidariedade passiva. 'Ad exemplum', no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato – a copropriedade – é-lhes comum. ... Conquanto a expressão 'interesse comum' – encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a 'ratio essendi' do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponível. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação" (o acórdão cita Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 220). No mesmo sentido de que o interesse comum corresponde a pessoas que participam do fato gerador: STJ, 1ª T., REsp n. 884.845/SC (Rel. Min. Luiz Fux, j. 05.02.2009); 1ª T., REsp n. 1.273.396/DF (Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 05.12.2019). Outrossim, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.845/MT (Rel. Min. Roberto Barroso, j. 13.02.2020) o Plenário do STF afirmou: "Seguindo essa linha, no julgamento do RE 562.276 (Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03.11.2010), submetido à sistemática da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade formal de dispositivo de lei ordinária que inovara sobre a responsabilidade tributária de terceiros, em contraste com a regra geral constante nos arts. 134 e 135 do CTN. Afirmou-se, então, que o art. 124, II, do CTN ao estabelecer que são solidariamente obrigadas 'as pessoas expressamente designadas por lei', não teria autorizado 'o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma'." A doutrina remonta a SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 3. ed. São Paulo: Edições Financeiras, p. 67. Veja-se também: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2018, PDF p. 152/153; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004; SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, PDF p. 1.013. Cite-se também o completo trabalho de pesquisa histórica, doutrinária e de jurisprudência de FERNANDES, Fa-

3. As disposições da Lei Complementar n. 214

A lei complementar regente dos novos tributos é farta em normas relativas à sujeição passiva do IBS e da CBS. Realmente: seja no singular ou seja no plural, a palavra contribuinte é mencionada 280 vezes, as palavras responsável ou responsabilidade 77 vezes, o termo sujeito passivo 41 vezes e as palavras solidário, solidariamente ou solidariedade 16 vezes. Substituto ou substituição, no sentido da sujeição passiva, tem 7 empregos.

Quanto ao CTN, na LC 214 há onze menções a ele, mas nenhuma alusão específica ao art. 124, assim como a expressão "interesse comum" não existe no texto dessa lei complementar.

As alusões ao CTN são sobre diversas questões, e não há qualquer contrariedade frontal e imediata entre o que consta dessa lei complementar e o que dispõe o código, mormente tendo-se em conta que o inciso II do art. 124 admite outras hipóteses de solidariedade que sejam fixadas em lei.

Não obstante, pode-se observar que na LC n. 214 as figuras do contribuinte, do obrigado solidário e do responsável são misturadas como se fossem uma só coisa. A escorreita identificação da sujeição passiva, como contribuinte, solidário ou responsável, não é apenas uma exigência teórica, pois as obrigações e consequências de cada um deles dependem disso e diferem entre si. Entretanto, na LC n. 214 a identidade de cada sujeito passivo está evidentemente obliterada.

Já no CTN o rigor técnico dos seus autores, inclusive quanto aos termos e palavras empregados, permite distinguir inequivocamente quando seus dispositivos aludem a contribuinte ou a responsável, inclusive quando o art. 124 trata da solidariedade declarando serem "solidariamente obrigadas" as "pessoas" "obrigadas" referidas nas suas duas hipóteses, e quando o art. 125 determina os efeitos da solidariedade sempre aludindo a "obrigados". Ou seja, todas as normas do código estão exprimidas corretamente, não incorrendo no equívoco técnico de mencionar "responsáveis solidários".

O mesmo rigor é encontrado quando o CTN trata da responsabilidade, a qual é sempre referente a um terceiro, e nunca ao contribuinte. Há apenas um descuido redacional na parte final do art. 128, artigo este que permite a responsabilidade de terceira pessoa vinculada ao fato gerador, e termina dizendo que a

---

biana Carsoni. *Mariz Informa*. Disponível em: marizadvogados.com.br, outubro 2022. Na instância administrativa, há o Acórdão n. 9101-006.631, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Rel. Cons. Livia De Carli Germano, j. 11.07.2023): "O interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN como hipótese de responsabilidade solidária é jurídico, e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial".

norma que a estabelecer pode excluir "a responsabilidade do contribuinte", quando melhor teria sido falar em exclusão da obrigação do contribuinte.

Porém, neste caso a palavra "responsabilidade" foi empregada num sentido amplo, como sinônima de "dever" ou "obrigação", e sem conduzir à confusão entre contribuinte e responsável, dado o simples fato de que o objeto da norma é a responsabilidade de terceira pessoa, inconfundível com a do contribuinte.

Além disso, o emprego de termos em caráter também geral, sem destinar a identificar responsável ou contribuinte, aparece no art. 138 do CTN, relativo à denúncia espontânea que exclui penalidades, e que se aplica tanto a contribuinte quanto a responsável; também há emprego genérico no inciso I do art. 202, referente a "corresponsáveis" nos termos de inscrição de dívida, e no art. 207, pertinente à dispensa de prova de quitação de tributos na hipótese a que alude, e ressalva a manutenção da "responsabilidade pessoal" do "infrator".

No mais, é notável o rigor técnico como o CTN disciplina a responsabilidade tributária de terceiros, jamais os confundindo com contribuintes, e muito menos com obrigados ou devedores solidários.

Infelizmente, para quem cultua o bom direito e a boa técnica legislativa – sem o que não há segurança jurídica –, não se encontra o mesmo rigor na LC n. 214, inclusive no seu art. 24, no qual, além das hipóteses previstas no CTN, é dito que são "solidariamente responsáveis pelo pagamento do IBS e da CBS", facilidade linguística que pode ser encontrada ao longo dos demais dispositivos que pretenderam fixar solidariedade onde deveriam estabelecer hipóteses de responsabilidade.

Assim, sobre a solidariedade, na LC n. 214 há disposições referentes a plataformas digitais (art. 22, com art. 23), sobre diversas outras hipóteses específicas (art. 24, art. 64 com art. 63, art. 74 e art. 95, com arts. 96 e 97, art. 149, com § 2º do art. 151, art. 177 com art. 176, art. 249) e regras de caráter mais abrangente (art. 24), além de regra estatuindo que a solidariedade importa nas obrigações relativas aos tributos e às penalidade e juros por infrações (art. 25). Ao lado desses dispositivos, pertinentes ao IBS e à CBS, há, a respeito do IS, o art. 425.

Nesta oportunidade, é válido concentrarmo-nos primeiramente na norma de caráter mais amplo, reiterando que as figuras do contribuinte, do obrigado solidário e do responsável são confundidas, e não adequadamente referidas.

Portanto, passemos os olhos pelas várias hipóteses em que o art. 24 declara determinadas pessoas como "solidariamente responsáveis pelo pagamento" dos dois novos tributos, e os confrontemos com o art. 124 do CTN, lembrando que o inciso I deste contém norma que, sendo bem compreendida como relativa a cocontribuintes, não comporta extensão por ser completa, e que o inciso II permite haver outras situações de solidariedade distintas da do inciso I, porém limitadas pelas barreiras naturais proclamadas pelos tribunais superiores e pela doutrina.

Pois bem, o art. 24 da LC n. 214 refere-se às seguintes hipóteses, dizendo que são "solidariamente responsáveis":

– inciso I: a pessoa ou entidade sem personalidade jurídica que, a qualquer título, adquire, importa, recebe, dá entrada ou saída ou mantém em depósito bem, ou toma serviço, não acobertado por documento fiscal idôneo; esta hipótese contempla nitidamente uma situação em que ocorre infração de falta de documentação fiscal exigível, mas a ilegalidade em si não autoriza a cobrança de tributo, nem o estabelecimento de uma relação jurídica tributária cujo objeto seja um tributo, tendo determinada pessoa no polo passivo, eis que ilegalidade é punida com multa, e não com tributo (CTN, art. 3º); ademais, a grandeza dos tributos deve ser estabelecida segundo a capacidade contributiva, e a das penas pela gravidade da infração praticada pelo infrator; é por esta razão que as circunstâncias de ilícitos praticados com má-fé são apenadas com multas pecuniárias mais elevadas; outrossim, o inciso não especifica uma situação que possivelmente seja hipótese de incidência do IBS e da CBS, o que leva à primeira conclusão no sentido de que somente poderia se cogitar sobre sua aplicação se a recepção ou manutenção de bem ou serviço ocorrer em situação que configure fato gerador, dentre as hipóteses previstas na própria LC n. 214, tendo outra pessoa como contribuinte (já que a solidariedade pressupõe ao menos dois contribuintes); por outro lado, se se tratar efetivamente de responsabilidade, ao invés de solidariedade, que é a hipótese mais provável se tivermos em mente que a responsabilidade pode ser instituída com exclusão da obrigação do contribuinte (art. 128), também é necessário existir um contribuinte, pois o responsável é sempre um terceiro; seja como for, a solidariedade ou a responsabilidade somente será possível se a imposição dessa obrigação for razoável e não ferir o princípio da capacidade contributiva, aspectos estes que, evidentemente, dependem das circunstâncias de cada caso e das respectivas provas;
– inciso II: o transportador, inclusive empresa de serviço postal ou entrega expressa, em relação a bem transportado sem cobertura de documento fiscal idôneo, ou quando efetuar a entrega de bem em local distinto daquele indicado no documento fiscal; as mesmas ponderações feitas quanto ao inciso I aplicam-se a este inciso;
– inciso III: o leiloeiro, pelo IBS e pela CBS devidos na operação realizada em leilão; sem dúvida aplica-se o que já foi dito quanto aos dois incisos precedentes, mas aqui cumprindo mencionar também que o leiloeiro é contribuinte em relação ao produto da sua atividade, e somente pode ser solidário relativamente a outras obrigações tributárias se o objeto leiloado for sujeito aos tributos quando vendido por seu proprietário, significando que, se a venda não for tributada (por exemplo, por se tratar de vendedor não habitual e de objeto do seu patrimônio pessoal), não há possibilidade de haver qualquer imposição sobre o leiloeiro relativamente ao objeto cuja

venda foi feita por seu intermédio, até pelo simples fato de não haver qualquer obrigação tributária;

- inciso IV: os desenvolvedores ou fornecedores de programas ou aplicativos utilizados para registro de operações com bens ou com serviços que contenham funções ou comandos inseridos com a finalidade de descumprir a legislação tributária; também neste inciso o legislador pretende usar a situação de ilegalidade para criar uma sujeição passiva impossível se a consequência não for razoável ou não houver respeito à capacidade contributiva; o que pode ocorrer é esses desenvolvedores ou fornecedores serem os próprios contribuintes;
- inciso V: qualquer pessoa física, pessoa jurídica ou entidade sem personalidade jurídica que concorra por seus atos e omissões para o descumprimento de obrigações tributárias, por meio de ocultação da ocorrência ou do valor da operação; ou abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial; esta é uma hipótese bem mais ampla do que as anteriores, mas sujeita às mesmas observações já feitas quanto a outras ilegalidades mencionadas a respeito de outros incisos;
- inciso VI: o entreposto aduaneiro, o recinto alfandegado ou estabelecimento a ele equiparado, o depositário ou o despachante, em relação ao bem: destinado para o exterior sem documentação fiscal correspondente, ou recebido para exportação e não exportado, ou destinado a pessoa ou entidade sem personalidade jurídica diversa daquela que o tiver importado ou arrematado, ou importado e entregue sem a devida autorização das administrações tributárias competente; este inciso mostra o mesmo equívoco repetido pelo autor da LC n. 214.

Para bem se entender as observações feitas sobre os vários incisos do art. 24, não pode passar despercebido eles estabelecem as situações de solidariedade em caráter geral e não condicionado aos requisitos que advêm da Constituição e do Sistema Tributário Nacional, notadamente os dos princípios da razoabilidade e da capacidade contributiva. Daí poder haver casos em que não pode haver sujeição passiva, por solidariedade ou por responsabilidade, a despeito da letra das referidas normas.

Aparentemente, a lei pretende contrabalançar a imposição incondicionada nessas hipóteses com algumas disposições complementares contidas nos seus parágrafos, como a de que, no caso de ocultação da ocorrência da operação ou do valor, a responsabilidade restringe-se ao valor ocultado da operação (§ 2º), e a de que não enseja responsabilidade solidária a mera existência de grupo econômico quando inexistente qualquer ação ou omissão que se enquadre no disposto no inciso V (§ 3º). A evidente inutilidade dessas regras somente serve para enfatizar que a falta de limite na redação dos incisos pode conduzir a casos de invalidade da sua aplicação.

Já em sentido contrário, de tornar a disposição a mais ampla possível, o § 1º prescreve que as "imunidades" de que trata o § 1º do art. 9º da Lei não eximem a empresa pública prestadora de serviço postal da responsabilidade solidária. Todavia, evidentemente também aqui é necessário respeitar as superiores normas jurídicas aplicáveis.

Com esteio nas considerações acima desenvolvidas, pode-se submeter aos mesmos crivos de validade, ou de impropriedade técnica, as outras hipóteses de solidariedade prescritas na LC n. 124 para o IBS e a CBS, mas também para o IS, face ao disposto no art. 425 dessa Lei, que, igualmente, arrola como hipóteses de incidência situações cercadas de alguma irregularidade fiscal.

Há outra norma estabelecendo solidariedade apenas em caso de fraude, que é relacionada ao art. 151, o qual trata de hipótese de reduções de alíquotas sujeitas à comprovação da deficiência e da condição de pessoa com transtorno do espectro autista, que deve ser comprovada por meio de laudo de avaliação emitido determinados órgãos. Nesses casos, as clínicas credenciadas a emitir os certificados são solidariamente responsáveis pelos tributos que deixarem de ser recolhidos, com os acréscimos legais, caso se comprove a emissão fraudulenta de laudo de avaliação por seus agentes (§ 2º).

Cabe também acrescentar que no art. 22 a LC n. 214 trata de verdadeira hipótese de solidariedade, ao menos em parte, por existirem dois coobrigados em casos de plataformas digitais domiciliadas no Brasil ou no exterior, relativamente ao IBS e à CBS devidos em operações e importações realizadas por seu intermédio. Neste caso, tais plataformas são declaradas responsáveis solidariamente com o adquirente ou destinatário e em substituição ao fornecedor, caso este seja residente ou domiciliado no exterior, e solidariamente com o fornecedor, caso este seja residente ou domiciliado no País, ou caso seja contribuinte, ainda que não inscrito, e não registre a operação em documento fiscal eletrônico. A rigor, é possível enxergar solidariedade apenas na hipótese de fornecedor situado no Brasil, ao passo que, se for situado no exterior, a situação é mais de responsabilidade do que de solidariedade, além de que o adquirente ou destinatário até poderia ser considerado importador e, pois, o próprio contribuinte. Nos parágrafos do art. 22 e no art. 23 há disposições complementares visando dar efetividade para essas regras, evidentemente em face da dificuldade de atingir pessoas fora da jurisdição brasileira.

O mesmo se encontra em relação ao art. 63, que determina a incidência do IBS e da CBS nas importações e, para este fim, o art. 64 trata da importação de serviço ou bem imaterial, inclusive direitos, e especifica que assim se considera o fornecimento realizado por residente ou domiciliado no exterior cujo consumo ocorra no País, ainda que o fornecimento seja realizado no exterior. Essa disposição da cabeça do art. 64 é melhor do que as anteriores definições legais do fato gerador de PIS e Cofins nas importações. No tocante à sujeição passiva, inclusive

na importação de bens materiais, há normas declarando solidariedade, mas para concentrá-la em pessoas residentes no País (também arts. 74, 95 a 97).

Ainda sobre importação, o art. 249 trata da importação de serviços de concursos de prognósticos, quando autorizada, para declarar sujeitas ao IBS e à CBS, pela mesma alíquota prevista para concursos de prognósticos no País, as entidades domiciliadas no exterior que prestarem tais serviços por meio virtual para apostadores residentes ou domiciliados no País. Embora o § 1º determine que o fornecedor do serviço seja o contribuinte, também estabelece que o apostador poderá ser responsável solidário pelo pagamento nas hipóteses previstas no art. 24 da mesma LC n. 214, o que se impõe pela impraticabilidade da cobrança da entidade fora da jurisdição brasileira, mas a rigor trata-se de responsabilidade.

Convém também mencionar que, sobre o regime específico de IBS e CBS, o art. 176 relaciona seus contribuintes, entre os quais estão os importadores. No art. 177 está mencionado que, nessas operações, quando realizadas diretamente com os contribuintes de que trata o art. 176, o adquirente fica solidariamente responsável pelo pagamento do IBS e da CBS incidentes na operação, nos termos previstos neste artigo, seguindo-se disposições complementares nos parágrafos, das quais impende mencionar a extensão aos demais participantes da cadeia econômica, não abrangidos pela responsabilidade criada pelo *caput* do artigo, quando realizarem operações subsequentes à tributação monofásica do regime, se houver comprovação de que concorreram para o não pagamento do IBS e da CBS devidos pelo contribuinte.

Para finalizar, após as observações feitas quanto às normas acima comentadas, cabe dizer que, a despeito das deficiências técnicas na redação da LC n. 214, as normas sobre solidariedade nela contidas não têm qualquer relação com a hipótese do inciso I do art. 124 do CTN, pois não correspondem ao interesse comum a que alude esse inciso. Deste modo, são normas correspondentes às demais situações legais aludidas no inciso II do art. 124.

Entretanto, sua validade não advém da percepção do liame com o inciso II, e, sim, de serem normas estatuídas por lei complementar, adequando-se, portanto, ao art. 146 da Constituição Federal. Isto sob o aspecto formal, pois, pelo aspecto material, sua validade depende de serem aplicadas com observância dos princípios da razoabilidade e da capacidade contributiva.

Referências

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 304/305.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4. ed. São Paulo: RT, 1990, p. 89/90, citando Hector Villegas, in *RDP* 30/271.

BRASIL. Superior Tributal Federal, Plenário. *Recurso Extraordinário n. 603.191-MT* (Rel. Min. Ellen Gracie, 1º de agosto de 2011). Disponível em: https://redir.

stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626982. Acesso em: 13 maio 2025.

BRASIL. Superior Tributal Federal, Plenário. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.845/MT* (Rel. Min. Roberto Barroso, 13 de fevereiro de 2020). Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15342522796&ext=.pdf. Acesso em: 13 maio 2025.

BRASIL. Conselho de Administração de Recursos Fiscais – CARF (1ª Turma). *Acórdão n. 9101-006.631* (Rel. Cons. Livia De Carli Germano, 11 de julho de 2023). Disponível em: https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf. Acesso em: 13 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Recurso Especial n. 859.616/RS* (Rel. Min. Luiz Fux, 18 de setembro de 2007). Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200601241908&dt_publicacao=15/10/2007. Acesso em: 13 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Recurso Especial n. 884.845/SC* (Rel. Min. Luiz Fux, 5 de fevereiro de 2009). Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200602065654&dt_publicacao=18/02/2009. Acesso em: 13 maio 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Recurso Especial n. 1.273.396/DF* (Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 5 de dezembro de 2019). Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201102009897&dt_publicacao=12/12/2019. Acesso em: 13 maio 2025.

FERNANDES, Fabiana Carsoni. Solidariedade por interesse comum (art. 124, inciso I, do CTN): os trabalhos de Rubens Gomes de Sousa preparatórios do CTN e sua influência na compreensão do dispositivo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 50. São Paulo: IBDT, 2022, p. 133-160.

FERNANDES, Fabiana Carsoni. Solidariedade por interesse comum (art. 124, inciso I, do CTN): os trabalhos de Rubens Gomes de Sousa preparatórios do CTN e sua influência na compreensão do dispositivo. *Mariz Informa*. Outubro 2022. Disponível em: https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2022/10/Art-13-2022.pdf. Acesso em: 13 maio 2025.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2018, PDF p. 152/153.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, PDF p. 1.013.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 3. ed. São Paulo: Edições Financeiras, p. 67.

Operações Mercantis Internas com Cápsulas de Café – *ICMS* – Redução de Base de Cálculo – Exegese do Art. 3º, III, do Anexo II, do *RICMS/SP* e do Convênio ICMS n. 128/1994

Roque Antonio Carrazza
Professor Emérito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (*PUC/SP*) e Titular da Cadeira de Direito Tributário da sua Faculdade de Direito. Advogado e Consultor Jurídico.

1. Introdução

Demonstraremos neste artigo que o Fisco paulista, em face do disposto na Cláusula Primeira do Convênio ICMS n. 128/1994[1] e estatuído no art. 3º, III, do Anexo II, do Decreto n. 45.490/2000 (*RICMS-SP*), *não pode* limitar ou impedir a redução da base de cálculo do *ICMS*, de modo a impedir que, nas operações internas com café em cápsulas, o *quantum debeatur* equivalha a 7% (sete por cento) do preço da venda desta mercadoria.

Para tanto, teceremos, inicialmente, alguns comentários sobre o caráter dogmático do Direito.

2. O caráter dogmático do direito

I – O caráter dogmático do Direito exige que o intérprete e o aplicador obedeçam aos comandos positivados nas normas jurídicas[2].

De fato, ainda que se possa reconhecer que o Direito, ao regular o comportamento das pessoas na vida social, tem em mira a realização da justiça, o certo é que as leis, inclusive as tributárias, não podem ter seus conteúdos desconsiderados por quem as aplica, porquanto este somente pode se mover nos interstícios

---

[1] O Convênio ICMS n. 128/1994 foi ratificado pelo Decreto paulista n. 39.533/1994.

[2] Discorrendo a respeito, Luis Recaséns Siches pontifica; *verbis*: "[O] jurista se depara com um conjunto de normas (...) vigentes, criadas pelo ordenamento jurídico. Ele as recebe de modo 'dogmático', vale dizer, tais normas são, para ele, verdadeiros dogmas; têm para ele o alcance de dogmas indiscutíveis, dos quais não pode se apartar. Dito de outro modo: as normas do ordenamento jurídico-positivo devem ser sempre acatadas pelo jurista. *O que essas normas determinam, o jurista não pode substituir por seu individual critério, mesmo que este lhe possa parecer mais justo, em alguns casos*." (*Tratado general de filosofia del derecho*. 4. ed. México: Editorial Porrua, S.A, 1970, p. 5 – tradução e destaques nossos)

Afinado no mesmo diapasão, Alfredo Augusto Becker aduz; *verbis*: "Diante de uma regra jurídica, o jurista não toma 'posição' (juízo de 'valor': é justa ou injusta), mas toma 'conhecimento' (juízo de 'validade': há, ou não, juridicidade); e se o jurista sente-se indignado e revoltado, diante da regra jurídica injusta, reage como homem 'filósofo' que, bem ou mal, tem o seu próprio sistema de 'valores', não como homem 'jurista'." (*Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 80)

normativos, calha referir, nos espaços que elas deixam no chamado "edifício jurídico".

II – Tal postulado é inafastável até pelo julgador, ainda que este tenha em mira corrigir dispositivos que seu senso de justiça repudia[3].

A razão disso é simples: quem faz justiça pura (*material*) é o político, que, ao elaborar a lei, age de modo justo ou injusto, conveniente ou inconveniente, oportuno ou inoportuno, próprio ou impróprio.

Na realidade, a lei, uma vez editada, se autonomiza do respectivo autor, ganhando vida própria. A perquirição da vontade do legislador, no atual Estado Democrático de Direito, com tantas correntes de opinião votando na Casa Legislativa, a pouco levaria.

IIa – A par disso, a lei, não raro, é mais sábia do que o legislador. Enfim, o que vale mesmo, nesse particular, é a *mens legis*, ou seja, a vontade do Estado, manifestada na lei. É essa que é preciso descobrir e aplicar, sem, no entanto, ampliar ou restringir seu alcance, nem lhe preencher eventuais lacunas, máxime quando, ao fazê-lo, o aplicador, administrativo ou judicial, vulnera princípios constitucionais, como o *da igualdade*[4].

Logo, se a lei deixa espaço para que se ilida ou atenue a exigência fiscal, o aplicador não está autorizado a colmatar a lacuna. A ele compete, apenas, aplicar a lei aos casos concretos submetidos à sua apreciação. Não pode avocar funções legislativas, mesmo se movido pelos mais louváveis propósitos.

IIb – Aprofundando o raciocínio, descabe ao julgador "corrigir" eventuais injustiças ou omissões contidas na lei, ainda que essa conduta leve, ao ser aplicada a determinados casos concretos, a decisões paradoxais, que possam causar perplexidade. Dito de outro modo, não é sua função substituir, pelos seus critérios, os da lei, máxime quando isso acaba por prejudicar o contribuinte.

III – Vem a propósito referir que a justiça do julgador é simplesmente *formal*. Ele é justo, quando aplica corretamente a lei aos casos concretos, pouco importando se ela lhe pareça inconveniente ou inadequada. Nada mais do que isso, nosso ordenamento jurídico dele pede. Não lhe é permitido, em suma, assumir as vestes do político, transformando-se em legislador.

IIIa – Aqui chegados, revela-se oportuno lembrar que, no julgamento do RE n. 62.739, o saudoso Ministro Aliomar Baleeiro proferiu frases repassadas de profunda sabedoria jurídica[5]. Duas delas merecem ser lembradas; a saber: *(a) a primeira*: "não julgo a lei: julgo segundo a lei" (reproduzindo pensamento de Bertrand D'Argentré[6]); e, *(b) a outra*: "quem se queixar da justiça da lei, que vá às

---

[3] Estamos aqui nos referindo à análise do mérito e, não, do significado, do alcance e da validade das leis.

[4] *V.*, *infra*, *item* 8.

[5] Seu lapidar voto encontra-se reproduzido na *Revista Trimestral de Jurisprudência* v. 44, p. 54 e ss.

[6] Bertrand d'Argentré foi jurista e historiador bretão. Nascido em Vitré (França), em 19 de maio de 1519, estudou Direito em Bourges e foi nomeado, em 1541, senescal (juiz supremo) de Vitré e, em

eleições e substitua os deputados e senadores. (...) Nosso dever não é fazer leis, mas justiça, segundo as leis constitucionais".

IIIb – Por sem dúvida, os comandos contidos na lei é que devem ser levados em linha de conta pelo julgador. Dele não se espera que discuta o mérito da lei, que essa – pedimos vênia para reiterar – é tarefa política, desempenhada pelo legislador. Cabe-lhe, apenas, compreender e aplicar a lei, segundo critérios jurídicos, instrumentalizados pelos meios que lhes são postos à disposição pela Ciência do Direito.

Afinal, se fosse dado ao julgador substituir os critérios do legislador pelos próprios, não haveria a necessidade da existência da função legislativa, o que, em matéria tributária, agrediria irremissivelmente o disposto no art. 150, I, da Constituição Federal[7].

IV – Retornando dessa digressão, sentimo-nos confortáveis para proclamar que a lei, desde que constitucional, quer o que rezam seus mandamentos. Estes sempre devem prevalecer, em relação aos fatos ocorridos enquanto esteve em vigor.

Nesse passo, merece ser enfatizado que há, no Brasil, uma perfeita harmonia entre a tributação e o Estado Democrático de Direito, que não se compadece com voluntarismos do Fisco, mormente quando pretendem "corrigir" os comandos contidos nas leis.

Tais condutas acabam por *(i)* instaurar o arbítrio como princípio administrativo-tributário, *(ii)* admitir a *deslealdade* do Poder Público, que, depois de induzir os contribuintes a procederem de dada maneira, os sanciona por assim terem agido, *(iii)* sobrepor-se à Constituição, *(iv)* ignorar a proibição do *venire contra factum proprium* e, *(v)* fazer com que, na prática, se retroceda ao período histórico do Absolutismo, no qual os súditos nenhum direito tinham diante do Estado.

V – Como corolário do quanto acabamos de escrever, a suposta vontade do legislador (*voluntas legislatoris*), tanto quanto o bom senso, a razoabilidade, os aspectos sociais e os critérios de justiça, quer da Administração Fazendária, quer do Poder Judiciário, *não têm força jurídica* bastante para afastar ou mitigar as desonerações tributárias; apenas a vontade da lei (*voluntas legis*) é dado fazê-lo.

Desenvolvendo a ideia, a Constituição não deixa margem a dúvidas no sentido de que ninguém pode ser compelido a recolher um tributo ou a deixar de fazê-lo, total ou parcialmente, senão em virtude de lei.

1537, senescal de Rennes. Publicou, entre outros livros, *L'histoire de Bretaigne* e *Commentarii ad praecipuos juris Britannici titulos*: nempe de donationibus, de jure connubiorum. Faleceu em 13 de janeiro de 1590, em Thorigné, Aigondigné (França). Foi um dos primeiros pensadores a tratar do caráter dogmático do Direito.

[7] Constituição Federal: "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça."

Definitivamente, a lei que concede uma desoneração tributária (*v.g.*, uma redução de base de cálculo) não abre espaço para que o aplicador a corrija ou lhe reduza o campo de incidência, ainda que imbuído do louvável propósito de desvendar e fazer prevalecer os propósitos que levaram à sua edição.

VI – Não por outras razões, a interpretação dos preceitos que giram em torno de isenções, benefícios ou incentivos fiscais, há de ser o quanto possível ampla e generosa, isto é, favorável ao contribuinte, posto expressarem a vontade do Estado – explicitamente manifestada – de preservar da tributação determinadas operações jurídicas.

É o caso, pois, de aqui lembrar a velha fórmula positivista: algo (pessoa, bem, operação etc.) escapa, total ou parcialmente, à tributação, porque o Poder Legislativo o quis. Diante de tal imperativo, devem cessar quaisquer discussões que tenham em mira reverter, ainda que parcialmente, desonerações tributárias, como a aqui em análise.

Vale, ainda, acentuar, que são vedadas interpretações que levem ao favorecimento dos interesses fazendários, para obsessivamente arrecadar mais, fazendo o que os economistas chamam de "extrativismo fiscal"[8].

Portanto, quando o assunto gira em torno de desonerações tributárias, não pode prevalecer a máxima *in dubio pro fiscum* (*ut fiscum favoreat*). De revés, as situações de dúvida devem ser solvidas em favor do contribuinte (*in dubio pro contribuinte*). Enfim, é inadmissível uma *flexibilização* em favor da Fazenda Pública, parte indubitavelmente mais forte do que o contribuinte.

VII – Todavia, para o adequado deslinde do problema jurídico em foco é preciso, ainda, fazer o contraste entre o que *está dito* e o que *não está dito* na lei que concede a desoneração tributária. Em outras palavras, revela-se essencial recorrer ao cânone interpretativo "a expressão de um é a exclusão de outro" (*expresso unius est excluso alterius*), pelo que, o sentido e o alcance daquilo que a lei disse exige que se atente para aquilo que ela poderia ter dito, mas não disse[9].

Nessa linha, são dizeres correntes que "a lei, quando quis dizer, disse; quando não quis, calou" (*lex, ubi voluit, dixit; ubi noluit tacuit*). Daí não ter o aplicador a faculdade de preencher eventuais lacunas da lei, acrescentando-lhe restrições.

VIII – Transplantando essas ideias, apenas esboçadas, para o assunto que ora faz nossos cuidados, temos que quando a lei *lato sensu*[10] concede uma desoneração fiscal de modo amplo e irrestrito, nada obstante pudesse ter limitado seu alcance,

---

8 Entende-se por *extrativismo fiscal* a dinâmica pela qual o Estado retira, valendo-se de uma tributação ilegal, as riquezas da sociedade.

9 Cf. Humberto Ávila, Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, p. 704.

10 Por "lei *lato sensu*" entendemos o *ato normativo com força de lei*, ou seja, dotado da possibilidade de inovar na ordem legislativa não constitucional (conjunto de normas de nível legal) preexistente (*força de lei ativa*) e, ao mesmo tempo, de não ser afetada por normas de inferior hierarquia (*força de lei passiva*).

exclui qualquer possibilidade de o aplicador vir, segundo critérios ditados pelo senso comum, a restringir-lhe a incidência.

IX – Por fim, segundo pensamos, desmerece guarida o argumento laico de que tudo deve ser resolvido com certa dose de bom senso. É que este, de cuja distribuição, aliás, ninguém reclama – já que, como bem o percebeu Descartes, todos julgam possui-lo até em excesso[11] –, não se presta a solucionar problemas jurídicos.

Depois, no mais das vezes, o senso jurídico discrepa do bom senso (cf. Alfredo Augusto Becker[12]), já que deflui da legislação em vigor e esta, não raro, contraria a realidade. Afinal, como é de trivial sabença, o Direito cria suas próprias realidades (o *horário de verão*, a *morte civil*, a *tributação de despesas como se fossem lucros*, a *não tributação dos lucros, como se fossem despesas*, e assim por diante), sem se preocupar se encontram paralelo no *mundo fenomênico*[13].

Assim agremiados, vamos agora cuidar, sucessivamente *(i)* da chamada "cesta básica" e as desonerações fiscais sobre as operações jurídicas com os produtos que a compõem e, *(ii)* da classificação do café na *Nomenclatura Brasileira de Mercadorias-NBM/SH* (substituída pela atual *Nomenclatura Comum do Mercosul-NCM/SH*).

3. A chamada "cesta básica" e as desonerações fiscais sobre as operações jurídicas com os produtos que a compõem

3.1. Introito

I – Em vão buscaremos num artigo específico de nossa legislação o conceito de "cesta básica". Ele, no entanto, deflui da interpretação jurídica do art. 6º, §§ 1º a 4º, do vetusto Decreto-lei n. 399/1938[14], que estabelece que a *cesta básica* – um

---

[11] A respeito, assim se expressou Descartes: "O bom senso é a coisa do mundo melhor partilhada, pois cada qual pensa estar tão bem provido dele, que mesmo os que são mais difíceis de contentar em qualquer outra coisa não costumam desejar tê-lo mais do que o têm." (Discurso do método. *Os pensadores* – Descartes. 2. ed. Ed. Abril, 1979, p. 29, trad. de J. Guinsburg e Bento Prado Júnior)

[12] *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 79 a 82.

[13] Empregamos a expressão "mundo fenomênico" no sentido kantiano de "mundo real", vale dizer, de local onde ocorrem os fatos que podem ser apreendidos por meio dos sentidos ou da experiência.

[14] Decreto-lei n. 399/1938: "Art. 6º O salário mínimo será determinado pela fórmula Sm = a + b + c + d + e, em que a, b, c, d e e representam, respectivamente, o valor das despesas diárias com alimentação, habitação, vestuário, higiene e transporte necessários à vida de um trabalhador adulto.
§ 1º A parcela correspondente à alimentação terá um valor mínimo igual aos valores da lista de provisões, constantes dos quadros anexos, e necessárias à alimentação diária do trabalhador adulto.
§ 2º Poderão ser substituídos pelos equivalentes de cada grupo, também mencionados nos quadros a que alude o parágrafo anterior, os alimentos, quando as condições da região, zona ou subzona o aconselharem, respeitados os valores nutritivos determinados nos mesmos quadros.
§ 3º O Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio fará, periodicamente, a revisão dos quadros a que se refere o § 1º deste artigo.

dos itens a serem levados em conta para a fixação do salário mínimo – se traduz nos alimentos essenciais à vida de um trabalhador adulto (e de seus dependentes econômicos), no período de um mês, podendo ser a ele fornecida quer "in natura", quer em espécie.

II – Nesse ponto, permitimo-nos observar que a interpretação dos atos normativos, além de ser um dos principais temas do Direito, é o que traz as maiores dificuldades ao estudioso.

Numa primeira abordagem, temos que é uma atividade puramente cognoscitiva, que visa a reconstruir a vontade do órgão expedidor do texto jurídico.

Impende salientar que o legislador, o administrador público e o juiz não editam *normas jurídicas*, mas *textos*, a cujos *enunciados* o labor hermenêutico atribui *significados*. A esses *significados*, sim, dá-se o nome técnico de *normas jurídicas* (que podem ser veiculadas por meio de leis "lato sensu", convênios, decretos, portarias, sentenças, atos administrativos etc.).

III – Como se vê, a norma jurídica é o produto da interpretação. Não por outro motivo, Miguel Reale, com seu notável poder de síntese, proclama que "a norma jurídica é a sua interpretação"[15].

Vai daí que as palavras que conduzem à formação das normas jurídicas devem ser interpretadas, justamente para que seu sentido seja construído de modo correto e adequado. Isso porque, as palavras, em rigor, não passam de sinais gráficos, à espera do sentido que o exegeta, com o instrumental teórico que lhe é dado pela Ciência Jurídica, lhes outorgará.

III – Muito bem. Retomando o fio do raciocínio, "cesta básica", de acordo com a legislação de regência, é o conjunto de alimentos essenciais à vida, durante um mês, de um trabalhador adulto e de seus dependentes econômicos.

As quantidades, as qualidades e as espécies dos produtos que a integram podem variar conforme a região do País onde o trabalhador reside (Norte, Nordeste, Sul, Sudeste, Leste, Oeste e Centro Oeste), ou de acordo com subzonas, discriminadas nos quadros anexos ao Decreto-lei n. 399/1938[16].

IV – Entre estes produtos, figura, no inciso X, do título V ("Grupos de alimentos equivalentes aos da Ração-Tipo"), do referido decreto-lei, o *café*, que ali é denominado de forma genérica, vale dizer, *sem especificação de tipo, qualidade* ou modo de sua colocação *in commercium*.

---

§ 4º Quando o empregador fornecer, 'in natura', uma ou mais parcelas do salário mínimo, o salário em dinheiro será determinado ela fórmula Sd = SM – P, em que Sd representa o salário em dinheiro, SM o salário mínimo e P a soma dos valores daquelas parcelas na região, zona ou subzona".

15 *Teoria tridimensional do direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 97.

16 Curiosamente, a lista dos produtos, com suas quantidades mensais, que compõem a *cesta básica*, continua a ser a definida no Decreto-lei n. 399/1938. E, isso, nada obstante o § 3º do seu art. 6º determinar a revisão periódica dos itens da *cesta*, o que nunca se deu.

Acerca da importância do café não é necessário falar, já que ele está presente nas *cestas básicas* de todas as regiões do País, o que, por si só, demonstra ser fundamental para a alimentação dos trabalhadores e seus dependentes econômicos.

3.2. A desoneração fiscal dos produtos da "cesta básica"

I – Por força da Cláusula Primeira do Convênio ICMS n. 128/1994, ficaram "os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica". Tal ato normativo foi devidamente ratificado pelo Estado de São Paulo.

Entre os produtos que compõem a *cesta básica*, encontra-se, como já referido, o café, que o Decreto-lei n. 399/1938 menciona de forma genérica, isto é, sem aludir quer à sua origem (nacional ou importado), quer ao seu tipo (tradicional, superior, *gourmet* e especial), quer à forma como é posto em comércio (em grão, moído, solúvel, descafeinado, em cápsulas, em sachês etc.).

II – O Estado de São Paulo, depois de haver internalizado o referido convênio, editou o Decreto n. 50.071/2005, dando a seguinte redação ao art. 3º, III, do Anexo II, do *RICMS/SP*; *verbis*:

> "Art. 3º (Cesta Básica) – Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas operações internas com os produtos a seguir indicados, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7% (sete por cento): (...)
> III – café torrado, em grão, moído e o descafeinado, classificado na subposição 0901.2 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – NBM/SH".

Registre-se, por oportuno, que o supratranscrito inciso III, corretamente não fez, repita-se, qualquer restrição, à forma como o café chega ao consumidor final, nem, tampouco, à sua qualidade.

III – Impende notar que o *RICMS/SP* faz remissão à subposição 0901.2 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – *NBM/SH*.

Posteriormente, com a adesão do Brasil à Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, o que se deu em 30 de outubro de 1986, a *NBM* passou a observar o Sistema Harmonizado (*SH*). Daí ser identificada, a partir de então, pela sigla *NBM/SH*.

De seu turno, a *NBM/SH* perdurou até 31 de dezembro de 1996, quando, em razão da Assinatura do Tratado de Assunção (que deu origem ao *Mercosul*), foi substituída pela Nomenclatura Comum do Mercosul – *NCM/SH*.

IIIa – No referente ao café, a posição deste produto na *NBM/SH*, mencionada no *RICMS/SP*, integra o Capítulo 09 ("Café, chá, mate e especiarias"), que contém a posição 09.01 "café, mesmo torrado ou descafeinado; cascas e películas de café; sucedâneos do café que contenham café em qualquer proporção".

A subposição mencionada no *RICMS/SP* é a 0901.2 (correspondente ao "café torrado"), que possui, apenas, duas outras subposições *(i)* 0901.21.00 "não descafeinado" e *(ii)* 0901.22.00 "descafeinado".

IIIb – Como se vê, não há, na *NCM/SH*, qualquer distinção quanto ao *tipo* ou à qualidade do *café*. Dito de outro modo, a classificação não alude: *(a)* ao tipo de grão (*arábica*, *robusta*, *libérica*); *(b)* à qualidade e ao processo (*tradicional*, *superior*, *gourmet*, *especial* ou *extraforte*); ou *(c)* à torra (clara ou escura). Também inexiste, na *NCM/SH*, qualquer menção às formas de apresentação e venda do café torrado (se em pacotes, em cápsulas, em sachês etc.). Todos são simplesmente considerados "café torrado".

IIIc – Sendo assim, o benefício a que alude o art. 3º, III, do Anexo II, do *RICMS/SP*, deve ser aplicado às operações jurídicas praticadas com *todos* os tipos de café torrado, pouco importando, para os fins da redução da base de cálculo em foco, a forma como vai ser preparado para o consumidor final.

IIId – Segue-se, portanto, com a força irresistível dos raciocínios lógicos, que as operações mercantis praticadas pela Consulente, no território paulista (operações internas), com o café em cápsula, devem suportar carga tributária de *ICMS* de 7% (sete por cento) do preço cobrado (cf. Cláusula Primeira do Convênio ICMS n. 128/1994, que foi ratificado por todas as unidades da Federação[17]).

IV – Tudo somado, sentimo-nos confortáveis para proclamar que a redução da base de cálculo em tela é de rigor, independentemente do preço, da qualidade ou do modo como o café é levado à xícara.

IVa – Reforça esse entendimento a circunstância de a venda de cafés especiais (Café *Premium,* Café Jacu, Café Kopi Luwak), sabidamente caríssimos[18], ser tributada por meio de *ICMS*, sob a alíquota de 7% (consequência da redução da base de cálculo determinada pela legislação), sem que haja qualquer insurgência da parte do Fisco paulista.

IVb – Também é irrelevante, para a fixação da base de cálculo do *ICMS*, a circunstância de o café em cápsula demandar uma máquina específica para ser preparado. Isso porque, também o café em grãos requer a utilização de máquina própria, para poder ser consumido e, ao que se saiba, jamais se cogitou afastar o predito benefício fiscal.

E nem poderia ser de outro modo, em função do *princípio da igualdade*.

4. O princípio da igualdade e a comercialização do café em cápsula

I – Conforme antecipado no item anterior, o *princípio da igualdade* exige que a comercialização do café em cápsula receba o mesmo tratamento fiscal dispensado à comercialização dos cafés especiais.

---

[17] Ato COTEPE/ICMS n. 12/1994, de 8 de novembro de 1994 (*DOU* 09.11.1994).

[18] O café Kopi Luwak custa, para o consumidor final, aproximadamente US$ 3.000 (três mil dólares) o quilo.

O *princípio da igualdade*, também chamado *princípio da isonomia*, encontra-se veiculado no art. 5º, *caput* e inciso I, da Constituição Federal, que estipula que "todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade".

É o mais importante de quantos nosso ordenamento constitucional alberga. De fato, todos os princípios que estão na Constituição (o *princípio da legalidade*, o *princípio da universalidade da jurisdição*, o *princípio da ampla defesa* etc.) encontram-se a seu serviço e, sem ele, não se explicam com a necessária densidade de exposição teórica.

Acrescentamos que a igualdade estende seus efeitos sobre todas as normas constitucionais e, *a fortiori*, sobre as demais regras jurídicas, legais e infralegais. Também alcança os três Poderes do Estado (o Legislativo, o Executivo e o Judiciário) e as pessoas, físicas ou jurídicas, que nele se encontram.

II – Em matéria tributária o *princípio da igualdade* exige que a lei, tanto ao ser editada quanto ao ser aplicada: *(a)* não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; *(b)* discrimine, *na medida de suas desigualdades*, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente.

Como se vê, relaciona-se com o *princípio da igualdade tributária* o *princípio da equivalência tributária*, que, aliás, lhe dá as devidas dimensões.

Deveras, a tributação deve levar em conta a natureza econômica na qual os contribuintes se encontram. É o que, de resto, revela a interpretação sistemática do art. 150, II, da Constituição Federal, que proíbe que eles recebam tratamento desigual *(i)* quando estão em situação equivalente e, *(ii)* em razão de ocupação profissional ou função por eles exercidas, independentemente da denominação jurídica dos seus rendimentos, títulos ou direitos.

Mas, afinal, que é *equivalência*?

III – O filósofo Nicola Abbagnano define a *equivalência* como sendo a "[r]elação entre dois objetos que tenham o mesmo valor; p. ex., entre duas figuras planas que tenham a mesma área ou duas figuras sólidas que tenham o mesmo volume"[19].

---

[19] *Dicionário de filosofia*, tradução da primeira edição brasileira coordenada e revista por Alfredo Bosi, revisão da tradução e tradução dos novos textos por Ivone Castilho Benedetti, 4. ed., 2. tir. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 340 (esclarecemos nos colchetes).

O filósofo remete também ao seu sinônimo *equipolência*; *verbis*: "Relação entre enunciados diversos que tem o mesmo valor de verdade. (...) 'Na lógica contemporânea a E. [equipolência] (que se chama também equivalência) é simbolizada pelo signo ≅ e definida, de acordo com a tradição, como coincidência de dois enunciados em seu valor de verdade'." (*Dicionário de filosofia*, p. 340).

Já o jurista De Plácido e Silva é ainda mais específico; *verbis*: "Derivado de equivaler, do latim *æquivalere* (ter o mesmo valor, valer tanto), significa a igualdade de valor entre duas coisas.

Desse modo, pela equivalência as duas coisas não se assemelham nem se igualam (equiparam), mas possuem um valor igual, embora radicalmente diferentes em natureza e espécie.

A equivalência dá, pois, sempre a ideia de preço ou de custo, pois que valor aí é tido pela medida

Portanto, há equivalência quando duas proposições, embora não coincidam em todos os seus termos, possuem o mesmo *valor de verdade*[20], vale dizer, se uma é verdadeira, a outra também será.

IIIa – Foi, aliás, nesse sentido que o Texto Magno, em seu art. 150, II, empregou a expressão "situação equivalente". Portanto, os contribuintes, para receberem tratamento isonômico, não precisam estar em posição de igualdade formal ou absoluta; basta que haja, entre eles, *afinidades substanciais*[21].

IV – Temos, pois, que a comercialização das cápsulas de café deve ser tributada, por meio de *ICMS*, com a redução de base de cálculo prevista na Cláusula Primeira do Convênio ICMS n. 128/1994 e no art. 3º, III, do Anexo II, do Decreto paulista n. 45.490/2000.

Isso porque, desfrutam desse benefício fiscal as operações mercantis realizadas com cafés especiais (*Premium*, Kopi Luwak, Jacu etc.), que, no mínimo, equivalem ao café em cápsula, porquanto: *(a)* são igualmente mais caros que o café tradicional (comum) e, *(b)* atualmente não integram a "cesta básica".

V – Idêntico raciocínio pode ser aplicado a outros produtos que possuem variedades de custo mais elevado e que também não integram a "cesta básica".

É o caso do arroz que, independentemente de sua qualidade ou tipo (tipo 1, tipo 2, integral, parabolizado, arbóreo, japonês, jasmim, vermelho, selvagem etc.), é alcançado pelo benefício de redução de base de cálculo em foco.

Deveras, o art. 3º, XXVI, do Anexo II, do *RICMS/SP* alude apenas ao "arroz, exceto quando se tratar de saída interna com destino a consumidor final, hipótese em que deverá ser observado o disposto no artigo 168 do Anexo I"[22]. Como se vê, as operações jurídicas com *qualquer tipo de arroz* são – corretamente, diga-se de passagem – beneficiadas com a redução da base de cálculo do *ICMS*.

---

financeira que vem igualar o preço de coisas diferentes, para que uma possa substituir a outra, ou compensar uma pela outra.

A equivalência é sempre anotada pela avaliação ou estimação do preço da coisa que se vai substituir ou compensar" (*Vocabulário jurídico*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991. v. I e II, p. 181/182).

[20] O *valor de verdade*, também chamado *veritativo*, indica a relação de uma proposição à verdade. É o que se busca obter, por exemplo, nas decisões judiciais.

Na Lógica Clássica e na Matemática uma proposição só pode ser verdadeira ou falsa (*tertium non datur*).

[21] É o que ensina Ives Gandra da Silva Martins; *verbis*: "Equivalente é um vocábulo de densidade ôntica mais abrangente do que 'igual'. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na equipolência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação, devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor etc.)" (*Cadernos de Pesquisas Tributárias* n. 17. São Paulo: CEU-Resenha Tributária, 1992, p. 19).

[22] As saídas internas para consumidor final são isentas de ICMS, a teor do art. 168 do Anexo I do RICMS/SP.

Impõe-se, pois, em função do princípio da isonomia, a aplicação de idêntica diretriz ao café, vale dizer, independentemente do seu tipo, embalagem, custo ou perfil de quem provavelmente o consumirá.

VI – Cumpre observar, em reforço ao argumento, que a própria legislação paulista incluiu requisitos específicos, para restringir a desoneração a que alude o art. 3º do Anexo II do *RICMS/SP*, a determinados produtos.

É o que se dá com *(i)* os óleos comestíveis, *à exceção do óleo de oliva* (inciso IV), *(ii)* os pescados, *exceto crustáceos e moluscos*, desde que não enlatados ou cozidos (inciso VIII), *(iii)* o pão de forma, *sem adição de frutas e chocolate, nem recobertos* (inciso XIV), *(iv)* as massas alimentícias *não cozidas, não recheadas ou preparadas de outro modo* (inciso XIX), *(v)* os biscoitos, bolachas e "outros de consumo popular" (inciso XX), *(vi)* o pão francês "assim entendido aquele de consumo popular" (inciso XXI), *(vii)* a sardinha *enlatada* (inciso XXIII) e *(viii)* a água mineral *em embalagens retornáveis de 10 ou 20 litros* (inciso XXV).

VIa – Independentemente de se perquirir se cabia, ou não, ao Fisco paulista, impor restrições que não constam do *Convênio ICMS n. 128/1994*, aos mencionados produtos – assunto que não vem para aqui –, o fato é que foram estabelecidos, para todos eles, requisitos específicos (inclusive embalagens), para serem enquadrados no benefício fiscal em tela.

VIb – Registre-se, ainda, que, em alguns casos – como nos supramencionados incisos XX e XXI –, o Fisco expressamente consignou que a redução da base de cálculo do *ICMS* se restringe às operações jurídicas com produtos de *consumo popular*.

VII – Enfim, os eventuais valores mais elevados, cobrados nas vendas de café em cápsula, bem como a circunstância desse produto não integrar a "cesta básica", são, por uma questão de equivalência, irrelevantes para a quantificação do *ICMS* a recolher.

VIII – Ademais – e sem prejuízo do acima exposto –, a visão do Fisco paulista, no sentido de que devem integrar a "cesta básica" apenas os alimentos mais baratos, ordinários ou de qualidade inferior, encerra um componente de *aporofobia*[23].

Mais especificamente, aceitar, com naturalidade, que os cafés em cápsula devem ser consumidos exclusivamente por pessoas de alto poder aquisitivo implica nítida *visão aporofóbica*.

Em outros falares, tal modo de pensar leva à inaceitável conclusão de que as

[23] O termo *aporofobia*, cunhado pela filósofa espanhola Adela Cortina, refere-se à aversão, medo ou rejeição aos pobres e à pobreza.
Trata-se de preconceito que se manifesta, tanto individualmente quanto em políticas públicas ou estruturas sociais, evidenciando rejeição sistêmica à pobreza e às pessoas em situação de vulnerabilidade.
Manifesta-se, inclusive, no entendimento de que é natural que estejam reservados aos pobres apenas bens, serviços ou produtos de qualidade inferior.

pessoas em condições socioeconômicas vulneráveis devem ter dificultado o consumo de produtos de melhor qualidade. Realmente, levando-se em conta que o *ICMS* onera o consumidor final (contribuinte de fato), este, com a sobretaxação, terá ainda mais dificuldades em adquirir alimentos de qualidade superior.

Evidentemente, esse tipo de visão – pretensamente social, mas que mal disfarça seu elitismo – não se coaduna com um Estado Democrático de Direito justo e igualitário, como o nosso.

5. Da aplicabilidade do disposto no art. 111, II, do CTN

I – O Código Tributário Nacional, em seu art. 111, II, determina que a legislação tributária que trate de outorga de isenção deve ser interpretada "literalmente"[24].

Aceitando a juridicidade deste dispositivo – o que fazemos apenas *ad argumentandum tantum* –, ele não tem o condão de aluir o quanto restou demonstrado.

A uma, porque o Convênio ICMS n. 128/1994 simplesmente manda beneficiar as operações mercantis com produtos que integram a *cesta básica*.

A duas, porque o ainda em vigor Decreto-lei n. 399/1938 insere na *cesta básica* o café em geral, vale dizer, sem especificar tipo ou embalagem.

A três, porque também o art. 3º, III, do Anexo II, do RICMS/SP, ao tratar do benefício tributário em tela alude apenas ao "café torrado, em grão, moído e o descafeinado, classificado na subposição 0901.2 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – NBM/SH".

E, *a quatro*, porque "café em cápsula" é indubitavelmente café.

II – Como se vê, o art. 111, II, do CTN, corrobora a tese de que a comercialização do café em cápsula, levada a efeito pela Consulente, deve ser alcançada pelo benefício fiscal em tela, até porque, como já decidido pelo STJ, nosso direito positivo inadmite "a restrição além da 'mens legis' ou a exigência de requisito ou condição não prevista na norma isentiva"[25].

---

[24] Código Tributário Nacional: "Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...) II – outorga de isenção".

[25] Trecho da ementa do acórdão prolatado no REsp n. 1.098.981/PR, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 14.12.2010. Da ementa do referido acórdão também consta: "7. Raciocínio inverso implicaria em instituir isenção 'condicional' sem observância do princípio constitucional da estrita legalidade tributária, que veda a instituição ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça (artigo 150, I), bem como determina que 'qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal' (artigo 150, § 6º).
8. Outrossim, o Codex Tributário determina que a isenção (ainda quando prevista em contrato) é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão (artigo 176)".
Na mesma trilha, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema n. 846, da repercussão geral, também se manifestou no sentido de que a letra da lei – vale dizer, sua vontade –, prevalece sobre a intenção do legislador. Confira-se, a respeito, o seguinte excerto do voto do Ministro

6. Conclusão

Em que pese o entendimento em contrário da Fazenda Pública do Estado de São Paulo, o *ICMS* incidente sobre as operações mercantis internas, com café em cápsula, deve ter sua base de cálculo reduzida, de modo a que o *quantum debeatur* equivalha a 7% (sete por cento) do preço da venda desta mercadoria, conforme, de resto, estatuído na Cláusula Primeira do Convênio ICMS n. 128/1994, bem como no art. 3º, III, do Anexo II, do Decreto n. 45.490/2000 (*RICMS-SP*).

Alexandre de Moraes, relator para o acórdão; *verbis*: "A vontade objetiva da lei prevalece sobre a intenção do legislador. A 'mens legislatoris', conquanto relevante para a interpretação autêntica da norma jurídica, não se sobrepõe à 'mens legis'." (RE n. 878.313, STF, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. para acórdão Ministro Alexandre de Moraes, j. 18.08.2020, *DJe* 04.09.2020).

A Influência de Relatórios de Organismos Internacionais na Interpretação de Reformas Constitucionais e Legais

Tercio Sampaio Ferraz Júnior
Professor Emérito da FDUSP. Professor da Pós-graduação da PUC/SP. Advogado.

Parto de uma constatação fática conhecida: relatórios de organismos internacionais, como, por exemplo, o Fundo Monetário Internacional (FMI), influenciam a interpretação de reformas constitucionais e legais, especialmente no âmbito tributário, ao fornecer análises, recomendações e melhores práticas globais que podem moldar a discussão e a implementação dessas reformas. Exemplos incluem a influência de relatórios do FMI na reforma tributária brasileira e na discussão sobre a reforma da dívida pública.

Os relatórios dos organismos internacionais também apresentam exemplos de reformas bem-sucedidas em outros países, que podem servir como inspiração para a implementação de medidas similares, caso, por exemplo, das discussões em torno da adoção de impostos sobre valor adicionado (IVA) ou a implementação de sistemas de planejamento fiscal mais rigorosos.

Tribunais e legisladores podem considerar os relatórios para interpretar o escopo e a finalidade das reformas. Do que decorre a pressão exercida pelos relatórios dos organismos internacionais, que podem incluir condições para empréstimos ou a suspensão de programas de apoio financeiro.

A questão remete à natureza dessa pressão ou influência.

Essa questão levanta um problema jurídico complexo, que se manifesta na tensão entre a autonomia estatal e a necessidade de cumprimento de compromissos internacionais, a determinação de quem decide a interpretação e a possibilidade de conflitos com as próprias normas nacionais. Em última análise, a questão central reside na definição de como as condições e circunstâncias das normas internacionais se relacionam com a ordem jurídica interna (Constituição, legislação) e como a influência de órgãos internacionais pode afetar o poder de interpretação e aplicação das leis dentro de um Estado soberano.

O senso comum diria que influenciar é um comportamento lúdico num espectro comunicativo. Se entendermos os ordenamentos como sistemas constituídos primariamente por normas (repertório do sistema) que guardam entre si relações de validade (estrutura do sistema) e que um ordenamento atua num meio ambiente, a vida social, que lhe impõe demandas (normas para a decisão de conflitos), influência tem a ver com a operacionalidade dessa relação.

Para entendê-la, proponho uma abordagem em sintonia com uma pragmática da decisão.

Trata-se de uma perspectiva em que "enunciados jurídicos (discursos)" devem ser tratados como jogos, jogos estratégicos, de ação e reação, de pergunta e resposta, de dominação e evasão, bem como de luta e conflito, de acordo e desacordo. Essa concepção do discurso como um conjunto de "fatos linguísticos" que incorpora o nível lúdico conduz as teorias ao plano destacado da pragmática.

Nessa perspectiva, a questão da influência de relatórios de organismos internacionais na interpretação de reformas constitucionais e legais nos remete a aspectos linguísticos dimensionados em seu plano lúdico. Nele, todo o esforço teórico visa a uma significação jurídica que cumpre, assim, uma função social: a coordenação prescritiva do comportamento, mentalmente desdobrado e racionalizado em graus menores ou maiores em plano interno e externo.

Essa função coordenadora vem circunstanciada no que eu chamaria de regras de calibração dos ordenamentos, quer nacional, quer internacional.

Regras de calibração são responsáveis pela consistência de séries normativas em um sistema, independentemente de sua coerência. Diz-se, nesse sentido, que o sistema do ordenamento não precisa ser coerente, mas tem de ser coeso. Regras de calibração têm por função fazer com que os ordenamentos se mantenham coesos em seus vários modos de funcionamento: modo válido, legítimo, eficaz.

Diante desses modos de funcionamento, um ordenamento pode mostrar-se um conjunto incoerente dentro de um contexto (válido, mas ilegítimo, legítimo, mas ineficiente), porém consistente, mantendo-se coeso mediante recurso a regras de calibração.

Internamente, são regras de calibração, por exemplo, a inviolabilidade da coisa julgada, a presunção de inocência, a imparcialidade do julgador, o princípio da hierarquia, a exigência de moralidade, a presunção de legitimidade da norma pública etc.

Também no plano internacional ordenamentos mostram-se coesos e consistentes mediante regras de calibração. Por exemplo, no Tribunal de Nuremberg, uma calibração foi um instrumento responsável para evitar uma inconsistência por força de uma incoerência. O padrão de funcionamento do ordenamento penal internacional – regulado pela tradicional regra de calibração *nullum crimen nulla poena sine lege* (irretroatividade) – foi mudado para um padrão regulado pela regra de calibração *humanum genus* precede qualquer *lex constituta*, crimes contra a humanidade/genocídio prescindem de lei prévia, gerando a norma que constou do art. 6º, *c*, do Estatuto do Tribunal, permitindo uma coesão com os ordenamentos que inadmitiam a retroatividade. No caso, evitou-se, de um lado, uma represália descontrolada de vencedores contra vencidos (validade), de outro, uma possível impunidade dos criminosos nazistas (eficácia).

Generalizando, pode-se perceber que, no plano internacional, também encontramos regras de calibração como se vê nas salvaguardas que planejam o desempenho de normas positivas de mútua colaboração entre os Estados, que são

mecanismos calibradores que permitem ajustar as normas internas à evolução das mudanças de conjuntura internacional.

E aqui entra uma conjectura sobre os relatórios de organismos internacionais.

Sua análise pode revelar que tais relatórios de organismos internacionais, na qualidade de regras de calibração, exercem primariamente funções de relevo para os padrões de conduta aceitáveis aos protagonistas internacionais; e, por via de consequência, permitem a previsibilidade de sua conduta, provenientes da aplicação dos "standards" normativos neles legitimados. Num segundo momento, é desse modo que se amaina, no plano internacional, a fricção conflitiva de condutas não regulamentadas, permitindo seu trato consistente em conjuntos coesos.

É por essa função calibradora que o léxico dos relatórios de organismos internacionais permeia a linguagem das políticas externas à linguagem das políticas internas. Em outras palavras, por conta dessas funções, pode-se explicar que os relatórios, nessa amplitude, norteiam-se pelo empenho em persuadir e orientar a conduta dos seus destinatários, delineando os espaços legitimadores do aceitável num espectro de mundialização.

E nesse ponto é possível atribuir-lhes uma natureza jurídica. Regras de calibração, embora possam tornar-se normas de um ordenamento (por exemplo, a moralidade tornou-se conteúdo de norma constitucional), não são normas.

Nessa perspectiva, porém, não deixam de ter um caráter de "empowering", empoderamento, no limite constitutivo de uma dimensão de "soft-power". Donde um possível sentido da influência de relatórios de organismos internacionais na interpretação de reformas constitucionais e legais do direito interno, aliás, como uma lição da experiência com a "law in action".

Nessa linha vale, lembrar que a doutrina do Direito Internacional[1] observa, como ponto de partida, a tensão entre o concreto e a normatividade que organiza todo discurso jurídico, salientando que o Direito Internacional não é um mero reflexo do Poder. O seu objeto não é o dizer o que os Estados fazem ou querem. A sua função está voltada para indicar e informar aos Estados o que devem fazer e querer.

A questão é a da relação do *jus gentium* com o *jus cosmopoliticum*. O primeiro é o Direito Internacional Público tradicional, que rege as relações dos Estados entre si; o segundo diz respeito aos seres humanos e aos Estados nas suas relações exteriores e de interdependência como cidadãos de um Estado universal da humanidade e que se afirmará como direitos cuja violação numa parte da terra for sentida em todas as demais[2].

---

1 Cf. CRAWFORD, James; e KOSKENNIEMI, Martti (ed.). *The Cambridge companion to international law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012.

2 Cf. LAFER, Celso. Apontamentos sobre regras de calibração: um diálogo com Tercio Sampaio Ferraz Jr. *O fim da dogmática jurídica? Estudos em homenagem aos 80 anos do Professor Tercio Sampaio Ferraz Junior.* Belo Horizonte: D'Plácido, 2021.

Nessa relação se inserem os relatórios de organismos internacionais. Sua influência é constituída por ingredientes essenciais ao trato dessa dupla lógica, permeada por relativismo e descentralização: de um lado, o princípio da igualdade soberana de todos os Estados e a não intervenção em assuntos que dependem essencialmente da jurisdição interna de qualquer Estado; de outro, a prevalência do *jus cosmopoliticum* em relação ao *jus gentium* nas relações exteriores e de interdependência em um concerto universal (Celso Lafer).

A influência de relatórios de organismos internacionais, como regras de calibração, tem, assim, suas características jurídicas. Como *soft-power*, ela é diferente de enunciados informativos do direito interno, quando se pensa, por exemplo, nas instruções normativas enquanto atos declarativos-normativos que visam a orientar a aplicação de leis e regulamentos, detalhando procedimentos, complementando e explicando como as leis devem ser cumpridas.

A relação entre relatórios, normas e a realidade é sempre mais problemática do que a existente no âmbito dos ordenamentos jurídicos internos. Isso porque o poder, que é um ingrediente fundamental de realizabilidade do Direito, no sistema internacional, apesar do princípio da igualdade soberana de todos os Estados, está distribuído individualmente de maneira desigual entre os Estados.

É em função dessa problemática que os relatórios não chegam a ser um quase comando, nem um juízo hipotético que traz consequências para a relação de imputação normativa, mas nem também um mero indicador de orientação comportamental. Têm o caráter de um juízo cuja característica é a de *exercer uma influência peculiarmente persuasiva sobre as posições respectivas dos membros do corpo social internacional*, de tal modo que, na presença de certas condições de fato em que as normas internas operam, direta ou indiretamente, se leve a reconhecer, à manifestação de determinadas entidades, a força de um efeito quase vinculativo: *indicar e informar persuasivamente aos Estados o que devem fazer e querer.*

Concluiria dizendo que o art. 4º da Constituição Federal, ao tratar dos princípios que regem as relações internacionais do nosso país, enuncia uma regra que dá fundamento a essa função: o inciso IX fala da "cooperação entre os povos para o progresso da humanidade". Mediante essa norma é possível entender a natureza da influência de relatórios de organismos internacionais como um instrumento construtivo e recíproco de relacionamento entre distintas ordens jurídicas nacionais, a favorecer a cooperação entre os povos. Num mundo interdependente, permitindo que a circulação jurídica transnacional possa se dar sem desnecessários empecilhos de monta, os relatórios dão satisfação às exigências de uma autolimitação da soberania, mas como elaboração de um consentimento implícito dos Estados.

Split Payment na Reforma Tributária: entre Inovação e Incerteza

Thais De Laurentiis
Graduada, Mestra e Doutora em Direito Tributário pela USP. Árbitra do CBMA.
Professora do IBDT. Ex-conselheira do CARF. Advogada.

Alice Conceição do Nascimento
Graduanda na Faculdade de Direito do Largo de São Francisco – Universidade de São Paulo.

1. Introdução

Três preocupações centrais a respeito da sistemática da não cumulatividade orientaram o constituinte derivado na reforma da tributação sobre o consumo por meio da Emenda Constitucional n. 132/2023: (i) os obstáculos à efetivação da não cumulatividade; (ii) a complexidade do sistema; e (iii) a necessidade de combater fraudes, reduzir a sonegação e aprimorar a arrecadação. A solução concebida pelo legislador para enfrentar de forma articulada tais disfunções foi a adoção do mecanismo de recolhimento denominado *split payment,* previsto no art. 156-A, § 5º, inciso II, *b*, do texto constitucional.

Em relação ao primeiro ponto, o Parecer de Plenário à PEC n. 45/2019, transformada na Emenda Constitucional n. 132/2023, não deixa dúvidas quanto à vontade e o propósito do legislador para a reforma tributária do consumo: garantir a não cumulatividade plena[1]. Como se sabe, a não cumulatividade consiste no direito de o contribuinte compensar do imposto devido em suas operações o montante cobrado nas etapas anteriores.

No modelo atual, com a não cumulatividade remendada do ICMS, IPI e PIS/Cofins, diversos entraves de ordem prática comprometem a efetividade dessa sistemática. A dificuldade de fiscalização em cadeias complexas e a litigiosidade decorrente da desconfiança quanto à veracidade das operações fiscais impactam diretamente a segurança jurídica e o aproveitamento pleno dos créditos pelos adquirentes. É nesse contexto que o *split payment*, ao promover o recolhimento automático do tributo no momento da operação por meios eletrônicos de paga-

[1] No referido Parecer é dito: "De qualquer modo, para aqueles que defendem a 'vontade do legislador' como vetor hermenêutico, fique claro que a intenção derivada desta Emenda Constitucional é garantir a não cumulatividade plena, isto é, o direito de o contribuinte compensar do IBS e da CBS devidos o montante desses tributos cobrado em todas as operações que concorram para sua atividade econômica, independentemente se ligadas à função administrativa ou à atividade fim da empresa, de modo a garantir a neutralidade quanto à carga fiscal de todos os contribuintes." (CÂMARA DOS DEPUTADOS (Brasil). Parecer de Plenário à Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019. Brasília, DF, 6 dez. 2023. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250&filename=PRLP+2+%3D%3E+PEC+45/2019. Acesso em: 25 maio 2025)

mento, pretende atuar preventivamente para eliminar tais disfunções operacionais.

A complexidade do sistema, por sua vez, é uma das críticas mais recorrentes ao modelo vigente. O relatório *Doing Business Subnacional Brasil 2021*, realizado pelo Banco Mundial, revelou que o intervalo de tempo gasto pelas empresas com o cumprimento de obrigações tributárias é maior do que em qualquer outro país do mundo: são entre 1.483 e 1.501 horas por ano[2]. O novo modelo, ao unificar tributos e automatizar procedimentos de arrecadação por meio do *split payment*, busca justamente simplificar o cumprimento das obrigações tributárias e tornar o sistema mais compreensível e eficiente para os contribuintes.

Por fim, no que tange ao problema da arrecadação, destaca-se que o Brasil convive continuadamente com altos índices de fraudes e sonegação. Em audiência pública promovida pelo grupo de trabalho da reforma tributária em 2023, chegou-se a afirmar que o país perde, anualmente, R$ 500 bilhões por ano em sonegação[3]. O *split payment* promete reduzir drasticamente esse número, uma vez que o valor devido é automaticamente direcionado aos cofres públicos no momento da liquidação de cada operação tributada, evitando a apropriação indevida do imposto pelo fornecedor.

Mas nem tudo são flores. Desde o projeto da reforma, muito se discute sobre o impacto desse novo paradigma no fluxo de caixa das empresas. Há, ainda, grande preocupação com a efetividade das soluções pretendidas, afinal, a não cumulatividade plena, a simplificação do sistema e a redução de fraudes e sonegações dependem por completo do perfeito funcionamento tecnológico que subjaz o *split payment*. No mais, o modo como o mecanismo foi previsto na Constituição gerou especial preocupação quanto ao possível retrocesso em relação ao modelo atual de apuração de créditos, por condicionar a quaisquer operações por meio eletrônico de pagamento, o creditamento do Imposto sobre bens e serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) ao efetivo recolhimento pelo fornecedor.

Neste artigo, pretende-se analisar de modo amplo a previsão desse novo mecanismo de recolhimento, de forma a permitir, em primeiro lugar, a compreensão de seu funcionamento no contexto da reforma tributária, dando especial atenção aos termos trazidos pela legislação complementar sobre o tema, e, a partir disso, possibilitar uma avaliação crítica de seus benefícios e potenciais riscos

---

[2] BANCO MUNDIAL. *Doing Business* no Brasil 2021: comparação de regulamentações para fazer negócios em 27 estados e no Distrito Federal. Washington, DC: Banco Mundial, 2021. Disponível em: https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil. Acesso em: 25 maio 2025.

[3] CNN BRASIL. Complexidade tributária gera R$ 500 bilhões em sonegação por ano, diz Tebet. *CNN Brasil*, São Paulo, 13 jun. 2023. Disponível em: https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/complexidade-tributaria-gera-r-500-bilhoes-em-sonegacao-por-ano-diz-tebet/. Acesso em: 25 maio 2025.

para a concretização dos princípios norteadores da reforma – em especial o princípio da não cumulatividade.

2. O que é *split payment* e como deverá funcionar?

Em tradução livre, o termo *split payment* significa "pagamento dividido". Trata-se de um recurso oferecido por meios de pagamento para possibilitar a divisão de recebíveis de forma automática, em modelos de negócio que envolvem mais de um recebedor. A lógica por trás do *split payment*, portanto, não é novidade no Brasil. No universo do e-commerce, por exemplo, é comum que o pagamento seja repartido entre o vendedor e a loja que anuncia o produto vendido.

No âmbito da reforma tributária, o *split payment* será uma das cinco modalidades previstas para a extinção dos débitos do IBS e da CBS, incidentes sobre bens e serviços (cf. art. 27 da LC n. 214/2025). São elas: (i) compensação pelo contribuinte; (ii) pagamento pelo contribuinte; (iii) recolhimento na liquidação financeira da operação pelos prestadores de serviços de pagamento e instituições financeiras de sistemas de pagamento (*split payment*); (iv) recolhimento pelo próprio adquirente, quando o pagamento ocorrer por meios que não permitam a segregação de valores, como dinheiro em espécie ou cheque; e (v) recolhimento pelo responsável tributário, nas hipóteses previstas na Lei.

Desde já, dois pontos merecem ser ressaltados. Em primeiro lugar, relembramos que *split payment* é o termo utilizado pela própria legislação. Essa constatação é relevante para o que será desenvolvido mais abaixo, no sentido de que esse não é o melhor termo para o mecanismo, por não refletir de forma precisa sua natureza técnica.

Em segundo lugar, frisamos que os prestadores de serviços de pagamento e instituições financeiras de sistemas de pagamento (meios de pagamento), embora tenham o dever administrativo de recolhimento dos valores devidos ao Comitê Gestor (a título de IBS) e à Receita Federal do Brasil (a título de CBS) no mecanismo de *split payment*, não são responsáveis tributários (art. 34, V, *b*, da LC n. 214). Ou seja, o fisco não tem o direito de exigir o IBS e a CBS desses agentes. Essa orientação, felizmente, vai ao encontro do que determina o Código Tributário Nacional (CTN) em relação à atribuição de responsabilidade tributária. Isso porque, conforme preconiza o art. 128 do referido diploma, um terceiro não contribuinte só pode ser definido como sujeito passivo quando vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação, vinculação essa inexistente no caso de agentes que apenas instrumentalizam o pagamento de operações que se sujeitam à incidência de tributos. Não é aqui, portanto, o caso de conflito entre lei especial e lei geral em matéria tributária.

Sobre esse ponto, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já reconheceu, com acerto, a invalidade de lei municipal que atribuía às administradoras de cartão de crédito responsabilidade tributária pelo ISS devido pelos estabelecimentos, quan-

do o pagamento pelo serviço era realizado por cartão. A título exemplificativo, no caso em que um hóspede efetuava o pagamento de sua hospedagem por meio de cartão de crédito, o município pretendia atribuir à administradora a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente sobre o serviço prestado. O STJ, contudo, afastou tal pretensão, afirmando expressamente a ausência de vínculo com o fato gerador da obrigação[4].

Feitas essas considerações iniciais, resta detalharmos, com base no que está delineado no texto final da reforma, o que é o *split payment* e como ele funcionará.

O *split payment* pode ser definido como um mecanismo por meio do qual o valor pago por um comprador é automaticamente dividido (*splitting*) entre o vendedor e as autoridades fiscais (Comitê Gestor e Receita Federal do Brasil), no mesmo momento da liquidação financeira da transação. A finalidade mais evidente do mecanismo, como já dito, é evitar a evasão fiscal. Além disso, o *split payment* promete oferecer maior segurança ao adquirente, ao garantir que o tributo será recolhido independentemente da vontade do fornecedor, assegurando-lhe o direito ao crédito sem controvérsias.

Trata-se, em verdade, de mecanismo que constitui uma inovação importante no sistema tributário brasileiro, e que impactará diretamente a rotina de todos os contribuintes. Hoje, o fornecedor recebe o valor cheio (valor do bem ou serviço + valor dos tributos incidentes na operação) e, somente no final do período de apuração (geralmente mensal), quando do vencimento dos tributos, o recolhimento é feito aos cofres públicos, de acordo com o respectivo valor apurado, o qual, por sua vez, é resultado do confronto entre os débitos e eventuais créditos existentes. Nesse interregno até o pagamento, portanto, as empresas detêm o valor correspondente aos tributos, o que propicia certa flexibilidade ao planejamento financeiro.

A introdução do *split payment*, ao antecipar o recolhimento do tributo para o exato momento da liquidação da operação, rompe com essa lógica histórica e direciona o recurso tributário pontualmente nos cofres públicos, a partir de um fluxo de informações estruturado entre os agentes envolvidos na operação. O procedimento geral funciona da seguinte forma:

1) O fornecedor deve inserir no documento fiscal os dados necessários à identificação dos valores do IBS e da CBS incidentes sobre a operação, bem como elementos que permitam vincular a nota fiscal à respectiva transação de pagamento eletrônico;
2) Essas informações são enviadas ao prestador de serviço de pagamento eletrônico (ex.: bancos, *fintechs*), que assumem papel ativo no mecanismo; e

[4] STJ, 1ª T., REsp n. 55.346/RJ, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, rel. p/ o ac. Min. César Asfor Rocha, j. em 25.10.1995, *DJ* 12.02.1996.

3) Com base nas informações recebidas, as prestadoras de serviço de pagamento irão consultar o Comitê Gestor do IBS e a Receita Federal do Brasil (RFB) para apuração dos valores de IBS e CBS a serem segregados e recolhidos. Os montantes correspondentes serão então destinados diretamente aos respectivos órgãos arrecadatórios – o Comitê Gestor, no caso do IBS, e a RFB, no caso da CBS. Apenas o valor líquido, já descontados os tributos, será creditado na conta do fornecedor.

Compreendido esse procedimento – fundamental para a análise posterior de seus benefícios e riscos –, é possível retomar a questão anteriormente levantada sobre a imprecisão do termo *split payment*. Como se observa pelo funcionamento descrito, não há propriamente uma divisão do pagamento em si, que continua sendo realizado de forma única e integral pelo adquirente. O que se cinde, na verdade, é o fluxo financeiro subsequente à liquidação da transação. Trata-se, portanto, de uma cisão no repasse dos valores, e não na realização do pagamento pelo adquirente.

Essa constatação já foi delineada em estudo anterior de uma das autoras desse texto, que analisou o *split payment* com base no direito comparado. Na ocasião, ressaltou-se que a inadequação terminológica pode gerar confusões interpretativas, especialmente quando se comparam modelos normativos distintos adotados em outros países. Propôs-se, inclusive, a nomenclatura "liquidação com destinação dúplice", mais condizente à sistemática brasileira:

> "(...) a sistemática prevista no citado dispositivo não se refere a qualquer divisão do pagamento, mas sim a sua liquidação posterior, pelo que se propõe seja tal hipótese não mais denominada como *split payment*, mas sim como liquidação com destinação dúplice (LDD), terminologia que entendemos reflete melhor não apenas a efetiva natureza da técnica a ser adotada no Brasil, mas também evita a confusão de ambos os modelos (segregação do pagamento e pagamento único com segregação do fluxo de liquidação), bem como comparações indevidas com experiências de *split payment* havidas em outros países, e que tiveram resultados mistos (...)."[5]

Feitas essas breves considerações – e restando consignado que embora a adoção do IVA enquanto modelo ótimo de tributação sobre o consumo reine no direito comparado, estando presente em 174 dentre os 193 países reconhecidos pela Organização das Nações Unidas –, a utilização do mecanismo do *split payment* é bastante rara na experiência estrangeira –, passa-se à análise crítica do mecanis-

---

[5] LAURENTIIS, Thais De; SOUSA, Rafael Barbosa de. O *split payment*, a liquidação com destinação dúplice, como elemento concretizador da neutralidade e da não cumulatividade: um estudo com bases em direção comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *IVA Dual*: não cumulatividade posta na EC n. 132/2023. 1. ed. São Paulo: MP, 2024. v. 49, p. 787-802.

mo, tomando-se como base apenas o seu procedimento geral, tal como descrito acima, sem adentrar, neste momento, nas especificidades decorrentes de sua regulamentação.

Pois bem. Do ponto de vista das autoridades, é indiscutível o benefício gerado: ao eliminar o intervalo de gestão financeira pelo contribuinte, o mecanismo impede que o fornecedor se aproprie indevidamente do valor do tributo. Além disso, o novo modelo contribui diretamente para a mitigação de fraudes estruturadas, notadamente aquelas relacionadas à emissão de notas fiscais frias por empresas "noteiras", constituídas com o único propósito de simular operações e gerar artificialmente créditos tributários para terceiros. Isso porque o *split payment* condiciona o recolhimento do tributo à liquidação financeira da operação, o que dificulta a viabilidade operacional e econômica desse tipo de fraude, que se baseia justamente na desconexão entre a emissão do documento fiscal e a realização de um pagamento efetivo atrelado a uma real operação entre fornecedor e adquirente.

Por outro lado, do ponto de vista dos contribuintes, o novo mecanismo traz duas preocupações iniciais: os custos para a implementação da nova tecnologia e a quebra do fluxo financeiro.

É fato que a adaptação aos novos sistemas exigirá investimento, especialmente para pequenas e médias empresas. Também é inegável que haverá impacto direto sobre o capital de giro dos contribuintes, uma vez que os valores relativos aos tributos não mais transitarão por suas contas e serão automaticamente recolhidos no ato da liquidação da operação, afetando a flexibilidade no planejamento financeiro permitida pelo modelo atual.

Contudo, o sistema também oferece contrapartidas que mitigam tais efeitos. Citaremos três.

Em primeiro lugar, com a sistemática de compensação imediata e automatizada – ao menos na modalidade inteligente do *split payment*, sobre a qual trataremos no próximo capítulo –, há o fortalecimento da segurança jurídica do crédito tributário.

Em segundo lugar, a centralização da apuração dos tributos pelo Comitê Gestor (IBS) e pela Receita Federal (CBS) tende a gerar significativa redução dos custos com *compliance*, ao simplificar obrigações acessórias e tornar mais eficiente a verificação de débitos e créditos. Ainda que as empresas devam manter controle interno sobre sua escrituração, essa atividade será voltada sobretudo à conferência das informações apuradas previamente pelos entes arrecadatórios, o que representa um avanço considerável frente à complexidade atual do sistema.

Por fim, merece destaque a previsão de devolução célere de créditos acumulados, com prazos objetivos de 30, 60 e 180 dias, conforme a natureza da operação. Trata-se de uma contrapartida relevante diante da antecipação do recolhimento promovida pelo *split payment*, especialmente para setores estruturalmente credores, como exportadores e empresas sujeitas a regimes desonerados.

No modelo atual, a recuperação de valores pagos a maior ou acumulados a título de crédito de ICMS, por exemplo, é notoriamente ineficiente. Ainda que o contribuinte tenha direito à restituição ou compensação, o procedimento é marcado por morosidade, burocracia e incerteza jurídica, frequentemente demandando longos processos administrativos ou mesmo a judicialização da devolução. Em muitos casos, os créditos permanecem represados por anos, perdendo valor econômico e comprometendo a neutralidade do tributo.

Portanto, ao se considerar exclusivamente a lógica geral de funcionamento do mecanismo, entendemos que seus benefícios podem mitigar os potenciais impactos negativos. Contudo, há problemas que não decorrem da sistemática em si, mas da forma como como sua regulamentação foi delineada na redação final da reforma, que impõe condicionantes capazes de comprometer a efetividade do princípio da não cumulatividade. É o que passaremos a discutir. Para tanto, analisaremos inicialmente as três modalidades de *split payment* pensadas pelo legislador: inteligente, simplificado e manual.

3. Modalidades de *split payment*

O recolhimento na liquidação financeira (*split payment*) está regulamentado nos arts. 31 a 35 da Lei Complementar n. 214/2023. Nesses dispositivos, o legislador previu duas modalidades principais de funcionamento do mecanismo.

A primeira é o chamado *split payment inteligente*, nomeado pela lei como modelo *padrão*, aplicável às operações entre empresas contribuintes e seus fornecedores. Nessa modalidade, o valor devido a título de IBS e CBS é calculado individualmente com base na operação específica. O modelo se subdivide em duas versões: *inteligente on-line* (ou *superinteligente*) e *inteligente off-line*.

Na versão *on-line*, a operadora do pagamento eletrônico consulta, em tempo real, os sistemas do Comitê Gestor do IBS e da Receita Federal do Brasil (RFB) para verificar a existência de créditos disponíveis em favor do fornecedor. Havendo créditos, o sistema realiza a dedução automática antes de efetuar o recolhimento da diferença aos cofres públicos, conforme previsto no § 3º do art. 32 da LC n. 214. Já a versão *off-line* é aplicada quando, por qualquer motivo, não for possível realizar a consulta aos sistemas em tempo real. Nessa hipótese, o recolhimento é feito com base no valor total da operação, desconsiderando os créditos eventualmente existentes, e eventual valor pago a maior deve ser devolvido ao contribuinte no prazo de até três dias úteis.

Como se vê, a modalidade superinteligente representa o estágio mais avançado do *split payment*, ao automatizar integralmente o aproveitamento de créditos tributários, eliminando a necessidade de intervenção manual e assegurando, já no momento da liquidação financeira, o recolhimento apenas do valor líquido efetivamente devido ao fornecedor. Por essa razão, essa modalidade é a que melhor concretiza o princípio da não cumulatividade, podendo ser considerada o modelo ideal no desenho teórico da reforma tributária.

Entretanto, a própria legislação reconhece que a implementação plena desse modelo pode não ocorrer de imediato. Para esse cenário, está prevista uma solução transitória: o *split payment* simplificado. Nos termos do § 6º do art. 33, essa modalidade poderá ser adotada por ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e da Receita Federal do Brasil, enquanto o procedimento padrão "não estiver em funcionamento em nível adequado para os principais instrumentos de pagamento eletrônico utilizados nessas operações".

Tal modalidade, por sua vez, é disciplinada no art. 33 da LC n. 214/2025, não tendo aplicação restrita à falta de implementação do *split payment padrão*, comentada no parágrafo anterior. Trata-se de uma opção facultativa e irretratável para o período de apuração, destinada ao adquirente não contribuinte do IBS/CBS no regime regular. Nessa modalidade, os tributos são apurados com base em percentuais fixos aplicados sobre o valor da operação, os quais podem variar conforme o setor ou o perfil do contribuinte. Assim como na modalidade inteligente *off-line*, no *split payment simplificado* eventual valor recolhido a maior deve ser restituído ao contribuinte no prazo de até três dias úteis.

Por fim, há o denominado *split payment manual*, que, na realidade, não configura propriamente um sistema de pagamento no momento da liquidação financeira – razão pela qual está disciplinado fora da subseção específica do *split payment* na Lei Complementar n. 214/2025 (art. 36). Essa modalidade aplica-se às situações nas quais o pagamento da operação é realizado por meios que não permitem a segregação automática dos valores, como ocorre com dinheiro em espécie ou cheque. Nesses casos, o próprio adquirente é responsável pelo recolhimento da parcela relativa aos tributos, em prazo previamente estipulado.

4. Críticas quanto à fragilidade do sistema: a (in)certeza da não cumulatividade plena

Ressaltamos, novamente, que o *split payment superinteligente* representa a modalidade que melhor concretiza o princípio da não cumulatividade, por permitir a apropriação automatizada e imediata dos créditos tributários. Trata-se, portanto, do modelo ideal no desenho da reforma tributária. Entretanto, esse ideal está condicionado à complexa infraestrutura tecnológica necessária para sua operacionalização plena – cuja efetiva implementação ainda é incerta, como reconhece o próprio legislador ao trazer o *split payment simplificado* como forma a ser adotada enquanto não houver o perfeito funcionado da modalidade *inteligente*.

Com efeito. Até que esse modelo esteja funcionando "em nível adequado para os principais instrumentos de pagamento eletrônico", o sistema deverá operar sob a lógica do *split payment simplificado*, que realiza a retenção bruta do débito incidente na operação, com a promessa de que eventual saldo será devolvido ao contribuinte em até três dias úteis. Ou seja, o contribuinte deixa de contar com a imediata apropriação do crédito – um dos três fatores identificados anteriormente como mitigadores dos impactos sobre o fluxo de caixa.

Tal situação evidencia que o êxito do *split payment* como instrumento de efetivação da não cumulatividade dependerá, em última instância, do pleno funcionamento da modalidade superinteligente. Para que não se consolide, até lá, um ambiente de incerteza e insegurança jurídica, é indispensável que o sistema seja desde já testado, monitorado e aprimorado de forma colaborativa, envolvendo o poder público, as empresas e as instituições financeiras.

A experiência internacional reforça essa premissa. Conforme já analisado em outra oportunidade[6], observou-se que os países que obtiveram os melhores resultados na adoção de sistemas semelhantes foram justamente aqueles que investiram em uma implementação gradual, acompanhada de testes operacionais, ações de conscientização e programas de capacitação para os contribuintes.

Com efeito, a inovação tecnológica, especialmente no campo tributário, exige um ambiente propício à experimentação, para que seja possível testar, falhar e corrigir com agilidade. Esse é, afinal, o percurso natural de qualquer processo genuinamente inovador.

Não bastasse a duvidosa dependência da modalidade simplificada como fator que dificulta a eficácia jurídica da não cumulatividade, há um fator estrutural ainda preocupante: o condicionamento de crédito do IBS e da CBS ao efetivo recolhimento pelo fornecedor.

De início, a Emenda Constitucional n. 132/2025 instituiu o IBS e a CBS como tributos não cumulativos, estabelecendo que a compensação do imposto devido pelo contribuinte ocorrerá com o montante *cobrado* sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço (art. 156-A, § 1º, VIII). Frise-se: o dispositivo utiliza o termo "cobrado", e não "pago", o que, em tese, preservaria a lógica da não cumulatividade adotada no modelo vigente a respeito do ICMS (art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal) e do IPI (art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal).

Todavia, ao inserir o novo mecanismo de pagamento de tributos para o IBS e para a CBS, o *split payment*, no art. 156-A, § 5º, II, da Constituição Federal, o constituinte derivado autorizou que lei complementar condicionasse o creditamento ao efetivo recolhimento na operação antecedente. A redação do dispositivo – que por ter sido colocado como um parágrafo do art-156-A traz consigo a pecha de apresentar regra específica (ou de exceção) àquela posta no *caput*, conforme orienta a Lei Complementar n. 94/1998 –[7], é posta nos seguintes termos:

---

[6] https://mpeditora.com.br/wp-content/uploads/2024/11/Sumario_IVA_Dual.pdf?srsltid=AfmBOorvHMmbKz-Ksiee75l75_H35GcTvCH4cRvoztUye_UGImv5642o.

[7] "Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: (...)
III – para a obtenção de ordem lógica:
a) reunir sob as categorias de agregação – subseção, seção, capítulo, título e livro – apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;
b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;

> "Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios (...)
> § 5º Lei complementar disporá sobre:
> II – 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;"

Vale recordar que, no sistema atual, após intenso debate judicial provocado pela insistência do fisco em condicionar o aproveitamento do crédito à comprovação do recolhimento do tributo na etapa anterior, consolidou-se, com acerto, o entendimento de que o direito ao crédito independe da adimplência do fornecedor. Havendo comprovação de que a operação efetivamente ocorreu, com o respectivo pagamento e transporte da mercadoria adquirida, fica garantido o direito ao crédito dos impostos sobre o consumo.

À luz da nova sistemática introduzida pela Emenda Constitucional n. 132/2023, porém, observa-se uma inflexão inquietante. Como já adiantado alhures, as hipóteses previstas como exceção configuram, na prática, a nova regra. Em um cenário marcado pela predominância dos meios eletrônicos de pagamento, a esmagadora maioria das transações estará submetida ao *split payment*. Como resultado, o que antes era exceção constitucional transforma-se em regra de funcionamento do sistema: IBS e CBS tornam-se tributos cujo crédito depende do reconhecimento do recolhimento dos tributos sobre o consumo de bens e serviços.

Mais uma vez, o contribuinte se vê refém do desempenho tecnológico do sistema para exercer plenamente seu direito ao crédito. A garantia da não cumulatividade, que deveria decorrer de premissas jurídicas objetivas e seguras, passa a depender da operacionalização eficiente do *split payment* – cuja efetividade, como já discutido e amplamente demonstrado pela experiência internacional, está sujeita a múltiplas variáveis: contexto econômico, maturidade dos sistemas tributários do país, abrangência de aplicação, capacidade de adaptação dos contribuintes e a eficácia das estratégias de implementação adotadas.

5. Pagamento parcelado

Por fim, no contexto da reforma tributária, merece destaque ainda a questão da aplicação do *split payment* nas operações com pagamento parcelado. A Lei Complementar n. 214/2025 dispõe em seu art. 34, inciso II que nas hipóteses em

---

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;"

que o pagamento for parcelado pelo adquirente, a segregação e o recolhimento do IBS e da CBS deverão ocorrer de forma proporcional, à medida que cada parcela for liquidada.

Diante disso, surge a seguinte dúvida: quando o adquirente comprar o bem/serviço parceladamente, poderá se apropriar do crédito integral? Ou deverá fazê-lo de forma proporcional ao pagamento, acompanhando o recolhimento das parcelas?

No modelo atual, o aproveitamento de créditos de ICMS independe da forma de pagamento ao fornecedor. A sistemática vigente permite o aproveitamento integral do crédito no momento da entrada da mercadoria, desde que a nota fiscal esteja regularmente escriturada. Não é isso, contudo, que está previsto para o IBS e para a CBS na LC n. 214/2025.

A partir da leitura do referido art. 34, II, da LC n. 214/2025, poderíamos concluir que a implementação do *split payment* acarretará a apropriação proporcional também dos créditos. Isto é, o crédito deverá ser apropriado proporcionalmente ao recolhimento efetivado em cada parcela. Todavia, a aplicação isolada desse dispositivo poderá conduzir ao absurdo de se negar o crédito integral em casos em que o fornecedor, por outro meio previsto em lei, já tenha quitado integralmente o tributo devido.

Daí a necessidade de uma leitura sistemática do art. 34, II, com os arts. 47 e 27 da LC n. 214/2025. O art. 47 dispõe que o contribuinte poderá apropriar créditos "quando ocorrer a extinção por qualquer das modalidades previstas no art. 27". Este, por sua vez, relaciona as diferentes formas de extinção do crédito tributário, como o pagamento, a compensação e outras hipóteses legalmente admitidas.

Isso significa que, se o fornecedor extinguir integralmente o débito correspondente à operação – por exemplo, mediante compensação com saldo credor –, o sistema deverá reconhecer de imediato a extinção do débito por completo e, consequentemente, a totalidade do crédito correspondente ao adquirente, independentemente do parcelamento financeiro acordado.

Nos casos em que o *split payment superinteligente* estiver implementado, esse reconhecimento deverá ocorrer automaticamente: o sistema acusará que o débito já foi extinto e, com isso, permitirá a apropriação integral do crédito pelo adquirente no momento da operação. Nas parcelas vincendas, o sistema apenas constatará que o recolhimento correspondente já foi realizado, não havendo impedimento à compensação do crédito previamente registrado.

Diante disso, é fundamental que essa possibilidade esteja expressamente contemplada na regulamentação da LC n. 214/2025. A ausência de clareza normativa pode levar à indevida limitação do direito ao crédito do adquirente em operações com pagamento parcelado, contrariando os princípios da não cumulatividade, da neutralidade fiscal além da livre concorrência – uma vez que traz a potencialidade de preterição dos pequenos fornecedores, que em negociações

dependem do oferecimento da opção de um pagamento parcelado aos seus adquirentes para efetivação de seus negócios.

6. Conclusão

É induvidoso que a sistemática do *split payment* traz consigo uma situação nunca antes experimentada pelos contribuintes brasileiros: serem obrigados à disponibilização de seus ativos para pagamento de tributos de forma automática, sem poderem se organizar e avaliar como e quando efetuarão o adimplemento de suas obrigações tributárias. Muitas críticas podem ser tecidas a essa opção do legislador derivado ao reformar o sistema tributário pela EC n. 132/2023, inclusive sob a perspectiva do direito de propriedade (art. 5º, *caput* e inciso XXII da Constituição Federal) e da livre iniciativa (art. 170 da Constituição Federal).

De outro lado, a adoção do *split payment* sem dúvidas também representa uma das inovações mais ambiciosas do novo sistema de tributação sobre o consumo. Sua proposta parte de uma intenção legítima: corrigir disfunções históricas da arrecadação brasileira, promovendo maior eficiência, simplificação e combate à fraude. Como demonstrado ao longo deste trabalho, o desenho teórico do mecanismo – especialmente em sua modalidade superinteligente – apresenta notáveis vantagens e pode, de fato, concretizar esses objetivos.

As principais preocupações em torno do *split payment* residem nos desafios técnicos, operacionais e econômicos que sua implementação impõe. Embora o mecanismo prometa ganhos em arrecadação, simplificação e combate às fraudes estruturadas, seu êxito dependerá da forma como será efetivamente regulamentado e operacionalizado, sobretudo no que se refere à garantia do direito ao crédito pelos adquirentes.

A adoção inicial do modelo simplificado, a dependência do pleno funcionamento da modalidade superinteligente e o condicionamento do crédito ao efetivo recolhimento pelo fornecedor configuram entraves preocupantes, especialmente no que toca ao fluxo de caixa das empresas e à segurança jurídica necessária para o funcionamento estável da não cumulatividade.

Espera-se, nesse cenário, que os aspectos aqui discutidos sejam objeto de amadurecimento legislativo e regulatório, com ampla participação dos agentes envolvidos, de modo que a finalidade arrecadatória não seja alcançada às custas das garantias dos contribuintes, com impactos desproporcionais sobre o fluxo de caixa e sem a devida compensação tempestiva dos créditos a que fazem jus.

Progressividade e Reforma da Tributação sobre a Renda: as Oportunidades que perde o PL n. 1.087/2025

Valter de Souza Lobato
Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Doutor e Mestre em Direito pela UFMG. Coordenador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG (LAFT/UFMG). Advogado e Consultor.

Vinícius Andre de Oliveira Soares
Bacharelando em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), com período de estudos na Università degli Studi di Roma "La Sapienza" (UNIROMA1). Conselheiro da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG (LAFT/UFMG). Pesquisador.

1. Introdução

Este trabalho tem como objetivo demonstrar que o Projeto de Lei n. 1.087/2025, por mais que traga discussões relevantes e necessárias, em termos de favorecimento da progressividade da tributação sobre a renda (e não sobre eficiência do sistema, entre outros), além de apresentar falhas não desconsideráveis nessas inovações, ignora determinados problemas verificáveis no atual sistema, o que se lamenta muito diante da oportunidade que se perde. Assim fazendo, não só acaba tendo parte de suas benesses anuladas como, ainda, perde a oportunidade de correção do sistema em outros tantos pontos.

Para isso, começa-se trabalhando a noção de progressividade da ótica da ciência das finanças. Esse será o momento de se conhecer as alternativas possíveis àquelas exploradas pelo atual sistema, as quais, como será argumentado, não só o PL n. 1.087/2025, como todas as discussões nacionais sobre a reforma da tributação da renda, parece vir ignorando.

Na sequência, faz-se um breve diagnóstico do atual sistema de tributação sobre a renda, sem pretensão de exaustividade. Aqui, a ideia será apenas demonstrar alguns dos problemas sobre os quais o PL n. 1.087/2025 atua, mas endereçando-os de maneira equivocada, ou que então simplesmente ignora.

Por fim, analisa-se o PL n. 1.087/2025 nos seus dois principais pontos que dizem com a progressividade, verificando os seus defeitos inerentes, quais sejam: (i) a isenção reconhecida para as rendas de até R$ 5.000,00 mensais, acompanhada de uma progressividade contínua reconhecida para o intervalo entre R$ 5.000,00 e R$ 7.000,00, e (ii) o imposto de renda mínimo da pessoa física, que se convencionou abreviar por "IRPFM".

2. A progressividade tributária da ótica da ciência das finanças

Conquanto seja o ordenamento jurídico a conceber a progressividade da tributação sobre a renda como objetivo (no caso brasileiro, comando constitucional,

art. 153, § 2º, I), não deixa de ser verdade que se trata de fenômeno econômico e que, portanto, merece ser analisado sob a ótica econômica ou, mais especificamente, sob a ótica da economia pública/ciência das finanças. Na doutrina italiana, destaca-se a escola romana (Universidade de Roma "La Sapienza") da ciência das finanças, sendo célebre o magistério de Giuseppe Campa.

2.1. Conceito de progressividade

Na lição de Campa, um imposto é progressivo quando o seu montante cresce mais do que proporcionalmente conforme se aumenta a renda. Três noções são essenciais para se compreender a técnica da progressividade: alíquota média, alíquota marginal e elasticidade do imposto[1].

i) A alíquota média (tme) é a relação entre o montante de imposto, "T", e a renda tributada, "R". Colocando de outra forma, é simplesmente a divisão entre a quantia de imposto paga pelo contribuinte e a sua renda pessoal, portanto T/R.
ii) A alíquota marginal (tmg), de sua vez, é a relação entre o incremento de imposto devido ao incremento de renda (dT) e o próprio incremento de renda (dR). É, em outras palavras, a divisão entre a variação de imposto e a variação de renda, portanto dT/dR.
iii) A elasticidade do imposto (ε), finalmente, é a relação entre a taxa de incremento do imposto, "dT/T", e a taxa de incremento da renda, "dR/R". Dividindo-se aquele primeiro por este segundo, e operando-se uma simplificação algébrica simples, chega-se à constatação de que ε = tmg/tme, ou seja: a elasticidade do imposto não é mais do que a relação entre os dois conceitos vistos imediatamente acima.

A depender da relação (divisão) entre a alíquota marginal (tmg) e a alíquota média (tme) do imposto (e, portanto, da elasticidade do imposto, "ε") ser maior, igual ou menor a 1, o imposto será considerado progressivo, proporcional ou regressivo, respectivamente. Senão vejamos.

i) Na hipótese em que tmg > tme, "ε" será maior que 1, e portanto o imposto será considerado progressivo. O que acontece é que, conforme se aumenta a renda, o contribuinte paga um percentual de imposto mais elevado.
ii) Na hipótese em que tmg = tme, "ε" será igual a 1, e portanto o imposto será considerado proporcional. O que acontece é que, conforme se aumenta a renda, o contribuinte paga sempre o mesmo percentual de imposto.

[1] CAMPA, Giuseppe. *Economia e finanza pubblica*. 3. ed. Torino: UTET Università, 2017, p. 278 e ss.

iii) Na hipótese em que tmg < tme, "ε" será menor que 1, e portanto o imposto será considerado regressivo. O que acontece é que, conforme se aumenta a renda, o contribuinte paga um percentual de imposto mais reduzido.

2.2. Métodos para atuação da progressividade

Um primeiro método por meio do qual a progressividade pode atuar consiste no que se poderia chamar (contraintuitivamente) de "progressividade linear"[2]: a renda a partir de um certo nível sujeita-se à tributação com uma alíquota proporcional (*flat-rate tax*), mas a renda compreendida antes desse nível fica isenta de qualquer tributação. No caso, há duas formas com que se pode deixar isenta essa faixa inicial de renda, que se estende de zero até o limite da faixa de isenção: tanto se pode adotar o método da dedução (desconta-se da base de cálculo o valor compreendido na faixa de isenção) como o método que o autor chama de "detração" (aplica-se a alíquota à base de cálculo não descontada, mas, do valor atingido com isso, detrai-se o necessário para atingir-se o mesmo resultado prático da alternativa anterior).

Nesse método, a alíquota marginal é nula durante toda a extensão da faixa de isenção, mas, dela em diante, salta subitamente à taxa em que fixada (alíquota nominal) e assim permanece, constante. De sua vez, a alíquota média, obviamente, é também nula ao longo de toda a faixa de isenção, mas, dela em diante, vai se elevando até tender a alcançar a alíquota marginal (mas sem nunca fazê-lo). Daí que, da faixa de isenção em diante, ter-se-á uma alíquota marginal tendencialmente sempre superior à alíquota média, de forma que a elasticidade do imposto será sempre superior a 1, podendo-se então falar em progressividade, mesmo que uma progressividade leve e longe do ideal.

Um segundo método de fazer atuar a progressividade consiste na chamada "progressividade por classes"[3]. São individualizadas diferentes classes de renda e a cada uma delas é associada uma alíquota aplicável. A depender de em qual classe recaia a renda do contribuinte, valerá a respectiva alíquota, mas com a peculiaridade de que essa alíquota valerá para toda a renda do contribuinte, pouco importando que as parcelas mais baixas de sua renda recaiam em classes inferiores, com alíquotas menores. Esse método tem o claro inconveniente de a progressividade ocorrer por saltos, de forma que se poderia chegar ao absurdo de um contribuinte A, com renda bruta superior à de B, resultar, após a tributação, com uma renda líquida inferior à deste.

É justamente com a proposta de correção desse inconveniente que se concebeu o terceiro método, mais moderno, da chamada "progressividade por esca-

---

[2] CAMPA, Giuseppe. *Economia e finanza pubblica*. 3. ed. Torino: UTET Università, 2017, p. 281 e ss.

[3] CAMPA, Giuseppe. *Economia e finanza pubblica*. 3. ed. Torino: UTET Università, 2017, p. 281 e ss.

lões"[4]: segrega-se a renda do contribuinte conforme as faixas de renda definidas e aplica-se, a cada parcela da sua renda, a alíquota correspondente a cada faixa. Tal método, por ser amplamente familiar à experiência brasileira, dispensa aqui maiores comentários (vale lembrar que, no Brasil, tal lógica é operada por meio das chamadas "parcelas a deduzir").

Por fim, um quarto método que, em sede deste trabalho, deve merecer especial atenção, é o da chamada "progressividade contínua"[5]. Esse método, como observa Campa, atende a uma progressividade teórica – ideal mesmo – na medida em que o imposto devido está em função contínua da renda do contribuinte. Vale dizer, cada incremento infinitésimo de renda provoca um aumento da alíquota, mínimo que seja.

Cumpre anotar que tal método, apesar de teoricamente ideal, apresenta problemas de praticabilidade e, até por isso, é pouco adotado. Um primeiro problema é que ele permite pouca flexibilidade em relação aos demais métodos, "que podem ter em conta as múltiplas exigências dos contribuintes com diferentes níveis de renda (...), vale dizer, a efetiva distribuição de renda entre a população como, por exemplo, quantos contribuintes estão em cada classe"[6]. Um outro defeito de tal método é a dificuldade por ele proporcionada ao contribuinte de calcular o imposto devido.

2.3. As possíveis unidades imponíveis

Outra questão atinente à progressividade que pode ser analisada da ótica da ciência das finanças é aquela da escolha da unidade imponível, vale dizer: a tributação sobre a renda deve fazer referência à renda de cada indivíduo ou, em vez disso, à renda da família como um todo (seja essa família um casal com filhos, sem filhos, ou mesmo uma família unipessoal)?

A experiência brasileira com a tributação sobre a renda, na qual estamos inseridos, faz com que seja causado até certo estranhamento quando defrontados com a possibilidade de se escolher a família como núcleo impositivo do imposto sobre a renda. Contudo, aprioristicamente, qualquer uma das duas é uma opção possível, existindo justificações econômicas para cada uma delas. Mesmo assim, como observa Campa, a escolha por uma ou outra pelo ordenamento jurídico de cada país "frequentemente é feita, em concreto, com base em aspectos impassíveis de valoração pelo economista"[7].

A principal justificativa econômica para a escolha da família como unidade impositiva da tributação sobre a renda reside na constatação de que "a família é

---

4 CAMPA, Giuseppe. *Economia e finanza pubblica*. 3. ed. Torino: UTET Università, 2017, p. 281 e ss.
5 CAMPA, Giuseppe. *Economia e finanza pubblica*. 3. ed. Torino: UTET Università, 2017, p. 281 e ss.
6 CAMPA, Giuseppe. *Economia e finanza pubblica*. 3. ed. Torino: UTET Università, 2017, p. 286.
7 CAMPA, Giuseppe. *Economia e finanza pubblica*. 3. ed. Torino: UTET Università, 2017, p. 288.

por si só uma unidade econômica na qual as decisões sobre o uso da renda são tomadas considerando o bem-estar de todos os seus componentes"[8]. De fato, é bem sabido que, nas análises de microeconomia, é regra utilizar-se da família como referência (de um lado, e do outro as "empresas"), como no caso da análise de comportamentos de consumo.

Como lembra Campa[9], essa possibilidade – de considerar a família como unidade impositiva, cumulando-se, portanto, a renda dos cônjuges para fins de tributação – foi aventada pela primeira vez em 1966 pelo governo canadense em sede do Relatório Carter. O Relatório apontava a falta de equidade em se considerar as rendas individuais em vez daquela da família, na medida em que a capacidade contributiva deve ser referida à família como um todo.

Contudo, deve-se anotar que o sistema do simples cúmulo da renda dos cônjuges para fins de tributação, sem que essa soma fosse posteriormente dividida, com cada um dos cônjuges arrecadando o próprio imposto, foi de todo abandonado. Tratava-se de sistema característico de uma época em que, nas palavras de Derzi, "as legislações relativas ao Imposto de Renda, acompanhando o tratamento do direito civil dado à família, [nomeavam] apenas o cônjuge varão como sujeito passivo de imposto (cabeça do casal), pois somente ele administrava os bens (...)"[10-11].

Pois bem, entre a tributação individual da renda e o simples cúmulo (sem posterior divisão) das rendas dos cônjuges para fins de tributação, há por assim dizer "meios termos" ou, então, variações que transitam entre um e outro extremo. No fim, as principais alternativas são quatro, e se resumem ao seguinte.

> a) Renda individual: cada contribuinte declara as próprias rendas e o imposto, para cada um, é calculado sobre essas. A presença do cônjuge importa para quando são previstas deduções para cônjuge dependente; a mesma coisa para os filhos (ou outros familiares).

---

8 CAMPA, Giuseppe. *Economia e finanza pubblica*. 3. ed. Torino: UTET Università, 2017, p. 288.

9 CAMPA, Giuseppe. *Economia e finanza pubblica*. 3. ed. Torino: UTET Università, 2017, p. 288-289.

10 DERZI, M. A. M. A proteção da família na tributação da renda e nos direitos de aposentadoria: uma análise do novo enfoque ligado à capacidade contributiva, à igualdade entre os cônjuges e ao direito à intimidade no direito comparado. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* v. 39, 2013, p. 15-56 (28).

11 É digna de nota a decisão do Tribunal Constitucional Alemão, que, em 1957, reconheceu inconstitucional a adoção compulsória do sistema da simples cumulação da renda dos cônjuges para fins de tributação. Tal decisão consistiu em um verdadeiro marco na proteção à família/sua relação com a tributação. A decisão da Corte alemã influenciou também cortes de outros países europeus a reconhecerem essa mesma inconstitucionalidade, e, dessas decisões em diante, a imposição do cúmulo simples foi abandonada. Atualmente, quando algum país adota o sistema do cúmulo simples, o coloca de maneira não obrigatória, vale dizer, como uma opção do contribuinte em alternativa à tributação individual. Nos casos em que o cúmulo das rendas é imposto, ele vem acompanhado do *splitting*, tal como sucede em Portugal (DERZI, M. A. M. A família e o direito tributário. *Revista de Direito Tributário* v. 65, 1995, p. 139-149 (147-148)).

b) Cúmulo das rendas: este método era usado quando o direito de família previa a existência de um "chefe da família" (*household*, que frequentemente era o homem com a maior renda): as rendas do cônjuge e dos filhos menores eram somadas com aquelas do marido, e o imposto se aplicava sobre a soma global (com deduções e detrações). Esse sistema não é mais usado nos países desenvolvidos, em que o direito de família sancionou a paridade entre os cônjuges.
c) *Splitting* das rendas: a soma das rendas da família se divide por dois e se obtém a renda *per capita* (com uma alíquota marginal de imposto mais baixa) sobre a qual cada um dos cônjuges calcula o imposto que, multiplicado por dois, constitui o imposto global do núcleo familiar; em presença de filhos são previstas deduções ou detrações para cada filho.
d) Quociente familiar: em presença apenas dos cônjuges o quociente é exatamente igual ao do *splitting*. Mas em presença de filhos (menores ou dependentes) o conjunto das rendas se divide por um número (que é o divisor) que depende de quantos são os filhos. No sistema francês, os primeiros dois filhos aumentam o divisor em 0,5 cada um, enquanto do terceiro em diante o aumento é de 1 por filho[12].

Como se vê, o sistema do quociente familiar somente se distinguirá do *splitting* das rendas na hipótese em que os cônjuges possuírem filhos. Não sendo o caso, o divisor não será alterado pela presença de filhos, permanecendo igual a 2, tal como invariavelmente sucede com o sistema do *splitting* das rendas. Apenas de passagem, cumpre observar que, como demonstrado por Campa[13], no caso em que os cônjuges possuírem filhos, o sistema do quociente familiar, comparativamente ao do *splitting*, apresentará desvantagens em termos de equidade, especialmente no caso em que as faixas de renda forem mal desenhadas.

O que é de especial relevância aqui é registrar que, a fim de evitar que as vantagens proporcionadas pelo *splitting* comparativamente à tributação individual se deem por mero caso, na contramão de princípios de justiça fiscal, como a própria progressividade (afinal, como asseverado por Derzi, "a grande questão da tributação conjunta (com *splitting*) (...) é a redução da progressividade"[14]), é importante que a sua implementação venha acompanhada de um redesenho das faixas de renda.

Preferencialmente, tais faixas deverão ser de reduzida amplitude, e, portanto, deverão ser (é esperado que sejam) numerosas. Aliás, idealmente mesmo, a adoção do *splitting* deveria vir acompanhada da adoção de uma progressividade contínua – conceito já introduzido acima – que nada mais significa, em algum sentido, levar-se ao extremo isso de encurtar as faixas, aumentando o seu número.

---

[12] CAMPA, Giuseppe. *Economia e finanza pubblica*. 3. ed. Torino: UTET Università, 2017, p. 291.

[13] CAMPA, Giuseppe. *Economia e finanza pubblica*. 3. ed. Torino: UTET Università, 2017, p. 294 e ss.

[14] DERZI, M. A. M. A proteção da família sem repressão ou exclusão (a mulher não deve ser mantida apenas como mão de obra de reserva para o mercado). In: ABREU, Anselmo Zilet; DANIEL NETO, Carlos Augusto; COSTA, Márcio César. (org.). *Direito constitucional tributário e tributação municipal* – estudos em homenagem à Professora Elizabeth Nazar Carrazza. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2021, p. 411-434.

É certo, ademais, que o sistema do *splitting*, conquanto seja argumentavelmente mais apto a capturar corretamente a capacidade contributiva (na medida em que se refere à família), não passa isento de críticas na doutrina, entre as quais a principal é de que ele tende a desestimular o trabalho do cônjuge que aufira renda mais baixa (em grande parte dos casos, infelizmente, a mulher), na medida em que o imposto a ser por ele versado com esse sistema será, em comparação à tributação individual, mais elevado.

Acontece que essa e mesmo outras críticas ao sistema do *splitting* são refutáveis/já foram refutadas, havendo, no fim, argumentos contrários e favoráveis à sua adoção, o que apenas reforça a necessidade de – especialmente no Brasil, onde o tema vem sendo apenas timidamente discutido – estudos ulteriores sobre a matéria. Sobre essas críticas/seu refutamento, já observou Derzi:

> "Várias são as críticas levantadas contra o *splitting* conjugal. Mas a maior parte delas é refutada por autores e pela jurisprudência da Alemanha. Diz-se que (a) o *splitting* conjugal não considera a chamada poupança doméstica. Esse argumento se baseia nos estudos de inegável pertinência da economia de escala, pois está comprovado que duas pessoas residindo juntas gastam menos do que se morassem separadamente. Recomendou-se reduzir o divisor do *splitting* para 1,8 (em vez de 2 como é atualmente). Lang, entretanto, refuta esse argumento de maneira decisiva ao explicar que a poupança doméstica nada tem a ver com a transferência de ingressos entre cônjuges, regulada pelo divisor *splitting*. Ela diminui o custo de vida, justificando assim não uma interferência no divisor *splitting*, mas apenas uma redução na dedução pessoal, essencialmente necessária para a subsistência e isso o legislador já considerou.(Cf. op. cit. p. 422); (b) o *splitting* conjugal representa um desestímulo para o trabalho remunerado, extra lar, da mulher casada, tendo o efeito educativo de mantê-la em casa. A investigação mais recente de H. Haller parte da acepção de que seria preciso, antes da aplicação do *splitting*, somar aos rendimentos do outro cônjuge que trabalha, o valor em dinheiro dos serviços domésticos prestados pelo outro cônjuge. Lang observa que isso é praticamente irrealizável – considerar como renda a criação de valor para consumo próprio na esfera privada – pois teríamos também de considerar os trabalhos como construção ou reforma de casa, consertos de aparelhos domésticos, serviços de jardinagem, etc., feitos por qualquer dos cônjuges; (c) o *splitting* reduz a progressividade, em especial para as famílias mais ricas, pois dividindo altas rendas por dois, protege exatamente as pessoas que têm maior capacidade econômica. Houve um projeto, por isso, que tentou limitá-lo a dez mil marcos (10.000 DM). Tal entendimento, não obstante, foi rechaçado pelo Tribunal Constitucional (BVerfG), pois o *splitting* não é considerado uma vantagem fiscal, modificável ao gosto do legislador, porém uma tributação direcionada pelo princípio da capacidade econômica."[15]

[15] DERZI, M. A. M. A proteção da família sem repressão ou exclusão (a mulher não deve ser mantida apenas como mão de obra de reserva para o mercado). In: ABREU, Anselmo Zilet; DANIEL

3. Breve diagnóstico da progressividade no sistema atual

Documento que vem ganhando bastante atenção no contexto da reforma sobre a tributação da renda – até porque enfrentado pela exposição de motivos do Projeto de Lei n. 1.087/2025 – é a Nota Técnica "Progressividade tributária: diagnóstico para uma proposta de reforma", de autoria de Sérgio Wulff Gobetti[16].

No estudo, o autor se ocupa de demonstrar a baixa ou nula progressividade da tributação sobre a renda que se verifica nos estratos mais altos de renda, o que decorreria sobretudo do fato de a tributação efetiva sobre o lucro corporativo ser bem inferior àquela suposta a partir das alíquotas nominais de IRPJ e CSLL.

Esse cenário é verificado em todos os regimes de tributação, mas é especialmente no caso das empresas sujeitas ao Simples Nacional e ao Lucro Presumido, "cujos dividendos distribuídos respondem por aproximadamente 70% da renda desta natureza recebida pelas famílias brasileiras"[17]. Ou seja, o argumento aqui seria de que predominam lucros subtributados na pessoa jurídica e isentos na pessoa física (como fonte de renda dos mais ricos – dividendos).

O autor, então, sustenta que o objetivo da reforma deve ser reduzir ao máximo os *gaps* derivados de política fiscal (ou evasão fiscal) que erodem o potencial de arrecadação do IR. Isso não significa ter que abolir regimes/benefícios de tributação, mas apenas os excessos. Por fim, o autor sustenta que os problemas diagnosticados representam problemas não só de justiça fiscal, mas igualmente de eficiência econômica e de competitividade internacional. Em definitiva, a defesa do autor é:

> "Essa ampliação de base, com menores alíquotas e maior equidade na tributação do lucro empresarial, juntamente com alguma fórmula de tributação progressiva dos dividendos distribuídos às pessoas físicas, sem exceções, poderá promover mais justiça fiscal, além de aumentar a eficiência e a competitividade da nossa economia. Enquanto tal reforma estrutural não ocorre, medidas alternativas como a imposição de um imposto mínimo sobre os milionários podem cumprir um papel paliativo temporário, compensando a falta de progressividade no topo da pirâmide."[18]

NETO, Carlos Augusto; COSTA, Márcio César. (org.). *Direito constitucional tributário e tributação municipal* – estudos em homenagem à Professora Elizabeth Nazar Carrazza. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2021.

[16] GOBETTI, Sérgio Wulff. Progressividade tributária: diagnóstico para uma proposta de reforma. *Carta de Conjuntura* n. 65. Rio de Janeiro, out./dez. 2024. ISSN: 19828772. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/16525. Acesso em: 16 jun. 2025.

[17] GOBETTI, Sérgio Wulff. Progressividade tributária: diagnóstico para uma proposta de reforma. *Carta de Conjuntura* n. 65. Rio de Janeiro, out./dez. 2024. ISSN: 19828772. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/16525. Acesso em: 16 jun. 2025, p. 1.

[18] GOBETTI, Sérgio Wulff. Progressividade tributária: diagnóstico para uma proposta de reforma. *Carta de Conjuntura* n. 65. Rio de Janeiro, out./dez. 2024. ISSN: 19828772. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/16525. Acesso em: 16 jun. 2025, p. 8.

Para mais, entre outros tantos problemas verificáveis no atual sistema de tributação sobre a renda, aponta-se de saída a carência de atualização da tabela do IRPF. Para que se tenha ideia, estudo que simulou o que seria a tabela atualmente devida, considerando a inflação acumulada, aponta, por exemplo, que a própria faixa de isenção deveria ter seu atual limite de R$ 2.259,20 (alterado pela Medida Provisória n. 1.206/2024, convertida na Lei n. 14.848/2024) elevado para R$ 5.211,55, o que importaria na quase duplicação do número de contribuintes contemplados pela isenção (de cerca de 17 milhões para 30 milhões).

Similarmente, a ausência de ajustes no limite das parcelas de gastos com educação e dependentes é também um problema. A própria restituição do IRPF, quando devida, apresenta problema que diz com a (falta de) correção inflacionária: como se sabe, a correção dá-se pela taxa Selic, tendo em conta o período compreendido entre a liberação da restituição e a data prevista para entrega da declaração (art. 16 da Lei n. 9.250/1995), em vez de tomar por marco inicial a própria origem do indébito.

Para mais, o próprio reconhecimento indiscriminado de verbas recebidas pelo funcionalismo público dos mais altos escalões como de natureza indenizatória, em vez de remuneratória, com consequente afastamento da sua tributação a título de IRPF, merece ser repensado. No diagnóstico de Seabra de Godoi:

> "Os membros do Poder Judiciário atualmente recebem em média remunerações brutas superiores a R$ 50 mil mensais. Dessa remuneração total, a proporção das chamadas 'verbas indenizatórias' vem crescendo rapidamente nos últimos anos. Em 2007 os rendimentos isentos dos membros do Poder Judiciário e do Ministério Público correspondiam a 23% de seus rendimentos tributáveis. Em 2018 esses rendimentos isentos saltaram para praticamente 50% dos rendimentos tributáveis."[19]

E, ao mesmo tempo em que esses e outros tantos problemas se verificam, o que se observa é que, mesmo no atual contexto de crescentes discussões sobre a reforma da tributação sobre a renda, vem-se fazendo de cego para a experiência de países estrangeiros, que ostentam possibilidades totalmente estranhas à realidade brasileira de até então, mas que poderiam estar sendo tidas em conta nos debates nacionais, na medida em que eventualmente dotadas de potencial para combater as mazelas do atual sistema (o que, certamente, deveria ser objeto de estudos ulteriores). Acertamos no diagnóstico e, ao que tudo indica, erraremos no medicamento.

---

[19] GODOI, Marciano Seabra de. Uma análise jurídica e socioeconômica da reforma da tributação da renda das pessoas físicas proposta pelo Projeto de Lei n. 1.087/2025. *Revista Direito Tributário Atual* v. 59. São Paulo: IBDT, 2025, p. 401-424 (409). DOI: 10.46801/2595-6280.59.18.2025.2744. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2744. Acesso em: 16 jun. 2025.

Mencione-se, por exemplo, o já abordado sistema do *splitting* das rendas (em detrimento à tributação individual) e o conceito de progressividade contínua (ou, em todo caso, a necessidade de se repensar a estruturação das atuais faixas de renda, adotando-se um número maior de faixas e reforçando-se a progressividade no manejo das alíquotas).

4. Apreciação crítica do PL n. 1.087/2025

Dois pontos do Projeto de Lei n. 1.087/2025 dizem especialmente com a progressividade e, portanto, serão objeto de análise por este breve ensaio: (i) a isenção reconhecida para as rendas de até R$ 5.000,00 mensais, acompanhada de uma progressividade contínua reconhecida para o intervalo entre R$ 5.000,00 e R$ 7.000,00, e (ii) o imposto de renda mínimo da pessoa física, que se convencionou abreviar por "IRPFM".

4.1. Isenção até R$ 5.000,00 e progressividade contínua até R$ 7.000,00

Quanto ao primeiro ponto, a proposição do PL n. 1.087/2025 é elevar o limite da atual faixa de isenção até R$ 5.000,00, o que viria acompanhado da sujeição da renda compreendida entre esse marco e os R$ 7.000,00, ao que se poderia reconhecer como uma progressividade contínua.

Mais especificamente, o que acontece é que, na conformidade de um redutor que conta com uma sofisticada metodologia de cálculo, quem recebe até R$ 5.000,00 mensais é contemplado por uma redução tal que anula o que, de outra forma, seria o imposto devido. No outro extremo, os contribuintes que percebem exatos R$ 7.000,00 – e obviamente os contribuintes dele em diante – não são contemplados por redução alguma, sujeitando-se ao que de outra forma seria a alíquota aplicável (no caso, estar-se-á já na faixa e, portanto, na alíquota máxima, de 27,5%).

No "meio do caminho", i.e., entre os marcos de R$ 5.000,00 e R$ 7.000,00, o que acontece é que a redução decresce comportando-se como uma função de primeiro grau, podendo-se então reconhecer uma espécie de progressividade contínua.

Por mais que a proposta seja de escopo louvável, laborando a favor da progressividade na simples medida em que amplia a faixa de isenção do IRPF, ela conta com variados pontos passíveis de crítica, a começar por que as modificações foram implementadas sobre uma tabela não ajustada/corrigida do IRPF, de forma que essa própria ampliação da faixa de isenção acaba tendo o que seria a sua benesse anulada.

Ora, ela acaba, então, não se propondo a fazer mais do que um ajuste/correção prévio deveria já ter feito há muito tempo. Aliás, se propõe até a menos: como visto acima, tendo em conta apenas a inflação acumulada no período, a faixa de isenção, se ajustada, deveria estar hoje em R$ 5.211,55, o que excede os R$ 5.000,00 propostos.

A propósito, o próprio fato de somente o limite da faixa de isenção estar sendo alterado é um problema. A uma, pois, da mesma forma que a sua correção é imperativa para o só propósito de fazer frente à inflação, a correção de todas as demais faixas também o é.

A duas, pois, tendo o PL proposto tais alterações "por cima" de uma tabela não atualizada/corrigida, o que se tem no fim do dia são apenas três faixas, o que parece ir na contramão de uma progressividade ideal: (1) a faixa de isenção, que se estende de R$ 0,00 a R$ 5.000,00; (2) a faixa que se sujeita a uma progressividade contínua, de 5.000,01 a R$ 7.000,00; e (3) a última faixa, que se sujeita à alíquota de 27,5%, compreensiva das rendas mensais de R$ 7.000,01 em diante. Como observaram Derzi e Moura:

> "É inegável que são poucas as faixas e muito tímidos os intervalos de renda entre elas. O resultado prático acaba sendo uma alíquota máxima (27,5%) que tem o potencial de onerar rendimentos muito próximos do que o PL atual intenciona isentar.
> (...)
> Bastaria, portanto, que o PL propusesse a isenção nos mesmos patamares prometidos pelo presidente Lula, mas avançasse na promoção de uma progressividade genuína, criando outras faixas de renda e permitindo que as alíquotas mais elevadas incidissem apenas sobre rendimentos – devidamente comprovados pelos órgãos técnicos – auferidos pela parcela mais favorecida da população."[20]

4.2. Imposto de Renda mínimo da pessoa física

Já quanto ao segundo ponto a ser aqui analisado – o IRPF mínimo –, o que se tem é uma nova forma de tributação, cujo propósito é compensar a perda arrecadatória decorrente da medida isentiva acima comentada, em atenção a preceito de responsabilidade fiscal (Lei Complementar n. 101/2000).

O IRPFM, enquanto para alguns seria um mero mecanismo novo dentro do já existente IRPF[21], para outros consistiria em tributo novo[22]. Existem argumentos

---

[20] DERZI, Misabel Abreu Machado; MOURA, Fernando. Isenção de IR até R$ 5.000: atecnias em busca de maior justiça tributária. *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-mar-28/pl-1087-2025-atecnias-em-busca-de-maior-justica-tributaria/. Acesso em: 16 jun. 2025.

[21] ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Comentários ao Projeto de Lei n. 1.087/2025. *LinkedIn*. Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/leonardoaguirra_coment%C3%A1rios-ao-pl-10872025-activity-7325844882026065921-ccG3?utm_source=share&utm_medium=member_desktop&rcm=ACoAADNsu4wBXY3Q5P3xUVJcxOfsKXnXOUSB9IM. Acesso em: 16 jun. 2025.

[22] BIFANO, Elidie Palma. Projeto de Lei 1.087/25: estamos diante de mais uma confusão tributária? *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-abr-02/o-projeto-de-lei-1-087-25-estamos-diante-de-mais-uma-confusao-tributaria/. Acesso em: 16 jun. 2025. SOARES, Júlio Cesar; MARON, Márcio. O PL 1.087/2025 e a instituição do Imposto de Renda sobre dividendos. *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-mai-02/o-pl-1-087-2025-e-a-instituicao-do-imposto-de-renda-sobre-dividendos/. Acesso em: 16 jun. 2025.

fortes para sustentar esta última hipótese, que, se aceita, significará um vício de inconstitucionalidade formal, em afronta ao art. 154 da Constituição: tratar-se-ia da União exercendo a sua competência residual para instituição de tributos, o que deveria estar sendo feito por meio de lei complementar.

Em todo caso, o mecanismo de funcionamento do IRPFM é o seguinte: tem-se o que Andrade[23] chama de uma *porta de entrada* do tributo (é o que atrai a sua incidência), que consiste em a pessoa física receber mais de R$ 600 mil por ano "enquanto total de rendimentos considerados como renda recorrente" – incluídos, portanto, dividendos percebidos pela pessoa física. Essa porta de entrada comporta, ela própria, a possibilidade de determinadas deduções (por exemplo, ganho de capital, por não recorrente).

De sua vez, a *base de cálculo* do IRPFM consiste em uma segunda camada de deduções, após aquelas já previstas na própria "porta de entrada" (p. ex., rendimentos da poupança, indenizações por acidente de trabalho, entre outros).

Ainda, a *regra de complementação* de carga tributária prevê alíquotas que, conforme uma sofisticada metodologia de cálculo, podem variar entre 0% e 10%, a depender da posição em que se situe a renda anual recorrente da pessoa física entre o intervalo de R$ 600 mil a R$ 1,2 milhão.

Por fim, após se chegar ao IRPFM que a princípio seria devido, pode ser que incida ainda um *redutor* (operado através da concessão de crédito a ser abatido), que busca garantir que as alíquotas efetivas da tributação corporativa (IRPJ e CSLL) sobre a fonte pagadora dos dividendos e do IRPFM, somadas, não excedam as alíquotas nominais somadas de IRPJ e CSLL (como regra geral, 34%) da pessoa jurídica. Dois dos principais alvos das críticas que o IRPFM vem recebendo pela doutrina residem justamente nesse redutor.

Uma primeira crítica é a de que, para se calcular a alíquota/a carga tributária efetiva da pessoa jurídica para fins de determinação do redutor, o projeto erroneamente considera o lucro contábil, em vez do lucro fiscal, desconsiderando "que a apuração do lucro presumido é o efetivo lucro da empresa nesse regime. Aqui, aparentemente, o racional econômico se sobrepôs ao racional jurídico"[24].

Uma segunda crítica é que o teto definido para o IRPFM (o propósito do redutor é justamente impedir que ele seja ultrapassado) é identificado nas alíquotas nominais de IRPJ e CSLL da pessoa jurídica pagadora dos dividendos (regra geral, 34%). Ora, sendo o propósito do IRPFM garantir uma tributação mínima

---

[23] ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Comentários ao Projeto de Lei n. 1.087/2025. *LinkedIn*. Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/leonardoaguirra_coment%C3%A1rios-ao-pl-10872025-activity-7325844882026065921-ccG3?utm_source=share&utm_medium=member_desktop&rcm=ACoAADNsu4wBXY3Q5P3xUVJcxOfsKXnXOUSB9IM. Acesso em: 16 jun. 2025.

[24] ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Comentários ao Projeto de Lei n. 1.087/2025. *LinkedIn*. Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/leonardoaguirra_coment%C3%A1rios-ao-pl-10872025-activity-7325844882026065921-ccG3?utm_source=share&utm_medium=member_desktop&rcm=ACoAADNsu4wBXY3Q5P3xUVJcxOfsKXnXOUSB9IM. Acesso em: 16 jun. 2025.

da pessoa física, é claro que o incremento de tributação que visa assegurar esse mínimo deve ser limitado tendo em conta as alíquotas que valem para a pessoa física (no caso a maior, de 27,5%). Afinal, é à capacidade contributiva da pessoa física – que de modo algum se comunica com a da pessoa jurídica na qual ela tem participação acionária e da qual portanto recebe dividendos – que se faz referência.

Deseja-se a capacidade contributiva da pessoa física, limita-se pelas alíquotas da pessoa jurídica e busca-se um conceito de lucro fora do direito, revogando, ainda que parcialmente, de maneira nada transparente, benefícios fiscais concedidos.

Por fim, outra das principais críticas ao PL n. 1.087/2025 que dizem com o IRPFM consiste em que ele representa a quebra do chamado modelo de integração entre a tributação das pessoas físicas e jurídicas, ao não distinguir entre sociedades de pessoas e de capital (naquelas primeiras, como se sabe, a tributação ocorre apenas na pessoa jurídica). Tributa-se indistintamente os dividendos distribuídos por qualquer delas, o que, por mais que no caso das sociedades de capital esteja legitimado, no caso das sociedades de pessoas (pense-se nos profissionais liberais tais como advogados e médicos) importa em bitributação. Como observaram Derzi e Moura:

> "Em razão da natureza [das atividades das sociedades de pessoas], tais pessoas jurídicas auferem lucro apenas em razão de uma ficção legal. A sua riqueza se confunde com a de seus sócios, na medida em que há uma correspondência direta entre as receitas auferidas e os serviços por eles pessoalmente prestados. Dito de outro modo, inexiste riqueza autônoma na distribuição desses rendimentos aos sócios a reclamar nova incidência do imposto de renda, sob pena de efetiva bitributação."[25]

No mesmo sentido é a crítica de Scaff: por mais que a remuneração dos sócios de sociedades de capital dê-se pela rubrica de "distribuição de dividendos", o que se tem de fato é que tais "dividendos" não se prestam para remunerar o capital, mas o próprio trabalho. O PL n. 1.087/2025 faz-se de cego para esse fato e adota uma postura nominalista, tributando tais rendimentos como se lucro fossem:

> "Na prática, o PLP adota o nominalismo, carretando que os rendimentos do trabalho serão tributados como se fossem lucros, pois, nas sociedades de pessoas, o trabalho dos sócios é remunerado utilizando-se o *nomen juris* de dividendos. A incidência tributária deve distinguir o que é remuneração de capital do que é remuneração do trabalho, embora, nos dois casos, sejam batizados de dividendos.

[25] DERZI, Misabel Abreu Machado; MOURA, Fernando. Isenção de IR até R$ 5.000: atecnias em busca de maior justiça tributária. *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-mar-28/pl-1087-2025-atecnias-em-busca-de-maior-justica-tributaria/. Acesso em: 16 jun. 2025.

> O idêntico *nomen juris* não muda a natureza jurídica daquele rendimento. Um acionista da Petrobras investiu capital e recebe dividendos, embora jamais tenha trabalhado naquela empresa; um sócio de uma empresa do Simples também recebe dividendos, que decorre de seu trabalho, e não de capital investido sem trabalho. Salta aos olhos a diferença fática nas duas situações, que está no valor do trabalho para a apuração dos lucros distribuídos."[26]

Nem mesmo o piso em que fixada a "porta de entrada" do IRPFM tem passado isento de críticas pela doutrina, e não sem razão. Como demonstrou Seabra de Godoi, o patamar de R$ 50.000,00 mensais/R$ 600.000 anuais entra em contradição com a própria justificação do projeto, qual seja a de eliminar a subtributação/fraca progressividade que se observa nas camadas mais elevadas de renda, na medida em que deixa de fora da incidência do IRPFM, inclusive, uma parcela significativa do 1% mais rico da população[27].

5. Considerações finais

Em definitiva, por mais que o PL n. 1.087/2025 traga inovações louváveis em termos de favorecimento da progressividade da tributação sobre a renda – caso da isenção até os R$ 5.000,00 acompanhada da progressividade contínua deste patamar até os R$ 7.000,00, além do IRPF mínimo –, essas próprias inovações comportam em si problemas consideráveis (pense-se no baixo gatilho do IRPFM, na confusão entre sociedades de pessoas e de capital…). Isso, somado a outros fatores que o projeto ignora (a própria necessidade de correção da tabela do IRPF), importa em que muitas das que seriam suas benesses acabam por ser anuladas (p. ex., uma faixa de isenção que fica aquém do devido, fosse ela corrigida).

Para mais, o projeto confunde conceitos e incorre em contradições (pense-se na confusão entre sociedades de pessoa e de capital, importando na quebra do modelo integrativo daquelas primeiras, com sua consequente bitributação), ou mesmo dá passos para trás em termos de progressividade (pense-se nas faixas do IRPF, que, com a aprovação do projeto, serão reduzidas a apenas três; pense-se ainda que a alíquota máxima, de 27,5%, estará muito próxima ao limite da faixa de isenção).

O projeto, por fim, perde a oportunidade da correção da (falta de) progressividade do sistema em variados pontos, o que, espera-se, deverá ser ainda objeto

---

[26] SCAFF, Fernando Facury. Tributação disfarçada de dividendos e tributação disfarçada de lucros. *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-abr-14/tributacao-disfarcada-de-dividendos-e-distribuicao-disfarcada-de-lucros/. Acesso em: 16 jun. 2025.

[27] GODOI, Marciano Seabra de. Uma análise jurídica e socioeconômica da reforma da tributação da renda das pessoas físicas proposta pelo Projeto de Lei n. 1.087/2025. *Revista Direito Tributário Atual* v. 59. São Paulo: IBDT, 2025, p. 401-424 (416 e ss.). DOI: 10.46801/2595-6280.59.18.2025.2744. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2744. Acesso em: 16 jun. 2025.

da reforma sobre a tributação sobre a renda, da qual o PL n. 1.087/2025 não deve ser entendido como mais do que um primeiro passo. Nas discussões que ainda se seguirão, espera-se que sejam tidos em conta conceitos provenientes da ciência das finanças ou mesmo da experiência estrangeira, que até o momento vêm sendo ignorados, inclusive pelo próprio PL n. 1.087/2025.

É, enfim, de se questionar se o projeto mostra-se apto a sequer fazer frente à sua justificação alegada, qual seja a de combater a baixa ou nula progressividade verificada principalmente nos estratos mais elevados de renda. São, enfim, muitos os problemas de progressividade do sistema que remanescerão mesmo com a eventual aprovação do PL n. 1.087/2025, e este trabalho espera ter contribuído esclarecendo alguns deles, bem como aventando caminhos para solucioná-los.

Referências bibliográficas

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Comentários ao Projeto de Lei n. 1.087/2025. *LinkedIn*. Disponível em: https://www.linkedin.com/posts/leonardoaguirra_coment%C3%A1rios-ao-pl-10872025-activity-7325844882026065921-ccG3?utm_source=share&utm_medium=member_desktop&rcm=ACoAADNsu4wBXY3Q5P3xUVJcxOfsKXnXOUSB9IM. Acesso em: 16 jun. 2025.

BIFANO, Elidie Palma. Projeto de Lei 1.087/25: estamos diante de mais uma confusão tributária? *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-abr-02/o-projeto-de-lei-1-087-25-estamos-diante-de-mais-uma-confusao-tributaria/. Acesso em: 16 jun. 2025.

CAMPA, Giuseppe. *Economia e finanza pubblica*. 3. ed. Torino: UTET Università, 2017, p. 278 e ss.

DERZI, M. A. M. A família e o direito tributário. *Revista de Direito Tributário* v. 65, 1995, p. 139-149 (147-148).

DERZI, M. A. M. A proteção da família na tributação da renda e nos direitos de aposentadoria: uma análise do novo enfoque ligado à capacidade contributiva, à igualdade entre os cônjuges e ao direito à intimidade no direito comparado. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* v. 39, 2013, p. 15-56 (28).

DERZI, M. A. M. A proteção da família sem repressão ou exclusão (a mulher não deve ser mantida apenas como mão de obra de reserva para o mercado). In: ABREU, Anselmo Zilet; DANIEL NETO, Carlos Augusto; COSTA, Márcio César. (org.). *Direito constitucional tributário e tributação municipal* – estudos em homenagem à Professora Elizabeth Nazar Carrazza. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2021, p. 411-434.

GOBETTI, Sérgio Wulff. Progressividade tributária: diagnóstico para uma proposta de reforma. *Carta de Conjuntura* n. 65. Rio de Janeiro, out./dez. 2024. ISSN: 19828772. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/16525. Acesso em: 16 jun. 2025.

GODOI, Marciano Seabra de. Uma análise jurídica e socioeconômica da reforma da tributação da renda das pessoas físicas proposta pelo Projeto de Lei n. 1.087/2025. *Revista Direito Tributário Atual* v. 59. São Paulo: IBDT, 2025, p. 401-424 (409). DOI: 10.46801/2595-6280.59.18.2025.2744. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2744. Acesso em: 16 jun. 2025.

SCAFF, Fernando Facury. Tributação disfarçada de dividendos e tributação disfarçada de lucros. *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-abr-14/tributacao-disfarcada-de-dividendos-e-distribuicao-disfarcada-de-lucros/. Acesso em: 16 jun. 2025.

SOARES, Júlio Cesar; MARON, Márcio. O PL 1.087/2025 e a instituição do Imposto de Renda sobre dividendos. *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-mai-02/o-pl-1-087-2025-e-a-instituicao-do-imposto-de-renda-sobre-dividendos/. Acesso em: 16 jun. 2025.

IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual

IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

ARTIGOS – Monitores

O Uso das Políticas Públicas Tributárias Fomentadas na OCDE como Reforço Argumentativo nos Poderes Executivo e Legislativo Brasileiros: um Estudo das Manifestações Identificadas entre 2015 e 2025

Alina Miyake
Mestranda em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Pesquisadora em Direito Tributário e Direito Econômico na Fundação Getulio Vargas e no Grupo de Estudos para Reforma do Imposto de Renda no Brasil (GERIR). Advogada em São Paulo.

Aspectos introdutórios

A política fiscal internacional funciona em redes[1], com blocos de influência entre países. Muitas vezes os países exportadores de capital impõem seus padrões como condição para o investimento em jurisdições importadoras de capitais. Isso é o que Martin Hearson diagnostica como a imposição de *standards* por países do Norte Global[2].

Diante disso, em uma era de globalização, que oscila entre convergências internacionais e conflito, os Estados nacionais buscam estar estrategicamente alinhados com os seus pares. Sob uma perspectiva da política fiscal, muitas das medidas de alinhamento/cooperação são fomentadas no âmbito de organizações internacionais, como, por exemplo, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico ("OCDE") e a Organização das Nações Unidas ("ONU").

A influência das políticas públicas às regras efetivamente implementadas pode se dar por meio da internalização de *hard law* (na forma de leis, decretos, instruções normativas *etc*., observado o sistema de legalidade de cada um dos Estados nacionais)[3] ou por meio de *soft law* (na forma de relatórios, recomendações, costumes e outras diretrizes de conduta que não são respaldadas pelo direito tradicional, *i.e.*, *hard law*, mas tem alguma influência de um sistema jurídico nacional)[4].

---

1 Cf. CHRISTIANS, Allison. Networks, norms, and national tax policy. *Washington University Global Studies Law Review* v. 9, n. 1, jan. 2010, p. 1-37. Disponível em: https://journals.library.wustl.edu/globalstudies/article/512/galley/17351/view/. Acesso em: 28 jun. 2025.

2 Cf. HEARSON, Martin. *Imposing standards*: the North-South dimension to global tax politics. Ithaca: Cornell University Press, 2021, p. 50 s. Disponível em: https://d119vjm4apzmdm.cloudfront.net/open-access/pdfs/9781501756009.pdf. Acesso em: 26 jun. 2025.

3 Cf. SHAW, Malcolm N. *International law*. 6. ed. Cambridge: Cambridge University Press, 2008. ABBOTT, Kenneth W.; SNIDAL, Duncan. Hard and soft law in international governance. *International Organization* v. 54, n. 3, 2000, p. 421-423. Disponível em: http://www.jstor.org/stable/2601340. Acesso em: 26 jun. 2025.

4 Cf. SHAW, Malcolm N. *International law*. 6. ed. Cambridge: Cambridge University Press, 2008, p.

Embora *hard law* e *soft law* não sejam equivalentes, há o crescente fenômeno de conversão de elementos alienígenas aos sistemas jurídicos internacionais nas políticas tributárias nacionais. Esse fenômeno foi tratado (sob uma perspectiva de direito internacional) por Anna di Robilant[5] como a multiplicação e complexidade de sistemas não vinculantes, destacando a potencial concorrência na "privatização" da produção de normas.

Nesse trabalho, o objetivo é identificar as possíveis formas de internalização das discussões travadas no âmbito das organizações internacionais, *i.e.*, as formas de conversão de *soft law* em *hard law*. Embora esse colonialismo na absorção de *standards* estrangeiros sem maiores críticas seja controverso e problemático, a princípio[6], a efetiva transformação em *hard law* por meio de um devido processo legislativo, com a efetiva promulgação de uma regra inspirada nessas discussões (*i.e.*, lei, decreto, instrução normativa, conforme as competências fixadas por lei/acordo internacional), com o devido processo legislativo suscita menores problemas interpretativos, haja vista que a lei tributária doméstica deve ser interpretada de acordo com as normas da Lei n. 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – "CTN")[7] e outras normas interpretativas do direito brasileiro.

A *hard law* também pode decorrer da assinatura de um instrumento de direito internacional público (como, por exemplo, um Acordo para Evitar a Dupla Tributação – "ADT", de um *Tax Information Exchange Agreement* – "TIEA" ou da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, entre outros). Nesse caso, as normas interpretativas estão na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados ("CVDT")[8] e em eventuais regras convencionadas pelas partes no acordo.

No entanto, a *soft law* (na forma de relatórios de organizações internacionais, *guidelines*, códigos de conduta *etc.*), apesar de não ter qualquer vinculação com o sistema jurídico pátrio, tem tido uma enorme influência enquanto reforço argumentativo nos trabalhos dos Poderes Executivo e Legislativo, os quais, como veremos a seguir, têm implementado políticas públicas tributárias sem a devida crítica ou adaptação ao sistema jurídico pátrio, sob a alcunha de "alinhamento internacional".

83-84. DI ROBILANT, Anna. Genealogies of soft law. *The American Journal of Comparative Law* v. 54, n. 3, 2006, p. 499. Disponível em: http://www.jstor.org/stable/20454506. Acesso em: 27 jun. 2025; ABBOTT, Kenneth W.; SNIDAL, Duncan. Hard and soft law in international governance. *International Organization* v. 54, n. 3, 2000, p. 421-423. Disponível em: http://www.jstor.org/stable/2601340. Acesso em: 26 jun. 2025.

5 Cf. DI ROBILANT, Anna. Genealogies of soft law. *The American Journal of Comparative Law* v. 54, n. 3, 2006, p. 499-500. Disponível em: http://www.jstor.org/stable/20454506. Acesso em: 27 jun. 2025.

6 Vide exceção na Seção 2.6.

7 Cf. Capítulo IV do CTN (arts. 107-112).

8 Promulgada pelo Decreto n. 7.030/2009.

À luz do direito posto (ainda que sem efeitos nesse momento), o objetivo desse trabalho é examinar as estratégias empregadas pelos Poderes Executivo e Legislativo brasileiros para fazer valer a dinâmica de influência das políticas públicas tributárias fomentadas na OCDE às normas implementadas no Brasil. Este trabalho não pretende esgotar as discussões sobre o tema, mas apenas dar luz ao debate.

1. As categorias de medidas de alinhamento fiscal à OCDE no direito brasileiro

Nos últimos anos, o Governo brasileiro vem implementando algumas medidas tributárias e/ou de combate à lavagem de dinheiro e financiamento do terrorismo como forma de alinhamento à OCDE, as quais podem ser divididas em: (i) normas introduzidas em razão da participação na *Inclusive Framework* do Projeto *Base Erosion and Profit Shifting* ("BEPS") conduzido pela OCDE e pelo Grupo dos 20 ("G20"), no *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* ("Fórum Global") e na *Financial Action Task Force* ("FATF") e (ii) regras implementadas em razão da tentativa de acessão do Brasil à OCDE[9].

No primeiro grupo de medidas estão incluídos:

– Os mecanismos de troca de informações para fins fiscais[10], notadamente:
  • o *Common Reporting Standard* ("CRS")[11], com a introdução paralela de programas temporários de repatriação de recursos (*voluntary disclosure*),

[9] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Roadmap for the OECD accession process of Brazil. Reunião do Conselho Ministerial, 9–10 jun. 2022*. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2022. Disponível em: https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias/2022/junho/roadmap-oecd-accession-process-brazil-en.pdf. Acesso em: 17 jun. 2025.

[10] Com base na Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária (Decreto n. 8.842/2016), art. 6º da Lei Complementar n. 105/2001 e art. 3º, inciso XII, do Decreto n. 3.724/2001 (introduzido pelo Decreto n. 8.303/2014) bem como os TIEAs com Reino Unido (Decreto n. 9.815/2019), Bermudas (Decreto n. 11.612/2023), Jérsei (Decreto n. 9.969/2019), San Marino (Decreto n. 11.862/2023) e Suíça (Decreto n. 9.814/2019). Além desses, o Brasil assinou e não promulgou TIEAs com Ilhas Cayman, Guernsey, Jamaica e Uruguai.

[11] Nos termos do *Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information* ("MCAA-CRS") (cf. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio Automático de Informações Financeiras (MCAA – CRS)*. Regulamentado pela Instrução Normativa RFB n. 1.680/2016. Brasília, 8 nov. 2016 (atualizado em 13 mar. 2025). Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/convencao-multilateral-sobre-assistencia-mutua-administrativa-em-materia-tributaria/acordo-multilateral-entre-autoridades-competentes-sobre-o-intercambio-automatico-de-informacoes-financeiras-mcaa-crs. Acesso em: 17 jun. 2025), Instrução Normativa emitida pela Receita Federal do Brasil ("RFB") n. 1.571/2015 (conforme emendada pela Instrução Normativa RFB n. 1.764/2017) e Instrução Normativa RFB n. 1.680/2016 (conforme emendada pelas Instruções Normativas RFB n. 1.764/2017 e n. 1.905/2019).

como o Regime Especial de Regularização Geral de Bens Cambial e Tributária ("RERCT")[12];
- O *Country-by-Country Report* ("*CbC Report*")[13];
- A troca automática de *rulings* (que inclui Soluções de Consulta proferidas pela RFB)[14] e
- A *Crypto-Asset Reporting Framework* ("CARF"[15]) ou, na nomenclatura brasileira, Declaração de Criptoativos ("DeCripto")[16];

– A regulamentação formal do procedimento amigável (*mutual agreement procedure* – "MAP") unilateral e bilateral por iniciativa do contribuinte previsto no art. 25(1)(2) das Convenções Modelo da OCDE e da ONU ("CM-OCDE" e "CM-ONU")[17];

---

[12] Nos termos das Leis n. 13.254/2016, n. 13.428/2017 e arts. 9º-17 da Lei n. 14.973/2024 e Instruções Normativas RFB n. 1.627/2016 e n. 2.221/2024.

[13] Nos termos do *Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports* ("MCAA-CbC") (cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio de Relatórios País a País (MCAA – CbC)*. Declaração de adesão do Brasil, 08 nov. 2016 (atualizado em 23 dez. 2021). Brasília: Receita Federal do Brasil, 2016. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/convencao-multilateral-sobre-assistencia-mutua-administrativa-em-materia-tributaria/acordo-multilateral-entre-autoridades-competentes-sobre-o-intercambio-de-relatorios-paisapais-CBC. Acesso em: 17 jun. 2025), Instrução Normativa RFB n. 1.681/2016 (conforme emendada pelas Instruções Normativas RFB n. 1.709/2017, n. 1.722/2017 e n. 2.161/2023). No caso do intercâmbio de informações com os EUA, a troca é respaldada por: Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos, firmado em Brasília, em 20 de março de 2007 (chamado *tax information exchange agreement* – "TIEA Brasil-EUA"), promulgado pelo Decreto n. 8.003/2013 e (ii) Acordo entre a Autoridade Competente dos Estados Unidos da América e a Autoridade Competente da República Federativa do Brasil para o Intercâmbio de Declarações País a País (cf. INTERNAL REVENUE SERVICE; RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Acordo de Cooperação na Área Tributária entre a República Federativa do Brasil e os Estados Unidos da América* – versão em português (Country-by-Country Reporting – CbC). Brasília: RFB, 13 nov. 2014. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/estados-unidos-da-america/cbc-versao-em-portugues.pdf. Acesso em: 18 jun. 2025).

[14] Nos termos do art. 3º-A e Anexo II da Instrução Normativa RFB n. 1.396/2013 (conforme introduzido pela Instrução Normativa RFB n. 1.689/2017) (atualmente revogado); art. 15 da Instrução Normativa RFB n. 2.058/2021.

[15] Abreviação dada pela OCDE, não confundir com o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

[16] Nos termos do art. 44 da Lei n. 14.754/2023 ("Lei das *Offshores*"), *Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Information pursuant to the Crypto-Asset Reporting Framework* ("MCAA-CARF") (cf. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Brazil* – CARF MCAA (Certified True Copy). Brasília: Receita Federal do Brasil, 2025. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/convencao-multilateral-sobre-assistencia-mutua-administrativa-em-materia-tributaria/carf/brazil-carf-mcaa-certified-true-copy.pdf/view. Acesso em: 17 jun. 2025) e Instrução Normativa RFB n. 1.888/2019 (conforme emendada pela Instrução Normativa RFB n. 1.899/2019) a ser substituída pela DeCripto (vide Seção 2.7).

[17] Nos termos das Instruções Normativas RFB n. 1.669/2016 (revogada) e n. 1.846/2018 (vigente).

– A obrigatoriedade de declaração do beneficiário efetivo das entidades jurídicas brasileiras[18]; e
– A implementação de uma regra que pretende ser um *Qualified Domestic Top-up Tax* ("QDMTT") para os propósitos do Pillar II[19] e
– A tentativa de introdução da Declaração de Planejamento Tributário ("DPLAT")/Declaração de Informações de Operações Relevantes ("DIOR")[20].

No segundo grupo de medidas, estão:

– A alteração das regras de preços de transferência (*transfer pricing* – "TP")[21];
– A progressiva (tentativa de) extinção do Imposto sobre Operações Financeiras incidente sobre Operações de Câmbio ("IOF/Câmbio")[22] e
– O alinhamento do regime de tributação sobre o consumo às *OECD Value Added Tax ("VAT")/Goods and Services Tax ("GST") Guidelines*[23].

Além dessas medidas, identificamos outras normas de natureza tributária relevantes, as quais recebem a justificativa de alinhamento internacional, são elas:

– A tributação sobre dividendos;
– A tributação sobre ganho de capital indireto;
– A tributação de *offshores*;
– A introdução do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física Mínimo ("IRPF-M");
– Os programas de redução de litigiosidade e *cooperative compliance* tributários.

Nas Seções a seguir, avaliaremos a *soft law* como um mecanismo de reforço argumentativo para a aprovação e/ou introdução das regras categorizadas acima.

---

[18] Nos termos dos arts. 8-9 e 19-21 da Instrução Normativa RFB n. 1.634/2016, arts. 8-9 e 19-21 da Instrução Normativa RFB n. 1.863/2018 e arts. 54-56 da Instrução Normativa RFB n. 2.119/2022.

[19] Nos termos da Medida Provisória n. 1.262/2024, Lei n. 15.079/2024 e Instrução Normativa RFB n. 2.228/2024 (conforme emendada pelas Instruções Normativas RFB n. 2.245/2024 e n. 2.259/2025).

[20] Nos termos da Medida Provisória n. 685/2015 e do Ato Declaratório Executivo da Coordenação-Geral de Fiscalização ("COFIS") n. 60/2015.

[21] Nos termos da Medida Provisória n. 1.152/2022, Lei n. 14.596/2023 e Instrução Normativa RFB n. 2.161/2023 (conforme emendada pelas Instruções Normativas RFB n. 2.246/2024 e n. 2.249/2025).

[22] Nos termos do art. 15-C do Decreto n. 6.306/2007 (conforme introduzido pelo Decreto n. 10.997/2022, alterado pelo Decreto n. 11.153/2022), revogado pelos Decretos n. 12.466/2025 e n. 12.499/2025.

[23] Referência a ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: https://doi.org/10.1787/9789264271401-en. Acesso em: 18 jun. 2025.

2. Medidas de alinhamento ao Projeto BEPS, Fórum Global e/ou FATF

Nessa Seção analisaremos as medidas implementadas no Brasil sob a alcunha de alinhamento ao Projeto BEPS, enquanto *minimum standard* da *Inclusive Framework* de que o Brasil é membro[24]. É importante mencionar que nunca houve qualquer decisão democrática sobre a intenção do país ser membro da *Inclusive Framework*. O art. 5º, incisos IV-VIII, da Lei n. 12.649/2012 (com redação dada pela Lei n. 12.995/2014) permitem que o Poder Executivo faça pagamentos ao Fórum Global, ao CFA, à FATF, ao *Forum on Tax Administration* ("FTA"), ao grupo de coordenação e administração da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária e ao Projeto BEPS. Diante disso, há de reconhecer a legitimidade orçamentária para o país colaborar (pagando quaisquer taxas de participação) e comparecer a eventos do Projeto BEPS (os quais hoje são basicamente da *Inclusive Framework*)[25].

Além disso, o Acordo de Cooperação entre a República Federativa do Brasil e a OCDE, firmado em Paris, em 3 de junho de 2015[26] ("Acordo de Cooperação Brasil-OCDE") respalda a contribuição brasileira, indicando em seu anexo a condição do Brasil como associado ao CFA e do Projeto BEPS e membro do Fórum Global.

Essa cooperação entre Brasil e OCDE poderia se dar[27]: (i) por meio de visitas de representantes da partes; (ii) realização de estudos conjuntos, incluindo avaliações de políticas setoriais e nacionais e outras análises específicas; (iii) intercâmbio de informações e/ou dados estatísticos que possam servir de base para análises futuras ou em curso; (iv) participações em reuniões, seminários, eventos, inclusive atividades de âmbito regional; (v) colaboração entre especialistas e representantes das partes, incluindo missões e a cessão temporária ou empréstimo de integrantes do quadro funcional da OCDE, autoridades e especialistas no Brasil, assim como a cessão temporária ou empréstimo de funcionários de órgãos governamentais brasileiros à OCDE; (vi) incentivo à participação do Brasil em órgãos e projetos da OCDE e (vii) envolvimento do Brasil na revisão e no desenvolvimento de instrumentos e normas de políticas da OCDE.

Os itens (vi) e (vii) respaldam a participação do Brasil nas discussões no escopo da *Inclusive Framework* e Fórum Global e no desenho das políticas públicas

---

[24] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Inclusive framework on BEPS*: composition. Paris: OECD, 2024. Disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf. Acesso em: 19 jun. 2025.

[25] Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Resposta à solicitação de acesso à informação* – NUP 18800.251830/2025-18. Brasília, DF, 18 jun. 2025. Disponível em: https://drive.google.com/file/d/1Cl4b5MWy19JPC9wAEfD0MFKmKgitOcSE/view?usp=sharing. Acesso em: 19 jun. 2025.

[26] Promulgado pelo Decreto n. 10.109/2019.

[27] Cf. seção 3, § 3.5, do Acordo de Cooperação Brasil-OCDE.

tributárias. No entanto, tal instrumento não respalda a efetiva implementação das regras de alinhamento. Analisaremos a seguir como o alinhamento (ou a tentativa de alinhamento) se deu em cada um dos casos.

2.1. RERCT e CRS

O Brasil teve três edições do RERCT, as quais ocorreram em 2016, 2018 e 2024. A primeira edição desse programa de repatriação de recursos ocorreu em antecedência à troca automática de informações fiscais (*automatic exchange of information* – "AEOI") por meio do CRS e do mecanismo americano de AEOI fundamentado no *Foreign Account Tax Compliance Act* ("FATCA")[28] e o consequente recebimento de informações relativas a recursos mantidos no exterior pela RFB. Essa medida foi vista como forma de alinhamento do Brasil aos programas de *voluntary disclosure*[29] tal como sugerido na política da OCDE sobre o assunto.

A primeira tentativa de implementar um programa de *voluntary disclosure* no Projeto de Lei do Senado ("PLS") n. 298/2015[30] teve como uma das justificativas o alinhamento internacional[31], especialmente aos programas introduzidos na Argentina (repatriação de US$ 4,7 bilhões), na Itália (€ 100 bilhões), na Turquia (€ 47,3 bilhões) e em Portugal (€ 9,8 milhões). Contudo, a sua tramitação foi prejudicada[32].

---

[28] A troca de informações fiscais por meio do FATCA no Brasil é regida: (i) pelo TIEA Brasil-EUA; (ii) pelo Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA, firmado em Brasília, em 23 de setembro de 2014 (chamado *intergovernamental agreement* – "IGA"), promulgado pelo Decreto n. 8.503/2015 e (iii) pelo Acordo entre as Autoridades Competentes dos Estados Unidos da América e o Governo da República Federativa do Brasil (cf. INTERNAL REVENUE SERVICE; RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Acordo de Cooperação para Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária entre o Brasil e os Estados Unidos da América (CAA Brasil-EUA)* – versão em português. Brasília: RFB, 23 set. 2014. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/estados-unidos-da-america/caa-brasil-usa-versao-em-portugues.pdf. Acesso em: 18 jun. 2025).

[29] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Update on voluntary disclosure programmes*: a pathway to tax compliance. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: https://doi.org/10.1787/460c9ea4-en. Acesso em: 18 jun. 2025.

[30] Cf. RODRIGUES, Randolfe. *Projeto de Lei do Senado n. 298, de 20 de maio de 2015*. Brasília: Senado Federal, 2015. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=2920341&ts=1630412132089&disposition=inline. Acesso em: 18 jun. 2025.

[31] Referência citada pelo inteiro teor do PLS n. 298/2015: MASI, Carlos Velho. *O crime de evasão de divisas na era da globalização*. Porto Alegre: Pradense, 2013, p. 142

[32] Cf. REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. *Projeto de Lei do Senado n. 298, de 20 de maio de 2015. Ementa: Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária – RERCT de bens não declarados, de origem lícita, mantidos no exterior por residentes e domiciliados no País, e dá outras providências. Autor: Senador Randolfe Rodrigues (PSOL/AP).* Brasília: Senado Federal, 2015. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/121324. Acesso em: 18 jun. 2025.

Com a sofisticação dos debates sobre o assunto, o Poder Executivo apresentou o Projeto de Lei n. 2.960/2015 à Câmara de Deputados[33] com o objetivo de introduzir o RERCT. Esse projeto foi aprovado pelo Congresso Nacional e resultou na promulgação da Lei n. 13.254/2016. As justificativas usadas pelo Governo Federal para a introdução desse regime foram: (i) a repetição de alinhamento internacional já empregada pelo PLS n. 298/2015, com os montantes de repatriação de Argentina, Itália e Turquia (sem referência específica); (ii) a alta estimativa de arrecadação devido ao fato de que brasileiros ocultaram recursos no exterior depois dos planos econômicos Cruzado I e II (1986), Bresser (1987), Verão (1989), Collor I e II (1990 e 1991) e Real (1994); (iii) o acompanhamento à tendência mundial de programas de *voluntary disclosure* de recursos não declarados mantidos no exterior e (iv) o alinhamento dessas medidas às diretrizes de combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento ao terrorismo da FATF. Essas duas últimas justificativas respaldam a intenção de alinhamento do Brasil às políticas tributárias sugeridas pelo Fórum Global e pela FATF.

Em sequência, ocorreram as primeiras trocas de informações financeiras no âmbito do CRS – um programa realmente encabeçado pela OCDE. Por meio desse programa, a RFB envia e recebe (em bases bilaterais) informações pessoais e financeiras relativas a saldos e rendimentos de investimentos mantidos em instituições financeiras dos países participantes (tais como bancos, corretoras, fundos, seguradoras, entre outras).

A norma de *hard law* que suporta a troca de informações é a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, da qual Brasil e mais 149 jurisdições são signatárias[34]. O *template* para troca de informações (MCAA-CRS) foi aderido apenas pelas autoridades fiscais (*i.e.*, em última medida, o Poder Executivo), sem o devido trâmite pelo Congresso Nacional[35].

Nesse caso, o alinhamento internacional ocorre sem a democrática validação pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal. No escopo da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária (promulgada pelo Decreto n. 8.842/2016), o Brasil nunca concordou com que tipos de informações seriam trocadas, apenas previu a possibilidade de troca de informações

---

[33] Cf. REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.960, de 10 de setembro de 2015. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária de recursos, bens ou direitos de origem lícita não declarados, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País, e dá outras providências.* Brasília: Câmara dos Deputados, 10 set. 2015. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1384000&filename=PL%202960/2015. Acesso em: 18 jun. 2025.

[34] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (status – 23 April 2025).* Paris: OECD, abr. 2025. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf. Acesso em: 18 jun. 2025.

[35] Cf. arts. 84, inciso VIII, e 49, inciso I, da Constituição Federal de 1988 ("CF/1988").

relativas a tributos de forma: (i) automática (AEOI); (ii) espontânea ou (iii) mediante pedido[36].

Além disso, não houve uma expressa delegação de poderes para o Poder Executivo (ou mesmo a RFB) definirem esses *templates*. Mesmo sem essa delegação de poderes, a RFB publicou as Instruções Normativas RFB n. 1.571/2015 e n. 1.680/2016, as quais tornaram as obrigações decorrentes do MCAA-CRS norma doméstica infralegal.

A forma jurídica adotada para contornar a necessidade de promulgação pelo Congresso Nacional foi a alteração às normas de sigilo bancário via decreto do Poder Executivo. O art. 3º, inciso XII, do Decreto n. 3.724/2015 passou a relativizar a hipótese de sigilo no caso de "intercâmbio de informações, com fundamento em tratados, acordos ou convênios internacionais, para fins de arrecadação e fiscalização de tributo".

A nosso ver, essa não foi uma forma democrática adequada de imposição da troca de informações fiscais no âmbito do CRS. Essa discussão também é aplicável para o *CbC Report*[37], troca de *rulings*[38] e troca de informações relativa a criptoativos (CARF)[39].

2.2. CbC Report

O *CbC Report*, por sua vez, foi introduzido como uma medida de alinhamento aos *minimum standards* da *Inclusive Framework* da Ação 13 do Projeto BEPS (*Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*)[40]. Esse relatório prevê, por exemplo, a troca de informações, por jurisdição, relativas à receita de partes relacionadas, receita de partes independentes, receita total, lucro (ou prejuízo) antes do imposto sobre a renda, imposto sobre a renda pago, imposto de renda devido, capital social, lucros acumulados, número de empregados, ativos tangíveis exceto caixa.

Da mesma forma que o MCAA-CRS, o MCAA-CbC foi aderido pela RFB sem qualquer delegação de poderes específica. Novamente, sob a alcunha de "alinhamento internacional", não houve qualquer decisão democrática que suportou essa troca de informações relativas a contribuintes/conglomerados com controle original ou controle substituto para fins do *disclosure* do *CbC Report*. A RFB cuidou da criação das normas que respaldam o *CbC Report* por meio do MCAA-CbC e da Instrução Normativa RFB n. 1.681/2016.

---

[36] Cf. arts. 5º-7º da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária.

[37] Vide Seção 2.2.

[38] Vide Seção 2.3.

[39] Vide Seção 2.7.

[40] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Transfer pricing documentation and country-by-country reporting*: Action 13 – 2015 final report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: https://doi.org/10.1787/9789264241480-en. Acesso em: 18 jun. 2025.

Cumpre ainda mencionar que à época da publicação dessa Instrução Normativa o Brasil nem sequer era alinhado aos padrões OCDE na sua legislação de TP. Dessa forma, era questionável a necessidade de se criar um dever instrumental não relacionado a obrigação tributária naquele momento. Em todo caso, com a introdução das novas normas de TP alinhadas ao padrão OCDE em 2023, o *CbC Report* passou a estar relacionado à obrigação tributária.

2.3. Troca de *rulings*

Desde 2016, a RFB introduziu a troca de *rulings* dentro do escopo da Instrução Normativa que rege as consultas tributárias federais como um alinhamento à Ação 5 do Projeto BEPS (*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*)[41]. O objetivo da troca de *rulings* era capturar informações relativas a: (i) regimes fiscais privilegiados; (ii) acordos antecipados de preços ("APAs"); (iii) questões relacionadas a estabelecimento permanente e (iv) quaisquer outras categorias definidas pelo *OECD Forum on Harmful Tax Practices* ("FHTP") como preocupantes em relação à alocação seletiva de lucros e/ou erosão de bases tributárias.

Para viabilizar essa troca, a OCDE desenvolveu um modelo-padrão de informações, exigindo a adequação normativa dos países. Para tanto, a RFB publicou consulta pública com a minuta do texto que resultou no art. 3º-A e no Anexo II da Instrução Normativa RFB n. 1.396/2013 (equivalente ao atual art. 15 da Instrução Normativa RFB n. 2.058/2021)[42]. As autoridades fiscais justificaram expressamente que a introdução dessa regra decorria do cumprimento de um "compromisso" firmado pelo Brasil no Projeto BEPS.

A ideia dessa norma era explicitar as categorias de solução de consulta sujeitas à prestação de informações adicionais conforme o modelo OCDE, exigindo a identificação dos países de entidades estrangeiras referidas na consulta bem como matrizes e controladoras no caso de consultas envolvendo as matérias de preços de transferência, do Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores ("PADIS") e estabelecimento permanente. A norma também previa a possibilidade de intimação de contribuintes sobre consultas anteriores a 2010.

---

[41] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance*: Action 5 – 2015 final report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: https://doi.org/10.1787/9789264241190-en. Acesso em: 18 jun. 2025.

[42] Cf. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Consulta Pública RFB n. 12/2016*. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2016. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/participacao-social/audiencias-e-consultas-publicas/arquivos-e-imagens/consulta-publica-rfb-no-12-2016.pdf. Acesso em: 17 jun. 2025.

A troca de informações relativa a *rulings* é uma forma de troca de informações espontânea fundamentada pelo art. 7º da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária. Da mesma forma que o CRS e o *CbC Report*, não houve decisão democrática que respalde os itens de informações trocados pela RFB. Nesse caso, pelo menos, o contribuinte está ciente de que as informações serão trocadas antes de apresentar a consulta e pode escolher não a apresentar.

Atualmente, as estatísticas da troca de *rulings* é monitorada por meio de revisão de pares da OCDE[43]. Curiosamente, o número de consultas reportadas entre 2016 e 2023 foi oito, sendo que desde 2019 não há casos reportados.

2.4. Regulamentação do MAP

Os *minimum standards* da Ação 14 do Projeto BEPS (*Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*)[44] contemplavam a disciplina do MAP por meio de regra escrita e pública[45]. Para tanto, a RFB publicou consulta pública para comentários à minuta que resultou na Instrução Normativa RFB n. 1.669/2016[46]. Como descrito na consulta pública, o intuito dessa norma era dar mais transparência às formas de acesso ao MAP, de forma a não cercear o direito dos contribuintes, garantindo que (i) as obrigações dos ADTs decorrentes da instalação de um MAP sejam oportunamente adimplidas pelas autoridades competentes de maneira rápida e

---

[43] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Harmful tax practices* – 2023 peer review reports on the exchange of information on tax rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2024. Disponível em: https://doi.org/10.1787/efbad00d-en. Acesso em: 18 jun. 2025.

[44] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Making dispute resolution mechanisms more effective*: Action 14 – 2015 final report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: https://doi.org/10.1787/9789264241633-en. Acesso em: 18 jun. 2025.

[45] Cf. MIYAKE, Alina. Os mecanismos de solução de controvérsias em direito tributário internacional: uma análise do cenário brasileiro. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *A tributação internacional na era pós-BEPS*: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. v. III, p. 211-240; GOMES, Bruno; MIYAKE, Alina. Procedimento amigável: uma análise da posição do Brasil à luz das recomendações do Projeto BEPS e da Instrução Normativa RFB n. 1.669/2016. In: BATISTA, Michel Siqueira *et. al*. *Estudos de tributação internacional*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. v. II, p. 311-344; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; MIYAKE, Alina. Procedimento amigável em sentido estrito e a experiência brasileira: os caminhos necessários entre a evolução normativa e a eficácia prática do instituto no país. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito (coord.). *Anais* – IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional – Tributação internacional e recuperação econômica: o papel dos países emergentes, 26, 27 e 18 abr. 2022. São Paulo: IBDT, 2022.

[46] Cf. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Consulta Pública RFB n. 08/2016*. Brasília: RFB, 2016. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/participacao-social/audiencias-e-consultas-publicas/arquivos-e-imagens/consulta-publica-rfb-no-08-2016.pdf. Acesso em: 18 jun. 2025.

(ii) os resultados dos MAPs fossem de fato implementados. Conjuntamente com a Instrução Normativa, a RFB publicou o Manual do Procedimento Amigável[47].

Diferentemente das formas de trocas de informações, entendemos que o caso das normas infralegais regulamentando a forma de acesso ao MAP estão respaldadas em *hard law* (especialmente os arts. 25 (1)(2) dos ADTs de que o Brasil é parte). Assim, não há que se falar na ausência de norma com respaldo democrático que suporte essas Instruções Normativas. Trata-se apenas da melhor aplicação das normas de *hard law* postas.

Cumpre mencionar que a implementação e as conduções dos trabalhos no âmbito da Ação 14 também estão sendo supervisionadas pela revisão de pares da OCDE[48]. A última versão da revisão de pares critica o prazo médio de quase 52 meses para a solução da disputa.

2.5. Beneficiário efetivo

Em linha com a *FATF Guidance on Transparency and Beneficial Ownership* de 2014[49], a RFB introduziu a obrigação de as pessoas jurídicas nacionais e estrangeiras registradas perante o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas ("CNPJ") declararem seus beneficiários finais. Nessa norma, o beneficiário final é identificado como a pessoa natural que (i) detém mais de 25% do capital social da entidade ou dos direitos de voto, de forma direta ou indireta ou (ii) de forma direta ou indireta, atuando individualmente ou em conjunto, detém ou exerce a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores da entidade, ainda que sem controlá-la.

A ideia que respalda essa norma é identificar (i) a identidade de criminosos conhecidos ou suspeitos; (ii) o verdadeiro propósito de uma conta ou propriedade mantida por uma entidade e/ou (iii) a origem ou o uso de fundos ou bens associados a uma entidade. Há um hibridismo entre o uso dessas informações para fins fiscais ou de combate à lavagem de dinheiro ou outros crimes econômicos mediante uso de estruturas corporativas sofisticadas.

---

[47] Cf. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Manual do Procedimento Amigável (MAP)*. Brasília: RFB, 27 jun. 2022. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/map/manual-map.pdf. Acesso em: 18 jun. 2025.

[48] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Making dispute resolution more effective* – MAP Peer Review Report, Brazil (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14. Paris: OECD Publishing, 2021. Disponível em: https://doi.org/10.1787/30e8a050-en. Acesso em: 18 jun. 2025.

[49] Cf. FINANCIAL ACTION TASK FORCE. *Guidance on transparency and beneficial ownership of legal arrangements*. Paris: Financial Action Task Force, mar. 2024. Disponível em: https://www.fatf-gafi.org/content/dam/fatf-gafi/guidance/Guidance-transparency-beneficial-ownership.pdf. Acesso em: 23 jun. 2025.

2.6. *Pillar II*: o QDMTT brasileiro?

Como desdobramento da Ação 1 do Projeto BEPS (*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*)[50], os trabalhos da OCDE/G20 migraram as soluções coordenadas dos *Pillars I* e *II*, as quais suplantaram o objetivo inicial de criação de uma solução para a tributação da economia digital trazendo uma alternativa de tributação alinhada ao local em que as atividades econômicas ocorrem, independentemente da natureza da renda.

O *Pillar I* visa a alteração na alocação das competências tributárias entre jurisdições, com o redirecionamento de competência para a jurisdição do mercado consumidor, enquanto o *Pillar II* tem como objetivo a criação de novas regras tributárias para garantir que os grupos multinacionais estejam sujeitos a um nível mínimo de tributação, independentemente de onde estão as suas sedes ou das jurisdições em que tenham presença.

As regras do *Pillar II* (também chamadas de *Global Anti-Base Erosion Rules* – "GloBE Rules") são uma sopa de letrinhas, com diversas siglas e regras e exceções visando a criação de um piso para a competição global internacional. Em apertada síntese, as regras modelo exigem que haja a tributação da renda de grupos multinacionais com faturamento mínimo de € 750 milhões em um patamar mínimo de 15% em alguma jurisdição que pode ser a jurisdição da *ultimate parent entity* ("UPE"), da empresa operacional ou de outra jurisdição do grupo.

Para tanto, foram criadas três regras principais, as quais se aplicam na seguinte ordem: (i) QDMTT, regra doméstica que permite a cobrança do *top-up tax* pela jurisdição de fonte; (ii) *Income Inclusion Rule* ("IIR"), regra doméstica que permite a cobrança do *top-up tax* pela jurisdição da UPE. Regra aplicável se o QDMTT não for exigido e (iii) *Undertaxed Payments/Profits Rule* ("UTPR"), regra doméstica que permite a cobrança do *top-up tax* pela jurisdição com entidades do grupo multinacional de acordo com critérios de ativos tangíveis e empregados; essa regra é aplicável somente se o QDMTT e o IIR não forem exigidos.

Dentro do escopo dessa norma, sob o argumento de que diversos países europeus introduziram IIR (como é o caso, por exemplo, de França[51], Alemanha[52],

---

[50] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Addressing the tax challenges of the digital economy*: Action 1 – 2015 final report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, out. 2015. Disponível em: https://doi.org/10.1787/9789264241046-en. Acesso em: 18 jun. 2025.

[51] Cf. REPÚBLICA FRANCESA. *Loi n. 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024. Journal officiel de la République française*. Paris: 30 déc. 2023, p. 13 e seguintes. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/download/pdf?id=UWL4i1GGk38rVuca0qP9zE1tUE4pff_NWtPY0T-2KIM=. Acesso em: 20 jun. 2025; REPÚBLICA FRANCESA. *Loi n. 2025-127 du 14 février 2025 de finances pour 2025. Journal officiel de la République française*. Paris: p. 303 e seguintes, 15 fev. 2025. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/download/pdf?id=DCO-hlqdis4SDGLF_Lxnd--nam6aCtsgM2LdqywZyGE=. Acesso em: 20 jun. 2025.

[52] Cf. REPÚBLICA FEDERAL DA ALEMANHA. *Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523*

Irlanda[53], Luxemburgo[54], Países Baixos[55] e Reino Unido[56]) e os países das matrizes passariam a tributar o lucro não tributado no Brasil, o Poder Executivo apresentou a Medida Provisória n. 1.262/2024 instituindo o QDMTT no Brasil na forma de Adicional à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("Adicional de CSL"). Segundo a Exposição de Motivos da Medida Provisória[57], a implementação das regras do *Pillar II* seria obrigatória para os membros da *Inclusive Framework* do Projeto BEPS (o que é o caso do Brasil) e a sua implementação seria necessária como (i) forma de alinhamento à *Inclusive Framework* e compromissos firmado pelo Brasil e (ii) em razão da introdução de IIR pelas jurisdições de investidores no país.

O mesmo teor da Medida Provisória n. 1.262/2024 foi discutido no Congresso Nacional na forma do Projeto de Lei n. 3.817/2024[58], apresentado por deputado da

---

des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen. Bundesgesetzblatt Teil I (BGBl. I), n. 397, de 27 dez. 2023. Disponível em: https://www.recht.bund.de/bgbl/1/2023/397/VO.html. Acesso em: 28 jun. 2025.

53 Cf. REPÚBLICA DA IRLANDA. *Finance (No. 2) Act 2023*. Número 39, de 18 de dezembro de 2023. Dublin: Houses of the Oireachtas, publicado no *Irish Statute Book*, 2023 – Act No. 39 of 2023. Disponível em: https://www.oireachtas.ie/en/bills/bill/2023/70/. Acesso em: 20 jun. 2025; REPÚBLICA DA IRLANDA. *Finance Act 2024* (No. 43 of 2024). Dublin: Houses of the Oireachtas, promulgada em 12 nov. 2024. Disponível em: https://data.oireachtas.ie/ie/oireachtas/act/2024/43/eng/enacted/a4324.pdf. Acesso em: 20 jun. 2025; REPÚBLICA DA IRLANDA. *S.I. No. 551 of 2024 – Taxes Consolidation Act 1997 (Section 111B(3)) Order 2024*. Dublin: Oifig an tSoláthair/Stationery Office, publicado em 22 out. 2024; consigné na *Iris Oifigiúil* em 25 out. 2024. Disponível em: https://www.irishstatutebook.ie/eli/2024/si/551/made/en/print#. Acesso em: 20 jun. 2025.

54 Cf. GRÃO-DUCADO DO LUXEMBURGO. Loi du 22 décembre 2023 relative à l'imposition minimale effective pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux. *Mémorial A* n. 864, 1º jan. 2024. Disponível em: https://legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/2023/12/22/a864/jo. Acesso em: 20 jun. 2025.

55 Cf. REINO DOS PAÍSES BAIXOS. *Wet aanpassing Wet minimumbelasting 2024*. Gewijzigd wetsvoorstel van 14 nov. 2024, nr. 36 609. Eerste Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2024-2025. Disponível em: https://www.eerstekamer.nl/behandeling/20241114/gewijzigd_voorstel_van_wet_7/document3/f=/vmihhlgw56x3.pdf. Acesso em: 20 jun. 2025; REINO DOS PAÍSES BAIXOS. *Besluit van 11 december 2024, houdende regels ter uitvoering van de Wet minimumbelasting 2024*. Staatsblad (Stb.) 2024, n. 442, 's-Gravenhage, 23 dez. 2024. Disponível em: https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2024-442.pdf. Acesso em: 20 jun. 2025.

56 Cf. REINO UNIDO DA GRÃ-BRETANHA E DA IRLANDA DO NORTE. *Finance (No. 2) Act 2023* (c. 30), de 11 de julho de 2023. Enacted. Disponível em: https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2023/30/enacted. Acesso em: 28 jun. 2025; REINO UNIDO DA GRÃ-BRETANHA E DA IRLANDA DO NORTE. *Finance Act 2024* (c. 3), de 22 de fevereiro de 2024. Enacted. Disponível em: https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2024/3/contents/enacted. Acesso em: 20 jun. 2025; REINO UNIDO DA GRÃ-BRETANHA E DA IRLANDA DO NORTE. *Finance Bill 2024-25* (Bill 125, 59-1), introduzido na *House of Commons* em 7 nov. 2024. Disponível em: https://publications.parliament.uk/pa/bills/cbill/59-01/0125/240125.pdf. Acesso em: 20 jun. 2025.

57 Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Exm-1262-24.* Brasília, 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/Exm/Exm-1262-24.pdf. Acesso em: 18 jun. 2025.

58 Cf. GUIMARÃES, Jose. *Projeto de Lei n. 3.817, de 7 de outubro de 2024*. Brasília: Câmara dos Deputados, 2024. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?-codteor=2482676&filename=PL%203817/2024. Acesso em: 18 jun. 2025.

base do Governo Federal com as mesmas justificativas trazidas pelo Poder Executivo. Durante o processo legislativo, a necessidade de alinhamento das regras às regras modelo deu pouca margem para discussão democrática, de forma que a Lei n. 15.079/2024 é muito semelhante à Medida Provisória e o Projeto de Lei.

Vale também ressaltar que o art. 1º, § 1º, da Instrução Normativa RFB n. 2.228/2024 dispõe que "(...) esta Instrução Normativa contempla o Modelo de Regras – Model GloBE Rules, o Comentário – *Commentary to the GloBE Rules*, as Orientações Administrativas – *Agreed Adminstrative Guidance* e as demais regras, orientações e procedimentos, denominados Documentos de Referência, *aprovados pelo Quadro Inclusivo da OCDE até dezembro de 2023*". Dessa forma, apesar de a Lei n. 15.079/2024 ter sido aprovada dentro de um rito democrático, houve uma absorção de *standards* estrangeiros por meio da Instrução Normativa sem qualquer crítica do Congresso Nacional. A Instrução Normativa também foi objeto de consulta pública[59], provavelmente com o intuito de dar publicidade prévia à forma pela qual a internalização das regras modelo se daria, dando abertura para algum debate, ainda não totalmente democrático.

A nosso ver, ao menos nesse trecho houve remissão estática às *model rules* da OCDE listadas no art. 1º, § 2º, da Instrução Normativa RFB n. 2.228/2024, fixando que os documentos aplicáveis seriam aqueles existentes até dezembro de 2023.

Teoricamente, essa forma de regulamentação mediante atribuição de competências à RFB e ao Ministério da Fazenda ("MF") está respaldada pelo art. 3º da Lei n. 15.079/2024. Contudo, há uma abertura no art. 1º, § 5º, da Instrução Normativa RFB n. 2.228/2024, a qual permite alguma discussão sobre a remissão estática: "os Documentos de Referência a que se refere o § 1º, quando expressamente adotados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, *são considerados fontes subsidiárias de interpretação das normas que regem o Adicional da CSLL*, exceto se forem contrários ou inconsistentes em relação ao disposto na Medida Provisória n. 1.262, de 3 de outubro de 2024, na Lei n. 15.079, de 27 de dezembro de 2024, nesta Instrução Normativa ou nos demais atos normativos relacionados ao Adicional da CSLL, editados pelo referido órgão (...)" (destaques nossos).

Como visto no trecho acima, há a possibilidade de remissão dinâmica aos documentos da OCDE/G20 desde que formalmente validada pela RFB. Não há qualquer necessidade de referendo pelo Congresso Nacional para que novos modelos sejam aplicados pelas autoridades fiscais. O requisito é apenas a edição de nova norma infralegal.

---

[59] Cf. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Receita Federal abre consulta pública sobre a Instrução Normativa RFB n. 2.228, de 2024, que regulamenta o Adicional da CSLL instituído pela MP n. 1.262/2024*. Brasília: Receita Federal do Brasil, out. 2024. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/outubro/receita-federal-abre-consulta-publica-sobre-a-in-rfb-no-2-228-de-2024-que-regulamenta-o-adicional-da-csll-instituido-pela-mp-no-1-262-de-2024. Acesso em: 17 jun. 2025.

A nosso ver, essa abertura à interpretação dinâmica é problemática. O limite de regulamentação pela RFB está na lei. Da forma que esse dispositivo da Instrução Normativa RFB n. 2.228/2024 foi redigido há margem para se cogitar uma eterna remissão dinâmica aos *standards* da OCDE/G20, sem qualquer alteração da lei. Esse ponto foi objeto de críticas dos professores Luís Eduardo Schoueri[60] e Isabel Garcia Calich da Fonseca[61] no IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual da USP, IBDT, AJUFE e AJUFESP.

Outro aspecto relevante das regras GloBE é que o QDMTT, IIR ou UTPR só se tornam "Qualified" DMTT, IIR ou UTPR com a posterior chancela da OCDE[62]. Os efeitos da declaração dessa norma com status de "Qualified" é que a tributação pela jurisdição local sobre os lucros excedentes das entidades constituintes localizadas nessa jurisdição pelo QDMTT será tratada como totalmente creditável contra "Qualified" IIR ou UTPR de outra jurisdição, conforme o caso. Esse mecanismo de retroalimentação de *soft law*, *hard law* e posterior validação da *hard law* pela OCDE foge da lógica comum de influência de uma organização internacional a uma política tributária. Diante disso, poder-se-ia cogitar a "privatização" da produção legislativa pela OCDE.

2.7. DeCripto/CARF

Nesse momento, DeCripto ainda não foi introduzida. Contudo, o seu plano de fundo já está devidamente estruturado. O art. 44 da Lei das *Offshores* prevê que as empresas que operam no Brasil com ativos virtuais, independentemente de seu domicílio, estão obrigadas a reportar informações periódicas de suas atividades e de seus clientes à RFB e ao Conselho de Controle de Atividades Financeiras ("COAF"). Dessa forma, diferentemente das trocas de informações relativas

---

[60] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Papel dos relatórios de organismos internacionais na interpretação de reformas constitucionais ou legais. *IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual do IBDT, USP, AJUFE e AJUFESP*. São Paulo. *Transformações do direito tributário*: avanços e retrocessos. São Paulo: Faculdade de Direito da USP, 22 maio 2025. Apresentação em congresso.

[61] Cf. FONSECA, Isabel Garcia Calich da. Pilar 2 e a aplicação de *soft law* no sistema tributário brasileiro. *IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual do IBDT, USP, AJUFE e AJUFESP*. São Paulo. *Transformações do direito tributário*: avanços e retrocessos. São Paulo: Faculdade de Direito da USP, 21 maio 2025. Apresentação em congresso.

[62] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2024. Disponível em: https://doi.org/10.1787/b849f926-en. Acesso em: 28 jun. 2025; ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Central Record of Legislation with Transitional Qualified Status. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD, 2025. Disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/administrative-guidance-globe-rules-pillar-two-central-record-legislation-transitional-qualified-status.pdf. Acesso em: 28 jun. 2025.

ao CRS, *CbC Report* e *rulings*, o CARF (consubstanciado na forma de DeCripto no Brasil) tem base na lei.

No processo legislativo, a competência da RFB e do COAF decorreu da Emenda n. 26, apresentada pelo Deputado Aureo Ribeiro[63], a qual tinha como justificativa a alegação de que a ausência de regulação sobre o tema de criptoativos permite que percentual relevante das transações com esses ativos seja empregada para o cometimento de crimes como lavagem de dinheiro, financiamento ao terrorismo e tráfico de pessoas. O Deputado citou o exemplo do Governo de Israel, que bloqueou cerca de 100 contas de criptoativos ligadas ao Hamas como um exemplo de motivo que corrobora com a aprovação da emenda.

Essa emenda foi incorporada ao substitutivo da Câmara dos Deputados, sem maiores explicações sobre as motivações da medida. Ocorre que, no final do dia, tal norma dá maiores subsídios para a RFB criar regras que exijam o reporte de criptoativos por empresas que operam no Brasil. Dessa forma, a DeCripto terá um respaldo legal mais robusto do que o atual preenchimento do leiaute das informações relativas às operações realizadas com criptoativos de que trata a Instrução Normativa RFB n. 1.888/2019, a qual ela pretende substituir.

Da mesma forma que as modalidades anteriores de troca de informações, o documento que respalda o *template* de informações trocadas (nesse caso, o MCAA-CARF) foi assinado somente pelo Poder Executivo, o que gera as mesmas preocupações sobre a ausência de processo legislativo democrático.

2.8. DPLAT/DIOR

A Medida Provisória n. 685/2015 tentou instituir uma obrigação de declaração de planejamentos tributários inspirada na Ação 12 do Projeto BEPS (*Mandatory Disclosure Rules*)[64]. Tal medida propôs a obrigatoriedade de informação à RFB de estratégias de planejamento tributário com o objetivo de aumentar a segurança jurídica e reduzir litígios desnecessários por meio da DPLAT (depois renomeada para DIOR[65]).

A justificativa dada pelo Poder Executivo para a introdução dessa norma era que falta de informações sobre planejamentos nocivos dificultava a atuação eficaz das administrações tributárias[66]. No entendimento das autoridades fiscais, o aces-

---

[63] Cf. RIBEIRO, Aureo. *Emenda de Plenário n. 26*. Brasília: Câmara dos Deputados, 25 out. 2023. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2350483&filename=EMP%2026%20=%3E%20PL%204173/2023. Acesso em: 18 jun. 2025.

[64] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: https://doi.org/10.1787/9789264241442-en. Acesso em: 18 jun. 2025.

[65] Cf. Ato Declaratório Executivo COFIS n. 60/2015.

[66] Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. *EM n. 00080/2015/MF*. Brasília, 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20685-15.pdf. Acesso em: 19 jun. 2025.

so antecipado a esses dados possibilitaria respostas rápidas, seja por meio de fiscalização ou de ajustes legislativos.

Além disso, o Poder Executivo consignou expressamente que a DPLAT/DIOR estava alinhada ao Projeto BEPS, do qual o Brasil fazia parte. Dessa forma, a proposta seguiu experiências internacionais e buscou fornecer informações em tempo hábil à RFB. Em linha com as diretrizes internacionais, as empresas que revelassem seus planejamentos passariam a contar com maior segurança jurídica e, caso a operação fosse desconsiderada, arcariam apenas com o tributo devido e os juros de mora, sem penalidades adicionais, o que incentivaria práticas mais cautelosas.

A Medida Provisória foi aprovada, porém os trechos relativos à DPLAT/DIOR foram suprimidos. Esta é, portanto, a única tentativa de alinhamento ao Projeto BEPS que restou não implementada. Cumpre mencionar que, nesse caso, não se tratava de uma "medida obrigatória" para a participação na *Inclusive Framework*.

3. Alinhamentos para acessão do Brasil à OCDE

No contexto da tentativa do Brasil de acessão à OCDE, a organização publicou um *roadmap*[67] com as principais reformas a serem conduzidas pelo país como condição à entrada brasileira. Esse documento lista medidas econômicas, fiscais, de governança *etc*. a serem adotadas pelo Brasil para fins de harmonização com os "padrões OCDE". A maioria dessas medidas deveria ser implementada por meio de modificações à legislação interna, compromissos em acordos multilaterais, colaboração com países-membros e não membros na convergência dos respectivos marcos regulatórios.

Essas medidas de convergência ao padrão OCDE[68] contemplam o aprimoramento da governança, da transparência e da liberalização da política macroeconômica, alterando marcos regulatórios relacionados, por exemplo, (i) aos setores bancário, securitário/de pensões privadas, de outros tipos de serviços financeiros, incluindo mercado financeiro e de capitais, químico, agropecuário, de pesca, siderúrgico e naval; (ii) à ciência e tecnologia; (iii) à digitalização da economia; (iv) ao comércio internacional; (v) à tributação; (vi) às governanças coorporativa e institucional/pública, incluindo medidas anticorrupção, controle e eficiência de orçamentos públicos, proteção à democracia e Estado de Direito, mensuração de

---

[67] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Roadmap for the OECD accession process of Brazil. Reunião do Conselho Ministerial, 9-10 jun. 2022*. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2022. Disponível em: https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias/2022/junho/roadmap-oecd-accession-process-brazil-en.pdf. Acesso em: 17 jun. 2025.

[68] Nos termos do apêndice do *roadmap* (cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Roadmap for the OECD accession process of Brazil. Reunião do Conselho Ministerial, 9-10 jun. 2022*. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2022, p. 12-25. Disponível em: https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias/2022/junho/roadmap-oecd-accession-process-brazil-en.pdf. Acesso em: 17 jun. 2025).

dados públicos; (vii) ao desenvolvimento regional; (viii) ao meio ambiente; (ix) às relações de trabalho, contemplando empregabilidade, trabalho e seguridade social; (x) aos direitos dos consumidores; (xi) à concorrência; (xii) à educação e (xiii) à saúde.

Dentro dessas medidas, o *Committee on Fiscal Affairs* ("CFA") diagnosticou pontos de aprimoramento para a legislação brasileira. A tabela abaixo sumariza os pontos identificados e respectivos compromissos do Brasil sugeridos pelo CFA[69]:

Área de Compromisso	*Descrição*
Eliminação da dupla tributação	Evitar dupla tributação sobre renda e capital, adotando o Modelo de Convenção da OCDE, sem gerar dupla não tributação ou tributação reduzida indevida
Estatísticas e políticas fiscais da OCDE	Fornecer dados à OCDE para estatísticas tributárias e contribuir para análise de políticas fiscais voltadas ao crescimento sustentável
Regras de TP	Aplicar o princípio *arm's length* com base nas *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* ("*OECD TP Guidelines*")[70]
Projeto BEPS e Pillars I *e* II	Implementar as recomendações do Plano BEPS, aderindo ao *Inclusive Framework*, bem como os *Pillars I* e *II*
Assistência administrativa e cooperação internacional	Participar efetivamente de trocas de informações tributárias (por solicitação e automática)
Tributação sob o consumo	Adoção do *OECD VAT/GST Guidelines*
Combate a crimes fiscais e financeiros	Adoção do 2009 Council Recommendation e do 2010 Council Recommendation and the Principles in Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles
Dados sobre administração tributária	Contribuir para o *International Survey on Revenue* Administration para os propósitos da *Tax Administration Comparative Information Series*

Além disso, a implementação dos *OECD Codes of Liberalisation* (que incluem o *Code of Liberalisation of Capital Movements* e o *Code of Liberalisation of Current Invi-*

[69] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Roadmap for the OECD accession process of Brazil. Reunião do Conselho Ministerial, 9-10 jun. 2022*. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2022, p. 15. Disponível em: https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias/2022/junho/roadmap-oecd-accession-process-brazil-en.pdf. Acesso em: 17 jun. 2025.

[70] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinatio*nal Enterprises and Tax Administrations 2022. Paris: OECD Publishing, 2022. Dis*ponível em: https://doi.org/10.1787/0e655865-en. Acesso em: 19 jun. 2025.

sible Operations)[71] requeririam a extinção do IOF/Câmbio, tributo entendido pela OCDE como um óbice à livre circulação de capitais[72].

Antes da formalização pelo Brasil das suas intenções de aceder à OCDE em 2017[73], o Brasil já era membro da *Inclusive Framework* do Projeto BEPS, já tinha implementado o CRS, o *CbC Report* e a troca de *rulings* (os trabalhos que resultaram no MCAA-CARF só foram desenvolvidos posteriormente, sendo que o acordo só foi assinado em 2024) e o país já fornecia dados na condição de *key partner*[74] e membro da *Inclusive Framework*.

Para tanto, as principais medidas então necessárias para a harmonização com os padrões OCDE eram:

– A assinatura de ADTs alinhados à CM-OCDE;
– A introdução de novas regras de TP;
– A reforma da tributação sob o consumo, especialmente a adoção do *OECD VAT/GST Guidelines*; e
– A abolição do IOF/Câmbio.

Analisaremos a seguir a implementação (ou tentativa de implementação) de cada uma dessas medidas.

3.1. ADT Brasil-Reino Unido

A Assessoria de Relações Internacionais ("ASAIN") da RFB[75] destaca que esse ADT[76] estaria alinhado aos "compromissos internacionais" assumidos pelo Brasil

---

[71] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Roadmap for the OECD accession process of Brazil. Reunião do Conselho Ministerial, 9-10 jun. 2022*. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2022, p. 12-13. Disponível em: https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias/2022/junho/roadmap-oecd-accession-process-brazil-en.pdf. Acesso em: 17 jun. 2025.

[72] Cf. PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA; CASA CIVIL. *Governo Federal vai zerar o IOF cambial até 2029*. Brasília, DF, 28 jan. 2022. Disponível em: https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias/2022/janeiro/governo-federal-vai-zerar-o-iof-cambial-ate-2029. Acesso em: 19 jun. 2025.

[73] Cf. PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. *Carta Brasileira de Pedido de Acessão à OCDE*. Brasília, DF, 31 maio 2017. Disponível em: https://www.gov.br/casacivil/pt-br/conteudo-de-regulacao/brasil-ocde/brasil-na-ocde/pedido-de-acessao/carta-brasileira-de-pedido-de-acessao-a-ocde.pdf. Acesso em: 19 jun. 2025.

[74] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Brazil and the OECD*. Paris: OECD, 2025 (atualizado em 2025). Disponível em: https://www.oecd.org/en/countries/brazil.html. Acesso em: 19 jun. 2025.

[75] Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Resposta à solicitação de acesso à informação* – NUP 18800.069306/2023-25. Brasília, DF, 1º dez. 2023. Disponível em: https://drive.google.com/file/d/1MnpufsmI6SDyUd2yWWuDSzMEF5vfBXKo/view?usp=sharing. Acesso em: 19 jun. 2025; RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Nota ASAIN/RFB n. 19, de 14 de outubro de 2022. Trata da conclusão das negociações do Acordo entre Brasil e Reino Unido para evitar a dupla tributação. Documento eletrônico oficial*. Brasília, 2022, § 6. Disponível em: https://drive.google.com/file/d/1JAQiw9awt345-Lxr9Y9D3Q5IlVXbd0FE-/view?usp=sharing. Acesso em: 19 jun. 2025.

[76] Referência a REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL; REINO UNIDO DA GRÃ-BRETANHA E

no âmbito do Projeto BEPS. Isso inclui (i) os dispositivos que compõem os *minimum standards* acordados pelos participantes da Inclusive Framework e (ii) outros dispositivos recomendados pela OCDE/G20 com vistas ao combate ao planejamento tributário agressivo (*i.e.*, a criação de oportunidades para não tributação ou tributação reduzida por meio de evasão ou elisão fiscal, inclusive por meio de *treaty shopping*)[77].

Assim como todos os outros ADTs da rede brasileira, a minuta do ADT Brasil-Reino Unido foi negociada tendo como inspiração a CM-OCDE e a CM-ONU[78]. Contudo, no caso específico do acordo com o Reino Unido, o Governo brasileiro fez maiores concessões ao Estado da residência do que o usual na sua política.

A título de exemplo, podemos identificar que o ADT Brasil-Reino Unido incorporou diversas regras da CM-OCDE, quais sejam:

- Inclusão do art. 9(2) da CM-OCDE em linha com as Ações 8-10 e 25 do Projeto BEPS;
- A progressiva redução da alíquota máxima do IRRF sobre a importação de serviços técnicos e assistência técnica de que trata o art. 13 do ADT, que seria zerada após o quarto ano de vigência[79], restringindo os tradicionais direitos de fonte sobre essas prestações;
- Inclusão de artigo específico sobre troca de informações (art. 28)[80];
- A introdução de artigo específico de "Direito a Benefícios" (art. 29 do ADT Brasil-Reino Unido), incluindo cláusula de *Principal Purpose Test* ("PPT") (art. 29(9)), em linha com a Ação 6 do Projeto BEPS e o art. 7 (*Prevention of Treaty Abuse*) do Instrumento Multilateral (*Multilateral Instrument* – "MLI") resultante desse Projeto.

Nesse estágio, o ADT Brasil-Reino Unido não foi remetido ao Congresso Nacional. Curiosamente, o status desse acordo no sistema de acompanhamento

---

IRLANDA DO NORTE. *Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte para a Eliminação da Dupla Tributação em relação aos Tributos sobre a Renda e sobre o Capital e a Prevenção da Evasão e da Elisão Fiscais e seu Protocolo*. Brasília: 29 nov. 2022. Disponível em: https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/31744. Acesso em: 19 jun. 2022.

77 Cf. preâmbulo do ADT Brasil-Reino Unido.

78 Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Resposta à solicitação de acesso à informação* – NUP 18800.069306/2023-25. Brasília, DF, 1º dez. 2023. Disponível em: https://drive.google.com/file/d/1Mnpufsml6SDyUd2yWWuDSzMEF5vfBXKo/view?usp=sharing. Acesso em: 19 jun. 2025; RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Nota ASAIN/RFB n. 19, de 14 de outubro de 2022. Trata da conclusão das negociações do Acordo entre Brasil e Reino Unido para evitar a dupla tributação. Documento eletrônico oficial*. Brasília, 2022, § 3. Disponível em: https://drive.google.com/file/d/1JAQiw9awt345Lxr-9Y9D3Q5IlVXbd0FE-/view?usp=sharing. Acesso em: 19 jun. 2025.

79 Cf. art. 13(2) do ADT Brasil-Reino Unido.

80 Embora Brasil e Reino Unido sejam partes de um TIEA (Decreto n. 9.815/2019).

do Ministério de Relações Exteriores ("MRE") é "situação especial"[81].

Cumpre mencionar que os demais acordos celebrados depois de 2018[82] também estão alinhados com algumas das medidas listadas acima. No entanto, o caso do ADT Brasil-Reino Unido é o de maior alinhamento à CM-OCDE, tal como recomendado pelo *roadmap*. A esse respeito, a PGFN consignou nos atos preparatórios que "a convergência do ADT aos instrumentos normativos da OCDE contribui positivamente para o processo de acessão do Brasil à organização"[83].

3.2. Regras de TP

As primeiras regras de TP introduzidas no Brasil (Lei n. 9.430/1996[84]) foram "inspiradas" no espírito das normas adotadas pelos países membros da OCDE, com vistas a evitar práticas prejudiciais aos interesses nacionais, como a transferência de resultados para o exterior por meio da manipulação de preços em operações de importação ou exportação de bens, serviços ou direitos realizadas entre pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas fora do país[85-86].

Ocorre que tais normas divergiram do padrão da OCDE ao estabelecer margens fixas de lucro para os métodos Preço de Revenda menos Lucro ("PRL") e Custo de Produção mais Lucro ("CPL") nas operações de importação e Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro ("PVA"), Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro ("PVV") e Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro ("CAP") nas exportações ao longo da tramitação do Projeto de Lei n. 2.448/1996 na Câmara dos Deputados[87].

---

81 Cf. MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. *Acordo de Tributação Bilateral* – detalhamento do Acordo n. 12.641. Brasília: *[s.d.]*. Disponível em: https://concordia.itamaraty.gov.br/detalhamento-acordo/12641?tipoPesquisa=2&TituloAcordo=tributa%C3%A7%C3%A3o&TipoAcordo=BL&IdEnvolvido=255. Acesso em: 19 jun. 2025.

82 Esse é o caso dos ADTs celebrados com Colômbia (2022, ainda não ratificado), Emirados Árabes Unidos (2018), Índia (2022, ainda não ratificado), Noruega (2022), Polônia (2022, ainda não ratificado), Singapura (2018), Suíça (2018), Uruguai (2019).

83 Cf. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. *Nota Técnica SEI n. 48376/2022/ME. Secretaria Especial de Comércio Exterior e Assuntos Internacionais; Secretaria de Comércio Exterior; Subsecretaria de Operações de Comércio Exterior; Coordenação-Geral de Operações*. Brasília: 26 out. 2022. Disponível em: https://drive.google.com/file/d/1_x3KiQz3dPCceAfVwO2ewUeRQxsTU99N/view?usp=sharing. Acesso em: 19 jun. 2025.

84 Conforme emendada pela Medida Provisória n. 2.013-4/1999 e pelas Leis n. 9.959/2000 e n. 12.715/ 2012.

85 Nos termos da Exposição de Motivos n. 470, de 15 de outubro de 1996, de autoria do Ministro da Fazenda Pedro Malan (cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Dossiê* – Projeto de Lei n. 2.448, de 1996. Brasília, 1996, p. 115. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1132081&filename=Dossie-PL%202448/1996. Acesso em: 19 jun. 2025).

86 Sobre o assunto: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2013, p. 21. Disponível em: https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/09/LES-Precos-de-transferencia-3.ed_.-2013-Livro-com-OCR.pdf. Acesso em: 19 jun. 2025.

87 Cf. parecer do relator Deputado Roberto Brant (cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Dossiê* – Projeto de Lei n. 2.448, de 1996. Brasília: 1996, p. 446-450. Disponível em: https://www.camara.leg.

Essa modificação no processo legislativo, a nosso ver, retirou o caráter de alinhamento às práticas internacionais. Há uma clara inspiração, mas é forçoso qualificar a Lei n. 9.430/1996 como um alinhamento internacional. Tanto é que a OCDE pontuou a reforma das regras de TP como um ponto necessário para a convergência/harmonização necessária para a acessão à organização internacional.

As divergências entre ambos os sistemas foram diagnosticadas pela RFB e pelo grupo de trabalho designado pela OCDE[88]. Em sequência, a RFB e a OCDE fizeram chamada pública[89] solicitando contribuições de contribuintes, empresas e outros *stakeholders* sobre: (i) cenários em que *safe-harbours* (faixas fixas simplificadas) seriam úteis; (ii) uso de dados comparáveis; (iii) potencial uso de processo de consulta específico em matéria de preços de transferência (Acordo de Precificação Antecipado – "APA") e (iv) outras medidas de simplificação.

Por fim, o Poder Executivo publicou a Medida Provisória n. 1.152/2022, a qual foi convertida na Lei n. 14.596/2023 e introduziu um novo regime de TP alinhado aos padrões da *OECD TP Guidelines*. A exposição de motivos da Medida Provisória[90] relata essa intenção de alinhamento ao dispor que o sistema brasileiro de preços de transferência, criado na década de 1990, apresentava divergências significativas em relação ao padrão internacional baseado no princípio *arm's length*, o que comprometia a segurança jurídica, a arrecadação e a inserção do Brasil nas cadeias globais de valor.

Nesse cenário, a introdução de novas regras tinha como objetivo sanar essas deficiências e alinhar a legislação brasileira aos padrões da OCDE, promovendo a modernização da tributação internacional, com o objetivo de favorecer o ambiente de negócios, atrair investimentos e impulsionar o desenvolvimento econômico. Dessa forma, as novas regras de TP seriam necessárias para o cumprimento dos compromissos internacionais do Brasil, a celebração de novos ADTs e o avanço no processo de acessão à OCDE.

---

br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1132081&filename=Dossie-PL%202448/1996. Acesso em: 19 jun. 2025).

88 Cf. RECEITA FEDERAL DO BRASIL; ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Transfer Pricing in Brazil*: towards convergence with the OECD Standard. Paris: OECD e Receita Federal do Brasil, 2019. Disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/transfer-pricing/transfer-pricing-in-brazil-towards-convergence-with-the-oecd-standard.pdf. Acesso em: 19 jun. 2025.

89 Cf. RECEITA FEDERAL DO BRASIL; ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *OECD-Brazil transfer pricing*: call for input on issues related to the design of safe-harbour provisions and other comparability considerations. Brasília, DF, 31 jul. 2020. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2020/julho/receita-e-ocde-lancam-pesquisa-sobre-medidas-de-simplificacao-e-ampliacao-da-seguranca-juridica-em-materia-tributaria/oecd-brazil-transfer-pricing-call-for-input-on-issues-related-to-the-design-of-safe-harbour-provisions.pdf. Acesso em: 19 jun. 2025.

90 Cf. CASA CIVIL. *Exposição de Motivos n. 00448/2022-ME* – Medida Provisória n. 1.152, de 28 de dezembro de 2022. Brasília, DF, 28 dez. 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Exm/Exm-Mpv-1152-22.pdf. Acesso em: 22 jun. 2025.

Outro aspecto destacado foi o fato de que o desalinhamento anterior afetava inclusive as multinacionais americanas, especialmente após as mudanças nas regras de crédito de imposto estrangeiro nos EUA[91], o que, na visão do Governo Federal, poderia ter resultado em desinvestimentos no país.

A introdução da Lei n. 4.596/2023 de fato representa uma alteração nos padrões de TP no Brasil, com a inclusão do *arm's length* como norte a partir de 2023 (adoção antecipada[92]) ou 2024 (regra geral). A Instrução Normativa RFB n. 2.161/2023 regulamentou a lei, estabelecendo que "as diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, consubstanciadas no relatório intitulado '*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration 2022*', bem como suas futuras alterações, quando expressamente aprovadas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB, são *fontes subsidiárias para a interpretação e integração das normas de controle dos preços de transferência*, exceto se forem contrárias ou inconsistentes em relação à Lei n. 14.596, de 14 de junho de 2023, a esta Instrução Normativa ou aos demais atos normativos editados pela RFB".

Na mesma linha da Instrução Normativa RFB n. 2.228/2024 ao regulamentar o QDMTT, há uma possível abertura à remissão dinâmica das *OECD TP Guidelines*. Ao tratar do tema no IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual da USP, IBDT, AJUFE e AJUFESP, Luís Eduardo Schoueri[93] mencionou o caso da regra de rejeição de comparáveis com prejuízos do art. 30, inciso III, da Instrução Normativa RFB n. 2.161/2023 e a sua inconsistência com as *Guidelines*.

Cumpre mencionar que a RFB publicou consulta pública para a regulamentação do APA. Essa Instrução Normativa ainda não foi publicada, porém um aspecto relevante é que, na minuta da norma[94], a instalação do APA estaria condicionada à participação do contribuinte em algum dos programas de *cooperative compliance* da RFB[95].

---

91 Em referência a: ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Department of the Treasury; Internal Revenue Service. *Guidance Related to the Foreign Tax Credit; Clarification of Foreign-Derived Intangible Income; Correction (Treasury Decision 9959)*. Federal Register, Washington, DC, v. 87, n. 143, 27 jul. 2022, p. 45021-45022. Disponível em: https://www.govinfo.gov/content/pkg/FR-2022-07-27/pdf/2022-15868.pdf. Acesso em: 19 jun. 2025.

92 Nos termos da Instrução Normativa RFB n. 2.132/2023.

93 Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Papel dos relatórios de organismos internacionais na interpretação de reformas constitucionais ou legais. *IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual do IBDT, USP, AJUFE e AJUFESP*. São Paulo. *Transformações do direito tributário*: avanços e retrocessos. São Paulo: Faculdade de Direito da USP, 22 maio 2025. Apresentação em congresso.

94 Para críticas à minuta: MIYAKE, Alina. Advance pricing agreements in Brazil: reflections in light of the introduction of new transfer pricing rules aligned with the OECD standards. Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional, 10, 2024, São Paulo. *Anais* – Desafios atuais da tributação internacional. Coord. Luís Eduardo Schoueri; Luís Flávio Neto; Rodrigo Maito Silveira. São Paulo: IBDT, 2025, p. 53-75. Disponível em: https://skybox.skymail.net.br/index.php/s/jeqBPfy7TRRCHHD. Acesso em: 22 jun. 2025.

95 Vide Seção 4.3.

3.3. Tentativa de eliminação do IOF/Câmbio

Em janeiro de 2022, o Poder Executivo editou o Decreto n. 10.997/2022[96], introduzindo o art. 15-C ao Decreto n. 6.306/2007, reduzindo o IOF/Câmbio progressivamente até 2029, quando a alíquota aplicável passaria a ser zero. Como já mencionado, essa era uma medida de alinhamento à OCDE no que concerne à livre movimentação de capitais.

No entanto, recentemente, o Poder Executivo editou novos decretos[97] em uma tentativa[98] de majorar a incidência de IOF/Câmbio a vários tipos de remessas, retirando o caráter de alinhamento da medida anterior.

3.4. CBC/IBS e OECD VAT/GST Guidelines

O alinhamento da legislação brasileira de tributação sob o consumo às *OECD VAT/GST Guidelines* não parece ter sido expressamente proposital tal como nas outras medidas de alinhamento. Conforme consignado na justificativa de Proposta de Emenda à Constituição ("PEC") n. 45/2019, o novo regime do IBS (depois substituído por um regime dual com CBS e IBS) seria uma forma de alinhamento ao que se tinha como "amplo consenso na literatura internacional" sobre a tributação sob o consumo, com IVA/GST com alíquotas únicas uniformes[99].

Cumpre mencionar que aspectos relevantes das *OECD VAT/GST Guidelines* foram de fato incorporados ao texto da Emenda à Constituição n. 132/2023 e à Lei Complementar n. 214/2025. Como bem apontou Victor Borges Polizelli no IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual da USP, IBDT, AJUFE e AJUFESP, a reforma da tributação sob o consumo incorporou medidas simplificadoras relevantes, tais como a definição de fato gerador único (para operações tratando de bens e serviços, superando a dicotomia bens vs. serviços, por exemplo, as discussões relacionadas ao *software*), e a presunção de que o contribuinte é aquele indicado na nota fiscal *etc*., as quais estão alinhadas às *Guidelines*.

4. Outras tentativas de "alinhamento"

No terceiro grupo de medidas, identificamos outras tentativas de reforma da tributação da renda e do processo tributário, os quais tem justificativa no alinhamento internacional, em especial em medidas discutidas na OCDE sobre: (i) tri-

---

96 Cf. PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA; CASA CIVIL. *Governo Federal vai zerar o IOF cambial até 2029*. Brasília, DF, 28 jan. 2022. Disponível em: https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias/2022/janeiro/governo-federal-vai-zerar-o-iof-cambial-ate-2029. Acesso em: 19 jun. 2025.

97 Referência aos Decretos n. 12.466/2025 e n. 12.499/2025.

98 Sustado pelo Decreto Legislativo n. 176/2025-CN.

99 Cf. ROSSI, Baleia. *Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019 (PEC 45/2019)* – altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 22 jun. 2025.

butação de *ultra high net-worth individuals* ("UHNWI") e *high net-worth individuals* ("HNWI"); (ii) o modelo de tributação geralmente adotado em países-membros da OCDE, o qual combina baixa alíquota de imposto sobre a renda corporativo (*corporate income tax* – "CIT") com tributação dos dividendo e (iii) os programas de *co-operative compliance* da OCDE como meio de se evitar e/ou remediar controvérsias em matéria tributária.

Analisaremos tais tentativas a seguir.

4.1. Tributação de dividendos

Em 1996, o Brasil introduziu a não incidência de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte ("IRRF") e a não inclusão dos lucros e dividendos distribuídos aos sócios e acionistas de uma pessoa jurídica na base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ") ou do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física ("IRPF") como medida de simplificação do sistema tributário[100]. Esse regime se mantém até hoje, com a justificativa da facilidade operacional/arrecadatória na integração da tributação da pessoa jurídica e da pessoa física[101].

Em 2021, o Poder Executivo apresentou o Projeto de Lei n. 2.337/2021[102] com a tentativa de reinstituir a tributação dos dividendos. Uma das justificativas desse projeto foi a promoção de maior equidade no sistema tributário, considerando que a isenção dos dividendos beneficiava desproporcionalmente os investidores de maior renda.

Embora o projeto não tenha sido aprovado, ele reacendeu o debate sobre a necessidade de rever a política tributária brasileira no que se refere à distribuição de lucros e dividendos. O Governo Federal pontuou que essa discussão se insere no contexto de alinhamento com práticas internacionais, especialmente aquelas adotadas por países da OCDE, os quais geralmente aplicam baixa tributação na renda corporativa, mas compensam com a tributação dos dividendos recebidos pelos sócios ou acionistas[103]. A título de reforço argumentativo, o projeto cita no-

---

[100] Nos termos do art. 10 da Lei n. 9.249/1995.

[101] Cf. ELIAS, Juliana. O que o ex-secretário que isentou os dividendos diz sobre a volta da taxação. *CNN Brasil*, 06 jul. 2021. Disponível em: https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/o-que-o-ex-secretario-que-isentou-os-dividendos-diz-sobre-a-volta-da-taxacao/. Acesso em: 28 jun. 2025.

[102] Cf. REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.337, de 25 de junho de 2021*. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Apresentado à Câmara dos Deputados em 25 jun. 2021. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2034420&filename=PL%202337/2021. Acesso em: 28 jun. 2025.

[103] Em referência a ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Corporate income tax rates database*. Paris: OECD, atualizado em 11 jul. 2024. Disponível em: https://data.oecd.org/vis?fs%5B0%5D=Topic%252C1%257CTaxation%2523TAX%2523%257CCorporate%2520tax%2523TAX_CPT%2523&pg=0&fc=Topic&bp=true&snb=16&vw=tb&df%5Bds%5D=dsDisseminateFinalDMZ&df%5Bid%5D=DSD_TAX_CIT%2540DF_CIT_DIVD_INCO-

minalmente experiências de tributação de dividendos de países emergentes similares ao Brasil tais como China, Índia, Argentina, África do Sul e Colômbia. O Projeto de Lei n. 2.337/2021 foi aprovado pela Câmara dos Deputados em 3 de setembro de 2021[104] e encaminhado ao Senado Federal[105], onde nunca foi apreciado[106].

4.2. Tributação do ganho de capital indireto

Outra iniciativa do Projeto de Lei n. 2.337/2021[107] foi a tentativa de tributar o ganho de capital indireto. Essa proposta visava atingir situações em que a alienação de ativos no exterior resultava em mudanças de controle indireto de ativos localizados no Brasil (por meio da interposição de uma entidade no exterior que passa a deter a entidade brasileira) com o objetivo de evitar a tributação brasileira sobre a venda do ativo doméstico.

Essa ideia também reflete esforços de alinhamento com padrões internacionais, que frequentemente incluem normas específicas para tratar do ganho de capital indireto, promovendo maior transparência e eficácia arrecadatória. O

ME&df%5Bag%5D=OECD.CTP.TPS&df%5Bvs%5D=1.0&dq=.A.....&lom=LASTNPERIODS&lo=1&to%5BTIME_PERIOD%5D=false. Acesso em: 28 jun. 2025.

[104] Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Projeto de Lei n. 2.337, de 25 de junho de 2021*. Altera as Leis n. 9.249/1995, 13.043/2014, 8.981/1995, 7.689/1988, 9.430/1996, 11.196/2005, 11.774/2008, 9.065/1995, 9.718/1998, 12.973/2014, 10.892/2004, 11.033/2004, 11.053/2004, 11.312/2006, 11.478/2007, 7.713/1988, 9.250/1995, 11.482/2007, 8.069/1990, 8.685/1993, 9.532/1997, 11.438/2006, 12.213/2010, 12.715/2012, 10.865/2004, 9.779/1999, 10.522/2002, 8.001/1990, 13.575/2017; revoga a Lei n. 10.312/2001 e dispositivos de outras leis e medidas provisórias, relativo ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Tramitando na Câmara dos Deputados. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2069475&filename=Tramitacao-PL%202337/2021. Acesso em: 28 jun. 2025.

[105] Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Projeto de Lei n. 2.337, de 25 de junho de 2021*. Altera a legislação do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Trâmite na Câmara dos Deputados. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2069476&filename=Tramitacao-PL%202337/2021. Acesso em: 28 jun. 2025.

[106] Cf. SENADO FEDERAL. *Projeto de Lei n. 2.337, de 25 de junho de 2021*. Altera as Leis n. 9.249/1995, 13.043/2014, 8.981/1995, 7.689/1988, 9.430/1996, 11.196/2005, 11.774/2008, 9.065/1995, 9.718/1998, 12.973/2014, 10.892/2004, 11.033/2004, 11.053/2004, 11.312/2006, 11.478/2007, 7.713/1988, 9.250/1995, 11.482/2007, 8.069/1990, 8.685/1993, 9.532/1997, 11.438/2006, 12.213/2010, 12.715/2012, 10.865/2004, 9.779/1999, 10.522/2002, 8.001/1990, 13.575/2017, o Decreto-lei n. 1.598/1977, e o Decreto n. 70.235/1972; revoga a Lei n. 10.312/2001 e dispositivos de outras leis e medidas provisórias, relativo ao Imposto de Renda e à CSLL. Tramitando no Senado Federal. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/149730. Acesso em: 28 jun. 2025.

[107] Cf. REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.337, de 25 de junho de 2021*. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Apresentado à Câmara dos Deputados em 25 jun. 2021. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2034420&filename=PL%202337/2021. Acesso em: 28 jun. 2025.

projeto cita expressamente os relatórios do Fundo Monetário Internacional ("FMI"), da OCDE, da ONU e do Banco Mundial[108] sobre a matéria.

Essa regra foi removida do projeto de lei durante a sua tramitação na Câmara dos Deputados, não constando da versão final aprovada[109].

4.3. Tributação de *offshores*

A Medida Provisória n. 1.171/2023 retomou algumas tentativas anteriores de tributação de entidades controladas no exterior (geralmente em jurisdições de tributação favorecida ou beneficiárias de regimes fiscais privilegiadas) mantidas por pessoas físicas residentes no país (*offshores*)[110]. O objetivo dessa norma era combater a subtributação e o diferimento da tributação dos lucros auferidos por *offshores* por meio da introdução de uma regra que estabeleceria a tributação periódica dos lucros de sociedades e outras entidades, sejam elas personificadas ou não, controladas por pessoas físicas residentes no Brasil. Essas regras são conhecidas internacionalmente como *controlled foreign corporations* ("CFC").

À época, o Brasil já tinha uma regra similar aplicada a investimentos realizados por empresas brasileiras em controladas no exterior, conhecida como regra de tributação em bases universais ("TBU"). Contudo, não havia regulamentação equivalente para investimentos feitos por pessoas físicas. Na visão do Governo Federal[111], essa diferença colocava o Brasil como uma das poucas exceções globais, permitindo que indivíduos utilizassem estruturas *offshore* para postergar indefinidamente o pagamento de tributos, em desacordo com as melhores práticas internacionais.

O Governo justificou a introdução de uma regra CFC para pessoas físicas no fato de que a maior parte dos países já adota regras contra o diferimento da tri-

---

[108] Referência a WORLD BANK. *The taxation of offshore indirect transfers* – a toolkit (Consulta, versão revisada em 28 de julho). Washington, DC: World Bank Group; International Monetary Fund; OECD; United Nations; 28 jul. 2017. Disponível em: https://documents1.worldbank.org/curated/en/689091501488467178/pdf/117797-REVISED-Consultation-Draft-Indirect-Offshore-Transfers-July28-003.pdf. Acesso em: 28 jun. 2025.

[109] CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Projeto de Lei n. 2.337, de 25 de junho de 2021*. Altera as Leis n. 9.249/1995, 13.043/2014, 8.981/1995, 7.689/1988, 9.430/1996, 11.196/2005, 11.774/2008, 9.065/1995, 9.718/1998, 12.973/2014, 10.892/2004, 11.033/2004, 11.053/2004, 11.312/2006, 11.478/2007, 7.713/1988, 9.250/1995, 11.482/2007, 8.069/1990, 8.685/1993, 9.532/1997, 11.438/2006, 12.213/2010, 12.715/2012, 10.865/2004, 9.779/1999, 10.522/2002, 8.001/1990, 13.575/2017; revoga a Lei n. 10.312/2001 e dispositivos de outras leis e medidas provisórias, relativo ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Tramitando na Câmara dos Deputados. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2069475&filename=Tramitacao-PL%202337/2021. Acesso em: 28 jun. 2025.

[110] Esse é o caso do art. 89 da Medida Provisória n. 627/2013 e art. 6º do Projeto de Lei n. 2.337/2021.

[111] Cf. PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. *Mensagem do Executivo n. 00057, de 28 de abril de 2023*. Projeto de Medida Provisória sobre tributação da renda do capital no exterior (IRPF). Brasília: Presidência da República, Ministério da Fazenda, 28 abr. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/Exm/Exm-1171-23.pdf. Acesso em: 28 jun. 2025.

butação de *offshores*, tanto para pessoas jurídicas quanto para pessoas físicas. Os exemplos apontados incluíam: (i) Chile, Colômbia e México na América Latina; (ii) Alemanha, Áustria, Bélgica, França, Holanda e Portugal na União Europeia; e (iii) Estados Unidos, Reino Unido e Austrália em outras regiões.

Esse mesmo tema foi objeto de discussão no Congresso Nacional por meio do Projeto de Lei n. 4.173/2023, também apresentado pelo Poder Executivo[112], o qual foi promulgado na forma da Lei n. 14.754/2023. Na justificativa do projeto, o Governo Federal utilizou o argumento adicional de que a introdução de regras CFC para pessoas físicas estava em linha com a utilização de regras antidiferimento na Ação 3 do Projeto BEPS da OCDE/ G20.

4.4. IRPF-M

Por meio do Projeto de Lei n. 1.087/2025[113], o Poder Executivo propôs como medida de compensação a isenção do IRPF para contribuintes cuja renda mensal é de até R$ 5 mil, a introdução do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas Mínimo ("IRPF-M").

De acordo com a proposta, os contribuintes que auferirem rendimentos superiores a R$ 600 mil anuais ficarão sujeitos ao cálculo de um adicional de IRPF-M, a ser declarado na Declaração de Ajuste Anual. Esse adicional poderá alcançar até 10% sobre a base de cálculo identificada. O cálculo do imposto considerará deduções, como impostos já pagos sobre outros rendimentos e outras reduções previstas na legislação.

Além disso, o projeto prevê que os lucros e dividendos pagos a pessoas físicas estarão sujeitos à retenção na fonte (Imposto sobre a Renda Retido na Fonte Mínimo – "IRRF-M"), com uma alíquota de 10%. Essa retenção poderá ser compensada com o IRPF-M devido. O pagamento de lucros ou dividendos a residentes no exterior também estará sujeito ao IRRF-M à alíquota de 10%.

Com esse projeto, o Poder Executivo retomou as discussões de tributação de dividendos *vis-à-vis* a desigualdade de renda no Brasil, destacando que a não

---

[112] Cf. REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. *Projeto de Lei n. 4.173, de 29 de agosto de 2023*. Dispõe sobre a tributação de aplicações em fundos de investimento no País e da renda auferida por pessoas físicas residentes no País em aplicações financeiras, entidades controladas e trusts no exterior. Apresentado pelo Poder Executivo à Câmara dos Deputados em 29 ago. 2023; transformado na Lei n. 14.754, de 12 de dezembro de 2023. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2319365&filename=PL%204173/2023. Acesso em: 28 jun. 2025.

[113] Cf. REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. *Projeto de Lei n. 1.087, de 18 de março de 2025*. Altera a legislação do imposto sobre a renda para instituir a redução do imposto devido nas bases de cálculo mensal e anual e a tributação mínima para pessoas físicas que auferem altas rendas, e dá outras providências. Apresentado pelo Poder Executivo à Câmara dos Deputados em 18 de março de 2025. Tramitando em Comissão Especial. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2868788&filename=PL%201087/2025. Acesso em: 28 jun. 2025.

tributação de dividendos seria estratégia de reprodução de riqueza, a qual permite que os indivíduos das mais altas camadas de renda nem sequer paguem tributos no Brasil. Essa política está imbricada com as discussões de tributação de UHNWI e HNWI capitaneadas/patrocinadas pelo Governo brasileiro na condição de presidente do G20[114], as quais contaram com a participação de Gabriel Zucman (economista que defende a tributação de rendimentos de paraísos fiscais e políticas fiscais distributivas)[115].

O Projeto de Lei n. 1.087/2025 é objeto de intensas discussões[116] e está atualmente em tramitação no Congresso Nacional.

4.5. Redução de litigiosidade e programas de *co-operative compliance* tributários

Como forma de combate à litigiosidade tributária, uma das alternativas propostas pela OCDE, pelo Banco Mundial, pelo FMI e pela ONU[117] é a introdução de programas de *compliance* colaborativo entre fisco e contribuintes. Esse tipo de programa tem como objetivo a criação de uma relação fisco-contribuinte baseada na transparência (*i.e.*, troca ativa e voluntária de informações entre contribuinte e fisco), respeito mútuo e confiança (*i.e.*, os dois lados assumem compromissos de

---

[114] Cf. GRUPO DOS 20. *Declaração de Líderes do G20* – Rio de Janeiro, 21-22 de novembro de 2024. Brasília: Presidência da República – Brasil, 2024. Disponível em: https://www.gov.br/g20/pt-br/documentos/declaracao-de-lideres-do-g20-brasil/g20-rio-de-janeiro-leaders-declaration-pt-22112024.pdf/@@download/file. Acesso em: 28 jun. 2025.

[115] A título de exemplo: ZUCMAN, Gabriel. *A blueprint for a coordinated minimum effective taxation standard for ultra-high-net-worth individuals*. Relatório encomendado pela Presidência Brasileira do G20, 25 jun. 2024. Disponível em: https://gabriel-zucman.eu/files/report-g20.pdf. Acesso em: 28 jun. 2025.

[116] A título de exemplo: ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Comentários ao Projeto de Lei n. 1.087/2025, realizada na Comissão Especial da Câmara dos Deputados*. Brasília, jun. 2025. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/57a-legislatura/comissao-especial-sobre-a-alteracao-da-legislacao-do-imposto-de-renda-pl-1087-25/apresentacoes-em-eventos/LEONARDOAGUIRRADEANDRADEApresentacaoCongressoNacional-PL1087.pdf. Acesso em: 28 jun. 2025.

[117] Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Co-operative compliance*: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: https://doi.org/10.1787/9789264200852-en. Acesso em: 18 jun. 2025; WORLD BANK. *Innovations in tax compliance*: building trust, navigating political, and technological challenges in enforcement systems. Washington, DC: World Bank Group; International Monetary Fund; OECD; United Nations; 2021. Disponível em: https://openknowledge.worldbank.org/bitstreams/7225ce2e-99d7-50b7-9ae7-a640a95ae2c0/content. Acesso em: 28 jun. 2025; INTERNATIONAL MONETARY FUND; ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *2019 Progress Report on Tax Certainty*: Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Washington, DC; Paris: IMF; OECD, 2019. Disponível em: https://www.imf.org/external/np/fad/pct/pdf/Progress%20Report%20G20%20Tax%20Certainty%202019.pdf. Acesso em: 28 jun. 2025.

comportamento ético e colaborativo), a fim de melhorar a conformidade voluntária e reduzir os custos de cumprimento e fiscalização de tributos[118].

Nesses programas, o fundamento é que haja diálogo antecipado (*early certainty*) entre fisco e contribuinte, com a devida identificação prévia de riscos fiscais e resolução (por acordo mútuo) antes do preenchimento da obrigação acessória. Isso exige que os contribuintes tenham uma governança tributária interna robusta, com controles internos sólidos e documentação organizada. Se bem implementados, esses programas conseguem reduzir incertezas fiscais, evitando litígio, promovendo eficiência administrativa e o incentivo a investimento e a competitividade devido ao maior nível de segurança jurídica.

No Brasil, esses padrões internacionais parecem ter inspirado os programas de *compliance* colaborativos introduzidos pela RFB e pelos Estados e, posteriormente, o princípio da cooperação da CF/1988[119], como medida de combate ao ambiente de alta litigiosidade do país[120].

Pioneiramente, o Estado de São Paulo introduziu o programa "Nos Conformes"[121], o qual definiu princípios para relacionamento entre os contribuintes e as autoridades fiscais paulistas, estabelecendo regras de conformidade buscando reduzir a litigiosidade da relação fisco-contribuinte. Esse programa criou padrões de classificação dos contribuintes com critérios de acordo com a adequação ao sistema de conformidade, com padrões mais rígidos aos maus pagadores.

A RFB, por outro lado, introduziu seus próprios programas de *compliance* colaborativo, quais sejam: (i) o monitoramento dos maiores contribuintes e a promoção da conformidade tributária[122]; (ii) o Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal ("Programa Confia")[123]; (iii) o Programa Receita Sintonia[124] e (iv) e o Programa Receita de Consenso[125].

Além desses programas de *compliance* tributário, a RFB criou o Programa Operador Econômico Autorizado ("OEA") no âmbito aduaneiro, segundo o qual o contribuinte é certificado como um operador de baixo risco e confiável, o qual

---

118 Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Co-operative compliance*: a framework – from enhanced relationship to co-operative compliance. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 17. Disponível em: https://doi.org/10.1787/9789264200852-en. Acesso em: 28 jun. 2025.

119 Cf. art. 145, § 3º, da CF/1988, introduzido pela Emenda Constitucional n. 132/2023.

120 Cf. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA; INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA (Insper). *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro*: relatório final de pesquisa. 5. ed. Brasília: CNJ, 2022, 314 p. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf. Acesso em: 28 jun. 2025.

121 Cf. Lei Complementar n. 1.320/2018.

122 Cf. Portaria RFB n. 4.888/2020.

123 Cf. Portarias RFB n. 387/2023 e n. 402/2024.

124 Cf. Portaria RFB n. 511/2025.

125 Cf. Portaria RFB n. 467/2024, que foi complementada pela Portaria Sutri n. 72, de 11 de novembro de 2024.

pode fruir dos benefícios oferecidos pela aduana brasileira, relacionados à maior agilidade e previsibilidade de suas cargas nos fluxos do comércio internacional[126]. Essa medida está alinhada com diretrizes da Organização Mundial de Aduanas ("OMA")[127].

Cumpre mencionar que o Projeto de Lei n. 15/2024, de iniciativa do Poder Executivo, tramita perante o Congresso Nacional com o objetivo de criar maior segurança jurídica aos programas existentes e solidificar o alinhamento à OCDE e à OMA[128].

Conclusões

Ainda que esse não seja um vasto estudo exaustivo sobre a matéria, é possível identificar que há padrões no alinhamento internacional brasileiro/"absorção" de *standards* estrangeiros. À luz das análises feitas nesse trabalho, é possível identificar duas principais formas de alinhamento, quais sejam:

– Efetiva incorporação de *standards* e
– Uso de *standards* internacionais como reforço argumentativo para introdução de regras próprias.

A nosso ver, o primeiro grupo compreende: (i) as medidas de alinhamento ao BEPS no âmbito da Inclusive Framework (*i.e.*, *CbC Report*, regulamentação do MAP, troca automática de *rulings* e QDMTT); (ii) algumas das medidas de alinhamento ao Fórum Global e/ou FATF (*i.e.*, CRS, CARF, obrigatoriedade de declaração do beneficiário efetivo) e (iii) algumas da regras introduzidas para fins da acessão à OCDE (*i.e.*, novas regras de TP e eliminação do IOF/Câmbio).

No segundo grupo estão as demais categorias: (i) RERCT; (ii) DPLAT/ DIOR; (iii) o alinhamento do regime de tributação sobre o consumo às *OECD VAT/GST Guidelines*; (iv) a tributação sobre dividendos; (v) a tributação sobre ganho de capital indireto; (vi) a introdução de regras CFC para pessoas físicas; (vii) a introdução do IRPF-M e (viii) a criação de programas de redução de litigiosidade, *cooperative compliance*.

---

[126] Cf. Instrução Normativa RFB n. 2.154/2023 (conforme alterada pela Instrução Normativa RFB n. 2.200/2024), Portaria da Coordenação de Administração Aduaneira ("COANA") n. 77/2020 (alterada pela Portaria COANA n. 155/2024) substituída pela Portaria COANA n. 133/2023.

[127] Por exemplo, WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. *Compendium of Authorized Economic Operator Programmes*. 2020 ed. Brussels: WCO, dez. 2020. Disponível em: https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/aeo-compendium.pdf. Acesso em: 28 jun. 2025.

[128] Cf. REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. *Projeto de Lei n. 15, de 2024*. Altera dispositivos da legislação tributária (especificações não disponíveis no documento online). Apresentado à Câmara dos Deputados; trâmite conforme consulta em 2024. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2384062&filename=PL%2015/2024. Acesso em: 28 jun. 2025.

É curioso notar que o primeiro grupo, o qual contempla as medidas de maior alinhamento às organizações internacionais (notadamente a OCDE) foi implementado pelo Poder Executivo. Ainda que haja algum respaldo na lei (como o caso das regras de TP e do QDMTT), há uma grande margem de regulamentação pela RFB e potencial reenvio dinâmico às regras da OCDE.

Especificamente no caso do QDMTT, o sistema permite que a OCDE qualifique ou não a regra doméstica dentro do "Qualified" *status*. Isso certamente foge da regra de internalização de um *standard* estrangeiro no direito doméstico e pode gerar problemas interpretativos futuros. Os aplicadores do direito certamente questionarão o peso interpretativo dos comentários das *Model Rules* do *Pillar II*.

Nos casos em que as medidas de alinhamento foram implementadas apenas por Instruções Normativas (especialmente na troca de informações), é questionável a existência de respaldo legal).

No segundo grupo, por outro lado, quer nos parecer que o alinhamento internacional não foi integral. Por exemplo, o RERCT, a recomendação da OCDE é que esses programas sejam prévios às trocas de informações e implementados uma única ou poucas vezes. O fato de haver uma edição de 2024, a nosso ver, já descaracteriza o alinhamento. Da mesma forma, nos outros exemplos, parece haver um debate e a efetiva tropicalização – para o bem ou para o mau – do *standard* estrangeiro.

Autonomia pela Metade: o Federalismo Pós-Reforma Tributária[1]

Álvaro Luis Ribeiro Reis
Doutorando e Mestre em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Advogado.

1. Introdução

Assertórica como de costume, a professora Misabel Derzi iniciou a apresentação no IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual com uma afirmação direta: esta é a Reforma Tributária mais autoritária de que teve conhecimento.

Apesar de não poder me igualar nem na experiência de vida e nem na profundidade do saber, ouso concordar com as palavras francamente ditas. De minha parte, pretendo contribuir ao traçar algumas observações pelas quais entendo pela natureza autoritária da Reforma, mas com especial destaque para a relação interfederativa, pois o contribuinte não é a única ponta da corda que pode sair perdendo (ou ganhando) com as recentes mudanças na tributação do consumo.

Para isso, *(a)* farei uma exposição inicial sobre o federalismo brasileiro e seus componentes fundamentais, na sequência *(b)* comentarei como a Reforma afeta esses mesmos componentes; e *(c)* destacarei como a mudança proposta busca equilibrar dois princípios normativos em tensão.

2. O federalismo brasileiro

As reflexões sobre o federalismo são classicamente iniciadas pelo comparativo entre os movimentos centrípeto e centrífugo de formação das federações. Para fins do artigo, o comparativo é irrelevante, com exceção de duas constatações a ele vinculadas: (1) o federalismo nacional caminhou segundo um processo progressivo de descentralização e fortalecimento institucional das unidades regionais e locais de poder, com a coroação desse movimento na Constituição Federal de 1988; e (2) uma das justificativas fundamentais do federalismo é a compreensão de que essa forma de estado constitui-se como uma ferramenta qualificada para satisfação dos propósitos da democracia, entre esses, a difusão de poder[2].

Essas duas afirmações ilustram, de forma direta ou indireta, os componentes do (nosso) federalismo: autonomia, igualdade e repartição de competências. Po-

---

[1] O trabalho resume algumas das considerações realizadas no Grupo de Pesquisa em Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário, por ocasião da apresentação sobre o mesmo tema.

[2] MEYER, Emílio Peluso Neder. Federalismo e Supremo Tribunal Federal na obra de Misabel Derzi: um resgate da Constituição de 1988. In: BUSTAMANTE, Thomas; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni (org.). *Entre a justiça e a segurança jurídica*: estudos sobre o direito e a tributação em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Conhecimento, 2021, p. 293-302.

demos denominá-los como seus *pressupostos constitutivos*, pois sem eles há a desnaturação da nossa federação.

O primeiro dos componentes está positivado no art. 18 do texto constitucional: "a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, *todos autônomos*, nos termos desta Constituição". Autonomia é empregada no clássico sentido kantiano de autodeterminação ou autolegislação (*auto* + *nomos*), ou seja, da capacidade para definir as normas orientativas do próprio agir. Decorrente desse conceito fundamental e genérico se desdobram as *espécies concretas* ou *momentos*[3] da autonomia, subdivididos em autogoverno (autonomia política), auto-organização (autonomia administrativa), autolegislação (em sentido estrito) e autonomia financeira.

A *autonomia política* compreende a legitimidade para definição de projetos coletivos. É a expressão da autoridade que uma comunidade (em nível local, regional ou nacional) tem para definir quais são os seus valores, princípios e objetivos enquanto corpo político. Nesse sentido, é o germe fundamental da própria ideia de autodeterminação, pois sinaliza a capacidade de escolha de fins.

Porém, a escolha de fins é insuficiente em si mesma. Apenas mediante a detenção dos meios funcionais e estruturais é possível o adequado atendimento das finalidades políticas escolhidas. Requer-se, pois, uma modalidade de autonomia complementar, que se apresenta como condição de operacionalização dos fins eleitos no *primeiro momento* da autonomia. A *autonomia administrativa*, ocupante desse lugar complementar, corresponde à faculdade que as unidades têm para definir as estruturas organizacionais na satisfação dos projetos políticos selecionados pela sociedade. Nesse campo estão compreendidas a competência para estruturação de órgãos e a criação de corpo técnico-funcional.

Subliminarmente a esses dois momentos, está a *autonomia legislativa*, na condição de veículo de expressão das duas anteriores. A linguagem do Estado é o Direito, de forma que o exercício de qualquer das autonomias se realiza por meio do processo de criação normativa: escolhas políticas e a organização necessária para sua execução são incluídas no mundo por meio da legislação (em sentido amplo). Não há determinação possível, e aqui volto a Kant, que não seja mediante a definição de normas orientativas para o agir.

Adicionada a essas três espécies, que estão vinculadas normativamente, surge uma nova forma: a *autonomia financeira*[4]. A execução das políticas públicas depen-

---

[3] Considerando que a autonomia é una, apesar de seus desdobramentos e múltiplas manifestações, optei por utilizar o termo "momento" complementarmente ao termo "espécie". A noção de espécie, ainda que de mais fácil compreensão, transmite a compreensão de uma separação hermética, o que não entendo ser o caso: a manifestação de um aspecto da autonomia pressupõe simultaneamente às demais.

[4] Acompanhando parcialmente o diagnóstico de Leandro Brudniewski, entendo que a autonomia arrecadatória não é uma exigência especificamente normativa do Federalismo, mas procedimen-

de da existência de recursos materiais disponíveis[5]. De nada adianta preservar uma pretensa autonomia para definir projetos e legislar (autonomia formal) se as condições para realização concreta da vontade política (autonomia material) não estão presentificadas. Um ente subnacional que não tem recursos para satisfazer seus objetivos não pode dizer-se efetivamente autônomo. Autonomia em potência não é efetiva autonomia.

Sobre esse tema, em razão da exímia correção de sua análise, válido recorrer à subdivisão feita por André Mendes Moreira[6], ao destacar como elementos essenciais da autonomia financeira a independência e a suficiência na arrecadação. A independência corresponde à ausência de sujeição para obtenção dos recursos necessários à satisfação dos objetivos institucionais. Justamente por isso, a Constituição de 1988 previu competências tributárias autônomas e, na medida do possível, exclusivas para cada ente (ex.: IPTU, ICMS e IR). Tais competências são efetiva expressão de independência por ser prerrogativa constitucionalmente reconhecida: a titularidade sobre o recurso não decorre de um ato autorizativo de outro poder, mas diretamente do contrato social que firmaram entre si os entes federados.

A suficiência, por sua vez, corresponde à ideia de que os recursos disponíveis se prestem para a satisfação das necessidades do ente. Se há uma fonte arrecadatória própria, mas essa não logra custear todos os gastos, a eficácia da autonomia financeira se vê novamente decotada. Em atenção a isso, o constituinte também previu transferências constitucionais obrigatórias das receitas tributárias, nos arts. 157 e 158. Ou seja, para além da garantia explícita de independência orçamentária mediante a previsão de competências tributárias próprias, o constituinte, na ideia de suficiência, buscou que haja a independência de fato (não apenas de direito), ao prever um sistema de repartição de receitas, característico do federalismo solidário.

O segundo componente constitutivo (*igualdade*) está em uma relação de complementaridade com o anterior. A igualdade é compreendida no sentido de isonomia, ou seja, de que os entes subnacionais estão em uma relação de equivalência normativa. Não há relação de soberania ou império em suas relações, pois todos são compreendidos como delegatários ou partícipes da soberania (que é de titularidade exclusiva da nação). Ou seja, todos os entes detêm parcela do poder

---

tal (ou normativa em segundo nível). Conforme destacado pelo autor, existem estados federais nas quais as exigências de autonomia e igualdade são asseguradas mediante repasse de receitas arrecadadas de forma unificada (BRUDNIEWSKI, Leandro. Autonomia municipal e a Reforma Tributária. In: NETO, Luís Flávio *et al*. (org.). *Tributação do consumo*. São Paulo: IBDT, 2024, p. 115-136).

5 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. O debate a respeito da DRU: a fraude à constituição e o desequilíbrio federativo. In: SCAFF, Fernando Facury *et al*. (org.). *Federalismo(s) em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 679-722.

6 MOREIRA, André Mendes. O modelo de federalismo fiscal brasileiro. In: SCAFF; Fernando Facury *et al*. (org.). *Federalismo(s) em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 193-226.

estatal e, exclusivamente em razão disso, são fontes legislativas legítimas do Estado Brasileiro. Isto é, o fato de todos os entes terem autonomia que os torna iguais, não sujeitos uns aos outros[7].

A igualdade não está expressa meramente na autonomia administrativa e financeira, pois até as pessoas jurídicas da administração indireta o têm, mas sobretudo na autonomia jurídica e política. Todas as pessoas listadas no rol do art. 18 da CF possuem a titularidade originária para criar o ordenamento e, em decorrência desse poder comum, são postas em posição de equivalência. É justamente essa posição que justifica, por exemplo, a imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, IV, *a*, da CF (não há como exercer competência tributária se não há poder de império) e as vedações para intervenção interfederativa disciplinadas nos arts. 34 e 35.

Note-se que esses dispositivos, em uma interpretação superficial, podem ser interpretados como meras proibições. Porém uma leitura aprofundada revela como não são outra coisa que a própria Constituição tornando explícitos os seus compromissos mais básicos. As normas não são apenas constitutivas, mas decorrência da escolha feita no art. 1º quanto a uma forma federativa de Estado.

Nesse jogo organizativo, a União Federal surge como elemento *ordenador* do federalismo. Ela não aparece como uma das "contratantes" do pacto original que dá ensejo à federação, que é exclusivamente formada pela unidade indissolúvel de Estados, Municípios e Distrito Federal. A União, portanto, não é um ente originário, e sim o resultado do esforço congregado dos entes subnacionais: é unidade federativa (unidade no sentido de conglomerado), não unidade federada (unidade no sentido de parte/mônada que se une para formar o coletivo)[8]. Por isso, a participação efetiva da União no quadro federativo não está esclarecida no art. 1º e sim no art. 18, que disciplina a *organização* da república.

Se é *preservada* a autonomia e *reconhecida* a igualdade de todos os entes, necessária a adoção de mecanismos que permitam que esses dois elementos não prejudiquem a unidade fundamental que passa a ser a fonte normativa dos poderes de cada ente: a soberania. Justamente por sermos iguais, a autonomia de cada um deve ser regulada para que não limite o exercício da autonomia dos outros. Nisso surge a União, como pessoa ordenadora e harmonizadora das normas: é preciso que a autonomia, quase de forma contraditória, seja exercida de forma limitada – naquela clássica formulação kantiana do princípio do direito[9].

---

[7] A explicação tem feições de circularidade em razão da relação de *equiprimordialidade* entre autonomia e igualdade.

[8] Adoto a terminologia empregada por Junior e De Carli, ainda que divirja quanto ao significado. Cf. JUNIOR, Adilson de Paulo de Almeida; DE CARLI, Ana Alice. *Os três papéis fundamentais da União*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2024-mar-22/os-tres-papeis-fundamentais-da-uniao/. Acesso em: 15 jun. 2025.

[9] "Qualquer ação é justa se for capaz de coexistir com a liberdade de todos de acordo com uma lei universal, ou se na sua máxima a liberdade de escolha de cada um puder coexistir com a liberda-

Esse modo de explicação permite explicitar que, no cerne do federalismo, há uma *tensão constitutiva*[10] entre imperativos de organização centralizada/uniformizada e de igualdade/autonomia entre os entes. Tensão pois há comandos normativos que geram movimentos opostos. Constitutiva pois não é algo meramente acidental ao federalismo, mas uma decorrência necessária da tentativa de preservar simultaneamente os direitos das partes e a unidade do todo (conciliar autonomia e igualdade). Se por um lado a União tem a função de garantir a harmonização, não poderia usar seu poder-dever uniformizador para estrangular a autonomia dos entes. Por sua vez, os outros entes não deveriam usar de suas prerrogativas para prejudicar a unidade interfederativa. Lastreado em uma relação contraditoriamente inevitável, erige-se o federalismo.

A conciliação desses dois imperativos foi dada pela própria Constituição, na figura da repartição de competências e das normas gerais. Justamente por compreender que a tensão é interna e inafastável do federalismo, o constituinte fornece de antemão a ferramenta do direito para sua coordenação.

No desenho proposto, os Estados e o Distrito Federal exercem competência concorrente com a União nas matérias dispostas no art. 24 da CF, com a possibilidade de exercício da competência legislativa suplementar ou plena. Os Municípios, por sua vez, têm competência plena para legislar sobre assuntos de interesse local (art. 30 da CF), observada a legislação federal e estadual.

Especificamente quanto a esse ponto, é importante destacar que a competência delegada ultrapassa as responsabilidades tributárias e de direito financeiro, abarcando também questões de direito administrativo, urbanístico, ambiental, educação, saúde, esportes, entre outros. Há um rol de responsabilidades amplas que foram resguardadas pelo Constituinte como de competência dos entes, de forma a permitir a satisfação daqueles quatro momentos de autonomia comentados anteriormente.

A União, por sua vez, fica encarregada da competência para legislar sobre assuntos de interesse nacional (art. 22) e de editar normas gerais para padronizar a atuação dos entes subnacionais. As normas gerais fornecem a moldura normativa dentro da qual pode ser exercida a autonomia federativa. São gerais pois a finalidade é justamente encontrar o equilíbrio entre a harmonização e o respeito da autonomia dos entes: ou seja, de fornecer uma base de consenso e uniformização mínima. Assim, não deve imiscuir-se em especificidades que são pertinentes apenas ao ente federativo, respeitando a repartição das competências. Assim, se a União pode definir normas gerais de direito urbanístico, não pode intervir ou sufocar a elaboração do plano diretor pelos Municípios. No campo de sua atuação

---

de de todos de acordo com uma lei universal." (KANT, Immanuel. *A metafísica dos costumes*. São Paulo: Edipro, 2003, p. 76-77)

[10] Para complementações sobre o conceito de tensão constitutiva cf. OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni. *Contribuições para uma Teoria Crítica da Constituição*. Belo Horizonte: Conhecimento, 2021.

não cabe a intervenção de outros entes, existe uma espécie de direito potestativo dos entes.

Assim, a repartição de competências (complementada pelo recurso das normas gerais) é o mecanismo de "acoplamento"[11] de dois imperativos contraditórios (unidade x autonomia) e dos dois elementos do federalismo que os produzem (autonomia e igualdade).

Ocorre que a Reforma, ao buscar consertar o (des)equilíbrio existente, acabou deixando a balança pender mais para um lado do que para outro.

3. Marcha atrás na história

Caso as considerações apresentadas estejam corretas, as mudanças implementadas pela Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023, representam retrocesso relevante do federalismo brasileiro. Se 1988 representou um avanço importante da autonomia e da igualdade dos entes subnacionais (em especial os Municípios), esses dois pressupostos do federalismo são elididos com a proposta de reforma, conforme exposto a seguir.

De início, e mais obviamente, autonomia e igualdade são prejudicadas em razão da supressão do desenho clássico de repartição de competências tributárias. No desenho original, os entes têm competências tributárias exclusivas. A concentração de três competências tributárias em torno do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) gera uma relação de dependência "recíproca"[12] que afeta dois momentos da autonomia em particular: a autonomia legislativa e a autonomia financeira. Como disse Fernando Scaff, sempre preciso nas palavras, Estados e Municípios foram garroteados com a reforma[13].

Até o presente, a autonomia tributária era essencialmente limitada por meio de normas gerais (a resposta do constituinte originário para conciliar a tensão constitutiva entre os imperativos de harmonização e independência). Preservava-se a competência legislativa e financeira de cada ente, desde que exercida dentro de um quadro legal fornecido pela união dos entes. No redesenho, diferentemente, os entes subnacionais perdem a autonomia normativa e arrecadatória da maior fonte tributária que dispunham: ICMS, no caso dos Estados, e ISS, no caso dos Municípios.

---

[11] Tomo de empréstimo a expressão adotada por Marcelo Neves (cf. GOMES, David Francisco Lopes. *A Constituição de 1824 e o problema da modernidade*: o conceito moderno de Constituição, a história constitucional brasileira e a Teoria da Constituição no Brasil. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019, p. 188).

[12] A relação é de dependência recíproca, pois a aprovação das normas comuns aos dois tributos exige ato conjunto da União e do Comitê Gestor do IBS. Entretanto, como será destacado na sequência, a dependência pende mais um dos lados da relação.

[13] SCAFF, Fernando Facury. *O federalismo e o mito do barco de Teseu após a Reforma Tributária*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-jan-14/o-federalismo-e-o-mito-do-barco-de-teseu-apos-da-reforma-tributaria/. Acesso em: 01 jun. 2025.

Foi perdida a competência para instituição dos tributos e, consequentemente, para delimitação dos seus aspectos materiais. Estados e Municípios não podem disciplinar questões referentes à base de cálculo, aspecto temporal, contribuintes, responsáveis e outros.

De fato, a autonomia legislativa desses entes não foi suprimida apenas formalmente, mas no nível da prática, considerando, por exemplo, as restrições postas com o fim de harmonização: (1) o exercício das competências administrativas (ex.: interpretação e aplicação da legislação do IBS) poderá ocorrer apenas através do Comitê Gestor do IBS (CG-IBS) (art. 156-B da EC n. 132/2023); (2) a necessidade de uniformização das normas de IBS e CBS (art. 317, § 1º, da LC n. 214/2025) tende a deixar o Governo Federal em uma posição prioritária para definição dos aspectos materiais de ambos os tributos; (3) a "liberdade" do regulamento foi substancialmente restringida pela Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025, que tem uma estrutura essencialmente mais extensa do que o padrão para as normas gerais (ex.: Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, e Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003).

Esse cenário se mantém mesmo quando consideramos as obrigações acessórias. A noção de que fiscalização, lançamento, cobrança, representação e interpretações devem ser coordenados (art. 156-B, § 2º, V, da EC n. 132/2023), bem como a competência do Comitê Gestor para uniformizar as regras quanto ao IBS, implica que a validade das normas sobre obrigações acessórias fique sujeita ao reconhecimento pelo CG-IBS. O legislador complementar não precisa dizê-lo em altas vozes, pois a previsão em lei complementar quanto à competência exclusiva do CG-IBS para exercício das competências administrativas (art. 156-B) gera essa restrição como uma consequência quase lógica. O silêncio eloquente do legislador é retumbante.

A autonomia normativa ficou limitada à possibilidade de fixar suas alíquotas. E, como se não fosse suficiente, essas serão uniformes para todos os produtos (art. 156-A, § 1º, VI, da EC n. 132/2023), de forma que Estados e Municípios não podem adequar a tributação às suas necessidades regionais e locais. Ficou totalmente vedada a possibilidade de concessão de benefícios fiscais, inclusive quando justificados.

Veja-se, por exemplo, quanto à Cesta Básica Nacional. A EC n. 132/2023 previu que deveria considerar a diversidade regional e cultural da alimentação do país (art. 8º). A LC n. 214/2025 definiu uma listagem que, apesar de trazer produtos consumidos nacionalmente (parte na qual é totalmente meritória), não tem um foco regional. Como destacado por Scaff, um modelo federativo efetivo permitiria que "gaúchos tributem menos a erva para o chimarrão e os paraenses tributem menos a produção de tucupi, itens essenciais para a cultura local[14]. No

[14] SCAFF, Fernando Facury. *A federação da União e suas autarquias*: diálogo com Hamilton Dias de

cenário normativo atual, os entes não podem fornecer qualquer tipo de tratamento favorecido nesse sentido, nem sequer mediante a adoção de alíquotas próprias.

Ademais, para alguns bens e serviços, sequer poderão definir as alíquotas – como ocorre no caso de alguns regimes específicos: serviços financeiros, combustíveis e planos de assistência à saúde.

Também segue prejudicada a autonomia arrecadatória. A arrecadação deixa de ser realizada diretamente por cada ente e passa ser realizada exclusivamente pelo CG-IBS, encarregado de realizar as deduções previstas (compensações) e distribuir o produto da arrecadação. Uma das principais fontes financeira dos entes subnacionais passa a estar sujeita ao repasse de uma entidade pública, violando um dos aspectos básicos da autonomia financeira: a ausência de sujeição (seja ela individual ou coletiva). É notório que o valor de titularidade dos entes configura direito exigível, de forma que é inquestionável que o repasse não constitui uma benevolência do CG-IBS, mas uma verdadeira obrigação. Assim, poderia argumentar-se que a autonomia financeira não foi prejudicada.

Entretanto, historicamente, se tem conhecimento de situações nas quais a União restringiu repasses constitucionais aos Municípios e Estados. Nesses casos, a titularidade sobre o montante não reverberou na disponibilidade automática da receita. Não há qualquer garantia na EC n. 132/2023 e na Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025, de que isso não possa acontecer quanto ao CG-IBS, especialmente nas hipóteses em que haja divergência interpretativa, entre o Comitê e os entes que o compõem, sobre o sentido de uma norma ou outra.

A sujeição dos entes, nesse caso, não decorre de uma dependência normativa (pois a receita é constitucionalmente garantida), mas de uma dependência factual: apenas terão acesso ao recurso quando o CG-IBS assim o autorizar. Em situações normais de temperatura e pressão, esse modelo não gera nenhuma disfuncionalidade. Porém, em situações anômalas, a regra retira o acesso à importante fonte de receita, com evidente impacto sobre fluxo de caixa e exigindo eventuais judicializações.

E, especificamente quanto a esse ponto, há um impacto forte sobre o elemento da igualdade. Enquanto a União realizará a arrecadação diretamente (isto é, blindada quanto aos riscos de retenção da receita), os Estados e Municípios dependerão de uma entidade interposta. Ironicamente, a União poderá "fazer caixa" com os créditos de CBS ainda não compensados ou ressarcidos, enquanto isso não será possível para os outros entes – considerando que o repasse será feito após a dedução dos saldos de IBS estadual e municipal.

Iguais considerações podem ser feitas quanto à fiscalização, cobrança e contencioso administrativo. Apesar da previsão para consolidação dos resultados da fiscalização em um sistema único (art. 325 da LC n. 214/2025) e harmonização

---

Souza. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-jan-28/a-federacao-da-uniao-e-suas-autarquias-dialogo-com-hamilton-dias-de-souza/. Acesso em: 10 jun. 2025.

das interpretações (art. 318 da LC n. 214/2025), a União conduzirá a fiscalização e decidirá o contencioso administrativo da CBS de forma independente. Os demais deverão, segundo norma ainda não definida pelo CG-IBS, exercer a fiscalização, o lançamento e a cobrança de forma compartilhada.

Assim, apesar de CBS e IBS terem sido idealizados como tributos irmãos, foram desenhados de forma a, estruturalmente, trazerem prerrogativas muito diferentes para os seus titulares. Quebra-se a igualdade, pois a abdicação feita para ajuste dos problemas do federalismo parece ter sido um acordo parcial, na qual apenas um dos lados de fato fez concessões.

Pode-se argumentar que os problemas elencados são apenas aparentes, pois há representação dos entes subnacionais no Comitê. Diz-se que democracia indireta não é menos democrática por não permitir a participação imediata de todos os cidadãos nas discussões públicas. O mesmo poderia ser afirmado sobre a relação entre o federalismo e o CG-IBS: basta representação, não necessariamente a representação direta.

Essa leitura poderia ser verdade se não tivéssemos partido de um cenário anterior, de possibilidade de atuação tributária direta de todos os entes no âmbito de suas competências, que é transformado para comportar apenas a participação indireta da maioria deles. Acrescente-se que a formatação pensada na EC n. 132/2023 gera déficits de representação relevantes, que podem não ser captáveis na esfera da norma (que preserva, ao menos idealmente, a igualdade de todos os entes), mas o são na operacionalização do sistema criado.

Sobre isso, há tendência de que a União, por já estar previamente organizada, dite os termos dos regulamentos e de outros aspectos comuns ao IBS e à CBS, com mera aprovação *ad referendum* (ou com poucos ajustes) pelo órgão colegiado dos Estados e Municípios. Da mesma forma, a quantidade de membros e interesses diversos envolvidos pode gerar bloqueios decisórios no CG-IBS, permitindo que a União, ao deliberar de forma autônoma quanto aos aspectos da CBS, apenas consolide sua posição hegemônica e leve os demais entes a reboque.

Essa preponderância é garantida na estrutura do Comitê de Harmonização, composto por quatro representantes indicados pela União, dois representantes dos Estados e dois dos Municípios (art. 319 da LC n. 214/2025). O desnível numérico é evidente, mesmo considerando a regra de decisão unânime. No nível da prática o risco também está presente na situação desigual quanto à unidade de entendimentos: enquanto a União forma um "bloco monolítico", os Estados e Municípios precisarão conciliar a pluralidade de interesses locais e regionais – o que pode travar as decisões do Comitê de Harmonização e novamente permitir que, até deliberação, o governo federal siga ditando as interpretações para a CBS de forma autônoma[15].

[15] SOUZA, Hamilton Dias; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Correa. *Reforma Tributária e federação, um*

E sequer precisamos sair da esfera do Comitê para verificar os déficits de representação. A estrutura proposta na EC n. 132/2023 deixa Estados e Distrito Federal em posição preferencial quanto à escolha dos seus representantes no órgão colegiado, pois é previsto o direito de indicação direta dos respectivos representantes. Ou seja, cada Estado terá seus interesses representados diretamente no Conselho Superior.

Em oposição, os mais de 5 mil Municípios precisam realizar processo eleitoral e dividir entre si as 27 vagas no órgão. Sem ir muito longe, é de conhecimento a discussão entre a Confederação Nacional de Municípios (CNM) e a Frente Nacional de Prefeitos (FNP) sobre a eleição dos representantes municipais. Discussão inclusive levada ao Judiciário, com evidente impacto sobre a instalação definitiva do Conselho Superior e ensejando questionamentos sobre a legitimidade do exercício das competências do Comitê apenas com a composição provisória[16].

Ora, a dificuldade dos Municípios decorre de uma incapacidade inata dos entes menores em se organizar coletivamente? Me parece que não. Decorre sim de um descompasso com os outros entes, que estão em uma posição mais favorável para exercício de suas competências: União e Estados não precisam disputar a eleição de representantes. Deu-se início a uma corrida para estruturação do sistema tributário que já tem o pódio com os vencedores predefinidos.

Essas dificuldades não estão diretamente insculpidas na norma, que inclusive preserva as vagas específicas dos Municípios nos órgãos (garante representação "paritária", ao menos em seu sentido formal), mas sim na sua implementação. Não basta avaliar a perda da autonomia e da isonomia por meio da leitura do mundo ideal posto na EC n. 132/2023, mas sim avaliar quais as implicações concretas da facticidade da vida que tornam as prerrogativas do federalismo como promessas irrealizáveis.

4. Devemos celebrar um réquiem para o federalismo?

A Reforma Tributária foi idealizada para superar algumas deficiências do federalismo criado em 1988, como a abertura para a prática da guerra fiscal e a complexidade do sistema tributário. A autonomia dos entes contribuía para a desintegração da ordem federativa e a proliferação excessiva de normas e interpretações distintas.

A saída foi pesar a balança favoravelmente à harmonização e uniformidade da legislação: os aspectos fundamentais do tributo serão definidos em legislação única federal, haverá apenas dois regulamentos, os benefícios fiscais serão limitados aos autorizados na emenda constitucional…

---

diálogo com Fernando Scaff. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-jan-23/reforma-tributaria-e-federacao-um-dialogo-com-fernando-scaff. Acesso em: 02 jun. 2025.

16 SOUZA, Hamilton Dias; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Correa. *Conselho Superior do CG-IBS sem Municípios e erosão federativa*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-jun-11/comite-gestor-sem-municipios-e-erosao-federativa/. Acesso em: 15 jun. 2025.

A tensão constitutiva foi reequilibrada, às custas da autonomia federativa. Demos um passo atrás no movimento federalista, em que a concentração de poderes, ao menos na perspectiva tributária, volta a assumir protagonismo e os interesses locais perdem em importância. As promessas feitas em 88 não foram totalmente cumpridas e o constituinte resolveu dar um passo atrás, depois de mais de 30 anos tentando fazer funcionar aquele compromisso original de mais autonomia.

Isso pode levar alguns a defender que a reforma feriria cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I, da CF), pois é inquestionável que a autonomia normativa e financeira dos entes foi prejudicada. Nessa linha interpretativa, a vedação contra emendas tendentes a abolir a forma federativa não se aplicaria apenas para aquelas que expressamente buscassem extinguir a forma do Estado, mas também para aquelas que impliquem sua modificação profunda.

Pessoalmente, tenho dúvidas se a solução para o federalismo tributário capenga que "tínhamos" era de fato implodi-lo por dentro. A solução prevista carrega ares autoritários relevantes. Não pela ausência de participação no processo legislativo, mas pela limitação imposta sobre a liberdade dos Estados e Municípios e o tratamento materialmente desigual dado aos entes. Se a difusão de poder é um elemento caro ao federalismo e à democracia, conforme sugerido como constatação original, a sua concentração não deixa de ser uma negativa para ambos.

Apesar disso, não creio que as modificações tenham desnaturado o nosso modelo[17]. A separação feita entre os momentos da autonomia não é acidental, mas pensada para revelar minha posição antifatalista.

Sim, é verdade que o federalismo foi fortemente atingido pelo redesenho das competências tributárias. Apesar disso, Estados e Municípios mantêm sua autonomia política e administrativa preservadas. Quanto à autonomia legislativa, as competências sobre as demais matérias dos arts. 24 e 30 da Constituição também foram mantidas, de modo que têm plena liberdade para legislar sobre uma gama de assuntos de interesse regional e local e, mesmo quanto aos tributos, ainda foram preservados o ITBI, o IPTU e o ITCMD. Por fim, autonomia financeira precisa ser redefinida, mas é inquestionável que a EC n. 132/2023 buscou garantir a existência de recursos, ao manter os existentes e criar fundos específicos, bem como ao trazer uma trava para redução das alíquotas (art. 131 do ADCT).

Enfim, temos autonomia pela metade, mas ainda sim autonomia[18].

---

[17] SCAFF, Fernando Facury. *O federalismo e o mito do barco de Teseu após a Reforma Tributária*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-jan-14/o-federalismo-e-o-mito-do-barco-de-teseu-apos-da-reforma-tributaria/. Acesso em: 01 jun. 2025.

[18] Por fim, gostaria de fazer uma breve observação. As considerações aqui apresentadas não são uma crítica à figura do CG-IBS ou à atuação harmonizadora da União. Antes, são um alerta sobre a importância de que ambos tenham consciência de seu papel institucional e da necessidade de autocontenção. Enquanto um dirigismo paternalista tomar as rédeas da história nacional, não poderemos ter um federalismo verdadeiramente saudável.

Tratamento Tributário da Inadimplência no Sistema do IBS e da CBS frente aos Princípios da Capacidade Contributiva, da não Cumulatividade e da Neutralidade

Marcela Adari Camargo
Mestranda em Direito Tributário pela FGV. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM). Advogada especializada em consultoria de tributos indiretos e aduaneiro.

1. Introdução

A Reforma Tributária do Consumo, promulgada pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e delineada pela Lei Complementar n. 214/2025, representa uma mudança significativa do sistema de tributação indireta brasileiro. Embora o discurso institucional destaque a neutralidade e a não cumulatividade como princípios estruturantes do novo modelo, aspectos críticos permanecem subdimensionados no debate público: é o caso da inadimplência comercial.

A substituição do regime atual por um sistema de incidência ampla, com base em fornecimentos onerosos (e excepcionalmente não onerosos), apuração "por fora" e direito amplo ao crédito, traz mudanças importantes na lógica de tributação. Contudo, a previsão de ocorrência do fato gerador no momento do fornecimento (regime de competência), sem mecanismos que garantam a proteção da neutralidade em casos de não recebimento do preço, pode perpetuar desafios às empresas, sobretudo em um país marcado por índices crônicos de inadimplência.

Este artigo propõe-se a examinar a forma como o novo regime acomoda a inadimplência comercial, situação na qual o fornecedor entrega bens, presta serviços ou disponibiliza direitos mediante pagamento a prazo, mas não recebe a contraprestação acordada. Busca-se ainda contrastar o tratamento normativo vigente com a experiência internacional, além de rememorar aspectos jurisprudenciais dos tributos ora revogados, de modo a fomentar um debate sobre as distorções potenciais do modelo em relação à realidade econômica brasileira.

2. Inadimplência comercial e regime tributário atual

A inadimplência é uma realidade na dinâmica empresarial brasileira. Segundo dados do Serasa[1], mais de 76 milhões de pessoas físicas encontram-se inadimplentes, com destaque desses impactos para os setores financeiro (28%) e de utilidades essenciais (água, energia e gás), cujas operações, em sua maioria, pressu-

[1] Disponível em: https://www.serasa.com.br/limpa-nome-online/blog/mapa-da-inadimplencia-e-renogociacao-de-dividas-no-brasil/. Acesso em: 13 jun. 2025.

põem fornecimento prévio ao pagamento. Já no âmbito empresarial, dados do SPC Brasil de 2016[2] indicam que cerca de 15% das empresas operavam sob algum grau de negativação, com concentração relevante no setor de serviços.

Em um cenário econômico desafiador, é comum que empresas operem com determinado grau de risco quanto ao recebimento das contraprestações. A Reforma Tributária, porém, parece desconsiderar esse pano de fundo ao adotar uma lógica de incidência que ignora a efetiva onerosidade das transações.

De acordo com a nova sistemática do IVA-Dual, a tributação se concretiza no momento do fornecimento ou do pagamento, o que ocorrer primeiro, conforme o disposto no *caput* do art. 10[3] da Lei Complementar n. 214/2025. Ainda que a legislação explicite, no § 3º do art. 4º[4], que são irrelevantes para a caracterização do fato gerador a validade jurídica dos atos, seus efeitos e mesmo a obtenção de lucro, essa interpretação não elimina a necessidade de que o fornecimento seja, em regra, oneroso. O § 1º[5] do mesmo artigo estabelece que somente haverá incidência sobre operações não onerosas nas hipóteses expressamente previstas em lei – não abrangido o inadimplemento –, de modo que a onerosidade permanece como o critério estruturante da incidência tributária.

---

[2] Disponível em: https://www.spcbrasil.org.br/uploads/st_imprensa/release_indicador_inadimplencia_pf-janeiro_2016_v2.pdf. Acesso em: 13 jun. 2025.

[3] "Art. 10. Considera-se ocorrido o fato gerador do IBS e da CBS no momento do fornecimento nas operações com bens ou com serviços, ainda que de execução continuada ou fracionada. (...)
§ 4º Para fins do disposto no *caput* deste artigo, caso ocorra pagamento, integral ou parcial, antes do fornecimento:
I – na data de pagamento de cada parcela:
a) serão exigidas antecipações dos tributos, calculadas da seguinte forma:
1. a base de cálculo corresponderá ao valor de cada parcela paga;
2. as alíquotas serão aquelas vigentes na data do pagamento de cada parcela;
b) as antecipações de que trata a alínea 'a' deste inciso constarão como débitos na apuração;
II – na data do fornecimento:
a) os valores definitivos dos tributos serão calculados da seguinte forma:
1. a base de cálculo será o valor total da operação, incluindo as parcelas pagas antecipadamente;
2. as alíquotas serão aquelas vigentes na data do fornecimento;
b) caso os valores das antecipações sejam inferiores aos definitivos, as diferenças constarão como débitos na apuração; e
c) caso os valores das antecipações sejam superiores aos definitivos, as diferenças serão apropriadas como créditos na apuração."

[4] "Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços. (...)
§ 3º São irrelevantes para a caracterização das operações de que trata este artigo:
I – o título jurídico pelo qual o bem encontra-se na posse do fornecedor;
II – a espécie, tipo ou forma jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos;
III – a obtenção de lucro com a operação; e
IV – o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas."

[5] "Art. 4º (...) § 1º As operações não onerosas com bens ou com serviços serão tributadas nas hipóteses expressamente previstas nesta Lei Complementar."

O § 2º[6] reforça essa ideia ao definir operação onerosa como "qualquer fornecimento com contraprestação". Assim, a inadimplência absoluta, situação em que há entrega do bem, serviço ou direito, mas a contraprestação não é realizada, não se enquadra nem na categoria de fornecimento oneroso (por ausência de contraprestação), nem nas hipóteses de fornecimento não oneroso tipificadas pela lei. Há, portanto, um fornecimento juridicamente incompleto, pois desprovido do elemento central que qualifica o fato gerador: *a onerosidade*.

Nessa linha, ainda que se reconheça a entrega ou disponibilização como fato material, ela não basta, por si só, para consolidar o fato imponível. A legislação exige mais do que a exteriorização do fornecimento, exige a presença de uma relação de troca, ainda que futura, dotada de conteúdo econômico. A ausência dessa contraprestação efetiva desidrata o núcleo do fato gerador e compromete a coerência do modelo com os princípios da capacidade contributiva, da não cumulatividade e da neutralidade, pois a tributação recai sobre uma base ficta, não lastreada em riqueza ou consumo real. Embora o fornecimento do bem ou serviço tenha ocorrido, não se concretizou a contraprestação que é o elemento central que caracteriza a onerosidade exigida pelo *caput* e § 2º do art. 4º da Lei Complementar n. 214/2025. Assim, o contribuinte de direito (fornecedor) acaba arcando com a obrigação tributária em desconexão com sua capacidade econômica real, já que não há ingresso de receita nem manifestação de riqueza a justificar a incidência.

Essa dissonância compromete o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/1988[7]), pois submete o sujeito passivo à cobrança de tributo sobre uma base econômica presumida, e não efetiva, violando a lógica de que a tributação deve refletir uma situação concreta de riqueza ou consumo. A consequência prática é a geração de um ônus fiscal dissociado da realização de renda ou da efetivação do negócio, o que representa um descasamento direto com o modelo constitucional de tributação sobre o consumo.

---

6 "Art. 4º (...) § 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação, incluindo o decorrente de:
I – compra e venda, troca ou permuta, dação em pagamento e demais espécies de alienação;
II – locação;
III – licenciamento, concessão, cessão;
IV – mútuo oneroso;
V – doação com contraprestação em benefício do doador;
VI – instituição onerosa de direitos reais;
VII – arrendamento, inclusive mercantil; e
VIII – prestação de serviços."

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

Além disso, sob a ótica da neutralidade, o modelo perde coerência. Conforme estabelece a própria Lei Complementar (art. 2º[8]), o sistema do IVA-Dual deve ser estruturado de forma a evitar que os tributos distorçam as decisões de consumo e de organização da atividade econômica. No entanto, a exigência do imposto mesmo na ausência de contraprestação inviabiliza o repasse do ônus econômico ao contribuinte de fato (consumidor), figura que o sistema de tributação indireta visa justamente alcançar. O fornecedor, nesse contexto, torna-se o destinatário econômico indevido da carga tributária, o que não apenas compromete a neutralidade, como também afeta a competitividade e a racionalidade empresarial, especialmente em operações a prazo ou em setores com alta exposição à inadimplência.

Em situações em que o inadimplemento se consolida e não há previsão legal de mecanismos para reverter eventual tributação, a manutenção da obrigação tributária pode, inclusive, configurar caráter confiscatório, ao atingir o núcleo econômico da atividade do contribuinte. O tributo, nesse caso, deixa de incidir sobre o consumo para incidir sobre a atividade empresarial em si, independentemente da sua rentabilidade ou resultado econômico, o que acaba por afrontar o princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF/1988[9]), pois impõe ao contribuinte uma exação que não encontra suporte na realidade financeira da operação realizada.

Em que pese essas ponderações, a legislação do IVA-Dual parece caminhar em direção oposta, ao pretender abranger com a tributação todos os fornecimentos, independentemente da efetiva realização da contraprestação. A exceção legal prevista na Lei Complementar n. 214/2025 é extremamente restrita: admite-se o aproveitamento em formato de créditos tributos dos débitos pagos apenas nos casos em que o adquirente for declarado falido, nos termos da Lei n. 11.101/2005, e desde que, cumulativamente, (i) a aquisição do bem ou serviço não tenha permitido a apropriação de créditos; (ii) a operação tenha sido devidamente registrada na contabilidade do contribuinte desde o período do fato gerador; e (iii) o processo de pagamento aos credores tenha se encerrado de forma definitiva.

Essa previsão legal, embora bem intencionada, revela-se de difícil aplicação prática. É improvável que, em uma situação de falência, o adquirente não tenha apropriado os créditos correspondentes à operação, especialmente considerando o princípio da não cumulatividade e os mecanismos de automação das apurações fiscais pretendidos. Cria-se, assim, uma distorção preocupante: a de que o adqui-

---

8 "Art. 2º O IBS e a CBS são informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, observadas as exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar."

9 "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
IV – utilizar tributo com efeito de confisco;"

rente inadimplente pode se beneficiar do sistema ao apropriar-se de créditos relativos a uma operação cujo preço nunca foi pago, isto é, o modelo de tributação pode permitir que o mau pagador monetize um saldo credor às custas do fornecedor, que arca com a carga tributária de uma operação sem receita. Esse cenário compromete a equidade do sistema e induz um comportamento oportunista, favorecendo adquirentes inadimplentes em detrimento de adquirentes diligentes. Ainda que o legislador possa sustentar que a lógica do sistema é a de que os contribuintes filtrem melhor seus clientes e fornecedores, a realidade de mercado demonstra que nem sempre é possível antever o risco de inadimplemento, tampouco selecionar previamente os adquirentes com base em sua adimplência futura.

Na prática, a impossibilidade de neutralizar os efeitos fiscais da inadimplência impõe ao fornecedor um custo que não consegue individualizar. Diante disso, as empresas, ao incorporarem esse risco em seus cálculos, tendem a repassá-lo na precificação global dos seus produtos e serviços, elevando os preços e onerando indistintamente todos os consumidores, adimplentes ou não.

Importante ainda distinguir essa situação daquelas em que ocorre o efetivo cancelamento da operação. Nessas hipóteses, a transação original é realizada muitas vezes com contraprestação, mas é desfeita por completo, ensejando o estorno dos efeitos fiscais por meio de mecanismos de devolução como crédito[10]. Além disso, também há diferença relevante em relação ao caso dos descontos incondicionais, que são parcelas redutoras do preço de venda[11]. O inadimplemento, contudo, não equivale a cancelamento ou desconto incondicional: a entrega do bem ou a prestação do serviço ocorreu, mas sem a contrapartida pecuniária. Ainda assim, sob o modelo atual, o tributo permanece exigível, sem previsão expressa de reversão, o que reforça a necessidade de revisão normativa.

3. Histórico da tributação vigente e o modelo de tributação do IVA segundo a experiência internacional

Ainda que a modelagem do IVA-Dual rompa com a lógica da incidência dos tributos atuais, fato é que a Lei Complementar n. 214/2025, embora inovadora em diversos aspectos, herda algumas premissas conceituais e operacionais dos tributos revogados, inclusive referências normativas e até orientações consolidadas na jurisprudência.

---

[10] "Art. 12. (...) § 7º A base de cálculo relativa à devolução ou ao cancelamento será a mesma utilizada na operação original.
Art. 17. A alíquota aplicada para fins de devolução ou cancelamento da operação será a mesma cobrada na operação original."

[11] "Art. 12. (...) § 2º Não integram a base de cálculo do IBS e da CBS:
III – os descontos incondicionais; § 3º Para efeitos do disposto no inciso III do § 2º deste artigo, considera-se desconto incondicional a parcela redutora do preço da operação que conste do respectivo documento fiscal e não dependa de evento posterior, inclusive se realizado por meio de programa de fidelidade concedido de forma não onerosa pelo próprio fornecedor."

No caso do ICMS, por exemplo, a exigência do tributo se dá no momento da circulação da mercadoria ou da prestação de determinados serviços, independentemente da contraprestação financeira. Essa sistemática foi objeto de intenso debate no âmbito do Recurso Extraordinário n. 592.905, julgado com repercussão geral no Tema n. 705, em que se discutiu se a inadimplência do adquirente afastaria a incidência do imposto devido na prestação onerosa de serviços de comunicação, à luz do princípio da capacidade contributiva.

O voto do Min. Marco Aurélio, relator do caso, acompanhado pelo Min. Edson Fachin, foi no sentido de sustentar que o adimplemento é elemento essencial para a configuração do fato gerador, afirmando que:

> "A concretização da hipótese de incidência do tributo pressupõe o adimplemento do que pactuado, com a satisfação do pagamento a título de contraprestação pela entrega de mercadoria ou prestação de serviço. Ausente a remuneração, não há falar-se em realização do negócio, tampouco de fato gerador. Rompe-se a organicidade do Direito. Inexistente preço pago, como determinar ao comerciante que desembolse, por conta própria, imposto sobre a circulação de mercadoria? A conta não fecha. É impróprio atuar contra a funcionalidade sistêmica da não cumulatividade, sob pena de impor-se ao prestador de serviço duplo prejuízo: não recebe o valor e ainda tem de recolher o tributo."

O relator ainda destacou a contradição entre essa exigência e a lógica da não cumulatividade, ao impor ao fornecedor a obrigação de recolher o imposto mesmo sem a correspondente receita, o que caracterizaria um ônus desproporcional e incompatível com o desenho constitucional do ICMS.

Adicionalmente, mencionou-se o RE n. 240.785, caso em que se julgou a exclusão do ICMS da base do PIS e da Cofins, oportunidade em que o STF assentou que o imposto estadual apenas transita pela contabilidade da empresa, sendo repassado aos Estados e ao Distrito Federal, reafirmando, assim, a distinção entre o contribuinte de direito, mero agente arrecadador, e o contribuinte de fato, o consumidor final.

O posicionamento do relator, no entanto, não prevaleceu. A maioria formada, acompanhando o voto do Min. Alexandre de Moraes, rechaçou tratar a inadimplência como causa impeditiva do fato gerador. A decisão concluiu que a prestação onerosa de serviço de comunicação se concretiza com a execução do serviço, sendo irrelevante o posterior inadimplemento. Para o Ministro, a onerosidade está caracterizada pela previsão contratual de pagamento, não sendo afastada pelo não cumprimento posterior dessa obrigação. A pretensão do contribuinte, segundo seu voto, equivaleria a transferir ao erário o risco de sua atividade econômica, o que configuraria benefício fiscal não autorizado.

O raciocínio adotado bebeu das discussões firmadas no julgamento do RE n. 586.482, consubstanciado no Tema n. 87, que tratou da exclusão de receitas inadimplidas na base de cálculo do PIS e da Cofins. O STF decidiu que, para essas contribuições, o fato gerador ocorre com o faturamento, assim entendido como a

receita auferida segundo o regime de competência, ainda que não recebida, de modo que o inadimplemento seria evento superveniente e irrelevante para fins da incidência. Somente nos casos de cancelamento da operação, com anulação formal do negócio jurídico e devolução da mercadoria, seria possível excluir a operação da base de cálculo. Assim, a jurisprudência consolidou o entendimento de que a venda inadimplida, enquanto subsistir contabilmente, gera obrigação tributária plena. Contudo, é importante dizer que o julgado não enfrentou diretamente o cenário em que a inadimplência se torna definitiva, com baixa do recebimento contábil.

Um aspecto relevante a ser extraído do julgamento do Tema 87 é que o voto do ministro relator menciona o art. 9º da Lei n. 9.430/1996[12], segundo o qual a empresa pode registrar como perda os créditos relativos a devedores cuja insolvência tenha sido reconhecida judicialmente. Observe-se que o histórico jurisprudencial e legislativo parece ter influenciado o legislador complementar, que, ao estruturar o regime de incidência do IBS e da CBS, buscou refletir aspectos dessas decisões (de ICMS, PIS e Cofins), ainda que sob nova lógica normativa.

No entanto, esses precedentes não devem ser transportados de forma automática ao regime do IVA-Dual (IBS e CBS). Isso porque o IVA-Dual é um tributo incidente sobre o fornecimento oneroso, cuja legitimidade repousa na repercussão da carga tributária até o consumidor final, baseado intrinsecamente no princípio da não cumulatividade e da neutralidade.

O sistema do IVA-Dual não se sustenta sobre o simples fato físico da circulação ou da entrega do bem, tampouco sob a expectativa de recebimento, mas sobre a existência de uma relação de fornecimento efetivamente onerosa, conforme previsto expressamente no art. 4º da LC n. 214/2025.

Nesse contexto, a manutenção da exigência do tributo mesmo diante do não pagamento da contraprestação desfigura a noção de fato gerador e contraria os princípios da capacidade contributiva, da não cumulatividade plena e da neutralidade, pilares estruturantes do IVA moderno.

A experiência internacional reforça esse ponto de vista. Diversos países com modelos consolidados de IVA reconhecem a inadimplência (*bad debts*) como causa legítima de ajuste de débito ou de crédito do imposto previamente recolhido:

– No Reino Unido[13], o fornecedor pode recuperar o IVA relativo a vendas inadimplidas, desde que (i) o imposto já tenha sido recolhido à Receita Federal britânica – HMRC; (ii) a dívida tenha sido baixada contabilmente

---

[12] "Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo. § 1º Poderão ser registrados como perda os créditos:
I – em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;"

[13] The VAT Regulations 1995, Parts XIX, XIXA and XIXB.

como incobrável; (iii) a operação esteja dentro do preço usual de mercado; (iv) a dívida não tenha sido paga, cedida ou vendida; e (v) tenha transcorrido ao menos seis meses do vencimento ou da data do fornecimento.

- No Canadá[14], país cuja estrutura do IVA inspirou diversos elementos do modelo brasileiro, permite-se o ajuste fiscal em caso de inadimplência, desde que a operação tenha ocorrido entre partes não relacionadas e em condições de mercado.
- Austrália[15], quando o IVA é apurado pelo regime de competência, é possível lançar ajuste redutor do débito se (i) o imposto já tiver sido pago ao fisco; (ii) a contraprestação não tiver sido recebida, total ou parcialmente; e (iii) o crédito for baixado como incobrável ou estiver vencido há mais de 12 meses.

Note-se que todos esses modelos seguem a lógica do *supply flow basis*, ou seja, a incidência do imposto decorre do fornecimento, assim como no IVA-Dual brasileiro (via de regra). Ainda assim, reconhecem que, em caso de inadimplência, a ausência de contraprestação rompe a essência do fato gerador, exigindo a devolução do tributo como condição para manter os princípios estruturantes do sistema. Essas experiências mostram que há espaço para compatibilizar a lógica de incidência por fornecimento com a previsão de mecanismos de ajuste para inadimplência consolidada.

As reflexões aqui apresentadas não passaram despercebidas nos debates legislativos que resultaram na Lei Complementar n. 214/2025. Exemplo disso é a Emenda n. 1.504, apresentada ao PLP n. 68/2024 pelo Senador Mecias de Jesus, que propôs a vinculação da incidência do IBS e da CBS ao efetivo pagamento nas operações de locação, cessão onerosa e arrendamento de bens imóveis. A justificativa do parlamentar evidencia a preocupação com a justiça fiscal e a segurança jurídica nas hipóteses de inadimplência:

> "O art. 259 do PLP n. 68, de 2024, estabelece que, na locação, cessão onerosa e arrendamento de bens imóveis, o IBS e a CBS incidentes na operação serão devidos no momento em que é devido o pagamento. A inclusão da expressão 'e sob a condição de que o pagamento seja efetivamente efetuado' no art. 259 do PLP n. 68, de 2024, como proponho nesta emenda, tem como objetivo garantir maior justiça fiscal e segurança jurídica nas operações de locação, cessão onerosa e arrendamento de bens imóveis. (...) Ao condicionar a incidência do IBS e da CBS à efetivação do pagamento, a emenda visa evitar que o contribuinte seja onerado em situações de inadimplência, nas quais os valores não foram recebidos. Isso preserva a lógica tributária de se cobrar impostos com base em fatos geradores concretos, protegendo os direitos dos locadores e arrendatários ao não impor

[14] Section 231(1) of the Excise Tax Act.

[15] GSTR 2000/2 Goods and services tax: adjustments for bad debts.

> encargos tributários sobre receitas que, de fato, não se realizaram. Diante do exposto, solicito o apoio do relator e de meus nobres pares para a aprovação desta Emenda, buscando assegurar um tratamento mais equitativo, promovendo o princípio da capacidade contributiva e evitando que o locador ou cedente sofra penalizações tributárias injustificadas em casos de inadimplências."

A proposta foi acatada no Senado e incorporada ao texto final da Lei Complementar, na forma do inciso III do art. 254[16], justamente com o intuito de promover o princípio da capacidade contributiva, resguardando o contribuinte da imposição de tributo sobre receita inexistente.

Se tal solução fosse compreendida apenas como uma exceção isolada ao regime geral, seria de se esperar que estivesse contemplada nas características autorizadas aos regimes específicos no plano constitucional[17], o que não se verifica. Essa constatação evidencia que o modelo do IVA-Dual comporta, em seu próprio desenho normativo, a possibilidade de se direcionar pelo regime de caixa, estabelecendo-se como mecanismo que visa garantir o princípio da neutralidade, aplicável não apenas às hipóteses previstas em lei, mas de maneira abrangente.

De todo modo, ainda que se queira manter o regime de caixa ou de competência, o que acontecer antes, reforça-se a possibilidade de instituir outros mecanismos, como o direito a crédito nos casos de inadimplemento definitivo, condicionado à baixa contábil do valor. Trata-se de medida que poderá ser adequadamente disciplinada em regulamentação oportuna.

4. Conclusão

A inadimplência comercial, embora recorrente na realidade brasileira, continua sendo tratada com insuficiente atenção no novo modelo de tributação sobre o consumo. A adoção de uma sistemática de incidência por competência, desvinculada da efetiva realização da contraprestação, pode comprometer princípios estruturantes do IVA-Dual, como a neutralidade, a não cumulatividade e a capacidade contributiva.

A tentativa legislativa de mitigar esse efeito em operações de locação de imóveis, por meio da adoção do regime de caixa, revela que o próprio sistema reco-

---

[16] "Art. 254. Considera-se ocorrido o fato gerador do IBS e da CBS: (...)
III – na locação, cessão onerosa ou arrendamento de bem imóvel, no momento do pagamento;
IV – no serviço de administração e intermediação de bem imóvel, no momento do pagamento; e"

[17] Segundo o texto constitucional, o IBS e a CBS não serão objeto de concessão de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, exceto hipóteses da Constituição Federal (art. 156-A, § 1º, X c/c o art. 195, § 16). Os regimes de bens imóveis são caracterizados como regimes específicos, os quais pressupõem exceções em relação a alíquotas diferenciadas, regras de creditamento e base de cálculo, além da possibilidade de os tributos incidirem sobre receita ou faturamento, com alíquota uniforme no território nacional e vedação de créditos aos adquirentes (art. 56-A, § 6º, II). Não há, portanto, previsão específica a tratar sobre o regime de caixa ao invés do regime de competência para fins de caracterização do fato gerador para esses casos isoladamente.

nhece a impropriedade de tributar fornecimentos absolutamente inadimplidos. Longe de representar uma exceção pontual, tal previsão reforça a necessidade de compatibilizar a lógica da incidência tributária com a realidade econômica das operações a prazo, o que pode ser viabilizado por meio de mecanismos gerais de ajuste de débitos ou de recuperação de créditos, como previsto em diversos modelos internacionais de IVA.

Conclui-se, portanto, que a inadimplência comercial permanece como um ponto crítico e não resolvido sob a lógica da incidência do IBS e da CBS. Ao menos, o tema exigirá a revisitação crítica da jurisprudência sobre a configuração do fato gerador, os limites constitucionais da tributação sobre receitas não realizadas e a compatibilidade do novo modelo com os princípios fundamentais do sistema tributário brasileiro.

Ausência de Clareza na Definição da Hipótese de Incidência do IBS e da CBS e a Violação aos Princípios da Legalidade e da Segurança Jurídica

Raphael Silva Castro
Advogado. Especialista em Direito Tributário pelo IBDT e em Direito Processual Civil pela UERJ e tem MBA em Gestão Tributária pela USP/Esalq.

I. Introdução

A Constituição Federal de 1988 é fortemente marcada pelo seu caráter garantista, enquanto fruto do processo de redemocratização do Brasil. Após longo período de autoritarismo, era inevitável que a nova ordem constitucional estabelecida no Brasil fosse marcada pela preocupação do constituinte originário de, por um lado, assegurar aos indivíduos os instrumentos jurídicos necessários para tutelar os seus direitos e, por outro lado, impor freios à atuação do Estado, coibindo a prática de atos abusivos e arbitrários.

Esse cenário está bem refletido no cuidado do legislador em delimitar detalhadamente o campo e os limites da tributação no Brasil, estabelecendo princípios para proteger os cidadãos contra potenciais abusos do Estado na criação e cobrança de tributos ao determinar que a instituição de tributos pelos Entes deverá seguir fielmente as orientações definidas pela própria Constituição[1].

Em última instância, tal preocupação tem por fim garantir a segurança e a estabilidade do sistema tributário brasileiro, que dependem em larga medida da clareza e da precisão com a qual o legislador define os elementos essenciais da norma de incidência tributária.

Dentre esses elementos, o critério material da hipótese de incidência – responsável por designar com maior precisão a descrição legal da situação cuja ocorrência é necessária e suficiente para que surja a obrigação tributária[2] – exerce papel central por delimitar o campo de atuação do Estado no regular exercício do seu poder de tributar.

No contexto da recente Reforma Tributária sobre o consumo, implementada por meio da Emenda Constitucional n. 132/2023 e regulamentada em parte pela Lei Complementar n. 214/2025, observa-se uma relevante mudança na estrutura da tributação no Brasil inspirada na busca da simplificação, da neutralidade econômica e da racionalização do sistema, objetivos que, em si, são louváveis.

---

1 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 244.

2 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 102.

Ocorre que, como muito bem destacado pelo professor Cassiano Menke em artigo publicado na 59ª edição da *Revista Direito Tributário Atual*[3] – e reforçado durante a sua exposição no IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual –, a implementação do novo modelo tributário proposto pela reforma tributária trouxe consigo uma série de desafios normativos e técnicos, dentre os quais se destaca a insuficiência na definição do critério de incidência dos novos tributos criados – Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) –, e a ausência de zelo do parlamento de coibir a possível concentração de poderes no Poder Executivo.

Essa pertinente avaliação decorreu da leitura da Emenda Constitucional n. 132/2023 e, em especial, da Lei Complementar n. 214/2025, que ao se referir à tributação de "operações com bens e serviços" deixa de fornecer parâmetros objetivos e delimitados que permitam identificar com precisão quando uma conduta ou operação estará sujeita à incidência do IBS ou da CBS.

Trata-se de lacuna normativa capaz de gerar um vácuo de segurança jurídica, pois impede que os contribuintes prevejam, com razoável grau de certeza, se determinada conduta atrairá ou não a materialização dessas exações.

Assim, neste artigo serão examinados os impactos da insuficiência descritiva do critério material do IBS e da CBS sobre os princípios da legalidade e da segurança jurídica, demonstrando que a fragilidade na delimitação da hipótese de incidência desses tributos tem o potencial de ampliar o espaço de discricionariedade da Administração Tributária e aumentar a litigiosidade, elementos que colocam em xeque valores fundamentais do sistema tributário nacional que se pretende alcançar com a reforma tributária.

II. A problemática da (in)definição da hipótese de incidência do IBS e da CBS

O critério material da hipótese de incidência é o enunciado normativo que define a situação que, ocorrendo no mundo dos fatos, enseja o nascimento da obrigação tributária. Como leciona o professor Roque Carrazza, a tipicidade pressupõe que o Ente somente seja autorizado a exigir um tributo quando da efetiva realização, no mundo fenomênico, da conduta cuja ocorrência a lei descreva pormenorizadamente e a vincule ao nascimento da exação[4].

Nesse sentido, para que o sistema tributário brasileiro funcione de modo adequado é imprescindível que o critério material do tributo seja descrito de for-

---

[3] MENKE, Cassiano. Reformas Tributárias, Estado de Direito e separação dos poderes: algumas reflexões sobre a atuação disfuncional dos poderes republicanos em matéria tributária. *Revista Direito Tributário Atual* v. 59. São Paulo: IBDT, 2025, p. 637-675. DOI: 10.46801/2595-6280.59.27.2025.2749. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2749. Acesso em: 31 maio 2025.

[4] CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 27.

ma objetiva, impessoal e verificável. Isto é, a ausência de uma definição clara impede que se possa verificar (ou confirmar) se uma determinada situação ou operação concreta se enquadra como fato gerador do tributo.

Partindo dessas considerações, constata-se que a Emenda Constitucional n. 132/2023, parcialmente regulamentada pela Lei Complementar n. 214/2025, ao instituir e disciplinar o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) estabeleceu que essas exações incidem de *forma ampla* sobre operações com bens, serviços e direitos, bem como se estruturam com base no princípio da não cumulatividade.

Acontece que, apesar dos avanços conceituais e da tentativa de simplificação do sistema, a redação da LC n. 214/2025 apresenta lacunas relevantes, especialmente no que tange à delimitação da hipótese de incidência desses novos tributos.

Nesse sentido, veja-se que a expressão central utilizada pelo legislador para descrever o critério material dos tributos – "operações com bens e serviços" – não é acompanhada de definição suficientemente clara que permita identificar, com objetividade, as situações tributáveis.

Como antecipado, o professor Cassiano Menke abordou com propriedade essa problemática ao destacar que, quando o legislador não definiu o que é serviço, fazendo crer que serviço é tudo aquilo que não seja bem, se furtou da tarefa de colocar limites ao campo de incidência do IBS e da CBS e, por conseguinte, deixou margem para o Poder Executivo, enquanto aplicador da norma, exigir tais tributos sobre literalmente tudo aquilo que avaliar que se qualifique como operação onerosa[5].

Para ilustrar esse ponto, o referido professor recorda que o art. 156-A, § 8º, da CF/1988[6] estabeleceu que caberia à Lei Complementar definir o conceito, o conteúdo e o alcance de operações com serviços.

Contudo, a LC n. 214/2025, ao supostamente dar cumprimento à essa tarefa, eximiu-se de apresentar as propriedades necessárias e suficientes à precisa compreensão do que seja serviço para fins de incidência tributária.

Ao invés disso, o texto da Lei Complementar n. 214/2025 apresenta a descrição da hipótese de incidência do IBS e da CBS de forma genérica, ao adotar a

---

[5] MENKE, Cassiano. Reformas Tributárias, Estado de Direito e separação dos poderes: algumas reflexões sobre a atuação disfuncional dos poderes republicanos em matéria tributária. *Revista Direito Tributário Atual* v. 59. São Paulo: IBDT, 2025. DOI: 10.46801/2595-6280.59.27.2025.2749. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2749. Acesso em: 31 maio 2025.

[6] Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: "Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (...) § 8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o *caput* poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos".

expressão "considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação", conforme art. 4º, § 2º, da referida LC.

Fatalmente, o conceito apresentado – de "fornecimento com contraprestação" – não é suficiente para que se possa delimitar, com segurança, quais são as operações onerosas com bens ou com serviços capazes de materializar a incidência do IBS e da CBS.

De igual modo, a partir da leitura do art. 6º da LC n. 214/2025, observa-se que o legislador, ao invés de definir com maior exatidão o critério de incidência do IBS e da CBS, atuou com "competência negativa" ao estabelecer as hipóteses nas quais o IBS e a CBS não devem incidir.

Sobre isso, não se ignora a louvável preocupação do legislador de expressamente descrever as hipóteses que estão fora do campo de incidência do CBS e da IBS, no esforço de, antecipadamente, dirimir algumas das discussões já submetidas ao Judiciário em relação à incidência dos cinco tributos substituídos (ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI), tudo na expectativa de impedir a repetição de antigas controvérsias. Referidas hipóteses, contudo, representam um pequeno grupo dentro da infinidade de condutas potencialmente capazes de ensejar a incidência das novas exações.

Com isso, permanece a indagação: *o que efetivamente é operação onerosa com bens ou com serviços para fins de incidência do IBS e da CBS?*

Somado a isso, verifica-se também que a lei delega aos órgãos administrativos e ao Comitê Gestor do IBS a tarefa de disciplinar aspectos relevantes do critério material de incidência do tributo, por meio de regulamentos, normas complementares e resoluções[7]. No entanto, essa delegação excessiva compromete o núcleo do princípio da legalidade tributária, uma vez que transfere a definição de elementos essenciais da norma tributária à Administração Tributária.

Assim, pode-se dizer que a ausência de uma definição clara e positiva do critério material da hipótese de incidência do IBS e da CBS representa uma falha normativa de relevo, que abre caminho para interpretações divergentes, conflitos de competência, discricionariedade administrativa e um cenário de instabilidade jurídica que compromete a efetividade do novo modelo trazido pela reforma tributária.

III. A (in)observância dos princípios da legalidade e da segurança jurídica

A estrutura do sistema tributário brasileiro repousa sobre um conjunto de princípios constitucionais que impõem limites ao poder de tributar e asseguram

[7] Cita-se, como exemplo, o disposto no art. 109 da LC n. 214/2025: "Art. 109. Ato conjunto do Poder Executivo da União e do Comitê Gestor do IBS poderá definir hipóteses em que importações e aquisições no mercado interno de bens de capital por contribuinte no regime regular serão realizadas com suspensão do pagamento do IBS e da CBS, não se aplicando o disposto no art. 108 desta Lei Complementar".

direitos fundamentais aos contribuintes. Dentre esses princípios, a legalidade e a segurança jurídica ocupam lugar central, na medida em que garantem previsibilidade, estabilidade e controle da atividade tributária estatal.

O princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal[8] estabelece uma regra de competência negativa que veda à autoridade administrativa a instituição de obrigações tributárias sem a prévia definição legal dos seus elementos essenciais.

A exigência de prévia definição por meio de lei atinge com especial rigor a definição da hipótese de incidência tributária, enquanto núcleo central da regra-matriz de incidência do tributo, que, portanto, deverá ser descrita na norma jurídica tributária de forma suficientemente clara e objetiva, de modo a não deixar dúvidas sobre quais comportamentos, situações ou fatos ensejam a materialização do fato gerador e, por conseguinte, o surgimento da obrigação tributária.

Sobre o tema, como leciona o professor Roque Antonio Carrazza, a Constituição Federal delimitou de forma rigorosa as competências tributárias, retirando do legislador ordinário a liberdade de definir ou modificar por conta própria o alcance das normas jurídicas criadas *in abstracto* de tributos (normas jurídicas tributárias)[9].

Nesse sentido, reconhecendo que a Constituição Federal não autoriza a delegação da competência de tributar, o professor Luís Eduardo Schoueri é preciso ao sinalizar que ao delegar ao Poder Executivo a competência para delinear o alcance da tributação, o Poder Legislativo ofende o princípio da separação dos Poderes, promovendo, ainda que de maneira velada, a corrosão das garantias de liberdade e segurança jurídica asseguradas ao contribuinte pelo princípio da legalidade[10].

A legalidade tributária, portanto, não se expressa apenas na necessidade de existência de lei, mas também na necessidade de que o conteúdo dessa lei seja suficientemente preciso quanto à hipótese de incidência da exação.

Isto porque, a abstração excessiva ou o uso de expressões genéricas, sem delimitação conceitual, pode comprometer a eficácia da legalidade, ao permitir interpretações amplas e não controláveis por parte da autoridade fiscal, pelo legislador infralegal e até mesmo pelo intérprete da norma.

Com efeito, dever-se-ia impedir que a lei delegasse à Administração a escolha sobre qualquer elemento essencial à caracterização da hipótese de incidência tributária[11], o que fatalmente se apresenta como inevitável face a ausência de preci-

---

8 Art. 150, I, da CF: "sem lei que o estabeleça, não se pode exigir ou aumentar tributo".

9 CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 38/39.

10 SCHOUERI, Luís Eduardo. A legalidade e o poder regulamentar do Estado: atos da administração como condição para aplicação da lei tributária. *Estudos de direito tributário*: em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Malheiros, 2014. v. 1, p. 192.

11 SCHOUERI, Luís Eduardo. A legalidade e o poder regulamentar do Estado: atos da administra-

são na definição da hipótese de incidência do IBS e da CBS na EC n. 132/2023 e na LC n. 214/2025.

A segurança jurídica, por sua vez, é um princípio implícito do nosso ordenamento, consagrado como um dos pilares do Estado Democrático de Direito. No campo tributário, a sua função é assegurar que os contribuintes tenham clareza e previsibilidade em relação às normas que regem a sua conduta, de modo a coibir a prática de arbitrariedade, justamente o que a atual falta de clareza quanto à hipótese de incidência do IBS e da CBS tem o condão de gerar.

Assim se diz, pois se o legislador tivesse definido com precisão a materialidade dessas exações mediante competente Lei Complementar, futuras alterações no conceito de operações com serviços e bens, seu conteúdo e alcance, dependeria da observância de um rígido processo legislativo, que inclui a tramitação nas duas Casas Legislativas do Congresso Nacional, aprovação por maioria absoluta e submissão à sanção presidencial.

No entanto, ao outorgar essa tarefa ao Poder Executivo, este poderá valer-se do expediente da *simples* expedição de ato administrativo, que não se submete à prévia tramitação legislativa ou depende de aprovação por órgão colegiado. Vale dizer, bastaria que o agente público avaliasse a pertinência de modificar a percepção de quais condutas se enquadram no conceito de operação onerosa com bens ou serviços para que o contribuinte seja surpreendido por uma nova percepção acerca do campo de incidência do IBS e da CBS.

Constata-se, assim, que essa indefinição normativa amplia o espaço para interpretações conflitantes e para a atuação discricionária da Administração Tributária, com a submissão do contribuinte às avaliações e à percepção do governo de plantão, exatamente a insegurança que se buscou coibir quando se outorgou à Lei Complementar a prerrogativa de definir o conceito, o conteúdo e o alcance de operações com bens e serviços.

Importa destacar que essas preocupações já estavam presentes nas obras do professor Geraldo Ataliba, ao frisar que cada indivíduo somente está obrigado a obedecer aos mandamentos cujas hipóteses descritas o contemplem de modo inequívoco. Isto é: somente quando uma hipótese legal alcança o indivíduo é que ele se obriga a observar o respectivo preceito normativo[12], sendo que a exata aferição se uma determinada conduta praticada está descrita no antecedente de uma norma tributária pressupõe, necessariamente, que a hipótese de incidência da exação esteja precisamente definida.

No caso da tributação sobre o consumo decorrente da recente reforma tributária implementada no Brasil, a clareza sobre o que se entende por "bens" e "ser-

---

ção como condição para aplicação da lei tributária. *Estudos de direito tributário*: em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Malheiros, 2014. v. 1, p. 193.

[12] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 42.

viços", ou sobre o que se considera "operação com bens e serviços", é condição essencial para a compreensão se determinada conduta enseja a incidência do IBS e da CBS. Logo, quando essas expressões não são delimitadas pela própria lei, abre-se um espaço perigoso para interpretações subjetivas, afetando diretamente os princípios anteriormente analisados.

Desse modo, considerando que as normas jurídicas tributárias incidem quando ocorre um fato (ou uma situação de fato) que foi detalhadamente previsto na lei[13], a tributação não pode ser um campo de incertezas, sob pena de se comprometer a coerência da incidência desses novos tributos.

IV. Riscos de discricionariedade e fragmentação interpretativa

Como exposto, a ausência de precisão quanto às hipóteses de incidência do IBS e da CBS tem como consequência prática o aumento da margem de discricionariedade interpretativa da Administração Tributária no que se refere à ocorrência do fato gerador desses tributos. Desse modo, ao aplicar o IBS, cada ente federativo, por exemplo, poderá interpretar de modo próprio e distinto o alcance da expressão "operação onerosa com bens ou com serviços", resultando em potencial tratamento desigual para situações similares acerca da hipótese de incidência desses novos tributos.

Esse cenário tem o potencial de contribuir para a fragmentação interpretativa, contrariando os declarados objetivos da reforma de promover uniformização, simplificação e padronização. Afinal, contribuintes que realizam operações semelhantes podem ser tratados de forma desigual conforme o entendimento adotado pela autoridade administrativa tributária.

Desse modo, a ausência de precisão e clareza quanto à hipótese de incidência do IBS e da CBS será inevitavelmente fonte de conflitos entre contribuintes e fisco, cujo resultado será o potencial aumento da litigiosidade, um dos elementos que a reforma tributária sobre o consumo pretende superar.

V. Considerações finais

A partir da Reforma Tributária sobre o consumo, com a substituição de múltiplos tributos pelo IBS e pela CBS, pretendeu-se implementar um modelo tributário no Brasil mais racional, transparente e alinhado aos padrões internacionais de tributação.

No entanto, a análise da legislação complementar revela que a concretização desses objetivos está ameaçada por falhas relevantes na técnica legislativa, especialmente quanto à definição da hipótese de incidência dos novos tributos. A utilização de expressões genéricas, como "operações com bens e serviços", sem a devida delimitação conceitual e normativa, compromete dois pilares fundamen-

[13] CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 23.

tais do Direito Tributário: o princípio da legalidade e o princípio da segurança jurídica.

Do ponto de vista da legalidade, a ausência de definição precisa do critério material da hipótese de incidência significa que o legislador não cumpriu integralmente a sua função de delimitar com objetividade os fatos jurídicos tributários do IBS e da CBS. No tocante à segurança jurídica, a indefinição do fato gerador produz um ambiente de incerteza normativa, comprometendo a previsibilidade das relações entre o contribuinte e o fisco.

Somado a isso, ao delegar a órgãos infralegais e administrativos a regulamentação de aspectos centrais da incidência tributária, a legislação acaba por permitir que a autoridade fiscal defina, *a posteriori*, os limites do tributo, resultando em potencial violação à separação e prerrogativa de cada um dos Poderes de República.

Essa indefinição normativa também tende a provocar aumento na litigiosidade – contrariando um dos propósitos centrais da reforma –, por fomentar conflitos sobre a caracterização de operações, disputas sobre o alcance dos conceitos de bem e serviço, ou mesmo sobre a existência de onerosidade, que deverão se multiplicar no Judiciário na ausência de critérios objetivos definidos pelo legislador.

Conclui-se, então, que a eficácia e a legitimidade do novo modelo de tributação do consumo dependem de um aperfeiçoamento normativo que resgate o papel central da legalidade e da segurança jurídica. Para tanto, é necessário que o legislador complementar reveja os dispositivos da Lei Complementar n. 214/2025 e passe a fornecer definições claras e operacionais da hipótese de incidência do IBS e da CBS, delimitando de forma precisa o critério material desses tributos.

Sem esse aprimoramento, a promessa de um sistema mais racional e previsível corre o risco de se converter em um novo ciclo de insegurança jurídica, conflitos interpretativos e desconfiança dos contribuintes em relação ao Estado tributante.

Afinal, a consolidação de um sistema tributário estável, eficiente e justo exige que as reformas sejam conduzidas com compromisso não apenas com a simplificação, mas com a estrita observância dos princípios estruturantes que historicamente nortearam o Direito Tributário brasileiro.

Imposto Seletivo na Mineração: o Veto Presidencial ao Art. 413, I, da Lei Complementar n. 214/2025 e o Conceito de Destinação

Victoria Cascaes Brito
Graduada em Direito pela Universidade Federal do Pará (UFPA). Graduanda em Ciências Contábeis pela Fipecafi. Pesquisadora pelo IBDT Jovem e pelo grupo de pesquisa Direito Tributário e Desigualdades (CNPq/UFPA). Fundadora do Núcleo de Prática Tributária da UFPA.

Jhonytan Mark da Silva
Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). *LL.M* em curso pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper) e ciências contábeis em curso pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi).

1. Introdução

Em 20 de dezembro de 2023, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 132 ("EC n. 132"), que trouxe significativas mudanças no Sistema Tributário brasileiro. Popularmente denominada "Reforma Tributária do Consumo", a EC n. 132 prevê a substituição de 5 (cinco) tributos (PIS, Cofins, ICMS, ISS e IPI[1]), por um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, composto pela Constituição sobre Bens e Serviços ("CBS"), art. 195, V, de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços ("IBS"), art. 156-A, cuja competência será compartilhada entre os estados e municípios.

Além da substituição dos cinco tributos acima, a EC n. 132 inseriu o inciso VIII ao art. 153 da Constituição Federal ("CF/1988"), outorgando à União a competência para instituir o Imposto Seletivo (IS), que incidirá sobre a produção, a *extração*, a comercialização ou a importação *de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente*.

É natural que a criação de um novo tributo seja acompanhada de uma grande preocupação por parte daqueles que serão diretamente ou indiretamente afetados, sobretudo em razão da promessa do governo de que não haveria aumento da carga tributária[2]. Não poderia ser diferente em relação ao IS, cujo propósito, segundo o Governo Federal, é "meramente regulatório" e "busca desestimular o consumo de mercadorias e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente"[3].

---

1 O IPI será mantido para os produtos manufaturados na Zona Franca de Manaus.

2 BRASIL. Secretária de Comunicação Social. Reforma não aumenta carga tributária atual. Secretária de Comunicação Social. 27 ago. 2024. Disponível em: https://www.gov.br/secom/pt-br/fatos/brasil-contra-fake/noticias/2024/08/reforma-nao-aumenta-carga-tributaria-atual. Acesso em: 05 nov. 2024.

3 BRASIL. Ministério da Fazenda. Reforma Tributária. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/

Aliás, essa apreensão é potencializada em tributos criados com essa finalidade de incentivar o consumo ou não de determinadas mercadorias e serviços (agora, com a reforma, a melhor definição seria bens e serviços). Isso se dá, sobretudo, em razão da ausência de uma definição clara e assertiva do que se entende por caráter "meramente regulatório", bem como em razão da subjetividade em relação à perspectiva do que são considerados itens prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Daí por que a criação do IS, com função dita "regulatória" – leia-se, extrafiscal –, gerou inquietação no mercado, *particularmente pelo setor da mineração, que será diretamente afetado*. Afinal, de acordo com a EC n. 132, o *IS incidirá sobre a extração*, "independentemente da destinação", hipótese em que a alíquota será de, no máximo, 1% (um por cento) sobre o valor de mercado do produto (art. 153, § 6º, VII, da CF/1988)[4].

Por se tratar de uma reforma em âmbito constitucional, cuja regulamentação foi designada à legislação infraconstitucional, diversas dúvidas surgiram a respeito da incidência do IS sobre a mineração, especialmente quanto à correta demarcação da hipótese de incidência e base de cálculo. Fruto dessa delegação, no dia 24 de abril de 2024, o Governo Federal apresentou o Projeto de Lei Complementar n. 68/2024 ("PLP n. 68"), o qual deu origem à Lei Complementar n. 214, de 2025, que *instituiu e regulamentou o IS*.

O PLP n. 68 inaugurou uma série de novos debates sobre a regulamentação do IS e a sua compatibilidade com o texto da EC n. 132. No meio dessas polêmicas, *o PLP n. 68 estabeleceu inicialmente que o IS,* ***na extração, incide na exportação****,* muito embora a regra geral seja a não cobrança do tributo sobre operações com destino ao exterior (art. 411, I, do PLP). Em que pese tal disposição não tenha sido mantida para a redação final da Lei Complementar n. 214/2025, o veto ao seu art. 413, I, revela que a discussão sobre a incidência do IS sobre as exportações está longe de pacificada. Tal dispositivo dispunha que não incidiria o IS sobre as exportações para o exterior, mas foi vetado da Lei Complementar sob a justificativa de que tal disposição violaria "o inciso VII do § 6º do artigo 153 da Constituição, que determina a incidência tributária sobre bens minerais na extração, independentemente de sua destinação."

Com efeito, o Governo Federal adotou o entendimento de que, quando o art. 153, § 6º, VII, da CF/1988, inserido pela EC n. 132, estabeleceu que o *IS incidirá sobre a extração,* "independentemente da destinação", teria o *Poder Constituinte estabelecido a incidência do IS,* inclusive*, na exportação*. Atribuindo-se ao "termo destinação" o sentido de destino físico, não haveria, segundo o Governo, vedação para a incidência do tributo na hipótese em que o bem é remetido ao exterior.

---

pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/apresentacoes/apresentacao--reforma-tributaria-para-o-brasil-crescer-ela-precisa-acontecer-02-8-2023. Acesso em: 03 nov. 2024.

[4] No texto mais atual do PLP, essa alíquota será de 0,25%.

O presente artigo, por sua vez, se debruçará exatamente sobre a incompatibilidade de referida interpretação com o texto constitucional aprovado com a EC n. 132, que, em nenhum momento, permitiu a incidência do IS sobre a exportação. Muito pelo contrário, a EC n. 132 estabeleceu a regra de que não pode haver a cobrança do IS em operações com destino ao exterior.

E não poderia ser diferente, uma vez que o Brasil, com base na neutralidade fiscal, adota o princípio do país do destino e, com isso, assegura que o país não exporte tributos. Muito além de uma política tributária, assegurar a ampla aplicação do princípio do país do destino possui o condão de fortalecer a economia nacional, com o aumento da competitividade no comércio exterior.

Assim, o presente artigo pretende investigar a correta acepção do termo "destinação" constante do art. 153, § 6º, VII, da Constituição Federal.

2. A LC n. 214/2025 e os contornos do IS na mineração

Em linha com a EC n. 132, a Lei Complementar n. 214, de 2025, estabeleceu, como hipótese de incidência do IS, a produção, extração, comercialização ou importação de bens prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, na forma do art. 409.

Ainda segundo o art. 409, mais especificamente no § 1º, são considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente os bens classificados nos códigos Nomenclatura Comum Mercosul ("NCM"), 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*. Relativamente aos bens minerais extraídos (inciso "vi"), a LC estabelece a cobrança do IS sobre minérios de ferro, combustíveis e óleos de petróleo[5-6].

Nesse ponto, vale a menção de que a inclusão desses itens como prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente não foi acompanhada de qualquer motivação, como se depreende do Projeto ao Congresso acerca da incidência do IS sobre "bens minerais extraídos"[7]:

---

[5] Itens classificados sob os códigos NCM's n. 2601 (Minérios de ferro e seus concentrados); n. 2709.00.10 (Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos de sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais – Óleos brutos de petróleo ou de minerais betuminosos – De petróleo); n. 2711.11.00 (Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos de sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais – Gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos. – Liquefeitos: – Gás natural); n. 2711.21.00 (Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos de sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais – Gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos. – No estado gasoso: – Gás natural).

[6] Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/classificacao-fiscal-de-mercadorias/ncm. Acesso em: 03 nov. 2024.

[7] BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar n. 68/2024. EMP. 15. Câmara dos Deputados. 08 jul. 2024. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2450867&filename=EMP%2015%20=%3E%20PLP%2068/2024. Acesso em: 05 nov. 2024.

> "Tributação sobre bens minerais extraídos
> 264. O Projeto propõe a incidência do IS sobre a extração de minério de ferro, de petróleo e de gás natural. A proposta prevê a incidência do IS na primeira comercialização pela empresa extrativista, ainda que o minério tenha como finalidade a exportação. Há também hipótese de incidência na transferência não onerosa de bem mineral extraído ou produzido.
> 265. Nas situações em que as empresas utilizem o minério extraído em sua própria cadeia produtiva, o fato gerador foi definido como o consumo do bem mineral, cuja base de cálculo será definida por um preço de referência conforme metodologia estabelecida na Lei Complementar. Está prevista a redução da alíquota a zero para o gás natural que seja destinado à utilização como insumo em processo industrial."

Ao tratar do critério temporal, ainda no antecedente, a LC estabeleceu que o ISS será monofásico (art. 410) e que se considera ocorrido o fato gerador (i) no primeiro fornecimento a qualquer título (art. 412, I); (ii) arrematação em leilão pública (art. 412, II); (iii) transferência não onerosa de bem mineral extraído ou produzido (art. 412, III); (iv) incorporação ao ativo imobilizado (art. 412, IV); (v) da extração de bem mineral (412, V); (vi) no consumo pelo fabricante (art. 412, VI); e (vii) no fornecimento ou no pagamento do serviço (art. 412, VII).

A redação original do PLP, até 19 de julho de 2024, previa que o imposto seletivo incidiria, ainda, na exportação de bem mineral extraído ou produzido (art. 410, V, PLP n. 68). Entretanto, tal previsão foi excluída da redação final da Lei Complementar. Em seu art. 411, I, alínea *a*, o PL destacava que a imunidade do IS às exportações não se aplica à exportação dos bens minerais. Entretanto, tais disposições foram removidas da redação final da Lei Complementar n. 214/2025.

Em verdade, quando chegou ao veto presidencial, o projeto de Lei Complementar trazia disposição expressa em aparente sentido contrário: fez-se consta do art. 413, I, que o IS não incidiria sobre "as exportações para o exterior de bens e serviços de que trata o art. 409 desta Lei Complementar". Tal inciso, entretanto, foi vetado, não constando da redação atual da LC n. 214/2025. Nas razões para o veto, fez-se constar:

> "Em que pese a boa intenção do legislador, ao instituir cláusula geral de não incidência do imposto seletivo na exportação, o dispositivo viola o inciso VII do § 6º do artigo 153 da Constituição, que determina a *incidência tributária sobre bens minerais* na extração, *independentemente de sua destinação*. Registre-se, por oportuno, que a imunidade para exportações para as *outras hipóteses* do imposto seletivo está garantida pela aplicação direta do regramento constitucional."

A criação do IS e a sua posterior regulamentação inauguraram uma série de discussões a respeito da finalidade e da eficácia da norma quando aplicável ao setor da mineração, especialmente em relação à sua hipótese de incidência e base de cálculo. No que importa ao presente artigo, entretanto, cinge-se a controvérsia

ao fato de ter partido o Poder Executivo da premissa de que a incidência tributária sobre a exportação de bens minerais é permitida pela Constituição Federal.

3. Imposto Seletivo na exportação

A EC n. 132, em seu art. 153, § 6º, I, estabeleceu, como regra geral, que o IS não incide sobre as operações de exportação. É certo dizer que, quando a CF/1988 utiliza as expressões "é vedado cobrar" ou "não incide", são estabelecidas, na verdade, imunidades tributárias. Nesse sentido, o voto da Ministra Ellen Gracie quando do julgamento do RE n. 474.132/SC[8].

Em obra específica sobre o IS, o professor José Maria destacou que o dispositivo segue "a tradição jurídico-econômica de não se onerar a exportação de bens e serviços, deixando para a nação importadora a possibilidade e a soberania de tributar a importação desses mesmos bens, se assim entender conveniente"[9].

Por sua vez, a controvérsia surge com o inciso VI do mesmo dispositivo, ao delinear que, na extração, o IS será cobrado "independentemente da destinação". A utilização da expressão "independentemente da destinação" gerou uma série de debates sobre a possibilidade de o IS ser cobrado nas exportações de bens minerais. Havia, inclusive, a suspeita de que o Governo entenderia a "destinação" a que se refere a Constituição como destinação territorial – o que implicaria dizer que, mesmo na hipótese de os bens serem destinados ao exterior, eles poderiam sofrer com a incidência do IS, na contramão da regra geral de imunidade.

Essa suspeita, com as razões do veto presidencial ao art. 413, I, da LC n. 214/2025, se tornou uma realidade. Mas desde o avanço da tramitação do PLP n. 68 e da consequentemente regulamentação do IS já vinha se mostrando cada vez mais palpável. Afinal, fora estabelecido, nos arts. 410, V, c/c o art. 411, I, *a*, do PLP n. 68, até a redação de julho de 2024, *que o IS incide na exportação de bem mineral extraído, na contramão da regra geral que estabelece a imunidade em operações de "exportações para o exterior"*.

---

[8] "O texto constitucional, como se vê, não faz uso do termo imunidade. Mas a jurisprudência deste Tribunal considera imunidade toda norma constitucional que vede a instituição de tributo, estabeleça 'isenção', determine a não incidência ou, mediante o emprego de qualquer outra expressão, proíba determinada tributação, do que é exemplo o entendimento adotado por ocasião do julgamento da ADI [Ação Direta de Inconstitucionalidade] n. 2.028-Distrito Federal acerca do conteúdo do art. 195, § 7º, da CF/1988, que estabeleceu imunidade valendo-se impropriamente do termo 'isenção'. Isso porque as vedações ou proibições constitucionais à tributação constituem norma de (in)competência tributária a serem observadas pelos entes políticos." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 474.132. Recorrente: Inlog Logística. Recorrido: União. Relator: Gilmar Mendes. Brasília. 12.08.2010. Ementário 2442-1, Supremo Tribunal Federal, dez. 2010)

[9] ANDRADE, José Maria Arruda de. Imposto Seletivo e pecado: juízos críticos sobre tributação saudável. Edição I. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2024, p. 136-137.

José Maria[10] destaca que tal redação, criando exceção à imunidade da exportação, foi incluída tardiamente no texto do PLP n. 68. Em redação anterior à aprovada, a incidência sobre as exportações era vedada e havia previsão, inclusive, de que a lei estabeleceria a forma de devolução do imposto que a onerasse. O professor esclarece que o dispositivo parece atender aos pleitos internacionais de que produtos os quais contribuam com a emissão de carbono sejam tributados. Nessa perspectiva, o IS funcionaria como um "carbon tax".

Entretanto, no ordenamento brasileiro, a tributação das exportações de extração de bem mineral não parece se alinhar ao princípio do país de destino amplamente adotado pela Constituição, tampouco aos compromissos regularmente assumidos pelo governo brasileiro, como será abordado no tópico seguinte.

4. A imunidade das exportações e a adoção do princípio do destino

Muito embora a expressão "independentemente da destinação" admita uma interpretação ambígua e que, a rigor, poderia dar margem ao entendimento de que seria possível a cobrança do IS na exportação, essa leitura vai de encontro ao princípio do país do destino e aos compromissos que foram e vêm sendo assumidos pelo Brasil, inclusive na Reforma Tributária do Consumo.

Alinhado a uma política fiscal mais adequada à integração comercial entre as nações, a tributação no destino revela uma troca de elemento de conexão territorial, de maneira a assegurar uma carga tributária sobre as importações semelhante à carga tributária líquida sobre a cobrada no mercado doméstico[11].

Segundo o Capítulo 3.1 das *Guidelines* da OCDE[12], com fundamento no princípio da neutralidade tributária, "for consumption tax purposes internationally traded services and intangibles should be taxed according to the rules of the jurisdiction of consumption[13]".

Mais especificamente sobre o IS, no Consumption Tax Trends de 2022, a Organização explicitou que os "excise taxes", tal qual o IS, objetivam neutralidade internacional[14]. Assim, fica claro que o padrão internacional da tributação do

---

[10] ANDRADE, José Maria Arruda de. Imposto Seletivo e pecado: juízos críticos sobre tributação saudável. Edição I. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2024, p. 138-139.

[11] FOSSATI, Gustavo. PAULA, Daniel Gotti de. Tributação da economia digital na esfera internacional. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. v. 4, p. 74.

[12] OECD. International VAT/GST guidelines. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 38. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1606153126&id=id&accname=guest&checksum=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8. Acesso em: 04 nov. 2024.

[13] Em tradução livre: "Para fins de tributação sobre o consumo, os serviços e intangíveis comercializados internacionalmente devem ser tributados de acordo com as regras da jurisdição de consumo."

[14] Consta: "as with VAT, excise taxes aim to be neutral internationally. As the tax is normally collected when the goods are released into free circulation, neutrality is often ensured by exempting the targeted goods from excise duties under controlled regimes (such as bonded warehouses) and

consumo é o de privilegiar o princípio do país de destino, desonerando as exportações.

Conforme Ricardo Lobo Torres[15], o princípio do país do destino, além de promover a igualdade e a neutralidade fiscal no comércio internacional, também concretiza o princípio da *capacidade contributiva*. É dizer, mais uma vez, que a tributação deve ocorrer apenas onde os bens e serviços são consumidos, evitando-se sua dupla tributação (no país exportador e no importador).

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio do destino no comércio internacional, com fundamento no princípio da neutralidade tributária (arts. 146-A e 170, IV, da CF/1988), ingressou por meio de regras de imunidades em operações que destinem mercadorias e serviços ao exterior.

Luís Eduardo Schoueri[16], ao tratar da imunidade das exportações, defende que a sua função é de ordem sistemática, com o fim de repartição das competências tributárias e de oferecer coerência ao próprio sistema. O autor destaca que o constituinte, ao optar por tributar as importações e desonerar as exportações, consagrou o princípio do destino.

Essas imunidades representam uma restrição intransponível ao exercício da competência tributária por parte do ente federado, uma vez que excluem determinados fatos do campo de aplicação das normas tributárias. Por estas disposições constitucionais, é proibida a criação que institua tributos nas hipóteses reconhecidas como imunes, as quais devem ficar fora do âmbito da tributação.

No ordenamento jurídico brasileiro, são exemplos dessas regras de imunidade sobre as receitas de exportação aquelas previstas no (i) art. 149, § 2º, I, da CF/1988, para as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico; (ii) art. 153, § 3º, III, para o IPI; (iii) art. 155, § 2º, X, *a*, para o ICMS; e (iv) art. 156, § 3º, II.

É claro que as regras de imunidade relativas ao ICMS e ao ISS serão suprimidas com a entrada em vigor do IBS, criado com a finalidade de substituir esses dois tributos. Isso, por sua vez, não fragiliza, tampouco esvazia a longa caminhada adotada pelo Brasil para se alinhar aos padrões internacionais e, com isso, adotar o princípio do país do destino.

Em verdade, evitar a "exportação de tributos" não se revela como uma simples política de boas-práticas fiscais. Muito pelo contrário, há um claro propósito

---

certification of final export (again under controlled conditions) by customs authorities. Similarly, imported excise goods are levied at importation although frequently the goods enter into controlled tax-free regimes until released into free circulation." (OECD. Consumption tax trends 2022: VAT/GST and excise, core design features and trends. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: https://doi.org/10.1787/6525a942-en.

15 TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da não-cumulatividade e o IVA no direito comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: RT, 2004, p. 161.

16 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 420.

de fortalecimento da economia de um país, que depende de saldos positivos expressivos na balança comercial. Em essência, as exportações devem exceder substancialmente as importações e, assim, permitir que os produtos nacionais exportados sejam competitivos.

No âmbito jurisprudencial, ao analisar a imunidade do PIS e da Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais ativas, oriundas de operações de exportação, no RE n. 627.815, o STF adotou como premissa exatamente a impossibilidade de exportar tributos. A relatora, Ministra Rosa Weber, ressaltou, em seu voto, que exportar tributos aumentaria o preço do produto brasileiro. O ministro Dias Toffoli reforçou o racional, afirmando que "a vontade do legislador é de não exportar tributos, e não de garantir não incidência tributária a operações internas, ou mesmo créditos gerados e aproveitados no mercado interno, por força da não cumulatividade"[17].

Soma-se a isso o fato de que, muito alinhado ao propósito de não exportar tributos, o Brasil, por meio do Decreto Legislativo n. 30/1994, se perfilou aos padrões do General Agreement on Tariffs and Trade – GATT, e, no seu art. XVI, consagrou, uma vez mais, o princípio da tributação no país do destino.

Daí por que a exposição acima revela ser temerário concluir que o IS pode incidir sobre as exportações, ainda que utilizada a expressão "independentemente da sua destinação". Definitivamente, permitir que o IS incida sobre operações com bens minerais com destino ao exterior seria o equivalente a esvaziar, por completo, as demais determinações da CF/1988, que em nada foram modificadas pela EC n. 132, bem como os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil. Aliás, o IPI, seu antecessor, possui previsão similar, com a desoneração dos produtos com destino ao exterior (art. 153, IV, § 3º, III, da CF/1988)[18].

---

[17] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 627.815. Recorrente: União. Recorrido: Incepa Revestimentos. Relator: Rosa Weber. Brasília. 23.05.2013, Supremo Tribunal Federal, out. 2013.

[18] Sobre o tema: "A EC n. 132/2023, nesse sentido, criou o Imposto Seletivo (IS), que substituirá o IPI e terá a função de desestímulo do consumo de bens e serviços que podem ser prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (externalidades estas não suportadas diretamente no preço praticado durante a decisão econômica de consumo)

(...)

Na reforma tributária aprovada e promulgada por meio da Emenda Constitucional (EC) n. 132/2023, a troca plena entre IPI e Imposto Seletivo, que parece ser uma premissa forte da reforma, convive com a ideia de que não caberá ao Imposto Seletivo alcançar o mesmo nível de arrecadação do IPI, já que a regra aprovada, mais factível e desejável, estabelece uma comparação agregada entre os níveis de arrecadação do IPI, do PIS e da Cofins no cenário federal atual e o nível a ser arrecadado com o Imposto Seletivo e a também nova CBS. A EC n. 132/2023, nesse sentido, criou o Imposto Seletivo (IS), que substituirá o IPI e terá a função de desestímulo do consumo de bens e serviços que podem ser prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (externalidades estas não suportadas diretamente no preço praticado durante a decisão econômica de consumo)." (ANDRADE, José Maria Arruda de. O novo Imposto Seletivo e o IPI da Zona Franca de Manaus. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, p. 386-400)

Se acaso fosse a intenção do legislador constituinte excepcionar a regra geral de imunidade e permitir a incidência do IS sobre operações de exportação na extração do bem mineral, certamente o teria feito de maneira expressa. Aliás, sendo um dos pilares da reforma, o texto original da PEC n. 45/2019, que foi substituída pelo texto da EC n. 132, "a desoneração completa das exportações" figurava como fundamental para a competitividade das empresas brasileiras no exterior.

Mais uma vez sob a ótica jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal ("STF") vem consagrando a tese da máxima efetividade das imunidades tributárias, de forma a avaliar a aplicação da regra com base na sua finalidade, que é evitar que se exporte tributos[19]. Aplicando-se a máxima efetividade à imunidade tributária ao caso em estudo, com o consequente reconhecimento de que não deve haver a exportação de tributos, é seguro dizer que as exportações de bens minerais não devem ser oneradas pelo IS.

A propósito, muito poder-se-ia dizer sobre, então, a finalidade da palavra "destinação" no art. 153, § 6º, inciso VII. Nesse aspecto, os professores Breno Vasconcelos e Thaís Shingai foram assertivos em destacar que a palavra se relaciona ao uso do produto da extração. Essa conclusão, longe de ser infundada, partiu de uma extensa pesquisa, na qual os professores identificaram que, ao longo do texto constitucional, a palavra destinação foi utilizada 17 vezes, sendo que, em nenhuma delas, o legislador utilizou da expressão para se referir ao destino físico:

> "O próprio texto constitucional concede alguns exemplos. A palavra 'destinação' foi empregada dezessete vezes, das quais uma se refere ao IS-extração, ora debatido, sete se referem ao uso (ou *repartição*) de receitas tributárias (das quais cinco

[19] "Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade." (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 627.815, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 23.05.2013, Repercussão Geral – mérito public. 01.10.2013)
"O art. 155, § 2º, X, 'a', da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos –, imuniza as operações de exportação e assegura 'a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores'. Não incidem, pois, a Cofins e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional." (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 606.107, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 22.05.2013, acórdão eletrônico repercussão geral – mérito DJe-231 divulg. 22.11.2013 public. 25.11.2013)
"A Corte vem optando por conferir tratamento privilegiado às diversas espécies de imunidades, de modo a atribuir-lhes a máxima efetividade possível. Um reflexo desta forma de compreender o instituto é que a imunidade só deve ser afastada mediante prova em sentido contrário produzida pela Fazenda." (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ARE n. 808.340 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 02.12.2014, processo eletrônico DJe-250 divulg. 18.12.2014 public. 19.12.2014)

> estão revogadas), oito se referem a uso de recursos públicos em geral e um se refere ao uso do patrimônio de entidades educacionais. Em nenhuma hipótese o texto constitucional empregou a palavra 'destinação' para se referir a destino físico, sentido que permitiria a interpretação de que o inciso VII do § 6º do art. 153 autoriza a incidência do IS-extração nas exportações.
> Além do texto constitucional, a expressão 'independentemente da destinação' é frequentemente usada nas legislações estaduais de ICMS para se referir ao uso de mercadorias, a exemplo da Resposta à Consulta Tributária 28868/2023, do Estado de São Paulo, que caracteriza como autopeças as mercadorias com finalidade de integrar veículo automotor, ainda que não sejam utilizadas dessa forma pelo adquirente. (...)
> Entendemos, assim, ser descabida, ilógica e imprecisa a eventual interpretação de que o IS-extração poderá ser cobrado nas exportações. A expressão 'independentemente da destinação' diz respeito à forma de uso do produto extraído."[20]

Fernando Facury Scaff caminha no mesmo sentido e reconhece que a palavra destinação pode denotar uma série de significados, sendo, no mínimo, apressado interpretá-la como destinação territorial. Segundo o autor, a melhor internação seria no sentido de finalidade ou serventia[21].

Essa é, em verdade, a única interpretação conforme a Constituição. De acordo com Lenio Streck, "as palavras da lei são constituídas de vaguezas, ambiguidades, enfim, de incertezas significativas. São, pois plurívocas. Não há possibilidade de buscar/recolher o sentido fundante, originário, primevo, objetificante, unívoco ou correto de um texto jurídico"[22]. Por essa razão, o sentido de qualquer expressão depende do contexto jurídico, cultural, social e econômico no qual está inserido[23].

Nesse sentido, atribuir à palavra *destinação* o sentido de destino físico vai na contramão de toda a lógica constitucional e econômica em torno do princípio do destino, que busca desonerar as exportações e fortalecer a economia interna. Daí porque "é incongruente e inconsistente a interpretação de que a Constituição contempla a possibilidade de incidência do IS na exportação de bens minerais."[24]

---

[20] VASCONCELOS, Breno; SHINGAI, Thaís. O imposto seletivo na extração e as exportações. Disponível em: https://www.jota.info/artigos/o-imposto-seletivo-na-extracao-e-as-exportacoes. Acesso em: 03 nov. 2024.

[21] SCAFF, Fernando Facury. 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: 04 nov. 2024.

[22] STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise*, 2000, p. 239.

[23] ANDRADE, André Gustavo C. Dimensões da interpretação conforme a Constituição. Disponível em: https://www.tjrj.jus.br/c/document_library/get_file?uuid=d4d29181-ba2a-42f1-83da-fd93a-5b86397&groupId=10136. Acesso em: 04 nov. 2024.

[24] ANDRADE, André Gustavo C. Dimensões da interpretação conforme a Constituição. Disponível em: https://www.tjrj.jus.br/c/document_library/get_file?uuid=d4d29181-ba2a-42f1-83da-fd93a-5b86397&groupId=10136. Acesso em: 04 nov. 2024.

5. Conclusão

O Imposto Seletivo, conforme a Constituição, não incide sobre exportações. A versão do PLP n. 68 aprovada pelo Congresso Nacional, alinhada à imunidade constitucional, previa no inciso I do art. 413 a não incidência do IS sobre exportações, juntamente com outras imunidades. No entanto, o Poder Executivo vetou esse inciso, sob o fundamento de que ele poderia ser aplicado a bens minerais extraídos, contrariando o § 6º do art. 153 da Constituição, que estabelece a incidência do IS sobre bens minerais na extração, independentemente de sua destinação.

A compreensão da expressão "independentemente da destinação" é uma questão cuja importância, como visto, liga-se à definição da competência tributária outorgada pela Constituição Federal para a cobrança do Imposto Seletivo, após a reforma tributária aprovada em 2023.

Enquanto o Poder Executivo da União adotou a definição de destinação territorial, uma análise sistemática da utilização do termo ao longo do texto constitucional revela que a melhor acepção da palavra é no sentido de finalidade, do uso que se dá ao bem a que se refere.

O veto ao art. 413, I, possui pouca consequência prática por dois motivos: (i) economicamente, a LC n. 214/2025 já onerava as exportações minerais, pois o IS incide na extração, mesmo que o produto seja exportado; (ii) o veto não altera o critério temporal da incidência do IS sobre bens minerais, que continua sendo a extração, nem muda a base de cálculo, que é o valor de referência do produto mineral bruto extraído.

Em conclusão, a tributação da exportação de bens minerais, como exposto ao longo deste artigo, extrapola, portanto, a competência delineada pela constituição e, simetricamente, a EC n. 132, ao desvirtuar o conceito de destinação, em desacordo com a tributação no destino, recepcionada no Brasil – como se observa pelas diversas previsões de imunidade para exportações.

IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual

IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

Artigos Vencedores

Tributação Ambiental no Brasil e na Áustria: um Estudo Comparado entre o Imposto Seletivo e a *Eco-Social Tax Reform*

Alicia Madeira Schneider
Graduanda em Direito na Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC-RS). Estagiária da área de Inovação.

Introdução

As políticas econômicas capitalistas reconheceram, ao longo dos anos, que os tributos não têm a função única de financiar o Estado e cumprir gastos, sendo também possível sua utilização para cumprir com os objetivos do ordenamento constitucional[1]. Em outras palavras, o direito tributário não apenas angaria recursos financeiros para o Estado, mas também funciona como um mecanismo de controle, incentivo e desincentivo, induzindo os contribuintes a comportamentos considerados mais condizentes com os fins buscados pela sociedade[2].

Nesse contexto, a concepção de tributo evoluiu no sentido de este ser um instrumento do Estado, que não pode permanecer indiferente à realização dos objetivos colocados aos Poderes Públicos, e exige destes uma postura ativa[3], agindo na contenção de condutas indesejáveis e no incentivo de atitudes desejáveis. A partir de então, não se pode mais ignorar que o Estado desenvolve também uma função promocional, estimulando os cidadãos à realização de determinadas condutas, mediante a oferta de vantagens que beneficiem não apenas os indivíduos, mas a sociedade como um todo[4].

É o que defende Norberto Bobbio ao afirmar que se encontrou na função promocional do Direito uma solução à insuficiência das medidas repressivas-condenatórias na preservação do meio ambiente: recompensar quem deixar de efetuar alguma exploração ambiental, inclusive para quem promova atividades com

---

1 Sobre isso, importante alerta de Martha Leão: "Apesar de ser instrumento estatal para a realização das finalidades públicas, o tributo não é o único mecanismo de intervenção econômica, social e ambiental e não pode ser visto como a solução ideal em todos os casos." (LEÃO, Martha. O controle de normas tributárias extrafiscais. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu (org.). *Direito tributário*: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri por ocasião de seus 20 anos como Professor Titular em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: IBDT, 2023, p. 169).

2 ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na Reforma Tributária: essencialidade rígida e o fim da função promocional do direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58. São Paulo: IBDT, 2024, p. 411.

3 LEÃO, Martha. Controle da extrafiscalidade. *Série Doutrina Tributária* v. 16. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 36.

4 LEÃO, Martha. Controle da extrafiscalidade. *Série Doutrina Tributária* v. 16. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 40.

esse propósito[5]. Sobre a temática, válido verificar também o estabelecimento de uma espécie de princípio "protetor-recebedor" e da "sanção positiva ou premial" pelo autor[6].

Contudo, importante esclarecer que a função promocional não consiste na oneração das condutas indesejadas, mas se expande para abarcar incentivos positivos que fomentem práticas socialmente ou economicamente vantajosas ou desejadas[7]. Em suma, a função promocional do direito tributário, ao empregar incentivos e sanções premiais, representa um avanço na construção de um sistema fiscal que transcende a mera arrecadação e atua como instrumento ativo de políticas públicas[8].

Durante a tramitação da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) n. 45/2019[9], a expressão "extrafiscalidade" foi atribuída ao Imposto Seletivo (IS). Tal terminologia quer dizer, em linhas gerais (futuramente aprofundadas), oportunidade fiscal na qual a finalidade da cobrança não é exclusivamente arrecadatória, mas indutora de comportamentos desejados (pelo Estado) ao contribuinte. Posteriormente, tal classificação foi retirada do texto normativo[10-11].

Apesar das discussões doutrinárias acerca da classificação do IS como tributo de função extrafiscal, tem-se como realidade constitucional um novo imposto, cuja pretensão é a indução de comportamento positivo através de uma premissa

---

5 BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*: novos estudos de teoria do direito. São Paulo: Manole, 2006, p. 18.

6 BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*: novos estudos de teoria do direito. São Paulo: Manole, 2006, p. 19.

7 ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na Reforma Tributária: essencialidade rígida e o fim da função promocional do direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58. São Paulo: IBDT, 2024, p. 415.

8 ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na Reforma Tributária: essencialidade rígida e o fim da função promocional do direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58. São Paulo: IBDT, 2024, p. 417.

9 BRASIL. Senado Federal. *Proposta de Emenda Constitucional n. 45, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833. Acesso em: 31 jul. 2024.

10 Para André Folloni, "(...) a supressão da expressão "terá finalidade extrafiscal" não afasta que o imposto tenha, precisamente, essa finalidade, inclusive como a sua primordial finalidade constitucional" (FOLLONI, André. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 627). Para Pedro Adamy, "(...) o constituinte reformador enxergou o direito tributário como um instrumento de atuação negativa", de forma que se verifica uma essencialidade rígida e o fim da função promocional do direito tributário (ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na Reforma Tributária: essencialidade rígida e o fim da função promocional do direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58. São Paulo: IBDT, 2024, p. 417).

11 "Muito embora bem postas e assumidas tais características ao longo dos trabalhos legislativos e em diversos pareceres das comissões em ambas as casas parlamentares, o caráter extrafiscal restou mais sutil no texto final aprovado, até mesmo porque o volume a ser arrecadado nunca é desprezível e ainda há repercussão de natureza financeira entre a União Federal e os demais entes da federação." (ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto seletivo e pecado*: juízos críticos sobre tributação saudável. São Paulo: IBDT, 2024, p. 86)

negativa: aquele que produzir, extrair, comercializar ou importar bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente estará sujeito à incidência deste novo tributo.

O estudo da tributação verde em outros países possibilita a comparação da instrumentalização fiscal com o cenário brasileiro, servindo como inspiração para que o melhor modelo prevaleça. Portanto, para análise dos cenários estabelecidos previamente, de um lado, temos a União Europeia (UE), com a economia avançada, protetora de direitos fundamentais e com uma ascendente concentração de renda. De outro, o Brasil, historicamente marcado pela desigualdade e que possui uma economia ainda em desenvolvimento[12].

Nesse contexto, o presente artigo se dispõe a investigar, através da finalidade extrafiscal, a tributação ambiental austríaca[13] para, a partir disso, apresentar uma perspectiva da incidência do IS no Brasil. Para tanto, a primeira parte do trabalho revisitará a *Eco-Social Tax Reform* da Áustria, ocorrida em 2022, abordando os cenários tributário e ecológico do país. Em seguida, será traçado o viés ambiental da instituição do IS no Brasil, implementado pela Emenda Constitucional (EC) n. 132/2023 e instituído pela Lei Complementar (LC) n. 214/2025.

1. O cenário tributário na Áustria: um estudo de caso

Tratando-se da UE, o estabelecimento de um mercado interno fortalecido e a promoção do desenvolvimento sustentável do continente, assente num crescimento econômico equilibrado e na estabilidade dos preços, numa economia social de mercado altamente competitiva, que tenha como meta o pleno emprego e o progresso social, significam um dos principais objetivos do bloco[14].

Seguindo esses princípios, a Áustria tem papel exemplar na condução de políticas de desenvolvimento sustentável, contribuindo com o uso de energia verde e promovendo a conservação ambiental. Ao longo dos anos, o Governo da Áustria introduziu uma ampla gama de políticas destinadas a reduzir as emissões de carbono, promover energias renováveis e incentivar o desenvolvimento urbano

---

[12] ANSELMINI, Priscila. *Tributação e desigualdade de renda na economia do conhecimento*. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 170.

[13] A Áustria foi escolhida como objeto de estudo comparado deste trabalho em razão de o Brasil ser seu principal parceiro comercial na América do Sul, estando entre os 10 principais destinos das exportações austríacas em todo o mundo. No momento, há mais de mil empresas austríacas exportando para o Brasil e mais de 200 empresas austríacas com investimentos em nosso país (BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. Comércio Exterior. *Brasil e Áustria fecham acordo de cooperação nos setores da indústria, tecnologia sustentável e inovação*. Brasília. Publicado em 15.04.2024. Net. Disponível em: https://www.gov.br/mdic/pt-br/assuntos/noticias/2024/abril/brasil-e-austria-fecham-acordo-de-cooperacao-nos-setores-da-industria-tecnologia-sustentavel-e-inovacao. Acesso em: 23 fev. 2025).

[14] UNIÃO EUROPEIA. *Objetivos e valores*. [S.l.], [202-]. Disponível em: https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/principles-and-values/aims-and-values_pt. Acesso em: 10 out. 2024.

sustentável. O país estabeleceu o objetivo de atingir emissões líquidas zero até 2040, antecipando em uma década a meta estipulada pela UE[15].

Em 2021, a Áustria demonstrou que estava prestes a dar mais um passo à frente das tendências globais de dignidade e compromisso com os direitos humanos, aumento da competitividade nacional e, especialmente, de conscientização sobre a preservação ambiental. Atendendo a tais propósitos, o Governo da Áustria instituiu a "Eco-social Tax Reform 2022"[16-17], implementada gradualmente a partir de julho daquele ano.

Este regime tributário tem como base (i) a redução da carga tributária sobre os trabalhadores, (ii) o incentivo a comportamentos sustentáveis e (iii) o fortalecimento do país como polo de negócios. Tal implementação promove uma integração entre incentivos econômicos e responsabilidade ambiental, promovendo crescimento econômico sustentável.

1.1. Panorama geral da política fiscal austríaca

A economia austríaca se destaca pelo amplo setor de serviços, indústria sólida e um pequeno, mas altamente desenvolvido, setor agrícola, beneficiou-se enormemente de suas fortes relações comerciais com a região da Europa Central e Oriental, especialmente nos setores bancário e de seguros[18].

Neste país, adota-se um Estado federal, organizado entre o poder central e nove estados, em que estes últimos são divididos em distritos e cidades[19]. Em atenção ao sistema de governo, segue-se o parlamentarismo de acordo com um modelo bicameral composto pelo Conselho Nacional e pelo Conselho Federal[20].

Diferentemente da Constituição brasileira, a Constituição austríaca não possui um conjunto de normas tributárias tão extensa e detalhada, possui, em realidade, dispositivos de aplicação geral dos quais derivam importantes princípios tributários[21].

---

15 OCDE. *OECD Economic Surveys*: Austria 2024. Paris: OCDE, 2024, p. 85. Disponível em: https://doi.org/10.1787/60ea1561-en. Acesso em: 19 nov. 2024.

16 Reforma Tributária Ecossocial de 2022, tradução própria.

17 LEITER, Werner; BERGTHALER, Helene; JANCURA, Matthias. *Eco-Social Tax Reform 2022*: measures presented. Grant Thornton Austria. [S. l.], 2022. Disponível em: https://www.grantthornton.at/en/insights/blogs/2021/oko-soziale-steuerreform-2022-mabnahmen-vorgestellt/. Acesso em: 31 out. 2024.

18 PWC. *Worldwide Tax Summaries* – Austria, Overview. [S. l.], 2024. Disponível em: https://taxsummaries.pwc.com/austria. Acesso em: 20 nov. 2024.

19 MOREIRA, Clara Gomes. O sistema tributário da Áustria. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vitor Pimentel. *Sistemas Tributários no mundo*: a tributação no direito comparado. São Paulo: Almedina, 2020, p. 1-626, p. 112.

20 MOREIRA, Clara Gomes. O sistema tributário da Áustria. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vitor Pimentel. *Sistemas Tributários no mundo*: a tributação no direito comparado. São Paulo: Almedina, 2020, p. 113.

21 MOREIRA, Clara Gomes. O sistema tributário da Áustria. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vitor Pimentel. *Sistemas Tributários no mundo*: a tributação no direito comparado. São Paulo: Almedina, 2020, p. 1-626, p. 114.

O dispositivo responsável por disciplinar a tributação no país, de forma geral, é o art. 13 da Constituição Federal de 1920.

O referido preceito é dividido em três parágrafos principais, cujos aspectos abordam[22]: (i) competências tributárias[23]; (ii) orçamento sustentável[24]; e (iii) igualdade de gênero no orçamento[25]. Em suma, essa norma demonstra a intenção constitucional e a atuação austríaca na promoção de uma gestão fiscal equilibrada.

O sistema tributário austríaco é composto, dentre outros atos normativos, de um código tributário federal – este não se limita a introduzir regras gerais em matéria tributária, pois disciplina o processo administrativo tributário – e de leis esparsas que regulam o tema[26]. Já os princípios tributários, usualmente, não derivam de uma ou mais disposições jurídicas expressas, decorrendo da atividade do intérprete. Excepcionam-se disso os princípios da legalidade, da igualdade e do direito de propriedade – destes, inclusive, derivam outros princípios tributários[27].

São três espécies tributárias no sistema austríaco: o imposto, a contribuição e a taxa. Especificamente sobre o imposto, tem-se que este não visa remunerar um serviço específico prestado pelo Estado nem um benefício especial a ser entregue por este, podendo versar, exemplificadamente, (i) sobre a renda; (ii) sobre a propriedade; (iii) sobre a circulação de bens e prestação de serviços; *(iv) os impostos especiais sobre o consumo*; (v) o imposto local; (vi) para a proteção contra o incêndio; (vii) sobre o turismo; e (viii) sobre a caça e a pesca[28]. Especificamente sobre impostos especiais sobre o consumo, destacam-se os incidentes sobre petróleo (aproxi-

---

[22] ÁUSTRIA. *The Federal Constitutional Law of 1920*. Áustria, 2004. Disponível em: https://constitutionnet.org/sites/default/files/Austria%20_FULL_%20Constitution.pdf. Acesso em: 19 nov. 2024.

[23] "(1) The competences of the Federation and the provinces in the field of taxation will be prescribed in a special federal constitutional law ('Financial Constitution Law')". Esse dispositivo assegura que a alocação de competências tributárias esteja claramente definida no âmbito do federalismo fiscal austríaco.

[24] "(2) The Federation, the provinces and the municipalities must aim at the securement of an overall balance and sustainable balanced budgets in the conduct of their economic affairs. They have to coordinate their budgeting with regard to these goals". A Federação, estados e municípios devem manter orçamentos equilibrados e sustentáveis, coordenando-se para garantir uma gestão fiscal responsável.

[25] "(3) Federation, provinces and municipalities have to aim at the equal status of women and men in the budgeting". Este princípio reflete o compromisso da Áustria com a equidade de gênero, integrando essa perspectiva na formulação de políticas orçamentárias.

[26] MOREIRA, Clara Gomes. O sistema tributário da Áustria. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vitor Pimentel. *Sistemas Tributários no mundo*: a tributação no direito comparado. São Paulo: Almedina, 2020, p. 1-626, p. 114.

[27] MOREIRA, Clara Gomes. O sistema tributário da Áustria. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vitor Pimentel. *Sistemas Tributários no mundo*: a tributação no direito comparado. São Paulo: Almedina, 2020, p. 114.

[28] MOREIRA, Clara Gomes. O sistema tributário da Áustria. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vitor Pimentel. *Sistemas Tributários no mundo*: a tributação no direito comparado. São Paulo: Almedina, 2020, p. 117.

madamente 40 a 600 euros por 1.000 litros), produtos de tabaco (13% a 47% do preço) e bebidas alcoólicas (a taxa de imposto depende do tipo de álcool)[29].

As contribuições procuram atender aos interesses de um grupo específico de indivíduos, como a contribuição do empregador para o fundo de compensação dos encargos da família, as contribuições de categorias econômicas e as contribuições para a seguridade social. Já as taxas remuneram serviços específicos prestados pelo poder local, como a taxa para conexão ao sistema público de água e de rede de esgoto, a taxa de coleta de lixo, a taxa por carimbo e honorários legais e a taxa por escrito e atos oficiais[30].

Sobre o modelo de incidência, predominam, no aspecto arrecadatório, as contribuições para a seguridade social em relação aos demais tributos[31]. Já em relação ao modelo de cobrança fiscal, como regra, a cobrança do crédito tributário ocorre de maneira extrajudicial, sem que seja necessária a propositura de demanda judicial específica para esse fim[32].

De maneira geral, a tributação austríaca apresenta semelhanças significativas com o sistema tributário brasileiro. Ambos os países compartilham características em suas estruturas fiscais, incluindo a presença de impostos diretos e indiretos e a busca pela justiça fiscal. Além disso, tanto a Áustria como o Brasil incluem a temática ecológica em suas políticas tributárias.

1.2. Instrumentos fiscais para promoção da sustentabilidade ambiental

A Áustria implementou uma gama de impostos e incentivos fiscais para lidar com questões ambientais, objetivando a redução das emissões de CO2 e incentivando a transição para práticas mais sustentáveis. Esta tributação pode ser dividida em três frentes: (i) impostos ambientais; (ii) imposto sobre o carbono[33]; e (iii) incentivos verdes.

---

29 PWC. *Worldwide Tax Summaries* – Austria, Corporate – Other taxes. [S. l.], 2024. Disponível em: https://taxsummaries.pwc.com/austria/corporate/other-taxes#:~:text=Excise%20taxes%20are%20imposed%20on,depends%20on%20type%20of%20alcohol. Acesso em: 20 nov. 2024.

30 MOREIRA, Clara Gomes. O sistema tributário da Áustria. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vitor Pimentel. *Sistemas Tributários no mundo*: a tributação no direito comparado. São Paulo: Almedina, 2020, p. 1-626, p. 117.

31 Dados de 2019. MOREIRA, Clara Gomes. O sistema tributário da Áustria. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vitor Pimentel. *Sistemas Tributários no mundo*: a tributação no direito comparado. São Paulo: Almedina, 2020, p. 118.

32 MOREIRA, Clara Gomes. O sistema tributário da Áustria. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vitor Pimentel. *Sistemas Tributários no mundo*: a tributação no direito comparado. São Paulo: Almedina, 2020, p. 118.

33 Para James M. Sheehan, ao instituir um imposto sobre o carbono, sem que haja uma reserva de fundos e investimento para uso posterior, os contribuintes estão no gancho por quaisquer desastres climáticos que o imposto não consiga evitar. Tradução própria. James M. Sheehan é acadêmico adjunto do Mackinac Center for Public Policy e bacharel em política internacional pela Catholic University of America in Washington, D.C. (SHEEHAN, James M. An Austrian critique

Segundo dados da PricewaterhouseCoopers (PWC), entre os impostos ambientais austríacos, têm-se aqueles incidentes sobre[34]:

– Energia: consumo de eletricidade, gás natural, carvão e *óleos minerais*.
  – A Lei Fiscal sobre o Óleo Mineral, datada de 10 de janeiro de 2022, é responsável por conceituar os produtos que são objeto de tributação pelo imposto sobre o consumo de óleo mineral (gênero: energia)[35].
– Transportes: imposto sobre veículos motorizados; e taxa de utilização das rodovias (*vignette*[36]), com a cobrança de uso por caminhões e pedágios em rotas específicas.
– Recursos: taxa de uso de água.
– Poluição: taxa para o descarte de resíduos e controle da poluição do ar.

Os incentivos verdes são concedidos, principalmente, por créditos municipais (*Kommunalkredit Public Consulting GmbH* – KPC), mas também por outras agências de financiamento (Austrian Promotion Agency ou FFG)[37]. Para os programas de financiamento, existem as seguintes possibilidades: gestão de matérias-primas; controle da poluição do ar; economia de energia; renovação térmica de edifícios; sistemas led internos; ar condicionado e refrigeração; e sistemas solares térmicos[38].

Em 2019, os impostos ambientais representaram 2,3% do PIB da Áustria, de forma que a receita proveniente de impostos ambientalmente relevantes permanece próxima da média da UE[39]. A maior parte da arrecadação por impostos

---

of using carbon taxes to manage climate catastrophe risk. *Quarterly Journal of Austrian Economics*, 27. Áustria, 2024. Disponível em: https://doi.org/10.35297/001c.120037. Acesso em: 19 nov. 2024).

[34] PWC. *Worldwide Tax Summaries* – Austria, Corporate – Other taxes. [S. l.], 2024. Disponível em: https://taxsummaries.pwc.com/austria/corporate/other-taxes#:~:text=In%20Austria%20environmental%20taxes%20comprise,high%20energy%20intensity%20were%20introduced. Acesso em: 05 nov. 2024.

[35] ÁUSTRIA. *Bundesrecht konsolidiert*: Mineralölsteuergesetz 2022 § 2, tagesaktuelle Fassung. Áustria, 2022. Disponível em: https://www.ris.bka.gv.at/NormDokument.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004908&Artikel=&Paragraf=2&Anlage=&Uebergangsrecht=. Acesso em: 05 nov. 2024.

[36] Trata-se de uma taxa obrigatória para circulação nas estradas.

[37] PWC. *Worldwide Tax Summaries* – Austria, Corporate – Other taxes. [S. l.], 2024. Disponível em: https://taxsummaries.pwc.com/austria/corporate/other-taxes#:~:text=In%20Austria%20environmental%20taxes%20comprise,high%20energy%20intensity%20were%20introduced. Acesso em: 05 nov. 2024.

[38] PWC. *Worldwide Tax Summaries* – Austria, Corporate – Other taxes. [S. l.], 2024. Disponível em: https://taxsummaries.pwc.com/austria/corporate/other-taxes#:~:text=In%20Austria%20environmental%20taxes%20comprise,high%20energy%20intensity%20were%20introduced. Acesso em: 05 nov. 2024.

[39] EUROPEAN COMMISSION. *Ensuring that polluters pay* – Austria. [S.l.], [202-]. V.1. KH-05-21-192-EN-N. DOI 10.2779/7348. [S. l.], 2021. Disponível em: https://environment.ec.europa.eu/document/download/b2a2c5ea-1217-4c01-9ffb-e6cda87e0bc8_en?filename=Austria.pdf. Acesso em: 05 nov. 2024.

ambientais foi proveniente dos impostos sobre energia, que representaram 1,42% do PIB[40]. No mesmo ano (2019), os impostos ambientais corresponderam a 5,34% da receita total proveniente de impostos e contribuições sociais[41].

1.3. A reforma tributária austríaca de 2022

Sob a *Eco-Social Tax Reform*, de 2022, a Áustria introduziu um imposto sobre o carbono, cuja incidência se deu a partir de 1º de outubro de 2022. De acordo com essa regulamentação, as emissões de CO2 passaram a ser precificadas (preço inicial de 30 euros/tonelada de emissões de CO2, que aumentará anualmente até atingir 55 euros/tonelada em 2025)[42].

A partir de 31 de março de 2023, o valor atribuído ao imposto sobre o carbono foi de 32,50 euros/tonelada de CO2. Essa política cobre 46% das emissões de gases de efeito estufa do país, com base em dados de 2018[43].

O imposto sobre o carbono conta com um mecanismo de concessão de bônus climático, cujo intuito é mitigar o impacto financeiro sobre os cidadãos, compensando seus custos de tributação. As empresas se beneficiam de uma taxa reduzida de imposto de renda corporativo (de 25% para 23%), um subsídio de lucro isento de impostos mais alto e um limite aumentado para depreciação imediata de ativos de baixo valor.

Este bônus atua como um instrumento duplamente eficaz, pois transforma a precificação de CO2 em uma medida não apenas ecológica, mas também social. Importante mencionar que não se trata de um aumento de preços ou de impostos, mas sim de uma renda que é novamente distribuída, imediatamente, à sociedade, escalonada de acordo com o local de residência dos cidadãos. Além disso, a precificação de CO2 criou previsibilidade e a possibilidade de alcançar as metas climáticas.

A reforma tributária Eco-Social introduziu um mecanismo de precificação de carbono para setores como transporte e edificações, que não são abrangidos

---

40 EUROPEAN COMMISSION. *Ensuring that polluters pay* – Austria. [S.l.], [202-]. V.1. KH-05-21-192-EN-N. DOI 10.2779/7348. [S. l.], 2021. Disponível em: https://environment.ec.europa.eu/document/download/b2a2c5ea-1217-4c01-9ffb-e6cda87e0bc8_en?filename=Austria.pdf. Acesso em: 05 nov. 2024.

41 EUROPEAN COMMISSION. *Ensuring that polluters pay* – Austria. [S.l.], [202-]. V.1. KH-05-21-192-EN-N. DOI 10.2779/7348. [S. l.], 2021. Disponível em: https://environment.ec.europa.eu/document/download/b2a2c5ea-1217-4c01-9ffb-e6cda87e0bc8_en?filename=Austria.pdf. Acesso em: 05 nov. 2024.

42 PWC. *Worldwide Tax Summaries* – Austria, Corporate – Other taxes. [S. l.], 2024. Disponível em: https://taxsummaries.pwc.com/austria/corporate/other-taxes#:~:text=In%20Austria%20environmental%20taxes%20comprise,high%20energy%20intensity%20were%20introduced. Acesso em: 05 nov. 2024.

43 MENGDEN, Alex. Carbon taxes in Europe. *Tax Foundation* – Europe, 2023. Disponível em: https://taxfoundation.org/data/all/eu/carbon-taxes-in-europe-2023/. Acesso em: 20 nov. 2024.

pelo Sistema de Comércio de Emissões da União Europeia (EU-ETS)[44]. Esse novo sistema de precificação de carbono está alinhado com um modelo semelhante implementado pela Alemanha em 2021, ajudando a prevenir uma "fuga de carbono" significativa, especialmente no setor de transporte[45].

Além disso, foi introduzida uma regra contra o vazamento de carbono, com o objetivo de evitar que as empresas se desloquem para países com regulamentações ambientais mais brandas, oferecendo compensações para as indústrias intensivas em energia, e uma cláusula para situações de dificuldade, com disposições especiais para empresas com alto consumo de energia, ajudando-as a lidar com o aumento dos custos[46].

Essas medidas têm como objetivo reduzir as emissões de carbono, incentivar práticas sustentáveis e promover uma economia verde na Áustria, ao mesmo tempo em que enfrentam o possível ônus financeiro sobre os cidadãos e as empresas. Em relação ao Brasil, a tributação específica referente ao meio ambiente não se dará – de forma direta – à emissão de carbono, mas sim de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

2. O viés ambiental da instituição do Imposto Seletivo no Brasil

A história da relação entre o Direito e o meio ambiente no Brasil remonta ao período colonial. Orci Paulino Bretanha Texeira ensina que este período é o embrionário do direito ambiental no Brasil[47], referenciando a primeira lei florestal brasileira: o Regimento sobre o Pau-Brasil, instituído pelo rei Filipe II em dezembro de 1605. A madeira desta árvore era altamente valorizada no mercado europeu e sua exploração desenfreada gerou a necessidade de regulamentação, evidenciando a preocupação com a preservação ambiental desde os primórdios da colonização.

No século XIX, houve o aniquilamento da flora das montanhas do Rio de Janeiro. O corte de madeiras nobres contribuiu para que a floresta nativa fosse substituída por plantações de café, cujo desmatamento ocasionou a escassez de água na região. Contudo, como para toda espécie de problema há uma solução, instaurou-se uma medida protetiva.

Em 1861, Dom Pedro II iniciou um ambicioso programa de recuperação da vegetação: a Floresta da Tijuca. O restabelecimento do fluxo das águas para abastecimento da cidade do Rio de Janeiro regenerou o relacionamento do meio ambiente com o homem. Contudo, foi apenas em 1981, com a inauguração da Políti-

---

44 OCDE. *OECD Economic Surveys*: Austria 2024. Paris: OCDE, 2024, p. 89. Disponível em: https://doi.org/10.1787/60ea1561-en. Acesso em: 19 de nov. 2024.

45 OCDE. *OECD Economic Surveys*: Austria 2024. Paris: OCDE, 2024, p. 89.

46 OCDE. *OECD Economic Surveys*: Austria 2024. Paris: OCDE, 2024.

47 TEIXEIRA, Orci Paulino Bretanha. *O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 46.

ca Nacional do Meio Ambiente (PNMA), que o Estudo de Impacto Ambiental foi incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro, conforme defende o atual presidente do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o Ministro Herman Benjamin[48].

O Brasil firmou, de forma internacional, o compromisso com a preservação e o desenvolvimento sustentável na Convenção de Paris, de 2015 (COP 21). Nesta oportunidade, o governo brasileiro comprometeu-se em sua NDC a reduzir as emissões de gases de efeito estufa em 37% em 2025, com uma contribuição indicativa subsequente de redução de 43% em 2030, em relação aos níveis de emissões estimados para 2005[49].

Esses objetivos evidenciam a urgente necessidade de transformar o cenário ecológico brasileiro, promovendo práticas mais sustentáveis e fortalecendo a governança ambiental. A implementação dessas metas é essencial para assegurar um futuro sustentável às próximas gerações.

No texto original da PEC n. 45/2019, havia a menção de que o IS possuiria "função extrafiscal", o que resultou na concepção de um novo ideal de zelo constitucional no cenário brasileiro. Contudo, a tramitação não seguiu esse rumo, tendo em vista a retirada desta terminologia no texto aprovado.

Apesar das discussões – de se a previsão constitucional (ou não) da nomenclatura "extrafiscal" altera o caráter deste tributo, permanece o fato: foi instituído um imposto cuja incidência se dá na "produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente"[50].

Note-se que essa especificação – bens e serviços "prejudiciais" – não tem por objetivo separar as materialidades tributárias sob competência de entes federados diversos[51]. O objetivo da especificação, no IS, é tributar conforme o grau de prejudicialidade à saúde e ao meio ambiente, e não através do critério da capacidade contributiva[52].

Com a instituição deste tributo no cenário nacional, reforça-se a permissão constitucional e o uso social de instrumentos fiscais para a preservação ambiental e a promoção da sustentabilidade.

---

[48] BENJAMIN, Antônio Herman V. Introdução ao direito ambiental brasileiro. In: MACHADO, Paulo Affonso; MILARÉ, Édis (org.). *Doutrina essenciais de direito ambiental* v. I. São Paulo: RT, 1999, p. 41-91.

[49] BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações, Secretaria de Políticas e Programas de Pesquisa e Desenvolvimento e Coordenação-Geral do Clima. *Acordo de Paris*. Brasília: MCT, 2015. 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: 21 nov. 2024.

[50] "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."

[51] FOLLONI, André. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 623.

[52] FOLLONI, André. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024.

2.1. Direito ambiental na Constituição Federal de 1988

Na Constituição Federal de 1988 (CF/1988), dispõe-se que constitui objetivo fundamental da República Federativa do Brasil "construir uma sociedade livre, justa e solidária"[53]. Apesar de não constar no rol do art. 5º da CF/1988, o direito fundamental ao meio ambiente é reconhecido como um direito fundamental de terceira geração.

Os direitos fundamentais de terceira geração têm por destinação primordial a proteção do gênero humano[54]. Estes são dotados de um conteúdo altamente humano e universal, tendem a cristalizar-se como direitos que não objetivam proteger especificamente os interesses de um único indivíduo, de um grupo ou de um Estado.

A produção de efeitos dos direitos fundamentais desta geração materializa poderes de titularidade coletiva atribuídos genericamente a todas as formações sociais, consagra o princípio da solidariedade e constitui um momento importante no processo de desenvolvimento, expansão e reconhecimento dos direitos humanos[55]. O Estado do futuro não deverá ser apenas um Estado liberal, nem apenas um Estado do social: precisará ser um Estado da solidariedade entre os homens[56].

O capítulo VI da CF/1988 é responsável por dispor sobre a proteção ao meio ambiente. A garantia de um "mínimo existencial ecológico" e o mandamento da "vedação da degradação ambiental" constituem condições estruturantes de um Estado Socioambiental e Democrático de Direito, que pode ser alcançado com a promoção, a conservação, a manutenção e a consequente vedação da degradação deste "lugar de encontro"[57].

No art. 216, VIl, do diploma constitucional[58], o meio ecológico é declarado como pertencente ao patrimônio cultural brasileiro. Já no art. 225[59], dispõe-se

---

53 "Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;"

54 MEDEIROS, Fernanda Luiza Fontoura de. *Meio ambiente* – direito e dever fundamental. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 73.

55 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Mandado de Segurança n. 22.164/DF*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 1995. Rel. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 30.10.1995. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1606388. Acesso em: 24 set. 2024.

56 ZAVASCKI, Teori Albino. Direitos fundamentais de terceira geração. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul* n. 15. Porto Alegre, 1998, p. 227-232.

57 MOLINARO, Carlos Alberto. *Direito ambiental*: proibição de retrocesso. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 103.

58 "Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem (...) V – os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico."

59 "Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum

que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo, expondo os direitos e deveres dos cidadãos e Entes Federados para com o meio ambiente.

Diante da omissão do constituinte na conceituação da temática, restou à doutrina cumprir com este compromisso normativo: definir "meio ambiente". Trata-se da interação do conjunto dos elementos naturais, artificiais e culturais, que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas[60]. Já o direito ambiental é aquele do qual são titulares todos que têm direito ao ambiente ecologicamente equilibrado frente ao Estado no sentido de que este os proteja contra as intervenções de terceiros lesivas ao meio ambiente[61].

Os conteúdos doutrinários fizeram com que, ao passar do tempo, a jurisprudência brasileira reconhecesse o caráter essencial da matéria, contribuindo para uma real preservação, vide julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) n. 42/DF[62]. Reitera-se que, nesta oportunidade, o relator, o Ministro Luiz Fux, retratou o "meio ambiente como direito fundamental, sobretudo por se tratar de bem jurídico indisponível e transindividual, cuja titularidade pertence a todos os cidadãos e ao próprio Estado"[63].

Logo, a partir do reconhecimento constitucional do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como fundamental à sociedade brasileira, além dos ensinamentos doutrinários e da consolidação do Supremo Tribunal Federal (STF), tem-se como do mais alto grau de prioridade a utilização dos instrumentos fiscais para efetivar tal garantia constitucional. Estabelecido isso, surge a necessidade de proteção deste patrimônio nacional frente à degradação ocasionada ao passar do tempo.

2.2. Tributação como instrumento de política ambiental

A relevância do desenvolvimento econômico nacional é fato incontestável, sendo a base de prosperidade de uma nação. Contudo, por vezes, esse mecanismo compromete recursos não renováveis e ameaça a fauna e a flora nacionais. Frente a este risco iminente, foi previsto na CF/1988 os princípios nos quais a ordem econômica deve se fundamentar.

---

do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações."

60 SILVA, José Afonso da. *Direito ambiental constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 18.

61 GAVIÃO FILHO, Anízio Pires. *Direito fundamental ao ambiente*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 53.

62 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Constitucionalidade n. 42/DF*. Rel. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 28.02.2018. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2018. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4961436. Acesso em: 15 ago. 2024.

63 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Constitucionalidade n. 42/DF*. Rel. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 28.02.2018. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2018. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4961436. Acesso em: 15 ago. 2024.

No inciso VI do art. 170 da CF/1988 consta a defesa do meio ambiente[64] – tendo a EC n. 132/2023 acrescido que esta ocorrerá "mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação"[65]. Foi também disposto pela EC n. 132/2023, como uma novidade, que, sempre que possível, a concessão de incentivos regionais pela União considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono (art. 43, § 4º), o que se constitui em uma medida de proteção ambiental[66]. Além disso, a EC n. 132/2023 traz que o Sistema Tributário Nacional deve observar o princípio da defesa do meio ambiente (art. 145, § 4º, da CF/1988).

Em outras palavras, a CF/1988 determina que instrumentos econômicos podem ser utilizados como mecanismos de preservação ecológica. Dessa forma, surge a possibilidade de que os tributos sejam empregados como ferramentas estratégicas para o financiamento de políticas públicas ambientais[67].

Acoplado ao surgimento da noção de desenvolvimento sustentável, o uso de tributos verdes (*green taxes*) difundiu-se, a partir dos anos 1990, a partir de uma exigência da própria eficiência econômica, pautada na necessidade de internalização das externalidades ambientais e da insuficiência do mercado para lidar com essas falhas[68].

Em geral, se considera que um tributo ecológico é aquele que foi expressamente criado pelo legislador com o objetivo de proteger o meio ambiente, sendo que a intenção de induzir o comportamento do contribuinte deve necessariamente estar presente na definição do tributo no momento de sua criação[69]. Assim, a

---

64 "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."

65 SCAFF, Fernando; TUPIASSU, Lise. Objetivos do Desenvolvimento Sustentável e tributação na Constituição Brasileira. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 695-710. DOI: 10.46801/2595-6280.57.28.2024.2609. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2609. Acesso em: 23 fev. 2025, p. 704.

66 SCAFF, Fernando; TUPIASSU, Lise. Objetivos do Desenvolvimento Sustentável e tributação na Constituição Brasileira. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 695-710. DOI: 10.46801/2595-6280.57.28.2024.2609. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2609. Acesso em: 23 fev. 2025.

67 ANSELMINI, Priscila. *Tributação e desigualdade de renda na economia do conhecimento*. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 205.

68 SCAFF, Fernando; TUPIASSU, Lise. Objetivos do Desenvolvimento Sustentável e tributação na Constituição Brasileira. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 695-710. DOI: 10.46801/2595-6280.57.28.2024.2609. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2609. Acesso em: 23 fev. 2025, p. 699.

69 SCAFF, Fernando; TUPIASSU, Lise. Objetivos do Desenvolvimento Sustentável e tributação na Constituição Brasileira. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 695-710. DOI: 10.46801/2595-6280.57.28.2024.2609. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2609. Acesso em: 23 fev. 2025, p. 700.

tributação passa a ser não apenas um meio de obtenção de receitas, mas também um instrumento para promover a sustentabilidade e a preservação do meio ambiente, alinhando a política fiscal aos objetivos ecológicos.

Nesse ponto, essencial e digna de atenção a contribuição de Martha Leão, ao afirmar que não há função indutora sem que haja eficácia indutora[70]. Em outras palavras (da própria autora), não se pode falar em norma tributária extrafiscal se, em que pese a existência de uma finalidade extrafiscal por parte do legislador, a norma se mostrar inapta para gerar os efeitos pretendidos[71]. Ou seja, a indução de um comportamento é insuficiente se o método utilizado não conseguir gerar a conduta desejada.

Nas palavras de José Maria Arruda de Andrade, o desestímulo a certos padrões de consumo por meio da criação de um novo imposto se baseia em quatro pilares: (1) uma razão (econômica, moral, médica) para se questionar o consumo de algum produto ou serviço; (2) a ideia de que caberia ao Estado punir ou desestimular o seu consumo por mecanismos de preço, a partir do sistema tributário; (3) que os recursos obtidos por meio da elevação da carga tributária serão utilizados para combater os malefícios que estariam relacionados ao seu consumo; e (4) que essa seria uma forma eficiente e correta de educar as pessoas para se comportarem de forma mais próxima ao que os defensores de tais tributos entendem ser a melhor maneira[72]. Para a matéria ambiental, ilustra-se da seguinte forma:

Quadro 1: Criação de imposto em razão de padrão de consumo

Fonte: a autora com alterações do original (2024)[73].

Com isso em perspectiva, o estado brasileiro acaba por instrumentalizar o Direito Tributário, de modo que as normas tributárias são assumidas como ins-

---

[70] LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no Sistema Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual* v. 28. São Paulo: IBDT, 2012, p. 201.

[71] LEÃO, Martha. O controle de normas tributárias extrafiscais. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu (org.). *Direito tributário*: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri por ocasião de seus 20 anos como Professor Titular em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: IBDT, 2023, p. 164.

[72] ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto seletivo e pecado*: juízos críticos sobre tributação saudável. São Paulo: IBDT, 2024, p. 78.

[73] ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto seletivo e pecado*: juízos críticos sobre tributação saudável. São Paulo: IBDT, 2024, p. 69.

trumentos de intervenção no campo social e econômico para o cumprimento das garantias constitucionais, "com a especificidade de induzir os comportamentos por meio da criação de situações em que o contribuinte será premiado ou penalizado economicamente diante da possibilidade de adoção do comportamento julgado socialmente desejável"[74].

Em outras palavras, trata-se da extrafiscalidade: mecanismo típico de intervenção estatal, que faz uso da tributação para (des)incentivar práticas e condutas socialmente desejadas. Na função fiscal clássica, a característica mais importante da situação ou objeto a ser tributado relaciona-se ao quanto se revela de capacidade contributiva[75]. Na extrafiscalidade, o objetivo principal é estimular ou desestimular comportamentos pelos agentes econômicos a partir de critérios preestabelecidos[76].

Sobre a temática da extrafiscalidade, faz-se necessário trazer a definição e o entendimento de variados doutrinadores sobre o assunto. Para o doutrinador português José Casalta Nabais, trata-se de um conjunto de normas que objetivam a consecução de resultados econômicos/sociais, e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas[77]. Para Humberto Ávila, um tributo extrafiscal é aquele instituído com o objetivo de promover a realização preponderante de fins diversos da distribuição igualitária do ônus tributário entre os contribuintes[78]. No entendimento da professora Martha Leão, ao se tratar da extrafiscalidade, refere-se a alguma deliberada intenção do legislador, que usa o tributo como mecanismo de intervenção proposta, premeditando, dessa forma, os efeitos esperados (e desejados) a partir dessa imposição[79].

Já para Luís Eduardo Schoueri, tem-se a extrafiscalidade em duas vias: ampla e restrita. A extrafiscalidade em sentido amplo incluiria não apenas normas

---

74 ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 303.

75 ABRAHAM, Marcus; LANNES, Camila Thiebaut Bayer. Incentivos fiscais ao meio ambiente na Reforma Tributária e o Imposto Seletivo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 374. DOI: 10.46801/2595-6280.57.15.2024.2583. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2583. Acesso em: 23 fev. 2025.

76 ABRAHAM, Marcus; LANNES, Camila Thiebaut Bayer. Incentivos fiscais ao meio ambiente na Reforma Tributária e o Imposto Seletivo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 374. DOI: 10.46801/2595-6280.57.15.2024.2583. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2583. Acesso em: 23 fev. 2025.

77 NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*: contributo para compreensão do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009, p. 633.

78 ÁVILA, Humberto. Controles instrumental e justificativo da extrafiscalidade. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu (org.). *Direito tributário*: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri por ocasião de seus 20 anos como Professor Titular em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: IBDT, 2023, p. 286.

79 LEÃO, Martha. Controle da extrafiscalidade. *Série Doutrina Tributária* v. 16. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 45-46.

indutoras, mas também outras normas que se movem por razões não fiscais, porém desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado[80]. Extrafiscalidade em sentido estrito, por sua vez, seriam as normas com consciente estímulo ao comportamento das pessoas, sem revelar como fundamento precípuo arrecadar recursos pecuniários[81].

2.3. Implementação do IS pela Emenda Constitucional n. 132/2023

Com a evolução do debate sobre a reforma tributária sobre o consumo no Brasil, presente nas PECs n. 45/2019[82] e n. 110/2019[83], buscou-se alinhar a tradição brasileira à tendência internacional de tributação de bens com efeitos negativos sobre o meio ambiente ou sobre a saúde[84]. Em ambos os projetos havia a previsão de um imposto seletivo sobre o consumo, o que é aderente com a história da tributação ocidental moderna de conjugar tributo generalizado e tributo específico[85].

Este tipo de tributo é conhecido como imposto pigouviano, em homenagem ao economista britânico Arthur C. Pigou, que expôs seus fundamentos teóricos na primeira metade do século XX[86]. A ideia de Pigou se baseia na seletividade, tributando mais fortemente atividades que gerem externalidades negativas, tais como poluição ou malefícios à saúde, e privilegiando externalidades positivas, como as que se referem a bens e serviços de primeira necessidade para a população[87].

---

80 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

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

82 BRASIL. Senado Federal. *Proposta de Emenda Constitucional n. 45, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833. Acesso em: 31 jul. 2024.

83 BRASIL. Senado Federal. *Proposta de Emenda Constitucional n. 110, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699. Acesso em: 31 jul. 2024.

84 ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto seletivo e pecado*: juízos críticos sobre tributação saudável. São Paulo: IBDT, 2024, p. 85.

85 ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto seletivo e pecado*: juízos críticos sobre tributação saudável. São Paulo: IBDT, 2024, p. 86.

86 SCAFF, Fernando; TUPIASSU, Lise. Objetivos do Desenvolvimento Sustentável e tributação na Constituição Brasileira. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 695-710. DOI: 10.46801/2595-6280.57.28.2024.2609. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2609. Acesso em: 23 fev. 2025, p. 706.

87 SCAFF, Fernando; TUPIASSU, Lise. Objetivos do Desenvolvimento Sustentável e tributação na Constituição Brasileira. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 695-710. DOI: 10.46801/2595-6280.57.28.2024.2609. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2609. Acesso em: 23 fev. 2025.

O IS, de competência da União, foi instituído pela LC n. 214, de 16 de janeiro de 2025[88-89]. A LC n. 214/2025 também trouxe os bens e serviços que serão objeto de incidência deste novo tributo[90].

Foi determinado que incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço, sendo vedado qualquer tipo de aproveitamento de crédito do imposto com operações anteriores ou geração de créditos para operações posteriores[91]. A administração e fiscalização do imposto competirá à RFB[92], e o contencioso administrativo será regido pelo Decreto n. 70.235/1972, possivelmente junto ao CARF[93]. Além disso, não incidirá sobre operações envolvendo energia elétrica e serviços de telecomunicações[94].

A repartição do produto da arrecadação do IS destina aos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) dos 10% (dez por cento) destinados aos Estados, além do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e dos demais fundos[95]. Quanto à repartição do produto da arrecadação do IS, 40% do montante ficará com a União e os outros 60% serão repartidos em quatro partes[96].

---

88 BRASIL. *Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025*. Brasília, DF: Senado Federal, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 23 fev. 2025.

89 "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."

90 "§ 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; VII – concursos de prognósticos e *fantasy sport*."

91 Art. 410 da LC n. 214/2025.

92 Art. 411 da LC n. 214/2025.

93 FREIRE, Stael. Breves notas sobre o Imposto Seletivo como instrumento extrafiscal na reparação de danos ambientais na perspectiva de municípios mineradores. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; REBOUÇAS, Rodolfo Gil Moura; FÉLIX, Talita Pimenta; CAMPEDELLI, Laura Romano; TORNINCASA, Caio Leonardo Corralo; CUNHA, Bruna Menelau Bezerra da. *Nossa reforma tributária*: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI) São Paulo: Max Limonad, 2024, p. 594.

94 Art. 413, I, da LC n. 214/2025.

95 FOLLONI, André. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 590.

96 "21,5% ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; 22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios; 3% para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à região, na forma estabelecida por lei; e 10% aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados, sendo que os Estados entregarão aos Municípios 25% desse valor, conforme os mesmos critérios de repartição do IBS." (FOLLONI, André. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 594)

O imposto ser seletivo significa que ele deve escolher, criteriosa e fundamentadamente, os bens e serviços sobre os quais incide, em vez de incidir indiscriminadamente sobre todos, mesmo que com alíquotas graduadas. O termo "seletivo" do IS tem significado diferente daquilo que se compreende como "seletivo" em relação ao IPI e ao ICMS[97].

Dentro do gênero "produzir bens", por exemplo, apenas a espécie "produzir bens prejudiciais à saúde" pode ser tributada via IS[98]. Outro exemplo: nem tudo o que couber no gênero "comercializar bens" pode ser tributado em razão da competência prevista no art. 153, VIII, mas apenas o que estiver na espécie "comercializar bens prejudiciais ao meio ambiente"[99]. O mesmo pode ser dito em relação aos serviços: apenas serviços prejudiciais podem ser tributados, e não todos[100].

Para André Folloni, existem cinco critérios de exercício da competência tributária relativa ao IS, que funcionam, também, como critérios de validade da instituição: (a) o IS deve incidir apenas sobre alguns poucos bens e serviços; (b) esses bens e serviços devem ser especial e gravemente prejudiciais à saúde e ao meio ambiente; (c) essa prejudicialidade deve ser incontroversa; (d) os efeitos inibitórios de conduta devem ser verificados; (e) e devem ser reavaliados com periodicidade, assim como deve ser reavaliado o caráter prejudicial daqueles bens e serviços[101]. Imprescindível mencionar a ressalva do autor de que trata-se de um tema novo, ainda por ser maturado pela doutrina, pela legislação e pela jurisprudência, de forma que os cinco critérios são lançados ao debate.

Entre as mais diversas modalidades de tributação seletiva, da mais geral à mais específica, tem-se a tributação seletiva em virtude de externalidades negativas[102]. Nesse sentido, o custo da produção ou do consumo decorrente de um tributo corretivo passa a impactar as decisões de produção e de consumo, impedindo, sendo bem equalizado, seu repasse à sociedade na forma de danos (ambientais, de saúde, etc.) e ajustando o nível da oferta e da demanda[103].

Faz-se relevante deixar em evidência a forma fiscal através da qual se pretende promover o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibra-

---

97 FOLLONI, André. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 626.

98 FOLLONI, André. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 623.

99 FOLLONI, André. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024.

100 FOLLONI, André. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024.

101 FOLLONI, André. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 640.

102 FOLLONI, André. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 70.

103 FOLLONI, André. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 75.

do: o Estado está incentivando uma boa prática através de um aumento da carga tributária àqueles que realizarem condutas negativas previstas em legislação complementar. Portanto, não se trata de uma desoneração fiscal àqueles que preservam o meio ambiente e auxiliam em sua promoção, mas sim de uma tributação exclusiva àqueles que o degradam.

Ainda sobre as modalidades de tributação seletiva, há a tributação sobre o pecado. Os tributos sobre o pecado são experimentos de política pública tributária para desestimular comportamentos que a sociedade (por seus representantes políticos) considera indesejáveis, ao mesmo tempo que geram receita para que o Estado compense a sociedade pelos prejuízos coletivos decorrentes daqueles comportamentos[104].

O ponto de gerar receitas que compensam tais prejuízos é de extrema relevância e merece atenção diferenciada. O art. 167, IV, da CF/1988[105], prevê que é vedada a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. No mesmo dispositivo, existem ressalvas de destinação de tal receita, dentre as quais está a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde – essa condição precisa de previsão constitucional para que a destinação/vinculação possa ser efetivada.

O IS retrata a tendência mundial de expansão dos chamados tributos corretivos, em que há a instrumentalização de tributos para enfrentamento de externalidades negativas, notadamente para desincentivar o consumo de bens e serviços nocivos à saúde pública e ao meio ambiente[106].

Além disso, o IS oferece uma oportunidade para o Brasil avançar na agenda ambiental, incentivando práticas mais sustentáveis e contribuindo para o combate à mudança climática. A implementação desse imposto requer uma estrutura regulatória robusta e mecanismos de fiscalização eficazes para assegurar que os recursos sejam alocados em projetos que promovam a transição ecológica e melhorem a qualidade de vida da população.

Considerações finais

O estudo demonstra que a tributação ambiental, quando aplicada de forma legal, estratégica e devidamente parametrizada, constitui um instrumento eficaz

---

104 FOLLONI, André. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 83.

105 "Art. 167. São vedados: (...)
IV – *a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa*, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, *a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde*, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;" (Destaque próprio)

106 FOLLONI, André. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 68.

para a promoção da sustentabilidade. Tanto a Áustria quanto o Brasil reconhecem o potencial dos mecanismos fiscais – como impostos e incentivos – para induzir comportamentos alinhados aos compromissos internacionais assumidos em matéria de direitos humanos e proteção ambiental.

A experiência austríaca evidencia os benefícios de uma política fiscal ambientalmente orientada e estruturada. Com a *Eco-Social Tax Reform* de 2022, o país não apenas reduziu suas emissões de carbono, como também incentivou práticas sustentáveis ao antecipar e mitigar possíveis impactos negativos sobre a população e o setor produtivo. Trata-se de um modelo de integração entre responsabilidade ambiental e desenvolvimento econômico que pode servir de inspiração a outros países que almejam o mesmo resultado.

No Brasil, a recente criação do IS, implementado pela EC n. 132/2023, representa um avanço promissor nessa direção. Contudo, para que essa medida alcance seus objetivos, é indispensável a existência de mecanismos de fiscalização robustos, que evitem efeitos indesejados, como o "efeito rebote". Ainda que não obrigatória, a vinculação da arrecadação do IS a políticas públicas sustentáveis configura boa prática, capaz de potencializar os resultados positivos da incidência. A correta destinação desses recursos poderá fomentar a transição ecológica e contribuir para a melhoria da qualidade de vida da população, consolidando um caminho fiscal verdadeiramente comprometido com o desenvolvimento sustentável e garantindo uma arrecadação transparente ao contribuinte.

Referências bibliográficas

ABRAHAM, Marcus; LANNES, Camila Thiebaut Bayer. Incentivos fiscais ao meio ambiente na Reforma Tributária e o Imposto Seletivo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.57.15.2024.2583. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2583. Acesso em: 23 fev. 2025.

ADAMY, Pedro. Extrafiscalidade na Reforma Tributária: essencialidade rígida e o fim da função promocional do direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58. São Paulo: IBDT, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.58.18.2024.2660. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2660. Acesso em: 23 fev. 2025.

ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: *Á*VILA, Humberto. *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo, SP: Marcial Pons, 2012.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Imposto seletivo e pecado*: juízos críticos sobre tributação saudável. São Paulo, SP: IBDT, 2024.

ANSELMINI, Priscila. *Tributação e desigualdade de renda na economia do conhecimento*. Belo Horizonte, MG: Fórum, 2023.

ÁVILA, Humberto. Controles instrumental e justificativo da extrafiscalidade. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA,

Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu (org.). *Direito tributário*: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri por ocasião de seus 20 anos como Professor Titular em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: IBDT, 2023.

BENJAMIN, Antônio Herman V. Introdução ao direito ambiental brasileiro. In: MACHADO, Paulo Affonso; MILARÉ, Édis (org.). *Doutrinas Essenciais de Direito Ambiental* v. I. São Paulo, SP: RT, 1999.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*: novos estudos de teoria do direito. São Paulo: Manole, 2006.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. Comércio Exterior. *Brasil e Áustria fecham acordo de cooperação nos setores da indústria, tecnologia sustentável e inovação*. Brasília, DF. Publicado em 15.04.2024. *Net*. Disponível em: https://www.gov.br/mdic/pt-br/assuntos/noticias/2024/abril/brasil-e-austria-fecham-acordo-de-cooperacao-nos-setores-da-industria-tecnologia-sustentavel-e-inovacao. Acesso em: 23 fev. 2025.

EUROPEAN COMMISSION. *Ensuring that polluters pay* – Austria. [S.l.], [202-]. V. 1. KH-05-21-192-EN-N. DOI 10.2779/7348. [S. l.], 2021. Disponível em: https://environment.ec.europa.eu/document/download/b2a2c5ea-1217-4c01-9ffb-e-6cda87e0bc8_en?filename=Austria.pdf. Acesso em: 05 nov. 2024.

FOLLONI, André. Competência tributária do Imposto Seletivo: o texto e seus contextos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024.

FREIRE, Stael. Breves notas sobre o Imposto Seletivo como instrumento extrafiscal na reparação de danos ambientais na perspectiva de municípios mineradores. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; REBOUÇAS, Rodolfo Gil Moura; FÉLIX, Talita Pimenta; CAMPEDELLI, Laura Romano; TORNINCASA, Caio Leonardo Corralo; CUNHA, Bruna Menelau Bezerra da. *Nossa reforma tributária*: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI). São Paulo: Max Limonad, 2024.

GAVIÃO FILHO, Anízio Pires. *Direito fundamental ao ambiente*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

LEITER, Werner; BERGTHALER, Helene; JANCURA, Matthias. *Eco-Social Tax Reform* 2022: measures presented. Grant Thornton Austria, 2022. Disponível em: https://www.grantthornton.at/en/insights/blogs/2021/oko-soziale-steuerreform-2022-mabnahmen-vorgestellt/. Acesso em: 31 out. 2024.

LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no Sistema Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual* v. 28. São Paulo: IBDT, 2012.

LEÃO, Martha. Controle da extrafiscalidade. *Série Doutrina Tributária* v. 16. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LEÃO, Martha. O controle de normas tributárias extrafiscais. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Qui-

roga; PURETZ, Tadeu (org.). *Direito tributário*: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri por ocasião de seus 20 anos como Professor Titular em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: IBDT, 2023.

MEDEIROS, Fernanda Luiza Fontoura de. *Meio ambiente*: direito e dever fundamental. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

MENGDEN, Alex. Carbon taxes in Europe. *Tax Foundation* – Europe, 2023. Disponível em: https://taxfoundation.org/data/all/eu/carbon-taxes-in-europe-2023/. Acesso em: 20 nov. 2024.

MOLINARO, Carlos Alberto. *Direito ambiental*: proibição de retrocesso. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

MOREIRA, Clara Gomes. O sistema tributário da Áustria. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vitor Pimentel. *Sistemas Tributários no mundo*: a tributação no direito comparado. São Paulo: Almedina, 2020.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*: contributo para compreensão do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009.

OCDE. *OECD Economic Surveys*: Austria 2024. Paris: OCDE, 2024. Disponível em: https://doi.org/10.1787/60ea1561-en. Acesso em: 19 nov. 2024.

PWC. *Worldwide Tax Summaries* – Austria, Overview. [S. l.], 2024. Disponível em: https://taxsummaries.pwc.com/austria. Acesso em: 20 nov. 2024.

PWC. *Worldwide Tax Summaries* – Austria, Corporate – Other taxes. [S. l.], 2024. Disponível em: https://taxsummaries.pwc.com/austria/corporate/other-taxes#:~:text=Excise%20taxes%20are%20imposed%20on,depends%20on%20type%20of%20alcohol. Acesso em: 20 nov. 2024.

SCAFF, Fernando; TUPIASSU, Lise. Objetivos do Desenvolvimento Sustentável e tributação na Constituição Brasileira. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.57.28.2024.2609. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2609. Acesso em: 23 fev. 2025.

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

SHEEHAN, James M. An Austrian critique of using carbon taxes to manage climate catastrophe risk. *Quarterly Journal of Austrian Economics*, 27. Áustria, 2024. Disponível em: https://doi.org/10.35297/001c.120037. Acesso em: 19 nov. 2024.

SILVA, José Afonso da. *Direito ambiental constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2000.

TEIXEIRA, Orci Paulino Bretanha. *O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

UNIÃO EUROPEIA. *Objetivos e valores*. [S.l.], [202-]. Disponível em: https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/principles-and-values/aims-and-values_pt. Acesso em: 10 out. 2024.

UNIÃO EUROPEIA. Áustria – perfil do país membro. [S.l.], [202-]. Disponível em: https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/eu-countries/austria_pt#:~:text=A%20%C3%81ustria%20ocupa%20o%20quinto,-do%20PIB%20total%20da%20UE. Acesso em: 09 out. 2024.

ZAVASCKI, Teori Albino. Direitos fundamentais de terceira geração. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul* n. 15. Porto Alegre, 1998.

Referências normativas

ÁUSTRIA. *The Federal Constitutional Law of 1920*. Áustria, 2004. Disponível em: https://constitutionnet.org/sites/default/files/Austria%20_FULL_%20Constitution.pdf. Acesso em: 19 nov. 2024.

ÁUSTRIA. *Bundesrecht konsolidiert*: Mineralölsteuergesetz 2022 § 2, tagesaktuelle Fassung. Áustria, 2022. Disponível em: https://www.ris.bka.gv.at/NormDokument.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004908&Artikel=&Paragraf=2&Anlage=&Uebergangsrecht=. Acesso em: 05 nov. 2024.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 jul. 2024.

BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações, Secretaria de Políticas e Programas de Pesquisa e Desenvolvimento e Coordenação-Geral do Clima. *Acordo de Paris*. Brasília, DF: MCT, 2015. 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: 21 nov. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Mandado de Segurança n. 22.164/DF*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 1995. Rel. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 30.10.1995. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1606388. Acesso em: 24 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Constitucionalidade n. 42/DF*. Rel. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 28.02.2018. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2018. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4961436. Acesso em: 15 ago. 2024.

BRASIL. Senado Federal. *Proposta de Emenda Constitucional n. 45, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833. Acesso em: 31 de jul. 2024.

BRASIL. Senado Federal. *Proposta de Emenda Constitucional n. 110, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699. Acesso em: 31 de jul. 2024.

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023*. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 31 jul. 2024.

BRASIL. *Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025*. Brasília, DF: Senado Federal, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 23 fev. 2025.

Critérios Norteadores para a Reforma do Contencioso Judicial da CBS e do IBS

Jorge José Roque Pires Filho
Mestre em Direito Fiscal pela Universidade de Coimbra, Portugal. Especialista em Direito Tributário pela FGV/SP. Pós-graduado em planejamento tributário pelo IBET/SP. Membro associado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Membro efetivo da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/SP. Advogado em São Paulo.

1. Introdução

A Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023 (EC n. 132/2023) promoveu uma ampla reforma no Sistema Tributário Nacional da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), notadamente no que diz respeito à tributação sobre o consumo.

O Poder Constituinte Derivado, ciente dos malefícios que a atual tributação sobre o consumo no país acarreta para a economia brasileira, em razão da complexidade, da cumulatividade, da regressividade, da falta de transparência, entre outras características perversas dos tributos brasileiros sobre o consumo, decidiu, acertadamente, a nosso ver, aprovar a EC n. 132/2023.

A denominada "Reforma Tributária", ainda que quase exclusivamente dedicada à tributação sobre o consumo (outras reformas são pretendidas para o futuro, como a reforma da tributação sobre a renda), era mesmo imprescindível. De imediato, já se reduziu (observado o período de transição) a quantidade de tributos, de cinco para três, com a unificação das contribuições para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e para os Programas de Integração Social (PIS) na Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), e a unificação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) terá suas alíquotas reduzidas a zero a partir de 2027 – exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus – sendo ele substituído parcialmente pelo Imposto Seletivo (IS).

Enfim, reduz-se 5 (cinco) tributos – PIS, Cofins, ISSQN, ICMS e IPI – para 3 (três) – CBS, IBS e IS. Ou, praticamente, para 2 (dois), considerando que IBS e CBS observarão as mesmas regras em relação à fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, e sujeitos passivos; imunidades; regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; regras de não cumulatividade e de creditamento, entre outras (art. 149-B da CF/1988).

E, para além da diminuição quantitativa de tributos, tem-se ainda a unificação da legislação do IBS e sua uniformização em todo o território nacional (art. 156-A, § 1º, IV, da CF/1988), o que, na prática, elimina as dezenas de ICMS e os

milhares de ISSQN existentes atualmente, já que cada Estado e Município possui legislação própria para esses tributos, com regras às vezes tão díspares que, em última análise, a Reforma Tributária acaba por unificar milhares de ICMS e ISSQN em um só IBS.

A Reforma Tributária teve dois pilares, a saber, a criação de um Imposto Seletivo como forma de tributar o consumo danoso à saúde e ao meio ambiente (grande bandeira da tributação sobre o consumo no século XXI), assim como a criação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) moderno, incorporando-se a experiência de décadas em outros países, e que evitasse distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica (princípio da neutralidade), princípio esse tão relevante que se encontra positivado logo no início da lei complementar regulamentadora do IBS e da CBS (art. 2º da Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025 – LC n. 214/2025).

O IVA moderno, por sua vez, caracteriza-se por uma base de incidência ampla (alcançando praticamente todas as operações de consumo), não cumulatividade plena (em regra, todos os bens e serviços adquiridos geram direito a crédito, com poucas exceções, em prol da neutralidade), princípio do destino (o tributo incidirá onde o consumo é perfectibilizado) e mínimo possível de regimes diferenciados (de modo que a alíquota do tributo seja única para a quase totalidade das operações com bens e serviços).

Os atuais tributos brasileiros sobre o consumo (PIS/Cofins/ICMS/ISSQN/IPI) não possuem nenhuma das características acima, sequer se podendo denominá-los de IVA, uma vez que diversos resquícios de cumulatividade se encontram presentes em tais exações mesmo nos regimes não cumulativos, quando existentes, devido à intensa restrição do direito a crédito das operações anteriores[1].

Portanto, o IVA moderno criado pela Reforma Tributária era mesmo necessário. Melhor seria apenas se tal IVA fosse único, centralizado no Governo Federal. No entanto, em razão da falta de consenso entre as unidades federativas do Brasil (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), a EC n. 132/2023 abdicou da ideia da criação de um IVA único federal, criando, então, um IVA-Dual, ramificado no IBS, com arrecadação destinada aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e na CBS, com arrecadação destinada à União.

A criação do IVA-Dual se deu pelo receio de Estados e Municípios perderem a sua competência e controle da arrecadação do IVA federal. Cogitou-se, à época,

---

[1] "Com o advento do sistema tributário da Constituição de 1988 (...) o embate dual entre crédito financeiro – amplo, integral e irrestrito – e crédito físico – no qual somente são creditáveis os bens que entram em contato físico com o produto industrializado – continuou sem maiores mudanças. Com isso, a jurisprudência se manteve como estava, e permaneceram creditáveis, no IPI e no ICMS, apenas os bens consumidos em contato físico com o produto em elaboração, para além das matérias-primas e materiais de embalagem. Os comerciantes continuaram no ICMS como sempre estiveram no ICM: alijados da neutralidade." (MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 197)

de violação ao pacto federativo, caso fosse aprovado o IVA único federal, uma vez que Estados e Municípios perderiam, em tese, suas respectivas autonomias financeiras em face da União.

Entretanto, sabe-se que a discriminação de competências tributárias não é requisito de um sistema federal[2], mas, sim, a existência de autonomia financeira dos entes subnacionais assegurada por orçamentos próprios, isto é, independentemente de repasses subjetivos e por liberalidade de outros entes da federação.

Vale dizer, caso a Reforma Tributária tivesse criado um IVA único, com repasse obrigatório do produto da arrecadação aos entes federativos mediante critérios objetivos e sem qualquer arbitrariedade da União, não se verificaria violação ao pacto federativo.

Todavia, fato é que, para a aprovação da EC n. 132/2023, sagrou-se vencedor o IVA-Dual, sendo a CBS de competência tributária da União e o IBS de competência tributária compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Nesse sentido, o IVA-Dual brasileiro é único no mundo, inexistindo paralelo semelhante em outros países[3], motivo, por si só, desencadeador de inúmeros desafios a serem solucionados no decorrer dos próximos anos para a eficiente implementação do IBS e da CBS no Brasil.

Desafios esses não apenas relativos ao direito material (IBS e CBS precisarão ser harmonizados – art. 319 da LC n. 214/2025), mas, também, no que concerne ao contencioso administrativo[4] e, no que é pertinente ao objeto deste artigo, ao contencioso judicial.

Nesse sentido, ao criar o IVA-Dual, o Poder Constituinte Derivado esteve tão preocupado com o direito material (a instituição de um IVA moderno no Brasil) que relegou a segundo plano os desafios processuais inerentes aos novos tributos que eram criados: ora, se eles precisam ser unificados em seus elementos essen-

---

2 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 272.

3 O IVA-Dual brasileiro foi inspirado nos modelos canadense e indiano, mas os referidos países adotaram soluções não previstas no nosso modelo. "The Brazilian Dual-VAT model was inspired by the Canadian and Indian systems – both countries have also implemented a Dual-VAT and, similarly to Brazil, their Constitutions share the jurisdiction to tax consumption with subnational entities. However, the three countries have adopted different solutions to the main challenge under a shared consumption-tax jurisdiction (…)." (ROCHA, Melina. Tax Reform in Brazil and the unique Federal arrangement to implement its Dual-VAT. *Kluwer International Tax Blog*. Disponível em: https://kluwertaxblog.com/2024/02/26/tax-reform-in-brazil-and-the-unique-federal-arrangement-to-implement-its-dual-vat/)

4 "Cabe à lei complementar dispor sobre o processo administrativo alusivo ao IBS. O imposto, que é federal, ou "compartilhado" por Estados, Distrito Federal e Municípios, será fiscalizado e arrecadado pelas autoridades das Secretarias de Fazenda dos Estados? Pelas Secretarias de Finanças dos Municípios? Por ambas? Como unificar seus entendimentos a respeito do tributo, que é uno e que elas "compartilham"? Quem lavrará os autos de infração? Quem julgará impugnações e recursos a eles relativos?" (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada*: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. 1. ed. Barueri: Atlas, 2024, p. 94 e 95)

ciais (fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência etc.), como uniformizar os contenciosos administrativo e judicial do IBS/CBS a fim de se evitar decisões conflitantes? Por exemplo, não é salutar que a Justiça Federal entenda que a base de cálculo da CBS é uma coisa e a Justiça Estadual entender que, para o IBS, é outra coisa. A própria Constituição determina que ambas as bases sejam idênticas.

No que se refere ao contencioso administrativo, já existem alguns projetos de lei atualmente em trâmite no Congresso Nacional visando solucionar a problemática, a exemplo do Projeto de Lei Complementar (PLP) n. 108/2024[5], do Projeto de Lei (PL) n. 2.483/2022[6] e do PL n. 2.692/2022[7], de modo a se uniformizar, na medida do possível, a interpretação administrativa relativa ao IBS e à CBS.

Porém, no que tange ao contencioso judicial, a discussão se encontra ainda incipiente no Poder Legislativo, razão pela qual se mostra pertinente a investigação dos principais desafios e, ao final, critérios norteadores de soluções para o contencioso judicial, notadamente o contencioso entre fiscos e contribuintes.

Não é objeto do presente artigo apresentar uma solução pronta, pré-formatada, o que seria um tanto pretensioso, devido à complexidade do tema e das diversas consequências de uma necessária reforma legislativa. Limitaremos a identificar alguns critérios que, a nosso ver, deverão obrigatoriamente ser levados em consideração para a reforma do contencioso judicial do IBS e da CBS.

2. O desenho constitucional do IBS/CBS e do Comitê Gestor do IBS

Antes de adentrarmos no tema deste artigo, é necessário compreender, antes, os motivos pelos quais surgiram os desafios ao contencioso judicial objeto de análise.

Inicialmente, é preciso esclarecer que IBS e CBS não são tributos completamente idênticos, ao contrário do que se possa parecer.

Adotando-se a tradicional teoria de Paulo de Barros Carvalho sobre a Regra-Matriz de Incidência Tributária[8], a norma tributária é dividida em *hipótese* e *consequência*. Na primeira, tem-se os critérios material, temporal e espacial, enquanto na segunda os critérios pessoal e quantitativo.

---

5 Institui o Comitê Gestor do IBS e dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao IBS, entre outras matérias.

6 Dispõe sobre o processo administrativo tributária federal e dá outras providências.

7 Dispõe sobre o processo administrativo tributária federal e dá outras providências.

8 "Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjugação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 267)

Não é difícil perceber, portanto, que alguns desses critérios não são comuns ao IBS e à CBS. Embora o art. 149-B da CF/1988 imponha a ambos os tributos as mesmas regras em relação a fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos, por outro lado, são diferentes a *sujeição ativa* (ente federado competente para instituir e cobrar o tributo, sendo a CBS de competência da União e o IBS de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios) e a *alíquota* (a alíquota da CBS é definida pela União e a alíquota do IBS pelos Estados, Distrito Federal e Municípios).

Além disso, as espécies tributárias são distintas, enquadrando-se o IBS como *imposto* e a CBS como *contribuição*, portanto, sujeitos a regimes jurídicos diversos.

Igualmente, os créditos da não cumulatividade do IBS não podem ser compensados com débitos de CBS e vice-versa (art. 47, § 1º, I, da LC n. 214/2025).

Portanto, não se pode jamais afirmar se tratar de tributos idênticos, mas uniformes em relação a alguns de seus elementos essenciais, como fato gerador e base de cálculo.

Exatamente por não serem idênticos, inexiste a obrigatoriedade de o contencioso administrativo ser unificado. Nesse sentido, podem coexistir, de um lado, o contencioso da CBS no âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e, de outro lado, o contencioso do IBS no âmbito do seu Comitê Gestor (art. 156-A, § 5º, VII e art. 156-B, III, da CF/1988).

É prudente que assim seja, pois a RFB e o CARF não teriam interesse jurídico, a nosso ver, para decidir eventual contencioso administrativo envolvendo, por exemplo, discussão sobre qual Estado ou Município seria local de destino dos bens e serviços para fins de definição do local da operação e da alíquota aplicável (já que cada Estado e Município pode definir suas próprias alíquotas, observando-se os critérios estabelecidos na CF/1988 e na LC n. 214/2025). Tal discussão não afeta em nada a CBS, cuja alíquota será definida em lei federal com aplicação uniforme em todo o território nacional, mesmo para os regimes diferenciados (art. 126 da LC n. 214/2025).

De todo modo, embora o contencioso administrativo não precise ser unificado, a Reforma Tributária positivou dois princípios extremamente importantes para o novo Sistema Tributário Nacional, quais sejam, simplicidade e cooperação (art. 145, § 3º, da CF/1988), sendo salutar, destarte, algum nível de harmonização, não apenas do direito material (IBS/CBS), como já determina a Constituição, como também do contencioso administrativo relativo a esses tributos, como possibilita, inclusive, o § 8º do art. 156-B[9] e o art. 327 da LC n. 214/2025[10], como

[9] "Art. 156-B, § 8º: Lei complementar poderá prever a integração do contencioso administrativo relativo aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V."

[10] "Art. 327. O Ministério da Fazenda e o Comitê Gestor do IBS poderão celebrar convênio para delegação recíproca do julgamento do contencioso administrativo relativo ao lançamento de ofício do IBS e da CBS efetuado nos termos do art. 326."

também do contencioso judicial, em relação ao qual os debates ainda são incipientes.

A harmonização do contencioso administrativo e, especialmente, do contencioso judicial se faz necessária na medida em que, como visto, muitos dos aspectos essenciais da CBS e do IBS são compartilhados entre si (fato gerador, base de cálculo, não cumulatividade etc.), razão pela qual um contencioso sem diálogo entre esses dois tributos acarretará decisões administrativas e judiciais conflitantes, trazendo complexidade ao sistema em razão da ausência de cooperação dos órgãos administrativos e também judiciais para a formatação do IVA-Dual brasileiro.

O princípio do destino para o IBS também é um fator de complexidade para o atual sistema do Poder Judiciário, pois, em princípio, o contribuinte precisará ajuizar diversas ações idênticas em cada Estado e Município em que ele realiza operações com bens ou serviços.

Ainda sobre o desenho constitucional do IBS, ao contrário do que alguns pensam, não se trata de um imposto federal. O fato de o referido imposto ter sido disciplinado quase em sua inteireza por uma lei complementar nacional não o torna um imposto federal.

Não é novidade que a CF/1988 jamais permitiu aos entes subnacionais definirem os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes de seus impostos, como o ISSQN e o ICMS, sendo tal papel designado à lei complementar nacional (art. 146, III, *a*). Ou seja, três dos cinco critérios da regra-matriz de incidência tributária são definidos pelo Poder Legislativo da União. Nem por isso se acusa o referido dispositivo constitucional de violar o pacto federativo, ou de haver um indevido avanço da União na competência tributária dos entes subnacionais.

Como se vê, a Constituição Federal, há muito tempo, não permite que Estados e Municípios definam vários dos elementos essenciais das hipóteses de incidência do ISSQN e do ICMS, ficando tal incumbência a cargo do Congresso Nacional, a exemplo da LC n. 87/1996 (ICMS) e da LC n. 116/2003 (ISSQN). Nem por isso, o ISSQN e o ICMS são considerados impostos federais.

Vários outros exemplos de conformação do ICMS e do ISSQN pelo Poder Legislativo da União Federal podem ser citados, inclusive em relação ao critério quantitativo da regra-matriz (alíquota): as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais do ICMS são definidas em Resolução do Senado Federal (art. 155, § 2º, IV, da CF/1988); a possibilidade de o Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas e máximas em operações internas do ICMS (art. 155, § 2º, V, da CF/1988); a necessidade de lei complementar nacional para disciplinar sobre substituição tributária e o regime de compensação do ICMS (art. 155, § 2º, XII, *b* e *c*, da CF/1988); a fixação de alíquotas máximas e mínimas de ISSQN mediante lei complementar (art. 156, § 3º, I, da CF/1988).

Até mesmo a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS e do ISSQN dependem da observância de critérios definidos em lei complementar nacional (art. 155, § 2º, XII, *g* e art. 156, § 3º, III, da CF/1988).

Portanto, não é nenhuma novidade que a União Federal, por meio do Poder Legislativo, sempre interveio para definir ou limitar a competência tributária reservada aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, definindo diversos elementos essenciais (fatos geradores, bases de cálculo, contribuintes, alíquotas, não cumulatividade, regras para a concessão de benefícios fiscais etc.), especialmente no que tange ao ICMS e ao ISSQN.

Isso implica concluir que os entes subnacionais jamais tiveram a competência tributária plena do ICMS e do ISSQN, pois ela sempre foi limitada pelo Congresso Nacional (especialmente, com vistas a uniformizar esses tributos em âmbito nacional e dirimir conflitos de competência), e nem por isso tais impostos são considerados federais. Da mesma forma é o IBS: também não se trata de um imposto federal, mas um tributo de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, podendo ser instituído por todos no âmbito de seus respectivos territórios. A União, por outro lado, não pode instituí-lo, o que confirma a impossibilidade de se considera-lo um imposto federal.

Além disso, cada ente subnacional poderá definir a alíquota do imposto, observadas as disposições em lei complementar, havendo um espaço de competência tributária individual e unilateral, ainda que bastante limitada em comparação ao ICMS e ao ISSQN, cuja limitação, longe de violar o pacto federativo, veio justamente para combater a odiosa guerra fiscal e a instabilidade da federação.

Portanto, o desenho constitucional do IBS e da CBS (tributos com elementos essenciais em comum, sendo o primeiro um imposto compartilhado entre os entes subnacionais e o último um imposto federal), impõe que o contencioso judicial sofra alterações que possibilitem a efetiva adequação do próprio direito material aos novos princípios constitucionais do Sistema Tributário Nacional, a simplicidade e a cooperação.

O processo judicial não é um fim em si mesmo e sua finalidade é assegurar a concretização do direito material propriamente dito. Em outras palavras, um contencioso problemático implica um direito material igualmente problemático, nada adiantando esforços que corrijam apenas o último.

Por fim, a EC n. 132/2023 criou essa figura do Comitê Gestor do IBS (CG-IBS), cuja natureza jurídica é de difícil assimilação. Consoante art. 156-B, § 1º, da CF/1988, trata-se de entidade pública sob regime especial, com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, por meio da qual os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada as *competências administrativas* relativas ao IBS.

Entre essas competências administrativas, o CG-IBS será responsável pela edição de regulamento único do imposto, pela uniformização da interpretação e a aplicação de sua legislação, pelo contencioso administrativo, bem como por toda a arrecadação do IBS.

Ou seja, os contribuintes não irão recolher o IBS diretamente a cada um dos entes subnacionais, mas ao próprio Comitê Gestor, o qual ficará encarregado de

distribuir entre esses entes o produto da arrecadação que lhes pertence (art. 156-B, II, da CF/1988). É um dos grandes avanços da Reforma Tributária, pois facilitará bastante o cumprimento das obrigações acessórias por parte dos contribuintes.

O CG-IBS será entidade controlada, exclusivamente, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, sem qualquer intervenção da União Federal. Mas em razão do princípio da cooperação, comentado anteriormente, o Comitê Gestor e a União Federal deverão necessariamente atuar com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos relativos ao IBS e à CBS, bem como implementar soluções integradas para a administração e a cobrança desses tributos (art. 156-B, §§ 6º e 7º, da CF/1988).

Em suma, a EC n. 132/2023, ao criar um imposto (IBS) de *competência tributária compartilhada* entre Estados, Distrito Federal e Municípios (algo inexistente na Constituição até então), cuja *competência administrativa* também é compartilhada e exercida pelo Comitê Gestor do IBS, e cujo imposto precisa também ser uniformizado com a CBS de competência da União Federal, trouxe desafios bastante complexos para o contencioso judicial desses dois tributos, conforme veremos a seguir.

3. Diagnóstico dos desafios no contencioso judicial relativo ao IBS e à CBS

3.1. Conflitos judiciais entre os entes federativos. Nova competência do STJ criada com a EC n. 132/2023: art. 105, I, *j*, da CF/1988

A EC n. 132/2023 introduziu apenas um único dispositivo relacionado ao contencioso judicial do IBS e da CBS: a alínea *j* no inciso I do art. 105 da CF/1988, estabelecendo a competência do STJ para processar e julgar, originariamente, "os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, relacionados aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V".

Justamente para que os entes subnacionais não precisem percorrer todas as instâncias do Poder Judiciário, a norma em comento possibilita que os conflitos relativos aos novos tributos criados pela EC n. 132/2023, surgidos entre os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), ou entre estes e o Comitê Gestor, possam ser solucionados de forma mais imediata e uniforme pelo STJ, mediante ação cível originária.

Vale rememorar que similar norma já existe no art. 102, I, *f*, da CF/1988, mediante a qual compete ao STF, também via ação cível originária, julgar conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros.

Porém, tendo em vista que o art. 105, I, *j* é norma específica, o conflito entre os entes federados, quando este envolver IBS e CBS, será julgado pelo STJ e não pelo STF.

Vale rememorar que a jurisprudência do STF se firmou no sentido que não é qualquer conflito entre os entes federativos que enseja o cabimento da ação cível

originária, mas aquele cuja complexidade e importância tamanha tenha o potencial de causar instabilidade ao pacto federativo[11]. Nesse sentido, é possível que o STJ também adote entendimento idêntico, somente aceitando julgar ações cíveis originárias envolvendo o IBS e a CBS quando houver sensível violação ao pacto federativo.

Ainda, é necessário esclarecer que a alteração constitucional em apreço não regulamenta o contencioso judicial entre contribuintes e Fisco no que tange ao IBS e à CBS, mas apenas, como dito, os conflitos judiciais entre os entes federativos (inclusive quando envolver Municípios, os quais não são contemplados na ação cível originária do STF prevista no mencionado art. 102, I, *f*, da CF/1988), ou entre estes e o Comitê Gestor do IBS.

Em outras palavras, os contribuintes não poderão ajuizar ação cível originária diretamente no STJ, ainda que a discussão judicial subjacente possa indiretamente violar o pacto federativo, como a cobrança de mesmo tributo por dois entes federativos diferentes (bitributação). Nessas hipóteses, o STJ deverá seguir o entendimento firmado pelo STF na Súmula n. 503[12].

Por fim, é digno de nota que o art. 105, I, *j* previu a possibilidade de o Comitê Gestor do IBS figurar em um dos polos da relação jurídico-processual, ou seja, a EC n. 132/2023 qualifica o Comitê Gestor do IBS como entidade com *capacidade para estar em juízo* (art. 70 do Código de Processo Civil – CPC). Considerando que apenas pessoas, físicas ou jurídicas, podem estar em juízo, poder-se-ia qualificar, a princípio, o Comitê Gestor como pessoa jurídica de direito público interno (art. 41, V, do Código Civil).

Porém, em sendo pessoa jurídica de direito público interno, estaria o Comitê vinculado a qual das pessoas políticas: União, Estados, Distrito Federal ou Municípios? Da exegese do art. 156-B, § 2º, da CF/1988, parece-nos se tratar de pessoa jurídica vinculada à "união" dos Estados, Distrito Federal e Municípios, o que, a rigor, tratar-se ia da própria União Federal (que é a união dos entes subnacionais).

Mas não é esse o caso. Depreende-se do art. 480, § 1º, da LC n. 214/2025 que o Comitê Gestor, na realidade, não possui vínculo, tutela ou subordinação hierárquica a qualquer órgão da administração pública. Nesse sentido, trata-se de entidade similar ao Ministério Público, não integrando nenhum dos Poderes. Dessa

---

[11] "(...) como assinala a jurisprudência do STF, a sua competência para processar e julgar as causas e os conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta, é hipótese excepcional, mais especificadamente, quando se cuidar de litígios cuja potencialidade ofensiva revele-se apta a vulnerar os valores que informam os princípios fundamentais que regem, em nosso ordenamento jurídico, o pacto da Federação." (ACO n. 3.696 MC-Ref, Rel. André Mendonça, Tribunal Pleno, julgado em 24.02.2025, processo eletrônico *DJe*-s/n divulg. 12.03.2025 public. 13.03.2025)

[12] "A dúvida, suscitada por particular, sôbre o direito de tributar, manifestado por dois Estados, não configura litígio da competência originária do Supremo Tribunal Federal."

forma, a nosso ver, o Comitê Gestor não poderia ser enquadrado como pessoa jurídica de direito público interno, mas como entidade pública independente.

Ainda, de acordo com o art. 38 do PLP n. 108/2024, o Comitê será representado judicialmente por uma "Diretoria de Procuradorias", aparentemente composta por procuradores de diferentes entes subnacionais. Isso também corrobora a conclusão de que o Comitê não é vinculado à União, tampouco a um Estado ou Município específico. É entidade pública autônoma.

Além do Ministério Público, também se assemelha o CG-IBS ao Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), colegiado que reúne os Secretários de Fazenda de todos os Estados e do Distrito Federal, para discutir e aprovar, entre outros assuntos, convênios relativos à concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS. Contudo, o Confaz, ao contrário do Comitê Gestor do IBS, é órgão colegiado integrante do Ministério da Fazenda (art. 2º, III, *b*, do Decreto n. 11.907/2024), portanto, federal, sendo representado judicialmente pela União Federal[13].

Em suma, a nosso ver, não é possível enquadrar o Comitê Gestor em uma classificação preexistente em nosso ordenamento jurídico. Trata-se de entidade *sui generis*, de natureza pública, não subordinada a qualquer ente específico da federação, embora representada pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, sem intervenção da União Federal. A única certeza que se tem é que o Comitê Gestor detém capacidade para estar em juízo, como prevê o art. 105, I, *j*, da CF/1988 ora analisado.

3.2. Conflitos judiciais entre contribuintes e os entes federativos

Como visto, o novo IVA-Dual brasileiro (i) tem uma parte federal (CBS) e outra compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios (IBS); (ii) ambos os tributos têm diversos elementos em comum (fato gerador, base de cálculo etc.); e (iii) o princípio do destino determina que o IBS competirá, em regra, ao ente subnacional em cujo território ocorre o consumo dos bens e serviços (art. 11 da LC n. 214/2025).

Esses três fatores, por si só, já implicam enormes dificuldades ao contencioso judicial, considerando a atual estrutura do Poder Judiciário e a legislação vigente. Escolhemos quatro das principais problemáticas ao contencioso judicial da CBS e do IBS surgidas em razão da Reforma Tributária, que reputamos as mais impor-

[13] "Na esteira da diretriz do colendo Superior Tribunal de Justiça, a jurisprudência firmou-se no sentido de que é da Justiça Federal a competência para o julgamento de ação proposta contra a União, objetivando a anulação de ato administrativo (Resolução do Confaz) que não se caracteriza como ato praticado por Ministro de Estado, mas por órgão colegiado, na esfera federal. Quem representa o Confaz é o Ministro de Estado da Fazenda e quem detém a representação judicial é a União." (TRF4. Apelação Cível n. 5010324-86.2013.4.04.7201, Rel. Amaury Chaves de Athayde, Órgão Julgador: Primeira Turma, Data da Decisão: 29.06.2016, Data de Publicação: 29.06.2016)

tantes a serem dirimidas, para que haja efetivamente simplicidade e cooperação na conformação desses novos tributos.

i) Competência para julgar CBS e IBS: Justiça Federal ou Justiça Estadual?

Considerando que o IBS e a CBS são moldados por diversas regras idênticas (fato gerador, base de cálculo etc.), mas o primeiro é de competência compartilhada estadual, distrital e municipal, e o segundo de competência federal, o primeiro questionamento que surge é qual será a Justiça competente para julgar os conflitos entre contribuintes e Fisco envolvendo o nosso IVA-Dual? A Justiça Federal ou a Estadual? Ou ambas?

A título exemplificativo, considere-se uma pessoa jurídica que atua no ramo de hotéis de luxo e, para atrair sua clientela, composta de hóspedes com alto poder aquisitivo, decide adquirir obras de arte para a decoração do hotel. As referidas obras, obviamente, não servirão ao uso ou consumo pessoal do dono do hotel ou de seus empregados.

No entanto, por força do art. 57, I, *b*, e § 3º, I, da LC n. 214/2025, obras de arte são automaticamente consideradas como bens de uso ou consumo pessoal, exceto se comercializadas ou utilizadas para a fabricação de bens a serem comercializados, o que não se enquadra na hipótese em comento. Portanto, em princípio, o hotel, adquirente da obra de arte, não poderia apropriar créditos do IBS e da CBS relativos à referida aquisição, ainda que inerente à sua atividade e não envolver uso ou consumo pessoal.

Nessa hipótese, entendendo o contribuinte que o referido dispositivo da LC n. 214/2025 (aplicável tanto ao IBS como à CBS) é inconstitucional por violar o sentido da expressão "uso ou consumo pessoal" contida no art. 156-A, § 1º, VIII, da CF/1988, a discussão em análise deverá ser objeto de ação judicial a ser ajuizada em qual Justiça? Federal, por envolver CBS e a União figurar como ré (art. 109, I, da CF/1988)? Estadual, por envolver IBS e Estados e/ou Municípios figurarem como réus (art. 125 da CF/1988)? Em ambas as Justiças?

Da forma como a divisão de competência no Poder Judiciário está estruturada atualmente na Constituição, e tendo em conta também a legislação processual civil, entendemos que, em princípio, o contribuinte precisará ajuizar a ação em ambas as Justiças (Federal e Estadual), caso pretenda reconhecer o direito ao crédito sobre a aquisição da obra de arte tanto para a CBS como para o IBS. Caso contrário, se ele decidir ajuizar ação em apenas uma das Justiças, por exemplo, Justiça Estadual (IBS), a sentença judicial e a coisa julgada dela advinda não poderá repercutir para a CBS, em razão do que determina o art. 506 do Código de Processo Civil (CPC)[14].

[14] "Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros."

Ocorre que tal solução não contribui para a uniformização da interpretação do nosso IVA-Dual, pois a Justiça Federal e a Justiça Estadual poderão proferir decisões conflitantes para um mesmo contribuinte em relação a uma mesma regra aplicável que deveria ser aplicada de maneira idêntica a ambos os tributos, IBS e CBS, segundo determina o art. 149-B da CF/1988.

A alternativa seria o ajuizamento de uma única ação na Justiça Federal, incluindo o Estado e o Município competentes para o IBS como litisconsortes passivos. Como a União será ré na ação, necessariamente o processo deverá tramitar na Justiça Federal (art. 109, I, da CF/1988), ainda que também figurem no polo passivo Estado e Município.

O problema dessa alternativa, embora evite o risco de decisões conflitantes, é que todo o contencioso judicial do IBS e da CBS seria concentrado na Justiça Federal, com todos os problemas disso decorrentes, como a necessidade de expansão dos Tribunais Regionais Federais, contratação de mais servidores e magistrados, ao passo que a Justiça Estadual enfrentaria ociosidade por parte dos juízes e órgãos que hoje julgam questões de ISSQN e ICMS, tributos esses que serão extintos e incorporados ao IBS.

Portanto, nenhuma das soluções atualmente possíveis resolve adequadamente o problema em análise.

ii) Múltiplas ações pelo país ajuizadas por um mesmo contribuinte discutindo idêntica questão jurídica relativa ao IBS

Considerando que o IBS é regido pelo princípio do destino, imagine uma grande empresa varejista que comercializa bens em todo o território nacional, cujo imposto, como se viu, é de competência dos 26 Estados e dos mais de cinco mil Municípios, além do Distrito Federal.

Não parece razoável, tampouco condizente com a simplicidade trazida pela Reforma Tributária e com a uniformização do IBS, que o referido contribuinte necessite ajuizar ação idêntica, envolvendo mesma questão jurídica, nas inúmeras varas estaduais espalhadas por todo o país, com evidente risco de decisões conflitantes.

Deveras, não foi esse o intuito do Poder Constituinte Reformador ao aprovar a EC n. 132/2023, conforme se verifica do seguinte trecho do relatório do Deputado Aguinaldo Ribeiro na Proposta de Emenda à Constituição n. 45-A/2019:

> "Destaque-se que é de interesse máximo de cada ente subnacional a integração com os demais, principalmente em virtude da prevalência do princípio do destino na definição do sujeito ativo da relação tributária, que fará com que determinado ente dependa da fiscalização de contribuintes situados em outro estado ou município. Modelo idêntico deve ocorrer na esfera judicial, primando-se pela coexistência das procuradorias fazendárias dos respectivos entes. Conquanto a disposição sobre normas processuais caiba à legislação infraconstitucional, ante-

> cipamos que o sistema por nós idealizado congrega a atuação litisconsorte das procuradorias dos entes interessados na operação. Qualquer questão que envolva o imposto, inclusive as federativas referentes à competência tributária, será resolvida em um único momento e processo, com participação e acesso simultâneo de todos."[15]

No entanto, mesmo a ideia de resolver qualquer questão que envolva o IBS em um único momento e processo, com participação e acesso simultâneo de todos os entes subnacionais em atuação litisconsorcial, não parece também adequada. Chegar-se-ia à possibilidade de termos dezenas, centenas ou até milhares de litisconsortes em um único processo, causando um inevitável tumulto processual. Ademais, o contribuinte ainda acabaria por poder escolher o foro judicial que melhor lhe aprouver (especialmente em que a jurisprudência lhe é favorável), entre aqueles correspondentes ao domicílio dos litisconsortes, ferindo com isso o princípio do juiz natural.

Por fim, não nos parece que o Comitê Gestor do IBS possa ser *substituto processual* dos entes federados, o que possibilitaria ao contribuinte ajuizar somente uma ação judicial em face do Comitê, vinculando-se futura sentença a todos os entes federados (objeto de aprofundamento no tópico seguinte).

Portanto, tem-se que a formatação do Poder Judiciário e da legislação processual hoje existente não é capaz de endereçar a problemática ora tratada.

Ainda, a título de curiosidade, a Reforma Tributária acabou com as ações de consignação em pagamento (dúvida sobre qual o ente competente para o tributo). Isso porque o Comitê Gestor do IBS será a entidade responsável pela arrecadação do IBS e, caso algum ente subnacional discorde do destino dado pelo Comitê Gestor ao produto da arrecadação (art. 156-B, II, da CF/1988), o conflito será entre o referido ente e o próprio Comitê Gestor (e não com o contribuinte), cujo conflito será dirimido possivelmente em ação cível originária a ser ajuizada diretamente no STJ pelo ente subnacional contra o Comitê (art. 105, I, *j*, da CF/1988).

iii) Qual é a autoridade coatora em mandado de segurança relativo ao IBS: autoridade pertencente ao Comitê Gestor ou autoridade pertencente à administração tributária dos entes subnacionais?

Conforme exposto anteriormente, o Comitê Gestor do IBS será a entidade responsável por arrecadar o imposto e, somente em momento posterior, dividir o produto dessa arrecadação com os respectivos entes federados competentes.

Nesse sentido, o art. 1º da Lei n. 12.016/2009 dispõe que a autoridade competente para figurar no polo passivo do mandado de segurança é aquela que pratica, contra pessoa física ou jurídica, ato ilegal ou age com abuso de poder.

---

[15] Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019.

Em sendo assim, cabe investigar se o mandado de segurança que visa afastar a cobrança indevida do IBS deverá ser impetrado pelo contribuinte contra autoridade pertencente ao Comitê Gestor do IBS, nos termos das normas regulamentadores do Comitê que ainda estão pendentes de aprovação, ou em face das autoridades pertencentes à administração tributária do Estado e do Município.

Nessa ordem de ideias, é importante diferenciar *competência tributária* da *capacidade tributária*. Conforme lições de Regina Helena Costa, a competência tributária é a aptidão das pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) de, mediante lei, instituírem tributos, cuja atribuição é indelegável. Já a capacidade tributária é a aptidão para arrecadar e fiscalizar tributos, sendo ela transferível a outrem:

> "Competência tributária, considerada como competência legislativa, é a aptidão para criar tributos, mediante a edição do necessário veículo legislativo (art. 150, I, CR), indicador de todos os aspectos de sua hipótese de incidência. Assim entendida, somente as pessoas políticas a detêm. (...) Conceito distinto é o de capacidade tributária ativa, que consiste na aptidão para arrecadar e fiscalizar a arrecadação de tributos (...). De fato, enquanto a competência tributária, dentre outras características, é indelegável, por assim o ser a competência de natureza legislativa, a capacidade tributária ativa, de natureza administrativa, pode ser transferida a outrem, mediante lei."[16]

Por exemplo, em relação ao Imposto Territorial Rural (ITR), embora de competência tributária da União, a Constituição possibilita que ele seja fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei (art. 153, § 4º, III, da CF/1988). Há a delegação de capacidade tributária.

O art. 7º, § 1º, do CTN, ao referir que a delegação da capacidade tributária compreende também "as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir", leva-nos à conclusão que o delegatário, além de fiscalizar e cobrar administrativamente a exação fiscal, também poderá ajuizar a competente execução fiscal se tal atividade também for objeto da delegação, assumindo as garantias e os privilégios processuais do ente delegante.

Já se fez isso para o ITR, por meio da Medida Provisória n. 656/2014, que incluiu o § 3º ao art. 1º da Lei n. 11.250/2005 para delegar aos Municípios a inscrição em dívida ativa e a cobrança judicial do imposto, embora a medida não tenha sido aprovada em definitivo pelo Congresso Nacional.

Portanto, em relação ao IBS, parece-nos que a EC n. 132/2023 já delegou, parcialmente, ao Comitê Gestor, a capacidade tributária relativa ao IBS, no que tange à *arrecadação* do tributo (art. 156-B, II, da CF/1988), em consonância com o disposto no art. 7º do CTN.

---

[16] COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*: Constituição e Código Tributário Nacional. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. *E-book*, p. 78. ISBN 9786553627499. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627499/. Acesso em: 15 abr. 2025.

Contudo, a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao IBS não foram delegados ao CG-IBS. Pelo contrário, essas atividades obrigatoriamente deverão ser realizadas, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, podendo haver a delegação dessa capacidade tributária entre esses entes, mas não ao Comitê Gestor, ao qual cabe apenas a coordenação com vistas à integração entre os entes federativos (art. 156-B, § 2º, V, da CF/1988). Coordenar é distinto de executar.

Em outras palavras, a Constituição Federal não permite ao Comitê Gestor do IBS o exercício das funções de fiscalização, lançamento e cobrança do imposto, tampouco de representação administrativa ou judicial, limitando-se à mera função arrecadatória (mero receptor de recursos), o que é corroborado pelos arts. 324, II, 326, 330 da LC n. 214/2025, ao manterem a fiscalização e o lançamento do IBS com as administrações tributárias.

Assim, parece-nos impossível que autoridade vinculada ao Comitê Gestor tenha legitimidade para figurar no polo passivo de mandado de segurança impetrado por contribuinte visando discutir a validade do IBS, na medida em que o ato coator necessariamente será a cobrança indevida do tributo reputado ilegal ou inconstitucional, cuja tarefa incumbe às administrações tributárias (Estados, Distrito Federal e Municípios) na seara administrativa, e às respectivas procuradorias na seara judicial.

Portanto, nem lei complementar poderia delegar a função de cobrança do IBS ao Comitê Gestor, pois, como visto, sua competência constitucional se esvai na arrecadação, sendo inconstitucional eventual lei complementar nesse sentido.

Mesmo se ultrapassados os óbices acima, outra questão de complexa resolução permaneceria em aberto: qual seria a pessoa jurídica interessada e o respectivo órgão de representação judicial para ciência e ingresso no feito como parte interessada (art. 7º, II, da Lei n. 12.016/2009)?

Considerando que o Comitê Gestor não está vinculado a nenhuma pessoa jurídica de direito público interno, seria necessário cientificar todos os entes federativos a serem impactados pela futura sentença a ser proferida no mandado de segurança, para também ingressarem no feito, o que retomaria alguns dos problemas relatados nos tópicos anteriores, como a infinidade de litisconsortes em um mesmo processo e o tumulto processual, o que certamente não foi o objetivo da Reforma Tributária.

iv) Qual é a Justiça (Federal ou Estadual) para julgar ações ajuizadas contra o Comitê Gestor do IBS ou, em se tratando de mandado de segurança, contra autoridade lhe pertencente?

Embora o CG-IBS não possa figurar no polo passivo de mandado de segurança em que se discute a ilegalidade ou inconstitucionalidade do IBS, há situações em que tal possibilidade se mostra presente.

Como o Comitê é responsável por gerir a arrecadação do IBS e, dentro dessa atribuição, por realizar a compensação, a restituição e o ressarcimento de valores (a título de exemplo: art. 32, § 4º, II, *b* e art. 39, § 2º, da LC n. 214/2025), caso ocorra algum problema, inclusive informatizado, na devolução de quantias pelo CG-IBS, entendemos cabível o ajuizamento de ação ordinária ou mandado de segurança, respectivamente, contra o CG-IBS e a autoridade que lhe integra.

Porém, como visto acima, o CG-IBS é entidade pública desvinculada de qualquer administração pública. Portanto, nem é entidade federal, nem pertencente a um Estado ou Município específico.

Assim, tem-se dúvida sobre qual seria a Justiça (Federal ou Estadual) competente para processar esses tipos de ação judicial, bem como, se Estadual, qual seria a jurisdição estadual competente.

4. Critérios orientadores das soluções para o contencioso judicial relativo ao IBS e à CBS

O objetivo deste artigo não é propor uma solução definitiva, pré-formatada, com proposta de projeto de leis etc., para solucionar esses quatro principais problemas do contencioso judicial relativo ao IBS e à CBS. Até porque tal objetivo seria deveras audacioso, devido à complexidade do tema e à necessidade de reflexões por parte de diversos interessados, em razão da necessidade de mudanças estruturais no processo judicial e na organização do Poder Judiciário.

O nosso objetivo é identificar as principais questões que, a nosso ver, necessariamente deverão ser endereçadas por aqueles responsáveis pela implementação das soluções para o contencioso judicial do IBS e da CBS, em especial, o Congresso Nacional, com a participação, ainda, do Poder Judiciário, dos entes subnacionais, dos procuradores, da sociedade civil etc. Para então, tentar-se definir os critérios orientadores para a solução dessas questões.

O primeiro passo parece já ter sido dado: em 8 de abril de 2025, foi editada pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) a Portaria Presidência n. 96/2025, instituindo grupo de trabalho para a elaboração de anteprojeto de emenda à Constituição, considerando que a manutenção da atual divisão de competências entre as Justiças Federal e Estadual pode gerar dificuldades e lentidão para a uniformização dos entendimentos jurisprudenciais atinentes às controvérsias envolvendo a CBS e o IBS.

O referido grupo de trabalho será presidido pelo Ministro Luís Roberto Barroso (STF), bem como será integrado por alguns membros do Poder Judiciário, do Senado Federal, da Advocacia-Geral da União, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da Associação dos Magistrados Brasileiros, da Associação dos Juízes Federais, do Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal, da Associação Nacional das Procuradoras e dos Procuradores Municipais e, ainda, pelo advogado Heleno Tôrres.

Nota-se que o anteprojeto será de uma "emenda constitucional", o que nos parece condizente com tudo o quanto exposto no presente artigo, no sentido de que o atual desenho constitucional do IBS/CBS e do Comitê Gestor do IBS não abre espaço para soluções infraconstitucionais que endereçam adequadamente os desafios no contencioso judicial desses tributos.

Ainda não se sabe qual será o resultado dos trabalhos, cujo prazo de apresentação é de 45 dias, a findar ao final de maio de 2025, e cujo anteprojeto ainda será discutido e aprovado (ou não) pelo Congresso Nacional.

Todavia, não nos afigura pertinente a criação de uma "Justiça Tributária Nacional 4.0", como proposto pelo grupo de trabalho "Procuradorias na Reforma Tributária" da AGU[17] e que poderá vir a ser discutido pelo grupo de trabalho criado pelo CNJ.

Ora, a criação de uma justiça nacional especializada, composta por membros do Poder Judiciário Estadual e Federal, com varas instaladas em todos os Estados da federação, é solução muito custosa para os cofres públicos, o que, por via da consequência, levaria a um aumento indireto da carga tributária – afinal, o Poder Judiciário também é custeado por dinheiro público – algo repudiável pela Reforma Tributária.

Note-se que as despesas não se resumiriam à contratação (ou realocação) de magistrados e Desembargadores. Há que se levar em conta os inúmeros assessores, servidores, funcionários, despesas com instalação e manutenção de prédios em que seriam situadas as inúmeras varas, Tribunais etc.

E nada disso é garantia de uma Justiça mais especializada, técnica, célere e eficiente, pois a realidade atual já nos mostra que, mesmo existindo hoje varas e colegiados especializados em tributação em vários dos Tribunais Regionais Federais e dos Tribunais de Justiça dos Estados, a performance desses órgãos judiciais especializados ainda se revela muito aquém da desejada.

Portanto, entendemos que a atual estrutura do Poder Judiciário deve ser mantida em sua essência, com pequenas reformas estruturais mediante emenda constitucional e, eventualmente, alteração na legislação infraconstitucional, para solucionar os desafios do contencioso judicial do IBS e da CBS.

Nesse sentido, elegemos os seguintes critérios que, a nosso ver, deverão nortear uma reforma (necessária) do contencioso judicial do IBS e da CBS nos moldes acima pretendidos:

i) Manutenção, na essência, da divisão atualmente existente das competências da Justiça Federal e da Justiça Estadual: a fim de se evitar aumento indireto da carga tributária com a reforma do IBS/CBS, com a elevação de gastos públicos para a criação e manutenção de uma nova Justiça Tributária,

[17] Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/elas-no-jota/contencioso-judicial-pos-reforma-ou-revolucao-tributaria.

deve-se manter essencialmente a estrutura do Poder Judiciário já existente. Além disso, embora IBS e CBS possuam regras em comum, não são tributos idênticos, de modo que algumas discussões judiciais seriam de interesse apenas da União (CBS) ou apenas dos Estados e Municípios (IBS), não havendo razões para se unificar ambas as Justiças.

ii) Comitê-Gestor do IBS como substituto processual dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: a Constituição precisa ser alterada para se permitir ao CG-IBS ser substituto processual dos entes subnacionais em determinadas ações, especialmente as antiexacionais (ficando a execução fiscal a cargo do ente federativo competente). Com isso, o contribuinte ajuizará uma única ação, em face do CG-IBS, para discutir o IBS, com efeito vinculativo a todos os entes subnacionais;

iii) Justiça Estadual competente para processar ações contra o Comitê-Gestor do IBS: deverá ser a Justiça Estadual em que localizado o contribuinte, independentemente do local da operação. Assim, preservam-se as estruturas do Judiciário Estadual já existentes e moldadas para assumir as demandas dos jurisdicionados domiciliados no respectivo Estado e Município. O Comitê Gestor, por não se tratar de entidade federal e tampouco de entidade vinculada a um Estado ou Município específico, não está vinculado a uma Justiça Estadual específica, podendo ser demandado nas diversas varas estaduais pelo país.

iv) Representação judicial do Comitê-Gestor do IBS: não é salutar que os inúmeros entes subnacionais participem como litisconsorte, sob pena de tumulto processual. Seguindo a lógica de se preservar a essência da estrutura judicial existente, deve-se determinar que a representação judicial do CG-IBS será realizada de forma conjunta pelas procuradorias do Estado e do Município competentes para o recebimento do produto da arrecadação, podendo haver convênio para delegação da representação judicial, inclusive, para as procuradorias locais em que foi aforada a ação;

v) Competência exclusiva da Justiça Federal e da Justiça Estadual: em se tratando de discussão que diga respeito exclusivamente à CBS ou ao IBS, serão competentes, respectivamente, a Justiça Federal (participando do processo apenas a União) e a Justiça Estadual (participando do processo apenas o CG-IBS);

vi) Conflito de competência entre a Justiça Federal e a Justiça Estadual: em se tratando de discussão que envolva regras idênticas à CBS e ao IBS, serão competentes tanto a Justiça Federal como a Justiça Estadual, com a participação no processo tanto da União como do CG-IBS, observando-se, de preferência, os seguintes critérios: (a) se a fiscalização foi promovida pela RFB, independentemente da lavratura de autos de infração tanto para a CBS como para o IBS, será competente a Justiça Federal e, se a

fiscalização foi dos entes subnacionais, será competente a Justiça Estadual; (b) se o ato coator for praticado apenas por autoridade pertencente à União Federal, será competente a Justiça Federal, ainda que eventual autoridade pertencente ao CG-IBS integre o polo passivo devido ao receio de praticar idêntico ato coator, e vice-versa; (c) se a execução fiscal do IBS for proposta anteriormente à execução fiscal da CBS, a competência será da Justiça Estadual, podendo-se reunir ambas as execuções fiscais para julgamento conjunto se existente conexão entre os feitos ou risco de decisão conflitante (art. 55, § 1º e § 3º, do CPC), e vice-versa; se a primeira execução fiscal já tiver sido sentenciada (art. 55, § 1º, do CPC), a segunda será distribuída na Justiça originariamente competente; (d) demais ações judiciais serão ajuizadas em qualquer das Justiças (Federal ou Estadual), a critério do contribuinte, com litisconsorte obrigatório da União e CG-IBS.

vii) Cooperação entre Justiça Federal e Estadual: em se identificando ação judicial de CBS tramitando na Justiça Federal e ação judicial de IBS tramitando na Justiça Estadual, envolvendo mesmo contribuinte discutindo regras idênticas à CBS e ao IBS, deverá haver cooperação entre o Tribunal Regional Federal e o Tribunal de Justiça para solucionar ambas as ações em um mesmo sentido. Pode-se, por exemplo, criar Turmas Conjuntas de Julgamento, com Desembargadores de ambos os Tribunais, cuja jurisprudência vinculará as respectivas Turmas originárias de cada Tribunal.

São esses os critérios norteadores que, a nosso ver, trarão simplicidade e cooperação para o contencioso judicial da CBS e do IBS.

5. Conclusões

Por todo o exposto, dúvida não há sobre a necessidade de reforma constitucional e, eventualmente, na legislação infraconstitucional, para se endereçar os problemas surgidos ao contencioso judicial com a Reforma Tributária.

A dificuldade reside em saber qual é a melhor proposta de solução que esteja em sintonia com os novos princípios do Sistema Tributário Nacional, especialmente, os princípios da simplicidade e da cooperação, sem perder de vista o não desejado aumento de carga tributária, ainda que indireta (como, por exemplo, com o elevado gasto de dinheiro público para a criação de um Tribunal Judiciário Tributário), tanto repudiado pela Reforma Tributária.

Nesse sentido, nos parece que os critérios norteadores da reforma do contencioso judicial tributário apresentados neste artigo são de observância obrigatória para que se tenha simplicidade e cooperação no sistema, afinal, eventual complexidade do contencioso judicial também trará complexidade à formatação da nova tributação sobre o consumo.

Em resumo, os critérios para uma boa reforma no contencioso judicial são, salvo melhor juízo: (i) manutenção, na essência, da divisão atualmente existente das competências da Justiça Federal e da Justiça Estadual; (ii) o Comitê-Gestor do IBS deve ser o substituto processual dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente, nas ações antiexacionais propostas por contribuintes; (iii) O Comitê-Gestor do IBS será demandado na Justiça Estadual do domicílio do contribuinte; (iv) o Comitê-Gestor do IBS será representado judicialmente de forma conjunta pelas procuradorias do Estado e do Município competentes para o recebimento do produto da arrecadação, podendo haver convênio para delegação da representação judicial, inclusive, para as procuradorias locais em que foi aforada a ação; (v) em se tratando de discussão que diga respeito exclusivamente à CBS ou ao IBS, serão competentes, respectivamente, a Justiça Federal e a Justiça Estadual; (vi) em se tratando de discussão que envolva regras idênticas à CBS e ao IBS, serão competentes tanto a Justiça Federal como a Justiça Estadual, com a participação no processo tanto da União como do CG-IBS; (vii) em se identificando ação judicial de CBS tramitando na Justiça Federal e ação judicial de IBS tramitando na Justiça Estadual, envolvendo mesmo contribuinte e regras idênticas à CBS e ao IBS, deverá haver cooperação entre o Tribunal Regional Federal e o Tribunal de Justiça para solucionar ambas as ações em um mesmo sentido.

Referências

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Relatório do Deputado Aguinaldo Ribeiro na Proposta de Emenda à Constituição n. 45-A/2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Portaria Presidência n. 96, de 8 de abril de 2025. *Institui grupo de trabalho sobre a reforma processual tributária*.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023. *Altera o Sistema Tributário Nacional*. *DOU* 21.12.2023.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. *Institui o Código Civil*. *DOU* 11.01.2002.

BRASIL. Lei n. 12.016, de 7 de agosto de 2009. *Disciplina o mandado de segurança individual e coletivo e dá outras providências*. *DOU* 10.08.2009.

BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. *Código de Processo Civil*. *DOU* 17.03.2015.

BRASIL. Lei Complementar n. 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*. *DOU* 16.01.2025.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar (PLP) n. 108/2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cível Originária n. 3696 MC-Ref, Rel. André Mendonça, Tribunal Pleno, julgado em 24.02.2025, *DJe* 12.03.2025.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível n. 5010324-86.2013.4.04.7201, Rel. Amaury Chaves de Athayde, Órgão Julgador: Primeira Turma, Data da Decisão: 29.06.2016, Data de Publicação: 29.06.2016.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*: Constituição e Código Tributário Nacional. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada*: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. 1. ed. Barueri: Atlas, 2024.

MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. Contencioso judicial pós-reforma (ou revolução) tributária. *Jota*. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/elas-no-jota/contencioso-judicial-pos-reforma-ou-revolucao-tributaria.

ROCHA, Melina. Tax Reform in Brazil and the unique Federal arrangement to implement its Dual-VAT. *Kluwer International Tax Blog*. Disponível em: https://kluwertaxblog.com/2024/02/26/tax-reform-in-brazil-and-the-unique-federal-arrangement-to-implement-its-dual-vat/.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

A Tributação das Plataformas de Acomodações e Transporte de Pessoas na LC n. 214/2025

Maurine Morgan Pimentel Feitosa
Advogada. Procuradora do Estado do Rio de Janeiro. Doutora e Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Professora da Escola Superior de Advocacia Pública (ESAP).

1. Introdução

A Reforma Tributária decorrente da EC n. 132/2023 e da LC n. 214/2025 trouxe um novo capítulo na tributação de plataformas no Direito interno brasileiro, inclusive no que se refere ao seu regime jurídico de responsabilização. Ademais, e embora haja elementos comuns, plataformas por meio das quais são realizadas operações de compra e venda apresentam um regime jurídico distinto em relação àquelas que viabilizam a prestação de serviços ou mesmo de outras atividades.

De outro lado, estas últimas plataformas comportam um conjunto heterogêneo de materialidades, tais como o *crowdfunding*, a disponibilização de mão de obra para o desempenho de microtarefas ou de serviços, a entrega de bens (delivery), as acomodações e o transporte de pessoas.

Sem prejuízo de outros possíveis recortes teóricos que a economia de plataformas[1] possa validamente comportar[2], este artigo tem por foco as plataformas de acomodações e transporte de pessoas no contexto do Direito interno brasileiro, buscando aferir se, e de que modo, a LC n. 214/2025 endereçou questões concernentes à incidência e à sua responsabilidade tributária.

Com efeito, embora o presente artigo verse sobre o Direito interno, não se pode perder de vista que estas duas modalidades foram aquelas apontadas pela Comissão Europeia como geradoras de situações de desigualdade na tributação, quando comparadas com os agentes tradicionais de mercado, como hotéis e táxis[3] e foram objeto de disciplina jurídica específica através da Diretiva n. 2025/516 e do Regulamento de Execução n. 2025/518, de 11 de março de 2025[4].

---

1 Emprega-se a expressão como gênero que abarca outras espécies, como o comércio eletrônico e a economia compartilhada ou *sharing economy*, cf: OECD. Organization for Economic Co-operation and Development. The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales. Paris, 2019, p. 19.

2 MILLAR, Rebecca. GST and the sharing economy in Australia and New Zealand. In: KOFLER, Georg *et al*. (ed.). *CJEU* – Recent Developments in Value Added Tax 2022. Viena: Linde Verlag, 2023, p. 157.

3 EUROPEAN COMMISSION. Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age. Brussels, 2022, p. 6.

4 Estes dois instrumentos normativos, em conjunto com o Regulamento de Execução n. 2025/517, fazem parte do *VAT in the Digital Age Package* (*ViDA Package*), que consiste num conjunto de medidas para aperfeiçoar o IVA europeu ao ambiente da economia digital.

Estes dois setores estão na origem do fenômeno conhecido como *sharing economy*[5] ou economia compartilhada, por meio do qual excedentes de mercado passam a ser disponibilizados ao mercado consumidor por meio de aplicativos e plataformas, em processo que se iniciou nos anos 2000 e vem se intensificando nas últimas décadas, num ambiente de valorização do acesso a bens e serviços.

Portanto, dentro do universo da economia de plataforma, e, mais especificamente, da economia compartilhada, procede-se a um recorte em relação aos dois mencionados segmentos, cabendo apontar que, no caso das acomodações, o foco é dado àquelas que permitem locações de curto prazo, enquanto no caso do transporte de pessoas, este artigo centra-se nos transportes por meios terrestres em âmbito urbano, em plataformas que proporcionam o transporte privado individual de passageiros, como é o caso da Uber[6].

Cabe pontuar, ainda, que diferentes trabalhos acadêmicos buscaram proceder à qualificação das plataformas de acomodações e transportes de pessoas[7], identificando-as, no caso do Direito brasileiro, em regra, como intermediadoras das relações jurídicas firmadas entre anfitriões e hóspedes, de um lado, e entre motoristas e passageiros, de outro[8].

Nesse contexto, as mencionadas plataformas tornam-se contribuintes dos tributos incidentes sobre a intermediação, ao mesmo tempo em que organizam um modelo calcado numa relação triangular, em que promovem a aproximação entre as partes que realizam um negócio jurídico principal. Com efeito, não só no Direito brasileiro, mas a nível global, os termos de serviço das referidas plataformas são estruturados de tal modo a evitar o pagamento de tributos indiretos que acaso sejam incidentes sobre a relação jurídica principal[9].

---

5 SUNDARARAJAN, Arun. *Economia compartilhada:* o fim do emprego e a ascensão do capitalismo de multidão. Tradução de André Botelho. São Paulo: Senac, 2018, p. 59.

6 No curso do processo legislativo do *ViDA Package*, passou-se a especificar que o transporte de pessoas que seria disciplinado seria aquele rodoviário (*by road*), em contraposição a outros modais, como o aquaviário, o ferroviário e o executado por aviões. Para os fins do presente artigo, foca-se no transporte estritamente urbano, e não naquele propriamente rodoviário intermunicipal e interestadual executado via plataformas, que suscita uma análise mais específica, tanto de Direito Administrativo, como de Direito Tributário, diante dos arts. 157 e 284, I, da LC n. 214/2025.

7 BERETTA, Giorgio. *European VAT and the sharing economy*. The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019. Edição Kindle. 7.07 [2]; 7.09 [d].

8 CASTELLO, Melissa Guimarães. *Um novo IVA? Os tributos sobre o consumo e a economia digital*. São Paulo: Noeses, 2021, p. 260-263; PISCITELLI, Tathiane. Tributação da economia compartilhada: caso das plataformas digitais de transporte e hospedagem sob a perspectiva do ISS. In: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coord.). *Tributação da economia digital*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2020, p. 450.

9 DAI, Yue "Daisy". Taxing the sharing economy and digital platforms. *Tax Notes International* v. 95, n. 6, 2019, p. 512; OEI, Shu-Yi; RING, Diane. Can sharing be taxed? *Washington University Law Review* v. 93, issue 4, 2016, p. 1027.

Embora a questão concernente à qualificação das mencionadas plataformas possa compreender outras abordagens[10], inclusive em diferentes ramos do Direito[11], este trabalho toma como ponto de partida o art. 22, § 1º, I, da LC n. 214/2025, que define plataforma digital como intermediária entre fornecedores e adquirentes nas operações realizadas de forma não presencial ou por meio eletrônico.

Ademais, também se adota o exercício de controle como um pressuposto para a definição de plataforma, conjugado com a ausência de desempenho apenas de fornecimento de acesso à internet, de serviços de pagamentos por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, de publicidade ou busca ou comparação de fornecedores, na forma do art. 22, § 1º, II e 22, § 2º, da LC n. 214/2025. Embora a própria definição de plataformas adotada pela legislação brasileira possa suscitar debates quanto ao alcance de cada um dos elementos elencados como essenciais para a operação[12], verifica-se que, de uma maneira geral, a LC n. 214/2025 seguiu as recomendações trazidas pela OCDE para os contornos do que vem a ser uma plataforma[13].

Portanto, partindo dessas premissas teóricas, chega-se ao cenário trazido pelas plataformas que atuam nas áreas estudadas, utilizando-se como paradigmas o Airbnb e a Uber, que, além da notoriedade, estão estabelecidas em território nacional, nos termos dos arts. 1.134 a 1.141 do Código Civil. Esclareça-se que, a partir das informações públicas disponibilizadas em seus sites, consta que ambas já vêm regularmente recolhendo o ISS sobre a intermediação que realizam[14]. No entanto, no que concerne ao seu papel quanto à relação principal, há poucos estudos e apenas algumas decisões judiciais esparsas que tratam do tema, conforme se abordará no tópico 3.

O objeto específico deste artigo é, assim, o de analisar o papel das plataformas como terceiras na relação jurídica firmada entre as partes, investigando (a)

---

[10] LAMENSCH, Marie. The scope of the EU VAT system: traditional & digital economy related questions. In: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; RUST, Alexander; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus; PILLET, Patrice (ed.). *CJEU* – Recent Developments in Value Added Tax 2017. Viena: Linde Verlag, 2018, p. 121.

[11] Corte de Justiça da União Europeia: Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Elite Taxi/Uber, C-434/15, EU:C:2017:981.

[12] A título comparativo, observa-se que não há uma definição de plataforma para fins do IVA europeu, mas a utilização da expressão interface eletrônica (*electronic interface*), que, à luz do Regulamento de Execução n. 2025/518, deve facilitar o estabelecimento de contato entre o adquirente e o prestador de serviços, a partir do preenchimento de uma série de condições, que guardam pontos de contato com o art. 22 da LC n. 214/2025.

[13] OECD. Organization for Economic Co-operation and Development. Model Reporting Rules for Digital Platforms: International Exchange Framework and Optional Module for Sale of Goods. Paris: OECD, 2021, p. 15; OECD. Organization for Economic Co-operation and Development. Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy. Paris: OECD, 2020, p. 10, 12.

[14] Disponível em: https://www.airbnb.com.br/help/article/436. Acesso em: 11 abr. 2025. Disponível em: https://www.uber.com/pt-BR/newsroom/fatos-e-dados-sobre-uber/. Acesso em: 11 abr. 2025.

se, e de que forma, as atividades econômicas intermediadas por estas plataformas foram alcançadas pelo IBS/CBS; (b) se este regime representa uma ruptura em relação àquele previsto para o ISS; (c) se, e em que extensão, as plataformas podem se tornar responsáveis tributárias em relação ao IBS/CBS da relação jurídica principal; (d) se o modelo de responsabilidade decorrente da LC n. 214/2025 pode ser aprimorado como um meio para facilitar a arrecadação, de um lado, e de resguardar as possibilidades das plataformas, de outro.

2. A incidência de IBS/CBS sobre as locações de curto prazo e o transporte privado individual de passageiros

Diante das considerações gerais firmadas no item anterior, passa-se a analisar de que modo o IBS e a CBS alcançam as locações de curto prazo e o transporte privado individual de passageiros intermediados pelas plataformas digitais. Para tanto, serão realizados breves apontamentos acerca do regime jurídico ainda vigente para o ISS, a fim de identificar as principais mudanças decorrentes da Reforma Tributária, sobretudo no que se refere à regra-matriz de incidência e a seu aspecto pessoal.

2.1. A incidência de IBS e CBS sobre as locações: considerações gerais e locações de curto prazo

A LC n. 214/2025, contrariamente ao quadro consolidado no âmbito do ISS através da Súmula Vinculante n. 31 do STF[15], pelo qual não há a incidência de ISS sobre as locações conhecidas como puras, isto é, aquelas desacompanhadas da prestação de serviços, mas apenas das locações mistas[16], trouxe ambas as modalidades para o âmbito de incidência do IBS e da CBS. Sob essa perspectiva, o art. 4º, § 2º, II, da LC n. 214/2025 previu genericamente que os mencionados tributos incidem sobre as locações, ao mesmo tempo em que o art. 252, III, da LC n. 214/2025 dispôs especificamente sobre as locações imobiliárias, inserindo-as em capítulo próprio dentro dos regimes específicos do IBS e da CBS.

Com efeito, no que se refere às operações internas, o art. 156-A, § 1º, I, da CRFB/1988 previu a incidência de IBS e CBS sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ao mesmo tempo em que o art. 156, § 6º, II, da CRFB/1988 conferiu à lei complementar a atribuição de dispor sobre regimes específicos de tributação sobre bens imóveis.

---

[15] Embora o enunciado sumular se refira textualmente apenas a bens móveis, o STJ e o STF estendem o seu entendimento às locações com imóveis, com a ressalva de que a sua aplicação deve ficar restrita às locações puras, cf.: AgInt no AREsp n. 1.088.199/SP, Rel. Min. Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgamento 20.03.2018, *DJe* 23.03.2018; ADI n. 3.142/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, Sessão virtual de 26.06.2020 a 04.08.2020, *DJe* 09.10.2020.

[16] ADI n. 5.869/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Sessão virtual de 10.02.2023 a 17.02.2023, *DJe* 02.03.2023.

Embora o texto constitucional não tenha discriminado expressamente a locação como um possível fato gerador neste art. 156-A, § 1º, como constava tanto da redação original da PEC n. 45/2019[17] como da PEC n. 110/2019[18], a redação genérica que afinal prevaleceu, e o art. 10, II, *d*, da EC n. 132/2023 conferem suporte normativo aos mencionados dispositivos da LC n. 214/2025. Com efeito, o IBS e a CBS, que são tributos do tipo IVA, apresentam uma base de incidência ampla[19], de tal modo que, sob a perspectiva estritamente constitucional, não há óbice para a incidência de IBS e CBS sobre as locações imobiliárias. Dessa forma, considerando o seu assento constitucional, deixa-se de abordar eventuais outras questões concernentes ao art. 110 do CTN, reportando-se ao quanto já se escreveu sobre o tema[20].

Contudo, a premissa de que a novel tributação pode incidir sobre as locações de imóveis não deve implicar que esta incidência possa ocorrer sobre quaisquer locações ou em quaisquer circunstâncias. Nesse sentido, a LC n. 214/2025 delimitou que as operações alcançadas pelo IBS e pela CBS seriam aquelas realizadas por contribuintes que apurarem os tributos em regime regular, o que, lido de forma conjugada com o art. 21, I, da LC n. 214/2025, abarca os fornecedores que realizarem operações no desenvolvimento de atividade econômica, com habitualidade ou volume ou, ainda, de forma profissional.

Verifica-se, assim, que, a despeito da indeterminação semântica de cada uma das alíneas do art. 21, I, da LC n. 214/2025[21] e do potencial contencioso dela decorrente[22], o legislador estabeleceu que aqueles que forem contribuintes de IBS e CBS no regime regular, que são aqueles identificáveis à luz dos critérios do art. 21 da LC n. 214/2025, sujeitam-se à incidência tributária sobre as locações imobiliárias quando realizarem tais operações.

---

17 Art. 152-A, § 1º, I, *c*, da PEC n. 45/2019 (redação original).

18 Art. 155, § 7º, III, *b*, da PEC n. 110/2019 (redação original).

19 MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 25-27. O autor esclarece que a nomenclatura IVA tem cedido espaço à denominação imposto sobre bens e serviços (IBS), ao argumento de que o imposto incide sobre o preço integral da venda, e não sobre o valor acrescido. A despeito dos diferentes tipos de IVA mundialmente adotados, o alcance amplo consiste em uma característica comum desses modelos.

20 FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O conflito de competência entre o ICMS e o ISS*: um estudo de casos na Era da Internet. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 108-110; p. 125-134.

21 O art. 21, I, da LC n. 214/2025 conjuga requisitos existentes em outras legislações, como o desempenho de atividade econômica, que encontra previsão no art. 9º (1) Diretiva IVA, e a habitualidade ou volume, que são próprias do ICMS, conforme o art. 4º da LC n. 87/1996.

22 BERETTA, Giorgio. VAT persons in the sharing economy: the taxable, the non-taxable, and the in-between – Part I, 2022. Disponível em: https://kluwertaxblog.com/2022/11/17/vat-persons-in-the-sharing-economy-the-taxable-the-non-taxable-and-the-in-between-part-i/. Acesso em: 12 abr. 2025. O autor esclarece que a compreensão do que vem a ser "atividade econômica" para fins do IVA europeu mostra-se como um fator de complexidade e que gera sucessivos pronunciamentos da Corte de Justiça da União Europeia.

Portanto, a melhor compreensão acerca da incidência pressupõe que se conheçam quem são os contribuintes de IBS e CBS, que, embora devam se inscrever nos cadastros dos tributos, são identificáveis a partir de critérios materiais. De outro lado, na linha da previsão contida no art. 21, IV, da LC n. 214/2025, o legislador também alcançou as locações genericamente realizadas por pessoas físicas para fins de incidência, desde que atendidos alguns parâmetros objetivos, conforme a redação afinal aprovada para o art. 251, §§ 1º e 2º, da LC n. 214/2025. Em tais casos, as pessoas físicas tornam-se contribuintes do regime regular do IBS e da CBS e sujeitas ao regime do capítulo sobre bens imóveis.

Nesse sentido, à luz dos critérios legais, a tributação alcança aquelas pessoas físicas que, no ano-calendário anterior, aufiram receita total com locações que exceda R$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e, cumulativamente, tenham por objeto mais de 3 (três) imóveis distintos. Também se tornam contribuintes de IBS e CBS aquelas pessoas físicas que, no mesmo ano-calendário, realizem locações cujo valor seja superior em 20% (vinte por cento) ao limite de R$ 240.000, 00 (duzentos e quarenta mil reais), independentemente do número de imóveis locados.

Dessa forma, ao que parece, nestas duas hipóteses de locadores pessoas físicas, o legislador presumiu que os requisitos do art. 21, I, da LC n. 214/2025 estariam presentes, isto é, o legislador vislumbrou que haveria uma atividade econômica subjacente, com habitualidade ou volume ou, ainda, com profissionalismo.

Das considerações realizadas até aqui, infere-se que as locações imobiliárias que ensejam a incidência de IBS e CBS são aquelas praticadas pelos contribuintes que satisfaçam materialmente os requisitos do art. 21, I, da LC n. 214/2025 ou por aquelas pessoas físicas que, mesmo não sendo contribuintes, tornam-se contribuintes por estarem presumivelmente desempenhando uma atividade econômica.

A partir dessas observações gerais, chega-se ao art. 253 da LC n. 214/2025, que disciplina o regime jurídico das locações de curto prazo, isto é, aquelas de período não superior a 90 (noventa) dias ininterruptos, que são as usualmente praticadas por meio de aplicativos digitais, como é o caso do Airbnb[23]. No caso específico deste dispositivo, conforme previsão legal expressa, a locação refere-se a imóvel residencial e o tempo passa a assumir relevância para que seja possível identificar as regras aplicáveis, que deverão ser aquelas dos serviços de hotelaria. Com efeito, assim como as operações com imóveis, o setor de hotelaria foi contemplado com um regime específico de IBS/CBS, porém com regras próprias e, em muitos casos, distintas daquele setor.

De outro lado, com relação ao aspecto subjetivo da hipótese de incidência, o art. 253 da LC n. 214/2025 refere-se ao contribuinte sujeito ao regime regular do IBS e da CBS, pelo que, em princípio, parece se reportar aos contribuintes iden-

[23] Dados disponíveis em: https://insideairbnb.com/rio-de-janeiro/. Acesso em: 14 abr. 2024.

tificáveis a partir dos critérios materiais do art. 21, I, da LC n. 214/2024, como já exposto, bem como àquelas pessoas físicas presumivelmente realizadoras de uma atividade econômica, consoante assinalado a propósito do art. 251, §§ 1º e 2º, da LC n. 214/2025[24]. Este art. 253 da LC n. 214/2025 dialoga, assim, com a Lei n. 8.245/1991, cujo art. 48 contém a previsão de locação para temporada de imóveis, mobiliados ou não, com prazo não superior a 90 (noventa) dias.

Entre outros aspectos, ao sedimentar o entendimento de que as locações de curto prazo devem se submeter às regras do setor de hotelaria, o art. 253 da LC n. 214/2025 tem o mérito de dirimir a controvérsia existente no âmbito do ISS, em que se questiona se os contratos de locação puros celebrados por meio de aplicativos digitais poderiam ou não ser enquadrados no subitem 9.01, no item 9 da lista anexa à LC n. 116/2003, que prevê a incidência de ISS sobre serviços relativos a hospedagens, turismo, viagens e congêneres[25]. Dessa forma, ao menos no que se refere aos contratos de locação de curto prazo, eventuais diferenças em relação àqueles disciplinados por meio da Lei n. 11.771/2008 e pelo art. 278 da LC n. 214/2025 deixam de gerar efeitos tributários distintos.

Nessa linha, ao prever a aplicação das mesmas regras a duas atividades que são materialmente equivalentes, como quartos de hotéis e locações por aplicativos, o art. 253 da LC n. 214/2025 contribui para a concretização do princípio da neutralidade. Com efeito, em sua dimensão horizontal, a neutralidade consiste em uma derivação do princípio da isonomia, predicando a sujeição de bens idênticos ou similares a alíquotas iguais[26], sem prejuízo de que, em alguma medida, os impostos produzam efeitos econômicos paralelos, para além da geração de riqueza[27].

Entre outras razões, a busca por neutralidade também se encontra na base das recentes modificações que levaram à aprovação da Diretiva n. 2025/516 e do Regulamento de Execução n. 2025/518, no âmbito da União Europeia. Nesse sentido, foi inserido um art. 135 (3) à Diretiva IVA, para que passe a constar que o aluguel ininterrupto de uma acomodação para uma mesma pessoa, pelo prazo máximo de 30 (trinta) noites, deve ser considerado como uma função similar ao setor hoteleiro, cabendo aos Estados-membros dispor sobre critérios, condições e limites para esta equiparação entre a locação via plataforma e o setor hoteleiro.

---

[24] Nessa mesma linha interpretativa, cf.: ROCHA, Sergio André. IBS/CBS sobre locação de temporada por pessoas físicas. *Consultor Jurídico*. São Paulo, 2025. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-fev-10/ibs-cbs-sobre-locacao-por-temporada-por-pessoas-fisicas/. Acesso em: 12 abr. 2025.

[25] ROSENBLATT, Paulo. Turismo sustentável e tributação indutora nos aplicativos e plataformas virtuais de aluguel de imóveis de curta duração. In: DOMINGOS, Francisco Nicolau; PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Direito tributário do turismo:* um desafio do século XXI. São Paulo: Marcial Pons, 2021, p. 526.

[26] MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 30.

[27] SOUSA, Rubens Gomes de. Os impostos sobre o valor acrescido no sistema tributário. *Revista de Direito Administrativo* n. 110. Rio de Janeiro, out./dez. 1972, p. 20.

Nas razões apresentadas pelo documento *Proposal for a Council Directive – amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age*[28], que está na origem destas mudanças, a Comissão Europeia destaca que um dos objetivos da proposta é o de conceder igual tratamento aos setores digitais e *off-line*, como forma de afastar distorções, já que muitos Estados-membros não tributam as atividades de acomodações realizadas via plataforma, embora o setor hoteleiro seja regularmente onerado com o IVA.

Em relatórios subsequentes, também se aponta que o incremento das plataformas de acomodações vem transformando o espaço urbano em cidades turísticas, reduzindo o número de imóveis disponíveis para locações por longo prazo e levando os moradores destas localidades a irem para áreas mais afastadas, o que também é uma realidade que vem começando a se delinear no Brasil[29]. Sob a perspectiva da Comissão Europeia, a efetiva cobrança do IVA sobre as locações de curto prazo poderia funcionar como um meio de aumentar o valor dos aluguéis, diminuindo a atratividade em relação a estas locações[30].

A despeito das diferenças entre os sistemas jurídicos brasileiro e europeu, e considerando que as exatas razões que ensejaram a edição do art. 253 da LC n. 214/2025 não constam expressamente dos documentos de envio do PLP n. 68/2024 pelo Poder Executivo[31], de aprovação do substitutivo da Câmara dos Deputados[32] e do substitutivo do Senado Federal[33], parece que os documentos editados no curso do processo legislativo europeu podem ajudar a compreender o substrato fático que dá ensejo a uma tal mudança legislativa.

No caso específico do Direito brasileiro, também se mostra relevante fazer menção à ADI n. 5.764/DF[34], por meio da qual o setor hoteleiro impugnou a constitucionalidade do item 9.01 da lista anexa à LC n. 116/2003, para requerer a declaração de inconstitucionalidade da incidência de ISS sobre a hospedagem[35] e,

---

[28] EUROPEAN COMMISSION. Proposal for a Council Directive – amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age. 2022, p. 17.

[29] AGRELA, Lucas. Onde é mais rentável ter imóvel para locação de curta duração? Veja ranking de cidades. *O Estado de S. Paulo*, São Paulo, 12 abr. 2025. Negócios.

[30] EUROPEAN COMMISSION. VAT in the Digital Age – Final Report. Volume 2: The VAT treatment of the platform economy. 2022, p. 148-149.

[31] Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2847017&filename=Tramitacao-PLP%2068/2024. Acesso em: 12 abr. 2025.

[32] CÂMARA DOS DEPUTADOS. Comissão Especial destinada a proferir parecer ao PLP n. 68, de 2024, do Poder Executivo. Parecer de Plenário. PLP n. 68, de 2024.

[33] Senado Federal. Parecer (SF) n. 108, de 2024. Da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania sobre o PLP n. 68, de 2024, que institui o imposto sobre bens e serviços (IBS), a contribuição sobre bens e serviços (CBS) e o imposto seletivo (IS); e dá outras providências, 2024.

[34] ADI n. 5.764/DF, Rel. Min. André Mendonça, Tribunal Pleno, Sessão virtual de 22.09.2023 a 29.09.2023, *DJe* 16.10.2023.

[35] Acerca da materialidade do fato gerador do ISS, cf.: FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O conflito de competência entre o ICMS e o ISS*: um estudo de casos na Era da Internet. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 99-108; 117-125.

sucessivamente, que a parcela referente à locação da unidade habitacional não fosse considerada na base de cálculo do tributo. O argumento central do pedido decorre da argumentação de que o contrato de hospedagem abarcaria o contrato de locação, sendo, portanto, insuscetível de incidência de ISS, à luz da Súmula vinculante n 31 do STF.

De forma acessória, a inicial aduz que haveria concorrência desleal entre as plataformas de acomodações e o setor hoteleiro em virtude de os setores se sujeitarem a normas tributárias distintas. Segundo alegado, por vezes, as ofertas de acomodações oferecidas pelas plataformas estão associadas a serviços de limpeza, portaria, entre outros, que não seriam tributados pelo ISS, gerando impactos negativos ao setor de hospedagem.

Observa-se que, nos casos de prestações de serviços que estejam arrolados na lista anexa à LC n. 116/2003, a incidência de ISS deveria ocorrer, uma vez que a Súmula Vinculante n. 31 do STF aplica-se às locações puras, mas não àquelas mistas[36], à luz da jurisprudência do STF. Contudo, as informações públicas divulgadas pelo Airbnb reportam-se aos recolhimentos referentes à intermediação, mas não trazem eventuais outros dados quanto ao ISS acaso incidente sobre as locações mistas ou sobre o percentual dos imóveis em que a locação também estaria conjugada com a prestação de serviços[37]. Portanto, as razões da inicial denotam a dificuldade de controle das atividades exercidas pela plataforma, o que será retomado no tópico seguinte, mas não parecem demonstrar, neste particular de locações mistas, um efetivo quadro de concorrência desleal.

Diante desses esclarecimentos, destaca-se que a ADI foi julgada improcedente pelo STF, entre outros fundamentos, considerando as diferenças entre os contratos de hospedagem e aqueles de locação, sob a perspectiva do Direito Civil, notadamente diante da necessidade de que haja prestações de serviços naqueles contratos, com base no art. 23 da Lei n. 11.771/2008, diferentemente destes últimos, em que a oferta de serviços consiste numa faculdade do anfitrião.

Com relação ao pedido sucessivo, de que a porção referente à locação fosse excluída da base de cálculo do ISS, a Corte decidiu que o contrato de hospedagem deve ser compreendido de forma unitária, de modo que todas as parcelas que integram o preço do serviço de hotelaria devem compor a base de cálculo do ISS. Dessa forma, o montante referente à locação não poderia ser excluído.

Portanto, de forma sintética, pode-se compreender que, no caso dos contratos típicos, isto é, aqueles que contam com regulamentação legal e que apresen-

---

[36] Cabe pontuar que, em precedente específico concernente a discussões de condomínio no Direito Civil, o STJ decidiu que os contratos de locação com prestação de serviço celebrados via plataforma digital, seriam contratos atípicos de hospedagem, cf: REsp n. 1.819.075/RS, Rel. Min. Raul Araújo, Quarta Turma, Julgamento 20.04.2021, *DJe* 27.05.2021.

[37] Pesquisa realizada em: https://insideairbnb.com/rio-de-janeiro/. Acesso em: 14 abr. 2025. Pesquisa realizada também em: https://www.airbnb.com.br/help/article/436. Acesso em: 11 abr. 2025.

tam traços inconfundíveis e denominação privativa[38], como a hospedagem, as obrigações e atividades que compõem o objeto contratual são indissociáveis, o que leva à impossibilidade de segregação do seu objeto para fins fiscais[39].

A narrativa descrita acima deixa claro que, inobstante a ADI n. 5.764/SF haja sido acertadamente julgada improcedente, o conjunto de elementos descritos na inicial aponta para as dificuldades e os desafios na tributação de locações por curta temporada intermediadas pela plataforma, tanto no que se refere às questões concorrenciais como quanto ao controle das atividades efetivamente desempenhadas pelos anfitriões.

O art. 253 da LC n. 214/2025 insere-se, assim, no contexto de crescimento da economia compartilhada no segmento de acomodações, mostrando-se como uma avanço ao dispor que materialidades análogas devem se submeter às mesmas regras tributárias e contribuindo, em alguma medida, por atenuar a diferença de tratamento entre locações via aplicativo e hospedagens em hotéis, notadamente no que se refere às locações realizadas por pessoas jurídicas. Entretanto, os parâmetros de tributação dos contribuintes e das pessoas físicas seguem critérios bastante distintos, o que, ao que parece, ainda poderá vir a ser mais bem avaliado e endereçado.

2.2. O transporte privado individual de passageiros na LC n. 214/2025

Passando-se ao setor de transporte de passageiros por meio de aplicativos, cabe pontuar que o início das atividades da Uber em território nacional ocorreu em 2014, quando sucessivos questionamentos quanto às suas operações foram realizados, sob a alegação de que haveria concorrência desleal em relação ao setor de táxis[40], o que gerou intensa judicialização quanto à possibilidade de a plataforma atuar no Brasil.

A controvérsia foi afinal dirimida pelo STF[41], ocasião em que, para além de questões formais concernentes à competência dos Municípios, a Corte fixou o entendimento de que a proibição ou restrição da atividade de transporte privado individual por motorista cadastrado em aplicativo é inconstitucional, por violação aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência (Tema n. 967 do STF).

---

38 GOMES, Orlando. *Contratos*. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 101.

39 SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Consistência decisória dos Tribunais Superiores e a questão da tributação aplicável aos casos de segregação contratual. Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual, 7, 2021, São Paulo. *Anais do VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 559.

40 VERAS, Paulo. *Unicórnio verde-amarelo:* como a 99 se tornou uma *start-up* de um bilhão de dólares. São Paulo: Portfolio-Penguin, 2020, p. 212.

41 RE n. 1.054.110/SP, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, Julgamento 09.05.2019, *DJe* 06.09.2019; ADPF n. 449/DF, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, Julgamento 08.05.2019, *DJe* 02.09.2019.

Nesse ínterim entre o início das atividades no Brasil e o julgamento do STF, em 2018, a Lei n. 12.587/2012 (Lei de Mobilidade Urbana) foi alterada para passar a contemplar a categoria de transporte privado individual de passageiros, que corresponde, na dicção legal, ao serviço remunerado de transporte de passageiros, não aberto ao público, para a realização de viagens individualizadas ou compartilhadas solicitadas exclusivamente por usuários cadastrados. Os táxis, por sua vez, correspondem ao transporte público individual de passageiros, diante de o serviço de transporte de passageiros ser aberto ao público, na forma do art. 4º, VIII, da Lei n. 12.587/2012.

Sob a perspectiva estritamente tributária, no regime em vigor, o serviço de transporte de pessoas pode ensejar a incidência de ISS ou ICMS-Transportes, a depender da distância percorrida, à luz da disciplina do art. 155, II, da CRFB/1988. Enquanto os transportes em âmbito municipal sujeitam-se à incidência do primeiro tributo, aqueles realizados em âmbito intermunicipal e interestadual são alcançados pelo segundo.

Nesse sentido, em princípio, tanto o transporte privado como o público individual de passageiros ficam sujeitos a qualquer dos dois tributos, a depender das distâncias envolvidas e desde que também estejam satisfeitos os demais requisitos previstos nas legislações complementares de regência. Ademais, os motoristas de ambas as categorias profissionais podem se tornar microempreendedores individuais (MEI)[42], optando pelo recolhimento dos impostos abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, na forma do art. 18-A da LC n. 123/2006.

Essa breve exposição ajuda a ilustrar que, no regime tributário em vigor para o ISS, e diferentemente do quanto se expôs acerca das locações de curto prazo, a utilização de aplicativos que promovem a intermediação de corridas, por si só, não funciona como um fator de distorção na tributação dos motoristas de transporte público e privado individual de passageiros.

A LC n. 214/2025, por sua vez, adotou um caminho próprio em relação à tributação dos serviços de transportes prestados pelos motoristas. Com efeito, no curso do processo legislativo do PLP n. 68/2024, o substitutivo da Câmara dos Deputados trouxe a previsão do nanoempreendedor, que designa a pessoa física que tenha auferido receita bruta inferior a 50% (cinquenta por cento) do limite estabelecido para adesão ao MEI[43], que não desempenhe atividade que seja impedida de optar pelo MEI e não tenha aderido a este regime. Pela sistemática legal, a pessoa física que satisfizer os requisitos para ser nanoempreendedor não é contribuinte de IBS e CBS, embora possa optar pelo regime regular de IBS e CBS.

---

[42] Resolução CGSN n. 148, de 2 de agosto de 2019; Resolução CGSN n. 165, de 23 de fevereiro de 2022.

[43] O limite para adesão ao MEI é de receita bruta de até R$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais). Dessa forma, o limite para ser nanoempreendedor é de receita bruta inferior a R$ 40.500,00 (quarenta mil e quinhentos reais), desconsideradas eventuais atualizações ao valor.

Finalmente, no Senado Federal, houve a inclusão de uma modalidade específica de nanoempreendedor para a pessoa física prestadora de serviço de transporte privado individual de passageiros ou de entrega de bens intermediado por plataformas, quando o valor a ser considerado passa a ser de 25% (vinte e cinco por cento) do valor bruto mensal recebido.

Nestes dois últimos casos, segundo apontado em uma série de emendas apresentadas ao PLP n. 68/2024[44], em média, a receita bruta anual dos motoristas supera o limite ordinário estabelecido para os nanoempreendedores pelo art. 26, IV, da LC n. 214/2025. Ademais, ainda de acordo com os dados trazidos por estas emendas, os motoristas realizam diversos gastos para o desempenho de suas atividades, que chegam ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento) dos ganhos brutos que recebem, além de serem beneficiários de isenções de ISS em grandes capitais.

Dessa forma, ao final do processo legislativo que resultou na LC n. 214/2025, foi aprovado um art. 26, § 10, que estipulou que 25% (vinte e cinco por cento) do valor bruto mensal recebido pelos motoristas de aplicativo será computado para fins de enquadramento como nanoempreendedor, o que implica que o montante do que receberem até o limite de R$ 162.000,00 (cento e sessenta e dois mil reais) por ano não será tributado pelo IBS e pela CBS.

A despeito das importantes razões que resultaram na inclusão e afinal aprovação do art. 26, § 10, da LC n. 214/2025, não se deve perder de vista que ele não foi estendido a outras profissões que exercem atividades análogas, como é o caso dos taxistas, seguindo-se uma lógica inversa em relação ao quanto se descreveu em relação às locações de curto prazo. Portanto, nesse particular, as questões concernentes à neutralidade horizontal ainda deverão ser mais bem endereçadas.

De outro lado, ao que parece, os efeitos gerados pelo dispositivo devem ser periodicamente avaliados, sobretudo diante da extensa pulverização de prestadores de serviço, que é própria da economia compartilhada. Com efeito, nesse setor, embora cada transação tenha individualmente um valor baixo, o conjunto de atividades pode apresentar um valor expressivo, o que demanda um maior aprofundamento de estudos. De todo modo, em regra, as transações envolvendo o transporte privado individual de pessoas estarão no âmbito da não incidência, o que será retomado no tópico seguinte.

3. A responsabilidade das plataformas de acomodações e transporte de pessoas no contexto da LC n. 214/2025

Conforme esclarecido na introdução, o foco deste trabalho dá-se em relação ao papel das plataformas de acomodações e transporte de pessoas enquanto ter-

[44] A título de exemplo, faz-se referência às Emendas n. 10, n. 194, n. 653, n. 983 e n. 1.046. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/164914. Acesso em: 13 abr. 2025.

ceiras de uma relação jurídica, e não na posição de contribuintes do ISS e do IBS/CBS incidentes na intermediação. Portanto, neste tópico, busca-se compreender as regras de responsabilização introduzidas pela LC n. 214/2025 que sejam pertinentes aos setores econômicos examinados.

3.1. Responsabilidade tributária na Constituição e no CTN: considerações gerais

Neste iter, cumpre ter presente que nem a EC n. 132/2023 nem a LC n. 214/2025 alteraram os conceitos básicos de sujeição passiva, de contribuintes e responsáveis trazidos pelo art. 121 do CTN, inobstante a produção acadêmica que buscava um maior alinhamento entre o sistema brasileiro e os modelos internacionais de IVA[45], em que o contribuinte do imposto é o consumidor[46].

Dessa forma, a despeito das especificidades trazidas pela Reforma Tributária, as considerações realizadas neste item tomarão como ponto de partida os conceitos de contribuintes e responsáveis cristalizados no CTN, em que o contribuinte é aquele que pratica o fato gerador, enquanto o responsável apresenta vínculo apenas indireto com o fato gerador, devendo dispor de meios de ser ressarcido, já que a capacidade contributiva que se quer alcançar não é sua[47].

Cabe pontuar, ainda, que as primeiras plataformas a ensejarem um estudo mais específico acerca das normas sobre responsabilização foram aquelas viabilizadoras do comércio eletrônico, isto é, da compra e venda de bens, diante da expressiva edição de leis estaduais dispondo, de forma esparsa e assistemática, acerca da responsabilidade de tais plataformas pelo ICMS devido na relação principal[48]. Guardadas as suas particularidades, esse movimento pode ser igualmente identificado em âmbito europeu, em que as regras quanto à responsabilidade de plataformas foram introduzidas a partir do comércio eletrônico[49].

Contudo, no sistema tributário brasileiro ainda em vigor, poucos estudos[50] e apenas algumas decisões judiciais esparsas vêm se dedicando à abordagem de

---

45 LAMENSCH, Marie. *European Value Added in the Digital Era*: a critical analysis and proposals for reform. The Netherlands: IBFD, 2015, p. 12.

46 SCHOUERI, Luís Eduardo; MALPIGHI, Caio Cezar Soares; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. O imposto sobre o consumo e a figura do contribuinte em uma possível alteração de paradigma para a tributação indireta no Brasil: deslocando a incidência da produção para o consumo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 53. São Paulo: IBDT, 2023, p. 433.

47 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 593.

48 BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. *Revista Direito Tributário Atual* v. 45. São Paulo: IBDT, 2020, p. 625-650.

49 PINTO, Alexandre Evaristo; PRZEPIORKA, Michell. Plataformas digitais e sua responsabilidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Tributação internacional e digitalização da economia*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, p. 523-524.

50 PAULA, Daniel Giotti de. AIRBNB: uma comodidade para usuários, mais um desafio na regulação tributária digital para o Brasil. In: DOMINGOS, Francisco Nicolau; PISCITELLI, Tathiane

eventual responsabilidade das plataformas de economia compartilhada nos segmentos de acomodações[51] e transportes de pessoas[52], considerando, ainda, os limites do art. 6º da LC n. 116/2003. As razões para tanto decorrem do quadro descrito nos tópicos anteriores, qual seja, as locações puras intermediadas por aplicativos não são fato gerador de ISS, mas apenas aquelas mistas, e as grandes capitais não vêm cobrando o ISS nas operações envolvendo o transporte privado individual de passageiros, na forma descrita nas emendas ao PLP n. 68/2024 referidas no tópico anterior.

Ademais, sob a perspectiva formal, o art. 146, III, *b*, da CRFB/1988 dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação tributária. De outro lado, as Leis Complementares n. 87/1996 e n. 116/2003 contêm um regramento acerca de responsabilidade tributária, mas sem trazerem disciplina específica para plataformas digitais.

O art. 128 do CTN, por sua vez, estabelece que "sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa", delegando ao legislador ordinário a possibilidade de disciplinar hipóteses de responsabilidade tributária. Diante deste artigo, muito se controverte se este trecho teria ou não sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988[53] ou se deve ser interpretado no sentido de que admite que o legislador ordinário estabeleça outras hipóteses de responsabilidade tributária além daquelas disciplinadas pelo CTN, desde que se trate de casos novos, sem dispor de forma diversa em relação ao quanto já previsto no próprio CTN[54].

Portanto, a celeuma em torno deste art. 128 do CTN, lido de forma conjunta com o art. 146, III, *b*, da CRFB/1988, gera um intenso contencioso acerca de inconstitucionalidades formais de leis ordinárias que versem sobre responsabilidade tributária, com diversos precedentes do STF em torno da matéria, tanto no sentido da inconstitucionalidade formal das leis ordinárias[55] como admitindo que

---

(coord.). *Direito tributário do turismo:* um desafio do século XXI. São Paulo: Marcial Pons, 2021, p. 511; CASTELLO, Melissa Guimarães. *Um novo IVA? Os tributos sobre o consumo e a economia digital*. São Paulo: Noeses, 2021, p. 271-273.

51 TJRJ – Apelação Cível n. 0009610-89.2022.8.19.0042, Rel. Des. Margaret de Olivaes Valle dos Santos, 8ª Câmara de Direito Público, Julgamento 12.12.2024, *DJe* 16.12.2024.

52 TJSP – Remessa Necessária n. 1044046-06.2019.8.26.0224, Rel. Des. Erbetta Filho, 15ª Câmara de Direito Público, Julgamento 27.05.2021, *DJe* 01.06.2021.

53 GAMA, Tácio Lacerda. Mutações no Código Tributário Nacional e os contornos da responsabilidade tributária entre empresas do mesmo grupo econômico. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.); TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão; SANTIAGO, Igor Mauler; FRATTARI, Rafhael; LOBATO, Valter de Souza (org.). *Código Tributário Nacional 50 anos:* estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 587.

54 PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 248.

55 ADI n. 4.845/DF, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, Julgamento 13.02.2020, *DJe*

a lei ordinária possa criar hipótese de responsabilidade, uma vez respeitados os arts. 128, 134 e 135 do CTN[56].

Nesse contexto, a Reforma Tributária trouxe a previsão do art. 156-A, § 3º, da CRFB/1988 c/c o art. 195, § 16, da CRFB/1988, introduzidos pela EC n. 132/2023, admitindo que lei complementar poderá definir como sujeito passivo do IBS/CBS a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação. A despeito de sua amplitude, entende-se que o assento constitucional da responsabilidade tributária e a sua disciplina diretamente pela LC n. 214/2025 fazem com que o cerne das controvérsias desloquem-se de argumentos de ordem formal para questões materiais envolvendo os limites com que terceiros podem vir a ser chamados a colaborar com a Fazenda Pública.

Ademais, a aprovação da LC n. 214/2025 traz uma nova dinâmica de relação com o CTN, que demanda um aprofundamento teórico à parte[57]. No entanto, no que se refere especificamente às plataformas de economia compartilhada, verifica-se que, em alguma medida, o texto afinal aprovado pela LC n. 214/2025 diminuiu as arestas em relação ao modelo de responsabilidade originalmente trazido pelo PLP n. 68/2024, num maior diálogo de fontes entre os textos normativos e contribuindo para que seja possível construir um modelo de responsabilidade de maneira uniforme a nível nacional. É o quanto se passa a discorrer no tópico seguinte.

3.2. Responsabilidade tributária e operações internas: o quadro geral trazido pela LC n. 214/2025 e perspectivas

A responsabilidade de plataformas quanto às operações internas foi disciplinada pelos arts. 22, II, e 23 da LC n. 214/2025, de modo que as plataformas podem vir a ter responsabilidade solidária com os fornecedores, uma vez atendidos os pressupostos destes dispositivos. Trata-se, assim, de modalidade de responsabilidade por transferência, que é aquela em que depois de ter surgido com uma pessoa, a obrigação passa a um terceiro, em virtude de um fato posterior[58], e não de substituição tributária.

Esclareça-se que não se está a discorrer pormenorizadamente sobre cada um dos elementos que denotam controle, nos termos do art. 22, § 1º, II, da LC n. 214/2025, considerando que já estão subentendidos na própria definição adotada para plataformas pelo legislador e foram referidos na introdução. De todo modo,

---

04.03.2020; ADI n. 6.284/GO, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, Sessão virtual de 03.09.2021 a 14.09.2021, *DJe* 24.09.2021.

[56] ADI n. 4.612/SC, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, Sessão virtual de 05.06.2020 a 15.06.2020, *DJe* 17.08.2020.

[57] ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 711.

[58] SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 92-93.

sem que haja controle, tampouco haverá responsabilidade, como veio a ser previsto no art. 22, § 11, da LC n. 214/2025.

Este art. 22, II, da LC n. 214/2025 trouxe, assim, uma regra geral, que indica que, nos casos de fornecedores, como locadores e motoristas, residentes e domiciliados no país, que sejam contribuintes, ainda que não inscritos, e que não registrem a operação em documento fiscal eletrônico, a plataforma terá responsabilidade solidária. Portanto, o dispositivo pressupõe que os três requisitos previstos no art. 22, II, da LC n. 214/2025 estejam conjuntamente presentes, o que indica a necessidade de uma omissão do contribuinte no cumprimento do art. 60 da LC n. 214/2025 para que a plataforma venha a se tornar responsável solidária.

Destaca-se que o art. 22, § 4º, da LC n. 214/2025 previu que o Comitê Gestor e a Secretaria Especial da Receita Federal devem informar à plataforma acerca de quem são os contribuintes, caso os fornecedores não estejam inscritos no cadastro. Este dever de informação é fundamental e parece um avanço em relação ao projeto de lei originalmente encaminhado pelo Poder Executivo, tendo em vista que os prestadores de serviço podem utilizar mais de uma plataforma para disponibilizar as suas atividades, além de poderem executar as suas atividades sem que os requisitos do art. 21 da LC n. 214/2025 estejam presentes, o que dificultaria que a plataforma tivesse meios de saber quem são os efetivos contribuintes. De outro lado, o Poder Público também deve ser informado pelas plataformas quanto aos negócios intermediados, a fim de que disponha dos dados necessários para realizar a fiscalização das atividades desempenhadas.

Cabe observar que no curso do processo legislativo do PLP n. 68/2024, no âmbito do Senado Federal, foram incluídas uma série de hipóteses excludentes da responsabilidade das plataformas, que se aplicam a depender de a plataforma prestar ou não as pertinentes informações às autoridades administrativas, de o fornecedor estar no Brasil ou no exterior, de o processo de pagamento se iniciar ou não pela plataforma, de o documento fiscal haver sido emitido pelo valor da operação e do controle exercido pela plataforma em relação às operações subjacentes, como se infere dos arts. 22, § 6º a 9º e § 11, da LC n. 214/2025.

Em linhas gerais, e a despeito da necessidade de que cada uma das hipóteses excludentes de responsabilidade seja examinada em sede própria, neste particular, o legislador complementar trouxe uma disciplina de responsabilidade que dialoga com aquela do CTN, ao pressupor que a plataforma deve concorrer, por ação ou omissão de sua parte, para o inadimplemento da obrigação tributária, ainda que os requisitos de responsabilização solidária de plataformas não sejam aqueles do art. 134 do CTN.

É o quanto se verifica, exemplificativamente, da regra do art. 22, § 7º, da LC n. 214/2025, que afasta a responsabilidade tributária das plataformas por diferenças de IBS e CBS na hipótese de o processo de pagamento se iniciar pela plataforma e ela prestar às autoridades competentes as informações sobre as operações realizadas (§ 5º) e aquelas que sejam necessárias à segregação do pagamento (§

6º). Esta lógica de cooperação e de diligência também está na base do art. 22, § 8º, da LC n. 214/2025 quando, nos casos em que o pagamento não se iniciar pela plataforma, a responsabilidade fica afastada caso sejam prestadas as informações ao Poder Público e a nota fiscal seja emitida pelo valor da operação.

A despeito de o art. 22, II, da LC n. 214/2025 não representar uma modalidade de responsabilidade objetiva das plataformas e de a versão final da LC n. 214/2025 haver sido aprimorada no curso do processo legislativo do PLP n. 68/2024, parece possível que novos avanços ainda venham a ser implementados em matéria de responsabilidade de plataformas.

Como se destacou na introdução deste trabalho, a Diretiva e o Regulamento de Execução do IVA europeu foram recentemente alterados para, entre outras medidas, disciplinar os segmentos de acomodações e transportes rodoviários de pessoas via plataformas digitais, que são os dois segmentos que estão na origem da economia compartilhada.

Houve, assim, na linha da Diretiva sobre comércio eletrônico e guardadas algumas diferenças em relação àquele segmento, a introdução de regras sobre responsabilidade integral das plataformas, também conhecidas como *full liability regime* ou *deemed supplier regime*, para indicar que a plataforma se torna a fornecedora presumida das operações subjacentes[59].

Embora as regras sobre responsabilidade solidária de plataformas introduzidas no Direito Tributário brasileiro não sejam tão rigorosas como o *deemed supplier regime*, aproximando-se do modelo conhecido como *joint and several liability*[60], que, por sua vez, pode seguir diferentes variações, a produção acadêmica que vem se consolidando à luz da experiência internacional certamente pode contribuir com as reflexões a serem realizadas em âmbito interno. Com efeito, como, na condição de terceiras, as plataformas não manifestam capacidade contributiva, a sua atuação como responsáveis deve ser pautada pelos limites da possibilidade de colaboração[61].

Nesse sentido, no âmbito das mudanças legislativas implementadas pelo *ViDA Package*, à luz de informações incorretas que recebam dos fornecedores e das quais sejam dependentes[62], as plataformas podem vir a não ser consideradas

---

[59] SROKA, Emilia Teresa. *Short-term rental platforms as deemed suppliers in the EU VAT system*. The Netherlands: Wolters Kluwer, 2024, p. 88-89.

[60] Reporta-se ao quanto se escreveu sobre o tema, a propósito dos documentos da OCDE e das diferentes formas de responsabilidade vislumbradas nestes documentos: FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. Plataformas de economia compartilhada e responsabilidade tributária. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Tributação internacional e digitalização da economia*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, p. 687.

[61] PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa*: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 40.

[62] *Art. 9º-D* do Regulamento de Execução (UE) 2025/518 do Conselho Europeu, de 11 de março de 2025.

responsáveis pelo pagamento do IVA, a depender de lastro probatório que venham a produzir. Outras variáveis, como a necessidade de prévia intimação para promover uma situação de regularidade e o porte de uma plataforma também são considerados por documentos internacionais para fins de responsabilização[63]. Dessa forma, esses elementos podem vir a orientar futuros debates quanto à responsabilização de plataformas em âmbito brasileiro, como mecanismos de assegurar tanto a maior facilidade de arrecadação quanto os limites de colaboração das plataformas.

4. Conclusão

Diante das considerações realizadas neste artigo, pode-se concluir que a EC n. 132/2023 e a LC n. 214/2025 endereçaram, parcialmente, as questões concernentes à incidência tributária quanto às materialidades de acomodações e transportes de pessoas intermediadas por plataformas digitais no âmbito interno.

Nesse sentido, no que concerne ao setor de locações de curta temporada, o art. 253 da LC n. 214/2025 estendeu o regime de hotelaria às locações realizadas por contribuinte sujeito ao regime regular do IBS e da CBS, com período não superior a 90 (noventa) dias ininterruptos. Como se destacou, o dispositivo parece haver se referido tanto aos contribuintes previstos no art. 21 da LC n. 214/2025 como às pessoas físicas disciplinadas no art. 251, §§ 1º e 2º, da LC n. 214/2025.

Sem prejuízo da possibilidade de maior aprimoramento ao texto legal, o art. 253 da LC n. 214/2025 pode contribuir por mitigar as distorções atualmente existentes em matéria de tributação de hospedagens e contratos de locação puros, em que aquela materialidade enseja a incidência de ISS e esta última não, de modo que representa uma ruptura em relação ao cenário vigente. Ademais, uma tal previsão legal encontra-se em conformidade com padrões que vêm sendo adotados em outros ordenamentos jurídicos, como o europeu.

No que se refere ao transporte privado individual de passageiros intermediado por plataformas digitais, o art. 26, § 10, da LC n. 214/2025 trouxe uma regra especial para fins de enquadramento dos motoristas como nanoempreendedores, isto é, como não contribuintes de IBS e CBS. Dessa forma, em regra, e salvo se houver a opção pelo regime de IBS/CBS, os serviços de transporte feitos por motoristas que realizam o transporte privado individual de passageiros não ensejará a incidência tributária.

A regra representa, em parte, uma ruptura em relação ao sistema tributário vigente, uma vez que não foi estendida aos taxistas, que desempenham o transporte público individual de passageiros, sendo um possível fator de fragilização

[63] OCDE. Organization for Economic Co-operation and Development. The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration. Paris: OECD, 2021, p. 77.

do princípio da neutralidade, na sua dimensão horizontal. Com efeito, no regime tributário em vigor, em princípio, à luz do art. 155, II, da CRFB/1988 e salvo legislações específicas dos entes federativos, tanto o transporte público individual como o transporte privado de passageiros sujeitam-se às regras concernentes ao ISS e ao ICMS-Transportes.

Diante dos esclarecimentos quanto à incidência tributária, infere-se que as plataformas que promovem o serviço de intermediação de acomodações, notadamente de locações de curto prazo, poderão vir a se tornar responsáveis tributárias pelo IBS acaso seja devido, na forma do art. 22, II, da LC n. 214/2025 e das excludentes de responsabilidade disciplinadas pelo art. 22, §§ 6º a 9º e § 11, LC n. 214/2025. Trata-se, assim, de uma responsabilidade por transferência, e não de substituição tributária

Com efeito, diante da previsão contida no art. 156-A, § 3º, da CRFB/1988 c/c o art. 195, § 16, da CRFB/1988, as discussões acerca da responsabilidade tributária tendem a se deslocar do campo das inconstitucionalidades formais, para o campo dos limites e das possibilidades de as plataformas colaborarem com o Poder Público.

Já no que se refere às plataformas de transporte privado individual de passageiros, a sua responsabilidade tende a ficar limitada ao dever de prestar informações, diante da regra inserta no art. 26, § 10, da LC n. 214/2025. Caso os motoristas optem pelo regime do IBS/CBS, estendem-se as observações realizadas a propósito das plataformas que realizam a intermediação de locações de curto prazo.

Por fim, a despeito de a LC n. 214/2025 já contemplar uma série de excludentes de responsabilidade de plataformas, que foram introduzidas no curso do processo legislativo, os documentos internacionais específicos acerca da economia compartilhada trazem outras hipóteses de mitigação de responsabilidade, calcada em elementos como o porte de uma plataforma.

Dessa forma, diante do exposto, a LC n. 214/2015 ainda carece de maior aperfeiçoamento, tanto no que concerne à incidência como no que se refere à responsabilidade tributária, a despeito dos avanços verificados no curso do processo legislativo e aqui sintetizados.

5. Bibliografia

ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 701-730.

BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. *Revista Direito Tributário Atual* v. 45. São Paulo: IBDT, 2020, p. 625-650.

BERETTA, Giorgio. *European VAT and the sharing economy*. The Netherlands: Wolters Kluwer, 2019. Edição Kindle.

BERETTA, Giorgio. VAT persons in the sharing economy: the taxable, the non-taxable, and the in-between – Part I, 2022. Disponível em: https://kluwerta-

xblog.com/2022/11/17/vat-persons-in-the-sharing-economy-the-taxable-the-non-taxable-and-the-in-between-part-i/. Acesso em: 12 abr. 2025.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Comissão Especial destinada a proferir parecer ao PLP n. 68, de 2024, do Poder Executivo. Parecer de Plenário. PLP n. 68, de 2024. 2024. 515p. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2452766&filename=Tramitacao-PLP%2068/2024. Acesso em: 12 abr. 2025.

CASTELLO, Melissa Guimarães. *Um novo IVA? Os tributos sobre o consumo e a economia digital*. São Paulo: Noeses, 2021.

DAI, Yue "Daisy". Taxing the sharing economy and digital platforms. *Tax Notes International* v. 95, n. 6, 2019, p. 511-517.

EUROPEAN COMMISSION. Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age. Brussels, 2022.

EUROPEAN COMMISSION. VAT in the Digital Age – Final Report. Volume 2: The VAT treatment of the platform economy. 2022.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O conflito de competência entre o ICMS e o ISS*: um estudo de casos na Era da Internet. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. Plataformas de economia compartilhada e responsabilidade tributária. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Tributação internacional e digitalização da economia*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, p. 674-697.

GAMA, Tácio Lacerda. Mutações no Código Tributário Nacional e os contornos da responsabilidade tributária entre empresas do mesmo grupo econômico. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.); TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão; SANTIAGO, Igor Mauler; FRATTARI, Rafhael; LOBATO, Valter de Souza (org.). *Código Tributário Nacional 50 anos:* estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 573-593.

GOMES, Orlando. *Contratos*. 28 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

LAMENSCH, Marie. *European Value Added in the Digital Era*: a critical analysis and proposals for reform. The Netherlands: IBFD, 2015.

LAMENSCH, Marie. The scope of the EU VAT system: traditional & digital economy related questions. In: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; RUST, Alexander; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus; PILLET, Patrice (ed.). *CJEU* – Recent Developments in Value Added Tax 2017. Viena: Linde Verlag, 2018, p. 105-131.

MILLAR, Rebecca. GST and the sharing economy in Australia and New Zealand. In: KOFLER, Georg *et al*. (ed.). *CJEU* – Recent Developments in Value Added Tax 2022. Viena: Linde Verlag, 2023, p. 140-175.

MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

OECD. Organization for Economic Co-operation and Development. Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy. Paris: OECD, 2020.

OECD. Organization for Economic Co-operation and Development. Model Reporting Rules for Digital Platforms: International Exchange Framework and Optional Module for Sale of Goods. Paris: OECD, 2021.

OECD. Organization for Economic Co-operation and Development. The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration. Paris: OECD, 2021.

OECD. Organization for Economic Co-operation and Development. The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales. Paris, 2019.

OEI, Shu-Yi; RING, Diane. Can sharing be taxed? *Washington University Law Review* v. 93, issue 4, 2016, p. 989-1069.

PAULA, Daniel Giotti de. AIRBNB: uma comodidade para usuários, mais um desafio na regulação tributária digital para o Brasil. In: DOMINGOS, Francisco Nicolau; PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Direito tributário do turismo:* um desafio do século XXI. São Paulo: Marcial Pons, 2021, p. 489-514.

PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa*: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PINTO, Alexandre Evaristo; PRZEPIORKA, Michell. Plataformas digitais e sua responsabilidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Tributação internacional e digitalização da economia*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, p. 514-546.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação da economia compartilhada: caso das plataformas digitais de transporte e hospedagem sob a perspectiva do ISS. In: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coord.). *Tributação da economia digital*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2020, p. 447-460.

ROCHA, Sergio André. IBS/CBS sobre locação de temporada por pessoas físicas. *Consultor Jurídico*. São Paulo, 2025. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-fev-10/ibs-cbs-sobre-locacao-por-temporada-por-pessoas-fisicas/. Acesso em: 12 abr. 2025.

ROSENBLATT, Paulo. Turismo sustentável e tributação indutora nos aplicativos e plataformas virtuais de aluguel de imóveis de curta duração. In: DOMINGOS, Francisco Nicolau; PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Direito tributário do turismo:* um desafio do século XXI. São Paulo: Marcial Pons, 2021, p. 515-531.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MALPIGHI, Caio Cezar Soares; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. O imposto sobre o consumo e a figura do contribuinte em uma possível alteração de paradigma para a tributação indireta no Brasil: deslocando a incidência da produção

para o consumo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 53. São Paulo: IBDT, 2023, p. 415-451.

SENADO FEDERAL. Parecer (SF) n. 108, de 2024. Da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania sobre o PLP n. 68, de 2024, que institui o imposto sobre bens e serviços (IBS), a contribuição sobre bens e serviços (CBS) e o imposto seletivo (IS); e dá outras providências. 2024. 1480p. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9870430&ts=1741982682497&disposition=inline. Acesso em: 12 abr. 2025.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Consistência decisória dos Tribunais Superiores e a questão da tributação aplicável aos casos de segregação contratual. Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual, 7, 2021, São Paulo. *Anais do VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 549-570.

SOUSA, Rubens Gomes de. Os impostos sobre o valor acrescido no sistema tributário. *Revista de Direito Administrativo* n. 110. Rio de Janeiro, out./dez. 1972, p. 17-26.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SROKA, Emilia Teresa. *Short-term rental platforms as deemed suppliers in the EU VAT system*. The Netherlands: Wolters Kluwer, 2024.

SUNDARARAJAN, Arun. *Economia compartilhada:* o fim do emprego e a ascensão do capitalismo de multidão. Tradução de André Botelho. São Paulo: Senac, 2018.

VERAS, Paulo. *Unicórnio verde-amarelo:* Como a 99 se tornou uma *start-up* de um bilhão de dólares. São Paulo: Portfolio-Penguin, 2020.

PATROCINADORES

Diamante

MATTOS FILHO

itaú

P·M·R&G e S
Pieroti • Miguel • Rostagno & Guimarães e Souza
ADVOGADOS ASSOCIADOS

PINHEIRO NETO
ADVOGADOS

Ouro

Machado Meyer

pwc

Prata

DIAS DE SOUZA
ADVOGADOS ASSOCIADOS

MANEIRA
ADVOGADOS

TAUIL | CHEQUER
MAYER | BROWN

Tozzini Freire.
ADVOGADOS

ULHÔA CANTO
ADVOGADOS

Bronze

BCA
BARROS CARVALHO ADVOGADOS

BDE
BRIGAGÃO DUQUE-ESTRADA
ADVOGADOS

BMA
ADVOGADOS

ADVOCACIA KRAKOWIAK

lavez coutinho

Sacha Calmon Misabel Derzi
ADVOGADOS

silveiro advogados

SOUTO CORREA
ADVOGADOS

Trench Rossi Watanabe.

ISBN 978-85-93713-35-4
9 788593 713354