CRISTINA REZENDE ELIEZER
CÁSSIUS GUIMARÃES CHAI
DIEGO GUIMARÃES RIBEIRO
VITOR HUGO SOUZA MORAES
ORGANIZADORES

ESTUDOS CONTEMPORÂNEOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

COLEÇÃO
PENSAMENTO JURÍDICO - VOLUME 10

AUTORES

Alessandra Lins - Antônio Carlos de Marque Junior - Carlos Lima da Silva - Cássius Guimarães Chai
Daniel Ribeiro Petrocelli - Derlise Marchiori - Diego Guimarães Ribeiro -
Douglas Marques da Silva - Elson Fonseca - Franklin Crasto Albuquerque - Gercino Caetano Cintra Neto
Grasiele de Carvalho Ribeiro Deon - Gustavo Henrique Sousa Silva - Hamilton Brasil Feitosa Júnior
Henrique Avelino Lana - Igor Nascimento de Souza - João Pavão Neto - Jorge Vinícius Salatino de Souza
José Carlos Bezerra Lima - José Henrique Righi Rodrigues - José Roberto Ozório
Juliana Costa Ferreira Righi Rodrigues - Leonardo José Vulpe da Silva
Liliane Maria Barbosa - Lisandra Christian de Abreu - Lorena Marques de Souza Lima - Lucas Vinicios Cruz
Lucas Vinícius Dornelas Martins Guerra - Luciano José da Silva - Ludmilla Nascimento Correia Macedo
Luis Miguel Barudi de Matos - Marcos Eustáquio Soares - Maria Eduarda Galvão Corrêa
Maria Eduarda Sales de Santana - Maria Luíza Rosa de Paiva - Mariana Rodrigues Barbosa
Mayara Sanchez Cimatti - Milton Fontes - Osvaldo Santos de Carvalho - Patrícia de Jesus Petrus Pereira
Paula Vieira Teles - Pedro Henrique Roque Lima - Pedro Henrique Siqueira de Moraes
Raquel Casonatto - Raquel Pereira Oliveira - Rodrigo Passos Jarussi - Rodrigo Santos de Carvalho
Rodrigo Teodoro Pereira - Tagid Lage Nogueira - Tiago Augusto Pereira de Oliveira
Valdomiro Aparecido Luqueta - Valdomiro Luqueta - Vitor Hugo Souza Moraes

EDITORA METRICS

Cristina Rezende Eliezer
Cássius Guimarães Chai
Diego Guimarães Ribeiro
Vitor Hugo Souza Moraes
(Organizadores)

ESTUDOS CONTEMPORÂNEOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Pensamento Jurídico

Volume 10

Editora Metrics
Santo Ângelo – Brasil
2026

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons
https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0

Editor-gerente: Fábio César Junges
Capa: Editora Metrics
Revisão: Os autores

CATALOGAÇÃO NA FONTE

E82 Estudos contemporâneos de direito tributário e financeiro [recurso eletrônico] / organizadores: Cristina Rezende Eliezer ... [et al.]. - Santo Ângelo : Metrics, 2026.
640 p. - (Coleção Pensamento Jurídico; 10)

ISBN 978-65-5397-341-1
DOI 10.46550/978-65-5397-341-1

1. Direito empresarial - Brasil. I. Eliezer, Cristina Rezende (org.).

CDU: 347(81)

Responsável pela catalogação: Fernanda Ribeiro Paz - CRB 10/ 1720

Rua Antunes Ribas, 2045, Centro, Santo Ângelo, CEP 98801-630

E-mail: editora.metrics@gmail.com

https://editorametrics.com.br

Conselho Editorial

Dra. Berenice Beatriz Rossner Wbatuba	URI, Santo Ângelo, RS, Brasil
Dra. Cláudia Taís Siqueira Cagliari	ATITUS Educação, Passo Fundo, RS, Brasil
Dra. Cristina Rezende Eliezer	PUC Minas, Belo Horizonte, MG, Brasil
Dr. Douglas Verbicaro Soares	UFRR, Boa Vista, RR, Brasil
Dr. Eder John Scheid	UZH, Zurique, Suíça
Dr. Fernando de Oliveira Leão	IFBA, Santo Antônio de Jesus, BA, Brasil
Dr. Glaucio Bezerra Brandão	UFRN, Natal, RN, Brasil
Dr. Gonzalo Salerno	UNCA, Catamarca, Argentina
Dra. Helena Maria Ferreira	UFLA, Lavras, MG, Brasil
Dr. Henrique A. Rodrigues de Paula Lana	UNA, Belo Horizonte, MG, Brasil
Dr. Jenerton Arlan Schütz	UNIJUÍ, Ijuí, RS, Brasil
Dr. Jorge Luis Ordelin Font	CIESS, Cidade do México, México
Dr. Luiz Augusto Passos	UFMT, Cuiabá, MT, Brasil
Dr. Manuel Becerra Ramirez	UNAM, Cidade do México, México
Dr. Marcio Doro	USJT, São Paulo, SP, Brasil
Dr. Marcio Flávio Ruaro	IFPR, Palmas, PR, Brasil
Dr. Marco Antônio Franco do Amaral	IFTM, Ituiutaba, MG, Brasil
Dra. Marta Carolina Gimenez Pereira	UFBA, Salvador, BA, Brasil
Dra. Mércia Cardoso de Souza	ESEMEC, Fortaleza, CE, Brasil
Dr. Milton César Gerhardt	URI, Santo Ângelo, RS, Brasil
Dr. Muriel Figueredo Franco	UZH, Zurique, Suíça
Dr. Ramon de Freitas Santos	IFTO, Araguaína, TO, Brasil
Dr. Rafael J. Pérez Miranda	UAM, Cidade do México, México
Dr. Regilson Maciel Borges	UFLA, Lavras, MG, Brasil
Dr. Ricardo Luis dos Santos	IFRS, Vacaria, RS, Brasil
Dr. Rivetla Edipo Araujo Cruz	UFPA, Belém, PA, Brasil
Dra. Rosângela Angelin	URI, Santo Ângelo, RS, Brasil
Dra. Salete Oro Boff	ATITUS Educação, Passo Fundo, RS, Brasil
Dra. Vanessa Rocha Ferreira	CESUPA, Belém, PA, Brasil
Dr. Vantoir Roberto Brancher	IFFAR, Santa Maria, RS, Brasil
Dra. Waldimeiry Corrêa da Silva	ULOYOLA, Sevilha, Espanha

Este livro foi avaliado e aprovado por pareceristas *ad hoc.*

SUMÁRIO

PREFÁCIO 15
Henrique Avelino Lana

APRESENTAÇÃO 19
Lucas Vinícius Dornelas Martins Guerra

Capítulo 1 - O AUTO DE INFRAÇÃO COMO ATO-NORMA E O CONJUNTO PROBATÓRIO NOS PLANOS DA EXISTÊNCIA, VALIDADE E EFICÁCIA 23
José Carlos Bezerra Lima

Capítulo 2 - A COTITULARIDADE FISCALIZATÓRIA NO IBS E O FATO GERADOR MULTIDESTINATÁRIO: UMA LACUNA ESTRUTURAL DO ART. 4º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 227/2026 39
João Pavão Neto

Capítulo 3 - A FRAGILIDADE DAS PRESUNÇÕES DA DÍVIDA ATIVA E A INCONSTITUCIONALIDADE DAS SANÇÕES POLÍTICAS: UM ESTUDO SOBRE O PROTESTO DE CDA NULA NO PROCESSO DO TRF DA 6ª REGIÃO nº 0003834-03.2011.4.01.3802 51
Lisandra Christian de Abreu

Capítulo 4 - MODULAÇÃO DE EFEITOS E *PROSPECTIVE OVERRULING* EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: ENTRE A PROTEÇÃO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA E O RISCO DA INCONSTITUCIONALIDADE ÚTIL 63
Derlise Marchiori
Rodrigo Passos Jarussi

Capítulo 5 - O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E CONFLITOS FEDERATIVOS RELACIONADOS AO IBS/CBS 83
Rodrigo Santos de Carvalho

Capítulo 6 - O CREDOR TRIBUTÁRIO INVOLUNTÁRIO: O TEMA 1.262 DO STF E O ESVAZIAMENTO DO MANDADO DE SEGURANÇA NO INDÉBITO PRECEDIDO DE INDEFERIMENTO ADMINISTRATIVO 97
Rodrigo Passos Jarussi
Diego Guimarães Ribeiro
Mayara Sanchez Cimatti
Derlise Marchiori

Capítulo 7 - A REFORMA TRIBUTÁRIA NA PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL E DA INCLUSÃO SOCIAL: DO CONSTITUCIONALISMO SOCIAL AO CONSTITUCIONALISMO DE AUSTERIDADE 125
José Henrique Righi Rodrigues
Juliana Costa Ferreira Righi Rodrigues

Capítulo 8 - A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: EFEITOS DA DECLARAÇÃO SUPERVENIENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA INSTITUIDORA DO TRIBUTO TRANSACIONADO..... 145
Jorge Vinícius Salatino de Souza
Marcos Eustáquio Soares

Capítulo 9 - A LINGUAGEM COMO CONSTRUTORA DA REALIDADE JURÍDICA DA PROVA NO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA 159
Igor Nascimento de Souza
José Carlos Bezerra Lima

Capítulo 10 - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA: NORMA DE ESTRUTURA, FUNÇÃO FISCAL E OS LIMITES DA DELEGAÇÃO NO MODELO DO IBS 173
Gercino Caetano Cintra Neto

Capítulo 11 - A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA TRIBUTÁRIA À LUZ DOS TEMAS 881 E 885 DO STF: OS LIMITES CONSTITUCIONAIS ENTRE SEGURANÇA JURÍDICA, PRECEDENTES E MODULAÇÃO DE EFEITOS 185
Carlos Lima da Silva

Capítulo 12 - PLATAFORMAS DIGITAIS NO IBS E NA CBS: ENTRE INTERMEDIAÇÃO ECONÔMICA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA 205
Luciano José da Silva

Capítulo 13 - A ADESÃO ÀS COOPERATIVAS COMO ESTRATÉGIA DE ADAPTAÇÃO DOS PRODUTORES RURAIS À REFORMA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE JURÍDICO-TRIBUTÁRIA 217
Lisandra Christian de Abreu

Capítulo 14 - A DESCONEXÃO ENTRE A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO INSS SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS E A PROPOSTA DE REDUÇÃO DA JORNADA DE TRABALHO 6x1 COM A MANUTENÇÃO INTEGRAL DO SALÁRIO: UMA ANÁLISE DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL SOB A ÓTICA DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO 227
Milton Fontes

Capítulo 15 - *CASHBACK* TRIBUTÁRIO: MEDIDA DE PROTEÇÃO SOCIAL DOS GRUPOS VULNERÁVEIS? 239
Antônio Carlos de Marque Junior
José Roberto Ozório

Capítulo 16 - A REFORMA TRIBUTÁRIA, O IMPOSTO SELETIVO E SEUS IMPACTOS NO SETOR AMBIENTAL 253
Lorena Marques de Souza Lima
Paula Vieira Teles

Capítulo 17 - SPLIT PAYMENT, RASTREABILIDADE FINANCEIRA E COMPLIANCE TRIBUTÁRIO NA CADEIA REGULADA DE ENTORPECENTES 267
Gustavo Henrique Sousa Silva
Liliane Maria Barbosa

Capítulo 18 - A TRIBUTAÇÃO DO DESÁGIO HOMOLOGADO NA RECUPERAÇÃO JUDICIAL: O MOMENTO DO FATO GERADOR DO IRPJ E DA CSLL À LUZ DA SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 74/2025 283
Maria Eduarda Sales de Santana
Douglas Marques da Silva

Capítulo 19 - A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO IBS E DA CBS E A CONFISSÃO DE DÍVIDA NA LC 214/2025: A NOTA FISCAL ELETRÔNICA (NF-e) E A AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO NA APURAÇÃO ASSISTIDA 297
Grasiele de Carvalho Ribeiro Deon

Capítulo 20 - A "NATUREZA JURÍDICA" DO ART. 149-B DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: UMA RECONSTRUÇÃO HERMENÊUTICA À LUZ DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO 313
Jorge Vinícius Salatino de Souza
Marcos Eustáquio Soares

Capítulo 21 - CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA E ESPONTANEIDADE ENTRE O MONITORAMENTO E A SANÇÃO NA ADAPTAÇÃO ASSISTIDA DO IBS E DA CBS EM 2026 329
Pedro Henrique Roque Lima
Cássius Guimarães Chai

Capítulo 22 - A CONSTRIÇÃO DE ATIVOS FINANCEIROS ANTES DA CITAÇÃO NA EXECUÇÃO FISCAL: ENTRE A EFETIVIDADE DA COBRANÇA E O ESVAZIAMENTO DO CONTRADITÓRIO 343
Ludmilla Nascimento Correia Macedo
Mariana Rodrigues Barbosa
Elson Fonseca

Capítulo 23 - DIREITO TRIBUTÁRIO DO INIMIGO: A NÃO EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO PARA O DEVEDOR CONTUMAZ 355
Maria Luíza Rosa de Paiva

Capítulo 24 - O ALCANCE DO TEMA 1.262/STF SOBRE O PEDIDO DECLARATÓRIO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM MANDADO DE SEGURANÇA 373
Alessandra Lins
Franklin Crasto Albuquerque

Capítulo 25 - A QUE VEM A ARBITRAGEM ESPECIAL TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA? 387
Pedro Henrique Siqueira de Moraes

Capítulo 26 - ENTRE A UNIÃO, OS ESTADOS E OS MUNICÍPIOS: A REFORMA TRIBUTÁRIA COMO RECONSTRUÇÃO DO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO CONTEMPORÂNEO? 399
Diego Guimarães Ribeiro
Osvaldo Santos de Carvalho
Mayara Sanchez Cimatti
Rodrigo Passos Jarussi

Capítulo 27 - A REFORMA TRIBUTÁRIA E O MERCADO IMOBILIÁRIO: NEUTRALIDADE FISCAL, SEGURANÇA JURÍDICA E FORMAÇÃO DO PREÇO DOS IMÓVEIS 431
Daniel Ribeiro Petrocelli

Capítulo 28 - A MODULAÇÃO DOS EFEITOS EM JULGAMENTOS DE TEMAS TRIBUTÁRIOS 449
Valdomiro Aparecido Luqueta
Tiago Augusto Pereira de Oliveira

Capítulo 29 - O IMPOSTO SELETIVO SOBRE OPERAÇÕES COM A ZONA FRANCA DE MANAUS E A IMUNIDADE SOBRE EXPORTAÇÕES 463
Hamilton Brasil Feitosa Júnior

Capítulo 30 - FUNDO DE COMPENSAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIRO-FISCAIS: E POSSÍVEIS IMPACTOS NA ECONOMIA DOS ESTADOS 473
Patrícia de Jesus Petrus Pereira

Capítulo 31 - A IMPOSITIVIDADE DAS EMENDAS PARLAMENTARES EM FACE DA CLÁUSULA PÉTREA DA SEPARAÇÃO DE PODERES: UMA ANÁLISE DOS LIMITES CONSTITUCIONAIS À EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA EMERGENTES NAS ADIS 7688, 7695, 7697 E 7995..... 485
Maria Eduarda Galvão Corrêa
Cássius Guimarães Chai

Capítulo 32 - A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS E DIVIDENDOS REMETIDOS AO EXTERIOR PELA LEI Nº 15.270/2025 E OS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO: COMPATIBILIDADE FORMAL E DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÔMICA REMANESCENTE..... 499
Tagid Lage Nogueira

Capítulo 33 - A LEGITIMIDADE ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA PARA REQUERER A FALÊNCIA: NOVOS PARADIGMAS À LUZ DA LEI 14.112/2020 E RESP 2.196.073/SE 511
Raquel Casonatto

Capítulo 34 - A TARIFAÇÃO DO OURO NA EXPORTAÇÃO BRASILEIRA E A PROBLEMÁTICA DA BAIXA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA..... 527
Raquel Pereira Oliveira
Vitor Hugo Souza Moraes

Capítulo 35 - A INCIDÊNCIA/APLICAÇÃO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA COMO ÚLTIMO ATO DE FALA DO CICLO DE POSITIVAÇÃO DA NORMA INSTITUIDORA DE TRIBUTOS..... 539
Valdomiro Aparecido Luqueta
Diego Guimarães Ribeiro
Rodrigo Passos Jarussi
Mayara Sanchez Cimatti

Capítulo 36 - SOLIDARIEDADE SOCIAL, JUSTIÇA FISCAL E FINANCIAMENTO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR PÚBLICA: LIMITES E POSSIBILIDADES À LUZ DO DIREITO FINANCEIRO 565
Luis Miguel Barudi de Matos

Capítulo 37 - A SUCESSÃO TRIBUTÁRIA NA ALIENAÇÃO CONCURSAL DE UNIDADES PRODUTIVAS ISOLADAS: A CONSTRUÇÃO DA NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA E OS LIMITES DA RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE 577
Diego Guimarães Ribeiro
Cássius Guimarães Chai
Leonardo José Vulpe da Silva

Capítulo 38 - HOMOLOGAÇÃO TÁCITA, DECADÊNCIA E TEMPO JURÍDICO: ATO, PROCEDIMENTO OU FATO JURÍDICO DECADENCIAL NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL 601
Rodrigo Teodoro Pereira

Capítulo 39 - O CRITÉRIO ESPACIAL DO IBS NA REFORMA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE À LUZ DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA 613
Mayara Sanchez Cimatti
Diego Guimarães Ribeiro
Rodrigo Passos Jarussi
Valdomiro Aparecido Luqueta

POSFÁCIO 637
Lucas Vinicios Cruz

SOBRE OS ORGANIZADORES 639

PREFÁCIO

Recebi com grande satisfação o convite para prefaciar a obra *Estudos contemporâneos de Direito Tributário e Financeiro,* integrante da *Coleção Pensamento Jurídico – volume 10*. A incumbência, além de honrosa, proporciona a oportunidade de apresentar ao público um conjunto de estudos que se volta a questões atuais e relevantes para a compreensão das transformações experimentadas pelo sistema tributário brasileiro.

O Direito Tributário e o Direito Financeiro ocupam posição central na organização do Estado e na estruturação das relações econômicas e sociais. Por meio deles são estabelecidas as bases normativas da arrecadação, do financiamento das atividades públicas e da proteção jurídica dos contribuintes. Não se trata, portanto, de campos restritos à técnica fiscal, mas de áreas que mantêm permanente interlocução com o Direito Constitucional, o Direito Administrativo, o Direito Processual, a atividade empresarial, a tecnologia e a própria concretização dos direitos fundamentais.

Essa relevância torna-se ainda mais evidente no atual contexto de implementação da reforma tributária. A instituição de novos tributos, a reorganização das competências federativas e a regulamentação do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS e da Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS inauguram um período de transição que exige atenção da comunidade jurídica. As mudanças possuem considerável complexidade e podem produzir repercussões sobre a Administração Pública, os contribuintes, as empresas, as plataformas digitais, os produtores rurais e os diferentes setores da economia.

A presente obra insere-se precisamente nesse ambiente de transformação. Os estudos nela reunidos não se limitam à exposição abstrata de normas jurídicas, mas procuram identificar problemas concretos, controvérsias interpretativas e possíveis repercussões institucionais decorrentes das alterações legislativas e jurisprudenciais mais recentes. Essa perspectiva revela-se especialmente valiosa em um momento no qual novas categorias normativas precisam ser compreendidas em diálogo com institutos tradicionais do sistema tributário.

Um dos méritos do livro está na formação de seus autores. Além da dedicação acadêmica, eles possuem conhecimento prático adquirido

no exercício de suas respectivas atividades profissionais. Essa conjugação permite que as reflexões teóricas sejam acompanhadas da percepção dos problemas que surgem na atuação cotidiana da Administração Tributária, da advocacia, das empresas, do Poder Judiciário e dos demais espaços institucionais relacionados à aplicação do Direito. A experiência profissional, quando associada ao rigor da pesquisa, contribui para aproximar a construção dogmática da realidade sobre a qual as normas incidem.

Os capítulos percorrem diferentes dimensões do Direito Tributário contemporâneo. São examinados o auto de infração enquanto ato introdutor de normas individuais e concretas, a formação do conjunto probatório e os planos de existência, validade e eficácia do lançamento tributário. Também se encontram presentes reflexões sobre a linguagem, a construção do fato jurídico, a prova no procedimento fiscalizatório e a natureza jurídica de dispositivos constitucionais introduzidos pela reforma, inclusive sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico.

A fiscalização tributária recebe particular atenção. A obra aborda a distribuição das atribuições fiscalizatórias no âmbito do IBS, a cotitularidade entre as administrações tributárias e as dificuldades relacionadas às operações que envolvem diferentes destinos. Também são examinados o emprego da inteligência artificial, o cruzamento automatizado de dados e os limites jurídicos da chamada fiscalização algorítmica, especialmente diante das garantias do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, da motivação e da necessária supervisão humana.

Outros estudos tratam das presunções relacionadas à dívida ativa, do protesto de certidões, das sanções políticas e dos limites constitucionais ao exercício da atividade de cobrança pelo Estado. A segurança jurídica também ocupa lugar de destaque, particularmente nas discussões sobre a coisa julgada tributária, os precedentes vinculantes, os Temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal e a modulação dos efeitos das decisões proferidas em matéria tributária.

A reforma tributária é igualmente analisada a partir de seus possíveis reflexos econômicos e sociais. A justiça fiscal, a inclusão social e as tensões entre o constitucionalismo social e as políticas de austeridade integram esse panorama. A obra também examina a responsabilidade tributária das plataformas digitais no regime do IBS e da CBS, a adaptação dos produtores rurais por meio das cooperativas agrícolas, a transferência de créditos tributários, os efeitos sobre o agronegócio e as relações entre

a tributação sobre a folha de salários e as propostas de modificação da jornada de trabalho.

Completa esse quadro o estudo da transação tributária diante de eventual declaração superveniente de inconstitucionalidade da norma instituidora da exação. A análise envolve temas como confissão, renúncia, sentença homologatória, coisa julgada, parcelas pendentes e valores anteriormente pagos. Trata-se de assunto que demonstra como alterações jurisprudenciais e legislativas podem repercutir sobre relações jurídicas já constituídas, exigindo reflexão cuidadosa acerca da legalidade, da estabilidade e da proteção da confiança.

A diversidade desses temas evidencia a amplitude da obra e a multiplicidade de desafios que acompanham a transformação do sistema tributário nacional. Em um cenário de transição, respostas aparentemente simples podem ocultar problemas relacionados à competência, à fiscalização, à prova, à responsabilidade, à segurança jurídica e à implementação administrativa. A reforma tributária, justamente por envolver mudanças de certo modo complexas, enseja reflexões que não se esgotam na leitura isolada dos novos dispositivos, exigindo acompanhamento doutrinário, profissional e jurisprudencial permanente.

É, portanto, uma honra apresentar *Estudos contemporâneos de Direito Tributário e Financeiro* aos leitores. A obra contribui para o debate acadêmico e profissional ao reunir diferentes perspectivas sobre temas que já ocupam, e certamente continuarão a ocupar, posição relevante na agenda jurídica brasileira. Agradeço sinceramente pelo convite e parabenizo todos os envolvidos pela iniciativa.

Desejo a todos os leitores uma excelente e proveitosa leitura.

Henrique Avelino Lana

Advogado. Doutor em Direito.

Sócio do escritório MPAL - Moreira do Patrocinio & Avelino Lana Advogados.

APRESENTAÇÃO

Vivemos um desses raros momentos da história institucional brasileira em que as categorias fundamentais do Direito Tributário e do Direito Financeiro deixam de ser apenas objeto de refinamento dogmático para se tornarem o epicentro de uma profunda reconstrução da ordem jurídica e econômica nacional. Não se trata de uma mera reforma incremental, nem de um ajuste setorial de alíquotas; estamos diante de uma verdadeira refundação do modelo de tributação sobre o consumo e da própria dinâmica federativa que moldou a República de 1988.

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, seguida pela densa e desafiadora regulamentação introduzida pela Lei Complementar nº 214/2025 e pela Lei Complementar nº 227/2026, inaugurou um ciclo em que as velhas certezas convivem, em tensão dialética, com novos conceitos estruturantes: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), o Comitê Gestor, a não cumulatividade plena e a busca obsessiva pela neutralidade fiscal e pela simplificação.

Contudo, nenhum sistema tributário se reinventa por decreto sem carregar consigo o peso das suas matrizes teóricas, as disputas em torno do devido processo legal e as fricções inevitáveis entre o poder fiscalizatório do Estado e as garantias fundamentais do contribuinte. A transição em curso não apaga o passado: ela o redimensiona.

É sob a consciência dessa encruzilhada histórica que tenho a honra de apresentar o Volume 10 da Coleção Pensamento Jurídico, intitulado "Estudos Contemporâneos de Direito Tributário e Financeiro". Esta obra coletiva nasce do inconformismo intelectual e do compromisso de um corpo seleto de juristas que se recusaram a observar a transformação como meros espectadores. Ao longo de seus capítulos, os autores não apenas mapeiam a anatomia da nova legislação, mas perscrutam criticamente os fundamentos da linguagem normativa, a prova no processo administrativo fiscal, a estabilidade das decisões judiciais e os impactos concretos das novas regras sobre setores vitais do país — do agronegócio à economia digital.

Este livro não se propõe a ser um manual de respostas prontas para um sistema que ainda está sendo forjado nas mesas de redação, nos tribunais e nos comitês administrativos. Ele se coloca, com rigor e coragem,

como uma bússola interpretativa para enfrentar os dilemas que definirão a segurança jurídica e a justiça fiscal brasileira nas próximas décadas.

A densidade teórica deste volume revela-se logo nos estudos que revisitam os alicerces do Direito Tributário e a teoria geral do processo. A obra inicia seu percurso demonstrando que a aplicação da norma tributária não é uma operação mecânica de subsunção, mas uma construção de sentido mediada pela linguagem jurídica.

Ao examinar o auto de infração como ato-norma e o conjunto probatório nos planos da existência, validade e eficácia, a obra resgata a lição indispensável de que a realidade jurídica do fato tributário não preexiste ao seu relato documental; ela é constituída pela prova legitimamente produzida. Trata-se de advertência capital em um tempo de crescente automatização e fiscalização eletrônica: a higidez do lançamento permanece condicionada à estrita observância das balizas constitucionais e procedimentais. Esse rigor analítico estende-se à crítica contundente ao uso desvirtuado de instrumentos de coerção indireta, como o protesto de Certidão de Dívida Ativa (CDA) e a imposição de sanções políticas vedadas pelo Supremo Tribunal Federal.

Superada a base dogmática, a obra mergulha na arquitetura institucional da Reforma Tributária. A criação do IBS impõe uma inédita cotitularidade fiscalizatória entre Estados, Distrito Federal e Municípios, disciplinada à luz do novo artigo 149-B da Constituição Federal. Como harmonizar competências historicamente concorrentes sem aniquilar a autonomia local ou gerar sobreposições fiscalizatórias desmedidas? Os autores enfrentam a matéria dissecando as competências normativas, a atuação do Comitê Gestor e o risco iminente de litigiosidade na repartição das receitas e nas decisões de contencioso administrativo.

Ao mesmo tempo, o livro enfrenta a fronteira mais disruptiva da fiscalização contemporânea: a tributação e a responsabilidade das plataformas digitais, combinadas com a fiscalização algorítmica e a Inteligência Artificial. Ao transferir o ônus de arrecadação e controle para intermediadores de marketplaces e ao adotar malhas fiscais algorítmicas, o Estado ganha eficiência, mas abre flancos perigosos para a violação da privacidade, a opacidade decisória (black box) e a presunção indevida de infrações. A obra estabelece parâmetros dogmáticos imperiosos para que a modernização tecnológica não atropele o contraditório, a ampla defesa e a motivação substancial dos atos administrativos.

Uma das maiores virtudes deste décimo volume é sua recusa ao academicismo estéril. A reflexão teórica deságua, de forma precisa e qualificada, nos setores mais dinâmicos da economia e nas controvérsias mais sensíveis do contencioso fiscal.

Especial destaque é conferido à dinâmica do Agronegócio e ao Cooperativismo Agrícola. Em um país cuja balança comercial e segurança alimentar dependem diretamente da produção rural, a transição tributária exigiu soluções particulares. A obra analisa minuciosamente a adesão às cooperativas como estratégia legítima de adaptação dos produtores rurais, examinando o regime específico de tributação, as regras de não cumulatividade e os limites para a transferência e apropriação de créditos de IBS e CBS, com atenção cirúrgica aos artigos 271 e 272 da Lei Complementar nº 214/2025. O livro demonstra que a preservação do modelo cooperativo não é privilégio corporativo, mas garantia de competitividade e neutralidade da cadeia produtiva.

No plano da estabilidade das relações jurídicas, a obra enfrenta a incômoda questão da segurança jurídica e da coisa julgada tributária. A partir da fixação das teses nos Temas 881 e 885 de Repercussão Geral pelo Supremo Tribunal Federal — que assentaram a cessação automática de efeitos de decisões transitadas em julgado em relações de trato continuado diante de superveniente juízo de constitucionalidade —, os ensaios analisam os limites da modulação de efeitos, a previsibilidade dos negócios e a confiança legítima dos jurisdicionados. Na mesma linha de vanguarda, investigam-se as repercussões da eventual declaração superveniente de inconstitucionalidade sobre os acordos de transação tributária já homologados, delineando os contornos da boa-fé objetiva nos métodos consensuais de solução de litígios fiscais.

Por fim, o volume ancora-se no ideal inafastável de justiça fiscal e inclusão social. Ao debater a tributação incidente sobre a folha de salários e suas correlações com as transformações no mercado de trabalho — incluindo as proposições contemporâneas de alteração da escala de trabalho (como a escala 6x1) e a preservação do poder de compra da remuneração —, os autores demonstram que a política tributária não pode ser pensada de forma dissociada da redução das desigualdades estruturais, da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana.

Um livro coletivo não é a mera justaposição de textos isolados; é a construção de um diálogo polifônico. O que torna este volume 10 da Coleção Pensamento Jurídico singular é a convergência harmoniosa entre

diferentes perspectivas: encontramos aqui o olhar rigoroso da cátedra universitária entrelaçado à sensibilidade prática de advogados, pareceristas e operadores que vivenciam as incertezas diárias da jurisdição administrativa e judicial.

O Direito Tributário e Financeiro contemporâneo não tolera o dogmatismo estático. O direito que emerge desta obra é um direito vivo, em estado de tensão e movimento. Os desafios postos pela Reforma Tributária e pelas novas tecnologias exigirão da comunidade jurídica muito mais do que a repetição de fórmulas tradicionais: exigirão criatividade interpretativa, lealdade à Constituição e vigilância permanente em defesa do Estado Democrático de Direito e das garantias dos contribuintes.

Ao apresentar esta coletânea, manifesto meu profundo reconhecimento a cada um dos coautores que dedicaram seu tempo, sua erudição e sua experiência prática à construção destes capítulos. Agradeço igualmente aos organizadores e à coordenação editorial da Coleção Pensamento Jurídico pelo cuidado impecável na condução deste projeto, que já se consolidou como uma referência indispensável para a literatura jurídica nacional.

Ao leitor — seja magistrado, membro do Ministério Público, procurador, advogado, estudante ou pesquisador —, estendo o convite para que adentre estas páginas não apenas em busca de respostas, mas disposto a formular novas e melhores perguntas. Que esta leitura seja tão instigante, desafiadora e fecunda quanto foram as reflexões que deram origem a cada uma de suas linhas.

Boa leitura e excelentes estudos.

Lucas Vinícius Dornelas Martins Guerra

Professor de Direito da Faculdade de Direito da Faculdade de Direito de Contagem (FDCON). Graduado em Direito pela PUC Minas. Especialista em Direito Civil e Direito Processual Civil. Especialista em Direito do Trabalho e Direito Processual do Trabalho. E-mail: lguerra.advogado@gmail.com

Capítulo 1

O AUTO DE INFRAÇÃO COMO ATO-NORMA E O CONJUNTO PROBATÓRIO NOS PLANOS DA EXISTÊNCIA, VALIDADE E EFICÁCIA

José Carlos Bezerra Lima[1]

1 Introdução

No âmbito do Direito Tributário Brasileiro, a constituibilidade do crédito tributário depende fundamentalmente de um ato de linguagem formal promovido pela autoridade administrativa: o lançamento tributário, consubstanciado, na esfera sancionatória ou de cobrança de ofício, no ato-norma do Auto de Infração.

Sob a égide do Constructivismo Lógico-Semântico (CLS), cujas bases foram solidificadas por Paulo de Barros Carvalho, o Direito é compreendido como um sistema estritamente linguístico. Nesse lamiré, adota-se a premissa fundamental de que os fatos sociais não entram no universo do Direito senão quando vertidos em linguagem prescritiva válida. O evento ocorrido na realidade empírica é destituído de juridicidade até que seja relatado e qualificado pela linguagem do sistema legal.

Como leciona Karen Jureidini Dias (2019, p. 86):

> Não existe uma cópia fiel de nada. Um fato social é verdadeiro quando constituído pela linguagem social, conforme as regras da respectiva comunidade. Um fato jurídico é verdadeiro quando constituído pela linguagem jurídica, conforme as regras do sistema. No sistema do Direito Positivo, a verdade é jurídica e se concretiza pela versão do evento em linguagem apropriada, conjugada com a observância de uma forma preestabelecida.2

1 Bacharel em Ciências Contábeis e Administração pela UFMT; Pós graduado em Direito Tributário pela UNIC e em Inteligência Fiscal (*Data Analytics*) pela FGV/RJ; Mestrando em Direito Tributário pelo IBET/SP; Servidor público Fiscal de Tributos Estaduais no estado de Mato Grosso. E-mail: jose.lima@sefaz.mt.gov.br

2 DIAS, Karen Jureidini. **Fato tributário: revisão e seus efeitos jurídicos.** 2ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2019. p.86

Nas palavras de Eurico Marcos Diniz de Santi, o ato-norma é uma estrutura normativa que ingressa no Direito Positivo com identidade própria:

> O ato-norma administrativo é composto pelos elementos que saturam sua estrutura normativa. São esses elementos preenchidos com conteúdos do direito positivo, que conferem a cada ato-norma administrativo sua identidade peculiar. Assim, a alteração de qualquer destes implica modificação da identidade do ato administrativo.1

O Auto de Infração é, portanto, um ato-norma, ou seja, um ato administrativo que atua como veículo introdutor de uma norma jurídica individual e concreta no ordenamento. Não obstante, esse enunciado prescritivo não surge de forma isolada; ele exige um suporte probatório (relatório fiscal, papéis de trabalho, demonstrativos, planilhas) que confira densidade descritiva à hipótese de incidência enunciada. O Auto de Infração atua, neste diapasão, como um veículo introdutor de linguagem: um suporte documental que introduz no ordenamento uma norma jurídica individual e concreta. Todavia, esse enunciado prescritivo não surge do vazio; ele exige um suporte probatório para que a narrativa fática ganhe o status de "verdade jurídica".

O objetivo deste trabalho é proceder a uma análise semiótica rigorosa do Auto de Infração, avaliando a função de seu conjunto probatório por meio do filtro de três planos fundamentais da teoria da norma, desenvolvida pelo ilustre jurista e professor Paulo de Barros Carvalho: 1) Plano da Existência (ingresso no sistema por meio do suporte físico); 2) Plano da Validade (condições pragmáticas, competência e a qualificação jurídica do fato mediante prova); e 3) Plano da Eficácia (o confronto lógico-semântico com a Regra-Matriz de Incidência Tributária — RMIT)[2].

2 A construção do fato, a prova e a qualificação jurídica

Antes de submeter um fortuito Auto de Infração à análise de seus planos, é imperioso distinguir o suporte físico da norma veiculada, bem como compreender a função dogmática da prova sob a análise do Constructivismo Lógico-Semântico (CLS). Na teoria de Paulo de Barros Carvalho, o Auto de Infração é apenas o veículo introdutor, ou seja, o

1 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário.** São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 116.

2 Para um aprofundamento conceitual sobre os planos fundamentais da teoria da norma, recomendamos leitura ao capítulo IV da obra do professor Paulo de Barros Carvalho "Curso de Direito Tributário" 34ª edição da Editora Noeses, 2026. pp. 91-147

suporte físico e comunicacional da norma enunciada. A norma tributária, por sua vez, é a significação construída pelo intérprete a partir desse texto normativo. Nessa dinâmica, a construção do fato jurídico depende umbilicalmente do trabalho probatório, ou seja, as prova da ocorrência do evento jurídico que apoiou o Auto de Infração.

A professora Fabiana Del Padre Tomé afirma que *"a verdade jurídica não é material nem formal, mas verdade lógico-semântica, construída a partir da relação entre as linguagens de determinado sistema*"[3], ou seja, dentro do processo administrativo não é uma correspondência mística com o passado real, mas uma relação de validade semântica e sintática construída por meio da linguagem em enunciados probatórios que configuram o descumprimento do uma obrigação tributária ou mesmo de um dever instrumental que irá desencadear a relação jurídica sancionatória, conformada no ato-norma do Auto de Infração.

Em sua obra "A Prova no Direito Tributário", Tomé afirma que "*a presença do veículo introdutor, portanto, é inarredável, sendo essa mais uma das acepções da prova: instrumento pelo qual as informações sobre fatos são introduzidas no sistema jurídico.*"[4] Na aplicação do Direito isso se dá precisamente pelos meios de linguagem que compõem o lançamento tributário e sua afinidade com o auto de infração.

A linguagem é construída por enunciado denotativo do evento, que se estrutura pelo relato da autoridade fiscal sobre o que ocorreu (ex: A empresa omitiu receitas...) e pelos enunciados probatórios, sendo estes os suportes da linguagem manifestada pela autoridade competente no enunciado denotativo (extratos, notas fiscais, papéis de trabalho) que conferem credibilidade ao relato. Sem os enunciados probatórios válidos e congruentes, o enunciado denotativo não atinge o grau de "verdade jurídica". Consequentemente, o evento não consegue ser qualificado juridicamente, acarretando a invalidade da norma individual e concreta por vício insanável na formação do seu antecedente (hipótese).

3 TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015.** 4ª ed. rev. atual. São Paulo: Editora Noeses, 2016. p.39

4 *Idem*. p.95

3 O plano da existência: verificação do suporte o veículo introdutor do ato-norma

O Plano da Existência (ou da Vigência/Ingresso) na teoria do Constructivismo Lógico-Semântico (CLS) cuida do ingresso do texto no sistema de linguagem do Direito — ou seja, da verificação do suporte físico e dos enunciados necessários para que o ato-norma exista como entidade jurídica. Reporta-se ao momento em que o ato de linguagem adquire o estatuto de entidade jurídica dentro do ordenamento. No CLS, para que um texto seja juridicamente existente, faz-se necessária a verificação de um suporte físico que veicule os enunciados prescritivos e descritivos.

Nesse plano, frequentemente correlacionado ao conceito de vigência inicial ou ingresso no sistema, referindo-se ao momento elementar em que um ato de linguagem adquire o estatuto de entidade jurídica dentro do ordenamento tributário. Nesse sentido, para que um texto prescritivo exista juridicamente, faz-se estritamente necessária a presença de um suporte físico competente que veicule o enunciado normativo completo e seus respectivos sub-enunciados descritivos.

3.1 O Auto de Infração como suporte físico do enunciado

Um suporte físico é o meio material — seja o suporte de papel com assinatura autógrafa ou o documento digital codificado e transmitido via processo administrativo eletrônico — por meio do qual a linguagem do Direito ganha concretude. A existência da norma individual e concreta expressa no Auto de Infração pressupõe que o enunciado prescritivo tenha sido completado em sua estrutura sintática e disponibilizado ao fluxo comunicacional do sistema por meio da notificação válida.

A existência ou vigência do ato-norma Auto de Infração representa a própria presença do enunciado no sistema. Uma norma existe a partir do instante em que atinge sua prontidão formal, situando-se em condições de ser juridicamente examinada quanto aos seus atributos.

3.2 O conjunto probatório: relatório fiscal, papéis de trabalho, demonstrativos e anexos

O Auto de Infração propriamente dito traz, em seu núcleo, a proposição prescritiva: "*O sujeito X deve pagar o montante Y a título do*

tributo Z". Todavia, o antecedente desta norma (a hipótese) necessita de suporte semântico para ter existência narrativa. Ocorre que, sob a lente do CLS, o ato-norma não é composto isoladamente por essa frase imperativa. Ele demanda de linguagem em uma estrutura enunciativa de provas complexas que engloba obrigatoriamente:

O *Relatório Fiscal* atua como o texto narrativo primário que reconstrói os fatos empíricos (evento) no plano do discurso, articulando o encadeamento dos acontecimentos com a tipificação legal. É o enunciado narrativo primário encarregado de reconstruir no plano do discurso, por meio da linguagem, o evento e subsumi-lo à hipótese de incidência. É no relatório fiscal que os elementos de prova ganha linguagem probatória para a conclusão da autoridade fiscal.

Os Papéis de Trabalho e Demonstrativos funcionam como enunciados de suporte técnico. Sub-enunciados[1] descritivos de suporte técnico ao enunciado que traduzem os lançamentos contábeis, extratos bancários e notas fiscais para a linguagem prescritiva do tributo indispensáveis que explicam a contabilidade da empresa para a linguagem do Direito Tributário.

Os *Anexos e Documentos Probatórios* são os registros materiais que sustentam a veracidade das conclusões fiscais manifestadas no relatório fiscal, ou seja, é o suporte empírico documental que confere sustentáculo de veracidade às proposições declaradas pela autoridade fiscal.

Quando a autoridade fiscal lavra o Auto de Infração e notifica o contribuinte sem veicular a totalidade desses sub-enunciados (especialmente os demonstrativos que explicitam a composição da base de cálculo), há uma inconsistência na própria existência da norma enquanto enunciado comunicacional completo. O suporte físico incompleto impede que o ato-norma adquira a prontidão existencial exigida para que possa ser submetido ao exame de validade e eficácia e possibilite ser fato juridicizado pelo Direito Tributário.

Da mesma forma, se a autoridade competente lavra o Auto de Infração desprovido do relatório fiscal ou dos demonstrativos que explicitem a origem do lançamento, não há apenas uma falha de fundamentação, mas a própria ausência de um suporte textual necessário para veicular a hipótese normativa. Sem o suporte físico-enunciativo completo, o ato-

1 Atribuímos o termo "sub-enunciado" apenas para designar seu vínculo com o próprio enunciado do qual é parte inseparável, ou seja, não possui significação de enunciado jurídico de forma isolada.

norma carece de inteireza comunicacional para ingressar com densidade sintática no sistema.

3.3 um caso Prático: Desconsideração do lucro real e lançamento de IRPJ sem exibição dos papéis de trabalho da glosa de despesas

Para compreender a relevância do Plano da Existência na prática tributária, analisa-se uma fiscalização promovida pela Receita Federal do Brasil no âmbito do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A. O Contexto do Lançamento

A Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrou Auto de Infração contra a empresa *Indústria Metalúrgica Beta S/A*, optante pelo Lucro Real, cobrando a quantia de R$ 8.200.000,00 a título de IRPJ no ano-calendário de 2022, acrescido de multa de ofício e juros SELIC.

A autoridade competente por meio do Relatório Fiscal limitou-se a declarar que *"foram glosadas despesas operacionais indutivas relativas a pagamentos de serviços prestados por terceiros e despesas de amortização, totalizando o acréscimo de R$ 24.000,000,00 ao Lucro Real apurado no LALUR, recalculando-se o imposto devido"*.

B. A Falha no Suporte Físico-Enunciativo

Ao ser notificada do Auto de Infração via e-CAC, a empresa recebeu o documento principal e o Relatório Fiscal. No entanto, ao analisar a composição da glosa contábil de R$ 24.000.000,00, a defesa identificou a seguinte situação estrutural:

1. O Fisco não anexou ao Auto de Infração os demonstrativos contábeis (papéis de trabalho) demonstrando *quais* das notas fiscais foram desconsideradas.
2. Também não foi disponibilizado o demonstrativo de refazimento do LALUR/LACS indicando a sistemática aritmética adotada para isolar as despesas consideradas "não necessárias" nos termos do art. 311 do RIR/2018.
3. O Fisco federal remeteu a fundamentação quantitativa a um *"Dossiê Digital de Atendimento (DDA) interno"*, ao qual o

contribuinte não teve acesso no momento da notificação do lançamento de ofício.

C. Diagnóstico sob o Prisma do Constructivismo Lógico-Semântico

Analisando a conduta da fiscalização através da teoria da norma jurídica do CLS temos que há uma inexistência do Enunciado quantitativo suficientemente completo, pois o Fisco buscou introduzir uma norma individual e concreta cuja hipótese (antecedente) e critério quantitativo (consequente) dependiam do conjunto probatório glosado. O suporte físico notificado veiculou apenas a conclusão do ato administrativo, omitindo os sub-enunciados descritivos contidos nos papéis de trabalho.

Também se verifica uma impossibilidade de construção da RMIT no Plano da Existência, visto que o antecedente e o consequente da norma formam uma unidade sintática indissociável. Como os papéis de trabalho eram os únicos veículos capazes de individualizar as receitas e despesas que compuseram a nova Base de Cálculo (Critério Quantitativo), sua ausência no ato de notificação significa que o enunciado normativo não atingiu a prontidão existencial mínima para integrar o Sistema.

A notificação do lançamento é o ato comunicacional que aperfeiçoa a existência da norma individual e concreta no sistema do Direito Positivo. Se o texto notificado ao contribuinte é truncado, omitindo os anexos que dão suporte semântico aos seus conceitos numéricos, o enunciado não se completa no plano da linguagem, trata-se de uma ato deficiente. Não há como exigir o cumprimento de uma prescrição cujo texto suporte não foi integralmente dado a conhecer ao seu destinatário.

D. Uma Solução Possível no Processo Administrativo Fiscal (CARF)

Ao impugnar a autuação perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a defesa da empresa não se limitou a alegar cerceamento de defesa, mas sustentou a incompletude enunciativa e a nulidade insanável por ausência de suporte probatório constitutivo do lançamento. O Tribunal Administrativo deu provimento ao recurso voluntário para anular o Auto de Infração desde a origem. Restou consignado no acórdão que o Auto de Infração desprovido da demonstrativa analítica das glosas e das planilhas de trabalho carece de suporte de existência no ordenamento jurídico, sendo vedado ao Fisco (autoridade

lançadora) "completar a linguagem do lançamento" posteriormente, após a apresentação da impugnação, sob pena de violação do devido processo legal e da imutabilidade da norma individual e concreta.

O estudo do caso hipotético demonstra que, no Constructivismo Lógico-Semântico, a existência do Auto de Infração não se satisfaz com a mera entrega de um documento formal de cobrança. Para que a norma individual e concreta exista em sua plenitude, todos os seus anexos probatórios, relatórios e papéis de trabalho devem compor o suporte físico-notificado, pois são eles que conferem densidade semântica aos critérios da Regra-Matriz de Incidência Tributária.

4 O plano da validade: análise dos atos de fala, competência e forma

O Plano da Validade no Constructivismo Lógico-Semântico (CLS) examina o vínculo de fundamentação e a conformidade sintática, semântica e pragmática do ato-norma com as normas superiores que outorgam competência e estabelecem os ritos formais de produção da linguagem jurídica.

Verificada a existência do ato-norma no plano dos enunciados, cumpre examinar agora a sua validade. No Constructivismo Lógico-Semântico, a validade não é um estado estático, mas uma relação de conformidade lógico jurídica entre o ato-norma produzido (Auto de Infração) e as normas superiores que outorgam competência e estabelecem requisitos procedimentais para sua introdução no Direito.

Para Kelsen (Teoria pura do direito, 2006), "*o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser validada por outra norma, ...por confronto com uma norma que é, em relação a ela, norma inferior*."[1] Ou seja, a validade de uma norma jurídica traduz-se no vínculo de fundamentação que ela mantém com a norma que lhe é superior no sistema. Assim, aplicando a lógica jurídica, dizer que uma norma N1 é válida significa afirmar que foi produzida por autoridade competente (S1) e consoante o procedimento (P1) prescrito por uma norma N0, preservando, ainda, a compatibilidade de seu conteúdo com o teor prescritivo da norma fundamentante.

1 KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. P.55

4.1 A Teoria dos Atos de Fala aplicada ao Auto de Infração

A Teoria dos Atos de Fala, nos ensinamentos da jurista e professora Fabiana Del Padre Tomé[2] "*a missão das normas procedimentais é exatamente estabelecer as ações necessárias para que o ato de fala produza um enunciado probatório*". Nesse sentido, Auto de Infração é a corporificação de um ato de fala ilocucionário de natureza prescritiva em que, a autoridade fiscal competente, ao assinar o ato-norma, não está apenas fazendo uma afirmação descritiva ("acho que você deve"), mas performando um ato regulado pelo ordenamento jurídico: a constituição formal do crédito tributário.

Para que um ato de fala produza validade jurídica, faz-se indispensável a observância de duas condicionantes rígidas: a) a competência do Emissor e b) a forma prescrita em Lei. A competência do Emissor revela o sujeito autorizado pela Lei na lavratura do ato-norma. A norma de competência atribui apenas a determinados agentes (ex: Auditores Fiscais da Receita devidamente investidos no cargo) o poder de lavrar a norma individual e concreta. A lavratura por agente incompetente fere a sintaxe de produção normativa, gerando vício de incompetência absoluta.

Quanto à forma, é indispensável estar prescrita em Lei, de forma que possa garantir também o rito procedimental imperioso. O veículo introdutor deve respeitar a forma exigida, conforme art. 142 do CTN, juntamente com as demais normas procedimentais do ente federativo.

4.2 A Invalidação por Ausência ou Defeito nos Elementos de Forma

A deficiência da linguagem probatória, falta de notificação adequada, o cerceamento do direito de defesa decorrente de um relatório fiscal confuso ou a ausência da identificação do fiscal, entre outros, constituem vícios na estrutura do ato de fala. Contudo, sob a ótica do CLS, uma distinção fundamental deve ser mantida: a norma inválida não é uma norma inexistente.

Reforçando esta premissa, o professor Robson Maia Lins (2021, p. 89) ao descrever de como a norma jurídica ingressa no sistema de direito positivo, assevera:

> A norma jurídica ingressa no sistema de direito positivo, conforme o cumprimento das formalidades do Direito, sua gramática, as regras da

2 TOME, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015**. - 4. ed. rev. atual. São Paulo: Editora Noeses, 2016. p.93

> enunciação. Esta disposição torna-a passível de julgamento conforme o programa binário do direito: válida. Isto é, trata-se de elemento contido no conjunto de normas do direito positivo.

Do mesmo modo, a prova, que é obtida segundo as regras da enunciação é válida; inválida aquela obtida em desconformidade com os parâmetros erigidos pelo ordenamento. Assim, as provas produzidas ilicitamente com vício de competência, de ato de vontade ou de procedimento, são inválidas, não podendo constituir realidade para o direito. [1]

Portanto, um ato-norma de Auto de Infração lavrado por autoridade incompetente ou com vício de forma é um ato inválido, porém permanece vigente (existente no ordenamento) até que uma norma de expulsão (decisão administrativa ou sentença judicial) declare formalmente a sua nulidade e o remova do sistema jurídico.

5 O plano da eficácia: confronto com os critérios da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT)

O terceiro e derradeiro plano de análise do Auto de Infração diz respeito à sua Eficácia. Partindo da diferenciação tripartida desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho que afirma que a eficácia pode ser analisada em três ângulos, denominado eficácia jurídica, técnica e social[2], a eficácia do Auto de Infração desdobra-se nestes três níveis. A eficácia técnica indica a presença, no texto normativo, dos elementos lógicos e operacionais que permitem à norma irradiar seus efeitos sem a necessidade de novos enunciados complementares[3].

A professora Maria Rita Ferragut, assevera que "*o enunciado não define as infrações por ele regulamentadas, nem apresenta qualquer tipo de restrição quanto à sua aplicabilidade, razão pela qual consideramos que ele se refere a toda e qualquer infração tributária*" [4], ou seja, trata-se da densidade instrumental da linguagem jurídica – se o enunciado não define com exatidão os contornos da obrigação ou o montante devido, falta-lhe eficácia técnica para transformar a realidade do direito.

---

1 LINS, Robson Maia. **Direito tributário sancionatório.** Coordenador Robson Maia Lins. 1. ed. - São Paulo: Noeses, 2021. p.334

2 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 34. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2026. p.93

3 Não confundir com a definição atribuída nesse artigo a sub-enunciado.

4 FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária.** 4ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2020. p.137

Nesse sentido, para que o Auto de Infração possua eficácia técnica e consiga consolidar a obrigação tributária, o conjunto probatório deve preencher com precisão absoluta os cinco critérios da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) e ainda consiga consolidar a obrigação tributária, por meio do conjunto probatório que deve preencher aos mesmos critérios: no antecedente, os critérios material, temporal e espacial; no consequente, os critérios pessoal e quantitativo, conforme ilustramos a seguir a formulação jurídico-descritiva segundo Paulo de Barros Carvalho[5].

5.1 A Aplicação dos Critérios da RMIT no Auto de Infração

A. Antecedente (Hipótese de Incidência)

Critério Material: O conjunto probatório (documentos, perícias, papéis de trabalho) deve demonstrar inequivocamente a ocorrência do fato imponível. O critério material da hipótese é o núcleo do comportamento tributável. Sem a prova cabal de sua subsistência narrativa, o lançamento padece de vício insanável sobre o próprio pressuposto de fato.

Critério Temporal: As provas devem fixar com exatidão a data da ocorrência do fato. O erro no critério temporal afeta diretamente a contagem dos prazos de decadência e a definição da legislação aplicável, podendo incorrer em vício formal ou material[6].

Critério Espacial: O conjunto probatório deve certificar o local da ocorrência do fato jurídico, evento juridicizado, dado essencial para fixar a competência do ente tributante.

B. Consequente (Prescrição Tributária)

Critério Pessoal: A identificação do Sujeito Passivo (contribuinte ou responsável) deve estar respaldada nas provas convertidas em linguagem

5 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 34. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2026. p.299

6 "*Com efeito, deve-se ter em mente que as marcas temporais desses dois aspectos do lançamento são distintas (indicando a data do acontecimento relatado, o tempo no fato, e a data da lavratura, o tempo do fato), como também são diferentes as normas que dizem respeito a seu teor: (i) uma dispõe sobre a matéria tributável, enunciando os traços do fato jurídico tributário e determinando, também, os sujeitos da relação jurídica e seu teor (seguindo o desenho da regra-matriz de incidência tributária); a outra (ii) diz respeito ao procedimento realizado e às formas documentais empregadas para inserir a obrigação tributária, em seu grau máximo de concretude, no ordenamento*." *Idem*. pp.85-86

pela autoridade competente. Incluir sócios no polo passivo através do Auto de Infração sem a apresentação de papéis de trabalho que comprovem, por exemplo, a dissolução irregular ou excesso de poderes (Art. 135 do CTN) consubstancia grave vício no critério pessoal.

Critério Quantitativo: O Auto de Infração deve explicitar de forma matemática e inteligível a Base de Cálculo e a Alíquota aplicada. Se os anexos e memória de cálculo forem ininteligíveis ou omitirem a metodologia utilizada (ex: arbitramento sem fundamentação), o ato-norma carecerá de eficácia técnica jurídica, pois o montante do débito torna-se ilíquido e inoperável.

5.2 A Insuficiência do Critério Quantitativo: A Inoperância do Prescritor

No consequente da norma tributária individual e concreta, o critério quantitativo é a função matemática que relaciona a Base de Cálculo (base da medida quantitativa) com a Alíquota (fator percentual aplicado) para determinar a prestação devida (P = BC x a).

Se o Auto de Infração veicula uma Base de Cálculo sem suporte de linguagem no Relatório Fiscal, nos papéis de trabalho, demonstrações contábeis ou memórias de cálculo inteligíveis, ocorre um erro grave de eficácia técnica. A norma torna-se ilíquida: o Estado emite um lançamento de crédito tributário, mas desprovida do algoritmo de linguagem que justifica *como* aquele valor foi alcançado.

5.3 Um Caso Prático: Autuação de ICMS por Arbitramento Genérico da Base de Cálculo

Para evidenciar a aplicação do CLS no controle de eficácia técnica do ato-norma, analisa-se um caso concreto de fiscalização estadual de ICMS sob a sistemática de Substituição Tributária (ICMS-ST) e arbitramento de margem de lucro.

A. O Contexto do Lançamento

A Fiscalização do Estado X lavrou Auto de Infração contra a empresa *Distribuidora de Alimentos Alfa Ltda*, exigindo o recolhimento de R$ 1.500.000,00 a título de ICMS-ST, acrescido de multa punitiva

de 100%. No Relatório Fiscal a autoridade fiscal alegou que a empresa descumpriu a obrigação acessória de entrega do arquivo eletrônico do Sped Fiscal EFD-ICMS/IPI em três meses do ano-calendário de 2023.

Diante da suposta omissão de dados, o Auditor Fiscal rejeitou a escrita contábil e arbitrou a base de cálculo do ICMS-ST aplicando uma Margem de Valor Agregado (MVA) genérica de 70% sobre o total de entradas registrado nas Notas Fiscais eletrônicas (NFe) destinadas a empresa auditada.

B. A Análise do Conjunto Probatório (Anexos e Papéis de Trabalho)

Ao examinar os anexos veiculados ao Auto de Infração, constatou-se a seguinte estrutura probatória:

1. Uma planilha eletrônica em formato "PDF" contendo apenas duas colunas: "Mês/Ano" e "Valor do Débito Apurado".
2. Ausência completa de papéis de trabalho demonstrando quais mercadorias foram consideradas, suas respectivas alíquotas internas, as MVAs setoriais aplicáveis por Código NCM[1] ou a exclusão dos créditos decorrentes das entradas.

C. O Vício Semiótico no Critério Quantitativo e a Perda da Eficácia Técnica

Analisando o ato-norma a partir da tripartição dos planos:

1. No Plano da Existência o Auto de Infração existe e está no sistema (há suporte físico, notificação e relatório fiscal assinado).
2. No Plano da Validade o ato-norma foi praticado por auditor competente e dentro do prazo processual, gozando de vigência precária.
3. No Plano da Eficácia Técnica o Auto de Infração padece de vício insanável no critério quantitativo do prescritor.

A autoridade fiscal invocou o arbitramento como técnica excepcional de apuração da base de cálculo, mas omitiu os enunciados descritivos necessários para fundamentar como chegou à MVA de 70%.

1 O **NCM** significa Nomenclatura Comum do Mercosul. É um código de **oito números** criado para identificar a natureza de qualquer produto comprado ou vendido no Brasil e nos países do bloco. Ele serve para calcular os impostos da mercadoria e é obrigatório na nota fiscal.

Cabe afirmar que o arbitramento não exime o Fisco do dever de linguagem competente de reconstruir a base empírica do tributo.

A base de cálculo[1] é a grandeza econômica que dimensiona a intensidade do fato imponível. Quando o Fisco arbitra essa grandeza sem explicitar os critérios objetivos e os vetores matemáticos que sustentam a quantificação, a norma individual e concreta torna-se uma mera petição de princípio. O valor anotado no ato-norma se torna um dogma, pois deixa de ser linguagem jurídica controlável pelo sujeito passivo.

Como a planilha de trabalho não explicitou a equação matemática (memória de cálculo) por NCM/produto, o contribuinte ficou impossibilitado de exercer o contraditório (não havia como saber se a MVA aplicada divergia das portarias estaduais ou se incidiu sobre produtos isentos).

D. Uma Solução Jurídica Possível no Processo Administrativo/Judicial

Diante do vício no critério quantitativo, a defesa do contribuinte provocou o órgão julgador a emitir uma norma individual e concreta de expulsão (anulação). O Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Estado reconheceu que a ausência de papéis de trabalho com a memória detalhada de cálculo retirou a eficácia técnica do ato-norma, tornando o crédito ilíquido e violando o Princípio da Ampla Defesa e do Contraditório Linguístico.

O Auto de Infração foi julgado procedente em parte ou totalmente nulo por vício material/formal, demonstrando que a falha de fundamentação no critério quantitativo fulmina a exigibilidade do crédito tributário.

O estudo de caso hipotético citado demonstra que a mera presença de um valor final na notificação do Auto de Infração não satisfaz a norma de estrutura do lançamento. Sem a presença de sub-enunciados analíticos (relatório fiscal, papéis de trabalho e demonstrativos) que construam sintaticamente a base de cálculo, o ato-norma carece de densidade instrumental, devendo ter sua vigência encerrada por decisão que declare sua nulidade.

---

1 "*Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.*" CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 34ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2026. pp.405-406

6 Conclusão

A análise do ato-norma Auto de Infração Tributário sob o prisma do Constructivismo Lógico-Semântico revela que o lançamento tributário não é um mero reflexo mecânico da lei sobre os fatos, mas sim uma autêntica atividade criadora de linguagem jurídica. O Auto de Infração opera como um ato-norma veiculador de uma norma individual e concreta, cuja consistência depende intrinsecamente da higidez do conjunto probatório que o acompanha.

Através da tripartição dos planos proposta, conclui-se que: (a) no Plano da Existência, o Auto de Infração exige a completude do suporte físico e descritivo (inclusive seus anexos, relatórios e demonstrativos) para que o enunciado prescritivo ingresse validamente no fluxo de comunicação do sistema jurídico; (b) no Plano da Validade, o ato de fala administrativo deve emanar de autoridade competente e respeitar as exigências procedimentais. Eventuais vícios formais afetam a validade do ato, mas não eliminam sua vigência automática; a norma permanece vigente até que uma norma de expulsão (julgamento) a anule e (c) no Plano da Eficácia, a prova documental cumpre a função de preencher rigorosamente os cinco critérios da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT). A ausência ou imperfeição probatória em qualquer um dos critérios (material, temporal, espacial, pessoal ou quantitativo) desmorona a eficácia técnica do ato-norma, desautorizando a cobrança do crédito tributário.

Concluímos que, a prova no Direito Tributário não é um mero acessório do processo; ela é a própria matéria-prima com a qual o Estado constrói a narrativa em linguagem competente do fato jurídico. Sem um conjunto probatório logicamente estruturado e semântica e sintaticamente alinhado aos preceitos da RMIT, o Auto de Infração não subsiste enquanto ato-norma, norma individual e concreta, devendo ser expulso do ordenamento jurídico em respeito às garantias constitucionais do contribuinte.

Referências

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 15 fev. 2026.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 34. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2026.

DIAS, Karen Jureidini. **Fato tributário: revisão e seus efeitos jurídicos.** 2ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2019.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária.** 4ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2020.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário.** São Paulo: Max Limonad, 1999.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015.** 4ª ed. rev. atual. São Paulo: Editora Noeses, 2016.

Capítulo 2

A COTITULARIDADE FISCALIZATÓRIA NO IBS E O FATO GERADOR MULTIDESTINATÁRIO: UMA LACUNA ESTRUTURAL DO ART. 4º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 227/2026

João Pavão Neto[1]

1 Introdução

A Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, ao extinguir o ICMS e o ISS e instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), produziu uma inovação sem precedente na história tributária brasileira: um imposto de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, cuja administração deve ser exercida de forma integrada por meio de uma entidade própria, o Comitê Gestor do IBS (CGIBS), na forma dos arts. 156-A e 156-B da Constituição Federal.

O compartilhamento da competência resolveu um problema e criou outro. Resolveu o da uniformidade normativa, ao concentrar no CGIBS a edição do regulamento único, a arrecadação e a decisão do contencioso administrativo. Criou, porém, o da repartição do exercício concreto da fiscalização, atividade que a Constituição e a legislação complementar mantiveram nas mãos das administrações tributárias subnacionais, e não do Comitê. É precisamente nesse ponto de articulação — entre a competência que permanece descentralizada e o imposto que se tornou nacional — que se situa o objeto deste estudo.

1 Auditor Fiscal de Tributos da Secretaria Municipal da Fazenda de São Luís/MA (SEMFAZ). Julgador de 1ª instância do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF/São Luís). Membro do Núcleo de Representação Fiscal para Fins Penais (SEMFAZ). Bacharel em Direito (Universidade CEUMA) e em Engenharia Civil (UEMA). Especialista em Direito Tributário, em Planejamento Tributário, em Direito Empresarial, em Direito Civil e Processo Civil e em Direito Penal e Processo Penal. Autor do Manual de Direito Penal Tributário (JusPodivm, 2026). Currículo Lattes: https://lattes.cnpq.br/3173969058106309. ORCID.: 0009-0000-4872-6060. E-mail: joaopavaoneto@gmail.com.

A Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026, ao instituir o CGIBS, estabeleceu as diretrizes da fiscalização compartilhada nos seus arts. 3º a 6º. O núcleo do arranjo está no art. 4º, § 3º, que determina que cada procedimento fiscalizatório contará com uma única administração tributária titular e uma única cotitular, de esferas federativas diversas, ficando as demais na condição de participantes, com presunção de delegação de competência.

A hipótese aqui sustentada é a de que esse desenho pressupõe, sem o dizer, uma operação com destino único e determinável, e que ele se torna internamente contraditório sempre que o mesmo sujeito passivo, no mesmo período de apuração, realiza operações destinadas a mais de um Município ou a mais de um Estado — situação que se designará, ao longo do texto, como fato gerador multidestinatário. Sustenta-se, ainda, que a lacuna não foi suprida pelo instrumento a que a própria lei complementar a remeteu.

O recorte é deliberadamente estreito. Não se examina a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), cujo regime de fiscalização é federal e não comporta a lógica de titularidade e cotitularidade aqui analisada. Não se examina, tampouco, o contencioso administrativo do IBS. A opção metodológica é crítico-dogmática: descreve-se o direito posto, demonstra-se a antinomia e expõem-se as suas consequências federativas, sem formulação de proposta de lege ferenda, cuja construção exigiria debate que excede os limites deste capítulo.

2 A competência fiscalizatória compartilhada do IBS

O art. 2º da Lei Complementar nº 227/2026 delimita com precisão o que os entes federativos passam a exercer exclusivamente por meio do CGIBS: editar o regulamento único e uniformizar a interpretação da legislação, arrecadar o imposto e efetuar as compensações, retenções e distribuições, e decidir o contencioso administrativo. A fiscalização não está nesse rol. Ela figura no § 1º, VI, do mesmo artigo, entre as atividades que o Comitê apenas coordena, mas que são realizadas pelas administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A distinção não é de detalhe. Enquanto a arrecadação e o contencioso foram efetivamente nacionalizados, a fiscalização permaneceu descentralizada, submetida a uma coordenação. O CGIBS não fiscaliza;

coordena quem fiscaliza. Daí a necessidade de um critério de repartição — e daí, também, a fragilidade estrutural que se pretende demonstrar.

2.1 A amplitude do art. 3º

O art. 3º da Lei Complementar nº 227/2026 define quem pode fiscalizar:

> Art. 3º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por intermédio de suas administrações tributárias, poderão fiscalizar os sujeitos passivos situados em:
>
> I - seu território, ainda que realizem operações destinadas a outros entes federativos;
>
> II - qualquer localidade:
>
> a) que realizem operações destinadas ao seu território;
>
> b) por delegação do ente federativo com competência para fiscalizá-los.
>
> § 1º O disposto na alínea ‹a› do inciso II do caput deste artigo aplica-se também quando houver indícios de operações destinadas aos entes federativos, nos termos do regulamento. (BRASIL, 2026)

O dispositivo é de amplitude notável. O inciso I confere competência fiscalizatória ao ente de origem — aquele em cujo território está situado o sujeito passivo — ainda que nenhuma parcela do crédito lhe pertença, já que o IBS é devido ao destino. O inciso II, alínea 'a', confere competência a todo e qualquer ente de destino. E o § 1º estende essa competência à hipótese de meros indícios de operações destinadas ao ente.

O universo de administrações tributárias legitimadas a fiscalizar um único sujeito passivo é, portanto, potencialmente indeterminado: o ente de origem, todos os entes de destino efetivo e todos os entes de destino meramente indiciário. Para um fornecedor de alcance nacional, esse universo pode facilmente ultrapassar a centena.

2.2 O funil do art. 4º

O art. 4º, § 3º, opera em sentido exatamente oposto ao do art. 3º. Onde este abre, aquele fecha:

> Art. 4°, § 3º O regulamento único do IBS definirá os critérios de titularidade e cotitularidade da fiscalização, no exercício da competência compartilhada do imposto, assegurada a participação das administrações tributárias dos entes a que se refere o § 2º deste

> artigo nas atividades de fiscalização programadas ou em andamento e observado o seguinte:
>
> I - em relação a cada procedimento fiscalizatório, haverá somente uma administração tributária titular e uma cotitular, de esferas federativas diversas, exceto quando se tratar do Distrito Federal ou não houver administrações tributárias de esferas diversas interessadas em participar do procedimento; [...]
>
> III - as demais administrações tributárias que se habilitarem ao procedimento fiscalizatório e não figurarem como titular e cotitular serão denominadas participantes, considerando-se havida a delegação de competência destas às administrações tributárias titular e cotitular para o lançamento decorrente do referido procedimento;
>
> IV - presume-se que tenha havido delegação para realização do procedimento fiscalizatório e do lançamento tributário, pela administração tributária que não tenha se habilitado, às administrações tributárias titular e cotitular, salvo manifestação expressa em contrário no prazo regulamentar;
>
> V - as administrações tributárias titular e cotitular do procedimento fiscalizatório realizarão o lançamento tributário, o qual será feito pelo somatório das alíquotas do Município e do respectivo Estado de destino das operações, com créditos tributários individualizados por ente federativo, desde que pelo menos um deles tenha se habilitado ao procedimento fiscalizatório ou tenha delegado competência para o lançamento. (BRASIL, 2026)

Tem-se, assim, um universo aberto de entes competentes (art. 3º) submetido a um procedimento estruturalmente bilateral (art. 4º, § 3º, I), no qual o lançamento é feito por referência a um par de destino no singular (art. 4º, § 3º, V). A compatibilização entre os dois dispositivos é o problema.

3 Titular e cotitular como os entes de destino

Antes de examinar a antinomia, é preciso fixar quem são, na sistemática da lei, o titular e o cotitular. A resposta não está enunciada de forma direta, mas decorre necessariamente do inciso V do § 3º.

O inciso V determina que o lançamento seja feito pelo somatório das alíquotas do Município e do respectivo Estado de destino das operações. O inciso I, por sua vez, exige que titular e cotitular pertençam a esferas federativas diversas. A combinação dos dois comandos conduz a uma única conclusão coerente: o par titular/cotitular é formado pelo Município de destino e pelo Estado de destino das operações fiscalizadas.

A conclusão é reforçada pelo princípio do destino, adotado pela Emenda Constitucional nº 132/2023 como critério de repartição da receita do IBS. Se são os entes de destino que detêm o crédito, é a eles que a lei atribui a condução do procedimento destinado a constituí-lo. A titularidade da fiscalização não é, portanto, matéria de conveniência administrativa: ela deriva do aspecto espacial da hipótese de incidência e acompanha a sujeição ativa.

Dessa leitura extrai-se uma consequência relevante e frequentemente despercebida: o ente de origem, embora dotado de competência fiscalizatória plena pelo art. 3º, I, não é candidato natural à titularidade ou à cotitularidade, porque as suas alíquotas não integram o lançamento. Ele só pode figurar como participante, na forma do § 3º, III. Quem tem o melhor acesso material ao sujeito passivo é, por construção, quem menos participa da condução do procedimento — ponto ao qual se retornará adiante.

4 O fato gerador multidestinatário e a incompatibilidade entre os incisos I e V

Designa-se fato gerador multidestinatário o conjunto de operações praticadas por um mesmo sujeito passivo, no mesmo período de apuração, destinadas a mais de um Município ou a mais de um Estado. A denominação é aqui proposta por conveniência analítica; o fenômeno, contudo, não é excepcional. Ele é a regra para qualquer fornecedor cuja atuação transcenda os limites de um único município: o comércio eletrônico, os serviços de execução dispersa, o fornecimento continuado a estabelecimentos filiais situados em unidades federativas distintas.

Seja "n" o número de Municípios de destino e "m" o número de Estados de destino alcançados pelas operações objeto de um mesmo procedimento fiscalizatório. O inciso I do § 3º admite uma única administração titular e uma única cotitular. O inciso V exige que o lançamento reflita as alíquotas do Município e do respectivo Estado de destino. Os dois comandos são simultaneamente satisfeitos apenas quando "n" é igual a "m" e ambos são iguais a um. Para todo "n" maior que um, um dos dois incisos necessariamente cede.

A antinomia não é interpretativa, mas aritmética. E ela comporta apenas duas soluções, ambas problemáticas.

4.1 A leitura da fragmentação

A primeira solução consiste em instaurar um procedimento fiscalizatório para cada par de destino, preservando-se a integridade do inciso I. Cada procedimento teria o seu Município e o seu Estado de destino como titular e cotitular, e o lançamento respectivo observaria exatamente as alíquotas desse par.

A leitura colide frontalmente com o § 2º do mesmo art. 4º, segundo o qual, havendo dois ou mais entes federativos interessados em atividades concomitantes de fiscalização em relação ao mesmo sujeito passivo, ao mesmo período e aos mesmos fatos geradores, o procedimento será realizado de forma conjunta e integrada. A fragmentação produz exatamente o resultado que o § 2º pretende evitar: uma pluralidade de procedimentos simultâneos contra o mesmo contribuinte, sobre o mesmo período, com intimações autônomas, prazos autônomos e exigências documentais autônomas.

Some-se a isso o ônus imposto ao sujeito passivo. Um fornecedor com operações destinadas a duzentos municípios estaria sujeito, em tese, a duzentos procedimentos fiscalizatórios simultâneos relativos ao mesmo exercício — resultado incompatível com a diretriz de integração que preside todo o Capítulo II do Título I da Lei Complementar nº 227/2026.

4.2 A leitura da concentração

A segunda solução consiste em instaurar um único procedimento, com um único par titular/cotitular, cujo lançamento abrangeria a totalidade das operações, inclusive as destinadas a entes que não integram esse par. É a leitura mais compatível com o § 2º, e provavelmente a que prevalecerá na prática administrativa.

Ela exige, contudo, que se admita que a administração tributária titular constitua crédito tributário mediante aplicação de alíquotas de entes federativos que não são titulares, nem cotitulares, nem sequer participantes do procedimento. A lei fornece o instrumento dessa extensão nos incisos III e IV do § 3º: os participantes são havidos como delegantes da competência de lançamento, e os que não se habilitarem presumem-se delegantes, salvo manifestação expressa em contrário no prazo regulamentar.

A técnica é engenhosa, mas o seu custo dogmático é elevado. O inciso IV converte o silêncio em delegação de competência. Um Município

que não monitore o sistema eletrônico de registro de interesse previsto no art. 3º, § 2º — e que, portanto, sequer tome conhecimento da existência do procedimento — tem a sua competência transferida por inércia. Não se trata de delegação voluntária, ato de vontade do ente federativo, mas de delegação ficta, deduzida da ausência de manifestação dentro de prazo fixado por norma infralegal.

Colocado nesses termos, o problema deixa de ser de técnica procedimental e passa a ser de autonomia federativa. A competência tributária, inclusive na sua dimensão administrativa, é indelegável salvo nas hipóteses e na forma admitidas pelo ordenamento; admitir que ela se transfira por presunção de silêncio, com prazo definido em regulamento, é ampliar consideravelmente o alcance da delegação legal.

5 A delegação não cumprida: o silêncio da Resolução CGIBS nº 6/2026

O caput do art. 4º, § 3º, remete expressamente a solução ao regulamento único do IBS: é ele que definirá os critérios de titularidade e cotitularidade da fiscalização. O legislador complementar, portanto, não ignorou a necessidade de um critério; apenas transferiu a sua formulação ao Comitê Gestor.

O regulamento único foi editado pela Resolução CGIBS nº 6, de 30 de abril de 2026, com seiscentos e dezessete artigos. O exame do seu texto revela que a delegação permanece não cumprida. As expressões titularidade e cotitularidade da fiscalização não figuram no ato. A Lei Complementar nº 227/2026 é invocada uma única vez, no preâmbulo, como fonte da competência normativa do Comitê, e não é aplicada em nenhum dispositivo relativo à repartição do procedimento fiscalizatório.

A Seção I do Capítulo II do Título XI do Livro II — precisamente a seção intitulada 'Da Competência para Fiscalizar', arts. 566 a 570 — limita-se a reproduzir os arts. 324 a 327-A da Lei Complementar nº 214/2025. São normas anteriores à criação da arquitetura de titular e cotitular, editadas em janeiro de 2025, quando o modelo do art. 4º da Lei Complementar nº 227/2026 sequer existia. O regulamento único disciplinou a fiscalização do IBS na moldura normativa que a Lei Complementar nº 227/2026 veio substituir.

O efeito, porém, é mais grave do que a simples omissão. A reprodução dos dispositivos da Lei Complementar nº 214/2025 reintroduziu no

ordenamento um modelo de fiscalização estruturalmente incompatível com o do art. 4º. Veja-se o art. 567 do regulamento:

> Art. 567. As administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:
>
> I - poderão utilizar em seus respectivos lançamentos as fundamentações e provas decorrentes do processo administrativo de lançamento de ofício efetuado por outro ente federativo; [...]
>
> § 4º No ambiente de que trata o inciso II do caput deste artigo:
>
> I - ficarão arquivadas as respostas, os esclarecimentos e os documentos fornecidos em atendimento a:
>
> a) procedimento de fiscalização de qualquer dos entes federativos, vedada a solicitação, em outro procedimento de fiscalização relativo aos mesmos fatos geradores e ao mesmo período, das mesmas respostas, esclarecimentos e documentos. (COMITÊ GESTOR DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS, 2026)

Os dois dispositivos pressupõem aquilo que o art. 4º da Lei Complementar nº 227/2026 quis eliminar. O inciso I do caput admite que cada administração tributária realize os seus respectivos lançamentos — no plural, autônomos — aproveitando as provas colhidas por outra; é o modelo descentralizado, incompatível com o monopólio do lançamento por titular e cotitular estabelecido no § 3º, V. Já a alínea 'a' do inciso I do § 4º veda a duplicação de exigências documentais em outro procedimento de fiscalização relativo aos mesmos fatos geradores e ao mesmo período; a vedação só faz sentido se tais procedimentos paralelos puderem existir, o que o § 2º do art. 4º proíbe ao impor procedimento conjunto e integrado.

Coexistem, portanto, no ordenamento do IBS, dois modelos de fiscalização mutuamente excludentes: o modelo plural e descentralizado da Lei Complementar nº 214/2025, reproduzido no regulamento único, e o modelo concentrado e bilateral da Lei Complementar nº 227/2026, ao qual o regulamento não deu concretização alguma. O instrumento que deveria harmonizá-los consolidou o mais antigo.

Registre-se, por honestidade metodológica, que a análise considera o texto da Resolução CGIBS nº 6/2026 na sua redação original, de 30 de abril de 2026. Eventual alteração superveniente do Título XI do Livro II pode modificar o diagnóstico aqui apresentado quanto ao cumprimento da delegação, mas não quanto à antinomia entre os incisos I e V do art. 4º, § 3º, que é de nível legal e não se resolve por via regulamentar.

6 As assimetrias federativas derivadas

A lacuna não é apenas um problema de coerência normativa. Dela decorrem duas assimetrias com efeitos concretos sobre a repartição de receitas e sobre a capacidade fiscalizatória dos entes federativos.

6.1 A exclusão estrutural do Município sem carreira fiscal

O § 1º do art. 4º estabelece que o valor do crédito tributário correspondente à multa punitiva e aos juros de mora sobre ela incidentes pertence aos entes federativos que promoverem a fiscalização. Trata-se, na origem, de solução razoável: a multa punitiva funciona como remuneração do custo da ação fiscal, incentivando as administrações a se habilitarem.

Ocorre que os §§ 5º e 8º do mesmo artigo restringem drasticamente quem pode promover a fiscalização:

> § 5º As atividades a que se refere este artigo serão exercidas exclusivamente por autoridades fiscais integrantes das administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. [...]
>
> § 8º Para fins do disposto nesta Lei Complementar, considera-se autoridade fiscal o servidor ocupante de cargo efetivo de carreira específica instituída em lei dotado da competência cumulativa para fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias e para constituir o crédito tributário. (BRASIL, 2026)

A exigência é cumulativa e rigorosa: cargo efetivo, carreira específica instituída em lei, competência cumulativa para fiscalizar e para lançar. Parcela expressiva dos municípios brasileiros não dispõe de carreira com esse desenho. Para esses entes, a impossibilidade de figurar como titular ou cotitular não é consequência de uma escolha de não se habilitar, mas uma impossibilidade estrutural, permanente e independente de sua vontade.

O resultado é que tais municípios receberão sempre e apenas o principal, individualizado na forma do § 3º, V, e jamais a multa punitiva, ainda que sejam os titulares constitucionais do crédito. A parcela acessória da arrecadação tende a concentrar-se nas administrações já aparelhadas, que são justamente as dos entes de maior porte. O que foi concebido como incentivo à ação fiscal converte-se, no plano agregado, em fator de concentração de receita.

6.2 A inversão do incentivo fiscalizatório

A segunda assimetria diz respeito ao ente de origem. Ele é, materialmente, quem tem melhores condições de fiscalizar: o estabelecimento do sujeito passivo, os seus livros, a sua estrutura administrativa e a cadeia documental das operações estão no seu território, ao alcance físico e imediato dos seus auditores. Não obstante, nenhuma parcela do crédito principal lhe pertence, porque o IBS é devido ao destino.

Resta-lhe habilitar-se como participante. E aqui a Lei Complementar nº 227/2026 é silente sobre o ponto decisivo: o participante faz jus à multa punitiva? O § 1º atribui a multa aos entes que promoverem a fiscalização; o § 2º menciona a distribuição do produto da arrecadação entre os entes responsáveis pela fiscalização e lançamento; e o § 3º, III, define o participante como aquele que delega a titular e cotitular a competência para o lançamento. Não há resposta no texto legal, nem no regulamento.

Se a resposta for negativa, o desenho produz uma inversão completa: o ente com maior capacidade fiscalizatória é o que tem menor interesse arrecadatório, ao passo que os entes com o crédito são frequentemente os mais distantes do sujeito passivo e os menos aparelhados. A lei dissocia capacidade e interesse sem estabelecer mecanismo de compensação entre eles.

6.3 A divergência sem procedimento

Registre-se, por fim, uma segunda delegação não cumprida. O § 6º do art. 4º dispõe que eventual divergência acerca da interpretação, da apuração da base de cálculo ou do enquadramento dos fatos geradores, por ocasião da fiscalização, será tratada em procedimento a ser disciplinado pelo CGIBS.

O dispositivo remete ao Comitê a solução de conflitos entre administrações tributárias sobre o próprio conteúdo do crédito, sem fixar critério material, prazo, órgão competente ou garantia de participação do sujeito passivo — cuja situação jurídica será, evidentemente, afetada pelo desfecho. Tampouco esse procedimento foi disciplinado na Resolução CGIBS nº 6/2026. Assim, no arranjo hoje vigente, dois entes cotitulares que divergirem sobre o enquadramento de um fato gerador não dispõem de via institucional para dirimir a controvérsia antes do lançamento.

7 Considerações finais

A arquitetura de titularidade e cotitularidade instituída pelo art. 4º, § 3º, da Lei Complementar nº 227/2026 é coerente para a hipótese que evidentemente a inspirou: a operação com destino único, em que um Município e o respectivo Estado conduzem, em conjunto, um procedimento fiscalizatório cujo lançamento reflete exatamente as suas alíquotas. Para essa hipótese, o modelo é elegante e resolve satisfatoriamente o problema da competência compartilhada.

A hipótese ordinária, contudo, não é essa. Qualquer sujeito passivo cuja atuação ultrapasse os limites de um município realiza operações multidestinatárias, e para elas os incisos I e V do § 3º são aritmeticamente incompatíveis. As duas saídas disponíveis são igualmente onerosas: a fragmentação viola o dever de procedimento conjunto do § 2º e submete o contribuinte a uma multiplicidade de fiscalizações simultâneas; a concentração exige a construção de uma delegação ficta, deduzida do silêncio de entes que podem sequer ter tomado ciência do procedimento.

A lei complementar remeteu a solução ao regulamento único. O regulamento único não a formulou e, ao reproduzir sem adaptação os dispositivos da Lei Complementar nº 214/2025, consolidou o modelo descentralizado que a Lei Complementar nº 227/2026 pretendia substituir. Há hoje, no ordenamento do IBS, um vácuo normativo situado exatamente no ponto em que a competência compartilhada precisa ser operacionalizada.

Não se trata de defeito de redação ou de questão de detalhe procedimental. Está em causa quem exerce concretamente a competência fiscalizatória sobre o principal tributo do consumo brasileiro, a quem pertence a multa punitiva dele decorrente e em que condições um ente federativo pode perder, por presunção de silêncio, a competência que a Constituição lhe atribuiu. São questões de federalismo fiscal, e a sua resposta dificilmente comportará formulação puramente regulamentar.

O diagnóstico aqui apresentado não vem acompanhado de proposta de solução, e a omissão é deliberada. A construção de um critério de precedência entre entes de destino, ou de um mecanismo de compensação entre capacidade fiscalizatória e titularidade do crédito, exige debate que envolve as administrações tributárias dos vinte e sete Estados e dos mais de cinco mil municípios brasileiros. O que se pretendeu demonstrar é que esse debate ainda não foi feito — e que a sua ausência já produz efeitos.

Referências

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

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Brasília, DF: Presidência da República.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Brasília, DF: Presidência da República.

BRASIL. Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026. Brasília, DF: Presidência da República.

COMITÊ GESTOR DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS. Resolução CGIBS nº 6, de 30 de abril de 2026.

Capítulo 3

A FRAGILIDADE DAS PRESUNÇÕES DA DÍVIDA ATIVA E A INCONSTITUCIONALIDADE DAS SANÇÕES POLÍTICAS: UM ESTUDO SOBRE O PROTESTO DE CDA NULA NO PROCESSO DO TRF DA 6ª REGIÃO nº 0003834-03.2011.4.01.3802

Lisandra Christian de Abreu[1]

1 Introdução

O sistema tributário brasileiro equilibra-se entre a necessidade de arrecadação estatal e a proteção de direitos fundamentais do cidadão. O artigo introduz a problemática do abuso do direito de cobrança pela Fazenda Pública Federal, contextualizando como o Estado, por vezes, ignora decisões judiciais para impor restrições administrativas ao crédito do contribuinte, violando a boa-fé processual e o princípio da cooperação. A relevância acadêmica e prática da pesquisa fundamenta-se na necessidade de preservar a autoridade das decisões judiciais frente aos excessos do poder de tributar, evitando que a administração utilize mecanismos administrativos para violar garantias fundamentais. O problema de pesquisa busca identificar como o protesto de uma Certidão de Dívida Ativa (CDA) declarada nula desvirtua o regime das presunções tributárias e configura uma sanção política inconstitucional.

A hipótese de trabalho sustenta que o protesto de título judicialmente nulo representa a forma mais gravosa de sanção política, pois ignora a cessação da presunção de liquidez e utiliza meios oblíquos para coagir ao pagamento de tributo indevido. O objetivo geral é analisar a inconstitucionalidade dessa prática como modalidade de sanção política, enquanto os objetivos específicos buscam examinar a teoria das presunções,

1 Advogada Tributarista, Mestranda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET e Professora. E-mail: lisandra.abreu.adv@gmail.com Currículo Lattes Disponível em: http://lattes.cnpq.br/0256669787448978. Acesso em 11 ago. 2026.

delimitar os critérios das sanções políticas e demonstrar a configuração do dano moral no caso concreto. A metodologia utilizada é a pesquisa teórico-dogmática com análise de legislação, doutrina e precedentes judiciais, especialmente o estudo do caso no processo nº 0003834-03.2011.4.01.3802, perante o Tribunal Regional Federal da 6ª Região e as consequências jurídicas da conduta estatal.

A dívida ativa e a análise das presunções

Inicia-se o estudo da dívida ativa com as lições do saudoso Professor Paulo de Barros Carvalho[1]:

> Para o Código Tributário, constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular (art. 201). E a fluência de juros de mora não prejudica a liquidez do crédito (art. 201, parágrafo único). A inscrição em dívida ativa tem por escopo a constituição unilateral do título executivo que servirá de base para a cobrança judicial dos créditos não pagos à Fazenda Pública. Disso resulta que a certidão de dívida ativa é o único dos títulos executivos extrajudiciais em que não há necessidade da assinatura do devedor, existindo a partir de ato unilateral do credor.

A Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de certeza e liquidez nos termos do artigo 204 do Código Tributário Nacional (CTN)[2], possuindo efeito de prova pré-constituída. O parágrafo único estabelece a presunção relativa, pois poderá ser elidida por prova inequívoca.

Analisando a doutrina da Professora Maria Rita Ferragut[3] que ensina:

> Entendemos que as presunções de certeza e liquidez da dívida ativa regularmente inscrita não se sobrepõem às presunções pertinentes a qualquer outro ato jurídico, em especial a presunção de legalidade, que prescreve que todo ato permanece no sistema como válido somente até ser desconstituído por um outro. Nesse sentido, as presunções de certeza e liquidez cessam no momento em que o ato for judicialmente questionado, oportunidade em que a administração deverá fazer prova de que o fato descrito no antecedente do enunciado individual e concreto é materialmente verdadeiro, devendo o contribuinte, por outro lado, defender-se dessa imputação. (grifado no original).

---

1 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Noeses. 34. ed. 2026, p. 697.

2 Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único: A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

3 FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, p. 115.

Portanto, a doutrina esclarece que tal prerrogativa ostenta natureza de presunção legal relativa, *iuris tantum*, e meramente processual. Essa presunção não é absoluta, encontrando limite intransponível na validade do suporte físico e jurídico que deu origem ao título executivo. Assim, a eficácia do título depende da manutenção de sua higidez frente ao ordenamento jurídico.

Segundo a lição da Professora Maria Rita Ferragut, as presunções de certeza e liquidez possuem um limite temporal e jurídico claro, cessando no exato momento em que o ato administrativo for judicialmente questionado. Nesse estágio, a Administração Pública perde o privilégio da presunção e deve provar que o fato descrito no título é materialmente verdadeiro perante o juízo. Sob a ótica do Constructivismo Lógico-Semântico, a presunção cessa sua eficácia no momento em que o enunciado prescritivo do título é desconstruído judicialmente por decisão competente. Quando a Autoridade Administrativa ignora esse questionamento para prosseguir com atos coercitivos, ela subverte a lógica do sistema normativo.

Ao aplicar essa teoria a um título judicialmente declarado nulo, verifica-se que a presunção de liquidez é integralmente extirpada do ordenamento. A declaração judicial de nulidade remove o suporte linguístico e jurídico que permitiria qualquer ato de cobrança pela Fazenda Nacional, tornando o protesto um ato ilegal. Manter o protesto extrajudicial de uma CDA nula representa uma tentativa de conferir validade a uma ficção jurídica que não possui mais correspondência com a realidade fenomenológica do direito. Tal conduta configura evidente abuso de direito ao insistir na exigibilidade de um débito cujo suporte de validade foi retirado pelo Poder Judiciário.

2 O fenômeno da sanção política

O Professor Osvaldo Santos de Carvalho[4] ensina que a Administração Tributária não possui margem para derivações do que está previamente estabelecido na Constituição Federal de 1988:

> A Constituição Federal cuida de disciplinar rigidamente e quase à exaustão o perfil da tributação, e, bem assim, de estipular a competência legislativa tributária sem margem para qualquer derivação do leito previamente por ela traçado, de sorte que qualquer estudo jurídico-tributário que pretenda ser dotado de rigor metodológico deve seguir

4 CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não Cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária.* 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 114.

os comandos norteadores insculpidos na constituição.

A doutrina de Maria Ângela Lopes Paulino Padilha[1] define as sanções políticas como:

> os constrangimentos inconstitucionais levados a efeito pela Administração no intuito de forçar o sujeito passivo ao pagamento do tributo. Trata-se de um desvio da potestade tributária-punitiva do Poder Público. Sua imposição está intimamente relacionada com os limites outorgados à Administração no seu exercício do poder de polícia, mormente o de fiscalizar as atividades dos contribuintes, a fim de apurar a regularidade no cumprimento das obrigações tributárias e dos deveres instrumentais. Em termos genéricos, as sanções políticas compreendem as medidas restritivas de direito impostas pela própria Administração ao sujeito passivo, que têm como escopo obrigá-lo, por via oblíqua, a recolher a exação tributária em favor dos cofres públicos, sem, contudo, recorrer ao Judiciário, na forma preconizada pelo devido processo legal formal. (grifado no original)

Neste sentido, a sanção política é um constrangimento inconstitucional imposto pela Administração Pública com o propósito de forçar o sujeito passivo ao pagamento do tributo por meios transversos. Essas medidas transbordam o exercício regular do poder de polícia e caracterizam-se pela utilização de formas coercitivas de exigência que afrontam o devido processo legal. A prática, quando utilizada como meio coercitivo indireto de cobrança, é vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que o Estado deve se valer dos meios próprios da execução fiscal para a satisfação de seus créditos. A sanção política utiliza o cerceamento da atividade econômica como instrumento de cobrança.

A identificação desse abuso pressupõe a verificação de critérios específicos, como a ofensa a direitos fundamentais, notadamente o direito de propriedade e o livre exercício da atividade profissional.

O Supremo Tribunal Federal (STF) consolidou o entendimento sobre a matéria através das Súmulas 70, 323 e 547[2]. Essas súmulas proíbem a interdição de estabelecimento, a apreensão de mercadorias e o impedimento de atividades profissionais como meios oblíquos de cobrança tributária. O protesto extrajudicial da CDA configura-se como meio oblíquo de coação,

---

1 PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direto tributário.* São Paulo: Noeses, 2015, p. 168-169.

2 *Súmula 70 do STF: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.*
Súmula 323 do STF: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.
Súmula 547 do STF: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

quando utilizado como um sucedâneo coercitivo, ignorando a regular tramitação processual. A utilização de tal medida fora dos ritos adequados representa uma violação aos princípios da proporcionalidade e da menor onerosidade da execução fiscal.

Ao enfrentar em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n° 5135, o STF declarou a constitucionalidade do protesto de CDA pressupondo a higidez e a validade do título executivo.

O Plenário acompanhou o voto do relator, ex-ministro do STF Luís Roberto Barroso, e acolheu também sua proposta de tese para o julgamento. A tese fixada foi de que:

> O protesto das certidões de dívida ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política.

No caso de títulos judicialmente declarados nulos, o protesto configura sanção política, por atingir título inexistente e desprovido de suporte fático. Ao protestá-lo, o Fisco Federal desvirtua o precedente do STF, impõe medida punitiva injustificada e desconsidera que a atuação administrativa deve buscar a satisfação de crédito legítimo, e não a punição do contribuinte.

3 Os limites constitucionais do protesto de CDA: uma análise da ADI 5135 frente ao devido processo legal

A introdução do protesto extrajudicial da CDA no ordenamento jurídico brasileiro ocorreu com a alteração do parágrafo único do art. 1º da Lei nº 9.492/1997 pelo art. 25 da Lei nº 12.767/2012, que incluiu expressamente as CDAs entre os títulos sujeitos a protesto. A medida buscou conferir maior eficiência à arrecadação tributária, ao possibilitar à Fazenda Pública a cobrança extrajudicial dos créditos tributários por meio de procedimento mais célere e menos oneroso do que a execução fiscal, sem a necessidade de imediata judicialização da cobrança.

Contudo, essa prerrogativa estatal não é absoluta e deve harmonizar-se com o sistema de proteção aos direitos fundamentais do contribuinte e com o princípio da cooperação. A legitimidade do ato administrativo de protesto vincula-se, portanto, ao respeito estrito aos limites impostos pela Constituição Federal de 1988 e pela legislação tributária vigente.

O STF, ao julgar a ADI nº 5135, consolidou o entendimento de que o protesto das certidões de dívida ativa constitui um mecanismo constitucional e legítimo. A tese fixada pela Corte Suprema sustenta que tal medida não restringe de forma desproporcional os direitos fundamentais, não se caracterizando, sob condições normais, como uma sanção política. Entretanto, é fundamental observar que o reconhecimento dessa constitucionalidade pressupõe, obrigatoriamente, a higidez e a validade do título executivo que aparelha o protesto. Sem a presença dos atributos de certeza e liquidez, que conferem presunção relativa ao título nos termos do artigo 204 do CTN, o uso do protesto perde seu amparo jurídico.

Ocorre um nítido desvirtuamento do precedente firmado pelo Supremo Tribunal Federal quando a Fazenda Pública utiliza o protesto sobre títulos que carecem de suporte fático ou que já foram judicialmente invalidados. Nessas circunstâncias, a medida deixa de ser um meio eficiente de cobrança para se tornar um constrangimento inconstitucional e uma sanção política transversa, servindo apenas para prejudicar o contribuinte. Ao insistir na manutenção de um apontamento extrajudicial sobre um débito juridicamente inexistente, o fisco utiliza meios oblíquos de coação para forçar o pagamento, violando o princípio da menor onerosidade da execução e o devido processo legal. Tal conduta representa uma deslealdade processual que subverte a finalidade do ato administrativo.

Nos ensinamentos do Professor Roque Antonio Carrazza[1] sobre a segurança jurídica:

> Daí podemos avançar o raciocínio proclamado que o princípio da segurança jurídica é uma das manifestações do nosso Estado Democrático de Direito, consagrado já no art. 1º da CF, e visa a proteger e preservar as justas expectativas das pessoas. Para tanto, veda a adoção de medidas legislativas, administrativas ou judiciais capazes de frustrar a confiança que depositam no Poder Público. (grifado no original)

Portanto, a utilização do protesto quando a exigibilidade do crédito tributário está suspensa ou quando há decisão judicial que reconhece a nulidade da CDA afronta a autoridade da jurisdição. Nos termos do art. 151, V, do CTN, a concessão de tutela judicial pode suspender a exigibilidade do crédito tributário, enquanto a declaração judicial de nulidade do título retira seu fundamento jurídico. Nessas circunstâncias, a manutenção de

1 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 36. ed. São Paulo: Editora *Jus*PODIM. Malheiros Editores, 2025, p. 395.

atos coercitivos extrajudiciais desconsidera os efeitos da decisão judicial e viola os deveres de boa-fé e cooperação, impondo a intervenção judicial para sustar protestos ilegais e preservar a segurança jurídica e a dignidade do contribuinte.

4 Estudo de caso concreto: TRF da 6ª região - Processo n°. 0003834-03.2011.4.01.3802

O estudo de caso analisado revela um cenário de flagrante deslealdade processual e abuso administrativo que perdura por quinze anos, tendo iniciado em 2011. O contribuinte ajuizou embargos à execução fiscal visando a nulidade da CDA n° 60.4.09.000415 03, fundamentado no direito à compensação tributária amparado por decisão transitada em julgado em Mandado de Segurança Coletivo.

Em março de 2016, o magistrado de primeiro grau proferiu sentença integrativa declarando a nulidade do título executivo e determinando a extinção da execução fiscal com julgamento de mérito. Esta decisão deveria ter encerrado qualquer pretensão coercitiva do fisco sobre o referido débito.

Apresenta-se a sentença integrativa exarada pelo juízo de primeiro grau, que fundamentou a decisão nos seguintes termos:

> [...] Ante o exposto, acolho os embargos de declaração de fls. 601/616 para modificar a sentença de fls. 597/599 e dar provimento ao pedido objeto dos presentes embargos à execução para declarar a nulidade da Certidão de Dívida Ativa que embasa a Execução Fiscal n° 2009.38.02.001982-3, a qual deve ser extinta com julgamento de mérito. (fls. 608, com os destaques).

A decisão fundamentou-se no direito à compensação tributária amparado pelo trânsito em julgado do Mandado de Segurança Coletivo nº 1998.38.02.001604-0. Ocorre que, ignorando o comando judicial, a Fazenda Nacional procedeu ao protesto extrajudicial do título nulo junto ao Tabelionato de Protesto.

Não obstante a sentença de extinção da Execução Fiscal, decorrente da inequívoca declaração de nulidade da Certidão de Dívida Ativa, a Fazenda Nacional interpôs Recurso de Apelação.

O desembargador federal da 3ª Turma do TRF da 6ª Região solicitou a manifestação da Fazenda Nacional sobre o interesse no prosseguimento do processo, em razão dos princípios da cooperação e da boa-fé, do lapso temporal decorrido ou de possível prescrição intercorrente. A Fazenda

Nacional manifestou-se pela manutenção do recurso, sob a alegação de inexistência de óbice ao seu julgamento.

A conduta administrativa revelou-se contraditória, pois, enquanto o contribuinte aguardava o desfecho recursal de uma demanda envolvendo título com a exigibilidade suspensa e cuja nulidade havia sido reconhecida em primeira instância, a Fazenda Nacional promoveu o abusivo protesto extrajudicial, incorrendo em nítida sanção política.

A lavratura do protesto ocorreu em março de 2026, ao estabelecer prazo de três dias úteis para pagamento sob pena de restrição creditícia, ignorou a nulidade do título previamente declarada pelo magistrado de primeiro grau. O apontamento de CDA desprovida de suporte jurídico configura ato ilegal e abusivo, violando a boa-fé objetiva e a autoridade da jurisdição federal. Trata-se, portanto, da manutenção de uma ficção jurídica sem correspondência com a realidade, diante da extinção da presunção de liquidez pelo provimento judicial anterior.

Neste caso, a autoridade administrativa já havia ignorado as compensações legítimas amparadas em decisão judicial transitada em julgado no Mandado de Segurança Coletivo nº 1998.38.02.001604-0, no qual forçou o contribuinte, a suportar anos de litígio indevido.

Ademais, é imperativo destacar que o protesto indevido de título executivo já declarado nulo pelo Poder Judiciário configura dano moral in re ipsa, isto é, prescinde de comprovação específica, por decorrer do próprio fato lesivo. Conforme a jurisprudência consolidada do STF, consubstanciada nas súmulas anteriormente mencionadas, a lavratura de protesto ilegítimo enseja lesão à honra objetiva e ao crédito do contribuinte, sendo desnecessária a demonstração concreta dos prejuízos decorrentes do ato ilícito.

A análise do caso revela grave abuso administrativo, pois, embora a ação tenha sido ajuizada em 2011 e a nulidade da CDA declarada em 2016, o contribuinte foi surpreendido com o protesto extrajudicial em 2026. A conduta desconsidera a jurisdição federal e prolonga os efeitos de um litígio por quinze anos, em afronta à razoável duração do processo, caracterizando sanção política vedada pelas Súmulas 70, 323 e 547 do STF. Além disso, o protesto de débito juridicamente inexistente ultrapassa o mero aborrecimento e configura dano moral in re ipsa, diante da restrição cadastral capaz de atingir a honra objetiva e a idoneidade financeira do contribuinte.

A sustação imediata do protesto foi necessária para preservar a boa-fé processual e a eficácia do provimento judicial anterior. Nestes termos, a decisão do desembargador federal da 3ª Turma do TRF da 6ª Região restabeleceu a ordem jurídica, suspendendo os efeitos do protesto, veja-se:

> [...] Nesse contexto, o protesto revela-se ilegal, porque a sentença dos embargos foi procedente, mantendo a tutela de urgência que havia deferido efeito suspensivo, escapando das hipóteses elencadas no art. 1.012, § 1º, do Código de Processo Civil. Isso, sem falar que a própria sentença de mérito declaratória de nulidade do título executivo representa causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por força do art. 151, V, do Código Tributário.

Assim, não há fundamento jurídico válido para se manter ativo o protesto (evento 29, DOC3) levado a efeito pela União.

O Professor Robson Maia Lins[1] leciona que:

> Vê-se, portanto, que o processo judicial nada mais é do que uma constante semiose (produção de novos signos), com a finalidade precípua de resolver definitivamente o conflito de interesses, ou seja, produzindo norma jurídica irrecorrível (interpretação final).
>
> Neste contexto, pode a sentença ser concebida como uma metalinguagem da medida liminar, que é sua linguagem-objeto, em conjunto com as outras mensagens que integram o processo judicial no momento da sua prolação. E, como metalinguagem, substitui o signo anterior, prevalecendo a sua mensagem sobre aquele hierarquicamente inferior.

A intervenção do Tribunal Regional Federal da 6ª Região, ao deferir a antecipação dos efeitos da tutela recursal para sustar o protesto, corrobora a tese de que a inexistência de título executivo válido e a suspensão da exigibilidade impedem qualquer medida coercitiva oblíqua. Resta demonstrado que a manutenção de restrições cadastrais sobre um débito retirado do mundo jurídico afronta a autoridade da jurisdição federal e configura dano moral *in re ipsa*, dada a lesão imediata à honra objetiva e à idoneidade financeira do contribuinte. A decisão da 3ª Turma restabelece a ordem jurídica ao reconhecer a ausência de fundamento legal para o apontamento extrajudicial, protegendo o sujeito passivo contra o erro administrativo gravíssimo que viola os deveres de cooperação e boa-fé processual.

---

1 LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro***.** 2. ed. São Paulo: Noeses, 2022, p. 514-515.

5 Consequências jurídicas e responsabilidade civil

As repercussões jurídicas do protesto indevido transbordam a esfera administrativa e configuram dano moral *in re ipsa*, conforme jurisprudência pacífica dos Tribunais Superiores[1]. O dano moral presumido decorre da lesão imediata à honra objetiva e à credibilidade financeira do contribuinte perante o mercado. No presente caso, o abalo é severamente agravado pelo fator temporal e pela deslealdade processual da Fazenda Nacional, que impõe sanção política transversa, após uma década da decisão favorável ao contribuinte. A lavratura de protesto sobre débito juridicamente inexistente ultrapassa o mero aborrecimento e gera dever de reparação civil.

A persistência da Fazenda Nacional em ignorar a autoridade da jurisdição federal e a razoável duração do processo caracteriza abuso de direito. A conduta estatal violou o princípio da menor onerosidade, que deveria impedir atos de cobrança, enquanto o crédito estivesse com a exigibilidade suspensa.

A manutenção do apontamento administrativo após a nulidade judicial constitui medida desproporcional que serve apenas como instrumento de punição administrativa. É imperativo que o Judiciário reprima de forma célere e rigorosa atos administrativos que desafiam a autoridade das decisões federais, resguardando a segurança jurídica. A eficácia da sentença declaratória de nulidade deve operar a suspensão imediata de qualquer ato restritivo, independentemente do trânsito em julgado, para evitar que o contribuinte suporte o ônus de erros administrativos graves. A responsabilidade civil do Estado deve ser reconhecida como mecanismo de controle contra a atuação abusiva da Administração Pública em face do contribuinte.

6 Conclusão

O presente estudo apresenta o problema do protesto extrajudicial de CDA nula, demonstrando como tal prática subverte os pilares do

1 5. O protesto indevido do nome do autor configura dano moral *in re ipsa*, dispensando a comprovação do prejuízo. Esta modalidade de dano decorre da própria natureza do ato lesivo, presumindo-se os prejuízos causados à moral do indivíduo pela simples ocorrência do fato. 5.1. A caracterização do dano moral *in re ipsa* fundamenta-se nos transtornos significativos causados pela negativação indevida, incluindo constrangimentos nas relações comerciais, dificuldades na obtenção de crédito e prejuízos à honra objetiva do consumidor."
(*TJDFT,* Acórdão 1987367*, 0709765-49.2023.8.07.0010, Relator(a): JOÃO EGMONT, 2ª TURMA CÍVEL, data de julgamento: 02/04/2025, publicado no DJe: 30/04/2025).*

Direito Tributário. A hipótese formulada foi integralmente verificada, confirmando que a utilização do protesto após a declaração judicial de nulidade representa uma sanção política inconstitucional e abusiva. Por meio da análise doutrinária, evidenciou-se que as presunções de certeza e liquidez da CDA são relativas e devem cessar com o questionamento judicial, tornando o protesto de um título inexistente um ato sem qualquer fundamento jurídico válido.

As principais conclusões obtidas apontam que a conduta da Fazenda Nacional no estudo de caso configurou erro administrativo gravíssimo e violação à autoridade da jurisdição federal, gerando dano moral presumido pela indevida restrição creditícia imposta injustamente. A contribuição acadêmica deste estudo reside na consolidação da tese de inexistência de presunção de certeza e liquidez em títulos judicialmente questionados e na delimitação técnica do protesto de CDA nula como sanção política incompatível com a jurisprudência do STF.

Conclui-se pela necessidade imperiosa de o Poder Judiciário reprimir condutas que tentam reintroduzir débitos juridicamente extintos, preservando a segurança jurídica e a dignidade do contribuinte frente ao arbítrio estatal. A eficácia das decisões judiciais deve ser garantida de forma imediata, impedindo que instrumentos administrativos sejam desvirtuados para servir como ferramentas de coação ilícita. O reconhecimento da responsabilidade civil e a aplicação do princípio da causalidade são medidas essenciais para desestimular a reiteração de abusos pela administração tributária.

Referências

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 36. ed. São Paulo: Editora *Jus*PODIM. Malheiros Editores, 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 34. ed. São Paulo: Noeses, 2026.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência.* 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método.* 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não Cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária.* 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário***.** São Paulo: Dialética, 2001.

LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* 2. ed. São Paulo: Noeses, 2022.

LINS, Robson Maia. FERNANDES, Pablo Gurgel. *O Constructivismo Lógico- Semântico e o Direito Sancionatório: uma introdução inspirada por lições de Lourival Vilanova.* In: LINS, Robson Maia. (Coord.) Direito Tributário Sancionatório. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direto tributário.* São Paulo: Noeses, 2015.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Ficções tributárias, identificação e controle.* São Paulo: Noeses, 1997.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário.* 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

Capítulo 4

MODULAÇÃO DE EFEITOS E *PROSPECTIVE OVERRULING* EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: ENTRE A PROTEÇÃO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA E O RISCO DA INCONSTITUCIONALIDADE ÚTIL

Derlise Marchiori[1]
Rodrigo Passos Jarussi[2]

1 Introdução

A declaração de inconstitucionalidade de uma norma parece conduzir, intuitivamente, à cessação da produção de seus efeitos. Essa conclusão, entretanto, revela apenas parte do problema. A experiência constitucional brasileira demonstra que, uma vez reconhecida a incompatibilidade entre a norma e a Constituição, surgem questões cuja complexidade ultrapassa a própria definição acerca de sua validade. A necessidade de estabelecer quais efeitos temporais deverão ser atribuídos à decisão judicial desloca o debate para outro plano, no qual a jurisdição constitucional deixa de se limitar à identificação da resposta constitucionalmente adequada e passa também a definir a forma como essa resposta produzirá efeitos sobre relações jurídicas constituídas sob orientação normativa diversa. A dimensão temporal da decisão passa, assim, a integrar o próprio conteúdo da atividade jurisdicional, revelando uma das mais relevantes tensões da jurisdição constitucional contemporânea.

Em matéria tributária, essa problemática assume contornos particularmente sensíveis, já que raramente permanece circunscrita às partes diretamente envolvidas na relação processual. A retroatividade ou

1 Mestranda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Procuradora Geral do Município de Lucas do Rio Verde/MT. E-mail: derlisemarchiori@terra.com.br.

2 Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Especialista em Direito Tributário, Processo Tributário, Direito e Processo do Trabalho. Graduado em Direito pelo Centro Universitário UNIFAAT. Currículo Lattes: http://lattes.cnpq.br/7062186130005067.

a eficácia prospectiva de determinado pronunciamento jurisdicional pode, simultaneamente, interferir na confiança depositada pelos contribuintes na estabilidade da ordem jurídica, na atuação da Administração Tributária e na concretização de direitos fundamentais cuja implementação depende da continuidade das funções estatais. A controvérsia, por isso, não pode ser reduzida à tradicional oposição entre interesses arrecadatórios do Estado e direitos patrimoniais do contribuinte: o que se verifica é a coexistência de valores igualmente protegidos pela Constituição da República - supremacia constitucional, legalidade, segurança jurídica, proteção da confiança, responsabilidade fiscal e continuidade das funções estatais. O desafio não consiste em atribuir prevalência abstrata a qualquer desses valores, mas em construir critérios que permitam harmonizá-los sem transformar técnicas excepcionais de disciplina da eficácia temporal em mecanismos permanentes de preservação de situações incompatíveis com a ordem constitucional.

A modulação de efeitos e o *prospective overruling* (superação para frente) assumem, nesse cenário, especial relevância. Concebidos como mecanismos destinados a compatibilizar a segurança jurídica e a proteção da confiança com as mudanças produzidas pela jurisdição constitucional e pelo sistema de precedentes, tais institutos passaram a ocupar posição central nas discussões envolvendo grandes controvérsias tributárias. Sua crescente utilização, entretanto, suscita questionamentos que ultrapassam a disciplina processual e alcançam o próprio modo como o sistema constitucional brasileiro administra as consequências da declaração de inconstitucionalidade e da superação de entendimentos jurisprudenciais consolidados.

À vista dessas premissas, o presente estudo propõe uma análise crítica da modulação de efeitos e do *prospective overruling* em matéria tributária, com o objetivo de investigar os fundamentos constitucionais que legitimam a utilização dessas técnicas e, sobretudo, os limites que lhes são impostos pelo próprio sistema constitucional. Parte-se da hipótese de que a segurança jurídica, a proteção da confiança legítima e a estabilidade institucional constituem fundamentos constitucionalmente relevantes para a disciplina da eficácia temporal das decisões judiciais, legitimando a eficácia prospectiva apenas quando voltadas à tutela concreta de valores constitucionais cuja proteção se revele necessária, proporcional e rigorosamente fundamentada. A pesquisa será desenvolvida mediante abordagem dogmático-analítica, orientada pela teoria da decisão, pela teoria dos precedentes e pelo constructivismo lógico-semântico, com

especial atenção à evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em matéria tributária. Busca-se, ao final, construir parâmetros dogmáticos que permitam distinguir as hipóteses em que a eficácia prospectiva das decisões representa legítimo instrumento de harmonização entre valores constitucionais daquelas em que sua utilização compromete a própria supremacia da Constituição.

2 A dimensão temporal da jurisdição constitucional

O exercício da jurisdição constitucional foi tradicionalmente compreendido como atividade destinada a aferir a compatibilidade entre os atos normativos e a Constituição, mediante o reconhecimento da validade ou da invalidade das normas submetidas ao controle jurisdicional. Essa perspectiva, embora preserve a centralidade da supremacia constitucional, revela-se insuficiente para explicar um dos problemas mais relevantes enfrentados pela jurisdição contemporânea: a disciplina dos efeitos produzidos por normas que, apesar de posteriormente reconhecidas como inconstitucionais, orientaram comportamentos, estruturaram relações jurídicas e produziram consequências concretas durante o período em que permaneceram integradas ao ordenamento jurídico. O reconhecimento dessa realidade evidencia que a declaração de inconstitucionalidade não esgota a atividade jurisdicional, tornando indispensável enfrentar uma questão adicional: de que maneira a decisão judicial deve repercutir sobre situações jurídicas constituídas ao longo do tempo sob a égide da norma posteriormente invalidada?

A compreensão desse problema exige reconhecer que o tempo não constitui mero elemento cronológico da experiência jurídica, mas verdadeiro fator de estabilização das relações constituídas sob determinada disciplina normativa. Enquanto vigente, a norma jurídica disciplina condutas, influencia decisões individuais e coletivas, conforma expectativas legítimas e orienta o planejamento dos agentes econômicos e da própria Administração Pública - questão que será retomada, com maior precisão terminológica, no item 1.2.

Sob essa perspectiva, a segurança jurídica projeta-se simultaneamente para o passado e para o futuro: de um lado, preserva as situações legitimamente consolidadas; de outro, assegura aos jurisdicionados condições mínimas de previsibilidade quanto às consequências jurídicas de seus comportamentos. É por essa dupla projeção que o tempo deixa de representar simples circunstância externa ao fenômeno jurídico

para assumir posição estrutural na atividade jurisdicional: a jurisdição constitucional contemporânea não se limita a declarar a incompatibilidade da norma com a Constituição, mas é igualmente chamada a administrar as repercussões temporais dessa declaração sobre relações jurídicas consolidadas, harmonizando a supremacia constitucional com outros valores igualmente protegidos pelo texto constitucional - entre os quais se destacam a segurança jurídica, a proteção da confiança e a coesão do sistema ao longo do tempo. A compreensão dessa dimensão temporal constitui o ponto de partida para entender por que a teoria clássica da nulidade, embora coerente sob o ponto de vista lógico, passou a revelar limitações diante da crescente complexidade das relações jurídicas contemporâneas.

2.1 A insuficiência da teoria clássica da nulidade diante da dimensão temporal da jurisdição constitucional

A teoria clássica da nulidade da norma inconstitucional consolidou-se como um dos pilares do controle de constitucionalidade ao afirmar que o ato incompatível com a Constituição é destituído de validade desde a sua origem, numa construção de elevada consistência lógica: ao assegurar que nenhuma norma incompatível com a Constituição permaneça validamente integrada ao ordenamento jurídico, reafirma-se a unidade do sistema e preserva-se a supremacia constitucional como fundamento último de validade das normas jurídicas. Ao sistematizar essa compreensão, Teori Albino Zavascki demonstra que a decisão proferida no controle de constitucionalidade não cria a invalidade da norma, mas apenas reconhece situação jurídica preexistente, razão pela qual a retroatividade de seus efeitos apresenta-se como consequência lógica da própria supremacia constitucional.[1]

O próprio desenvolvimento da jurisdição constitucional revelou, contudo, que a solução construída para o plano da validade não respondia integralmente às consequências produzidas pela incidência concreta da norma durante o período em que permaneceu vigente. O próprio Zavascki reconhece que a aplicação irrestrita da teoria clássica suscita dificuldades quando confrontada com situações jurídicas consolidadas sob a vigência da norma posteriormente declarada inconstitucional, especialmente diante da necessidade de preservação da segurança jurídica e da estabilidade

1 ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 48.

das relações jurídicas[2]. A circunstância de determinada norma revelar-se inválida não elimina, por si só, o fato de que ela, enquanto vigente e observada por seus destinatários, disciplinou condutas, estruturou expectativas e produziu consequências jurídicas concretas - a incidência da norma antecede, portanto, o reconhecimento jurisdicional de sua invalidade.

A distinção entre validade e eficácia assume, aqui, relevância dogmática. Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho, pertencimento da norma ao sistema jurídico e produção de efeitos concretos constituem categorias distintas da experiência jurídica, não sendo possível confundir o plano da validade com o plano da eficácia[3]. Essa distinção ganha maior precisão quando examinada sob a ótica do constructivismo lógico-semântico, corrente metodológica que informa a presente pesquisa. Para essa perspectiva, a norma jurídica não se confunde com o texto de lei: o enunciado prescritivo constitui apenas o suporte físico a partir do qual o intérprete constrói a norma jurídica em sentido estrito, mediante a articulação de um juízo hipotético-condicional que relaciona um antecedente fático a uma consequência normativa[4]. A declaração de inconstitucionalidade opera, portanto, sobre a validade do enunciado prescritivo enquanto membro do sistema; não desfaz, contudo, os efeitos concretos já produzidos pela incidência da norma construída a partir dele durante o período em que permaneceu vigente. É essa distinção entre a retirada do enunciado do sistema e a subsistência dos efeitos de sua incidência pretérita que fundamenta, sob a ótica semiótica, a necessidade de uma disciplina própria para a eficácia temporal das decisões.

A teoria clássica da nulidade permanece, assim, íntegra como resposta ao problema da validade normativa; revela-se, contudo, insuficiente para disciplinar, por si só, a eficácia temporal das decisões judiciais. O crescente grau de complexidade das relações sociais, econômicas e institucionais desloca parte da reflexão jurídica do plano da validade para a disciplina da eficácia temporal das decisões, exigindo do intérprete solução capaz de harmonizar a supremacia da Constituição com valores igualmente tutelados pela ordem constitucional.

---

2 *Ibid*, p. 50-52.

3 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 462.

4 CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**: o constructivismo lógico-semântico. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2023, p. 270-273.

2.2 A construção da eficácia temporal como dimensão da jurisdição constitucional

A constatação de que a teoria clássica da nulidade não respondia satisfatoriamente às repercussões produzidas pela incidência concreta da norma posteriormente declarada inconstitucional não conduziu ao abandono da supremacia constitucional, mas ao desenvolvimento de uma nova dimensão da jurisdição constitucional: não mais voltada à definição da validade da norma - questão já solucionada pela teoria clássica -, mas à disciplina dos efeitos temporais decorrentes da própria decisão que reconhece sua incompatibilidade com a Constituição. A decisão proferida no controle de constitucionalidade deixa, assim, de ser concebida exclusivamente como ato destinado a excluir a norma inválida do ordenamento jurídico, para assumir igualmente a função de disciplinar a forma pela qual essa declaração repercutirá sobre situações jurídicas constituídas ao longo do tempo.

Rafael Pandolfo identifica o tempo como elemento estruturante da experiência jurídica, afirmando que "[...] o transcurso do tempo juridicamente positivado estabiliza [...] as relações jurídicas"[1]. A observação revela que o tempo não atua como simples circunstância externa ao Direito, mas integra o próprio processo de conformação das relações jurídicas, consolidando expectativas, orientando comportamentos e permitindo que cidadãos, empresas e o próprio Estado organizem racionalmente suas decisões a partir da confiança na ordem jurídica vigente. Essa construção encontra fundamento na própria segurança jurídica, compreendida não apenas como garantia de estabilidade das relações já consolidadas, mas também como condição indispensável para que os destinatários do direito possam prever as consequências jurídicas de suas condutas. Como assinala Humberto Ávila, a segurança jurídica constitui instrumento de realização da liberdade e da confiança, permitindo aos indivíduos planejar seus comportamentos a partir da previsibilidade da atuação estatal[2].

A construção da eficácia temporal como dimensão da jurisdição constitucional confirma a supremacia constitucional, e não a mitiga: sua concretização exige, em determinadas circunstâncias, resposta mais complexa do que a simples afirmação da nulidade da norma incompatível

---

1 PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2026, p. 81.

2 ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 250-274.

com a Constituição. É dessa evolução dogmática que emergem as técnicas de modulação de efeitos e do *prospective overruling*, cuja legitimidade dependerá dos fundamentos constitucionais que lhes conferem sustentação, tema desenvolvido na seção seguinte.

3 A concretização da dimensão temporal da jurisdição constitucional

A incorporação da dimensão temporal à jurisdição constitucional decorreu de uma resposta dogmática à crescente complexidade das relações jurídicas submetidas ao controle de constitucionalidade, cuja disciplina passou a exigir soluções capazes de compatibilizar a afirmação da invalidade normativa com a preservação da segurança jurídica e da estabilidade das relações legitimamente constituídas. A eficácia temporal das decisões emerge, nesse contexto, como consequência da evolução da própria função jurisdicional, que deixa de se limitar à declaração da incompatibilidade normativa para assumir também a responsabilidade pela disciplina constitucionalmente adequada dos efeitos produzidos por essa declaração.

Se, em um primeiro momento, o controle de constitucionalidade preocupava-se essencialmente com a validade da norma - tema já examinado na seção anterior -, a consolidação de relações jurídicas sob a égide de atos posteriormente reconhecidos como inconstitucionais evidenciou que a simples retroatividade da decisão nem sempre era suficiente para restaurar, de maneira constitucionalmente adequada, a ordem jurídica. O problema desloca-se, assim, da definição abstrata da invalidade para a construção dos efeitos concretos da decisão, fazendo da eficácia temporal uma categoria indispensável à compreensão da jurisdição constitucional contemporânea.

A trajetória examinada a seguir não substitui a teoria da nulidade, mas reconhece que a declaração de inconstitucionalidade, por si só, não responde a todas as consequências produzidas pela incidência concreta da norma ao longo do tempo. A decisão judicial passa, assim, a compreender duas dimensões complementares: o reconhecimento da incompatibilidade da norma com a Constituição e a definição da eficácia temporal dessa declaração, cuja transição histórica é examinada a seguir.

3.1 Da teoria da nulidade à disciplina da eficácia temporal das decisões

Em sua formulação originária, inspirada no modelo norte-americano consolidado a partir do julgamento de Marbury v. Madison (1803), prevalecia a compreensão de que a norma incompatível com a Constituição era absolutamente nula *(void ab initio)*, circunstância que conduzia, como consequência lógica, à eliminação retroativa de todos os efeitos produzidos desde a sua origem. Essa concepção preservava de forma rigorosa a supremacia da Constituição, mas partia da premissa de que a invalidação retroativa seria suficiente para recompor integralmente a ordem jurídica violada.

A experiência constitucional, entretanto, demonstrou que a retroatividade absoluta nem sempre conduzia à realização dos valores protegidos pela própria Constituição. A consolidação de relações jurídicas sob a vigência de normas posteriormente declaradas inconstitucionais, especialmente em matérias de elevada repercussão econômica e social, revelou que a eliminação irrestrita de todos os efeitos produzidos pela norma poderia gerar instabilidade institucional, insegurança jurídica e comprometimento da confiança legitimamente depositada pelos destinatários do direito. Conforme observa Rafael Pandolfo, a evolução da jurisdição constitucional evidencia justamente a insuficiência do modelo tradicional para enfrentar a complexidade das relações jurídicas contemporâneas, exigindo a construção de mecanismos destinados a disciplinar a eficácia temporal das decisões sem afastar a supremacia constitucional[1].

Começa aqui a transição da teoria da nulidade para a disciplina da eficácia temporal das decisões. O problema deixa de consistir exclusivamente na definição da validade da norma para alcançar a determinação dos efeitos produzidos pela decisão que reconhece sua incompatibilidade com a Constituição. A atividade jurisdicional passa, assim, a desenvolver instrumentos destinados a compatibilizar a preservação da ordem constitucional com a proteção da segurança jurídica, da confiança legítima e da estabilidade das relações jurídicas constituídas sob a vigência da norma posteriormente invalidada.

A declaração de invalidade permanece, portanto, a resposta necessária à violação da Constituição; o que se modifica é a compreensão de

1 PANDOLFO, 2026, item 8.2.1, p. 410-414.

que essa resposta, isoladamente considerada, já não basta para disciplinar todas as consequências produzidas pela incidência concreta da norma no mundo jurídico - o que torna necessária a positivação de instrumentos específicos, examinada a seguir.

3.2 A positivação da disciplina da eficácia temporal no ordenamento jurídico brasileiro

O amadurecimento da jurisdição constitucional refletiu-se na gradual incorporação da disciplina temporal das decisões ao direito positivo brasileiro. Se, em um primeiro momento, a preocupação com os efeitos temporais das decisões permanecia restrita ao plano doutrinário e jurisprudencial, a evolução legislativa passou a conferir fundamento normativo às técnicas destinadas à administração da eficácia das decisões judiciais, revelando que a estabilização das relações jurídicas deixou de constituir preocupação meramente teórica para integrar expressamente o sistema jurídico.

O primeiro marco desse processo foi a edição da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, cujo artigo 27 autoriza o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, a restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou fixar outro momento para sua eficácia, "tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social".[2]

A inovação legislativa representou importante alteração na disciplina do controle de constitucionalidade ao reconhecer, expressamente, que a retroatividade da declaração de inconstitucionalidade poderia, em situações excepcionais, comprometer outros valores constitucionalmente protegidos. A modulação de efeitos passou, assim, a integrar o direito positivo brasileiro não como exceção à supremacia da Constituição, mas como instrumento destinado a harmonizar a declaração de invalidade com a preservação da segurança jurídica e do excepcional interesse social.

Ao examinar o alcance do artigo 27, Teori Albino Zavascki observa que a norma não instituiu autorização genérica para restringir os efeitos das decisões de inconstitucionalidade. A disciplina legal permanece fundada

2 BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 11 nov. 1999. Art. 27. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em: 10 jun. 2026.

na teoria da nulidade, fazendo da eficácia retroativa a regra do sistema, ao passo que a modulação constitui medida excepcional, cuja utilização exige demonstração concreta de que a incidência automática da eficácia *ex tunc* acarretaria sacrifício mais intenso a outros valores constitucionais igualmente relevantes[1]. A excepcionalidade da técnica decorre, portanto, não da conveniência do julgador, mas da necessidade de preservar a unidade da ordem constitucional diante de situações extraordinárias.

A evolução normativa prosseguiu com o Código de Processo Civil de 2015, cujo artigo 927, § 3º, ampliou a disciplina temporal para além do controle concentrado de constitucionalidade, autorizando a modulação dos efeitos "no interesse social e no da segurança jurídica" sempre que houver alteração de jurisprudência dominante do STF, dos tribunais superiores, ou de entendimento firmado em julgamento de casos repetitivos.[2]

A previsão introduzida pelo Código evidencia que a preocupação com a eficácia temporal das decisões deixou de limitar-se ao controle abstrato de constitucionalidade para alcançar também o sistema de precedentes obrigatórios. A alteração jurisprudencial passa a exigir, igualmente, reflexão acerca dos impactos produzidos sobre relações jurídicas constituídas sob a orientação anteriormente consolidada, aproximando a disciplina dos precedentes da lógica protetiva que inspirou a modulação de efeitos no controle concentrado.

Mais recentemente, a reestruturação do sistema tributário promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 conferiu nova centralidade ao debate acerca da eficácia temporal das decisões. A maior complexidade das relações federativas, aliada aos impactos financeiros decorrentes das decisões proferidas pelas Cortes Superiores, reforçou a necessidade de critérios rigorosos para a utilização das técnicas de disciplina temporal. Como observa Rafael Pandolfo, o desafio contemporâneo consiste em preservar a finalidade constitucional desses instrumentos sem permitir que sua utilização se afaste da proteção da segurança jurídica para atender predominantemente a razões de natureza arrecadatória ou consequencialista[3].

A evolução legislativa evidencia, portanto, que a disciplina da eficácia temporal das decisões não representa simples inovação procedimental, mas

1 ZAVASCKI, 2017, p. 91.

2 BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 17 mar. 2015. Art. 927, § 3º. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 10 jun. 2026.

3 PANDOLFO, 2026, p. 441.

manifestação do próprio amadurecimento da jurisdição constitucional brasileira. Ao positivar mecanismos destinados à administração dos efeitos temporais das decisões, o legislador reconheceu que a concretização da supremacia da Constituição exige, em determinadas circunstâncias, resposta mais sofisticada do que a mera declaração de invalidade da norma, sem que isso importe renúncia aos fundamentos estruturantes do Estado de Direito.

3.3 A modulação de efeitos e o prospective overruling: aproximações e distinções dogmáticas

Embora a modulação de efeitos e o *prospective overruling* sejam frequentemente analisados em conjunto, a proximidade entre ambos decorre muito mais da finalidade que compartilham do que da identidade de seus pressupostos jurídicos. Em ambos os casos, busca-se disciplinar a eficácia temporal das decisões judiciais, preservando a estabilidade das relações jurídicas e a proteção da confiança diante da alteração do estado do direito. Como observa Daniel Mitidiero, tanto a modulação dos efeitos quanto a superação para a frente operam diretamente sobre o marco temporal de produção dos efeitos vinculantes de uma decisão judicial, de modo que ambas as técnicas permitem a manipulação da eficácia de determinada norma judicial introduzida no ordenamento jurídico.[4] Essa convergência funcional, contudo, não autoriza tratá-los como institutos equivalentes: cada um opera sobre objetos distintos, possui fundamento normativo próprio e atende a pressupostos específicos de incidência. As principais distinções entre ambos os institutos podem ser sistematizadas conforme Tabela 1:

4 MITIDIERO, Daniel. **Superação para a frente e modulação de efeitos**: precedente e controle de constitucionalidade no direito brasileiro. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 80.

Tabela 1 - Distinção entre modulação de efeitos e prospective overruling.

Critério	**Modulação de efeitos**	***Prospective overruling***
Objeto	Declaração de inconstitucionalidade da norma	Superação de precedente ou de jurisprudência dominante
Fundamento normativo	Art. 27 da Lei nº 9.868/1999	Art. 927, § 3º, do CPC
Campo de incidência	Controle de constitucionalidade	Sistema de precedentes
Situação jurídica protegida	Segurança jurídica diante da retirada da norma do sistema	Confiança legítima na estabilidade da jurisprudência
Pressupostos	Segurança jurídica e excepcional interesse social	Interesse social e segurança jurídica
Finalidade	Disciplinar a eficácia temporal da declaração de inconstitucionalidade	Disciplinar a eficácia temporal da alteração jurisprudencial

Fonte: Elaborado pela autora, 2026.

Apesar dessas diferenças estruturais, ambos os institutos compartilham característica essencial: representam exceções ao regime ordinário de eficácia das decisões judiciais e, justamente por isso, reclamam fundamentação qualificada e utilização estritamente excepcional. A definição desses limites constitucionais constitui o ponto central do debate contemporâneo, desenvolvido na seção seguinte.

4 A tensão entre segurança jurídica, proteção da confiança e estabilidade das finanças públicas

A evolução da disciplina temporal das decisões judiciais revelou que a definição da eficácia prospectiva não constitui mera questão de técnica processual: cada decisão de restringir os efeitos temporais projeta consequências sobre valores constitucionais que, embora convergentes na preservação do Estado de Direito, podem entrar em tensão no caso concreto. Nesse espaço argumentativo articulam-se quatro valores centrais – a proteção da confiança, a segurança jurídica, a supremacia da Constituição e a estabilidade das finanças públicas -, nenhum deles com precedência absoluta sobre os demais; a legitimidade da disciplina temporal dependerá da demonstração de que a solução adotada preserva a

unidade da Constituição. Desses quatro valores, a confiança legitimamente depositada pelos jurisdicionados na estabilidade da ordem jurídica é o mais direto - e por ele começamos.

4.1 A proteção da confiança como fundamento constitucional da eficácia prospectiva

A disciplina prospectiva das decisões judiciais somente encontra legitimidade constitucional quando destinada à preservação de expectativas legitimamente constituídas sob a vigência de determinada orientação normativa ou jurisprudencial. Não se trata de proteger a permanência da inconstitucionalidade, nem de impedir a evolução da interpretação constitucional, mas de reconhecer que o Estado de Direito exige previsibilidade mínima para que cidadãos, empresas e a própria Administração Pública possam orientar racionalmente suas condutas. A eficácia prospectiva das decisões nasce, assim, como instrumento de proteção da confiança legitimamente depositada pelos destinatários do direito na estabilidade da ordem jurídica.

Humberto Ávila identifica a proteção da confiança como uma das projeções concretas da segurança jurídica. Mais do que assegurar a permanência das normas, a segurança jurídica garante aos destinatários do direito condições mínimas de previsibilidade quanto às consequências jurídicas de seus comportamentos, permitindo que decisões econômicas, empresariais e institucionais sejam tomadas com base em expectativas objetivamente justificadas. A proteção da confiança não impede a alteração da ordem jurídica, mas exige que essa alteração observe parâmetros capazes de preservar, tanto quanto possível, a estabilidade das relações legitimamente constituídas. Alinhado a essa premissa, o autor adverte que: "[...] a proteção da confiança legítima exige a preservação de expectativas justificadas dos cidadãos perante a atuação do Estado", de modo que o Direito não pode "surpreender o contribuinte que pautou suas ações e investimentos econômicos com base na estabilidade e na aparente validade das normas"[1]. Disso decorre a necessidade de institutos como o *prospective overruling* para calibrar a transição entre a velha e a nova jurisprudência.

Rafael Pandolfo desenvolve essa perspectiva ao sustentar que a segurança jurídica não se esgota na estabilidade formal do ordenamento, mas projeta-se sobre a possibilidade de cálculo racional das consequências

1 ÁVILA, 2021, p. 287.

jurídicas decorrentes da atuação estatal. Para tanto, o autor retoma o conceito de "calculabilidade" cunhado por Humberto Ávila, definida como a capacidade do cidadão de antecipar as consequências alternativas atribuíveis pelo Direito a fatos ou atos, próprios ou alheios, de modo que a consequência efetivamente aplicada no futuro se situe dentro das alternativas antecipadas no presente[1]. Essa calculabilidade constitui condição indispensável para o funcionamento das relações econômicas e para a própria realização da liberdade individual, permitindo que os agentes organizem seus investimentos, assumam obrigações e desenvolvam suas atividades a partir da confiança na previsibilidade das decisões estatais. Sob esse enfoque, Pandolfo adverte que o cidadão deve possuir meios para antecipar as interferências do Poder Público, pois "[...] a presença dessas características confere calculabilidade às ações e às iniciativas dos agentes econômicos"[2]. Desse modo, a imposição de guinadas jurisprudenciais sem a devida modulação prospectiva rompe esse equilíbrio, frustrando expectativas legítimas e convertendo o direito em um elemento de surpresa.

A compreensão da proteção da confiança como fundamento da eficácia prospectiva - que limita o exercício da jurisdição em nome da coerência do Estado Constitucional, evitando ônus desproporcionais a quem organizou suas condutas segundo parâmetros até então reconhecidos pelo sistema jurídico - conduz, entretanto, a questão ainda mais complexa. Se a previsibilidade das relações jurídicas justifica, em determinadas circunstâncias, a limitação dos efeitos retroativos das decisões, indaga-se se a estabilidade das finanças públicas também pode desempenhar função constitucional semelhante.

4.2 A estabilidade das finanças públicas como valor constitucional

A proteção da confiança não constitui o único valor constitucional potencialmente afetado pela disciplina temporal das decisões judiciais. Em determinadas hipóteses, sobretudo em matéria tributária, a definição da eficácia temporal da decisão projeta impactos significativos sobre a capacidade financeira do Estado e, consequentemente, sobre a continuidade das políticas públicas destinadas à concretização dos direitos fundamentais. Surge, assim, questão que transcende a dicotomia tradicional entre Fisco e contribuinte: a estabilidade das finanças públicas pode ser compreendida

1 ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 609.
2 PANDOLFO, 2026, p. 80.

como valor constitucional apto a integrar o juízo de ponderação realizado pelo julgador?

A resposta, ao que parece, deve ser afirmativa, desde que corretamente delimitado o conteúdo jurídico desse valor. A estabilidade das finanças públicas não se confunde com o simples interesse arrecadatório do Estado, nem autoriza a preservação de receitas obtidas à margem da Constituição. Seu fundamento repousa na própria ordem constitucional, que impõe ao Poder Público o dever de assegurar a continuidade dos serviços públicos, a responsabilidade na gestão fiscal, o equilíbrio das contas públicas e a realização progressiva dos direitos sociais. Nesse sentido, Rafael Pandolfo observa que a realização dos investimentos indispensáveis ao desenvolvimento econômico pressupõe a manutenção da estabilidade das regras do jogo, cabendo ao agente econômico assumir o risco próprio da atividade econômica, e não o custo da instabilidade e da ineficiência normativa do Estado[3]. A preservação da capacidade financeira estatal não constitui, portanto, fim em si mesma, mas instrumento para viabilizar a concretização das finalidades constitucionalmente atribuídas à Administração Pública.

Ignorar integralmente os impactos sistêmicos decorrentes das decisões judiciais, contudo, significaria desconsiderar elemento relevante da própria realidade constitucional. Decisões proferidas pelos tribunais superiores, especialmente em matéria tributária, podem produzir efeitos financeiros capazes de comprometer o planejamento orçamentário, afetar a execução de políticas públicas e alterar significativamente a distribuição de recursos entre os entes federativos. A consideração desses efeitos, entretanto, somente se legitima quando vinculada à demonstração concreta de risco à realização de valores constitucionalmente protegidos, jamais como fundamento abstrato para a preservação da arrecadação estatal - sendo especialmente incompatível com a Constituição a hipótese em que o próprio Poder Público, autor da norma inconstitucional, pretende dela se valer para preservar os efeitos financeiros de sua própria violação. Como adverte Pandolfo, a Fazenda Pública, enquanto face executiva do Estado que aprovou, implementou e executou norma eventualmente inconstitucional, não pode invocar em seu favor a segurança jurídica a fim de preservar os efeitos dessa mesma violação à Constituição.[4]

3 PANDOLFO, 2026, p. 490.
4 PANDOLFO, 2026, p. 490.

Aí se situa o limite entre a legítima proteção da estabilidade institucional e o consequencialismo incompatível com a supremacia constitucional. A invocação das finanças públicas não pode transformar-se em argumento autossuficiente apto a justificar, de forma genérica, a restrição dos efeitos retroativos das decisões. Admitir solução diversa significaria converter a disciplina temporal em mecanismo permanente de neutralização das consequências econômicas da inconstitucionalidade, deslocando o centro de proteção da confiança legítima para a preservação do resultado financeiro obtido mediante aplicação de norma posteriormente reconhecida como incompatível com a Constituição.

A estabilidade das finanças públicas integra, assim, o conjunto de valores que podem ser considerados pelo julgador na disciplina temporal das decisões, desde que jamais isolada da finalidade constitucional que a legitima. O verdadeiro desafio, examinado a seguir, consiste em estabelecer critérios que permitam distinguir as hipóteses em que esse fundamento revela efetiva proteção da ordem constitucional daquelas em que representa apenas justificativa consequencialista para mitigar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade - fenômeno que a doutrina identifica como inconstitucionalidade útil.

4.3 A mutação funcional da modulação de efeitos e o fenômeno da denominada inconstitucionalidade útil

O reconhecimento da relevância constitucional da proteção da confiança e da estabilidade das finanças públicas não elimina a necessidade de definir os limites dentro dos quais esses valores podem influenciar a disciplina temporal das decisões. A consideração das consequências práticas decorrentes da atuação jurisdicional integra, em alguma medida, a própria racionalidade do Estado Constitucional. Todavia, quando os efeitos econômicos da decisão passam a constituir fundamento suficiente para restringir a eficácia retroativa da declaração de inconstitucionalidade, desloca-se o eixo de justificação da decisão da Constituição para seus resultados financeiros, comprometendo a própria lógica que legitimou a introdução da modulação de efeitos no sistema jurídico brasileiro.

A disciplina temporal das decisões não foi concebida para preservar receitas públicas nem para impedir que a declaração de inconstitucionalidade produza consequências econômicas relevantes. Sua finalidade consiste em proteger valores constitucionalmente qualificados, especialmente a

segurança jurídica e a confiança legítima, diante de situações excepcionais em que a retroatividade integral da decisão comprometeria a estabilidade das relações jurídicas. A substituição desses fundamentos por argumentos predominantemente arrecadatórios representa significativa alteração da função constitucional originalmente atribuída à modulação de efeitos - fenômeno que Rafael Pandolfo descreve, com precisão, como a chamada inconstitucionalidade útil: hipótese em que o Poder Público se beneficia da edição e da aplicação de suas próprias normas inconstitucionais ante a desnecessidade de restituição dos valores recolhidos indevidamente, colocando em xeque a própria eficácia das garantias constitucionais.[1]

Essa transformação é o que Pandolfo identifica ao examinar a evolução recente da jurisprudência constitucional tributária. Segundo o autor, a crescente utilização da modulação sob fundamentos essencialmente consequencialistas desloca o centro de proteção do instituto, que deixa de tutelar prioritariamente a confiança legítima dos jurisdicionados para atuar, em determinadas hipóteses, como mecanismo de contenção dos impactos financeiros decorrentes da declaração de inconstitucionalidade[2]. Nesse sentido, o autor adverte que, sob o pretexto de mitigar os impactos econômicos de decisões judiciais que declaram a inconstitucionalidade da cobrança tributária:

> [...] o resultado é a inversão do papel protetivo do controle de constitucionalidade, que passa a funcionar menos como instrumento de controle do poder de tributar e mais como mecanismo de conformação dos interesses institucionais, frequentemente em prejuízo dos direitos fundamentais dos contribuintes e da supremacia da Constituição.3

Essa constatação não conduz à conclusão de que os impactos econômicos devam ser integralmente desconsiderados pelo julgador. Em matéria tributária, decisões proferidas pelas Cortes Superiores podem efetivamente produzir repercussões expressivas sobre o equilíbrio das contas públicas e sobre a continuidade das políticas públicas financiadas pela arrecadação tributária. O problema constitucional não reside na consideração dessas consequências, mas na sua transformação em fundamento predominante da disciplina temporal das decisões.

O risco que essa transformação representa já havia sido identificado pelo próprio Supremo Tribunal Federal. Ao apreciar o RE nº 363.852/MG, o Ministro Cesar Peluso advertiu que a generalização da modulação

1 PANDOLFO, 2026, p. 491.
2 *Ibid.*, p. 441.
3 *Ibid.*

de efeitos em matéria tributária poderia resultar na fragilização das garantias constitucionais do contribuinte, na medida em que, se estendida indistintamente a todos os casos de declaração de inconstitucionalidade, a técnica "na prática implica, pura e simplesmente, abolição do instituto de repetição do indébito"[1]. A advertência, formulada ainda em 2010, antecipa exatamente o fenômeno que a doutrina viria a sistematizar sob a denominação de inconstitucionalidade útil.

A legitimidade da modulação exige demonstração concreta de que a restrição dos efeitos retroativos protege valor constitucional identificável - não o resultado financeiro obtido pela aplicação da norma já reconhecida incompatível com a Constituição. Isso não significa afastar a disciplina temporal sempre que ela produz benefício indireto ao Estado: em circunstâncias excepcionais, a preservação temporária dos efeitos pode ser indispensável para evitar grave desorganização das finanças públicas, desde que fundamentada de forma concreta e individualizada, nunca pela invocação genérica de dificuldades orçamentárias. A crítica à inconstitucionalidade útil, portanto, não se opõe à modulação - busca preservar sua legitimidade, reafirmando que sua utilização só se justifica quando orientada pelos valores que fundamentaram sua incorporação ao ordenamento brasileiro.

5 Conclusão

A jurisdição constitucional brasileira amadureceu ao incorporar a dimensão temporal como parte de sua própria atividade. A teoria clássica da nulidade permanece correta quanto à validade da norma inconstitucional, mas a crescente complexidade das relações jurídicas mostrou que declarar a inconstitucionalidade não basta, por si só, para restaurar a ordem constitucional violada - foi essa lacuna que exigiu o desenvolvimento de mecanismos próprios para administrar os efeitos temporais das decisões.

Modulação de efeitos e *prospective overruling* respondem a esse mesmo problema por caminhos distintos: a primeira opera sobre a declaração de inconstitucionalidade da norma; o segundo, sobre a superação de precedentes. Convergem na finalidade - proteger a segurança jurídica e a confiança legítima -, mas sua legitimidade depende de uma

1 BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 363.852/MG**. Relator: Ministro Marco Aurélio, 3 de fevereiro de 2010. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, 3 fev. 2010. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610212. Acesso em: 27 jun. 2026.

condição comum: preservar o propósito que justificou sua incorporação ao ordenamento, sem comprometer a supremacia da Constituição.

A estabilidade das finanças públicas, por sua vez, pode entrar nesse cálculo, mas só sob uma condição estrita: não como fim em si mesma, e sim como instrumento para garantir a continuidade das funções estatais. O julgador pode considerar as consequências práticas de sua decisão - isso é compatível com o Estado Constitucional -, mas precisa demonstrar, concretamente, que a restrição temporal protege um valor constitucional específico. Invocar genericamente o risco fiscal não é o bastante.

Desses fios reunidos emergem quatro critérios que, a nosso ver, delimitam a legitimidade da disciplina temporal das decisões: (i) demonstração concreta do risco constitucional decorrente da eficácia retroativa; (ii) fundamentação qualificada da necessidade da restrição temporal; (iii) preservação da confiança legitimamente construída pelos jurisdicionados; e (iv) vedação a fundamentos exclusivamente arrecadatórios ou consequencialistas genéricos. Quando esses limites são ultrapassados, a modulação deixa de concretizar a Constituição e passa a se aproximar daquilo que a doutrina identifica como inconstitucionalidade útil.

O desafio da jurisdição constitucional contemporânea, portanto, não está em escolher entre proteger o contribuinte ou preservar as finanças públicas - essa dicotomia é falsa. Está em construir critérios capazes de harmonizar os dois valores sem desnaturar a própria função da disciplina temporal. A modulação só cumpre seu papel constitucional enquanto permanecer técnica excepcional; no momento em que se torna rotina para neutralizar os efeitos econômicos da inconstitucionalidade, deixa de servir à Constituição e passa a servir ao caixa do Estado.

Referências

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica:** entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2026]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jun. 2026.

BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 11 nov. 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em: 10 jun. 2026.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 10 jun. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 363.852/MG**. Relator: Ministro Marco Aurélio, 3 de fevereiro de 2010. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, 3 fev. 2010. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610212. Acesso em: 27 jun. 2026.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**: o constructivismo lógico-semântico. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

MITIDIERO, Daniel. **Superação para a frente e modulação de efeitos**: precedente e controle de constitucionalidade no direito brasileiro. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 80.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2026.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

Capítulo 5

O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E CONFLITOS FEDERATIVOS RELACIONADOS AO IBS/CBS

Rodrigo Santos de Carvalho[1]

1 Introdução

A Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023 incluiu a alínea "j" no inciso I do art. 105 da Constituição da República (CR), conferindo ao Superior Tribunal de Justiça (STJ) competência originária para processar e julgar "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". Essa inovação competencial decorre do redesenho da tributação sobre o consumo ao instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que, além de substituir tributos anteriores por novas materialidades, reorganizou o exercício da competência tributária, especialmente do IBS, concebido como imposto de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

Essa inovação constitucional suscita problema interpretativo: o que significa, juridicamente, a expressão "conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor"? A expressão pode ser lida de modo amplo, abrangendo todo litígio entre pessoas políticas relacionado ao IBS ou à CBS; pode ser lida de modo restritivo, reservando-se apenas a controvérsias excepcionais com grave abalo à Federação; ou pode ser construída em sentido funcional, como controvérsia materialmente federativa vinculada à estrutura do novo sistema de tributação sobre bens e serviços.

O problema de pesquisa deste artigo é o seguinte: qual é o sentido jurídico da expressão "conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor", constante do art. 105, I, "j", da CR, para fins de delimitação da competência originária do Superior Tribunal de Justiça?

1 Procurador do Estado de Mato Grosso, Advogado, Mestrando em Direito Tributário pelo IBET. Email: rodrigocarvalho@pge.mt.gov.br

A estrutura formal da regra de competência é identificável: o STJ é o órgão competente; os sujeitos são entes federativos e o Comitê Gestor; a matéria deve estar relacionada ao IBS ou à CBS. A indeterminação reside no sentido jurídico da expressão "os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor", especialmente diante da necessidade de separar litígios tributários ordinários, conflitos administrativos e conflitos federativos constitucionalmente qualificados.

O objetivo geral é construir o sentido jurídico da expressão constitucional. Os objetivos específicos são: identificar a estrutura lógica da regra de competência; construir a norma completa formalizada; comparar a nova competência do STJ com a competência originária do STF prevista no art. 102, I, "f"; delimitar a posição do Comitê Gestor; e propor critérios materiais para identificar os conflitos sujeitos à competência originária do STJ.

O método adotado é o construtivismo lógico-semântico. O artigo parte da premissa de que o direito positivo é linguagem prescritiva e de que a norma jurídica resulta da construção de sentido a partir dos enunciados dos textos positivados.

A exposição será organizada em quatro seções. A primeira examina o art. 105, I, "j", como enunciado prescritivo central. A segunda apresenta a norma completa formalizada, demonstrando a relação entre norma primária e norma secundária. A terceira compara a competência originária do STJ com a competência federativa do STF. A quarta seção desenvolve o núcleo do artigo: a construção do sentido jurídico de "conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor".

2 O enunciado prescritivo do art. 105, I, "j", da CR

A alínea "j" do inciso I do art. 105 da Constituição da República é o enunciado prescritivo que traduz competência originária voltada à solução de conflitos gerados pelo novo modelo constitucional de tributação sobre o consumo, de sorte que o texto constitucional é ponto de partida e base de nossa empreitada interpretativa, como nos ensina o Prof. Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 193-194)[1]:

> Tendo o signo status lógico de uma relação que se estabelece entre o suporte físico, a significação e o significado, para utilizar a terminologia

1 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 193-194.

> de E. Husserl, pode dizer-se que toda linguagem, como conjunto sígnico que é, também oferece esses três ângulos de análise, ou seja, compõe-se de um substrato material, de natureza física, que lhe sirva de suporte, uma dimensão ideal na representação que se forma na mente dos falantes (plano de significação) e o campo dos significados, vale dizer, dos objetos referidos pelos signos e com os quais eles mantêm relação semântica. Nessa conformação, o texto ocupa o tópico de suporte físico, base material para produzir a representação na consciência do homem (significação) e, também, termo da relação semântica com os objetos significados. O texto é o ponto de partida para a formação das significações e, ao mesmo tempo, para a referência aos entes significados, perfazendo aquela estrutura triádica ou trilateral que é própria das unidades sígnicas. Nele, texto, as manifestações subjetivas ganham objetividade, tornando-se intersubjetivas. Em qualquer sistema de signos, o esforço de decodificação tomará por base o texto e o desenvolvimento hermenêutico fixará nessa instância material todo o apoio de suas construções.

Assim se encontra o enunciado em questão no corpo da Constituição da República:

> Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:
>
> I - processar e julgar, originariamente:
>
> [...]
>
> j) 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

A construção do sentido completo desse enunciado prescritivo apresenta-se assim: Compete ao Superior Tribunal de Justiça 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.

O enunciado pode ser decomposto em cinco elementos: órgão julgador, atribuição de competência, modo de exercício da competência, matéria e sujeitos da relação conflituosa. O órgão julgador é o Superior Tribunal de Justiça. A atribuição de competência consiste em processar e julgar. O modo é originário. A matéria corresponde aos conflitos relacionados aos tributos previstos nos arts. 156-A (IBS) e 195, V (CBS). Os sujeitos da relação conflituosa são os entes federativos e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços.

A competência é materialmente delimitada pelos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, de modo que a controvérsia deve guardar

relação direta com o regime jurídico constitucional do IBS/CBS. Não se trata de competência originária para toda controvérsia envolvendo esses tributos, pois o enunciado exige sujeitos qualificados: entes federativos e o Comitê Gestor. Assim, o critério material e o critério subjetivo operam conjuntamente para restringir a aplicação do art. 105, I, "j", da Constituição.

Com efeito, a dificuldade está na qualificação do conflito. A expressão "conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor" precisa ser interpretada como conceito jurídico-constitucional, o texto não a define, tampouco explicita o grau de intensidade necessário para atrair a competência originária.

Essa indeterminação semântica é agravada pelo novo desenho do IBS. O imposto será de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, mas a gestão administrativa, política e financeira ocorrerá por meio do Comitê Gestor. A competência legislativa, administrativa e política dos entes será exercida de modo integrado. A arrecadação e a distribuição do produto arrecadado dependerão de critérios comuns. A fixação das alíquotas próprias conviverá com alíquotas de referência. O critério do destino deslocará receitas de entes de origem para entes de consumo. A transição do sistema antigo para o novo criará retenções, compensações, fundos e recomposições financeiras.

Tudo isso demonstra que a expressão "conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor" deve ser lida a partir da função constitucional do dispositivo: prover uma instância originária para solucionar controvérsias públicas estruturais do novo sistema IBS/CBS.

3 A norma completa formalizada do art. 105, I, "j", da CR

A construção da norma completa formalizada é útil para demonstrar que o art. 105, I, "j", não contém sozinho todo o fenômeno jurídico que pretende regular. Ele representa a dimensão secundária de uma relação normativa primária.

A norma completa pode ser representada pela fórmula seguinte, nas lições do Prof. Tárek Moysés Moussallem (2006, p. 74-75)[1]:

$$D \{ [F \rightarrow (S' R S'')] \vee [\neg (S' R S'') \rightarrow (S' R' S''')] \}$$

norma primária norma secundária

1 MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 74.

D – functor deôntico não-modalizado (dever-ser).

F – antecedente da norma jurídica primária, que descreve um fato de possível ocorrência.

→ – nexo de imputação jurídica; trata-se de sincategorema, constante lógica, figura inerente à estrutura normativa.

(S' R S") – consequente da norma primária.

R' – variável functorial (relacional), categorema, portanto, passível de conversão em proibido (Vp), obrigatório (Op), e permitido (Pp).

S' – sujeito ativo, categorema apto a ser preenchido com um sujeito qualquer com personalidade jurídica para figurar na relação jurídica estabelecida, detentor de um direito subjetivo.

S – sujeito passivo, categorema a ser preenchido com um sujeito qualquer com personalidade jurídica para figurar na relação jurídica estabelecida, detentor de um dever jurídico.

v – disjuntor includente, pois ambas as normas são válidas no sistema, ainda que no caso concreto somente uma venha a ser aplicada.[133]

– (S' R S") – antecedente da norma secundária, descritor de um fato ilícito, qual seja, o descumprimento da relação jurídica primária.

– negador da relação R'.

(S' R' S'") – consequente da norma secundária. relação jurídica de direito processual

R' – variável relacional, categorema passível de variação por "O" (obrigatório), "P" (permitido), "V" (proibido).

S'" – o Estado que está obrigado a dar a prestação jurisdicional, que funciona como sujeito passivo.

O fato de as normas jurídicas possuírem uma única forma universal não significa encerrarem conteúdos iguais.

---

133. Empregamos o disjuntor includente, na esteira do pensamento de PAULO DE BARROS CARVALHO: "A utilização desse disjuntor tem a propriedade de mostrar que as duas regras são simultaneamente válidas, mas que a aplicação de uma exclui a da outra." (Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, op. cit., p. 33).

A norma primária corresponde à relação federativa de direito material instituída pelo regime constitucional do IBS/CBS, ([**F → (S' R S")**]). Nesse feixe de relações federativas [**F → (S' R S"), F' → (S' R S")', F" → (S' R S")"**], entes federados e Comitê Gestor assumem posições jurídicas relativas à arrecadação, distribuição, compensação, retenção, repartição

de receitas, uniformização interpretativa, contencioso administrativo, fiscalização, cobrança e harmonização entre IBS/CBS.

A norma secundária corresponde ao art. 105, I, "j" ([¬ **(S' R S")** → **(S' R' S"")**]). Diante do descumprimento da relação material ¬ **(S' R S")**, instauram-se (→), mediante o exercício do direito de ação por um ente pelo ou Comitê Gestor (S') o processo e o julgamento do conflito (R') perante o Poder Judiciário, no caso, o STJ (S""), postulando-se a providencia destinada para sancionar o descumprimento da relação de direito material **(S' R' S"")**.

Essa estrutura permite compreender que o conflito referido no art. 105, I, "j", não é qualquer conflito. É o conflito decorrente de uma relação jurídica material previamente constituída pelo regime do IBS/CBS. É conflito federativo, pois, que surge do descumprimento da norma primária, que disciplina competências, direitos e deveres entre sujeitos públicos.

A importância dessa distinção está em evitar duas leituras inadequadas. A primeira é a leitura puramente processual, que identifica a competência do STJ pela mera presença de entes federativos no processo. A segunda é a leitura puramente tributária, que identifica a competência do STJ pela mera relação do litígio com o IBS/CBS. Nenhuma das duas basta: exige-se a presença de conflito materialmente federativo nas relações entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor relacionado ao IBS/CBS.

E essa interpretação sobre os conflitos federativos repousa nos campos da semântica e da pragmática (Carvalho et al., 2026, p.107)[1]:

> Dessa forma, verifica-se que a exegese das normas relativas a conflitos de competência, regimes de transição, critérios arrecadatórios e fórmulas distributivas deve sempre orientar-se pela maximização da coerência sistêmica e pela promoção de resultados concretos em políticas públicas estruturantes, como saúde, educação, saneamento, mobilidade urbana, segurança cidadã, ambiente de negócios e proteção social. Trata-se, em suma, de uma leitura funcional e finalística do federalismo fiscal, que converte a ideia de desenvolvimento em parâmetro normativo de interpretação e legitimação da ação estatal.

Assim, a norma completa formalizada confirma a hipótese do artigo: o problema central é semântico e pragmático. O intérprete precisa

1 CARVALHO, Osvaldo Santos de; OLIVEIRA JÚNIOR, José Mauro de; MARTINS, Matheus Luniére; BARBOSA, Sandro. *IBS e CBS: neutralidade, não cumulatividade, perspectivas sistêmicas da reforma tributária do consumo*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2026, p. 107.

definir o que conta como conflito federativo da norma primária, isto é, quais controvérsias entre entes ou entre estes e o Comitê Gestor são aptas a instaurar a norma secundária de competência originária.

4 Paralelo com o art. 102, i, "f", da Constituição da República

A comparação entre o art. 105, I, "j", e o art. 102, I, "f", da CR é indispensável para delimitar o novo campo semântico da competência originária do STJ.

O art. 102, I, "f", atribui ao Supremo Tribunal Federal competência originária para 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". Trata-se da competência clássica do STF vinculada à sua função de guardião da Constituição como órgão de solução de conflitos federativos.

O art. 105, I, "j", por sua vez, atribui ao STJ competência originária para julgar "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".

A primeira diferença está nos sujeitos: o art. 105, I, "j", da CR, abrange expressamente os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e inclui o Comitê Gestor do IBS, que não é ente federativo. A segunda diferença está no campo material: o STF possui competência ampla para a solução de conflitos federativos, enquanto o STJ possui competência restrita a conflitos federativos surgidos no âmbito do novo sistema de tributação sobre bens e serviços.

A inclusão do Comitê Gestor no arranjo do art. 105, I, "j", da CR, decorre de seu caráter interfederativo e de sua função política essencial, visto que não integra nenhuma das Administrações Públicas dos entes federados (SUNDFELD, 2025, pp. 38 e 41)[2]. Tal órgão consiste em entidade pública sob regime especial, com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, nos termos do art. 156-B, §1º, da CR. Sua presença no dispositivo decorre de sua função constitucional na articulação legislativa, administrativa e de gestão do IBS. Embora não seja ente federativo, seus atos podem afetar diretamente a receita, a autonomia

2 SUNDFELD, Carlos Ari. *A originalidade jurídica do Comitê Gestor do IBS*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Análise e comentários sobre a Reforma Tributária do Brasil: EC 132/2023 e LC 214/2025*. São Paulo: Editora JusPodivm, 2025. p. 37-41.

financeira e a posição institucional dos entes. Por isso, conflitos entre entes e Comitê podem ter natureza federativa.

É interessante a posição do Prof. Lázaro Reis Pinheiro Silva (2024, p. 543)[1] ao admitir a possibilidade de a competência em questão do STJ exigir ou não o conflito federativo qualificado, e, no caso de exigir, instaurar uma sobreposição de competência jurisdicional, *in verbis*:

Desse modo, ao ente federativo que venha a provocar a jurisdição do STJ, mediante a tradução em linguagem jurídica – petição inicial – de um conflito com outro ente ou com o Comitê Gestor, relacionados ao IBS ou à CBS, não se poderá exigir qualquer qualidade especial da crise jurídica noticiada, bastando que ela tenha se instaurado entre os referidos entes e tenha por objeto os sobreditos tributos.

Indo mais adiante, é necessário considerar ainda que, embora esteja bem delimitada a competência do STJ, não se afasta a possibilidade de que controvérsias entre as pessoas políticas, conquanto pertinentes ao IBS e à CBS, venham a ser compreendidas como conflitos federativos qualificados, na linha da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ensejando uma provável sobreposição de competências jurisdicionais.

No nosso sentir, a competência do STJ pode ser compreendida como recorte parcial e funcional da competência originária federativa do STF. Parcial porque limitada ao IBS/CBS. Funcional porque justificada pela especialização do STJ na uniformização do direito federal e pela centralidade da legislação complementar na conformação do novo sistema.

Essa conclusão não significa exclusão absoluta do STF. Conflitos relacionados à validade constitucional da reforma ou à lesão direta à forma federativa de Estado podem permanecer no campo do STF. A competência do STJ incide sobre conflitos federativos especializados, próprios do funcionamento do IBS/CBS com possibilidade de comprometimento do pacto federativo.

A pragmática do STF sobre o art. 102, I, "f", oferece orientação relevante: a simples presença de entes federativos não basta para configurar conflito federativo. É necessário que a controvérsia possua conteúdo material apto a comprometer a relação federativa entre os entes. Esse

1 SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. *Conflituosidade no IBS e a competência originária do Superior Tribunal de Jusitça na EC132/2023*. In: XX CONGRESSO Nacional de Estudos Tributários. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. Organização: Priscila de Souza. 1. ed. São Paulo: Noeses: IBET, 2023. p. 539-544.

critério deve ser adaptado ao art. 105, I, "j": no STJ, a densidade federativa deve ser aferida no contexto do IBS/CBS.

5 Sentido jurídico da expressão "conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o comitê gestor"

Neste artigo, a proposta em destaque é que o sentido jurídico da expressão "conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor" deve ser construído pela conjugação dos critérios subjetivo, material, funcional e federativo.

O critério subjetivo exige que o conflito envolva entes federativos entre si ou entes federativos e o Comitê Gestor. A presença de contribuinte como parte principal afasta a competência originária do STJ.

O critério material exige relação direta com o IBS/CBS. A controvérsia deve incidir sobre os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, ou sobre os mecanismos constitucionais de transição, compensação, arrecadação e harmonização a eles vinculados.

O critério funcional exige que a controvérsia diga respeito ao funcionamento do modelo constitucional de tributação compartilhada e que afete o federalismo brasileiro. Assim, o conflito deve tocar elementos como competência, arrecadação, distribuição, retenção, compensação, deliberação do Comitê Gestor, contencioso administrativo, destino da operação, alíquotas, regimes específicos ou repartição de receitas.

O critério federativo exige densidade suficiente para afetar o pacto federativo. É necessário que a controvérsia ultrapasse o interesse administrativo ordinário e repercuta sobre a autonomia, a receita, a competência ou a posição constitucional dos entes.

Com base nesses critérios, a expressão pode ser definida da seguinte forma: conflito entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor, para fins do art. 105, I, "j", da CR, é a controvérsia entre sujeitos públicos constitucionalmente indicados, relacionada ao IBS/CBS, que afete o pacto federativo, em especial, competências, atribuições institucionais, arrecadação, retenção, compensação, distribuição, repartição de receitas, deliberação do Comitê Gestor, uniformização interpretativa ou equilíbrio federativo do novo sistema de tributação sobre bens e serviços.

Essa definição permite distinguir três categorias.

A primeira é o litígio tributário ordinário. É a controvérsia entre contribuinte e Fisco sobre lançamento, crédito, cobrança, imunidade, isenção, base de cálculo, alíquota ou regime tributário. Ainda que diga respeito ao IBS/CBS, não é conflito federativo.

A segunda é o conflito administrativo-operacional. É a divergência sobre procedimentos, sistemas, informações, prazos, documentos fiscais ou rotinas de administração tributária. Em regra, não configura conflito federativo. Poderá sê-lo apenas quando o aspecto operacional afetar competência, receita ou posição institucional dos entes.

A terceira é o conflito federativo materialmente qualificado. É a controvérsia entre entes, ou entre ente e Comitê Gestor, que afeta a estrutura federativa e está relacionado ao IBS/CBS. No nosso sentir, essa é a hipótese própria do art. 105, I, "j".

Com a recente Emenda Regimental nº 48, de 11 de junho de 2026, o STJ posicionou-se sobre o tema. Além de definir o procedimento comum para a tramitação do conflito federativo com a inclusão do art. 243-A no seu Regimento e com outras alterações, o STJ promoveu o dialogismo interpretativo do enunciado constitucional acrescentando o inciso XXVII ao art. 34 com a condição final "[...] se a causa não revelar risco ao pacto federativo.":

> Art. 34. São atribuições do relator:
>
> [...]
>
> XXVII - decidir o conflito federativo quando for inadmissível, prejudicado, conformar-se com tese fixada em julgamento de recurso repetitivo ou de repercussão geral, com entendimento firmado em incidente de assunção de competência, com súmula do Superior Tribunal de Justiça ou do Supremo Tribunal Federal, com jurisprudência dominante acerca do tema ou quando as confrontar, ou remeter os autos ao juízo competente, **se a causa não revelar risco ao pacto federativo**.

A Justificativa apresentada juntamente com a Emenda Regimental dá o tom dessa condição:

> Ao relator, foram atribuídos os poderes gerais de julgamento monocrático, para adequação à jurisprudência vinculante ou consolidada, bem como para declinar da competência, quando, apesar de envolver entes federativos, a causa não revelar um verdadeiro conflito federativo, pela ausência de potencial de colocar o pacto em risco. A adição do inciso XXVII ao art. 34, que trata dos poderes do relator, destinou-se a essa finalidade.

Assim, parece-nos que a competência originária 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, requer "risco ao pacto federativo" como pressuposto processual de validade, de acordo com a visão do próprio Tribunal.

Um aspecto mostra-se relevante: de quem será a competência para o conflito caso não ostente "risco ao pacto federativo"? Não identificamos na EC nº 132/2023, tampouco na legislação complementar destinada à sua regulamentação, elementos que possibilitem essa resposta que, em algum momento, deverá ser dada pelo próprio Tribunal (art. 64, §3º, c/c art. 932, I, do CPC) com base nas regras de competência ordinária ou pela legislação processual eventualmente a ser editada.

Por fim, há inúmeros temas relacionados ao IBS/CBS com potencial para conflito federativo e instauração da competência originária do STJ. Entre esses temas, estão a arrecadação, o repasse e a distribuição do IBS caso afetem as receitas e a autonomia dos entes, as divergências estruturais sobre cálculo, retenção, compensação, crédito e ressarcimento, os fundos constitucionais e transição do modelo antigo para o novo modelo de tributação sobre o consumo, uniformidade das regras de IBS/CBS, deliberações do Comitê Gestor acerca de representação, equilíbrio, competências ou validade de regulamentos. Assim, haverá conflito federativo quando estiver em jogo a posição institucional dos entes, e não apenas o direito individual do contribuinte.

6 Conclusão

O presente artigo buscou construir o sentido jurídico da expressão "conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor", prevista no art. 105, I, "j", da CR, incluído pela Emenda Constitucional nº 132/2023. A análise demonstrou que a dificuldade do dispositivo não está em sua estrutura lógica, que identifica o STJ, a competência originária, os sujeitos e a matéria, mas na determinação semântica e pragmática das controvérsias aptas a instaurar essa competência.

Concluiu-se que a incidência da regra constitucional depende da conjugação de quatro critérios. O critério subjetivo exige conflito entre entes federativos ou entre estes e o Comitê Gestor do IBS; o material requer vínculo direto com o IBS/CBS ou com os mecanismos constitucionais que

lhes são associados; o funcional demanda repercussão sobre o funcionamento do modelo de tributação compartilhada; e o federativo exige risco ou potencial concreto de afetação ao pacto federativo, especialmente quanto à autonomia, às competências, às receitas ou à posição institucional dos entes.

A formalização da norma completa confirmou que o art. 105, I, "j", corresponde à norma secundária de natureza processual, acionada diante do descumprimento das relações materiais federativas instituídas pelo regime do IBS/CBS. Por isso, a mera presença dos sujeitos constitucionalmente indicados ou a simples referência a esses tributos não basta; exige-se repercussão estrutural sobre equilíbrio federativo.

O paralelo com o art. 102, I, "f", evidencia que a EC nº 132/2023 estabeleceu recorte parcial e funcional da jurisdição federativa, atribuindo ao STJ competência especializada para os conflitos próprios do sistema IBS/CBS. Essa atribuição não afasta a competência do STF nas controvérsias que envolvam lesão direta à forma federativa de Estado ou questão constitucional estrutural. Também não transforma o Comitê Gestor em ente federativo: sua inclusão no dispositivo decorre do caráter interfederativo de suas funções e da aptidão de seus atos para afetar receitas, competências e posições institucionais dos entes.

A Emenda Regimental do STJ nº 48/2026 reforça essa interpretação ao admitir a remessa dos autos ao juízo competente quando a causa não revelar risco ao pacto federativo. Contudo, permanece questão a ser enfrentada pela jurisprudência ou por futura disciplina processual: a identificação do juízo competente para as controvérsias relacionadas ao IBS/CBS que preencham os requisitos subjetivo e material, mas não apresentem densidade federativa suficiente.

Assim, responde-se ao problema de pesquisa afirmando que o conflito previsto no art. 105, I, "j", é a controvérsia entre sujeitos públicos constitucionalmente qualificados, diretamente relacionada ao IBS/CBS e dotada de aptidão para comprometer o funcionamento ou o equilíbrio do novo federalismo fiscal do consumo. O STJ exerce jurisdição federativa tributária especializada, para estabilizar conflitos federativos sem absorver o contencioso tributário ordinário nem substituir o STF em sua função de guarda da Constituição e de preservação geral do pacto federativo.

Referências

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 jun. 2026

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 23 jun 2026

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm

Acesso em: 23 jun. 2026

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Brasil). Emenda Regimental nº 48, de 11 de junho de 2026. Inclui dispositivos no Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça para tratar das normas de organização de processo e julgamento de 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, da Constituição Federal. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 17 jun. 2026. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/server/api/core/bitstreams/871223f2-1213-40a4-9a30-8bc3ea65b782/content. Acesso em: 23 jun. 2026

CARVALHO, Osvaldo Santos de; OLIVEIRA JÚNIOR, José Mauro de; MARTINS, Matheus Luniére; BARBOSA, Sandro. *IBS e CBS: neutralidade, não cumulatividade, perspectivas sistêmicas da reforma tributária do consumo*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2026.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. *Conflituosidade no IBS e a competência originária do Superior Tribunal de Justiça na EC 132/2023*. In: XX Congresso Nacional de Estudos Tributários. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. Organização: Priscila de Souza. 1. ed. São Paulo: Noeses;

IBET, 2023.

SUNDFELD, Carlos Ari. A originalidade jurídica do Comitê Gestor do IBS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Análise e comentários sobre a Reforma Tributária do Brasil: EC 132/2023 e LC 214/2025. São Paulo: Editora JusPodivm, 2025.

Capítulo 6

O CREDOR TRIBUTÁRIO INVOLUNTÁRIO: O TEMA 1.262 DO STF E O ESVAZIAMENTO DO MANDADO DE SEGURANÇA NO INDÉBITO PRECEDIDO DE INDEFERIMENTO ADMINISTRATIVO

Rodrigo Passos Jarussi[1]
Diego Guimarães Ribeiro[2]
Mayara Sanchez Cimatti[3]
Derlise Marchiori[4]

1 Introdução

A impetração em mandado de segurança tem assento no art. 5º, LXIX, da Constituição Federal (Brasil, 1988) e destina-se a proteger o contribuinte contra ato ilegal ou abuso de poder. Sua difusão em matéria tributária decorre da vinculação do direito tributário ao princípio da legalidade, de modo que as violações a direitos do contribuinte com frequência se originam da própria aplicação das normas de incidência (Quintanilha; Pereira, 2017), a que se somam a celeridade do rito e a

1 Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET-SP). Especialista em Direito Tributário pelo IBET-SP e pela Escola Paulista de Direito (EPD). Advogado. E-mail: rpj@adv.oabsp.org.br Lattes: http://lattes.cnpq.br/7062186130005067 Orcid: https://orcid.org/0009-0002-8674-4811

2 Doutorando em Direitos e Garantias Fundamentais pela Faculdade de Direito de Vitória (FDV). Mestrando em Direito Tributário pelo IBET. Mestre em Segurança Pública pela Universidade Vila Velha (UVV). Especialização lato sensu em Direito Público, Tributário, Empresarial, Penal e Processual Penal e Psicologia Jurídica. Graduado em Direito pela Universidade Vila Velha, Psicologia pela Faculdade Multivix e Filosofia pelo Centro Universitário Internacional (UNINTER). Advogado. E-mail: dgrguimaraes.adv@gmail.com Lattes: http://lattes.cnpq.br/5267958851526690 Orcid: https://orcid.org/0000-0002-7923-9772

3 Mestranda em Direito Tributário pelo IBET. Graduada em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Advogada. E-mail: cimattimayara@gmail.com Lattes: http://lattes.cnpq.br/2990362233493140

4 Mestranda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET/SP). Procuradora-Geral do Município de Lucas do Rio Verde/MT. Graduada em Direito pelo Centro Universitário La Salle – Unilasalle Lucas (2011), com diploma registrado pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Currículo Lattes: http://lattes.cnpq.br/7281248532564306

ausência de honorários sucumbenciais, regime que o Superior Tribunal de Justiça, ao fixar a tese do Tema Repetitivo 1.232, justificou pela finalidade de não desestimular o uso do remédio constitucional (Brasil, 2024c). Na mesma linha, a Súmula 213 daquele tribunal (Brasil, 1998b) autoriza a declaração do direito à compensação de tributos indevidamente pagos, e não a realização da compensação em si, distinção que a doutrina especializada formula de modo expresso (Quintanilha; Pereira, 2017).

Após longos embates processuais, o contribuinte que obtinha o reconhecimento judicial do indébito na via mandamental dirigia-se à Administração para requerer a restituição ou a compensação. O julgamento do RE 1.420.691/SP (Tema 1.262) alterou esse itinerário, ao assentar que a decisão judicial não pode ser diretamente utilizada no âmbito administrativo para que o contribuinte obtenha a devolução do que pagou fora dos limites legais da exação.

O objeto desta investigação é delimitado. Não se examinam os efeitos do Tema 1.262 sobre todo e qualquer indébito, mas apenas sobre aquele cuja judicialização decorreu do indeferimento administrativo de pedido regularmente instruído com prova documental pré-constituída. Trata-se do cenário em que o sujeito passivo apresentou à Administração documentação apta ao encontro de débitos e créditos e, ainda assim, viu indeferido o pedido de devolução, restando-lhe o Poder Judiciário como única via para reaver aquilo que o Estado-Fisco retirou de maneira formal e legalmente validada, mas substancialmente destituída de lastro no princípio da legalidade.

Assentada a delimitação, formula-se a indagação: a generalização promovida pelo Tema 1.262, ao equiparar o credor tributário involuntário ao credor contratual voluntário para fins de submissão ao regime de precatórios, encontra fundamento constitucional suficiente, considerando que o próprio art. 100 da CF/88 já estabelece preferências fundadas na categoria do credor?

Se a tese visa garantir a isonomia e o respeito à ordem cronológica do art. 100 ou da requisição de pequeno valor, por outro lado ela transforma a arbitrariedade do Estado-Fisco em punição ao contribuinte. Convertida em hipótese, a proposição assume o seguinte enunciado: a tese firmada no Tema 1.262, ao não distinguir a origem da controvérsia nem a natureza do crédito, produz efeito contrário à sua própria finalidade isonômica, porque **(i)** converte o indeferimento administrativo infundado em vantagem para a Fazenda Pública, **(ii)** esvazia a eficácia mandamental do mandado de

segurança e **(iii)** submete o contribuinte, credor involuntário cuja posição jurídica decorre de exigência estatal ilegítima, ao mesmo regime aplicável ao credor que aderiu voluntariamente ao vínculo com o Estado.

O componente **(i)** tem natureza empírico-comportamental e é aqui formulado como hipótese acessória, dependente de verificação futura, ao passo que os componentes **(ii)** e **(iii)**, de natureza jurídico-normativa, comportam demonstração pelos meios da pesquisa dogmática, explicitação de limite que segue orientação metodológica adotada por Scaff (2018), o qual, ao tratar do próprio sistema de precatórios, qualifica parte de suas formulações como hipótese de trabalho a ser comprovada.

O objetivo geral é demonstrar que a aplicação indistinta da tese às hipóteses em que a via judicial decorre de indeferimento administrativo de pedido regularmente instruído produz resultado incompatível com a legalidade estrita e a moralidade administrativa, bem como propor critério de distinção fundado nos fatos materiais do requerimento regularmente instruído e do seu indeferimento, critério cuja razão material reside na posição jurídica do credor tributário involuntário. As seções percorrem a *ratio decidendi* do precedente e as vias de recuperação remanescentes, a construção da categoria do credor tributário involuntário, a demonstração de que o art. 100 já comporta distinções fundadas na natureza e na origem do crédito, o agravamento do ônus decorrente da EC 136/2025, as consequências jurídicas da indistinção e as vias de operacionalização da distinção proposta.

A relevância é prática, porque a tese, vinculante e de alcance geral, redefine a utilidade do mandado de segurança para todo indébito reconhecido judicialmente, com efeitos sobre a estratégia processual do contribuinte e a liquidez das empresas credoras; científica, porque a doutrina se concentra na compatibilidade da tese com o regime de precatórios e com as Súmulas 269 e 271, permanecendo pouco explorada a distinção entre categorias de credores quanto à origem do vínculo obrigacional, lacuna verificável nos limites do levantamento realizado, já que a literatura consultada sobre a EC 136/2025 não a conecta ao Tema 1.262 nem ao mandado de segurança tributário; e institucional, porque o indeferimento que não gera ônus para a Administração transfere ao contribuinte o custo temporal da judicialização.

A pesquisa é dogmática, de abordagem qualitativa e finalidade exploratória e analítica, desenvolvida por análise documental de textos normativos, decisões judiciais e doutrina. O corpus normativo reúne

a Constituição, o Código Tributário Nacional, a Lei 12.016/2009, as Emendas Constitucionais 113/2021 e 136/2025 e os atos infralegais sobre restituição e compensação do indébito. O corpus jurisprudencial compreende, de um lado, o inteiro teor do RE 1.420.691/SP e do respectivo acórdão integrativo, do RE 889.173/MS (Tema 831) e das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 4.357/DF e 4.425/DF, destinados à reconstrução da ratio decidendi e dos limites internos do art. 100, e, de outro, acórdãos do Superior Tribunal de Justiça posteriores ao Tema 1.262, no recorte de agosto de 2023 a agosto de 2026. Agregam-se o REsp 410.371/DF, o REsp 141.879/SP e o RMS 26.947/DF, não para descrever o estado atual da jurisprudência, e sim para demonstrar que o critério da causa de pedir, examinado na seção 5, já é operado por ambas as Cortes.

2 O indébito reconhecido em mandado de segurança: o quadro após o Tema 1.262

2.1 A tese firmada no RE 1.420.691/SP e sua ratio decidendi

Na origem do processo eleito como paradigma, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região havia decidido que a restituição administrativa dos valores, após o reconhecimento favorável ao contribuinte no *mandamus*, não ofendia o art. 100 da CF/88, por não se tratar de sentença de repetição ou de execução de título judicial (Brasil, 2023a). Convém precisar o suporte fático. A impetração dirigiu-se contra ato do Delegado da Receita Federal no porto de Santos, com pedido de suspensão do recolhimento majorado da Taxa Siscomex e de compensação ou restituição administrativa dos valores recolhidos nos cinco anos anteriores à impetração (Brasil, 2023a), tendo a controvérsia sido delimitada, no agravo interno, à possibilidade de restituição nas vias mandamental e administrativa, sem que a União se opusesse à compensação (Brasil, 2023a). Julgado o recurso, a Corte proferiu a seguinte tese:

3. Fixada a seguinte tese: *Não se mostra admissível a restituição administrativa do indébito reconhecido na via judicial, sendo indispensável a observância do regime constitucional de precatórios, nos termos do art. 100 da Constituição Federal*. (Brasil, 2023a, p. 1).

Dois dados explicam a extensão da fundamentação. O primeiro é que o Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão e reafirmou a jurisprudência dominante (Brasil, 2023a), o que situa o julgado no rito

de reafirmação em plenário virtual, e não em sessão de debate. O segundo é a economia argumentativa do acórdão, cuja fundamentação de mérito se contém no item 1 da ementa, no sentido de ser firme a jurisprudência quanto à submissão ao art. 100 dos pagamentos devidos pela Fazenda Pública em decorrência de pronunciamentos jurisdicionais (Brasil, 2023a). A relatora consignou que a controvérsia se restringia à interpretação do art. 100 (Brasil, 2023a), registro que importa ao exame subsequente, porquanto aquilo que não integrou a controvérsia não pode ser tido, sem mais, por alcançado pela *ratio decidendi*. Consta ainda a distinção quanto ao Tema 831, cujo objeto não se confunde integralmente com o do caso paradigma (Brasil, 2023a), pois naquele o debate se restringia ao período entre a impetração e a concessão da ordem, tendo a respectiva tese sido firmada em caso previdenciário, e não tributário (Brasil, 2015).

O entendimento firmou-se, assim, na premissa de que provimentos judiciais que imponham obrigação de pagamento à Fazenda Pública devem observar o rito do precatório ou da requisição de pequeno valor, sob o argumento isonômico de impedir que o contribuinte munido de decisão judicial receba diretamente na via administrativa enquanto outros aguardam na fila cronológica. Cumpre precisar a origem desse argumento, que consta das razões da União, para quem não se poderia permitir que cidadão que aguarda cronologicamente a realização de seu crédito "seja preterido por cidadão que pretenda administrativamente receber valores que reputa devidos" (Brasil, 2023a, p. 3). Trata-se de argumento da parte recorrente, incorporado ao relatório, e não de fundamento autônomo do acórdão, distinção que a análise da ratio decidendi não pode ignorar e à qual se retornará no teste de consistência da seção 6.

2.2 O que restou ao contribuinte: compensação, precatório e as Súmulas 269 e 271

Fixada a tese, impõe-se levantar as vias que subsistem. A moldura mais econômica é a de Peixoto (2025), para quem o mandado de segurança, na impugnação de tributo, poderia gerar três resultados, a compensação administrativa, a restituição administrativa direta em dinheiro e a restituição por precatório ou requisição de pequeno valor. O Tema 1.262 suprimiu a segunda. O estado das outras duas depende dos limites tradicionalmente impostos ao *writ*, a vedação de seu uso como substitutivo de ação de cobrança, nos termos da Súmula 269, e a ausência de efeitos patrimoniais

pretéritos, reclamáveis administrativamente ou pela via judicial própria, nos termos da Súmula 271 (Brasil, 1963a; 1963b).

Peixoto (2025), escrevendo antes do julgamento dos embargos de declaração, observou que as súmulas haviam sido mencionadas no relatório do acórdão originário, mas não retomadas em sua fundamentação. O Plenário, em sessão virtual encerrada em 19 de dezembro de 2025, rejeitou por unanimidade os embargos e manteve a tese, afastando a modulação temporal ao consignar que não houve alteração de jurisprudência e que inexiste expectativa legítima a proteger (Brasil, 2025d). Não houve superação formal das Súmulas 269 e 271, mas delimitação das consequências patrimoniais da decisão concessiva. O acórdão integrativo restringiu o alcance do precedente ao consignar que os requerimentos administrativos de restituição podem ser deferidos pela Administração, observada a legalidade, o que não se confunde com o pagamento decorrente de condenação judicial, e ao concluir que o julgado não tratou de regime de compensação tributária, ou de pagamentos administrativos dissociados de condenação judicial (Brasil, 2025d). Na mesma linha, o Ministro Dias Toffoli registrou ser possível o reconhecimento judicial do direito à compensação do indébito, hipótese em que o Tema 1.262 é inaplicável (Brasil, 2025d), por não envolver condenação ao pagamento de quantia certa.

A compensação administrativa subsiste, apoiada no enunciado 213 do Superior Tribunal de Justiça e, quanto ao crédito reconhecido judicialmente, no art. 64 da Instrução Normativa RFB 2.055/2021 (Brasil, 2021), possibilidade confirmada pela Solução de Consulta Cosit 164/2023 (Brasil, 2023b). A via tem preço, eis que a mesma instrução normativa condiciona a declaração de compensação à prévia habilitação do crédito, exige a homologação judicial da desistência da execução do título, com assunção de custas e honorários, ou declaração de inexecução, esclarece que a habilitação não implica reconhecimento do direito creditório e veda a compensação de créditos relativos a títulos já executados (Brasil, 2021, arts. 101 a 104), de modo que compensação e precatório são vias excludentes no plano administrativo.

Tampouco se trata de substituto universal da restituição, pois Pires (2025) registra que o alívio por ela proporcionado sempre foi parcial, seja pelo baixo volume de débitos compensáveis frente aos créditos, seja pelos limites da Lei 14.873/2024 (Brasil, 2024a) e da Portaria Normativa MF 14/2024 (Brasil, 2024b). Vieira (2023, p. 4) delimita a classe atingida ao observar que a compensação interessa sobretudo a empresas com fluxo

constante de obrigações tributárias, concluindo que, sem débitos futuros compensáveis, o precatório "*pode ser a melhor -- ou talvez a única -- forma de recuperar os valores pagos indevidamente*".

É nesse ponto que a terceira via se revela indisponível. O Superior Tribunal de Justiça firmou a impossibilidade de expedição de precatório ou de requisição de pequeno valor, em mandado de segurança, para repetição dos valores devidos antes da impetração, em respeito à Súmula 271, restando ao contribuinte o encontro de contas na seara administrativa. Do confronto entre os dois precedentes vinculantes o tribunal extraiu a conclusão que encerra o quadro:

O fato de não ser possível a expedição de precatório e/ou RPV, em mandado de segurança, relativo a valores anteriores à impetração, não autoriza o contribuinte a pleitear restituição administrativa (vedada pelo Supremo Tribunal Federal), restando-lhe apenas a opção de compensação tributária. (Brasil, 2025c).

Configura-se uma inversão especular entre as Cortes, descrita por Pires (2025), posto que o Supremo Tribunal Federal veda a via administrativa e remete ao precatório, enquanto o Superior Tribunal de Justiça veda o precatório na via mandamental e remete à via administrativa. O contribuinte cujo indébito é anterior à impetração e que não dispõe de débitos a compensar não se encontra em fila lenta. Encontra-se fora dela, situação que Peixoto (2025) descreve como a do contribuinte naturalmente perdido.

O enunciado 461 confirma o diagnóstico, pois, ao facultar ao contribuinte optar entre precatório e compensação quanto ao indébito certificado por sentença declaratória transitada em julgado (Brasil, 2010), ele não institui uma via, institui uma faculdade de escolha entre duas, e é essa faculdade que constitui o seu conteúdo normativo. A Segunda Turma, contudo, registrou que a súmula em nenhum momento se referiu ao *mandamus* e que sua aplicação a essa via se dá apenas mediante adaptações, das quais resulta ser possível somente a compensação administrativa (Brasil, 2024f). O enunciado não foi revogado, foi esvaziado por subtração sucessiva, restando uma via única onde ele assegurava a escolha entre duas e, para o contribuinte sem débitos compensáveis, via alguma.

Subsiste, entretanto, um ponto de abertura que interessa ao recorte deste estudo. Em flexibilização das Súmulas 269 e 271, a Segunda Turma admitiu que o mandado de segurança quantifique o indébito constante de pedido administrativo de compensação, desde que instruído com

prova pré-constituída suficiente para caracterizar a liquidez e certeza dos créditos, consignando que, no *writ* repressivo impetrado após pedido administrativo já formulado, os efeitos podem retroagir indiretamente, porquanto, afastados os obstáculos formais, todo o crédito não prescrito outrora obstado poderá ser compensado (Brasil, 2024d; 2024e; 2024f).

O critério empregado é o da prova pré-constituída suficiente, que é exatamente o critério da hipótese aqui delimitada. Castro e Spina (2024, p. 88) convergem ao advertir que, quanto ao efeito patrimonial pretérito, o que pode infirmar a pretensão do contribuinte é a demonstração do seu direito líquido e certo, superada a qual "a retroação é incontroversa". O obstáculo à retroação não é, portanto, a natureza do provimento nem a data do pagamento, e sim uma demonstração que a hipótese aqui examinada pressupõe por definição.

3 O credor tributário involuntário: proposta de distinção

A tese firmada no Tema 1.262 parece partir da premissa de que os credores da Fazenda Pública integram categoria unitária, sujeita a regime uniforme de satisfação. A premissa demanda exame, uma vez que o direito positivo não confere tratamento necessariamente idêntico a todas as obrigações imputadas ao Poder Público, podendo a disciplina variar conforme a natureza do crédito e as circunstâncias que deram origem à relação obrigacional. A demonstração que se segue sustenta que a origem do vínculo constitui discrímen juridicamente relevante, apto a justificar tratamentos distintos no âmbito do próprio art. 100, o que exige distinguir as obrigações decorrentes de exação compulsória daquelas constituídas mediante adesão voluntária do credor.

3.1 A origem do vínculo: exação compulsória e adesão voluntária

A construção da categoria não depende de metáfora nem de apelo à equidade. Ela se extrai da definição legal de tributo. Ao comentar o art. 3º do Código Tributário Nacional, Carvalho (2021, p. 28) assenta que a prestação pecuniária compulsória significa "*o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias*". A compulsoriedade não é característica acidental do tributo, é o modal deôntico que o define, e o próprio autor o opõe expressamente à voluntariedade. As prestações tributárias independem, assim, da vontade do sujeito passivo, nascendo o vínculo automática

e infalivelmente com a concretização do fato previsto na norma, tanto que a exigência de instituição legal serviu para afastar as obrigações convencionais, fundadas em convergência de vontades, situando-se os liames jurídico-tributários entre aqueles que dispensam o elemento vontade na configuração típica do acontecimento (Carvalho, 2021).

Daí a espécie diferenciada de credor de que aqui se trata. O credor tributário involuntário, antes de ser credor, ocupou o polo passivo de relação jurídica na qual o titular do direito exacional foi o próprio Estado, que lhe imputou cobrança indevida. Ele não escolheu pertencer a essa relação, ao contrário do credor que, em vínculo contratual voluntário, ostenta o direito de receber do Estado quantia devida por prestação de serviços ou fornecimento de bens, e cujo crédito nasce de convergência de vontades, categoria que o art. 3º do Código Tributário Nacional afastou expressamente do conceito de tributo. São credores distintos.

Contra essa construção pode-se objetar que, reconhecido o indébito, o contribuinte passaria a ser credor comum, indistinguível de qualquer titular de crédito contra a Fazenda. A objeção não procede, pois, como assenta Carvalho (2021, p. 491), as quantias exigidas pelo Estado no exercício da função impositiva, ou espontaneamente pagas pelo administrado na convicção de solver débito fiscal, "*têm a fisionomia própria das entidades tributárias*", encaixando-se na definição do art. 3º. O crédito do contribuinte não nasce de relação nova e autônoma. Nasce da mesma relação compulsória, invertida, e a qualificação legal acompanha a quantia até a devolução. Certificado que não era portador de direito subjetivo à percepção do gravame, o ente tributante deve devolver o valor, "*pois não tem título jurídico que justifique a incorporação daqueles valores ao seu patrimônio*" (Carvalho, 2021, p. 492), de modo que a submissão ao precatório, nessa leitura, não organiza o pagamento de dívida regularmente contraída. Prolonga a detenção de valor sem título jurídico.

A percepção da compulsoriedade não é inédita. Eckert (2025), ao analisar a EC 136/2025, observa que os credores titulares de direitos reconhecidos judicialmente tornam-se financiadores compulsórios do Estado, sem previsibilidade de recebimento. A formulação opera, contudo, como constatação sobre o resultado do regime de pagamento, alcançando indistintamente todos os credores de precatório, ao passo que o que aqui se propõe é mais estreito, converter a compulsoriedade em elemento da estrutura da relação de origem e daí extrair critério de distinção entre categorias de credores. Ela tampouco se esgota no nascimento do vínculo, pois o contribuinte é compelido a pagar, a litigar após o indeferimento, a

aguardar sem termo certo e, ao final, a renunciar a parcela do crédito nos acordos diretos do § 29 do art. 100, sendo mera ficção jurídica, como observa Andrade Neto (2026), a autonomia da vontade nesse contexto, porquanto é a própria Administração que descumpriu a decisão judicial quem impõe prejuízos adicionais como condição de recebimento parcial. Quanto à razão pela qual a distinção nunca foi feita, Scaff (2018) oferece resposta não dogmática, que por isso complementa a construção sem com ela competir, ao identificar no grupo beneficiado pelo sistema de precatórios uma efetiva falta de poder e ver na cláusula constitucional a expressão da baixa densidade de poder desse grupo. O credor de indébito tributário é esse credor disperso, cujo crédito ninguém escolheu ter.

Resta precisar o estatuto metodológico da categoria, sob pena de se lhe atribuir função que ela não pode desempenhar. A involuntariedade é predicado de toda prestação tributária e de todo indébito dela resultante, alcançando também o contribuinte do caso paradigma, que recolheu a Taxa Siscomex majorada por exação igualmente compulsória. Este estudo assume, por isso, de modo expresso, que a origem involuntária do vínculo não constitui, por si só, circunstância fática nova apta a distinguir a hipótese aqui delimitada do suporte fático do RE 1.420.691/SP, e a proposta da seção 6 não a emprega nessa função. O critério operacional de distinção consiste em dois fatos materiais ausentes do caso paradigma, o requerimento administrativo de restituição regularmente instruído com prova documental pré-constituída e o seu indeferimento.

À categoria cabe função diversa e anterior, de natureza material, eis que ela não distingue o caso, mas explica por que o indeferimento infundado, nessa classe de créditos, é especialmente grave, uma vez que o contribuinte não escolheu integrar a relação de que o crédito se originou, não escolheu recolher, não escolheu litigar depois de haver percorrido regularmente a via administrativa e não escolhe o momento em que será pago. Distinção e fundamento operam, assim, em planos distintos e complementares, e é dessa articulação que depende a consistência da proposta.

3.2 As preferências do art. 100 da CRFB/88: a isonomia entre credores nunca foi absoluta

O argumento isonômico invocado no Tema 1.262 pressupõe fila única. Essa fila nunca existiu. Cunha (2018) registra que, com a

Constituição de 1988, passaram a existir duas ordens cronológicas, uma para os créditos alimentícios e outra para os não alimentares, e que, após a EC 62/2009, passaram a ser três, encabeçadas pelos créditos alimentares de idosos, portadores de doença grave e pessoas com deficiência, observando ainda que a superpreferência exige dois requisitos cumulativos, a natureza alimentícia do crédito e a condição pessoal do titular, e que o próprio procedimento de expedição do precatório exige a indicação da natureza do crédito, de modo que a alegação de massa indistinta de credores não se sustenta nem no plano procedimental.

Essas diferenças não figuram no sistema como exceções toleradas à igualdade, pois Scaff (2018, p. 379) qualifica de financeiramente republicanas, porque isonômicas, as "*peculiaridades que beneficiam pessoas que têm doenças, os idosos e os créditos de pequeno valor*", descrevendo o sistema como idealmente isonômico e, no mesmo movimento, como sistema que estabelece diferenças entre situações e pessoas com a devida adequação. A pergunta pertinente não é, portanto, se pode haver diferença entre credores, mas se a diferença proposta é adequada.

A jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal confirma a compatibilidade. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.357/DF, a Corte reputou compatível com a isonomia o pagamento prioritário devido a titulares idosos ou portadores de doença grave e, ao declarar a inconstitucionalidade da baliza temporal relativa à data de expedição do precatório, contida no § 2º do art. 100, consignou que ela ultrajava a isonomia por discriminar, sem qualquer fundamento, aqueles que alcançassem a idade de sessenta anos ao longo do processo (Brasil, 2013a, p. 4). A isonomia foi ali empregada para ampliar a distinção, e não para suprimi-la, sendo o critério aplicado o da ausência de fundamento para a discriminação. A transposição exige cautela, porque o teste original censura a discriminação desprovida de fundamento, ao passo que aqui se questiona a indistinção. O que o precedente autoriza afirmar é mais modesto, e suficiente, a saber, que a igualdade, no art. 100, não é tratada como uniformidade de regime, e sim como exigência de que cada tratamento disponha de fundamento, recaindo o ônus argumentativo sobre quem mantém a indistinção.

O precedente decisivo é outro. No item 6 da ementa da mesma ação direta, a Corte declarou que a quantificação dos juros moratórios de débitos fazendários inscritos em precatórios pelo índice da caderneta de poupança vulnera a isonomia ao incidir sobre débitos estatais de natureza tributária, pela discriminação em detrimento da parte privada

que responde pelos juros da mora tributária à taxa de um por cento ao mês em favor do Estado, e, no dispositivo, declarou a inconstitucionalidade parcial da expressão "*independentemente de sua natureza*", contida no § 12 do art. 100, para determinar que aos precatórios de natureza tributária sejam aplicados os mesmos juros de mora incidentes sobre todo e qualquer crédito tributário (Brasil, 2013a, p. 5).

Extraem-se duas conclusões. A primeira é que a origem tributária do crédito já constitui, na jurisprudência do próprio Supremo, critério de distinção interno ao art. 100. A segunda, e mais relevante, é que o vício censurado foi precisamente uma cláusula de indistinção, sendo direta a simetria com o objeto desta pesquisa, porquanto o que se imputa ao Tema 1.262 é igualmente a recusa em distinguir.

A distinção não se manteve apenas no plano jurisprudencial. O art. 3º da EC 113/2021, na redação dada pela EC 136/2025, dispõe que nos processos de natureza tributária serão aplicados "*os mesmos critérios de atualização e remuneração da mora pelos quais a Fazenda Pública remunera seu crédito tributário*", ressalva que sobreviveu à reforma mais restritiva já editada em matéria de precatórios. Ainda mais próximo do objeto deste trabalho, a nova redação do § 1º do art. 100 incluiu entre os débitos de natureza alimentícia os decorrentes da relação laboral ou previdenciária, "*independentemente da sua natureza tributária, inclusive os oriundos de repetição de indébito incidente sobre remuneração ou proventos de aposentadoria*" (Brasil, 2025b), de modo que o texto constitucional já distingue indébitos tributários entre si conforme a relação de que se originam.

A regulamentação infralegal seguiu a mesma orientação, pois o Provimento n. 207/2025 do Conselho Nacional de Justiça excepcionou, em seu art. 4º, os precatórios de natureza tributária do novo regime de atualização pelo IPCA acrescido de dois por cento ao ano, determinando sua atualização exclusivamente pela Taxa Selic (Brasil, 2025a). O ato não enuncia a finalidade da ressalva, e a leitura que aqui se propõe é a de que ela se explica pela simetria entre Fisco e contribuinte, a mesma razão invocada no item 6 da ementa da ação direta, orientação congruente com a lição de Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 580), para quem o "direito à correção monetária dos indébitos tributários decorre dos princípios da propriedade, legalidade, tipicidade, isonomia e não confisco, de modo que sua restrição configura ilegalidade e inconstitucionalidade, por resultar em restituição inferior ao valor devido". A recomposição do valor não é acréscimo, é condição de completude da devolução.

Convém precisar o que ficou demonstrado e o que não ficou. As distinções acima reunidas incidem sobre critérios de atualização, de remuneração da mora e de preferência na ordem de pagamento, isto é, operam *dentro* do regime do art. 100, ao passo que a tese aqui sustentada requer operação diversa, relativa à própria *incidência* desse regime sobre determinada classe de créditos, e a passagem de um plano ao outro não é automática. O que a subseção demonstra é que a origem tributária do crédito constitui *discrimen* operante no interior do art. 100, reconhecido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, incorporado ao texto constitucional após 2025 e reiterado na regulamentação infralegal, cabendo a quem aplica a tese do Tema 1.262 justificar por que essa mesma origem seria irrelevante quanto ao ponto controvertido, justificação que não consta do acórdão.

A demonstração de que a distinção também se justifica quanto à via de recuperação decorre, contudo, não da estrutura do art. 100, e sim da natureza do provimento mandamental, examinada na seção 5.

4 O agravamento do ônus: o regime de precatórios após a EC 136/2025

A submissão ao regime do art. 100 seria ônus tolerável se implicasse apenas espera ordenada. Deixou de implicar. A EC 136/2025, promulgada em 9 de setembro de 2025, alterou de tal modo as condições de pagamento que a caracterização do precatório como questão de ordem cronológica tornou-se imprecisa, análise necessária porque a emenda é posterior ao Tema 1.262 e não pôde ser considerada quando da fixação da tese.

O dispositivo de maior alcance estrutural é o mais discreto. O art. 7º da emenda estabelece que o prazo para quitação dos débitos a que se refere o art. 101 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias não será aplicável a partir da promulgação (Brasil, 2025b). Suprimido o termo final, o precatório converte-se em obrigação sem vencimento, resultado que Andrade Neto (2026) descreve como gestão dos precatórios na condição de dívida sem data de vencimento, situação que qualifica de inédita no ordenamento brasileiro para obrigações decorrentes de decisões transitadas em julgado. O § 23 do art. 100, por sua vez, limita os pagamentos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios a percentuais da receita corrente líquida que variam de um a cinco por cento conforme o estoque em mora, ao passo que o § 28 faculta aos entes superar esses limites

mediante dotação orçamentária específica (Brasil, 2025b), de modo que o pagamento acima do teto não é dever, e sim faculdade, e a duração do diferimento passa a ser fixada pelo próprio devedor.

Avelino (2026) observa que a única forma de o ente não ficar em mora seria o percentual superar o valor total devido no ano, situação que qualifica de absolutamente rara, do que resulta necessariamente saldo impago, concluindo haver precatórios a serem pagos que não o serão e qualificando a limitação como tentativa de institucionalização do não pagamento.

O § 29 completa o desenho, ao facultar ao credor não pago em razão do teto o recebimento em parcela única, mediante acordo direto perante juízos auxiliares de conciliação, "*com renúncia de parcela do valor desse crédito*" (Brasil, 2025b), sem limite para o deságio (Avelino, 2026). O inadimplemento do devedor converte-se, assim, em condição de acesso ao desconto que o beneficia, e o mesmo autor observa que a necessidade leva o credor a preferir a cessão do crédito com deságio muitas vezes superior a sessenta por cento à espera na fila, estimativa doutrinária, e não série estatística, que sinaliza a ordem de grandeza da perda patrimonial. A técnica não é nova, pois Scaff (2018) qualificou de flagrantemente imoral o leilão invertido instituído em 2009, no qual quem já havia esperado longamente teria ainda de conceder descontos para receber, mecanismo que retorna sob a forma de acordo direto com deságio sem limite.

Há ainda um ponto que o mesmo autor permite explorar e que a literatura sobre a emenda não desenvolve. Scaff (2018) identifica no sistema de precatórios uma cláusula pétrea orçamentária, porquanto não haveria liberdade do legislador orçamentário para dispor desses valores, que deveriam ser incluídos na lei orçamentária tal como remetidos pelo Poder Judiciário. Se assim é, os tetos do § 23 devolvem ao legislador precisamente a liberdade que a Constituição lhe havia retirado, esvaziando a cláusula. Registre-se que, para o autor, o problema não reside na aprovação da lei orçamentária, rotineiramente cumprida, mas na fase de execução, historicamente desrespeitada, do que decorre que a emenda não criou o descumprimento, apenas o constitucionalizou.

Quanto à retroatividade, o art. 8º determina que o disposto no § 23 aplicar-se-á inclusive aos precatórios inscritos até a promulgação (Brasil, 2025b), de modo que o contribuinte que obteve reconhecimento judicial antes de setembro de 2025 teve as condições de pagamento alteradas depois do trânsito em julgado. O ônus imposto pelo Tema

1.262 agravou-se, portanto, após a fixação da tese, sem que o precedente pudesse tê-lo considerado, e o agravamento é tanto mais sensível quanto, para o contribuinte sem débitos futuros compensáveis, o precatório pode ser a única via de recuperação (Vieira, 2023). A matéria está sob controle concentrado, tendo sido todos os dispositivos aqui referidos impugnados na Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.873, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, de sorte que a análise é de direito vigente e sujeito a pronunciamento pendente.

Registre-se, por fim, que a reintrodução do teto percentual reproduz técnica já censurada, pois nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 4.357/DF e 4.425/DF o ministro Luiz Fux consignou beirar as raias do absurdo jurídico que a autoridade pública somente responda até certo limite traduzido em percentuais de receita corrente líquida, observando, treze anos antes das emendas de 2021 e 2025, que "a moratória de hoje é o prenúncio da moratória de amanhã" (Brasil, 2013a, p. 51; Brasil, 2013b, p. 54), prognóstico que Avelino (2026) confirma ao descrever o ciclo em que se aprovam limitações, aguarda-se o julgamento das ações diretas e edita-se nova emenda.

5 As consequências da indistinção: legalidade, moralidade e comportamento contraditório

Demonstrado que o ordenamento comporta a distinção proposta, cabe examinar as consequências jurídicas de sua recusa em três planos, o da qualificação do provimento mandamental, que a tese equipara a título condenatório de cobrança, o da legalidade estrita e da moralidade administrativa, e o da proibição de comportamentos contraditórios, que não é fundamento paralelo ao segundo, mas o mesmo fundamento em outro plano.

A decisão proferida em mandado de segurança que reconhece o direito do contribuinte não se confunde com ação de cobrança. Enquanto esta pressupõe a formação de título executivo mediante cognição exauriente e ampla dilação probatória, o pleito de restituição de tributo pago indevidamente, quando amparado em prova documental pré-constituída, prescinde de instrução complementar, não se tratando de processo de conhecimento destinado a constituir direito ao crédito, mas do exercício de direito líquido e certo à reparação de pagamento sem causa. A afirmação encontra apoio na dogmática de Theodoro Júnior (2019), para

quem o mandado de segurança não é simples processo de conhecimento para declaração de direitos individuais nem se limita à condenação preparatória de futura execução contra o Poder Público, tratando-se de procedimento especial com imediata e implícita força executiva contra os atos impugnados. Se o provimento não é condenação destinada a preparar execução, a Súmula 269 não tem por objeto esse resultado.

O mesmo autor formula o critério que deveria ter orientado a distinção. Para que o *mandamus* incorra na proibição de substituir ação de cobrança, é preciso levar em conta a causa de pedir, pois, se se cobram parcelas pretéritas apenas com fundamento na mora da Administração, não é caso de mandado de segurança, sendo diversa a hipótese em que a causa de pedir consiste na ilegalidade do ato administrativo, caso em que, concedida a segurança, repõe-se a situação jurídica anterior e, por consequência, o pagamento do que fora ilegalmente suprimido (Theodoro Júnior, 2019). A distinção juridicamente relevante não se estabelece entre o antes e o depois da impetração, e sim entre cobrar por mora e impugnar ilegalidade. No recorte aqui adotado, o contribuinte não alega que o Fisco demorou a devolver. Alega que indeferiu ilegalmente pedido regularmente instruído.

O critério não é construção isolada. No REsp 410.371/DF, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça assentou que o mandado de segurança é via adequada para pleitear a devolução de valores apropriados com mão-própria, "*quando decorrente de ato administrativo ilegal, afastado o teor das súmulas 269 e 271, do STF*", por não se tratar de ação de cobrança, generalizando a conclusão para a sonegação de verbas a que têm direito líquido e certo servidores públicos e particulares (Brasil, 2003). A estrutura do precedente é idêntica à da hipótese examinada, valor retido pela Administração sem título jurídico, em razão de ato ilegal, devolvido pela via mandamental. O Supremo Tribunal Federal decidiu no mesmo sentido no RMS 26.947/DF, em que a Primeira Turma afastou as mesmas súmulas por se tratar "*de cumprimento de obrigação de fazer, e não cobrança de valores anteriores à impetração do presente writ*" (Brasil, 2009), raciocínio que provém da mesma Corte que fixou o Tema 1.262. Neves (2013) precisa o ponto ao observar que o *mandamus* não deve ter como objeto principal obrigação de pagar quantia certa, o que é coisa diversa de negar que do *writ* decorram efeitos pecuniários, e ao registrar não haver razoabilidade em exigir do vencedor nova ação de cobrança, porquanto os efeitos financeiros são consequência lógica do ato impugnado. No recorte

aqui adotado, o objeto principal é a invalidação do indeferimento, e o efeito patrimonial é derivado.

A doutrina especializada sustenta o contrário, e o argumento precisa ser enfrentado. Quintanilha e Pereira (2017, p. 126) afirmam, sem ressalva, que o *writ* não é o instrumento adequado para obter a repetição do indébito, "*tendo em vista a necessidade de dilação probatória para análise do mérito*". Ocorre que a hipótese aqui delimitada é a do pedido administrativo regularmente instruído com prova documental pré-constituída, no qual a dilação probatória é dispensável por definição, tanto que o pedido foi apreciado e indeferido no mérito administrativo. Se direito líquido e certo é, em sentido processual, o direito comprovável documentalmente, sem necessidade de instrução dilatória (Grinover *apud* Sodré, 2019, p. 23), a hipótese satisfaz o requisito, de sorte que o fundamento da restrição não incide e a restrição não a alcança. Os mesmos autores registram que a razão de ser da restrição sumular está na segurança jurídica e na garantia de que não haverá dano ao erário (Quintanilha; Pereira, 2017), o que permite medir a inversão de finalidade, eis que a regra concebida para proteger o erário de condenações proferidas sem instrução passa a proteger a Fazenda das consequências patrimoniais de seus próprios atos ilegais.

Acresce que a tutela mandamental "*produz eficácia dúplice, bifurcando-se em ordem (eficácia mandamental) dirigida à autoridade impetrada e em declaração/anulação (eficácia patrimonial) dirigida à pessoa política tributante*" (Dalla Pria, 2020, p. 419). O que a submissão indistinta ao art. 100 suprime não é a eficácia patrimonial, que permanece reconhecida, mas a eficácia mandamental, isto é, a ordem para que a autoridade conclua o procedimento que ilegalmente indeferiu.

O segundo plano é o do art. 37 da CRFB/88, particularmente dos valores da legalidade e da moralidade. Theodoro Júnior (2019, p. 48) precisa o conteúdo da legalidade pertinente ao caso ao registrar que, quando o administrador exerce o poder de autoridade para invadir a esfera dos direitos subjetivos do particular, "*não pode deixar de ser observado o princípio da legalidade estrita*", pois só a lei pode definir quando o direito de um cidadão pode ser restringido ou suprimido. É esse o momento examinado, o da exigência tributária indevida seguida do indeferimento da devolução. A submissão indistinta ao art. 100 do contribuinte que recolheu tributo indevido, socorreu-se do Judiciário pela via mandamental e obteve o reconhecimento da ilegalidade produz efeito que a legalidade estrita, em sentido teleológico e não apenas ritual, não comporta, a saber,

a exigência desprovida de fundamento permanece, no plano patrimonial, sem consequência para quem a praticou.

A conduta descrita configura comportamento contraditório da Administração, e a demonstração dispensa apelo à intuição moral. Neto (2016, p. 222) enuncia a norma ao registrar que "*a repulsa à ideia de que uma parte obtenha vantagens por adotar comportamentos contraditórios, com prejuízos a terceiros de boa-fé, decorre de valores como segurança jurídica, proteção da confiança e moralidade*", de sorte que a parte que gerou legítimas expectativas de cumprimento à outra não pode opor-se, de forma incoerente, ao *status* jurídico a que deu causa, incidindo a norma quando presentes, cumulativamente, a conduta inicial de uma das partes, a formação na outra de expectativa legítima juridicamente tutelada, a posterior adoção de comportamento contraditório e a aptidão desta para causar dano (Neto, 2016).

O *factum proprium* é a exigência do tributo seguida da submissão do pedido de restituição a exame administrativo; a legítima expectativa é a de apreciação criteriosa de pedido regularmente instruído, tanto mais protegida quanto o contribuinte não estava obrigado a percorrer a via administrativa antes de recorrer ao Judiciário (Quintanilha; Pereira, 2017); e o comportamento contraditório é o indeferimento infundado seguido da invocação do regime de precatórios. A simetria com a presunção de legitimidade dos atos administrativos reforça a demonstração, pois, como observa Neto (2016), há reciprocidade nessa presunção, porquanto, se os atos administrativos devem ser considerados *a priori* legítimos e conformes ao melhor direito, os contribuintes têm razões evidentes para segui-los até que sejam desconstituídos, de modo que, se o ato de exigência goza de presunção de legitimidade que obriga o contribuinte a recolher, a Administração não pode extrair vantagem do reconhecimento judicial de que o ato era ilegítimo.

A vinculação da Administração à boa-fé é, ademais, mais intensa que a exigível do particular, como assentou a Quarta Turma do Superior Tribunal de Justiça ao registrar que o princípio da boa-fé deve ser atendido também pela administração pública, "*e até com mais razão por ela*", podendo o seu comportamento ser controlado pela teoria dos atos próprios, que não lhe permite voltar sobre os próprios passos depois de estabelecer relações em cuja seriedade os cidadãos confiaram (Brasil, 1998a). Moralidade administrativa e proibição de comportamento contraditório não são fundamentos paralelos, e sim o mesmo fundamento em dois planos, o que a formulação de Ávila (2009, p. 491) sintetiza ao

assentar que "*o Estado não pode nem se afastar injustificadamente das suas próprias posições, nem pode deixar de atribuir tratamento uniforme a todos os cidadãos*", correspondendo a primeira exigência à coerência com os atos próprios e a segunda ao tratamento uniforme, que não significa tratamento idêntico a posições materialmente distintas.

O ciclo que assim se instala convalida o exercício arbitrário da Administração e retira a força do mandado de segurança para o contribuinte. O regime do *writ* foi desenhado para não desestimular o uso do remédio constitucional, como assentou o Superior Tribunal de Justiça ao justificar a inexistência de honorários sucumbenciais no cumprimento de sentença (Brasil, 2024c), e a submissão indistinta do resultado patrimonial ao regime de precatórios produz efeito contrário a esse parâmetro, onerando duplamente o contribuinte, que recolheu o que não devia e, para reaver o valor, submete-se à fila do precatório.

O emprego do termo penalidade não é licença retórica, pois em precedente originário da Súmula 461 aquele tribunal consignou que impor novo processo de conhecimento para executar crédito sobre cuja existência já houve pronunciamento judicial "*representa penalidade ao contribuinte*" (Brasil, 2004 *apud* Brasil, 2010). Acresce argumento de coerência sistêmica que a doutrina sobre o Tema 1.262 não explora, pois, como observa Theodoro Júnior (2019), se a Lei 12.016/2009 qualifica como crime de desobediência o não acatamento imediato da sentença mandamental, não se mostra razoável submeter sua execução ao regime comum dos precatórios. O ordenamento criminaliza o descumprimento imediato da ordem e, simultaneamente, submete seu efeito patrimonial a diferimento sem termo, contradição agravada após a EC 136/2025. Quanto à hipótese de que o indeferimento passe a ser institucionalmente vantajoso para a Administração, mantém-se a formulação como hipótese acessória, dependente de verificação empírica.

Cumpre precisar o alcance do que aqui se sustenta. Não se afirma que o Tema 1.262 tenha decidido mal a controvérsia que lhe foi submetida. Afirma-se que a hipótese delimitada neste estudo não integrou o suporte fático apreciado pela Corte e que, aplicada a ela, a tese produz resultado que as suas próprias razões não contemplam. É essa a diferença entre a discordância e a distinção, objeto da seção seguinte.

6 Vias de superação: o distinguishing possível

Delimite-se, primeiro, o que não se propõe. Não se sustenta a revogação do Tema 1.262, e a autolimitação merece registro expresso, porque afasta a objeção de que este estudo pretenderia desafiar precedente vinculante. Marinoni (2011, p. 358) observa que "*o surgimento de uma situação nova, não tratada nos precedentes que deram origem à Súmula, pode não impor o overruling, mas o distinguishing*", operação que não implica rejeição do precedente, mas sua adequação a circunstâncias novas, ao passo que o *overruling* pressupõe a superação. Permanecendo a circunstância nova compatível com as razões que fundamentaram o precedente, mostra-se adequado o *distinguishing* ou, na técnica que Marinoni atribui a Eisenberg, o *overruling*, que restringe a aplicação do precedente sem revogá-lo (Marinoni, 2011). O roteiro divide-se em três passos, identificação da circunstância nova, verificação de sua compatibilidade com as razões do precedente e ajuste da *ratio*.

A circunstância nova consiste nos dois fatos materiais já enunciados. O suporte fático do RE 1.420.691/SP era diverso, qual seja, impetração dirigida contra a exigência da Taxa Siscomex pela forma majorada, com pedido de suspensão do recolhimento e de compensação ou restituição dos valores dos cinco anos anteriores, sem que o inteiro teor registre antecedente de pedido administrativo indeferido. O acórdão integrativo confirma o dado, pois, ao reconstituir o itinerário processual da origem, registrou que a sentença determinou à autoridade coatora que se abstivesse de exigir a taxa majorada e reconheceu o direito da impetrante à compensação dos valores recolhidos no quinquênio anterior, sem que houvesse requerimento administrativo de restituição previamente formulado e indeferido, consignando ainda que a matéria devolvida ao Supremo Tribunal Federal foi tão somente a possibilidade de restituição administrativa do indébito reconhecido na via judicial (Brasil, 2025d).

Marinoni (2011, p. 381) descreve essa operação ao registrar que "*a mais interessante e sutil forma de distinguishing é aquela em que a Corte deixa de lado um precedente para, em razão da presença de um maior número de fatos materiais, editar uma regra particular*", sendo o efeito sobre o precedente limitado, pois, embora o resultado prático possa permanecer semelhante, ocorre restrição da *ratio decidendi* originária, que passa a exigir novo fato material para incidir (Marinoni, 2011).

A distinção só é legítima, contudo, se guardar consistência com as razões que fundamentaram o precedente, teste que Marinoni (2011)

formula ao indagar se a circunstância nova guarda consistência com as razões que levaram o tribunal à orientação anterior. A resposta é afirmativa, e a demonstração exige precisar contra qual razão o teste é corrido. Conforme se assentou na subseção 2.1, o argumento isonômico do furar a fila consta das razões recursais da União, e não da fundamentação autônoma do acórdão, de modo que não integra a *ratio decidendi* e não é contra ele que a consistência deve ser aferida.

A razão efetivamente enunciada, e única que compõe a fundamentação de mérito, é a de que os pagamentos devidos pela Fazenda Pública em decorrência de pronunciamentos jurisdicionais devem ser realizados por precatório ou requisição de pequeno valor (Brasil, 2023a). Essa razão é mais estreita do que a generalização que dela se extraiu na prática forense, e é essa estreiteza que favorece a distinção proposta, pois a hipótese aqui delimitada não postula pagamento fora do art. 100 em decorrência de provimento condenatório, e sim a preservação da eficácia mandamental de provimento que não condena a Fazenda a pagar quantia certa, mas invalida ato ilegal e determina o prosseguimento do procedimento indevidamente obstado, tal como o acórdão integrativo confirma ao consignar que o julgado não tratou do regime de compensação tributária nem de pagamentos administrativos dissociados de condenação judicial (Brasil, 2025d).

Mesmo tomado à parte e no seu melhor sentido, o argumento isonômico não obsta a distinção, que não postula pagamento preferencial nem inversão da ordem cronológica, mas apenas que o indeferimento infundado de pedido regularmente instruído não gere, para a Fazenda, a vantagem de converter obrigação administrativa vencida em obrigação submetida a diferimento sem termo. A segunda ordem de razões é a da subseção 3.2, pois o art. 100 já distingue os créditos de origem tributária quanto aos critérios de atualização e já distingue indébitos tributários entre si conforme a relação de que se originam, sendo a distinção proposta congruente com a estrutura do próprio dispositivo cuja observância o precedente determina. Marinoni (2011, p. 381) fecha o círculo ao registrar que é a falta de limitação do âmbito de incidência do enunciado que faria desaparecer a sua própria justificativa. Aplicada indistintamente a hipóteses que sua *ratio* não contemplou, a tese produz resultado contrário à finalidade isonômica que a inspirou. Não é a distinção que ameaça o precedente. É a recusa em distinguir.

A operação não é estranha ao regime de precatórios. Cunha (2018) registra hipótese em que a distinção se fez por fato material próprio, ao tratar

dos sucessores de titular de crédito inscrito em precatório que invocavam preferência decorrente da idade própria, e não da idade do titular originário, caso em que não pretendiam suceder em vantagem alheia, mas fazer valer vantagem própria. O mesmo autor censura a ausência de diálogo entre tribunais, indispensável para que se realize o *distinguishing*, e qualifica de descumprimento do dever de autorreferência a simples desconsideração da decisão, dever que constitui a face procedimental do teste de consistência.

Quanto às vias concretas de veiculação, quatro se apresentam, com viabilidade desigual. A primeira é a arguição de *distinguishing* no caso concreto, mediante demonstração, na petição inicial e nas razões recursais, de que a hipótese não se subsume ao suporte fático da tese, via de acesso mais imediato e a que menos depende de terceiros. A segunda consistia no pedido de aclaramento por meio dos embargos de declaração opostos no *leading case*, e já foi exaurida com a rejeição unânime dos aclaratórios em dezembro de 2025, embora o julgamento tenha trazido a delimitação acima referida. A terceira é a alteração normativa, preferencialmente infraconstitucional, com reconhecimento expresso de que o indeferimento de pedido regularmente instruído não converte o crédito em objeto de cobrança para os fins do art. 100, dispondo já o art. 3º da EC 113/2021, na redação da EC 136/2025, de precedente normativo à distinção. A quarta, de menor custo institucional, é a *technique of signaling* descrita por Marinoni (2011, p. 336), em que o tribunal, sem revogar o precedente, aponta sua perda de consistência e sinaliza a futura revogação, via pertinente diante da EC 136/2025, que alterou o pressuposto fático sobre o qual a tese se assentou, o de que a submissão ao precatório implicaria apenas observância de ordem cronológica.

Duas limitações devem ser reconhecidas. A primeira é de cultura decisória, e não normativa, pois, como observa Marinoni (2011, p. 360), o *distinguishing* não foi utilizado de modo mais natural "*porque não se compreendeu que as súmulas, atualmente, estão a necessitar das técnicas de operacionalização do uso de precedentes*". A segunda é o risco, identificado pelo próprio autor, de a distinção não guardar racionalidade com as razões do precedente conjugadas com as da distinção, tornando-se inconsistente e, como tal, ilegítima (Marinoni, 2011), risco para cujo enfrentamento se reservou o teste acima.

Registre-se, por fim, que a superação não pode vir da autocomposição administrativa, porquanto à Fazenda Pública não é franqueada a possibilidade de pagamento voluntário fora das hipóteses de pequeno valor (Cunha, 2018), de modo que a correção depende de via judicial ou

normativa. Acolhida a distinção, o critério não se esgotaria na solução do caso concreto, pois o critério utilizado para pautar o distinguishing passa a ter força obrigatória sobre as futuras decisões da Corte, constituindo parâmetro capaz de justificar a limitação ou a ampliação do alcance do precedente em casos similares (Marinoni, 2011).

7 Conclusão

Retoma-se a indagação formulada na introdução, relativa a saber se a generalização promovida pelo Tema 1.262, ao equiparar o credor tributário involuntário ao credor contratual voluntário para fins de submissão ao regime de precatórios, encontra fundamento constitucional suficiente. A resposta é negativa, e não por juízo de conveniência. O art. 100 da Constituição, invocado como fundamento da uniformidade, é precisamente o dispositivo que a desmente.

A hipótese confirma-se parcialmente. Quanto ao componente **(iii)**, verificou-se que a compulsoriedade é o modal deôntico que define a prestação tributária e que a qualificação legal acompanha a quantia até a devolução, de modo que o crédito do contribuinte não nasce de relação nova, mas da mesma relação compulsória, invertida, e que o regime do art. 100 comporta e já pratica distinções fundadas na natureza e na origem do crédito, tanto na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quanto no texto constitucional após 2025. Quanto ao componente **(ii)**, verificou-se que a doutrina processual e a jurisprudência de ambas as Cortes superiores já operam com o critério da causa de pedir, afastando as Súmulas 269 e 271 quando a pretensão é de desfazimento dos efeitos de ato ilegal, e não de cobrança fundada em mora. O componente **(i)** permanece como hipótese acessória, não demonstrável pelos meios da pesquisa dogmática, dependendo sua verificação de investigação empírica sobre o comportamento decisório da Administração tributária em pedidos regularmente instruídos, limite cujo reconhecimento não enfraquece as demais conclusões, porque delas não depende.

A contribuição consiste em dois elementos que operam em planos distintos. O primeiro é a categoria do credor tributário involuntário, construída a partir da definição legal de tributo e não de metáfora, e distinta da constatação, já presente na literatura sobre precatórios, de que os credores em geral se tornam financiadores compulsórios do Estado. Ela não desempenha função distintiva, uma vez que a involuntariedade é predicado de todo indébito tributário e estava presente também no caso

paradigma, mas função material, ao fornecer a razão substantiva pela qual o indeferimento infundado, nessa classe de créditos, é incompatível com a legalidade estrita e com a moralidade administrativa. O segundo é o critério operacional de distinção, fundado em dois fatos materiais ausentes do RE 1.420.691/SP, formulado em termos verificáveis e submetido ao teste de consistência exigido pela doutrina dos precedentes, do que resulta que o caso do contribuinte que percorreu esse itinerário não corresponde ao suporte fático da *ratio decidendi* do Tema 1.262 e que a distinção pode ser operada por *distinguishing*, sem revogação da tese.

Duas limitações devem ser registradas. A primeira é temporal, pois a análise do regime de precatórios apoia-se em direito vigente e submetido a controle concentrado pendente, de modo que o quadro da seção 4 pode alterar-se com o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.873, ao passo que a tese do Tema 1.262 se encontra estabilizada após a rejeição unânime dos embargos de declaração (Brasil, 2025d), permanecendo aberta apenas a sua aplicação a suportes fáticos diversos daquele efetivamente apreciado. A segunda é de escopo, pois o trabalho não examina a compatibilidade da EC 136/2025 com as cláusulas pétreas.

Como agenda de pesquisa, indicam-se a verificação empírica da hipótese acessória mediante levantamento de decisões administrativas em pedidos de restituição instruídos com prova pré-constituída, o exame da consistência entre a exceção dos precatórios tributários quanto aos critérios de atualização e a indistinção quanto à via de recuperação, e a análise das consequências do conceito de cláusula pétrea orçamentária diante dos tetos percentuais introduzidos em 2025.

Referências

ANDRADE NETO, João Galisa de. Precatórios perpétuos: EC 136/25 e a justiça refém do Fisco. **Migalhas**, 30 jan. 2026. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/448894/precatorios-perpetuos-ec-13625-e-a-justica-refem-do-fisco. Acesso em: 20 ago. 2026.

AVELINO, Murilo Teixeira. EC 136/2025: novo regime de precatórios e ciclo do calote institucionalizado. **Consultor Jurídico**, 18 mar. 2026. Disponível em: https://conjur.com.br/2026-mar-18/ec-136-2025-novo-regime-de-precatorios-e-ciclo-do-calote-institucionalizado-2/. Acesso em: 20 ago. 2026.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica no direito tributário: entre**

permanência, mudança e realização. Tese (concurso de professor titular de Direito Tributário). São Paulo: USP, 2009.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Corregedoria Nacional de Justiça. **Provimento n. 207, de 30 de outubro de 2025**. Brasília, DF: Conselho Nacional de Justiça, 2025a. Disponível em: https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/6404. Acesso em: 20 ago. 2026.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 136, de 9 de setembro de 2025**. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, ano 163, n. 172, p. 5, 10 set. 2025b.

BRASIL. **Lei n. 14.873, de 28 de maio de 2024**. Altera a Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, para limitar a compensação tributária dos créditos decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado. Brasília, DF: Presidência da República, 2024a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/lei/l14873.htm. Acesso em: 20 ago. 2026.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria Normativa MF n. 14, de 5 de janeiro de 2024**. *Diário Oficial da União*: seção 1, edição extra A, Brasília, DF, ed. 4-A, p. 1, 5 jan. 2024b. Disponível em: https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-normativa-mf-n-14-de-5-de-janeiro-de-2024-535982148. Acesso em: 20 ago. 2026.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB n. 2.055, de 6 de dezembro de 2021**. Dispõe sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, p. 57, 8 dez. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Cosit n. 164, de 7 de agosto de 2023**. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 11 ago. 2023b.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 141.879/SP**. Relator: Min. Ruy Rosado de Aguiar. 4. Turma, julgado em 17 mar. 1998. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 22 jun. 1998a.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 410.371/DF**. Relator: Ministro Francisco Falcão. Primeira Turma, julgado em 2 out. 2003. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, p. 248, 3 nov. 2003.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 2.053.306/MG (Tema Repetitivo n. 1.232)**. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Primeira Seção, julgado em 27 nov. 2024. *Diário da Justiça Eletrônico*

Nacional, 4 dez. 2024c.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 2.062.581/SP**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma, julgado em 6 fev. 2024d.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 2.070.249/SP**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma, julgado em 6 fev. 2024e.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 2.079.547/RS**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma, julgado em 6 fev. 2024f.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 2.183.747/RJ**. Relator: Ministro Francisco Falcão. Segunda Turma, julgado em 3 jun. 2025. *Diário da Justiça Eletrônico Nacional*, 9 jun. 2025c.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 213**. Primeira Seção, julgada em 23 set. 1998. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, p. 250, 2 out. 1998b.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 461**. Primeira Seção, julgada em 25 ago. 2010. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, 8 set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.357/DF**. Relator: Ministro Ayres Britto. Redator do acórdão: Ministro Luiz Fux. Tribunal Pleno, julgado em 14 mar. 2013a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.425/DF**. Relator: Ministro Ayres Britto. Redator do acórdão: Ministro Luiz Fux. Tribunal Pleno, julgado em 14 mar. 2013b.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 1.420.691/SP (Tema n. 1.262)**. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Tribunal Pleno, Sessão Virtual de 12 a 19 dez. 2025. Acórdão de 22 dez. 2025d.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 1.420.691/SP (Tema n. 1.262)**. Relatora: Ministra Rosa Weber. Tribunal Pleno, julgado em 21 ago. 2023a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Mandado**

de Segurança n. 26.947/DF. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Primeira Turma, julgado em 10 mar. 2009. *Diário da Justiça Eletrônico*, 17 abr. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 889.173/MS (Tema n. 831)**. Relator: Ministro Luiz Fux. Tribunal Pleno, julgado em 7 ago. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 269**. Aprovada em sessão plenária de 13 dez. 1963a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 271**. Aprovada em sessão plenária de 13 dez. 1963b.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021.

CASTRO, Danilo Monteiro de; SPINA, Vanessa Damasceno Rosa. Mandado de segurança e efeitos patrimoniais pretéritos. In: VERGUEIRO, Camila; CONRADO, Paulo; DALLA PRIA, Rodrigo (coord.). **Processo tributário analítico**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2024.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 15. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

DALLA PRIA, Rodrigo. **Direito processual tributário**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

ECKERT, José Pedro de Oliveira. EC n. 136/25: institucionalização da moratória e enfraquecimento da Justiça. **Consultor Jurídico**, 24 dez. 2025. Disponível em: https://conjur.com.br/2025-dez-24/emenda-constitucional-no-136-2025-a-institucionalizacao-da-moratoria-e-o-enfraquecimento-da-justica/. Acesso em: 20 ago. 2026.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

NETO, Luís Flávio. Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: *nemo potest venire contra factum proprium*. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 36, p. 222-239, 2016. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/271. Acesso em: 20 ago. 2026.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Ações constitucionais**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.

PEIXOTO, Ravi. A contradição não resolvida do Tema 1262 com as Súmulas 269 e 271 do STF. **JOTA**, 31 out. 2025. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-cpc-nos-tribunais/a-contradicao-nao-resolvida-do-tema-1262-com-as-sumulas-269-e-271-do-stf. Acesso em: 20 ago. 2026.

PIRES, Luís Henrique da Costa. Restituição via MS: Temas 1.262/STF e 1.232/STJ só atendem em parte expectativas dos contribuintes. **Consultor Jurídico**, 15 mar. 2025. Disponível em: https://conjur.com.br/2025-mar-15/restituicao-via-ms-temas-1-262-stf-e-1-232-stj-so-atendem-em-parte-expectativas-dos-contribuintes/. Acesso em: 20 ago. 2026.

QUINTANILHA, Gabriel Sant'Anna; PEREIRA, Felipe Carvalho. **Mandado de segurança no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

SODRÉ, Luiz Afonso. **Mandado de segurança**. Leme, SP: Habermann Editora, 2019.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei do mandado de segurança comentada: artigo por artigo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

VIEIRA, Marcílio. Nova diretriz sobre restituição administrativa de indébito tributário e estratégias de utilização de crédito tributário reconhecido judicialmente. **Migalhas**, 9 out. 2023. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/394900/nova-diretriz-sobre-restituicao-administrativa-de-indebito-tributario. Acesso em: 20 ago. 2026.

Capítulo 7

A REFORMA TRIBUTÁRIA NA PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL E DA INCLUSÃO SOCIAL: DO CONSTITUCIONALISMO SOCIAL AO CONSTITUCIONALISMO DE AUSTERIDADE

José Henrique Righi Rodrigues[1]
Juliana Costa Ferreira Righi Rodrigues[2]

1 Introdução

O objetivo do presente capítulo é investigar a reforma tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 132, de 20.12.23 sob a perspectiva do constitucionalismo social e do constitucionalismo de austeridade. A abordagem considera a promoção da justiça fiscal e a inclusão social. O capítulo justifica-se pela sua importância econômica, orçamentária, política, prática, social e tributária, haja vista a necessidade de conferir concretude aos direitos e garantias fundamentais, em especial, aos direitos sociais.

A efetividade e a densificação do tecido e da justiça sociais, assim como da inclusão social, passam por um sistema tributário alinhado com o constitucionalismo social. A falta de credibilidade das instituições democráticas conjugada com a má administração dos recursos públicos demonstra o verdadeiro descaso institucionalizado à eficiência e à concretude dos direitos sociais. Tudo isso somado à busca constante pelo constitucionalismo de austeridade gerou a necessidade de uma reforma

1 RIGHI RODRIGUES, José Henrique. Doutorando e Mestre em Direitos Fundamentais, Especialista em Finanças Públicas, em Direito Tributário e Direito Público. Graduado em Direito e Administração de Empresa. Coordenador do GT 18, Grupo de Trabalho dos Corregedores dos Estados, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, vinculado ao Ministério da Fazenda, Corregedor-Chefe e Auditor Fiscal da Receita Estadual da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, professor de Direito Tributário I e II, Planejamento Tributário, Legislação Tributária, Introdução ao Estudo do Direito, Direito empresarial II, Teoria Geral do Estado e Ciência Política. e-mail righi.rodrigues@gmail.com

2 RIGHI RODRIGUES, Juliana Costa Ferreira. Advogada, pós-graduanda, especialização, em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, PUC/MG.

tributária voltada, em tese, para a simplificação, transparência, efetividade e eficácia do Sistema Tributário Nacional.

Pode-se dizer que a República Federativa do Brasil é um dos entes soberanos onde a desigualdade social e econômica são significativas. O Brasil é considerado um dos países mais desiguais no mundo. Sob este aspecto, não resta dúvida quanto à necessidade de os entes da federação promoverem a distribuição de renda mais equitativa.

Para atingir esse objetivo é importante que os entes políticos nas diversas esferas de governo se utilizem das políticas públicas como instrumento de realização da justiça fiscal e da inclusão social a favor do desenvolvimento da sociedade brasileira. Uma das causas graves que gerou o descaso em relação ao constitucionalismo social foi a crescente orientação política pelo constitucionalismo de austeridade, considerado como o processo de alteração dos dispositivos constitucionais tendentes a induzir a subordinação do constitucionalismo social ao capitalismo financeiro.

Ao longo dos anos, observou-se a diminuição da rede de proteção dos direitos sociais ao argumento da necessidade de se adotar medidas de austeridade fiscal como solução para os problemas econômicos e sociais do país. O constitucionalismo de austeridade desvirtua o conceito e sentido do constitucionalismo social. Os direitos e garantias fundamentais, em especial os direitos sociais, restam preteridos em face da busca pelos superávits primários.

Nesse contexto, a reforma tributária, por si só, não tem o condão para dar sentido, eficácia e concretude aos direitos sociais. Na conjuntura atual, a orientação normativa está sendo moldada, segundo o constitucionalismo de austeridade. Entretanto, com a reforma tributária pode-se vislumbrar maior igualdade material entre os indivíduos. Não por menos, e, por via de consequência, verifica-se, também, uma possível realização da justiça fiscal com melhoria real à dignidade da pessoa humana em face de sua inclusão social, alinhado ao ideal do constitucionalismo social. Depreende-se que com a reforma tributária poderá ocorrer uma minimização da busca pelo constitucionalismo da austeridade, mas não sua extinção.

O capítulo apresenta-se desenvolvido em três seções. A primeira denominada "Constitucionalismo liberal, social, neoliberal e de austeridade: origem, historicidade e características". A segunda, "A reforma tributária e o constitucionalismo social sob a perspectiva da Emenda à Constituição Federal nº 132, de 20.12.23. A terceira intitulada "Constiucionalismo

social, de austeridade e a reforma tributária em face da promoção da justiça fiscal e da inclusão social".

Na esteira de todo o exposto acima, o tema problema é o seguinte: com a recente reforma tributária sob a perspectiva do constitucionalismo social pode-se vislumbrar efetivamente a promoção de uma justiça fiscal e, consequentemente, maior inclusão social dos cidadãos brasileiros?

A metodologia utilizada foi a pesquisa teórico-bibliográfica. Quanto ao procedimento metodológico, utilizou-se o método dedutivo, e, por fim, quanto ao procedimento técnico, observou-se a análise interpretativa e comparativa, nacional e estrangeira, histórica e temática, tudo isso em atenção à crítica científica. Segue-se, portanto, o desenvolvimento do presente capítulo, abordando as questões de relevo relativas ao tema problema, conforme a estrutura proposta.

2 Constitucionalismo liberal, social, neoliberal e de austeridade: origem, historicidade e características

Considera-se constitucionalismo o movimento ideológico, doutrinário, político e histórico que surgiu no final do século XVIII. O constitucionalismo foi responsável pela implementação na ordem jurídica e política. Sua finalidade era regular, limitar e organizar as relações de poder arbitrário e absolutista existentes entre o Estado e a sociedade e, em especial, entre os indivíduos, garantindo-lhes maior liberdade (De Fernandes, 2011). Foi um movimento de autolimitação, influenciado pela sociedade burguesa e consentido pelo poder institucional da época. O constitucionalismo visava repartir o poder absoluto do soberano, minimizando a arbitrariedade, a arrogância, a prepotência. Materializou-se pelo poder das leis e não dos homens, pelo poder da racionalidade do direito e não do livre arbítrio, do mero poder dos monarcas pelo poder instituído com base em uma técnica jurídica que buscou garantir direitos individuais (Carvalho, 2006).

"A ideia de constitucionalismo origina-se de um movimento burguês ocorrido após as revoluções liberais do século XVIII para conter o exercício do poder constituinte pelo povo. Nesse contexto, a Constituição passa a garantir a estabilidade e a segurança necessárias ao desenvolvimento do mercado capitalista" (Cordeiro et. al, 2023, p. 64). Isto posto, o constitucionalismo foi considerado um movimento nitidamente liberal onde a segurança jurídica ao direito de propriedade, de liberdade

econômica e contratual eram imprescindíveis para o seu desenvolvimento. Caracterizou-se, também, por uma declaração de direitos fundamentais individualista, voltada para a tutela dos direitos civis e políticos à liberdade; por princípios fundados na separação dos poderes, instituindo-se, assim, um Estado mínimo e neutro (De Fernandes, 2011).

Nesse contexto, o pensamento liberal dominou o setor econômico, político, social e financeiro, sendo a atividade estatal exercida de maneira apática, desvinculada de qualquer outra questão que não fosse voltada para a proteção da propriedade privada, da liberdade, da segurança jurídica, da força militar e da ordem jurídica interna, não se confrontando com o capital financeiro.

A condução do mercado era matéria de responsabilidade do setor privado com base na teoria do espontaneísmo da mão invisível de Adam Smith, assegurada pelo laissezfaire, laissezpasser (De Fernandes, 2011). Prevalecia os direitos fundamentais de primeira geração, considerados direitos negativos oponíveis ao Estado. Tal liberdade culminou em um número excessivo de desempregados em função da concentração de renda exacerbada na mão de poucos e a diminuição expressiva dos postos de trabalho em razão dos efeitos da revolução industrial. Aqueles que possuíam emprego e estavam efetivamente trabalhando, submetiam-se a condições sociais e de trabalho bastante precárias e sem precedentes, laborando por mais de dezoito horas por dia nos sete dias da semana.

A ideia do constitucionalismo libertário cuja presunção era de igualdade do capitalista e do proletariado/assalariado perante a lei revelou-se distante da realidade. A constatação fática de qualquer possibilidade de autorregulação do mercado no ambiente de livre concorrência, que nunca existiu, assim como a falha da lei da oferta e da procura que não levou em consideração as superproduções e o subconsumo, foram as principais causas (De Fernandes, 2011).

A realidade do dia a dia demonstrava-se incompatível com as ideias difundidas pelos teóricos clássicos liberais, sendo criticada por alguns filósofos liberais como David Ricardo e Stuart Mil (De Fernandes, 2011). Havia intensa exploração social e econômica dos assalariados, inclusive com trabalho infantil, ausência de direitos trabalhistas, salários módicos, condições indignas de trabalho e até inexistentes para qualquer ser humano, considerando-se a insalubridade dos locais, a falta de cuidado básico com a saúde do trabalhador e falsas promessas de melhorias.

Diante do cenário deprimente, as ideais de Marx e Engels acompanhadas pela obra "O Capital" deram ensejo ao pensamento contrário ao movimento liberal, desencadeando uma reação de resistência à realidade então existente, expondo verdadeiras profecias contrárias ao constitucionalismo liberal, tais como: a produção capitalista iria gerar várias crises financeiras em face de seu modo de produção, pois privilegiava a concentração de renda e de capital; o sub consumo iria culminar a ruptura do ciclo de produção em razão da incapacidade de manutenção do ponto de equilíbrio necessário entre a curva da oferta e da procura; o mercado se esgotaria por si só, gerando desemprego, fome e mortes, com possibilidade efetiva de conflitos bélicos, como se verificou, realmente e posteriormente, com a quebra da bolsa de Nova York, em 1929 (De Fernandes, 2011).

Até mesmo a Igreja Católica por meio do Papa Leão XIII, Encíclica Rerum Novarum, manifestou-se com críticas ácidas à realidade clássica liberal, defendendo a adoção da doutrina social da Igreja, com a condenação dos exageros do capitalismo liberal. Notório, portanto, os conflitos de ideias liberal e social, evidenciando-se a necessidade de uma modificação do absenteísmo do Estado como mero observador das atividades privadas.

Do cenário acima, a consequência natural foi a passagem do Estado liberal para o Estado social com a intervenção no domínio econômico sob revoltas e conflitos realizados pelas classes marginalizadas. Foi o início da substituição do constitucionalismo liberal pelo constitucionalismo social, voltado para o bem-estar das pessoas, com o bem-estar econômico, encontrando-se, na Alemanha, as primeiras concessões previdenciárias aos trabalhadores.

O constitucionalismo social "tende a desafiar o capitalismo, o estado de exceção passa a ser utilizado, permanentemente e por diversas vias, para garantir o próprio sistema de acumulação, ou, na expressão consagrada de Polanyi, o "moinho satânico", que transforma os homens em massa, triturando as vidas do povo" (Cordeiro et. al., 2023, p. 64). O Estado passou a desenvolver atividades, tanto no plano econômico, quanto no plano social, sendo necessário o aumento da arrecadação e com ela um desenvolvimento maior da sua própria atividade financeira (De Fernandes, 2011).

A cristalização das ideais fundantes do constitucionalismo social verificou-se com a Primeira Guerra Mundial, com a Constituição Mexicana de 1917, com a Constituição de Weimar, em 1919, e, por fim, com a grande crise capitalista oriunda da quebra da bolsa de Nova

York, em 1929. Frisa-se que a partir dos eventos citados, restou notória a impossibilidade de se continuar creditando ideias de desenvolvimento sob a perspectiva do constitucionalismo liberal. Por consequência, o Estado passou a intervir no domínio econômico e nas relações sociais, instituindo entidades estatais com personalidade jurídica de direito público e de direito privado, conforme o caso, para atuar em conformidade com as necessidades econômicas e sociais que viessem a surgir. Com tais intervenções, surge o Welfare State, o Estado do bem-estar, vocacionado para intervir direta ou indiretamente no mercado por seus diversos instrumentos.

Assim, o constitucionalismo social visava suprir as necessidades sociais e econômicas existentes à época com a implantação, por exemplo, do voto universal, independentemente de sexo, grau de instrução ou capacidade econômica, com inovações tecnológicas na produção e demais campos do conhecimento humano. O centro do constitucionalismo social com fundamento de validade na função social da propriedade foi determinante para a submissão dos interesses individuais aos interesses coletivos.

Abriu-se, portanto, margem para que os direitos de liberdade fossem substituídos pelos direitos à igualdade, considerando-se os diversos instrumentos e dimensões do pensamento social, econômico, jurídico e político. Consagrou-se, destarte, os direitos de segunda geração. Com o advento das ideias sociais, o Estado passou a ter mais despesas e, assim, passou a gerar déficits orçamentários e financeiros, ora incidentais, ora propositais, com apoio, inclusive, no pensamento econômico keynesiano. O Estado inchado transformou-se em um empresário com interesses coletivos. Passou a ser o Estado providência responsável, basicamente, por três funções, quais sejam a alocativa, subsidiando atividade econômica na iniciativa privada; a distributiva, ajustando distorções mercadológicas, redistribuindo a renda via educação universal gratuita, previdência pública e assistência social, capacitando profissionais de forma planejada; e, por fim, a estabilizadora, onde, com o seu instrumental financeiro e orçamentário, buscava a estabilização do mercado com a elevação do nível de emprego, a estabilização dos níveis de preço, equilíbrio do balanço de pagamento, o desenvolvimento e o crescimento econômico por meio do sistema financeiro, orçamentário e tributário, basicamente (De Fernandes, 2011).

Com a substituição do constitucionalismo liberal, o documento regente passa a ser denominado constituição dirigente ou constituição programa, segundo Canotilho (1995). É uma nova etapa da humanidade

onde há um "[...] deslocamento do eixo constitucional da esfera da liberdade para outros dois polos de mesma estatura: os valores jurídicos da igualdade e da solidariedade" (De Fernandes, 2011, p. 11).

Ao final do século XX, com o colapso do bloco dos países socialista (queda do muro de Berlim), somado com as dificuldades apresentadas pela manutenção do Welfare State em relação ao financiamento dos direitos sociais instituídos pelo constitucionalismo social, em especial, aqueles relativos à seguridade social, à saúde e à educação, o constitucionalismo social deixou de ser o centro das atenções.

Surge um novo constitucionalismo, denominado constitucionalismo neoliberal, caracterizado pela universalização dos meios de comunicação e ampla difusão do capital especulativo e de produção (De Fernandes, 2011). Assim, as ideias de expansão do capitalismo especulativo e sem fronteiras retornaram com mais legitimidade, reafirmando a tese da existência de uma autorregulação do mercado, mitigando as bases do modelo socialista e capitalista interventivo keynesiano, dito social.

Restou demonstrado o limite dos fundamentos do constitucionalismo social com a necessidade de se reformular as estruturas e princípios regentes da seguridade social, assim como em relação à saúde e à educação. Verificou-se, também, a falência das relações sociais de trabalho (De Fernandes, 2011). Com o descrédito das bases de sustentação do constitucionalismo social, desbancou-se a lógica do Welfare State, influenciado pelo Consenso de Washington[1]. Assim, surgiu o novo movimento capitalista, no início do século XXI, denominado constitucionalismo neoliberal.

O neoliberalismo pode ser considerado "um fenômeno multifacetado (ideológico, político e social) que se segmentou em vertentes com diferentes características e escopos" (Cordeiro et. al., 2023, p. 57). A característica fundamental do neoliberalismo foi a primazia do capital financeiro. O Estado passou a ser um instrumento dos oligopólios multinacionais, submetendo-se aos interesses do capital financeiro transnacional especulativo, onde "os conglomerados econômicos escolhem a juridicidade a que serão submetidos. Caso as leis tributárias, ambientais ou trabalhistas em vigor de um determinado país não mais os agradem [...] é relativamente simples a eles modificar a rota de seus investimentos" (Costa, 1998, p. 234).

1 A título de curiosidade, o Consenso de Washington pode ser visto como "o conjunto de medidas em matéria de política econômica destinadas a combater as crises subsequentes à época de ouro do capitalismo" (Cordeiro et. al., 2023, p. 58). Assim, surgiu o novo movimento capitalista, no início do século XXI, denominado constitucionalismo neoliberal.

O neoliberalismo caracterizou-se, também, pela: redução da presença do Estado na concretização dos direitos sociais; abertura de mercados com maior liberdade aduaneira; desregulamentação da atividade econômica com mitigação da ideia de soberania nacional; criação de estruturas de produção com escala mundial com fortes tendências de um aumento da terceirização, com a utilização de grande inovação tecnológica e flexibilização das relações de trabalho, conferindo maior liberdade às partes envolvidas; desconstitucionalização constante e paulatinas das matérias relacionadas ao interesse do capitalismo financeiro e de certa forma imposta pelos organismo internacionais vinculadas, por exemplo, à redução das despesas, ao congelamento de salários, à liberação de preços dos bens e serviços, à restrição ao crédito, à abertura do mercado, a maior intervenção federal na política cambial e monetária, à diminuição da tributação das pessoas jurídicas e aumento da tributação incidente para as pessoas naturais, à adoção da teoria da reserva do possível, às modificações formais da constituição, desregulamentação de vários setores econômicos, à criação de agências reguladoras (De Fernandes, 2011, p. 18-20).

Com o tempo, o neoliberalismo foi assumindo contornos explícitos de natureza apenas capitalista, direcionados para a incessante manutenção do equilíbrio fiscal em detrimento dos direitos sociais. Houve uma necessidade criada propositalmente para manter o status quo capitalista e financeiro pelas normas constitucionais independentemente da necessidade de sua alteração por pontuais e constantes reformas a favor do capital financeiro especulativo. Emergiu, assim, o constitucionalismo de austeridade como sendo "o processo de sucessão ou adaptação da Constituição social aos ditames do capitalismo financeiro" (Cordeiro et. al., 2023, p. 49).

É nesse contexto que o constitucionalismo de austeridade surgiu amparado na propagação de discursos voltados para as justificativas de desconstrução da rede de proteção dos direitos sociais de forma a manter a austeridade fiscal do Estado e, por via de consequência, o afastamento de possíveis crises econômicas. Destarte, foi proposto o desvirtuamento da constituição social e democrática, mantendo-se como norma maior, mas deslocando o centro de gravidade para a realização de superávits primários constantes, reforçando a teoria da efetividade (Cordeiro et. al., 2023), utilizando-se, para isso, da "Doutrina Brasileira da Efetividade" que defende a tese de que a "norma constitucional classificada como programática passa a ser sinônimo de norma desprovida de valor concreto,

interditando as possibilidades de realização do projeto social instituído em 1988" (Cordeiro et. al., 2023, p. 50).

O novo modelo do Estado brasileiro passou a ser reconfigurado ao final do século XXI. As bases do constitucionalismo de austeridade tiveram seu fundamento nas crises fiscais e inflacionárias, assim como na falência da abertura do mercado com a globalização e o desenvolvimento tecnológico digital. Frente ao cenário acima, as medidas tomadas pelos poderes constituídos sofreram enormes pressões dos organismos internacionais com imposição de redução do déficit e o equilíbrio das contas públicas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi exemplo concreto que materializou o grau de exigência do Fundo Monetário Internacional em relação às medidas a serem adotadas pelo poder legislativo e executivo, à época (Cordeiro et. al., 2023). Dito tudo acima, o pensamento difundido foi no sentido de que o excesso de direitos sociais era a causa raiz das crises fiscais e monetárias ao longo do tempo, justificando, assim, o constitucionalismo de austeridade.

Para se ter uma ideia, conforme dados retirados do orçamento executado da União, em 2023, as despesas com juros e amortizações da dívida representavam 50,78% (cinquenta vírgula setenta e oito porcento), 1,96 trilhões dos valores pagos pela União, enquanto que a Saúde 4,18% (quatro vírgula dezoito porcento), a Assistência Social 4,11% (quatro vírgula onze porcento), o Trabalho 1,71% (hum vírgula setenta e um porcento), Segurança Pública 0,27% (zero vírgula vinte e sete porcento), dentre outras rubricas bem menores do que aquela despendida com o pagamento dos encargos da dívida (Fattorelli, 2022).

Percebe-se o descaso do constitucionalismo de austeridade social frente aos interesses sociais. Segundo Cordeiro et. al., 2023, "A austeridade rígida prejudica sobremaneira as parcelas pobres da população em contextos de recessão e estagnação econômica, na medida em que impõe como resposta à crise o elevado corte das despesas necessárias para a execução dos serviços e investimentos públicos, bem como para o custeio da seguridade social" (Cordeiro et. al., 2023, p. 61). Os credores do Estado percebem seus valores em detrimento dos direitos sociais previstos constitucionalmente, havendo um descompasso entre a realidade social e a política de austeridade seletiva e regressiva no Brasil (Cordeiro et. al., 2023).

Percebe-se que a administração financeira no Brasil "não tem sido utilizada para garantir investimentos públicos necessários para a concretização do projeto constitucional, mas primordialmente para

sustentar o exercício de políticas econômicas que prestigiam a austeridade seletiva e regressiva (Cordeiro et. al., 2023, p. 56). Constata-se que a realidade brasileira está voltada para o discurso da austeridade fiscal, onde o constitucionalismo social perde espaço para o constitucionalismo de austeridade, deixando a sociedade brasileira carente de amparo no quesito seguridade social, prestigiando a especulação e a dependência do capital financeiro globalizado. Inacreditavelmente, a constituição social passa a ser considerada o maior obstáculo para o crescimento e progresso do país. O afastamento dos direitos fundamentais em face do compromisso com a austeridade constitucional fiscal é defendido pelos que acreditam que a única solução para os problemas do Estado é a desconsideração das despesas com os direitos fundamentais e a assunção dos compromissos com o pagamento dos encargos do capital especulativo (Cordeiro et. al., 2023). Conclui-se, destarte, que o constitucionalismo de austeridade foi "um processo de ressignificação da constituição social que pode advir de mutações ou de emendas constitucionais" (Cordeiro et. al., 2023, p. 67).

3 A reforma tributária e o constitucionalismo social sob a perspectiva da emenda à constituição federal nº 132, de 20.12.23

A reforma tributária trouxe ampla alteração no modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. Ela foi necessária, haja vista que o sistema tributário não atendia aos reclamos da comunidade nacional sob o ponto de vista da eficiência, da equidade, da capacidade contributiva. A tributação que vigorava não se adequava à ordem econômica, a qual prestigiava o trabalho humano e a livre iniciativa, embora explicitasse em demasia a liberdade empresarial (Nascimento, 2013).

Entretanto, a transição do modelo tributário atual para um novo modelo não é simples, pois os investimentos do setor público e do setor privado foram realizados sob a égide do sistema tributário nacional anterior. A mudança de um sistema para o outro pode inviabilizar empresas, com possível diminuição de postos de trabalho e redução de determinadas garantias sociais. A instituição de um sistema que seja mais uniforme em se tratando de tributação para bens e serviços permite uma maior discussão democrática entre os cidadãos, consumidores, contribuintes e o governo, tornando mais transparente o custo de financiamento das ações do poder público. Assim, como instrumento de política social, mesmo que não apresente uma eficiência plena, minimiza o efeito regressivo do sistema

tributário, permitindo que as famílias mais pobres sejam beneficiadas por meio da transferência de rendas.

O que se espera é que o novo modelo em vigor permita não apenas reduzir a grande rigidez que caracteriza o atual regime fiscal do Brasil, fundado no constitucionalismo de austeridade, mas também conferir maior transparência do custo tributário aos cidadãos, consumidores e contribuintes e, de um modo em geral, relativamente aos valores voltados para o financiamento das políticas públicas.

Algumas das mudanças no texto constitucional com vigência imediata vinculam-se, direta ou indiretamente, à constituição social, propriamente dita. Exemplo disto é o tratamento dado às empresas optantes pelo Simples Nacional; a alíquota uniforme, ainda que variada, permitindo a cobrança transparente do tributo, propiciando o exercício da cidadania por meio da participação dos cidadãos nas discussões quanto à alocação dos recursos em orçamentos participativos (Câmara dos Deputados, 2019). Lado outro, existem, também, mudanças no texto constitucional com vigência diferida as quais possuem pertinência temática com o constitucionalismo social.

A Emenda à Constituição teve por escopo simplificar o sistema tributário nacional de bens e serviços, permitindo minimizar as distorções que potencializavam a redução da produtividade e do crescimento do Brasil, colocando em risco a constituição social. Com o novo modelo tributário, espera-se a redução do efeito regressivo da tributação do consumo, com a implantação de um sistema mais simples, menos oneroso e mais eficiente.

Pressupõe-se com as alterações no texto constitucional que haja a alocação de recursos da União de forma a permitir um reforço à política de desenvolvimento regional, com a criação de mecanismos mais eficientes de redução das desigualdades regionais (Câmara dos Deputados, 2019). Espera-se que com as alterações realizadas no texto constitucional haja significativa simplificação do sistema tributário nacional, resultando em uma potencial melhoria do ambiente de negócios e no aumento potencial de crescimento econômico e social do Brasil (Câmara dos Deputados, 2019), entretanto sem prejuízo aos direitos e garantias fundamentais.

4 Constiucionalismo social, de austeridade e a reforma tributária em face da promoção da justiça fiscal e da inclusão social

Não é novidade que existem movimentos, desde o século XVII, que alteraram os modelos de governo de maneira a limitar os poderes constituídos. Eles, por meio de novas funções e modificações de diplomas normativos, discriminaram a área de atuação do soberano (Cordeiro et. al., 2023). Conforme já visto, com o desenvolvimento do constitucionalismo, firmaram-se os sentidos ideológicos e simbólicos que orientam a segurança jurídica, consolidando-os materialmente e formalmente. Ocorre que muitas vezes o texto constitucional é mitigado e reduzido a fatos ou forças sociais os quais impedem a sua conservação e integridade ao logo dos anos, desvirtuando, assim, da vontade inicial do poder constituinte originário. Tal conduta é conhecida como a "prática" ou "manobra desconstituinte" (Cordeiro et. al., 2023, p. 68).

Ilustrando a questão, traz-se à baila os direitos sociais. Como se sabe, os direitos sociais são considerados "[...] cláusulas pétreas, indispensáveis para a realização da dignidade da pessoa humana" (Fernandes, 2020, p. 153) e, embora haja limitações financeiras e orçamentárias (reserva do possível), " [...] a tese do mínimo existencial exige um "grau mínimo de eficácia dos direitos sociais" à luz da dignidade da pessoa humana" (Cordeiro et. al., 2023). Por outro lado, as reformas são necessárias, passíveis, entretanto, de controle de constitucionalidade. Assim, ainda que tenham passadas, em tese, por um processo legislativo constitucional e perfeito, podem vir a desconstruir o texto e a intenção constitucioal originária, havendo a possibilidade de arguição de inconstitucionalidade.

Nota-se, por isso, que existem várias normas constitucionais restritivas de direitos e da capacidade de intervenção do Estado que acompanham o texto original desde 1988 com a justificativa única e exclusiva de salvar a economia (Cordeiro et. al., 2023). Frente ao exposto, "sucessivas reformas constitucionais foram aprovadas para limitar despesas necessárias à realização do projeto inicial da Constituição de 1988" (Cordeiro et. al., 2023, p. 73). Tais reformas, segundo alguns, configuram fraude ao projeto inicial proposto pelo poder constituinte originário em atenção às demandas da elite que integra e administra as instituições nacionais desde sempre (Cordeiro et. al., 2023), como por exemplo, a desvinculação de recursos da União, Emenda à Constituição nº 27, de 21 de março de 2000, entre outras, vinculadas aos direitos sociais.

Corroborando com o mesmo entendimento, analisa-se os dispositivo inseridos pelas Emendas à Constituição do teto de gastos, emergencial de gastos em face da pandemia, do ajuste estrutural das contas públicas, dos precatórios, compensação tributária e parcelamento de débitos, do estado de emergência decorrente do aumento de preço do petróleo e, por fim, do auxílio Brasil, entre outras. "Em suma, o que se percebe é a contemporaneidade e a relevância dos impactos sistêmicos decorrentes do NRF e do seu propulsor: o constitucionalismo de austeridade, movimento que é endossado e, por vezes, desafiado por emendas constitucionais mais recentes (Cordeiro, et. al., 2023, p. 82).

Identifica-se, portanto, um processo seletivo em curso em relação às depesas públicas, restando, apenas, as despesas financeiras, juros e amortizações da dívida fora daquele espectro. Na mesma lógica, o sistema tributário passa a ser instrumento de ajuste fiscal, desnaturando sua função precípua de fortalecimento da Federação, cujo objetivo é dar densificação à justiça fiscal. O capital é cada vez menos tributado, enquanto há um constante aumento da tributação para o assalariado em se tratando do imposto de renda retido na fonte, encargos previdenciários e tantos outros.

Outra questão interessante são os institutos da renúncia fiscal. As renúncias fiscais não ficam para trás. Elas, de 1999 a 2014, "aumentaram 1.288%, com seu crecimento após 2008 com as medidas para socorrer o capital privado, destacando-se as renúncias nas contribuições previdenciárias, que cresceram 275% e represetaram metade das renúncias fiscais" (Mazza, 2019). Já, em 2014, as renúncias fiscais superaram, tanto o orçamento da saúde, quanto o orçamento da assitência social em 254% e 349%, respectivamente, além de terem representado, aproximadamente, 5,85% do PIB (Mazza, 2019). Em 2014, as renúncias fiscais totalizaram R$ 306.854 bilhões, quase a totalidade das verbas destinadas aos recursos do orçamento social de R$ 309.378 bilhões.

Ressalta-se que, mesmo com as renúncias fiscais, a carga tributária permanece em ascensão, entretanto sendo notória a sustentação do sistema por categorias menos abastadas. Isso porque o sistema tributário é desigual, favorecendo, ainda após a reforma tributária, a tributação sobre o consumo. Assim como as renúncias fiscais são consideradas responsáveis pela dificuldade fiscal do Estado, a utilização indevida dos recursos da seguridade social também são causas para a deformação do sistema previdenciário.

A utilização indevida das receitas da seguridade social pelos governos, descompassada com os preceitos estampados na constituição social, inflamaram o discurso da necessidade de se fazer valer de tais recursos para salvar a política fiscal daqueles governos. Desmonstra-se um descontrole contínuo em relação às receitas tributárias no que toca às renúncias fiscais e previdenciárias, nos anos acima apontados, gerando, portanto, uma situação de desprezo e desprestígio aos institutos previstos no texto maior que garantem os direitos e garantias fundamentais, em específico, os direitos sociais.

Em verdade, "o capital financeiro sequestrou a produtividade, por meio, entre outros instrumentos, de legislações que favoreceram o capital privado ao custo da redução dos direitos sociais" (Mazza, 2019, p. 412). A mera simplificação, seja do sistema tributário, seja dos processos voltados para a produção não resolveram o problema.

Segundo estudos do economista Paulo Gala, da Fundação Getúlio Vargas, com base no Atlas da Complexidade Econômica[1], significativo banco de dados de Big Data da economia, há uma relação direta entre desenvolvimento econômico e complexidade produtiva, ou seja, quanto mais complexa a produção (Gala, 2017), com diversidades produtivas, mais rico é o país, haja vista que com o aumento da complexidade, aumenta-se os postos de trabalho dentro das empresas, das redes de logistica com retornos significativos e crescentes do capital produtivo."Países ricos e desenvolvidos como a Alemanha, Japão, Coreia do Sul, Estados Unidos da Amércia e Reino Unido cresceram não em razão das políticas de austeridade, mas pela complexidade econômica e produtividade" (Mazza, 2019, p. 413).

Sabe-se que o Brasil concetrou-se bastante na exportação de commodities, bens primários nada ou quase nada desenvolvidos no país, gerando bem menos emprego do que seriam criados com produtos já industrializados dentro do país (Brabosa, 2018, p. 90). Deve-se, portanto, "combater o primarismo primitivo, transformando ou manufaturando" (Barbosa, 2018, p. 91). Estudos do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, IPEA, apontam a concentração do país no mercado exportador para os produtos primários e para as commodities.

1 É nesse sentido que se destaca importante e relevante estudo para a economia do físico Cesar Hidalgo (pesquisador do MIT) e o economista Ricardo Hausmann (pesquisador em Harvard), que combinaram tecnologias desenvolvidas pelo MIT Media Lab e Kennedy School de Harvard e desenvolveram o Atlas da Complexidade econômica, o mais relevante banco de dados de Big Data da economia, criado em 2011, que permite o acesso rápido a milhares de informações do comércio internacional desde 1960, cobrindo 6 mil produtos em 120 países ao longo de 50 anos.

Lado outro, as receitas derivadas de uma política de austeridade prejudicam, haja vista que "[...] não é o tamanho agregado do setor público que importa, mas a qualidade com que se está gastando, como um sistema de sáude eficiente, funcional, educação de qualidade e pesquisas inovadoras que podem contribuir para a formação de capital humano e tecnologias futuras" (Mazzucato, 2014, p. 44). O desenvolvimento econômico não pode se sobrepor à progressão social. A obtenção de uma justiça fiscal e inclusão social não pode ficar refém de um programa de austeridade, vinculado ao governo de plantão, o qual se vê comprometido com a ideologia político partidária muitas vezes contrária ao governo anterior.

É preciso enxergar mais além. É preciso analisar a situação sob o ponto de vista efetivamente social, onde o desenvolvimento econômico deve ser visto apenas como um instrumento para o seu atingimento. Não é de agora que a economia brasileira tenta conciliar institutos e instituições do primeiro mundo com as discussões que envolvem especificamente matéria tropical. Veja, por exemplo, a correria, no final do ano de 2023, para se aprovar a reforma tributária, ainda que em tramitação por diversos anos no legislativo nacional ao argumento de que o imosto sobre o valor agregado é a solução.

O sistema tributário dos sonhos dos burocratas está aprovado, com a concentração do poder decisório praticamente nas mãos da União (Monteiro, 2000). A profecia se realizou no instante em que pequenas alterações foram realizadas, culminando, ao final, em uma reforma maior e mais profunda a qual explicita uma constituição social e tributária de retalhos, "com incursões oportunistas, em que mesmo a busca da decisão consensual é costurada por arranjos ad hoc" (Monteiro, 2000, p. 186).

Enquanto isso, a desiguladade social no Brasil se agrava. Passa ano, entra ano, em que pese as comemorações e promessas realizadas sob o brilho dos fogos de artíficio, o país não muda em sua essência nesse aspecto. Importa-se até modelo de tributação, desmerecendo a realidade nacional, a extensão territorial, as peculiaridades de nossa economia, a realidade da estrutura republicana com mais de 5.569 (cinco mil, quinhentos e sessenta e nove) municípios e, por fim, a cultura brasileira.

Não é novidade que a tributação interfere diretamente na vida econômica e financeira dos cidadãos, não podendo haver tratamento diferenciado, vindo a privilegiar determinados cidadãos em detrimento de outros (Da Costa, 2012). Neste sentido, a reforma tributária tem sua relevância no instante em que busca a simplificação do sistema tributário

nacional, visando, dentre outras, reduzir a concentração da tributação sobre o consumo que onera o contribuinte e a administração pública, considerando-se o custo do controle da atividade de tributação, fiscalização e arrecadação.

A justiça social requer um sistema tributário constitucional econômico eficiente e eficaz. É sabido que "os indivíduos descontentes com a situação socioeconômica expressam menor confiança no funcionamento das instituições democráticas" (Nino, 2005, p. 8), sendo que, conforme visto acima, o Brasil é considerado um dos países mais desiguais do mundo (Barbosa, 2018). A reforma tributária foi idealizada com a intenção de conferir a igualdade material e permitir o equacionamento das contas públicas, em que pese seu caráter ainda regressivo e elitista, devendo "ser pensado lado a lado com essas complexas relações sociais" (Barbosa, 2018, p. 83).

De qualquer sorte, a justiça fiscal e a inclusão social não vão ser alcançadas com a implementação única e exclusiva dos institutos previstos pela reforma tributária. É necessário incentivar a tributação via impostos progressivos os quais permitem cobrar mais de quem possui mais patrimônio, além do que o "problema tributário repousa muito mais numa questão ética, em termos de justiça fiscal e distribuição equitativa da carga tributária" (Machado; Balthazar, 2017, p. 237), segundo Paulo de Barros Carvalho. Ademais, para ele, Paulo de Barros Carvalho, "uma coisa é afirmar que o sistema está bem organizado, que funciona bem; outra coisa muito diferente é dizer que funciona para o bem" (Machado; Balthazar, 2017, p. 237).

A reforma ainda é bastante regressiva sob o ponto de vista dos tributos instituídos e em relação à quantidade anunciada de alíquotas excepcionadas, sem tocar no Comitê Gestor e sua natureza jurídica. A regressividade é bastante perversa sob o ponto de vista da justiça fiscal e dos direitos sociais. A reforma girou em torno do tamanho da carga tributária, basicamente, não levando em consideração a melhor alocação das competências tributárias para fins de distribuição efetiva da renda com a repartição das receitas tributárias, considerando-se a descentralização das receitas derivadas (Machado; Balthazar, 2017). Em verdade, o princípio da neutralidade fiscal deveria ser a bússola para a materialização e concretização da equidade, "interferindo minimamente na atividade econômica e promovendo a justiça social" (Machado; Balthazar, 2017, p. 245).

5 Considerações finais

Considerando os pontos acima explicitados, depreende-se que o constitucionalismo, como fenômeno histórico em permanente transformação, revela ao longo de seu desenvolvimento doutrinário a tensão estrutural entre a limitação do poder estatal, a proteção das liberdades individuais, a promoção dos direitos sociais e, mais recentemente, a necessidade de preservação do equilíbrio fiscal. A passagem do constitucionalismo liberal ao social e, posteriormente, às experiências associadas ao neoliberalismo e à austeridade demonstra que a Constituição, enquanto centro da ordem jurídica, não é uma realidade estática. Em verdade ela representa o espaço de disputa em torno dos valores, interesses e projetos de determinada sociedade responsáveis pela orientação e atuação estatal.

Nesse sentido, o constitucionalismo de austeridade evidencia uma questão central: em que medida a busca pelo equilíbrio das contas públicas legitima a restrição ou a relativização de direitos fundamentais sociais constitucionalmente assegurados? A presente reflexão tem sua relevância no contexto brasileiro, haja vista que a Constituição da República de 1988 idealizou um modelo de Estado comprometido tanto com a livre iniciativa, a valorização do trabalho, quanto com a redução das desigualdades e a concretização dos direitos sociais.

Nesse passo, a responsabilidade fiscal não pode ser vista como finalidade única e autônoma, preterindo e subordinando a ordem constitucional de direitos. É por isso que a responsabilidade fiscal deve ser analisada e implementada sob a perspectiva dos objetivos constitucionais de justiça social e de desenvolvimento.

Depreende-se que a reforma tributária não deve ser examinada exclusivamente pelos critérios de simplificação, eficiência econômica ou racionalização administrativa. Sua legitimidade constitucional deve estar conjugada com a sua capacidade de promover justiça fiscal, igualdade material, capacidade contributiva e solidariedade, evitando-se que os custos do financiamento estatal sejam distribuídos desproporcionalmente entre os vários segmentos sociais. Portanto, a inovação da estrutura tributária não assegura, por si só, a extinção das desigualdades e, tampouco, a inclusão social. Torna-se imprescindível a articulação consciente, prudente, eficiente e eficaz entre arrecadação, distribuição dos encargos tributários e destinação constitucionalmente adequada dos recursos públicos.

O cerne da questão a ser refletiva no presente capítulo é a necessidade de superar uma falsa dicotomia entre responsabilidade fiscal e efetividade dos direitos fundamentais. A sustentabilidade financeira do Estado constitui condição relevante para a continuidade das políticas públicas, não podendo ser utilizada, entretanto, como fundamento genérico para a redução do núcleo de proteção social estabelecido constitucionalmente. O desafio constitucional consiste precisamente em compatibilizar essas dimensões.

Portanto, a efetiva realização da justiça fiscal exige, além da simplificação de sua estrutura normativa, reflexão constante sobre quem suporta o ônus da carga tributária, quem dela se beneficia e como os recursos arrecadados são e serão empregados na concretização e densificação dos direitos e garantias fundamentais previstos constitucionalmente, sem que haja um descompasso entre a inovação do Sistema Tributário Nacional e o ideal do Estado Democrático de Direito.

De tudo exposto, constata-se que há uma tensão entre constitucionalismo social e constitucionalismo de austeridade, exigindo-se permanente controle jurídico, político e institucional. O verdadeiro desafio atual é conceber um modelo de tributação e de gestão fiscal capaz de assegurar sustentabilidade econômica sem transformar a austeridade em instrumento de erosão dos direitos e garantias fundamentais e, por via de consequência, da dignidade da pessoa humana.

O presente capítulo não se esgota com a exposição acima, sendo apenas o início de uma discussão. Espera-se como o mesmo que novas questões sejam levantadas, discutidas, conhecidas e criticadas, inclusive, para o crescimento do pensamento jurídico, político e científico, tudo isso em prol do Estado Democrático de Direito.

Referências

BARBOSA, Larissa Friedrich Reinert. Reforma tributária e justiça social. 2018.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20.12.23. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm. Acesso em: 03 ago. 2026.

CAMARA DEPUTADOS. Justificativa. Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de abril de 2019. Disponível em: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 03 jul. 2026.

CANOTILHO, JJ. GOMES. Direito Constitucional. Lisboa: Almedina, 1995

CARVALHO, Kildare Gonçalves. Direito constitucional, teoria do estado e da constituição, direito constitucional positivo. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

CORDEIRO, Marisa Neves Magalhães et al. Constitucionalismo da austeridade, momentos desconstituintes e as emendas constitucionais acerca do novo regime fiscal da União. 2023.

COSTA, Flávio Dino Castro e. Globalização e crise Constitucional. Artigo publicado na Revista de Direito Administrativo nº 211, janeiro-março de 1998. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

DA COSTA ARRUDA, Mariana Bernardes. A importância da reforma tributária brasileira para a efetivação da justiça social. Revista de Ciências Sociais e Jurídicas, v. 3, n. 2, 2021.

DE FERNANDES, Maurício Muriack et al. Do constitucionalismo social ao desconstitucionalismo neoliberal: uma análise da historicidade do movimento constitucional no início do século XXI sob uma perspectiva da reconstrução fraternal do humanismo. Revista Amicus Curiae, v. 8, 2011.

FATTORELLI, Maria Lucia; ÁVILA, Rodrigo. Só Brasil e Turquia têm inflação, juros e desemprego de dois dígitos entre as grandes economias. G1, 08 mai. 2022. Disponível em: https://g1.globo.com/economia/noticia/2022/05/08/so-brasil-e-turquia-tem-inflacaojuros-e-desemprego-de-dois-digitos-entre-as-grandes-economias.ghtml. Acesso em 23 jul. 2026.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. Curso de direito constitucional. 12. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2020.

GALA, Paulo. Complexidade econômica: uma nova perspectiva para entender a antiga questão da riqueza das nações. Rio de Janeiro: Contraponto, 2017.

IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Sustentabilidade ambiental no Brasil: biodiversidade, economia e bem-estar humano. Brasília: Ipea, 2011. (Série Eixos do Desenvolvimento

Brasileiro, n. 79).

MACHADO, Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A Reforma Tributária como Instrumento de Efetivação da Justiça Distributiva: uma abordagem histórica. Sequência (Florianópolis), 2017.

MAZZA, Willame Parente. O Estado Endividado: na encruzilhada entre o desenvolvimento econômico e os direitos sociais. Dívida Pública, 2019.

MAZZUCATO, Mariana. O estado empreendedor: desmascarando o mito do setor público vs. Setor privado. São Paulo: Portfolio-Penguin, 2014

MONTEIRO, Jorge Vianna. O moderno constitucionalismo e a economia brasileira. Revista de Administração Pública, v. 34, n. 4, 2000.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Adequação do sistema tributário nacional à ordem econômica e social: uma proposta de reforma tributária, 2013.

NINO, C. S. Fundamentos de derecho constitucional: análisis filosófico, jurídico y politológico de la práctica constitucional. 3ª ed. Buenos Aires: Astrea, 2005.

Capítulo 8

A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: EFEITOS DA DECLARAÇÃO SUPERVENIENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA INSTITUIDORA DO TRIBUTO TRANSACIONADO

Jorge Vinícius Salatino de Souza[1]
Marcos Eustáquio Soares[2]

1 Introdução

A transação integra, há mais de meio século, o rol das modalidades de extinção do crédito tributário previsto no art. 156, III, do Código Tributário Nacional – CTN. O art. 171 do mesmo diploma atribui à lei a definição das condições mediante as quais os sujeitos da relação tributária, por concessões recíprocas, podem determinar o litígio e extinguir o crédito. No âmbito federal, a disciplina foi introduzida pela Medida Provisória nº 899/2019, convertida na Lei nº 13.988/2020.

A legislação federal condiciona a transação à confissão irrevogável e irretratável dos créditos abrangidos e, quando houver processo judicial, à renúncia às alegações de direito que sustentem ações ou recursos relativos a esses créditos. A composição pode, assim, produzir simultaneamente efeitos diversos, cuja autonomia precisa ser preservada para que se determine o alcance de posterior decisão do Supremo Tribunal Federal – STF que declare inconstitucional a norma do tributo transacionado.

O problema investigado consiste em saber se a declaração superveniente de inconstitucionalidade autoriza a rescisão da sentença que homologou a renúncia e quais consequências pode produzir sobre a

1 Mestre em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET; Doutorando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Advogado. E-mail: professorjorgevinicius@gmail.com

2 Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Graduado em Direito pela Universidade Federal de Uberlândia – UFU. Advogado. E-mail: mesoares@marcossoares.adv.br.

transação. A hipótese defendida é a de que a decisão do STF não elimina automaticamente os efeitos da transação. A resposta depende do conteúdo da sentença homologatória, dos limites objetivos e temporais da coisa julgada, da espécie de controle de constitucionalidade, da eficácia temporal atribuída à decisão e da situação concreta do acordo.

O estudo utiliza método analítico-dedutivo, com atenção às categorias do Constructivismo Lógico-Semântico. Primeiro, distinguem-se transação, confissão e renúncia; depois, em seguida a sentença homologatória e a coisa julgada serão examinadas; por fim, investigam-se a declaração de inconstitucionalidade, os instrumentos processuais de desconstituição e os efeitos sobre o vínculo transacional.

2 Transação tributária, confissão e renúncia

A transação é espécie de contrato voltada à prevenção ou ao encerramento de litígios mediante concessões recíprocas, conforme disposições do Código Civil Brasileiro. Quando realizada no âmbito de relações de direito público, submete-se à legalidade e ao controle administrativo e jurisdicional. Por isso, embora contenha manifestação consensual, não se reduz à autonomia privada: configura ato administrativo disciplinado pela lei e, por isso, submetido ao controle de legalidade, à competência dos agentes, à finalidade pública e aos limites objetivos legalmente estabelecidos (DI PIETRO, 2006, p. 205).

No subsistema tributário, a transação não extingue o crédito no instante da adesão. Ela define concessões, obrigações e formas de pagamento; sendo a extinção resultante do cumprimento integral do objeto prestacional, quando cessa o vínculo jurídico correspondente (CARVALHO, 2021, p. 571). Essa distinção é relevante porque a declaração de inconstitucionalidade poderá repercutir de forma diferente sobre efeitos já consumados e efeitos ainda pendentes.

A Lei nº 13.988/2020 disciplina, entre outras hipóteses, a transação na cobrança de créditos inscritos em dívida ativa e a transação no contencioso. Na primeira, há crédito formalizado e exigível cuja satisfação poderá ocorrer por execução fiscal; na segunda dissenso é instaurado pelo contribuinte para questionar a obrigação tributária. Essa diferença no percurso de positivação interfere no conteúdo do acordo e na função da renúncia processual (CONRADO, 2022, p. 291-292).

O art. 3º, V, da Lei nº 13.988/2020 estabelece que o devedor deverá renunciar às alegações jurídicas, presentes ou futuras, que fundamentem ações judiciais — inclusive coletivas — ou recursos relacionados aos créditos abrangidos pela transação, requerendo a extinção do respectivo processo com resolução do mérito, nos termos do art. 487, III, "c", do Código de Processo Civil. A exigência deve ser lida em conjunto com o § 1º do mesmo artigo, que qualifica a aceitação como confissão irrevogável e irretratável dos créditos abrangidos.

Apesar da leitura imposta dos dispositivos legais, confissão e renúncia não devem ser confundidas. A confissão é meio de prova relacionado a fatos contrários ao interesse do confitente e favoráveis à parte adversa. Theodoro Júnior a define como instrumento destinado à formação da convicção judicial sobre fatos controvertidos; Donizetti, no mesmo sentido, ressalta a admissão da verdade de fato desfavorável ao confitente (THEODORO JÚNIOR, 2015, p. 937; DONIZETTI, 2017, p. 655).

O crédito tributário, por sua vez, corresponde ao direito subjetivo do sujeito ativo de exigir prestação pecuniária decorrente da incidência de norma tributária. A confissão pode contribuir para a constituição linguística do fato jurídico tributário, mas não cria competência, não supre ausência de lei e não convalida norma incompatível com a Constituição. Por isso, a admissão dos fatos ou do montante indicado não impede, por si, a discussão de questões jurídicas relativas à existência do crédito. Paulsen registra que declarações ou confissões feitas para parcelamento "não impedem a discussão em juízo acerca da existência do crédito, fundada, por exemplo, em inconstitucionalidade, não incidência ou isenção" (2021, p. 353).

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça segue essa orientação ao distinguir a confissão dos pressupostos jurídicos da obrigação, admitindo o questionamento da relação tributária quanto à constitucionalidade ou legalidade da norma instituidora, inclusive no Tema 375 (REsp nº 1.133.027/SP, relator Ministro Luiz Fux, relator para acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 13/10/2010, DJe de 16/03/2011). A conclusão, porém, não resolve integralmente o problema: a inexistência de poder do contribuinte para convalidar a norma inconstitucional não elimina, sem instrumento próprio, os efeitos processuais produzidos pela renúncia homologada.

3 Sentença homologatória da renúncia e coisa julgada

A renúncia prevista no art. 487, III, "c", do Código de Processo Civil é ato processual unilateral pelo qual o autor abdica da pretensão formulada. A sentença que a homologa resolve o mérito e, depois do trânsito em julgado, torna-se protegida pela coisa julgada material. É necessário, contudo, distinguir o ato de renúncia e norma individual e concreta introduzida pela decisão judicial: eventual ação rescisória dirige-se à sentença, não à manifestação de vontade considerada isoladamente.

Também não se deve equiparar a homologação a um julgamento procedente acerca da constitucionalidade da norma instituidora do tributo. Ao homologar a renúncia, o juiz reconhece a disponibilidade da pretensão e encerra o processo com resolução de mérito, mas não examina os fundamentos jurídicos que poderiam conduzir à inexistência da obrigação. A coisa julgada impede a rediscussão da pretensão nos limites do que foi estabilizado; não convalida norma com vício de constitucionalidade.

A decisão judicial constitui veículo introdutor de enunciados no sistema jurídico a partir dos quais se constrói norma jurídica individual e concreta. Sua fundamentação, dispositivo e pressupostos podem ser controlados e, nas hipóteses previstas em lei, invalidados por nova norma jurídica individual e concreta. Aurora Tomazini de Carvalho observa que todo ato produtor de efeitos jurídicos contém carga valorativa controlável por meio das justificações de fato e de direito materializadas no suporte físico da decisão (CARVALHO, 2023, p. 534-535).

A estabilidade do comando judicial decorre da coisa julgada, qualidade que se incorpora à decisão e protege o conteúdo contra nova discussão. Não se trata de efeito autônomo da tutela, mas de qualidade conferida ao pronunciamento e aos fatos jurídicos por ele alcançados (MASSUD, 2024, p. 4). Essa proteção concretiza a segurança jurídica, mas convive com instrumentos excepcionais de desconstituição, entre eles a ação rescisória.

Transação e sentença homologatória permanecem guardam relação, todavia não se confundem. A primeira organiza concessões e obrigações entre Fisco e contribuinte; a segunda encerra o processo em que a pretensão foi deduzida. Consequentemente, a declaração superveniente de inconstitucionalidade exige duas análises sucessivas: primeiro, a respeito da possibilidade de alcançar a coisa julgada e sua forma; depois, quais efeitos sobre o vínculo transacional.

4 Declaração superveniente de inconstitucionalidade e eficácia temporal

O controle concentrado de constitucionalidade e o controle difuso exercido sob o regime da repercussão geral produzem pronunciamentos dotados de eficácia que ultrapassa o caso individual. No controle abstrato, o STF compara a lei ou o ato normativo com a Constituição e, reconhecida a incompatibilidade, introduz norma que declara sua invalidade. A jurisdição constitucional procura preservar a integridade e a coerência do sistema, afastando atos incompatíveis com a supremacia constitucional (PANDOLFO, 2020, p. 200).

Como regra, a norma introduzida pela decisão de inconstitucionalidade possui eficácia retroativa, permitindo alcançar efeitos pela norma incompatível com a Constituição desde sua origem, ressalvada eventual modulação. Os arts. 27 da Lei nº 9.868/1999 e 11 da Lei nº 9.882/1999, outorgam ao STF a possiblidade de restringir os efeitos da decisão, por razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social. A modulação não altera o juízo de incompatibilidade constitucional, mas disciplina a eficácia temporal da norma invalidante sobre situações constituídas enquanto a norma questionada permanecia no sistema e produzia efeitos jurídicos (PANDOLFO, 2020, p. 244).

A eficácia temporal é, portanto, premissa indispensável. Se a decisão produzir efeitos *ex tunc* e não preservar situações consolidadas, poderá sustentar a desconstituição de normas individuais formadas com base na norma geral inválida. Se os efeitos forem *ex nunc* ou prospectivos, os pagamentos e fatos anteriores ao marco fixado permanecem preservados, enquanto fatos posteriores deixam de encontrar fundamento na norma afastada. A mesma distinção deve ser aplicada às transações integralmente cumpridas e àquelas ainda em execução.

A segurança jurídica não atua apenas em favor da estabilidade das decisões estatais. Ela também protege a confiança do contribuinte na conformidade constitucional da atividade legislativa e impede que o Estado obtenha vantagem da própria atuação inválida. Ávila adverte que a boa-fé objetiva "jamais autorizaria que o autor de um ato inválido pudesse lograr qualquer proveito através dele" (2016, p. 2). Esse vetor, contudo, deve ser articulado com a coisa julgada e com a modulação, e não utilizado para afastá-las de forma abstrata.

A declaração de inconstitucionalidade não expulsa automaticamente todas as normas individuais e concretas produzidas sob a lei invalidada. Lançamentos, decisões e sentenças permanecem no sistema até que sejam alcançados pelos efeitos da decisão ou desconstituídos pelos mecanismos juridicamente adequados. A solução depende, assim, da relação entre a eficácia geral do pronunciamento do STF e a estabilidade particular do ato que formalizou ou reconheceu o crédito transacionado.

5 Coisa julgada tributária, ação rescisória e efeitos sobre a transação

O art. 966, V, do Código de Processo Civil admite a ação rescisória contra decisão de mérito que viole manifestamente norma jurídica. Quando a sentença homologatória impede a rediscussão de obrigação fundada em norma posteriormente declarada inconstitucional, a decisão do STF pode constituir fundamento para o pedido rescisório. Essa conclusão, entretanto, não é automática: exige verificar o conteúdo da decisão rescindenda, o alcance temporal do pronunciamento constitucional e a presença dos demais pressupostos processuais.

Os Temas 881 (RE nº 949.297) e 885 (RE nº 955.227) do STF oferecem parâmetro relevante, embora tenham objeto específico: os efeitos de decisões posteriores da Corte sobre coisas julgadas formadas em relações tributárias de trato sucessivo. As teses foram fixadas nos seguintes termos:

> 1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo. (BRASIL, STF)

A *ratio decidendi* refere-se à cessação dos efeitos futuros da coisa julgada em relações de trato continuado. Por isso, não autoriza concluir, sem mediação argumentativa, que toda sentença homologatória de renúncia se torna automaticamente rescindível ou que todos os pagamentos anteriores devam ser restituídos. Nos casos de trato sucessivo, o precedente sustenta a interrupção dos efeitos para fatos futuros; a recuperação de valores anteriores e a desconstituição de situações consumadas permanecem condicionadas à eficácia temporal do julgamento e ao instrumento processual cabível.

Os arts. 525, §§ 12 a 15, e 535, §§ 5º a 8º, do CPC estabelecem mecanismos para impugnar a exigibilidade de título judicial fundado em norma declarada inconstitucional pelo STF. Quando a decisão constitucional é posterior ao trânsito em julgado do título, os dispositivos admitem a ação rescisória e vinculam seu prazo ao trânsito em julgado do pronunciamento da Corte, desde que estejam presentes os pressupostos normativos da hipótese. O STF qualificou esse regime como "mecanismo com eficácia rescisória de certas sentenças inconstitucionais" (BRASIL, RE 611.503/SP, p. 20). A regra não deve ser generalizada para situações que não envolvam título ou execução enquadráveis nos dispositivos.

A aplicação desse regime à sentença homologatória da renúncia pressupõe, contudo, que o pronunciamento judicial constitua título executivo e que a obrigação nele estabilizada esteja juridicamente fundada na norma posteriormente declarada inconstitucional. Ausentes esses elementos, o cabimento da ação rescisória deverá ser examinado diretamente à luz do art. 966 do CPC.

A possibilidade de rescisão também deve ser confrontada com a Súmula 343 e com o Tema 136 da repercussão geral, ambos do STF. A primeira afasta a ação rescisória quando a decisão rescindenda estiver fundada em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais; o segundo estabelece que a posterior superação de precedente não autoriza a rescisão do julgado que, no momento de sua formação, estava em harmonia com o entendimento do Plenário da Corte. A sentença homologatória da renúncia, contudo, não contém necessariamente solução jurisdicional acerca de interpretação controvertida da norma instituidora do tributo, pois pode limitar-se a homologar o ato processual praticado pelo contribuinte. Por essa razão, a incidência desses impedimentos dependerá do conteúdo efetivamente estabilizado pela decisão, sem prejuízo da aplicação do regime especial previsto nos arts. 525, § 15, e 535, § 8º, do CPC, quando presentes seus pressupostos.

Para fins do art. 966, V, o fundamento rescisório não decorre da simples superveniência do pronunciamento do STF, mas da incompatibilidade entre a norma individual e concreta estabilizada pela sentença e a norma constitucional cuja autoridade foi afirmada pela Corte, desde que a decisão de inconstitucionalidade alcance temporalmente a situação jurídica do contribuinte. Essa incompatibilidade deverá ser demonstrada a partir do conteúdo do dispositivo e dos limites objetivos da coisa julgada. Se a sentença houver apenas homologado a renúncia, sem reconhecer ou constituir a exigibilidade do crédito, a violação manifesta

não poderá ser presumida, devendo o autor demonstrar de que modo a manutenção do comando judicial impede a concretização dos efeitos atribuídos à decisão do STF.

A análise deve seguir sequência lógica. Primeiro, identifica-se a norma declarada inconstitucional e o alcance material da decisão. Segundo, verifica-se o marco temporal, inclusive eventual modulação. Terceiro, delimita-se o conteúdo da sentença homologatória e da coisa julgada. Quarto, define-se se os efeitos futuros cessam em razão do precedente ou se é necessária ação rescisória. Somente então se examinam as consequências sobre a transação e os pagamentos.

Se a declaração operar *ex tunc*, alcançar a situação do contribuinte e permitir a rescisão da sentença, a transação poderá perder o suporte jurídico que justificava a exigência do crédito. Nessa hipótese, a invalidação ou revisão do acordo deve ser requerida de modo articulado com a desconstituição do lançamento ou da norma individual que formalizou a obrigação. Os valores pagos poderão ser objeto de repetição do indébito, observados a modulação, os limites da decisão rescisória e os prazos aplicáveis.

Se a decisão produzir efeitos *ex nunc* ou fixar data futura, a consequência será distinta. Os fatos, pagamentos e parcelas anteriores ao marco preservado não se tornam automaticamente indevidos; as prestações posteriores, porém, não podem permanecer exigíveis quando dependam exclusivamente da norma afastada. Em relações de trato sucessivo, a cessação dos efeitos futuros da coisa julgada deverá observar, ainda, a irretroatividade e as anterioridades aplicáveis, conforme os Temas 881 e 885.

A Administração pode controlar a legalidade de seus atos e revisar o lançamento ou a transação quando a decisão do STF e a legislação de regência assim o permitirem. Não pode, todavia, desconsiderar unilateralmente coisa julgada ainda eficaz. Quando o obstáculo estiver na sentença homologatória transitada em julgado, a atuação administrativa dependerá da prévia cessação de seus efeitos ou de sua desconstituição pela via jurisdicional adequada. Essa separação evita confundir autotutela administrativa com competência para rescindir decisão judicial.

Estabelecidas essas premissas, os efeitos da declaração superveniente de inconstitucionalidade devem ser definidos conforme o alcance da coisa julgada, a eficácia temporal do pronunciamento do STF e a situação concreta da transação.

6 Considerações finais

O presente estudo examinou os efeitos da declaração superveniente de inconstitucionalidade da norma instituidora de tributo abrangido por transação tributária, especialmente quanto à possibilidade de rescisão da sentença homologatória da renúncia, à revisão do vínculo transacional e à restituição dos valores pagos. Demonstrou-se que esses efeitos não podem ser definidos mediante resposta única e automática, pois dependem do conteúdo da decisão judicial, dos limites objetivos e temporais da coisa julgada, da eficácia atribuída ao pronunciamento do Supremo Tribunal Federal e da situação concreta da transação.

A transação tributária configura ato administrativo consensual, submetido à legalidade, à competência dos agentes, à finalidade pública e ao controle administrativo e jurisdicional. A confissão e a renúncia impostas pela Lei nº 13.988/2020 produzem efeitos próprios e não se confundem. Enquanto a confissão se volta à admissão de fatos desfavoráveis ao contribuinte, a renúncia constitui ato processual unilateral que, depois de homologado judicialmente, conduz à resolução do mérito e à formação da coisa julgada. Nenhuma dessas manifestações, contudo, possui aptidão para criar competência tributária, suprir a ausência de lei válida ou convalidar norma incompatível com a Constituição.

A sentença homologatória constitui veículo introdutor de enunciados a partir dos quais se constrói norma jurídica individual e concreta e, depois do trânsito em julgado, o comando estabilizado passa a ser protegido pela coisa julgada material. Isso não significa, porém, que a decisão tenha necessariamente declarado, mediante cognição exauriente, a constitucionalidade da exação. A coisa julgada estabiliza a pretensão processualmente renunciada, mas não atribui validade à norma geral e abstrata posteriormente reconhecida como inconstitucional. Enquanto permanecer eficaz, entretanto, constitui obstáculo à rediscussão da relação tributária e somente pode ser afastada pelos instrumentos processuais admitidos pelo ordenamento.

A declaração superveniente de inconstitucionalidade poderá, portanto, fundamentar ação rescisória quando alcançar temporalmente a situação do contribuinte, quando a norma afastada constituir fundamento jurídico indispensável do crédito transacionado e quando estiverem presentes os pressupostos previstos na legislação processual. Nas hipóteses abrangidas pelos arts. 525, §§ 12 a 15, e 535, §§ 5º a 8º, do Código de Processo Civil, o prazo rescisório deverá observar o trânsito em julgado do

pronunciamento do Supremo Tribunal Federal. Fora dessas situações, o cabimento da ação rescisória dependerá do enquadramento em uma das hipóteses do art. 966 do Código de Processo Civil, enquanto o prazo e seu termo inicial deverão observar o regime geral do art. 975.

Os Temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal reforçam a possibilidade de cessação dos efeitos futuros da coisa julgada nas relações tributárias de trato sucessivo, mas não autorizam, isoladamente, a invalidação automática de toda transação nem a restituição indiscriminada de todos os pagamentos anteriores. A recuperação de valores já recolhidos exige que a decisão de inconstitucionalidade produza efeitos retroativos sobre a situação jurídica do contribuinte, que não haja modulação preservando os fatos consumados e que sejam previamente desconstituídos o lançamento e os demais atos que conferiam suporte jurídico à exigência, bem como rescindida a sentença homologatória, quando necessário.

Desconstituída a coisa julgada e afastado o fundamento normativo indispensável do crédito, a transação poderá ser revista ou invalidada, total ou parcialmente, conforme a extensão da inconstitucionalidade e o objeto do acordo. As parcelas ainda exigíveis deverão deixar de ser cobradas quando dependerem exclusivamente da norma afastada, e os valores indevidamente pagos poderão ser objeto de repetição do indébito, observados a eficácia temporal da decisão, os limites da decisão proferida na ação rescisória e os prazos aplicáveis.

Quando o Supremo Tribunal Federal modular os efeitos da decisão para momento posterior, os fatos, pagamentos e parcelas anteriores ao marco temporal fixado permanecerão preservados, salvo disposição expressa em sentido contrário. A partir desse marco, porém, não poderá subsistir a exigibilidade de prestações fundadas exclusivamente na norma declarada inconstitucional. A Administração, no exercício da autotutela, poderá revisar ou anular os atos administrativos correspondentes, mas não poderá desconsiderar coisa julgada ainda eficaz, cuja desconstituição permanece reservada à via jurisdicional adequada.

Conclui-se, assim, que a declaração superveniente de inconstitucionalidade da norma instituidora da exação transacionada constitui fundamento juridicamente relevante para a rescisão da sentença homologatória da renúncia e para a revisão dos efeitos da transação. Uma vez demonstrado que a decisão do Supremo Tribunal Federal alcança a situação do contribuinte, que a norma afastada sustentava o crédito e que inexistem efeitos preservados pela modulação, deverá ser admitida a ação

rescisória, desconstituídos os atos que formalizaram a obrigação, cessada a exigibilidade das parcelas remanescentes e assegurada a restituição dos valores que tenham se tornado indevidos. Preserva-se, desse modo, a segurança jurídica não apenas como estabilidade dos atos estatais, mas também como garantia de que o contribuinte não será compelido a suportar os efeitos patrimoniais de exigência tributária fundada em norma incompatível com a Constituição.

Referências

ÁVILA, Ana Paula Oliveira. **Modulação dos Efeitos da Inconstitucionalidade das Leis em Benefício do Estado: o começo do fim**. Direito do Estado, 2016. Disponível em: http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Ana-Paula-Oliveira-Avila/modulacao-dos-efeitos-da-inconstitucionalidade-das-leis-em-beneficio-do-estado-o-comeco-do-fim. Acesso em: 19 ago. 2024.

BRASIL. [Código de Processo Civil (2015)]. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2015]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 30 ago. 2024.

BRASIL. [Código Tributário Nacional (1966)]. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 30 ago. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Diário Oficial da União, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 1 ago. 2024.

BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999.** Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [1999]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em: 30 ago. 2024.

BRASIL. **Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999.** Dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do § 1º do art. 102 da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [1999]. Disponível em: https://

www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9882.htm. Acesso em: 5 dez. 2025.

BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.** Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nº 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm#art19%C2%A71-2.0. Acesso em: 30 ago. 2024.

BRASIL. **Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019.** Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm. Acesso em: 30 ago. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Tema 375.** Leading Case: REsp 1.133.027/SP. Relator Min. Luiz Fux, relator para acórdão Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp. Acesso em: 30 ago. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 611.503/SP**. Recurso Extraordinário. Coisa julgada inconstitucional. Artigo 741, parágrafo único, e artigo 475-L, parágrafo primeiro, do Código de Processo Civil de 1973. Artigo 525, parágrafo primeiro, inciso III, parágrafo 12 e 14, e artigo 535, parágrafo 5º, do Código de Processo Civil de 2015. Recorrente: Caixa Econômica Federal. Recorrido: Antônio Batista da Silva. Relator: Min. Teori Zavascki, 19 de março de 2019. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339732022&ext=.pdf. Acesso em: 30 ago. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 343.** Publicada em 13 dez. 1963. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=1472. Acesso em: 3 dez. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Tema 136.** Leading Case: RE nº 590.809. Relator: Min. Marco Aurélio. Disponível em: https://9297&classeProcesso=RE&numeroTema=881. Acesso em: 1 dez. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Tema 885.** Leading Case: RE 955.227. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndament27&classeProcesso=RE&numeroTema=885. Acesso em: 1 dez. 2025.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico.** 7. ed., rev. São Paulo: NOESES, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método.** 8. ed. São Paulo: NOESES, 2021.

CONRADO, Paulo Cesar. **Transação antiexacional (contencioso) e sua possível incidência sobre a tese jurídica de fundo.** *In*: CONRADO, Paulo Cesar (coord.); ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). Transação Tributária na Prática da Lei nº 13.988/2020. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DONIZETTI, Elpídio. **Curso didático de direito processual civil**. 20ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

MASSUD, Rodrigo G. N. **O precedente firmado no julgamento do Tema 881 e 885 do STF e seus reflexos no regime de coisa julgada tributária.** Disponível em: https://www.ibet.com.br/o-precedente-firmado-no-julgamento-do-tema-881-e-885-do-stf-e-seus-reflexos-no-regime-de-coisa-julgada-tributaria-por-rodrigo-g-n-massud/. Acesso em: 1 dez. 2025.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição Constitucional Tributária.** 2ª ed. São Paulo: NOESES, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil – Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum.** Vol. I. 56ª ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

Capítulo 9

A LINGUAGEM COMO CONSTRUTORA DA REALIDADE JURÍDICA DA PROVA NO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Igor Nascimento de Souza[1]
José Carlos Bezerra Lima[2]

1 Introdução

O desenvolvimento racional do homem encontra sua expressão mais característica na formação da linguagem. (Rousseau)[3]

A Linguagem, na história da humanidade, teve e tem papel fundamental para organização em sociedade, surgindo simultaneamente por meio da língua manifestada pelo homem natural. O direito, como técnica da modificação do comportamento social tem como instrumento indispensável a linguagem, que se lança sobre a realidade social, possibilita a comunicação, permite o entender e o ser entendido, o aprender e o ensinar, constitui os fatos, registra a história e aprimora as ciências.

A linguagem, em especial ao direito, qualifica os sujeitos, estabelece o fato jurídico, cria as normas do direito positivo e a realidade. É por meio da linguagem que se constitui a realidade do ser cognoscente, capaz de adquirir conhecimento, de aprender e conhecer a si próprio e ao contexto onde vive e tudo que o rodeia, moldando o próprio homem, e a própria visão que ele tem da realidade. A linguagem, para Palmer é muito mais

1 Advogado, Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Leadership in Law Firms pela Harvard Law School e pós-graduado em Direito Tributário pelo IBDT/USP. E-mail: igor@nascimentosouza.com.br.

2 Fiscal de Tributos Estaduais no estado de Mato Grosso. Graduando dos Cursos de Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT), especialização em Gestão Tributária (UNIC) e Inteligência Fiscal-Data Analytics (FGVRJ). E-mail: jose.lima@sefaz.mt.gov.br.

3 ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Coleção "Os pensadores" - Rousseau (Vol. XXIV).** Tradução de Lourdes Santos Machado. Editora: Abril Cultural. 1ª Edição. São Paulo: 1973, p. 254

do que pensamento, o próprio homem se veicula por meio da linguagem traduzindo toda sua vida[1].

Para o filósofo Jean-Jacques Rousseau[2]a linguagem humana teve uma evolução gradativa, motivada pela necessidade de relacionar e expressar sentimentos, afirmou que a primeira linguagem do homem foi o que ele chamou de "grito da natureza", qualificando a primeira língua do homem, a língua universal, usada para manifestar pedido de socorro no perigo ou como alívio de dores violentas, que foi a necessidade mais básica para a utilização da linguagem.

Afirma Rousseau que quando o homem foi deixando aos poucos seus instintos, foi assumindo sentimentos mais moderados para substituí-los por uma comunicação mais íntima e uma maior intensidade, em que foram multiplicadas e incorporadas também a gestos, que por sua natureza são mais expressivos, evoluído pela articulação da voz em palavras com significações muito mais extensas que as da língua. Para Rousseau a formação da linguagem vem influenciando e transformando a vida do homem e a sociedade, diferenciando o homem dos demais seres vivos e distinguindo-se entre si pela variedade de línguas.

Já o filósofo e psicólogo norte-americano George Herbert Mead, contrariamente a Rousseau, afirmava que a mente era um produto da linguagem, que considerava a linguagem como um produto da mente. A necessidade de combinarem gestos coordenados às suas ações, em especial nas caçadas habituais, levou os homens a desenvolverem certos gestos comuns que se repetiam. Em seus estudos sobre o interacionismo simbólico[3], Mead afirma que o indivíduo aos 12 anos atinge a capacidade de raciocinar sobre hipóteses e enunciados e não mais exclusivamente sobre objetos representados.

Quando os indivíduos em sociedade adotam o mesmo significado para um gesto reiteradamente repetido, a comunicação entre eles torna-se possível, convertendo-se ao que chamamos de "linguagem", pois ganha significado por meio do símbolo significante. Umberto Eco[4] utiliza o termo significante para designar o suporte físico do signo, do significado para a

1 PALMER, Richard E. **Hermenêutica: O saber da Filosofia.** Tradução Maria Luíza Ribeiro Ferreira. Lisboa: Editora Edições 70, 1969. p.21.

2 ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Coleção "Os pensadores" - Rousseau (Vol. XXIV).** Tradução de Lourdes Santos Machado. Editora: Abril Cultural. 1ª Edição. São Paulo: 1973, p.157.

3 Interacionismo Simbólico. In: **WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre**. Disponível em: disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Interacionismo_simbólico. Acesso em 04 jun.2025.

4 ECO, Umberto. **Signo**. Traducido por Francisco Serra Cantarell. Editorial Labor. 2ª Edição. Colômbia:1994. p. 46

significação e referente para o significado, afirmando que os *"signos que se distinguen por el canal físico y por el aparato receptor humano",* classificando os signos conforme sua relação com o seu significado em unívocos, equívocos, plurais e vagos[5].

> signos unívocos, que deberían tener un solo significado, sin posibles equívocos, como sucede com los signos aritméticos. Un exceso de univocidad podría ser la sinonimia, que es el caso en que dos signos distintos se refieren al mismo significado;
>
> signos equívocos, que pueden tener distintos significados, todos ellos registrados como fundamentales; um ejemplo de equivocidad es la homonimia, en la que um mismo signo tiene dos significados muy distintos;
>
> signos plurales, que puedenserlo por connotación (se origina un segundo significado a partir del primero) o por otros artificios retóricos, como en el caso de las metáforas, de los dobles sentidos, etc.;
>
> signos vagos, también llamados «símbolos», que mantienen una relación vaga y alusiva con una serie imprecisa de significados. (grifamos)

Como todo signo tem um plano de expressão, um suporte físico com natureza material e um conteúdo onde a subjetividade do agente dá significações à mensagem, por meio da literalidade expressa no próprio texto, em que o intérprete inicia o processo de interpretação, construindo o conteúdo e atribuindo significado a partir da sua compreensão, que ao fim é, invariavelmente, influenciado por seus valores e pela cultura.

> This universe of discourse is constituted by a group of individuals carrying on and participating in a common social process of experience[4] and behavior, within which these gestures or symbols have the same or common meanings for all members of that group, whether they make them or address them to other individuals, or whether they overtly respond to them as made or addressed to them by other individuals. A universe of discourse is simply a system of common or social meanings. [6]

Por meio desses autores a organização do homem em sociedade tem como fator determinante as suas experiências com os símbolos significantes e a cultura em seus signos que, tem como limites a sua capacidade de dar significação pelos limites da linguagem, que conduz o pensamento e a realidade, e que relaciona as palavras com o objeto observado, pela interpretação limitada dos sujeitos.

---

5 *Idem*. pp. 49-50

6 MEAD, George Herbert. **Mind, Self & Society.** 2nd Imp. Chicago-Illinois: The University of Chicago Press, 1937. pp. 89-90

Podemos afirmar então que, as coisas por si somente, não possuem sentido, seu significado é dado pelo intérprete, se constrói pela sua relação com outros objetos que se relacionam com outras coisas, pois, conforme afirma a Profª Fabiana Del Padre Tomé[1], nada pode ser pensado que não exista no espaço e no tempo. Não temos como afirmar que algo exista ou tenha ocorrido, sem uma interpretação do sujeito utente, por meio de um pensamento e uma linguagem em uma correspondência entre a figuração do mundo na linguagem e o próprio mundo afigurado.

O que determina a verdade ou falsidade na ocorrência de um fato é se a conexão entre as palavras na proposição da linguagem corresponde ou conecta com os objetos no mundo, por uma identidade entre a estrutura das coisas e a estrutura do pensamento, partilhando da mesma forma lógica e, portanto, a condição de possibilidade da afiguração. Wittgenstein demonstra isso afirmando que *"para podermos representar a forma lógica seria preciso nos colocar, com a proposição, fora da lógica; a saber, fora do mundo"* (WITTGENSTEIN, *Tractatus Logico-Philosophicus* 4.12)[2].

A filosofia é essa escada que o autor utilizou para descrever a estrutura lógica do mundo e da linguagem que é a base do Constructivismo Lógico-Semântico desenvolvida pelo ilustre jurista Paulo de Barros Carvalho[3], sendo que nesse trabalho utilizaremos essa metodologia para dar suporte a construção da prova de uma conduta infracional[4] que pode ser avocada a um procedimento fiscal que pretenda manejar os elementos (meios) e documentos referente a matéria, investigada ou analisada, que tenham implicações ou resulte em implicações de prova da infração tributária atribuída ao sujeito passivo da obrigação que se identificou como não cumprida no tempo e no espaço.

Na esfera administrativa tributária, em curso de procedimentos que envolvem as atividades de fiscalização, como etapas preparatórias ao ato de lançamento devem imperar o princípio da verdade material, que se configura no princípio da inquisitoriedade, também conhecido como

1 TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário.** 4ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2016. pp. 35-42.

2 Citação da obra de Wittgenstein in: **Tractatus Logico-Philosophicus.** Disponível em: https://www.wittgensteinproject.org/w/index.php/Tractatus_Logico-Philosophicus_(português). Acesso em 28 mai.2026.

3 Para um melhor aprofundamento sobre o Constructivismo Lógico-Semântico como método de compreensão da Ciência do Direito Tributário, recomendamos leitura a obra do prof. Paulo de Barros Carvalho denominada Curso de Direito Tributário publicada pela Editora Noeses, em especial a 34ª edição de 2026.

4 A conduta infracional aqui tratada é aquela que corresponde a tipificada na norma de infração tributária, que designa hipótese estabelecida na lei que sujeita o autor às penalidades previstas.

princípio inquisitivo, que confere à administração tributária a prerrogativa de realizar análises, cruzamentos de dados, monitoramento, investigações e diligências, inclusive sem requerimento ou participação ao sujeito passivo, com o objetivo de apurar a verdade material e garantir o cumprimento das obrigações tributárias.

> O procedimento administrativo de lançamento é todo ele dominado por um princípio inquisitório, no que concerne à investigação, e por um princípio de verdade material, no que tange à valoração dos fatos, donde resulta a livre apreciação de provas, a admissibilidade de todos os meios de prova e o dever de investigação do Fisco, sem sujeição às regras clássicas de repartição do ônus da prova e de delimitação do objeto do processo, que vigoram nos processos dispositivos, de que é paradigma o processo civil.[5]

O princípio da verdade material é específico ao processo administrativo, mais especificamente aplicado ao processo de fiscalização, que se dá a busca da verdade material, que é obtida pelo exame dos fatos, documentos, registros, declarações e demais provas trazidas ao procedimento. Correspondendo, em última instância, à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal de ocorrência ou existência, uma aproximação entre os eventos identificados nos documentos, fiscais, financeiros, econômicos e contábeis, que são os fatos imponíveis, e sua formalização pelo lançamento do crédito tributário.

A verdade material é construída pelas provas, em suas diversas formas e meios de se provar o fato e deve ser utilizada com fins de desvelamento da verdade material e ser espelhada fielmente no procedimento de fiscalização, aproximando os atos formais do procedimento com a realidade dos acontecimentos que se pretenda provar, cuja convicção advém unicamente do conjunto de elementos produzidos pela autoridade competente em rígido sistema de preclusão legal.

2 Procedimento de fiscalização e sua relação com a prova da infração tributária

A fiscalização tributária exercida por servidor competente da Administração Tributária se caracteriza por atos que visam à verificação da ocorrência ou não de fatos tributários ou infrações tributárias, definidos nas normas tributárias. Tal prerrogativa é um poder-dever, conforme art.

5 XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 156

195 do CTN[1], que nenhuma lei ou norma infralegal pode trazer quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas ao ato de fiscalizar.

O procedimento fiscal, como rotina da administração tributária que cuida de verificar e analisar a conformidade ou regularidade do cumprimento das obrigações tributárias, principal ou acessórias, decorrem de prerrogativas e poderes concedidos pela CF/88 aos entes federativos, consubstanciados nas competências dadas a estes entes para tributar e fazer cumprir tais obrigações, não sendo portanto, um direito da pessoa política, mas um poder-dever que são executados pelas autoridades administrativas na função de fiscalizar.

No tema do procedimento administrativo de fiscalização, a jurisprudência dos tribunais superiores, em especial ao STF, confirmou os poderes de fiscalização dos fiscos, decidindo na Súmula STF-439[2]. Confirmando tais sujeições, temos o art. 197 do CTN[3] que lista pessoas que estariam obrigados a cumprir, por meio de intimações formais, a prestação de informações que contenham elementos relevantes a análise da autoridade fiscal, que, inevitavelmente, serão constituídos como prova em matéria tributária no procedimento de fiscalização.

A possibilidade de quebra do sigilo bancário em curso da fiscalização, também foi objeto autorizado pela Lei Complementar 105/2001, cujo art. 6º[4] dispõe que as autoridades competentes para fiscalização tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios poderão requisitar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, em procedimento fiscal quando tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Ora, essa indispensabilidade, invariavelmente está caracterizada de forma literal e objetiva nos regulamentos dos entes federados que assim o fizeram. E tais regulamentações do artigo citado, associam a indispensabilidade a uma hipotética infração de cunho tributário, ou seja,

---

1 CTN. Art. 195. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm.

2 *"Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação."* Inteiro teror Súmula STF-439. Disponivel para consulta em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=4293. Acesso em 05 jun. 2025.

3 CTN. Art. 197. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm.

4 BRASIL. Lei Complementar 105/2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm.

tais informações se converteriam em elementos de prova ao final, seja pela confirmação ou pela negação do fato que justificou sua requisição.

Por fim, a produção de prova no procedimento da fiscalização tributária é essencial para garantir a legalidade e a justiça do processo, de forma que se demonstre de forma inequívoca os fatos. Tanto a Fazenda Pública quanto o contribuinte têm o ônus de demonstrar os fatos que fundamentam suas alegações, e a fiscalização deve garantir a validade das provas apresentadas.

3 Prova em matéria tributária: responsabilidade da autoridade fiscal competente

Passamos então a uma breve análise sobre os meios de produção na linguagem das provas, sua significação e variações, que tenham aplicação ao objeto do estudo, considerando que os meios de prova em matéria tributária, tal como em qualquer outro campo do direito, têm objetivo demonstrar a verdade dos fatos e a validade dos argumentos apresentados.

Nessa linha temos que iniciar nossa análise por distinguir fato de evento, de forma a estruturar o entendimento do termo aplicado ao estudo. Para isso recorremos a Profª Fabiana Del Padre Tomé, em que afirma:

> O evento, pertencente ao mundo da experiência, não integra o sistema jurídico ou sequer o social, pois as coisas só existem para o homem quando constituídas pela linguagem. Assim, qualquer que seja o sistema que se examine, nele ingressam apenas os enunciados compostos pela forma lingüística própria àquele sistema. Relatado o acontecimento em linguagem social, teremos fato social; este, vertido em linguagem jurídica, dará nascimento ao fato jurídico. Os fatos da chamada realidade social, enquanto não constituídos mediante linguagem jurídica própria, qualificam-se como eventos em relação ao mundo do direito. 5

Estando o evento no mundo da experiência humana, o que se relata dele ou se interpreta, são os fatos e em se tratando de sistema do direito, estamos tratando de fato social que aos procedimentos de fiscalização, na linguagem jurídica do direito tributário, se identifica o fato jurídico (fato gerador) para os efeitos tributários necessários ao processo administrativo fiscal.

---

5 TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. Disponível em https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Artigo-A-Prova-no-Direito-Tributario.pdf. Acesso em 05 jun.2025.

Como a obrigação tributária nasce tão somente quando se verifica o fato gerador que descreve o antecedente na regra-matriz de incidência tributária, este se torna relevante e fundamental para as convicções da autoridade fiscal e para sua materialização[1], se dá pela prova, pelos meios jurídicos admitidos pelo sistema positivo do direito tributário.

A figura da prova tem estreita relação com a realidade constituída pelos enunciados jurídicos, que por meio de uma linguagem competente se dá a realidade jurídica que será o núcleo de toda atividade de fiscalização, em especial a que pretenda confirmar ou negar o cumprimento de uma obrigação na esfera tributária. Provado o fato jurídico se tem a verdade jurídica da sua ocorrência no direito, construído por meio da linguagem das provas, atos de fala, que o decompõe em elementos de prova como um enunciado linguístico de modo que há uma compreensão por meio da produção da prova, no caso da ocorrência da infração tributária.

O fato jurídico que denominamos como prova do fato gerador que se pretende provar ter ocorrido e, no caso da fiscalização tributária, promover-se o lançamento de ofício do crédito tributário, possui cinco elementos: (a)objeto, (b)conteúdo, (c)forma, (d)função e (e)finalidade.

Trazendo os significados para o objetivo desse artigo, o objeto se constitui no fato gerador que se pretende provar ter ocorrido no tempo e o espaço. O conteúdo é o próprio fato gerador provado que serviu de instrumento do convencimento da autoridade fiscal, entendido como enunciado linguístico, é o fato jurídico em sentido amplo. A forma, modo pelo qual se exterioriza a prova do fato gerador, veiculado no relatório circunstanciado da fiscalização, seus anexos e demonstrativos e o próprio Auto de Infração, vertidos em linguagem escrita. A função é o caráter persuasivo, manifestado pelo convencimento das partes, como sendo a autoridade fiscal, o julgador e o próprio sujeito passivo; enquanto a finalidade é objetivo último da prova, direciona-se à constituição ou desconstituição do fato jurídico em sentido estrito.

Ao agente público competente que tem a missão de provar a ocorrência de uma infração tributária, há um grande desafio, o de construir o relato linguístico por atos de fala, no processo de enunciação, segundo as normas que disciplinam a produção probatória e sua constituição em matéria tributária, devendo transporta tais fatos ao processo de fiscalização, pelos meios de prova. E a prova que se apresenta como um fato, como

1 Não confundir a materialização com o acontecimento físico (evento) que se exauriu no tempo e no espaço, que são de impossível acesso ao sujeito aplicador do direito.

um enunciado linguístico, decorre exatamente do vínculo entre o meio de prova e o fato gerador provado. "É pela prova que se atesta a veracidade ou falsidade de determinado fato."[2]

A atividade probatória, no procedimento de fiscalização é da autoridade fiscal competente que, mesmo em se tratando de presunção legal, deve ser provada por essa autoridade a ocorrência da base presumida. Segundo a ilustre professora Fabiana Del Padre Tomé:

> [...] discorrer sobre a prova no procedimento e no processo administrativo tributário implica seu exame no âmbito da produção da norma individual e concreta, representada pelos atos de lançamento, de aplicação de penalidade e de decisão administrativa. 3

A exigência do crédito tributário, por meio do lançamento via Auto de Infração, deve ser instruída por todos os elementos e meios de prova que por sua vez, comprovam a infração tributária, e tais questões devem ser superados no momento da lavratura do ato constitutivo, não sendo permitido à autoridade fiscal, após o ato de lançamento, suprir deficiências probatórias incluindo novos elementos de prova, pois todas devem ser produzidas no curso da fiscalização e convertida em linguagem aquiescido no ato-norma e seus anexos.

A ausência ou insuficiência de provas para o fato jurídico é vício que afeta a eficácia do lançamento, implicando em nulidade material, no entanto os erros decorrentes do próprio procedimento de fiscalização, na enunciação-enunciada[4] podem ser considerados como vícios formais, se não estiverem caracteriza insuficiência nas provas, mas na construção linguística dos atos. A produção da prova, ao se aplicar uma autuação fiscal, é um dever da autoridade administrativa competente, pois é um encargo necessário para o objeto da peça acusatória, visto que a presunção de legitimidade do agente público competente não dispensa a construção probatória por parte da autoridade fiscal.

Provar não é um ato de simples juntada de documentos, informações ou objetos ao Auto de Infração, há que se estabelecer a relação entre tais elementos de prova e o fato gerador da incidência tributária ou do descumprimento da norma tributária, de forma a não somente estar

---

2 TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015**. - 4. ed., rev., atual.- São Paulo: Editora Noeses, 2016. p.111

3 Idem. p.356

4 A prova como enunciação-enunciada são os "*traços relativos à pessoa,ao espaço e ao tempo da enunciação [produção probatória], projetados no enunciado*." Idem. p.95

convencido como intérprete, mas também para dar convencimento ao juízo e ao próprio sujeito passivo por meio da linguagem competente.

Novamente, a professora Fabiana Del Padre Tomé sentencia que:

> Mesmo quando existam presunções legais, compete à autoridade administrativa apresentar provas do fato a partir do qual se estabelece o raciocínio presuntivo. É imprescindível a prova dos indícios para, a partir deles, demonstrar a existência de causalidade com o fato que se pretende dar por ocorrido. Descabe falar, portanto, em inversão do ônus da prova.1

4 Exemplo prático: a construção da prova na lavratura do auto de infração

Para tornar concreta a metodologia exposta, tomemos um exemplo simplificado de fiscalização de ICMS motivada por divergência entre a receita informada em escrituração fiscal e os valores identificados em extratos bancários e em notas fiscais eletrônicas canceladas após a saída da mercadoria.

No plano do evento, o que ocorreu foi, hipoteticamente, a venda de mercadoria com emissão de nota fiscal regularmente cancelada dias depois, sem o correspondente estorno físico da operação (devolução, cancelamento efetivo do negócio) - um acontecimento do mundo fenomênico, ainda não jurídico, ao qual o auditor não tem acesso direto, mas apenas por meio de rastros documentais.

A atividade do agente fiscal consiste, precisamente, em converter esses rastros em linguagem jurídica competente, percorrendo os planos que o próprio artigo descreve:

> (i) Relato em linguagem social/técnica: o Termo de Início de Fiscalização e as intimações fundamentadas nos arts. 195 e 197 do CTN requisitam extratos bancários (art. 6º da LC 105/2001), XMLs de notas fiscais e livros fiscais, constituindo o primeiro relato do acontecimento em linguagem — ainda não jurídico-tributária em sentido estrito, mas já instrumental à prova.
>
> (ii) Constituição do fato jurídico tributário: o auditor não pode limitar-se a "juntar documentos" (como o próprio artigo adverte). Deve construir, no Relatório Circunstanciado, o enunciado que relaciona o meio de prova (planilha de cruzamento banco x notas canceladas x CFOP) ao fato gerador (a saída da mercadoria tributada) - por exemplo:

1 TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015**. 4ª ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2016. p.409

> "Constatou-se, conforme Anexo III, fls. 12-45, o crédito bancário de R$ 87.450,00 na conta corrente nº XXXX, em 14/03/2026, correspondente, por identidade de valor e data com a NF-e nº 12.345 cancelada em 20/03/2026, à saída de mercadoria não oferecida à tributação, nos termos do art. [x] da lei estadual." Este enunciado é o próprio fato jurídico tributário, pois é ele - e não o evento em si, inacessível ao intérprete - que ingressa no processo administrativo.
>
> (iii) Aplicação dos cinco elementos da prova ao Auto de Infração: o objeto é a saída de mercadoria tributável não escriturada; o conteúdo é o próprio enunciado fático acima, tomado como fato jurídico em sentido amplo; a forma é o Relatório Fiscal e seus anexos (planilhas de cruzamento, extratos, XMLs), vertidos por escrito e juntados ao Auto; a função é o convencimento do julgador administrativo e do próprio contribuinte quanto à ocorrência do fato; e a finalidade é constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício.
>
> (iv) Consequência da insuficiência probatória: se o auditor lavrar o Auto apenas anexando o extrato bancário, sem estabelecer expressamente o vínculo lógico entre o crédito bancário e a operação tributável específica (nexo entre indício e fato gerador), a exigência carecerá de motivação suficiente - vício material, insanável por prova posterior ao lançamento, conforme já exposto no artigo. A simples presunção de que "todo depósito bancário não justificado é receita omitida" não dispensa a autoridade de comprovar, ao menos por indícios, a natureza operacional do depósito.

Esse exemplo evidencia, na prática, a tese central do artigo: a prova não é a mera reunião de documentos, mas o enunciado linguístico que constrói o vínculo entre o indício (extrato, nota cancelada) e o fato jurídico tributário, sendo essa construção - e não o evento pretérito em si - o que efetivamente sustenta a validade e a eficácia do lançamento.

5 Considerações finais

O ato de lançamento e de imposição de penalidade tributária deve carecer de claros e concisos enunciados probatórios, sob pena de tal ato constitutivo estar viciado de motivação, que é elemento indispensável à sua subsistência no Direito Tributário, podendo se traduzir em defeito de estrutura intrínseca ao ato de ordem material que não pode ser superado em posterior juntada de provas, pois a produção de provas pela Administração Tributária dá-se no âmbito de um procedimento de fiscalização, procedimento administrativo específico para o ato, em que, havendo sido completo em provar garante o exercício do sujeito passivo ao princípio processual da ampla defesa, assegurando o contraditório.

Provar um fato gerador de uma obrigação tributária ou infração à lei fiscal, é estabelecer sua existência ou inexistência, na hipótese de pretender-se constituir o próprio fato em que se propõem a estabelecer uma relação entre os fatos representativos de acontecimentos pretéritos (eventos), comprovados por meio dos rastros, vestígios ou sinais deixados por referidos eventos e utilizando-se de processo lógico que permita a constituição ou desconstituição de determinado fato relevante para o lançamento tributário. Esse é o fim da prova em lançamento tributária: a fixação dos fatos geradores e comprovadores da infração ou ilícito tributário no mundo jurídico.

Em síntese, o desenvolvimento do artigo demonstra que a comprovação de uma infração tributária transcende a mera coleta e juntada de documentos por parte da autoridade competente durante o procedimento de fiscalização. Sob a ótica do constructivismo lógico-semântico, os eventos do mundo da experiência apenas ingressam e existem no sistema do direito quando são traduzidos e constituídos em fatos jurídicos por meio da linguagem. Dessa forma, a prova materializa-se como um enunciado linguístico fundamental, cuja finalidade é estabelecer o vínculo lógico e incontestável entre os indícios e o fato gerador que se pretende demonstrar ter ocorrido. Torna-se imprescindível, portanto, que o agente público utilize uma linguagem jurídica competente para construir essa realidade probatória, motivando o ato de lançamento de forma a atestar a verdade material e, consequentemente, garantir a validade e a eficácia da exigência do crédito tributário.

Referências

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

BRASIL. [CTN (1966)]. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm.

BRASIL. [Lei Complementar 105/2001]. **Sigilo das operações de instituições financeiras**. Brasília: Presidência da República, 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 34. ed. São

Paulo: Editora Noeses, 2026.

ECO, Umberto. **Signo**. Traduzido por Francisco Serra Cantarell. Editorial Labor. 2ª Edição. Colômbia:1994.

MEAD, George Herbert. **Mind, Self & Society.** 2nd Imp. Chicago-Illinois: The University of Chicago Press, 1937.

PALMER, Richard E. **Hermenêutica: O saber da Filosofia.** Tradução Maria Luíza Ribeiro Ferreira. Lisboa: Editora Edições 70, 1969.

Interacionismo Simbólico. In: **WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre**. Disponível em: disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Interacionismo_simbólico.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Coleção "Os pensadores" - Rousseau (Vol. XXIV).** Tradução de Lourdes Santos Machado. 1ª Edição. São Paulo: Editora: Abril Cultural,1973

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015**. - 4. ed., rev., atual.- São Paulo: Noeses, 2016.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. Disponível em https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Artigo-A-Prova-no-Direito-Tributario.pdf. Acesso em 05 jun.2026.

XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

WITTGENSTEIN, Ludwig. ***Tractatus Logico-Philosophicus*.** Disponível em: https://www.wittgensteinproject.org/w/index.php/Tractatus_Logico-Philosophicus_(português). Acesso em 28 mai.2026.

Capítulo 10

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA: NORMA DE ESTRUTURA, FUNÇÃO FISCAL E OS LIMITES DA DELEGAÇÃO NO MODELO DO IBS

Gercino Caetano Cintra Neto[1]

1 Introdução

O art. 7º do Código Tributário Nacional é citado todos os dias, e quase sempre para dizer algo que ele não diz. Lê-se ali que "a competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos", e daí se conclui que a indelegabilidade tem exceções, isto é, que a competência seria delegável naquela medida em que o Código tolera. A leitura é corrente. É também errada. O que o dispositivo ressalva não é uma fração de competência, mas outra coisa, de outra natureza, situada em outro plano do ordenamento.

O equívoco cobra caro na prática. Dele nascem convênios inválidos, disputas sobre quem pode cobrar o tributo, contestações de legitimidade em execução fiscal, mandados de segurança impetrados contra autoridade que não integra a relação jurídica tributária. E dele nasce, hoje, uma perplexidade de outra ordem. A Emenda Constitucional n. 132, de 2023, entregou a uma entidade que não é ente federado, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, a arrecadação do imposto, a edição de regulamento único e a decisão do contencioso administrativo. Houve delegação de competência tributária? Se houve, o que sobrou da indelegabilidade? Se não houve, o que foi atribuído ao Comitê?

A pergunta que orienta este texto é a seguinte: de que modo o constructivismo lógico-semântico permite distinguir competência tributária e capacidade tributária ativa, e que consequências decorrem dessa distinção? Sustento uma resposta em duas partes. A distinção não é classificatória, e sim de tipo normativo: competência tributária é conteúdo

1 Advogado, mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), especialista em Direito Tributário. E-mail: gercino@grupoevox.com.br

de norma de estrutura, capacidade tributária ativa é critério do consequente de norma de conduta, mais precisamente da regra-matriz de incidência. Daí o corolário que dá sentido ao art. 7º. A indelegabilidade não é uma proibição que o Código acrescenta à Constituição; é consequência do lugar sintático que a competência ocupa no sistema. Ela resiste, por isso, ao modelo do IBS, e resiste sem qualquer esforço interpretativo.

2 Duas normas, dois planos

O constructivismo lógico-semântico separa normas de conduta e normas de estrutura. As primeiras disciplinam direta e imediatamente o comportamento. As segundas também se ocupam do comportamento humano, mas de maneira mediata, porque regulam a produção, a alteração e a extinção das próprias normas do sistema. Paulo de Barros Carvalho apresenta essa segunda classe por uma analogia que é o melhor atalho para o problema deste artigo:

> Ao regular sua própria criação, ele institui o modo pelo qual se opera a produção, modificação e extinção de suas normas, fazendo-o por meio das denominadas regras de estrutura, as quais representam, para o direito positivo, o mesmo papel que as regras da gramática cumprem num idioma historicamente dado. [...] as chamadas regras de estrutura determinam os órgãos do sistema e os expedientes formais necessários para que se editem normas jurídicas válidas no ordenamento, bem como o modo pelo qual são elas alteradas e desconstituídas (CARVALHO, 2018, item 2.3.7 da Segunda Parte).

A analogia rende mais do que parece. Uma regra de gramática não diz nada sobre o mundo; diz como se formam as orações que dirão algo sobre o mundo. Do mesmo modo, a norma que outorga à União a competência para instituir imposto sobre a renda não obriga ninguém a pagar imposto nenhum. Ela indica um órgão, um procedimento e um campo material dentro do qual esse órgão poderá produzir a norma que obrigará alguém a pagar. É norma sobre normas.

As regras constitucionais de competência pertencem a essa classe. Os arts. 145 a 149-A da Constituição, com as especificações dos arts. 153 a 156, 177 e 195, não instituem tributo algum: habilitam. Paulsen registra que as possibilidades de tributação são numerus clausus e que só se podem instituir tributos reconduzíveis a uma dessas normas de habilitação, sob pena de inconstitucionalidade (PAULSEN, 2018, itens 32 e 33). A

observação confirma o ponto. A inconstitucionalidade de um tributo criado fora da moldura não decorre de o legislador ter descumprido um dever de conduta, e sim de ele ter produzido enunciado sem observar a regra que autoriza produzi-lo. O vício é de formação, no sentido em que uma frase agramatical é malformada.

A primeira consequência é decisiva para tudo o que vem depois. Competência tributária é aptidão para legislar, e o estudo dessa aptidão é, nas palavras de Carvalho, "um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional" (CARVALHO, 2018, item 1.2.5 da Segunda Parte). Antes do exercício da competência não existe tributo, nem obrigação, nem sujeito ativo, nem sujeito passivo. Existe a possibilidade de que venham a existir, e nada mais que isso.

O termo, é verdade, é polissêmico, e a doutrina nem sempre adverte o leitor. Fala-se em competência para legislar, para fiscalizar, para lançar, para arrecadar, para julgar questões tributárias. Adoto aqui a acepção estrita, como faz Carvalho: competência tributária é a aptidão de instituir o tributo por lei, desenhando os critérios da regra-matriz de incidência. As demais são funções administrativas. Chamá-las pelo mesmo nome é a origem semântica do problema que o art. 7º do CTN encerra.

Localizada a competência em norma de estrutura, explicam-se de saída os atributos que a doutrina arrola como características suas. A incaducabilidade, enunciada no art. 8º do CTN, decorre de a norma de habilitação não se exaurir no uso: regra de produção não se consome ao ser aplicada. A inalterabilidade responde ao fato de que o habilitado não é o autor da habilitação, e não pode ampliar as dimensões daquilo que recebeu. A irrenunciabilidade é o outro lado da mesma moeda, porque quem não pôs a norma também não a revoga. Nenhum desses atributos precisa de justificação axiológica própria. Todos são inferências do tipo normativo, e é isso que torna a construção do constructivismo mais econômica do que a simples enumeração descritiva.

Uma ressalva se impõe, e ela mostra que a lista tradicional não é homogênea. A privatividade, apresentada de ordinário no mesmo rol, não se sustenta com igual força. Carvalho observa que, autorizada a União a instituir imposto extraordinário de guerra compreendido ou não no campo que lhe fora outorgado, confere-se-lhe aptidão legislativa concorrente com a dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de modo que a privatividade acaba reduzida à faixa federal (CARVALHO, 2018, item 1.2.4 da Segunda Parte). Melhor, então, não tratar as características como

bloco. Umas são consequências lógicas do tipo normativo; a privatividade é generalização empírica com exceção expressa no texto constitucional.

Há ainda a facultatividade do exercício, que é o ponto em que a competência mais visivelmente se afasta de um dever. Quem recebeu poderes para legislar pode exercê-los, sem estar compelido a fazê-lo, com a peculiaridade do ICMS, que há de ser instituído e mantido pelos Estados e pelo Distrito Federal. O art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal tensiona a afirmação, ao exigir a instituição de todos os tributos da competência do ente sob pena de sanção. Sabbag entende defensável a facultatividade, por não ver no dispositivo mecanismo efetivo de obrigatoriedade (SABBAG, 2024, item 2.1 do cap. 4). Acompanho a conclusão e acrescento um fundamento: o art. 11 não poderia converter em dever aquilo que a norma constitucional de estrutura enuncia como faculdade, pois isso equivaleria a alterar, por lei complementar, o conteúdo da habilitação. A sanção do parágrafo único recai sobre a gestão fiscal, não sobre a competência.

Situo por fim o problema no vocabulário das fontes, de onde ele nasce. Se as fontes do direito são atos de vontade manifestados em linguagem, e se o direito só se dá a conhecer como linguagem, a competência tributária é, com rigor, a norma que qualifica certos atos de enunciação como aptos a introduzir normas tributárias no sistema. Carvalho insiste na dualidade entre enunciação e enunciado: a enunciação termina quando aparece o enunciado, e o que dela resta no produto são marcas, a enunciação enunciada. Competência é regra sobre a enunciação. Capacidade ativa é conteúdo de enunciado já posto. Confundir as duas é confundir a regra do jogo com o lance.

Desse arranjo decorre um critério operacional, que proponho como teste dos casos duvidosos. Diante de qualquer atribuição a terceiro em matéria tributária, pergunte-se se o ato do atribuído introduz no sistema norma cujo fundamento de validade seja diretamente a regra constitucional de habilitação, ou norma cujo fundamento seja a lei já editada pelo ente competente. Na primeira hipótese tentou-se delegar competência, e o vício é insanável. Na segunda atribuiu-se função, e a validade se mede pela conformidade à lei. O teste resolve o convênio do ITR, a autarquia corporativa, o banco arrecadador e, como se verá, o regulamento único do IBS.

3 A capacidade tributária ativa como critério do consequente

Exercida a competência, surge a regra-matriz de incidência: hipótese que descreve fato de possível ocorrência e consequente que prescreve a relação jurídica a se instaurar quando esse fato ocorrer. No consequente estão os critérios pessoal e quantitativo, e é no critério pessoal que o legislador elege quem ocupará o polo ativo do vínculo. A capacidade tributária ativa é isso, e só isso: a qualificação normativa do sujeito que figurará como credor da prestação.

A diferença fica nítida quando se percebe que os dois institutos são objeto de normas distintas, produzidas em momentos distintos, por veículos de hierarquia distinta. A competência vem da Constituição e se dirige ao legislador. A capacidade ativa vem da lei instituidora e se dirige ao aplicador. Carvalho põe a diferença nestes termos:

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. [...] uma razão de ordem constitucional nos leva a realçar a diferença: a competência tributária é intransferível, enquanto a capacidade tributária ativa não o é (CARVALHO, 2018, item 1.2.5 da Segunda Parte).

A ilusão de identidade nasce da coincidência prática. A União institui o imposto de renda e figura como credora; o Município institui o ISS e o cobra. Sujeito impositor e sujeito credor acumulam-se numa pessoa só, e a acumulação frequente faz parecer necessária uma coincidência que é apenas contingente. Não é necessária. O direito positivo brasileiro dissocia as duas posições com naturalidade, e o faz há décadas.

O art. 119 do CTN define sujeito ativo da obrigação como "a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento". A escolha da palavra é infeliz, porque o Código emprega "competência" doze artigos depois de a ter usado em sentido diverso. O conteúdo, ainda assim, é inequívoco: titular do direito de exigir, não titular do poder de instituir. Trata-se de capacidade tributária ativa, e o exemplo clássico está nas autarquias corporativas, que recebem da União a atribuição de exigir dos profissionais a elas vinculados as contribuições do art. 149 da Constituição (SABBAG, 2024, item 2.1 do cap. 4). Quando à entidade delegatária cabe também a livre disponibilidade do produto arrecadado, para custeio de suas finalidades institucionais, aparece a parafiscalidade.

Não se confunda a parafiscalidade com a sujeição ativa auxiliar. Sabbag adverte que o sujeito ativo auxiliar é mero agente de arrecadação, que recolhe e repassa ao ente político competente, como faz a concessionária de energia elétrica com o ICMS que vem na conta de luz (SABBAG, 2024, item 2.1 do cap. 4). O critério discriminante é a titularidade do direito subjetivo, e não o manuseio material do dinheiro. A concessionária não é credora de nada. A autarquia corporativa é.

A recíproca da capacidade ativa é a capacidade tributária passiva, e o par só faz sentido dentro do consequente da regra-matriz. É ali, e não antes, que aparecem credor e devedor. Antes existe apenas o desenho abstrato do que poderá vir a existir. Por isso a pergunta "quem é o sujeito ativo deste tributo?" não se responde consultando a Constituição, mas a lei instituidora e, se houver, o convênio ou o ato de atribuição que a lei autorize.

O art. 6º do CTN reforça a separação por um ângulo que costuma passar em branco. A outorga de competência compreende a competência legislativa plena, e o parágrafo único acrescenta que os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos. Paulsen extrai daí que a repartição do poder de tributar não se confunde de modo algum com a repartição de receitas tributárias do art. 157 e seguintes da Constituição (PAULSEN, 2018, item 32). São três planos que a linguagem corrente embaralha: quem pode instituir, quem pode exigir e quem fica com o dinheiro. O IBS, como se verá, é o caso em que os três se separam de modo mais radical.

4 O que o art. 7º do CTN ressalva

Montada a distinção, o art. 7º do CTN deixa de ser paradoxal. Ele não abre exceção à indelegabilidade. Ele declara que aquilo que se transfere não é competência.

A doutrina percebeu o ponto há muito tempo. Paulsen recorre a Bernardo Ribeiro de Moraes para separar o poder fiscal das funções fiscais: a competência tributária, advinda da soberania, concretiza-se com a edição da norma jurídica tributária e liga-se ao Poder Legislativo; as funções fiscais, decorrência do dever de administração, concretizam-se no exercício da fiscalização e da arrecadação e ligam-se ao Poder Executivo (MORAES, 1995, p. 265 apud PAULSEN, 2018, item 32). São ordens diversas

quanto ao fundamento e quanto à finalidade. O art. 7º é enunciado sobre a segunda, e apenas sobre ela.

Os parágrafos confirmam a leitura. A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais da pessoa jurídica que a conferir (§ 1º), pode ser revogada a qualquer tempo por ato unilateral dessa mesma pessoa (§ 2º) e não se configura quando o encargo de arrecadar é cometido a pessoa de direito privado (§ 3º). Detenhamo-nos na revogabilidade unilateral. Não existe delegação de competência legislativa revogável por ato administrativo unilateral do delegante, porque competência legislativa não se delega por ato de vontade: ela se redistribui por norma de estrutura de hierarquia igual à que a instituiu, ou seja, por emenda constitucional. O regime descrito nos parágrafos do art. 7º é regime de função administrativa. A natureza do que se transfere está escrita no modo como se transfere.

O art. 8º fecha o sistema pelo outro lado, ao dizer que o não exercício da competência não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a atribuiu. Aqui também a explicação corrente é curta. O Código não proíbe o que seria possível. Ele reconhece que a inércia do órgão habilitado não tem o efeito de reescrever a norma de habilitação, assim como o desuso de uma construção sintática não a retira da gramática. Coerente com a premissa, Carvalho situa a indelegabilidade entre as diretrizes implícitas do sistema, como projeção do postulado genérico do art. 2º da Constituição, aplicável a todo o campo da atividade legislativa (CARVALHO, 2018, item 1.2.5 da Segunda Parte). A indelegabilidade, portanto, não vem do art. 7º do CTN. É anterior a ele, e o Código apenas a declara, com redação equívoca.

Os exemplos de direito positivo são abundantes e mostram o vaivém das atribuições sem qualquer alteração de competência. Paulsen recorda que a União, ao instituir as contribuições previdenciárias, colocou inicialmente o INSS como credor, com as prerrogativas próprias da posição; depois atribuiu a administração das contribuições, ainda em nome da autarquia, a órgão da própria União; e por fim revogou as delegações e assumiu ela mesma a condição de sujeito ativo, nos termos da Lei n. 11.457, de 2007. Na taxa de controle e fiscalização ambiental, a lei instituidora pôs o Ibama no polo ativo (PAULSEN, 2018, item 32). Nada disso tocou a competência da União para instituir tais tributos, que nunca saiu de onde a Constituição a colocou.

No mesmo sentido opera o art. 84 do CTN, que autoriza a lei federal a cometer aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios o

encargo de arrecadar impostos da competência da União cujo produto lhes seja distribuído, com regra paralela para os impostos estaduais. O § 3º do art. 7º chega ao limite do arranjo, ao esclarecer que nem sequer há delegação quando o encargo de arrecadar é cometido a pessoa de direito privado, hipótese diária nas instituições financeiras. O banco que recebe o tributo não é credor de nada, e é por isso que a lei não precisa cuidar de indelegabilidade alguma para autorizá-lo.

O ITR ilustra bem a operação nos dois planos. A competência para instituí-lo é e continua sendo da União, por força do art. 153, VI, da Constituição. O § 4º, III, do mesmo artigo, acrescido pela Emenda Constitucional n. 42, de 2003, faculta aos Municípios que assim optarem fiscalizar e cobrar o imposto, mediante convênio, hipótese em que ficam com a integralidade do produto da arrecadação, em vez dos cinquenta por cento do art. 158, II (PAULSEN, 2018, item 32). Celebrado o convênio, o Município torna-se sujeito ativo da obrigação, e Rodrigo Dalla Pria extrai a consequência processual: será ele o legitimado ativo para a execução fiscal do ITR e o legitimado passivo das ações antiexacionais correspondentes; sem convênio, a capacidade ativa permanece com a União e é a Fazenda federal quem figura nos dois polos (DALLA PRIA, 2020, item 2.1.2.4.2.1). O convênio move a titularidade do crédito, não a titularidade do poder de instituir. Nenhum Município passa a poder legislar sobre ITR.

O mesmo raciocínio explica a orientação consolidada na Súmula 447 do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores. Dalla Pria trata o art. 157, I, da Constituição como verdadeira norma de transferência da capacidade tributária ativa, que atribui a essas pessoas políticas a prerrogativa de exigir o imposto incidente sobre os vencimentos que pagam (DALLA PRIA, 2020, item 2.1.2.4.2.1). A competência para instituir o imposto de renda segue integralmente com a União, e ninguém sustenta o contrário. Ainda assim, quem responde à demanda é o Estado. Legitimidade processual e competência legislativa não caminham juntas, e esse é o teste prático mais eloquente da distinção.

5 O teste: o comitê gestor do IBS

Chega-se ao ponto em que a categoria é posta à prova. A Emenda Constitucional n. 132, de 2023, instituiu o imposto sobre bens e serviços e desenhou para ele uma arquitetura sem precedente no federalismo

fiscal brasileiro. O art. 156-A da Constituição atribui a competência do IBS conjuntamente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. O art. 156-B determina que essas mesmas pessoas políticas exercerão, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do IBS, entidade pública sob regime especial, as funções de editar regulamento único e uniformizar a interpretação da legislação do imposto, arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação, além de decidir o contencioso administrativo. A Lei Complementar n. 214, de 2025, deu concreção ao modelo.

A tentação é dizer que a indelegabilidade foi flexibilizada. Sustento que não foi, e que o modelo, longe de abalar a distinção, só se explica por ela.

Comece-se pelo que a Constituição fez e pelo que ela não fez. Não transferiu ao Comitê a aptidão de instituir o imposto: o IBS é instituído por lei complementar, e as alíquotas são fixadas por lei de cada ente federado, que permanece titular de sua parcela de competência. Ao Comitê foi atribuído o conjunto das funções fiscais, mais a arrecadação e a distribuição, mais a decisão administrativa das controvérsias. É a matéria do art. 7º do CTN, elevada a sede constitucional e exercida de forma obrigatoriamente integrada.

Vem depois o argumento que reputo central: a redistribuição foi feita pelo veículo próprio. Se competência é conteúdo de norma de estrutura constitucional, alterar o modo de seu exercício exige norma de estrutura de igual hierarquia. Foi o que se fez, por emenda. Não houve delegação, houve reescrita da regra de habilitação pelo órgão competente para reescrevê-la. A indelegabilidade permanece intacta justamente porque nenhum ente federado dispôs de sua competência; quem dispôs foi o poder constituinte derivado. A diferença não é formal. Delegar é ato de quem detém a competência; emendar é ato de quem a distribui.

Resta o ponto difícil, e não pretendo dissolvê-lo com facilidade. O regulamento único e a decisão do contencioso administrativo são funções normativas e decisórias, não meramente arrecadatórias. Ao editar o regulamento, o Comitê produz normas gerais e abstratas que vinculam vinte e sete Estados e mais de cinco mil Municípios. Ao decidir o contencioso, produz normas individuais e concretas. Se a capacidade tributária ativa é a posição de sujeito ativo no consequente da regra-matriz, ela é categoria estreita demais para abrigar isso.

Parece-me, por isso, que o modelo do IBS obriga a desdobrar aquilo que a doutrina tratou como bloco único. De um lado está a capacidade tributária ativa em sentido estrito, titularidade do direito subjetivo ao crédito. De outro, o que se poderia chamar de competência administrativa normativa, aptidão para produzir normas infralegais e concretas de aplicação do tributo, sempre derivada e sempre subordinada à lei. Ambas são delegáveis, e foi isso que levou a doutrina a reuni-las; mas o são por razões distintas e com limites distintos. O limite da primeira é a lei que elege o sujeito ativo. O limite da segunda é a legalidade: o regulamento único do IBS vale enquanto se mantiver no campo da execução da lei complementar, e a atribuição constitucional ao Comitê não converte regulamento em veículo apto a inovar na definição dos critérios da regra-matriz. Onde o regulamento definir hipótese de incidência, base de cálculo ou alíquota que a lei não definiu, não haverá exercício legítimo de função delegada, e sim invasão de competência, com o vício que sempre acompanha as normas malformadas.

A atribuição do contencioso administrativo merece registro à parte, porque é onde a novidade mais se afasta das categorias herdadas. Decidir a impugnação do sujeito passivo é atividade de aplicação, que produz norma individual e concreta e que, no arranjo anterior, era exercida por órgão do próprio ente credor. O IBS rompe essa coincidência: o julgador não integra a estrutura do ente que fixou a alíquota nem, necessariamente, a do que receberá a parcela da arrecadação. A consequência processual é imediata e ainda pouco explorada. A identificação da autoridade coatora em mandado de segurança e do legitimado passivo nas ações antiexacionais relativas ao IBS passará a depender do ato concretamente impugnado, e não da titularidade da competência. Aplica-se aqui a advertência de Dalla Pria sobre a parafiscalidade: quando a capacidade ativa se desloca do ente político competente para terceiro, é o terceiro, sujeito ativo da relação conflituosa, quem ocupa o polo passivo da demanda anulatória (DALLA PRIA, 2020, item 1.2.2).

Por honestidade argumentativa, enfrento a objeção mais forte ao que sustento. Dir-se-á que atribuir a uma entidade única o regulamento, a arrecadação e o julgamento equivale, na prática, a esvaziar a competência dos entes federados, restando-lhes pouco mais que a fixação de alíquota. A objeção tem peso descritivo, e não o nego: o modelo concentra poder administrativo de forma sem paralelo em nossa história fiscal. Peso descritivo, porém, não é argumento dogmático. Esvaziamento prático da competência e delegação de competência são coisas distintas, e a crítica

de conveniência ao arranjo federativo, legítima como crítica, não pode ser reformulada como vício de indelegabilidade sem que se perca o único critério capaz de identificar, no futuro, o excesso concreto do Comitê. Guardar a categoria é o que permitirá denunciar o abuso quando ele vier.

Uma consequência menos evidente fecha a seção. Se a capacidade tributária ativa é dada pela lei instituidora, ela é matéria de interpretação de direito ordinário, sujeita a alteração legislativa a qualquer tempo, ao passo que a competência só se altera por emenda. O contribuinte que discute quem pode cobrar litiga sobre lei; o que discute quem pode instituir litiga sobre Constituição. A escolha do fundamento não é estilística: dela dependem o cabimento do recurso extraordinário, a via de controle concentrado e o ônus argumentativo de quem alega. Distinguir os planos é condição de bem escolher a estratégia processual.

6 Considerações finais

A resposta à pergunta-problema pode ser resumida assim. O constructivismo lógico-semântico diferencia competência tributária e capacidade tributária ativa porque as localiza em normas de tipos distintos: a primeira é conteúdo de norma de estrutura, que habilita órgãos a produzir normas; a segunda é critério do consequente de norma de conduta, que qualifica o credor de uma prestação. Não são graus de um mesmo poder. São objetos de discursos normativos diferentes.

As consequências se verificam e não são retóricas. A indelegabilidade deixa de ser dogma sem fundamento e passa a ser inferência: não se delega competência porque competência não é objeto de disposição pelo seu titular, e o art. 7º do CTN, a despeito da redação, não excepciona nada. A revogabilidade unilateral da atribuição, no § 2º, funciona como prova diagnóstica da natureza administrativa daquilo que se transferiu. A identificação do sujeito ativo, e com ela a legitimidade nas ações exacionais e antiexacionais, decide-se no plano da lei instituidora e do eventual convênio, nunca no plano da competência, como mostram o ITR e a Súmula 447 do Superior Tribunal de Justiça. E o Comitê Gestor do IBS, que a leitura descuidada apresenta como ruptura da indelegabilidade, é na verdade sua confirmação, porque o que houve foi reescrita da norma de habilitação por emenda constitucional, único veículo capaz de fazê-lo.

Fica, ao final, uma proposição que soaria implausível se dita na abertura: o art. 7º do CTN não trata de competência tributária. Trata de

funções fiscais, e a palavra "competência" aparece ali só para negar que seja o caso dela. Ler o dispositivo como regra de indelegabilidade com exceções é inverter seu conteúdo. Ele é, ao contrário, o enunciado que o direito positivo brasileiro dedica àquilo que se delega e que, precisamente por se delegar, não é competência. Do reconhecimento dessa inversão depende, hoje, a possibilidade de controlar juridicamente o mais ambicioso arranjo administrativo já construído pela reforma tributária.

Referências

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

BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera a Constituição Federal para instituir a reforma tributária sobre o consumo. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2023.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

BRASIL. Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços e o Imposto Seletivo, e cria o Comitê Gestor do IBS. Brasília, DF: Presidência da República, 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 447. Brasília, DF: STJ, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. Fontes do direito tributário e competência tributária. São Paulo: IBET, [s.d.]. Material de aula.

DALLA PRIA, Rodrigo. Direito processual tributário. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

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

Capítulo 11

A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA TRIBUTÁRIA À LUZ DOS TEMAS 881 E 885 DO STF: OS LIMITES CONSTITUCIONAIS ENTRE SEGURANÇA JURÍDICA, PRECEDENTES E MODULAÇÃO DE EFEITOS

Carlos Lima da Silva[1]

1 Introdução

A expansão da jurisdição constitucional brasileira promoveu profundas transformações na estrutura do sistema jurídico contemporâneo, especialmente no âmbito das relações jurídico-tributárias. A consolidação do Supremo Tribunal Federal como intérprete máximo da Constituição, aliada ao fortalecimento da teoria dos precedentes e à ampliação da eficácia vinculante de suas decisões, passou a produzir relevantes impactos sobre a estabilidade das relações jurídicas, impondo novos desafios à harmonização entre supremacia constitucional, segurança jurídica e autoridade da coisa julgada.

Nesse contexto, os julgamentos dos Temas 881 e 885 da repercussão geral inauguraram uma das mais relevantes discussões contemporâneas do Direito Tributário brasileiro ao reconhecerem que as decisões do Supremo Tribunal Federal, proferidas em controle de constitucionalidade, podem fazer cessar os efeitos futuros da coisa julgada formada em relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. A orientação firmada pela Corte alterou significativamente a compreensão tradicional acerca da estabilidade das decisões judiciais definitivas, suscitando intenso debate doutrinário sobre os limites constitucionais da relativização da coisa julgada tributária.

A controvérsia revela a existência de uma tensão permanente entre valores igualmente protegidos pela Constituição da República. De um

1 Advogado e Fiscal de Tributos Municipal. Graduado em Direito pela UCDB, pós-graduado em Direito Público e mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), com pesquisa voltada à linguagem jurídico-administrativa aplicada à tributação municipal e ao ITBI.

lado, situam-se a supremacia constitucional, a unidade da ordem jurídica e a necessidade de uniformização interpretativa decorrente da autoridade das decisões do Supremo Tribunal Federal. De outro, encontram-se a segurança jurídica, a proteção da confiança legítima e a estabilidade das relações jurídicas, historicamente asseguradas pela garantia constitucional da coisa julgada.

Em matéria tributária, essa tensão assume especial relevância. A tributação interfere diretamente na organização patrimonial e econômica dos contribuintes, exigindo elevado grau de previsibilidade quanto às consequências jurídicas dos atos estatais. A estabilidade das decisões judiciais, sobretudo quando acobertadas pelo trânsito em julgado, constitui importante fator de racionalidade econômica, permitindo que particulares organizem suas atividades com base em expectativas juridicamente protegidas.

A problemática, entretanto, ultrapassa a análise puramente processual dos efeitos da coisa julgada. Sob a perspectiva da jurisdição constitucional contemporânea, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não apenas solucionam controvérsias concretas, mas também desempenham relevante função normativa e comunicacional, reorganizando expectativas sociais, econômicas e institucionais. Nesse cenário, torna-se indispensável investigar de que maneira a eficácia expansiva dos precedentes constitucionais pode coexistir com a preservação da segurança jurídica sem comprometer a coerência sistêmica do ordenamento tributário.

O presente estudo parte da hipótese de que a relativização automática da coisa julgada tributária, desacompanhada de critérios hermenêuticos objetivos e de adequada modulação de efeitos, revela-se incompatível com a dimensão constitucional da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima. Sustenta-se que a autoridade dos precedentes constitucionais, embora indispensável à unidade interpretativa do sistema, encontra limites materiais na própria Constituição, impondo a adoção de mecanismos destinados a preservar a estabilidade das relações jurídico-tributárias legitimamente constituídas.

Para tanto, adota-se metodologia dogmático-jurídica, mediante pesquisa bibliográfica, jurisprudencial e normativa, desenvolvida à luz do Constructivismo Lógico-Semântico e da teoria contemporânea dos precedentes judiciais. A investigação dialoga com autores que examinam a segurança jurídica, a jurisdição constitucional, a teoria da linguagem jurídica e os efeitos das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal,

buscando construir interpretação sistemática capaz de conciliar estabilidade normativa e mutabilidade constitucional.

O artigo estrutura-se em seis capítulos. Inicialmente, examinam-se os fundamentos da segurança jurídica e da coisa julgada em matéria tributária. Em seguida, analisa-se a proteção constitucional da coisa julgada como garantia fundamental do Estado Democrático de Direito. Posteriormente, investigam-se a evolução da jurisdição constitucional tributária e a consolidação da teoria dos precedentes no sistema jurídico brasileiro. Na sequência, procede-se ao exame crítico dos Temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal e de seus reflexos sobre a estabilidade das relações jurídico-tributárias. Depois, analisa-se a modulação de efeitos como instrumento de preservação da confiança legítima e da coerência sistêmica do ordenamento jurídico. Por fim, desenvolve-se reflexão crítica acerca dos limites constitucionais da relativização da coisa julgada tributária, reafirmando a necessidade de compatibilização entre supremacia constitucional, segurança jurídica e proteção da confiança no âmbito do Estado Constitucional de Direito.

2 Segurança jurídica e coisa julgada em matéria tributária

A segurança jurídica constitui um dos fundamentos estruturantes do Estado Constitucional de Direito, funcionando como elemento indispensável à estabilidade das relações sociais e à previsibilidade da atuação estatal. Em matéria tributária, sua relevância assume dimensão ainda mais intensa, uma vez que o exercício da competência tributária interfere diretamente na esfera patrimonial dos contribuintes e na organização das atividades econômicas.

Paulo de Barros Carvalho observa que a segurança jurídica não se limita à mera estabilidade formal das normas, representando verdadeiro sobreprincípio responsável pela harmonização sistêmica do ordenamento jurídico. A previsibilidade das consequências jurídicas e a estabilidade interpretativa configuram pressupostos essenciais para a própria legitimidade da tributação estatal.

A proteção da confiança legítima decorre diretamente desse cenário. O contribuinte estrutura suas condutas econômicas e patrimoniais a partir da expectativa de estabilidade das decisões estatais, especialmente aquelas revestidas pela autoridade da coisa julgada.

A coisa julgada, nesse contexto, não representa apenas técnica processual destinada à estabilização dos litígios, mas verdadeira garantia constitucional associada à segurança jurídica e à proteção da confiança dos jurisdicionados.

Historicamente, o direito processual brasileiro consolidou a compreensão de que a coisa julgada constitui elemento indispensável à estabilidade das relações jurídicas, impedindo a rediscussão indefinida de controvérsias já definitivamente solucionadas pelo Poder Judiciário.

Em matéria tributária, entretanto, a problemática assume contornos específicos em razão das chamadas relações jurídicas de trato sucessivo. Nessas hipóteses, a continuidade temporal da obrigação tributária suscita debates acerca da permanência dos efeitos da decisão transitada em julgado diante de alterações normativas ou jurisprudenciais posteriores.

Foi precisamente nesse contexto que emergiram os Temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal, estabelecendo a possibilidade de cessação automática dos efeitos da coisa julgada tributária em razão de posterior pronunciamento da Corte Constitucional em sentido contrário.

A construção jurisprudencial inaugurou significativo tensionamento entre estabilidade e mutabilidade interpretativa, colocando em discussão os próprios limites constitucionais da eficácia das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal.

A problemática revela, ainda, relevante dimensão pragmática da comunicação jurídica tributária. Isso porque as decisões proferidas pela jurisdição constitucional não apenas solucionam conflitos específicos, mas produzem efeitos comunicacionais amplos, influenciando comportamentos econômicos, expectativas legítimas e estratégias empresariais.

Sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico, o direito positivo estrutura-se como sistema comunicacional de linguagem prescritiva, cuja estabilidade depende da previsibilidade dos critérios interpretativos utilizados pelos órgãos de aplicação do direito. A ruptura abrupta das expectativas legitimamente construídas compromete a própria coerência do sistema jurídico e enfraquece a confiança institucional no Poder Judiciário.

Nesse cenário, a relativização da coisa julgada tributária exige análise crítica cuidadosa, especialmente diante da necessidade de compatibilização entre supremacia constitucional, autoridade dos precedentes e preservação da segurança jurídica.

3 A proteção constitucional da coisa julgada como garantia fundamental

A Constituição da República de 1988 consagrou a coisa julgada como garantia fundamental ao estabelecer, em seu art. 5º, inciso XXXVI, que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada". A inserção da proteção à coisa julgada no catálogo dos direitos e garantias fundamentais revela que sua função transcende a mera estabilização das decisões judiciais, constituindo verdadeiro instrumento de preservação da segurança jurídica e de concretização do Estado Democrático de Direito.

A opção do constituinte não foi casual. A previsibilidade das consequências jurídicas decorrentes da atuação estatal representa requisito indispensável à estabilidade das relações sociais, econômicas e institucionais. Em um Estado submetido ao império da Constituição, não basta que as decisões judiciais solucionem os conflitos submetidos ao Poder Judiciário; é igualmente necessário que produzam estabilidade suficiente para permitir que cidadãos e instituições organizem suas condutas a partir de expectativas juridicamente protegidas. A coisa julgada desempenha precisamente essa função ao impedir a rediscussão indefinida de controvérsias definitivamente solucionadas pelo Estado-juiz.

Sob essa perspectiva, a coisa julgada não se confunde com simples técnica processual destinada à extinção do litígio. Trata-se de garantia constitucional voltada à tutela da confiança dos jurisdicionados e à preservação da credibilidade do próprio Poder Judiciário. A autoridade da decisão transitada em julgado representa importante manifestação da segurança jurídica objetiva, assegurando estabilidade às relações jurídicas e contribuindo para a coerência do sistema normativo.

A doutrina processual distingue tradicionalmente a coisa julgada formal da coisa julgada material. A primeira refere-se à imutabilidade da decisão no âmbito do processo em que foi proferida, impedindo sua modificação pelos meios processuais ordinários. A segunda, por sua vez, projeta seus efeitos para além do processo, impedindo que a matéria definitivamente decidida seja novamente submetida à apreciação jurisdicional entre as mesmas partes, desde que presentes identidade de causa de pedir e de pedido. É precisamente essa dimensão material que assume especial relevância em matéria tributária, por conferir estabilidade

às relações jurídicas constituídas mediante pronunciamento judicial definitivo.

Em matéria tributária, a proteção constitucional da coisa julgada adquire contornos particularmente sensíveis. A atividade econômica pressupõe planejamento, previsibilidade e racionalidade na tomada de decisões patrimoniais. Empresas e contribuintes estruturam investimentos, contratos e estratégias negociais considerando não apenas o conteúdo da legislação tributária vigente, mas também a interpretação consolidada pelos órgãos jurisdicionais. A existência de decisão transitada em julgado favorável influencia diretamente esse processo decisório, funcionando como importante elemento de segurança para o desenvolvimento das atividades econômicas.

Essa circunstância evidencia a estreita relação existente entre a coisa julgada e a proteção da confiança legítima. Embora esta última não figure expressamente no texto constitucional, constitui desdobramento lógico do princípio da segurança jurídica e encontra amplo reconhecimento na doutrina e na jurisprudência constitucional. A confiança legítima protege as expectativas criadas pela atuação do próprio Estado, impedindo que alterações abruptas e imprevisíveis da ordem jurídica imponham aos particulares ônus incompatíveis com a estabilidade exigida pelo Estado de Direito.

No âmbito tributário, essa proteção assume especial relevo diante da natureza continuada de inúmeras relações jurídico-tributárias. A permanência da obrigação tributária ao longo do tempo faz com que alterações posteriores na interpretação constitucional produzam efeitos capazes de atingir situações consolidadas durante anos sob orientação jurisprudencial diversa. Surge, assim, a necessidade de compatibilizar dois valores igualmente constitucionais: de um lado, a supremacia da Constituição e a uniformidade de sua interpretação; de outro, a preservação da segurança jurídica e da confiança legitimamente depositada pelos contribuintes na estabilidade das decisões judiciais.

Não se ignora que a Constituição também exige unidade interpretativa e efetividade de suas normas. Entretanto, a realização desses objetivos não autoriza, por si só, a supressão absoluta das garantias fundamentais destinadas à proteção da estabilidade das relações jurídicas. Ao contrário, a própria lógica do Estado Constitucional impõe que eventuais tensões entre princípios constitucionais sejam solucionadas

mediante técnicas de harmonização capazes de preservar, na maior medida possível, o conteúdo essencial de cada um deles.

É justamente nesse ponto que se insere a discussão acerca da relativização da coisa julgada tributária promovida pelos Temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal. Antes de examinar os efeitos dessas decisões, contudo, mostra-se indispensável compreender o papel desempenhado pela jurisdição constitucional na formação dos precedentes vinculantes e na conformação da ordem jurídico-tributária contemporânea, tema que será desenvolvido no capítulo seguinte.

4 Jurisdição constitucional tributária, precedentes e eficácias das decisões do Supremo Tribunal Federal

A evolução da jurisdição constitucional brasileira promoveu significativa ampliação da autoridade interpretativa do Supremo Tribunal Federal, especialmente após a consolidação do sistema de precedentes vinculantes introduzido pelo Código de Processo Civil de 2015.

A centralização hermenêutica exercida pelo STF passou a atribuir às decisões proferidas pela Corte eficácia que transcende os limites subjetivos do processo constitucional tradicional, influenciando diretamente a estabilidade das relações jurídicas tributárias e a própria dinâmica do sistema tributário nacional.

Daniel Mitidiero sustenta que o modelo contemporâneo de precedentes não se limita à reprodução mecânica de decisões anteriores, mas pressupõe racionalidade argumentativa, coerência interpretativa e integridade sistêmica do ordenamento jurídico. Nesse contexto, a autoridade do precedente decorre da necessidade de estabilidade decisória e uniformização interpretativa do direito. [1]

A constitucionalização do direito processual brasileiro fortaleceu essa perspectiva, especialmente diante da crescente valorização das decisões proferidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade e repercussão geral.

A consolidação desse modelo evidencia significativa transformação na própria função desempenhada pela jurisdição constitucional. Se anteriormente as decisões do Supremo Tribunal Federal eram compreendidas predominantemente como mecanismos de solução

1 MITIDIERO, Daniel. Precedentes: da persuasão à vinculação. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 27-39.

de controvérsias concretas, atualmente assumem relevante função de estabilização interpretativa do sistema jurídico, orientando a atuação dos órgãos jurisdicionais, da Administração Pública e dos particulares. A autoridade dos precedentes passa, assim, a transcender os limites subjetivos do processo em que foram proferidos, irradiando efeitos sobre todo o ordenamento jurídico, especialmente em matéria tributária, na qual previsibilidade e uniformidade interpretativa constituem pressupostos indispensáveis à segurança jurídica.

Luiz Guilherme Marinoni observa que o precedente judicial contemporâneo constitui verdadeiro instrumento de segurança jurídica, igualdade e previsibilidade decisória, funcionando como mecanismo de racionalização da atividade jurisdicional. [1]

Todavia, a expansão da eficácia dos precedentes constitucionais produziu relevantes tensões no âmbito tributário, especialmente diante da colisão entre uniformização interpretativa e preservação da estabilidade das relações jurídicas consolidadas.

Em matéria tributária, a problemática adquire contornos ainda mais sensíveis, considerando que o contribuinte organiza sua atividade econômica a partir da previsibilidade da atuação estatal e da confiança na estabilidade das decisões judiciais transitadas em julgado.

A ampliação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal passou, portanto, a suscitar debates acerca dos próprios limites constitucionais da jurisdição constitucional tributária.

Rafael Pandolfo observa que a jurisdição constitucional contemporânea não pode ser analisada apenas sob perspectiva formal, sendo indispensável compreender seus reflexos sistêmicos, econômicos e pragmáticos sobre a estrutura das relações jurídico-tributárias. [2]

Sob essa perspectiva, a jurisdição constitucional contemporânea deixa de exercer apenas função negativa de controle de constitucionalidade para assumir papel estruturante na conformação do sistema jurídico. As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal passam a orientar a interpretação das normas tributárias, influenciando comportamentos econômicos, expectativas institucionais e a própria atuação da Administração Tributária. A eficácia dos precedentes, portanto, não pode

---

1 MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes obrigatórios. 6. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 89-115.

2 PANDOLFO, Rafael. Jurisdição constitucional tributária: eficácia, limites e perspectivas contemporâneas. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2026.

ser compreendida exclusivamente sob perspectiva processual, devendo ser analisada também a partir de seus efeitos sistêmicos sobre as relações jurídico-tributárias.

O fenômeno evidencia relevante dimensão pragmática da comunicação jurídica tributária. Isso porque a linguagem decisória utilizada pelo Supremo Tribunal Federal produz efeitos comunicacionais concretos no ambiente econômico e institucional.

Robson Maia Lins sustenta que a decisão judicial constitui ato de linguagem inserido no sistema comunicacional do direito positivo, razão pela qual sua eficácia não se restringe ao plano puramente formal da norma jurídica individual e concreta. [3]

Sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico, essa realidade revela que os precedentes constitucionais também operam como atos de linguagem institucional. Ao fixar determinada interpretação constitucional, o Supremo Tribunal Federal reorganiza os processos de atribuição de sentido das normas tributárias, influenciando a produção de novos enunciados normativos pelos diversos intérpretes do direito. A eficácia das decisões constitucionais, portanto, projeta-se para além do processo judicial, repercutindo diretamente na estabilidade das relações jurídicas e na confiança legitimamente depositada pelos contribuintes na atuação estatal.

Na mesma linha, Paulo de Barros Carvalho afirma que o direito positivo estrutura-se como sistema homogêneo de enunciados deônticos, cuja coerência depende da estabilidade dos processos de produção normativa e interpretação jurídica. [4]

A problemática torna-se particularmente intensa diante da relativização da coisa julgada tributária promovida pelos Temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal.

Ao admitir a cessação automática dos efeitos futuros da coisa julgada em relações tributárias de trato sucessivo após pronunciamento posterior do STF em sentido contrário, a Corte Constitucional reforçou a centralidade dos precedentes vinculantes no sistema jurídico brasileiro.

Entretanto, tal construção jurisprudencial passou a suscitar severas críticas doutrinárias, especialmente em razão da potencial violação

---

3 LINS, Robson Maia. Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 54-73.

4 CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 140-141.

aos princípios da segurança jurídica, proteção da confiança legítima e estabilidade das relações jurídicas.

Teori Zavascki já advertia que a eficácia expansiva das decisões proferidas na jurisdição constitucional exige mecanismos de contenção aptos a impedir instabilidade sistêmica incompatível com o Estado de Direito. [1]

A preocupação revela-se especialmente pertinente no contexto tributário, em que a mutabilidade interpretativa pode gerar impactos econômicos severos, comprometendo o planejamento empresarial e a própria confiança institucional depositada pelos contribuintes no Poder Judiciário.

Nesse cenário, torna-se indispensável investigar se a autoridade dos precedentes constitucionais pode justificar a relativização ampla da coisa julgada tributária ou se a preservação da segurança jurídica exige limites materiais à eficácia prospectiva das decisões do Supremo Tribunal Federal.

5 Os temas 881 e 885 do STF e a relativização da coisa julgada tributária

Os Temas 881 e 885 da repercussão geral representam um dos mais relevantes marcos contemporâneos da jurisdição constitucional tributária brasileira.

No julgamento do Tema 881 (RE 949.297/CE), o Supremo Tribunal Federal fixou a tese de que as decisões do STF em controle concentrado ou difuso de constitucionalidade interrompem automaticamente os efeitos futuros das decisões transitadas em julgado nas relações jurídicas tributárias de trato continuado.

Paralelamente, no Tema 885 (RE 955.227/BA), a Corte consolidou entendimento semelhante, reforçando a prevalência da autoridade das decisões constitucionais supervenientes sobre a coisa julgada tributária anteriormente formada.

A construção jurisprudencial fundamentou-se, essencialmente, na necessidade de preservação da supremacia constitucional, da igualdade tributária e da autoridade interpretativa do Supremo Tribunal Federal enquanto guardião da Constituição.

---

1 ZAVASCKI, Teori Albino. Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 47-66.

A orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal representa significativo fortalecimento da eficácia objetiva das decisões proferidas em sede de controle de constitucionalidade. Ao reconhecer que pronunciamentos posteriores da Corte podem fazer cessar automaticamente os efeitos futuros da coisa julgada formada em relações tributárias de trato sucessivo, o Tribunal privilegiou a unidade da interpretação constitucional e a isonomia entre contribuintes submetidos ao mesmo regime jurídico. Sob essa perspectiva, a manutenção indefinida de decisões incompatíveis com a orientação constitucional superveniente poderia produzir situações de desigualdade tributária incompatíveis com os princípios estruturantes do sistema constitucional.

Segundo a Corte, admitir a permanência indefinida de decisões tributárias incompatíveis com posterior entendimento constitucional do STF produziria situação de desigualdade entre contribuintes submetidos ao mesmo regime jurídico-tributário.

Todavia, a solução adotada pelo Supremo Tribunal Federal passou a gerar relevantes controvérsias doutrinárias.

Não obstante a consistência dos fundamentos apresentados pelo Supremo Tribunal Federal, parcela significativa da doutrina passou a sustentar que a superação automática dos efeitos futuros da coisa julgada pode comprometer a estabilidade das relações jurídicas consolidadas durante longo período de vigência da decisão judicial. A crítica concentra-se, sobretudo, na ausência de critérios suficientemente objetivos para definir os limites temporais da incidência da nova orientação constitucional, circunstância que potencializa a insegurança jurídica e dificulta o adequado planejamento das atividades econômicas pelos contribuintes.

A principal crítica direciona-se à aparente mitigação da segurança jurídica e da estabilidade das relações jurídicas definitivamente consolidadas pelo trânsito em julgado.

Carla Gonçalves de Lourdes sustenta que a relativização excessiva da coisa julgada constitucional compromete a própria credibilidade do Poder Judiciário e enfraquece a confiança institucional depositada pelos jurisdicionados nas decisões judiciais definitivas. [2]

2 LOURDES, Carla Gonçalves de. Coisa julgada em matéria tributária e a (im)possibilidade de revisão em face da declaração de inconstitucionalidade pelo STF. In: ALVIM, Teresa Arruda; DIDIER JR, Fredie (orgs.). Doutrinas Essenciais Novo Processo Civil. v. 5. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 555-570.

O debate revela profunda tensão entre mutabilidade constitucional e estabilidade decisória.

Se, por um lado, a supremacia constitucional exige uniformidade interpretativa e observância das decisões do STF, por outro, a segurança jurídica pressupõe previsibilidade, estabilidade e proteção das expectativas legitimamente constituídas pelos contribuintes.

A problemática assume dimensão ainda mais delicada diante da ausência de critérios objetivos suficientemente claros acerca dos limites temporais e materiais da cessação dos efeitos da coisa julgada tributária.

A insegurança decorrente dessa indefinição potencializa riscos econômicos significativos, especialmente em setores empresariais altamente dependentes de planejamento tributário de longo prazo.

Além disso, a relativização automática da coisa julgada pode incentivar litigiosidade excessiva e enfraquecer a própria autoridade das decisões judiciais transitadas em julgado, historicamente associadas à estabilidade institucional do Estado de Direito.

Nesse contexto, parte relevante da doutrina passou a defender a necessidade de utilização mais intensa da modulação de efeitos como mecanismo de preservação da confiança legítima e mitigação dos impactos sistêmicos decorrentes da alteração jurisprudencial promovida pelo Supremo Tribunal Federal.

6 Modulação de efeitos, proteção da confiança e estabilidade sistêmica

A modulação de efeitos das decisões proferidas no controle de constitucionalidade consolidou-se como um dos mais relevantes mecanismos contemporâneos de preservação da segurança jurídica no âmbito da jurisdição constitucional brasileira.

Prevista expressamente no art. 27 da Lei nº 9.868/1999, a técnica de modulação permite ao Supremo Tribunal Federal restringir os efeitos temporais de suas decisões em situações excepcionais envolvendo segurança jurídica ou relevante interesse social.

O dispositivo estabelece que: "Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela

declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado."

A previsão normativa da modulação de efeitos evidencia que o próprio ordenamento constitucional brasileiro reconhece que a aplicação imediata e irrestrita dos efeitos das decisões proferidas em controle de constitucionalidade nem sempre se revela compatível com a segurança jurídica. A técnica da modulação constitui verdadeiro mecanismo de harmonização entre princípios constitucionais potencialmente tensionados, permitindo que a supremacia da Constituição seja concretizada sem desconsiderar a necessidade de preservação das expectativas legitimamente constituídas pelos jurisdicionados. Não se trata, portanto, de simples faculdade processual conferida ao Supremo Tribunal Federal, mas de importante instrumento de concretização da proporcionalidade, da proteção da confiança e da estabilidade das relações jurídicas, especialmente quando a alteração jurisprudencial possui potencial para produzir impactos econômicos e institucionais de elevada magnitude.

Em matéria tributária, a relevância da modulação assume dimensão ainda mais sensível. Isso porque alterações abruptas de orientação jurisprudencial possuem potencial de produzir impactos econômicos severos, afetando planejamento empresarial, investimentos, organização patrimonial e expectativas legitimamente constituídas pelos contribuintes.

Humberto Ávila sustenta que a segurança jurídica não se resume à mera estabilidade formal do ordenamento, abrangendo também a proteção da confiança legítima dos jurisdicionados diante da atuação estatal. Para o autor, a previsibilidade decisória constitui elemento indispensável à racionalidade do sistema jurídico contemporâneo. [1]

A proteção da confiança assume especial relevância diante dos Temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal. Isso porque inúmeros contribuintes estruturaram suas atividades econômicas durante décadas com base em decisões transitadas em julgado favoráveis, acreditando legitimamente na estabilidade das relações jurídicas consolidadas.

A cessação automática dos efeitos futuros da coisa julgada, desacompanhada de critérios claros de transição normativa, produz cenário de profunda instabilidade sistêmica.

---

1 ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 143-167.

Nesse contexto, a modulação de efeitos surge como instrumento hermenêutico indispensável à compatibilização entre supremacia constitucional e segurança jurídica.

Daniel Mitidiero observa que a alteração jurisprudencial em sistemas de precedentes exige técnicas adequadas de transição interpretativa, especialmente diante da necessidade de preservação da confiança legítima e da coerência sistêmica do direito. [1]

A problemática conecta-se diretamente à teoria do *prospective overruling*, desenvolvida no direito norte-americano como mecanismo destinado a limitar os efeitos retroativos de alterações jurisprudenciais abruptas.

Tal técnica busca impedir que mudanças interpretativas produzam efeitos desproporcionais sobre situações consolidadas sob orientação jurisprudencial anterior.

No âmbito tributário, sua relevância mostra-se particularmente evidente. A tributação envolve relações econômicas complexas, frequentemente planejadas a longo prazo, exigindo estabilidade mínima para garantia da confiança institucional e racionalidade econômica.

Rafael Pandolfo observa que a modulação de efeitos, em matéria tributária, não pode ser analisada apenas sob perspectiva processual, devendo ser compreendida como instrumento de preservação da estabilidade sistêmica e contenção dos impactos pragmáticos decorrentes das decisões constitucionais tributárias. [2]

Sob essa perspectiva, a modulação de efeitos deixa de representar mera técnica de limitação temporal da eficácia das decisões constitucionais para assumir relevante função de estabilização do sistema jurídico. Ao permitir que alterações interpretativas sejam implementadas de forma gradual e previsível, a modulação preserva a confiança depositada pelos contribuintes na atuação estatal e reduz os efeitos disruptivos decorrentes da superação de entendimentos anteriormente consolidados. Sua utilização, portanto, revela-se especialmente importante em matéria tributária, na qual as decisões judiciais frequentemente influenciam planejamentos econômicos desenvolvidos durante longos períodos de tempo.

---

1 MITIDIERO, Daniel. Superação para a frente e modulação de efeitos: precedente e controle de constitucionalidade no direito brasileiro. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 61-89.

2 PANDOLFO, Rafael. Tema 69, modulação de efeitos e ação rescisória. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). As Conquistas Comunicacionais no Direito Tributário Atual. São Paulo: Noeses, 2022, p. 1.327-1.342.

A discussão revela importante dimensão comunicacional da jurisdição constitucional tributária.

As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal funcionam como atos de comunicação institucional capazes de influenciar expectativas sociais, estratégias empresariais e comportamentos econômicos.

A ruptura abrupta das expectativas legitimamente construídas enfraquece não apenas a segurança jurídica individual do contribuinte, mas também a própria credibilidade institucional do Poder Judiciário.

Tercio Sampaio Ferraz Júnior adverte que o direito contemporâneo enfrenta crescente tensão entre estabilidade normativa e mutabilidade decisória, exigindo mecanismos de racionalização hermenêutica aptos a preservar a confiança social no sistema jurídico. [3]

Nesse cenário, a modulação de efeitos assume função essencial de equilíbrio sistêmico.

Não se trata de limitar a autoridade do Supremo Tribunal Federal, mas de reconhecer que a eficácia expansiva da jurisdição constitucional encontra limites materiais nos princípios estruturantes do Estado de Direito, especialmente segurança jurídica, estabilidade e proteção da confiança legítima.

A ausência de critérios objetivos claros para definição dos efeitos temporais das decisões constitucionais tributárias amplia significativamente a insegurança jurídica e potencializa litigiosidade excessiva.

Além disso, a relativização automática da coisa julgada pode produzir consequências econômicas extremamente gravosas, inclusive com efeitos retroativos capazes de inviabilizar atividades empresariais desenvolvidas de boa-fé sob proteção judicial definitiva.

Por essa razão, a utilização criteriosa da modulação de efeitos mostra-se indispensável para preservação da coerência sistêmica do ordenamento jurídico tributário.

- A técnica permite compatibilizar:
- supremacia constitucional;
- autoridade dos precedentes vinculantes;
- igualdade tributária;
- segurança jurídica;

3 FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. ed. Barueri: Manole, 2007, p. 51-76.

- proteção da confiança legítima;
- estabilidade das relações jurídicas.

Sem mecanismos adequados de contenção temporal dos efeitos das decisões constitucionais tributárias, o sistema jurídico passa a operar sob lógica de instabilidade permanente, incompatível com os pressupostos estruturantes do Estado Constitucional de Direito.

Desse modo, a modulação de efeitos revela-se mecanismo apto a compatibilizar dois valores constitucionais igualmente relevantes: de um lado, a necessidade de preservação da autoridade das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal; de outro, a proteção da segurança jurídica e da confiança legítima dos contribuintes. A efetividade da jurisdição constitucional não depende apenas da uniformidade interpretativa das decisões da Corte, mas também da capacidade do sistema jurídico de absorver alterações jurisprudenciais sem comprometer a estabilidade das relações jurídicas legitimamente constituídas.

7 Limites constitucionais da relativização da coisa julgada tributária: uma análise crítica

A análise desenvolvida ao longo do presente estudo evidencia que a controvérsia instaurada pelos Temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal não decorre propriamente da autoridade conferida aos precedentes constitucionais, mas dos limites de sua eficácia sobre situações jurídicas definitivamente estabilizadas pela coisa julgada. O verdadeiro problema jurídico não consiste em reconhecer a força normativa das decisões constitucionais, mas em definir de que maneira essa eficácia pode ser exercida sem comprometer valores igualmente protegidos pela Constituição da República. Essa tensão demonstra que o problema não reside na existência dos precedentes constitucionais, mas na definição dos critérios jurídicos aptos a disciplinar sua eficácia temporal sobre relações jurídicas definitivamente estabilizadas.

A segurança jurídica não pode ser compreendida como obstáculo à evolução da interpretação constitucional, tampouco a supremacia da Constituição pode justificar a completa eliminação da estabilidade das relações jurídicas. Ambos os valores convivem no mesmo sistema constitucional e devem ser harmonizados mediante técnicas interpretativas capazes de preservar o núcleo essencial de cada garantia.

Sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico, a atividade jurisdicional constitui relevante processo de produção de linguagem jurídica. As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não apenas solucionam controvérsias específicas, mas reorganizam os processos de atribuição de sentido das normas tributárias, influenciando a atuação da Administração Pública, do Poder Judiciário e dos próprios contribuintes. Justamente por produzirem efeitos comunicacionais tão amplos, tais decisões devem observar critérios capazes de preservar a estabilidade sistêmica do ordenamento jurídico.

A modulação de efeitos revela-se, nesse contexto, mecanismo apto a compatibilizar supremacia constitucional e segurança jurídica. Sua utilização impede que alterações jurisprudenciais relevantes produzam ruptura abrupta das expectativas legitimamente constituídas, preservando a confiança institucional e assegurando transição interpretativa compatível com os postulados do Estado Democrático de Direito.

A relativização da coisa julgada tributária, portanto, não deve ser compreendida como fenômeno de flexibilização irrestrita das garantias constitucionais, mas como excepcional mecanismo de adequação do sistema jurídico às transformações interpretativas promovidas pela jurisdição constitucional. Sua legitimidade depende da observância de critérios objetivos, da adequada fundamentação das decisões e da utilização responsável da modulação de efeitos, de modo a assegurar que a busca pela unidade da interpretação constitucional não se desenvolva em detrimento da segurança jurídica e da confiança legítima, pilares indispensáveis do Estado Constitucional de Direito.

8 Conclusão

A relativização da coisa julgada tributária promovida pelos Temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal representa uma das mais relevantes transformações contemporâneas da jurisdição constitucional tributária brasileira.

A ampliação da eficácia dos precedentes vinculantes fortaleceu a autoridade interpretativa do Supremo Tribunal Federal e consolidou a centralidade da Corte no processo de uniformização constitucional do sistema tributário nacional.

Todavia, a superação automática dos efeitos futuros da coisa julgada tributária revelou significativa tensão entre supremacia constitucional e

segurança jurídica, colocando em debate os próprios limites materiais da jurisdição constitucional em um Estado Democrático de Direito.

Mais do que solucionar um conflito entre estabilidade e mutabilidade interpretativa, os Temas 881 e 885 evidenciaram a necessidade de reexaminar o papel desempenhado pela coisa julgada no Estado Constitucional contemporâneo. A proteção conferida à autoridade das decisões do Supremo Tribunal Federal não elimina a dimensão constitucional da coisa julgada, mas exige mecanismos interpretativos capazes de harmonizar a unidade da Constituição com a preservação das expectativas legitimamente constituídas pelos jurisdicionados.

O estudo demonstrou que a estabilidade das relações jurídico-tributárias constitui pressuposto indispensável à legitimidade da tributação estatal e à racionalidade econômica das atividades desenvolvidas pelos contribuintes.

A previsibilidade das consequências jurídicas, a proteção da confiança legítima e a estabilidade interpretativa não representam valores meramente acessórios do sistema constitucional, mas elementos estruturantes da própria segurança jurídica.

A problemática torna-se ainda mais sensível diante da dimensão pragmática da comunicação jurídica tributária.

As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal transcendem os limites formais da atividade jurisdicional, influenciando expectativas econômicas, comportamentos empresariais e estratégias patrimoniais desenvolvidas pelos contribuintes.

Sob essa perspectiva, a atividade jurisdicional também pode ser compreendida como processo de produção de linguagem jurídica. Os precedentes constitucionais reorganizam os critérios de interpretação das normas tributárias e influenciam a atuação da Administração Pública, do Poder Judiciário e dos próprios contribuintes. Justamente por produzirem efeitos comunicacionais tão amplos, sua eficácia deve ser exercida em consonância com os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima e da estabilidade das relações jurídicas.

Nesse contexto, a relativização automática da coisa julgada, desacompanhada de critérios hermenêuticos objetivos e adequada modulação de efeitos, produz relevante instabilidade sistêmica e compromete a confiança institucional depositada pelos jurisdicionados no Poder Judiciário.

A autoridade dos precedentes constitucionais tributários não pode justificar supressão irrestrita da estabilidade das relações jurídicas.

A eficácia expansiva da jurisdição constitucional encontra limites materiais na própria Constituição da República, especialmente na proteção da segurança jurídica, da confiança legítima e da estabilidade das relações jurídicas, valores que não representam obstáculos à supremacia constitucional, mas pressupostos indispensáveis para sua concretização em um Estado Democrático de Direito.

Por essa razão, a modulação de efeitos deve ser compreendida como mecanismo indispensável de racionalização hermenêutica e preservação da coerência sistêmica do ordenamento jurídico tributário.

Conclui-se, portanto, que a relativização da coisa julgada tributária não deve ser compreendida como mecanismo de flexibilização irrestrita das garantias constitucionais, mas como instrumento excepcional de compatibilização entre a supremacia da Constituição e a estabilidade das relações jurídicas. A legitimidade dessa relativização depende da observância de critérios hermenêuticos objetivos, da adequada fundamentação das decisões judiciais e da utilização responsável da modulação de efeitos, de modo a preservar a confiança legítima dos contribuintes e assegurar que a evolução da jurisdição constitucional ocorra sem ruptura da coerência sistêmica do ordenamento jurídico tributário.

Referências

ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 881 da Repercussão Geral: limites da coisa julgada em matéria tributária. Brasília, DF. Disponível em: https://portal.stf.jus.br. Acesso em: 10 jul. 2026.

BRASIL. Tema 885 da Repercussão Geral: eficácia das decisões do STF sobre relações tributárias de trato sucessivo. Brasília, DF. Disponível em: https://portal.stf.jus.br. Acesso em: 10 jul. 2026.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, 2007.

LINS, Robson Maia. Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LOURDES, Carla Gonçalves de. Coisa julgada em matéria tributária e a (im)possibilidade de revisão em face da declaração de inconstitucionalidade pelo STF. In: ALVIM, Teresa Arruda; DIDIER JR, Fredie (orgs.). Doutrinas Essenciais Novo Processo Civil. v. 5. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes obrigatórios. 6. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

MITIDIERO, Daniel. Precedentes: da persuasão à vinculação. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

MITIDIERO, Daniel. Superação para a frente e modulação de efeitos: precedente e controle de constitucionalidade no direito brasileiro. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

PANDOLFO, Rafael. Tema 69, modulação de efeitos e ação rescisória. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). As Conquistas Comunicacionais no Direito Tributário Atual. São Paulo: Noeses, 2022.

PANDOLFO, Rafael. Jurisdição constitucional tributária: eficácia, limites e perspectivas contemporâneas. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2026.

ZAVASCKI, Teori Albino. Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

Capítulo 12

PLATAFORMAS DIGITAIS NO IBS E NA CBS: ENTRE INTERMEDIAÇÃO ECONÔMICA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Luciano José da Silva[1]

1 Introdução

As plataformas digitais deixaram de ser simples ambientes de aproximação entre fornecedores e consumidores. Atualmente em muitas operações, elas organizam a oferta, processam pagamentos, definem condições negociais, intermedeiam entregas e concentram informações relevantes sobre a realização do negócio. Essa posição funcional tornou-se juridicamente relevante para a tributação do consumo, pois deslocou o problema da responsabilidade tributária para além da figura clássica do fornecedor direto.

No regime do IBS e da CBS, essa mudança ganhou disciplina expressa com a edição da Lei Complementar nº 214/2025, cuja positivação registra que "as plataformas digitais, ainda que domiciliadas no exterior, são responsáveis pelo pagamento do IBS e da CBS relativos às operações e importações realizadas por seu intermédio" (BRASIL, 2025, art. 22). A texto introduzido no sistema jurídico exige que a plataforma atue "como intermediária entre fornecedores e adquirentes" e controle ao menos um elemento essencial da operação, como "cobrança", "pagamento", "definição dos termos e condições" ou "entrega" (BRASIL, 2025, art. 22, § 1º).

Foi a Emenda Constitucional nº 132/2023 que forneceu o ambiente normativo dessa imputação ao instituir o IBS e determinar disciplina uniforme em matéria de sujeitos passivos. O art. 149-B da Constituição estabelece que IBS e CBS observarão as mesmas regras quanto a "fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos" (BRASIL, 1988, art. 149-B).

1 Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Bacharel em Direito pelo Centro Universitário do Espírito Santo (UNESC). Auditor Fiscal da Receita Estadual do Espírito Santo. E-mail: ljsilva@sefaz.es.gov.br. ORCID: https://orcid.org/0009-0002-2754-9098.

Nesse contexto, o artigo visa investigar se a responsabilidade das plataformas digitais pode ser explicada pelas categorias tradicionais do CTN, como contribuinte, responsável, solidariedade e substituição, ou se revela um modelo novo. A hipótese é que não há ruptura com o CTN, mas uma combinação de técnicas clássicas de imputação, condicionada à lei expressa, ao vínculo funcional com a operação e ao controle de elementos essenciais.

Antes de examinar esse enquadramento dogmático, é necessário compreender a função econômica desempenhada pelas plataformas digitais nas operações de consumo.

2 Plataformas digitais e intermediação econômica no consumo contemporâneo

As plataformas digitais passaram a ocupar posição econômica relevante porque reduziram custos de aproximação entre fornecedores e adquirentes, organizaram ambientes de contratação e ampliaram a confiança em operações realizadas sem presença física das partes. No comércio eletrônico, a plataforma não é apenas vitrine tecnológica, podendo ordenar ofertas, registrar dados da operação, intermediar comunicações, viabilizar pagamentos e, em certos modelos, acompanhar a entrega do bem ou serviço.

Przepiorka e Pinto observam que o comércio eletrônico compreende transações de bens e serviços "intermediadas pela internet", ainda que o fornecimento ocorra fisicamente. Os autores também registram que o desenvolvimento da internet não eliminou intermediários, mas o contrário, criou a necessidade de "novos intermediários que aumentassem o grau de confiança nas transações eletrônicas" (PRZEPIORKA; PINTO, 2021).

A relevância econômica desse fenômeno aparece nos dados recentes do e-commerce brasileiro coletados em 2025. Amorim e Ribeiro apontam que o setor cresceu, em média, 17% ao ano nos últimos cinco anos, com aceleração expressiva entre 2019 e 2020, ocasionalmente pelo efeito da pandemia. O faturamento atingiu R$ 169,59 bilhões em 2022, R$ 185,7 bilhões em 2023 e superou R$ 200 bilhões em 2024, ano em que foram registrados 414,9 milhões de pedidos, ticket médio de R$ 492,40 e 91,3 milhões de consumidores virtuais. Para 2025, a projeção indicada era de R$ 234,9 bilhões em faturamento, ticket médio de R$ 539,28 e 94 milhões de compradores. O estudo também apontou que 72% das transações no

e-commerce brasileiro têm origem em aparelhos móveis (AMORIM; RIBEIRO, [s.d.] 2025).

Esses dados ajudam a compreender por que as plataformas digitais passaram a interessar ao Direito Tributário. Elas não necessariamente realizam a operação tributada em nome próprio, mas podem deter informações, fluxos e controles relevantes. É esse vínculo entre intermediação, controle e capacidade de cooperação fiscal que prepara o exame da sujeição passiva e dos limites dogmáticos da responsabilidade tributária sobre o tema.

3 Sujeição passiva e responsabilidade tributária no CTN

A responsabilidade tributária das plataformas digitais deve ser examinada, antes de tudo, a partir da dogmática da sujeição passiva. No sistema do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo não é escolhido segundo critérios de conveniência fiscal, capacidade econômica ou facilidade de arrecadação. Ele é definido pela norma jurídica que, ao descrever a hipótese tributária, atribui a alguém o dever de cumprir a prestação.

Na estrutura da regra-matriz de incidência, a sujeição passiva integra o critério pessoal do consequente normativo. Paulo de Barros Carvalho sintetiza essa posição ao afirmar que "sujeito passivo é a pessoa — sujeito de direitos — física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; ou insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais" (CARVALHO, 2026, p. 337). A definição evidencia que o dever tributário nasce de imputação normativa, não da simples participação econômica no fato.

O CTN distingue contribuinte e responsável. Contribuinte é quem possui "relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador"; responsável é aquele que, "sem revestir a condição de contribuinte", tem obrigação decorrente de "disposição expressa de lei" (BRASIL, 1966, art. 121, parágrafo único). Geraldo Ataliba, em formulação clássica, distingue o "sujeito passivo direto", que realiza o fato imponível, do "sujeito passivo indireto", a quem a lei atribui a obrigação por via indireta (ATALIBA, 2002, p. 87).

O art. 128 do CTN completa esse regime ao admitir que a lei atribua responsabilidade a terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (BRASIL, 1966, art. 128). Daí resultam

dois pressupostos: lei expressa e vínculo jurídico com a situação tributada. Essas categorias serão o parâmetro para avaliar se, no regime das plataformas digitais, há substituição, solidariedade ou combinação funcional de técnicas clássicas de imputação.

4 A responsabilização das plataformas antes da reforma tributária: experiências estaduais e limites normativos

Antes da Reforma Tributária, a responsabilidade das plataformas digitais já era discutida no âmbito dos tributos sobre o consumo, especialmente no ICMS. O crescimento do comércio eletrônico levou diversos Estados a editar normas voltadas à responsabilização de marketplaces e intermediadores digitais, buscando aproximar a fiscalização dos agentes que detinham informações sobre as operações realizadas em ambiente eletrônico. Dallacosta registra que 18 dos 26 Estados brasileiros passaram a prever, em suas legislações, hipóteses de responsabilização dos controladores de plataformas digitais pelo pagamento do ICMS (DALLACOSTA, 2026).

Esse movimento, contudo, ocorreu de forma fragmentada. Sem disciplina nacional específica, as experiências estaduais procuraram enquadrar as plataformas por meio de regras locais ou de leituras ampliativas das normas gerais do CTN. Rezende e Ventura apontam que Estados e Municípios buscaram atribuir responsabilidade às plataformas pelo ICMS e pelo ISS com base em interpretações extensivas dos arts. 124 e 128 do CTN ou por leis ordinárias locais, o que gerou controvérsias quanto à validade dessas imputações (REZENDE; VENTURA, 2026).

O ponto sensível estava na identificação do vínculo jurídico entre a plataforma e o fato tributado. A simples intermediação digital não bastava para justificar a inclusão automática do marketplace no polo passivo. Przepiorka e Pinto observam que o aumento da participação econômica das plataformas impulsionou propostas para que esses agentes colaborassem com a fiscalização, mas situam o debate nos limites legais da atribuição de responsabilidade aos marketplaces (PRZEPIORKA; PINTO, 2021).

Desse cenário resultou uma tensão entre praticabilidade fiscal e legalidade tributária. As plataformas podiam reunir dados relevantes, facilitar pagamentos ou intermediar relações comerciais, mas a responsabilidade tributária exigia fundamento legal adequado e vínculo suficiente com a operação. A Reforma Tributária, ao tratar do tema em lei complementar,

procura superar essa dispersão normativa; resta verificar se o novo regime efetivamente contém os riscos de ampliação indevida da sujeição passiva.

5 A reforma tributária do consumo e a criação do IBS e da CBS

O novo regime de tributação do consumo deve ser compreendido a partir de uma mudança estrutural: a superação da fragmentação entre bases econômicas antes submetidas a tributos distintos e, muitas vezes, conflitantes. A Emenda Constitucional nº 132/2023 instituiu o IBS como imposto de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, dispondo que "lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços" (BRASIL, 2023, art. 156-A). O mesmo dispositivo prevê incidência sobre "operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços" e determina legislação "única e uniforme em todo o território nacional" (BRASIL, 2023, art. 156-A, § 1º, I e IV).

A CBS, embora atribuída à União, foi integrada ao mesmo desenho normativo. O art. 149-B da Constituição estabelece que IBS e CBS observarão as mesmas regras quanto a "fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos" (BRASIL, 1988, art. 149-B). Essa opção constitucional é relevante porque impede a análise isolada da responsabilidade tributária em cada tributo: a sujeição passiva deve ser compreendida como elemento comum da nova tributação sobre o consumo.

A Lei Complementar nº 214/2025 concretiza essa estrutura ao instituir o IBS, de competência compartilhada, e a CBS, de competência da União (BRASIL, 2025, art. 1º). Também afirma que ambos são informados pelo princípio da neutralidade, orientado a evitar distorções nas decisões de consumo e na organização da atividade econômica (BRASIL, 2025, art. 2º).

Essa conformação constitucional e legal prepara o tratamento das plataformas digitais. Ao disciplinar sujeitos passivos comuns ao IBS e à CBS, a reforma abriu espaço para responsabilizar terceiros que não realizam diretamente a operação, mas participam funcionalmente de sua realização, execução ou pagamento. A próxima seção examina justamente como a LC nº 214/2025 e a LC nº 227/2026 estruturam esse regime em relação às plataformas digitais.

6 O regime jurídico das plataformas digitais na LC nº 214/2025 e na LC nº 227/2026

A LC nº 214/2025 conferiu disciplina nacional à responsabilidade das plataformas digitais no IBS e na CBS, superando o tratamento fragmentado que antes predominava nas experiências estaduais. O núcleo do regime está no art. 22, segundo o qual "as plataformas digitais, ainda que domiciliadas no exterior, são responsáveis pelo pagamento do IBS e da CBS relativos às operações e importações realizadas por seu intermédio" (BRASIL, 2025, art. 22). A imputação, porém, não decorre da simples atuação em ambiente digital: a lei exige que a plataforma atue "como intermediária entre fornecedores e adquirentes" e controle ao menos um elemento essencial da operação, como cobrança, pagamento, definição dos termos e condições ou entrega (BRASIL, 2025, art. 22, § 1º).

Essa estrutura permite compreender a plataforma como possível sujeito passivo indireto, e não como contribuinte típico da operação. Geraldo Ataliba, ao distinguir o "sujeito passivo direto" daquele que realiza o fato imponível do "sujeito passivo indireto" a quem a lei atribui a obrigação por via indireta, oferece chave dogmática adequada para o tema (ATALIBA, 2002, p. 87). A plataforma, portanto, não responde por ser a fornecedora do bem ou serviço, mas porque a lei complementar lhe atribui uma posição passiva em razão de sua participação funcional na operação.

Cordeiro observa que a LC nº 214/2025 aproxima o Brasil do modelo internacional de responsabilização das plataformas como *deemed suppliers*, ou seja, quando uma plataforma digital (ex: Amazon, Shopee ou Uber) é a responsável por vender o produto ou serviço ao consumidor final, assumindo as obrigações tributárias, sobretudo quando esses agentes controlam elementos essenciais da operação. A autora também aponta incertezas quanto ao alcance do conceito de controle, aos limites da solidariedade e às operações com múltiplas plataformas (CORDEIRO. 2026).

Com as alterações da LC nº 227/2026, o regime passou a distinguir situações. Nas operações com fornecedor estrangeiro, a plataforma responde em substituição ao fornecedor e em solidariedade com adquirente ou destinatário. Nas operações com fornecedor nacional, a responsabilidade é solidária e condicionada a hipóteses específicas, como o não fornecimento de informações exigidas ou a ausência de documento fiscal eletrônico pelo fornecedor contribuinte.

Assim, o regime jurídico das plataformas digitais não estabelece responsabilidade automática. Ele depende de três elementos articulados: intermediação, controle funcional e previsão legal específica. Essa combinação prepara o exame do próximo ponto: o controle dos elementos essenciais como critério de legitimação da responsabilidade tributária.

7 Controle de elementos essenciais da operação: critério de legitimação da responsabilidade

O controle dos elementos essenciais da operação é o ponto de contenção da responsabilidade tributária das plataformas digitais. A LC nº 214/2025 não responsabiliza qualquer agente que atue em ambiente eletrônico; exige que a plataforma, além de intermediar a relação entre fornecedor e adquirente, controle ao menos um aspecto decisivo da operação: cobrança, pagamento, definição dos termos e condições ou entrega (BRASIL, 2025, art. 22, § 1º).

Esse critério desloca a análise da simples presença tecnológica para a função efetivamente exercida pela plataforma. Não basta hospedar anúncios, permitir busca de fornecedores ou oferecer infraestrutura digital neutra. A responsabilidade só se justifica quando a plataforma participa da conformação da operação, influenciando sua realização, execução ou pagamento. Por isso, a própria lei exclui do conceito de plataforma digital quem apenas fornece acesso à internet, presta serviços de pagamento regulados pelo Banco Central, realiza publicidade ou disponibiliza busca e comparação de fornecedores sem remuneração baseada nas vendas (BRASIL, 2025, art. 22, § 2º).

A doutrina específica reforça essa leitura restritiva. Przepiorka e Pinto situam o debate nos "limites legais" da atribuição de responsabilidade aos marketplaces, afastando a ideia de imputação automática fundada apenas na intermediação digital (PRZEPIORKA; PINTO, 2021). Dallacosta também condiciona a responsabilização ao controle sobre a operação e ao descumprimento de dever de cooperação, o que evidencia a necessidade de vínculo funcional qualificado (DALLACOSTA, 2026).

Ainda assim, o conceito de controle exige cuidado interpretativo. Cordeiro aponta incertezas quanto ao alcance do "controle de elementos essenciais", aos limites da solidariedade e às operações com múltiplas plataformas (CORDEIRO. 2026). Rezende e Ventura, por sua vez, destacam que a LC nº 214/2025 adotou critérios de intermediação e

controle para caracterizar a plataforma digital responsável (REZENDE; VENTURA, 2026).

Nesse espeque, o controle funcional opera como critério de legitimação e de contenção: onde há domínio sobre elementos essenciais, pode haver responsabilidade; onde há mera intermediação tecnológica, a imputação perde fundamento jurídico.

8 Natureza jurídica da responsabilidade das plataformas: solidariedade, substituição ou modelo híbrido?

A responsabilidade das plataformas digitais no IBS e na CBS não se enquadra integralmente em uma única categoria clássica. A LC nº 214/2025 combina técnicas distintas de imputação conforme a posição ocupada pela plataforma na operação. Nas operações com fornecedor residente ou domiciliado no exterior, a plataforma responde "solidariamente com o adquirente ou destinatário e em substituição ao fornecedor" (BRASIL, 2025, art. 22, I). Nessa hipótese, predomina a feição substitutiva, pois a lei desloca para a plataforma a função fiscal que ordinariamente caberia ao fornecedor estrangeiro.

Nas operações com fornecedor residente no País, a estrutura é diversa. A responsabilidade é solidária e condicionada, especialmente quando a plataforma deixa de fornecer as informações exigidas ou quando o fornecedor contribuinte não emite documento fiscal eletrônico no valor da operação realizada por seu intermédio (BRASIL, 2025, art. 22, II). Aqui, a imputação não decorre de solidariedade ampla, mas de hipótese legal específica vinculada à atuação funcional da plataforma.

O CTN permanece como matriz dogmática desse enquadramento. Paulo de Barros Carvalho observa que os arts. 128 a 138 do Código "disciplinam a responsabilidade tributária, prescrevendo as hipóteses e condições nas quais o crédito pode ser exigido de pessoa diversa daquela que praticou o fato jurídico tributário" (CARVALHO, 2018, p. 666). Essa formulação é decisiva: a responsabilidade de terceiro não elimina a figura do contribuinte nem autoriza imputação genérica; apenas permite, nos limites legais, exigir o crédito de pessoa diversa daquela que realizou diretamente o fato tributado.

Por isso, o regime das plataformas pode ser qualificado como híbrido apenas em sentido funcional. Ele reúne traços de substituição, solidariedade e deveres instrumentais qualificados, sem criar categoria autônoma fora do

CTN. O elemento que confere unidade ao modelo é o controle funcional da operação. A plataforma responde não por manter ambiente digital ou intermediar negócios de forma genérica, mas porque a lei identifica sua participação relevante na realização, execução ou pagamento da operação tributada.

Assim, a natureza híbrida da responsabilidade das plataformas não representa ruptura dogmática. Trata-se de articulação de categorias clássicas em contexto econômico novo, condicionado à lei expressa, ao vínculo funcional com a operação e ao controle de elementos essenciais.

9 Deveres instrumentais, split payment, compliance fiscal e riscos de insegurança jurídica

A responsabilidade tributária das plataformas digitais não se confunde com os deveres instrumentais atribuídos aos agentes que participam da operação. O art. 113 do CTN distingue a obrigação principal, que "surge com a ocorrência do fato gerador" e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade, da obrigação acessória, voltada a prestações positivas ou negativas "no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos" (BRASIL, 1966, art. 113, §§ 1º e 2º). A inobservância da obrigação acessória converte-se em obrigação principal apenas quanto à penalidade pecuniária, e não quanto ao tributo devido por terceiro (BRASIL, 1966, art. 113, § 3º).

Essa distinção é essencial no regime do IBS e da CBS. A plataforma pode ser obrigada a identificar fornecedores, prestar informações, documentar operações e colaborar com a apuração dos tributos. Esses deveres são relevantes para a fiscalização, mas não bastam, isoladamente, para transformá-la em responsável pelo crédito tributário do fornecedor. A responsabilidade depende de previsão legal específica e de vínculo funcional com a operação.

O *split payment* reforça essa separação. Amanda Leite define o mecanismo como a "segregação automática do valor do tributo no momento da transação econômica", direcionando a parcela correspondente ao ente arrecadador e o valor líquido ao fornecedor (LEITE, 2026). Segundo a autora, o modelo altera a lógica tradicional de cumprimento da obrigação tributária ao retirar do contribuinte a disponibilidade econômica sobre o valor destinado ao tributo.

Ainda assim, a participação no fluxo financeiro não equivale, por si só, à sujeição passiva. Leite observa que, embora o art. 31 da LC nº 214/2025 atribua aos prestadores de pagamento o dever de segregar e recolher valores no *split payment*, "não se está diante de hipótese típica de responsabilidade tributária" (LEITE, 2026). A própria LC nº 214/2025 afasta a responsabilidade tributária desses prestadores pelas operações cujos pagamentos liquidem (BRASIL, 2025, art. 34, V, "b").

Desse modo, dever operacional, compliance fiscal e responsabilidade pelo crédito tributário não são categorias equivalentes. A plataforma somente responde pelo IBS e pela CBS quando a lei expressamente vincula sua atuação ao controle funcional da operação. Fora desse campo, há obrigação instrumental ou dever operacional, mas não responsabilidade automática pelo tributo devido por terceiro.

10 Considerações finais

A responsabilidade tributária das plataformas digitais no IBS e na CBS deve ser compreendida como técnica de imputação excepcional, e não como consequência automática da intermediação tecnológica. O percurso desenvolvido permite concluir que a LC nº 214/2025 atribui responsabilidade às plataformas em hipóteses específicas, mas condiciona essa imputação à intermediação da operação e ao controle de elementos essenciais, como cobrança, pagamento, definição dos termos e condições ou entrega (BRASIL, 2025, art. 22, § 1º).

Essa conclusão preserva a coerência com o Código Tributário Nacional. O art. 128 do CTN admite a responsabilidade de terceiro apenas quando a lei a atribui de modo expresso e quando houver vínculo com o fato gerador da respectiva obrigação (BRASIL, 1966, art. 128). No regime das plataformas, esse vínculo não decorre da simples existência de ambiente digital, mas do controle funcional exercido sobre a operação tributada.

A análise também demonstrou que a responsabilidade das plataformas não se enquadra integralmente em uma única categoria clássica. Nas operações com fornecedor estrangeiro, há traços de substituição; nas operações com fornecedor nacional, a responsabilidade assume feição de solidariedade condicionada; e, em outros pontos, surgem deveres instrumentais de informação, documentação e cooperação fiscal. Por isso, a expressão "responsabilidade tributária híbrida" é adequada apenas

como categoria analítica: descreve a combinação funcional de institutos tradicionais, sem criar figura autônoma fora do CTN.

Por fim, deveres instrumentais e mecanismos de arrecadação automatizada não se confundem com responsabilidade pelo crédito tributário. O art. 113 do CTN separa obrigação principal e obrigação acessória, limitando a conversão desta à penalidade por seu descumprimento (BRASIL, 1966, art. 113, §§ 1º a 3º). Na mesma linha, Amanda Leite observa que, embora o *split payment* imponha dever operacional de segregação e recolhimento, "não se está diante de hipótese típica de responsabilidade tributária" (LEITE, 2026).

Conclui-se, portanto, que a plataforma somente deve responder quando houver lei expressa, vínculo funcional e controle efetivo da operação. Ausentes esses elementos, a imputação deixa de ser técnica legítima de sujeição passiva e se aproxima de indevida transferência do risco fiscal do fornecedor para o intermediário tecnológico.

Referências

AMORIM, Isabella Oliveira de; RIBEIRO, Georges Charles de Weck. **E-commerce brasileiro: análise financeira e mercadológica**. *Iesgo Science*. Disponível em: https://fenixscience.emnuvens.com.br/revista/article/download/89/62/406. Acesso em: 5 mai. 2026.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 5 mai. 2026.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132/2023**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 5 mai. 2026.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 5 mai. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 5 mai. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 5 mai. 2026.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 34. ed. São Paulo: Noeses, 2026.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CORDEIRO, Letícia. **Responsabilidade tributária das plataformas digitais na reforma**. *Consultor Jurídico*, 29 dez. 2025. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-dez-29/responsabilidade-tributaria-das-plataformas-digitais-na-reforma/. Acesso em: 5 mai. 2026.

DALLACOSTA, Victor Schleder. **A responsabilidade tributária das plataformas digitais**. PUC, São Paulo, https://repositorio.pucsp.br/handle/handle/44137. Acesso em: 5 mai. 2026.

LEITE, Amanda. ***Split payment* e o esvaziamento da autonomia do contribuinte na reforma tributária**. *Consultor Jurídico*, 10 abr. 2026. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2026-abr-10/split-payment-e-o-esvaziamento-da-autonomia-do-contribuinte-na-reforma-tributaria/. Acesso em: 5 mai. 2026.

PRZEPIORKA, Michell; PINTO, Alexandre Evaristo. **Responsabilidade tributária das plataformas digitais**. *RDIET*, Brasília, v. 16, n. 1, p. 31-61, jan./jun. 2021. Disponível em: https://eaesp.fgv.br/sites/default/files/legacy/u949/alexandre_evaristo_pinto_responsabilidade_tributaria_das_plataformas_digitais.pdf. Acesso em: 5 mai. 2026.

REZENDE, Fernando Cavalcanti de Albuquerque; VENTURA, Pamella Frezzato. **A tributação das plataformas digitais: a nova era da responsabilidade tributária**. *JOTA*, 6 maio 2026. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-das-plataformas-digitais-a-nova-era-da-responsabilidade-tributaria. Acesso em: 29 mai. 2026.

Capítulo 13

A ADESÃO ÀS COOPERATIVAS COMO ESTRATÉGIA DE ADAPTAÇÃO DOS PRODUTORES RURAIS À REFORMA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Lisandra Christian de Abreu[1]

1 Introdução

O agronegócio brasileiro consolidou-se por sua importância na economia nacional e internacional. Em 2025, representou 25,13% do Produto Interno Bruto (PIB)[2], e em junho de 2026 destacou-se com 45,7%[3] do total das exportações no país, o que demonstra a relevância socioeconômica do setor. A expressividade econômica deriva de um conjunto de atividades que abrange desde a exploração de produtos de origem animal e vegetal até a sua industrialização e comercialização, exigindo uma estrutura organizacional e jurídica que assegure a sustentabilidade da cadeia produtiva.

Atualmente, o setor rural atravessa uma transformação histórica com a promulgação da Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023 e das Leis Complementares (LC) nº 214/2025 e nº 225/2026, instrumentos de regulamentação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

No contexto da Reforma Tributária, as sociedades cooperativas agrícolas assumem um papel de destaque. Isso porque o tratamento tributário constitucionalmente conferido aos atos cooperativos, aliado à

1 Advogada Tributarista, Mestranda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET e Professora. E-mail: lisandra.abreu.adv@gmail.com. Currículo Lattes Disponível em: http://lattes.cnpq.br/0256669787448978. Acesso em: 7 ago. 2026.

2 CENTRO DE ESTUDOS AVANÇADOS EM ECONOMIA APLICADA (CEPEA). **PIB do agronegócio brasileiro.** Piracicaba: CEPEA/ESALQ/USP. Disponível em: https://cepea.org.br/br/releases/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx. Acesso em: 7 ago. 2026

3 BRASIL. Ministério da Agricultura e Pecuária. **Estatísticas de Comércio Exterior.** Disponível em: https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/relacoes-internacionais/estatisticas-de-comercio-exterior. Acesso em: 7 ago. 2026.

ausência de finalidade lucrativa dessas sociedades e ao fato de os atos não configurarem operações de mercado nem contratos de compra e venda de mercadorias, reforça sua importância como um instrumento de organização da atividade econômica.

A EC nº 132/2023 reforçou a importância das sociedades cooperativas no novo sistema tributário ao determinar, no art. 156-A, § 6º, III, da Constituição Federal, a instituição de um regime específico e facultativo de tributação destinado a assegurar sua competitividade, em observância aos princípios da livre concorrência e da isonomia tributária. A EC atribui à lei complementar a disciplina das hipóteses de não incidência de tributação nas operações realizadas entre as cooperativas e seus associados, bem como entre cooperativas associadas, além de estabelecer as regras para o aproveitamento dos créditos tributários decorrentes das etapas anteriores da cadeia econômica.

Ao prever o regime tributário específico e optativo para as cooperativas, o texto constitucional reforçou a importância estratégica da adesão dos produtores rurais. A norma constitucional permite que a entidade cooperativa decida, conforme a conveniência de mercado, entre a não incidência tributária e a tributação com a respectiva geração de créditos para terceiros. Referida flexibilização permite que a sociedade cooperativa decida se é mais vantajoso não onerar suas operações ou tributá-las para garantir o creditamento aos adquirentes de seus produtos, equilibrando sua posição nas cadeias produtivas.

Para o produtor rural individual, especialmente o de pequeno e médio porte, a implementação do novo sistema de créditos e débitos pode representar um aumento da complexidade operacional e dos custos de conformidade fiscal, exigindo maior organização contábil e tributária.

Nesse contexto, a adesão a uma sociedade cooperativa apresenta-se como uma das alternativas de organização jurídica e fiscal, uma vez que essas entidades podem oferecer uma estrutura administrativa profissional capaz de centralizar os procedimentos relacionados à gestão tributária e ao aproveitamento de créditos. Todavia, a conveniência dessa opção deverá ser analisada pelo produtor rural à luz das particularidades de sua atividade, da estrutura disponível, dos custos envolvidos e dos potenciais benefícios decorrentes do regime jurídico-tributário aplicável às cooperativas, a fim de verificar se a adesão se mostra efetivamente vantajosa.

2 A reforma tributária no agronegócio

O agronegócio é definido nas lições do Professor Leonardo Furtado Loubet[1], nos seguintes termos:

> [...] o conjunto de atividades econômicas que abrange a extração ou a exploração de produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural, ou submetidos a processos que não modifiquem as características originais do produto (beneficiamento) ou suas propriedades (industrialização rudimentar), nesse último caso desde que a transformação seja realizada pelo próprio produtor rural, bem como a industrialização desses produtos (agroindústrias), além da propriedade de imóveis rurais, assim entendidos aqueles situados fora da zona urbana do Município, como definido em lei complementar, independentemente da destinação que se lhe é dada.

Historicamente, a tributação no agronegócio brasileiro foi marcada por regimes simplificados e desonerações, visando ao estímulo à produção, garantindo o abastecimento de alimentos e atendendo aos direitos fundamentais como a dignidade da vida, bem como ao incentivo às exportações, permitindo o crescimento econômico do país.

O Professor Fábio Pallaretti Calcini[2] ensina que o fomento do setor advém por força do texto constitucional:

> Portanto, embora não se possa afirmar que se trata de privilégio, mas da simples concretização de políticas de incentivos fiscais que objetivam viabilizar economicamente o exercício dessa atividade, dadas as peculiaridades e variantes que passam desde aspectos climáticos e meio ambiente (secas, chuvas, entre outras) como também de mercado, como variações de preços mundiais e estoque, variações cambiais entre outros pontos, há inúmeros atos normativos de imunidade, isenção, suspensão, diferimento, créditos presumidos, entre outros.

O sistema tributário vigente até a Reforma Tributária caracterizava-se pela incidência de diversos tributos sobre o consumo, como PIS, Cofins, ICMS, IPI e ISS, administrados por diferentes entes federativos. A coexistência de múltiplos regimes de apuração e de normas tributárias contribuiu para a complexidade do sistema, elevando os custos de conformidade fiscal e gerando frequentes controvérsias interpretativas, fatores que comprometem a segurança jurídica e a eficiência das atividades econômicas, inclusive no agronegócio.

---

1 LOUBET, Leonardo Furtado. **Tributação Federal no Agronegócio**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2022, p. 59.

2 CALCINI, Fábio Pallaretti. **Reforma Tributária e Agronegócio: Algumas Reflexões.** São Paulo: Noeses, 2026, p. 21.

Com a Reforma Tributária, foi instituída a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), em substituição ao PIS e à Cofins. O IPI, por sua vez, terá sua incidência reduzida para a maior parte dos produtos, permanecendo nas hipóteses previstas constitucionalmente para assegurar a competitividade da Zona Franca de Manaus. O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, destina-se a substituir o ICMS e o ISS. Para o produtor rural, esse novo modelo tributário impõe um período de transição e adaptação, exigindo uma maior eficiência na gestão dos créditos tributários e no cumprimento das obrigações fiscais.

Diante desse novo cenário normativo, a Reforma Tributária não se limita à reorganização do sistema de incidência dos tributos sobre o consumo, mas impõe aos produtores rurais a necessidade de reavaliar seus modelos de organização econômica, jurídica, contábil e fiscal. A adequada gestão das novas regras de apuração, da sistemática de créditos e das obrigações fiscais passa a constituir elemento essencial para a manutenção da competitividade e da segurança jurídica no setor.

3 O regime jurídico das cooperativas agrícolas no contexto da reforma tributária

A análise do regime jurídico das sociedades cooperativas agrícolas no contexto da Reforma Tributária exige, inicialmente, o exame do tratamento constitucional conferido ao ato cooperativo. A Constituição Federal de 1988 (CF/88) já previa a necessidade de um tratamento tributário adequado às sociedades cooperativas, atribuindo à lei complementar a competência para disciplinar essa matéria, conforme dispõe o art. 146, III, "c", CF/88:

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
>
> III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
>
> [...]
>
> c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Nos termos da Lei nº 5.764/1971, Lei Geral do Cooperativismo, as sociedades cooperativas constituem sociedades de pessoas, dotadas de forma e natureza jurídica próprias, de caráter civil e não sujeitas ao regime falimentar. Sua principal finalidade consiste na prestação de serviços aos seus associados, diferenciando-se das demais espécies societárias por

priorizar o interesse comum dos cooperados, sem finalidade lucrativa. Fundamentadas nos princípios da cooperação, as sociedades cooperativas têm origem em um modelo voltado à obtenção de condições econômicas mais equitativas para seus associados, em contraste com a obtenção de lucro que caracteriza as sociedades empresárias.

Essa perspectiva decorre da natureza jurídica do ato cooperativo, prevista no art. 79 da Lei nº 5.764/1971:

> Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais.
>
> Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Portanto, o ato cooperativo (ato-fim) compreende as operações realizadas entre a cooperativa e seus associados, ou entre cooperativas associadas, destinadas ao cumprimento de seus objetivos sociais, não se caracterizando como operações de mercado nem como contratos de compra e venda de mercadorias. De outro lado, os atos não cooperativos correspondem às operações praticadas com terceiros não associados ou que extrapolam as finalidades institucionais da cooperativa, submetendo-se ao regime jurídico-tributário aplicável às atividades de natureza mercantil.

A EC nº 132/2023 manteve a proteção constitucional conferida às sociedades cooperativas, com o objetivo de resguardar a competitividade e disciplinou no art. 156-A, § 6º, III:

> Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.
>
> § 6º Lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para:
>
> III - sociedades cooperativas, que será optativo, com vistas a assegurar sua competitividade, observados os princípios da livre concorrência e da isonomia tributária, definindo, inclusive:
>
> a) as hipóteses em que o imposto não incidirá sobre as operações realizadas entre a sociedade cooperativa e seus associados, entre estes e aquela e pelas sociedades cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais;
>
> b) o regime de aproveitamento do crédito das etapas anteriores;

Em cumprimento a esse comando constitucional, houve a publicação da LC nº 214/2025, que destina um capítulo sobre as sociedades

cooperativas. Os arts. 271 e 272 da LC nº 214/2025 instituíram regimes fiscais com o objetivo de preservar a neutralidade fiscal e o ato cooperativo, além de autorizarem a transferência de créditos tributários do associado para a cooperativa, nos termos do regulamento.

Para o produtor rural individual, especialmente o de pequeno e médio porte, a gestão isolada desse novo sistema de créditos e débitos poderá representar um aumento nos custos de conformidade fiscal e na complexidade operacional. Nesse caso, ao aderir a uma cooperativa, o produtor passa a contar com uma estrutura organizacional que centraliza o aproveitamento de créditos e a conformidade fiscal de forma profissionalizada. A efetividade desse modelo, contudo, dependerá das características da atividade desenvolvida, da organização da cooperativa e da aplicação do regime jurídico-tributário estabelecido pela legislação.

Todavia, a adesão a uma sociedade cooperativa não deve ser compreendida como uma solução automática para os desafios decorrentes da Reforma Tributária. A decisão exige análise criteriosa da capacidade técnica, administrativa e operacional da cooperativa, especialmente quanto à sua aptidão para gerir adequadamente a sistemática de créditos tributários, cumprir as obrigações fiscais e prestar suporte eficiente aos cooperados. Cooperativas desprovidas de estrutura organizacional adequada, de governança eficiente ou de controles internos compatíveis com as novas exigências legais poderão comprometer os benefícios esperados do regime específico de tributação, expondo os produtores rurais a riscos operacionais, custos adicionais e eventuais contingências fiscais. Assim, a escolha pela associação deverá ser precedida da avaliação da solidez institucional e da capacidade de gestão da cooperativa, a fim de que ela efetivamente contribua para a adaptação do produtor ao novo cenário tributário.

O conjunto normativo introduzido pela EC nº 132/2023 e regulamentado pela LC nº 214/2025 preservou o tratamento jurídico-tributário diferenciado conferido às sociedades cooperativas, mantendo a proteção ao ato cooperativo e instituindo mecanismos destinados a assegurar sua competitividade no novo sistema de tributação. Nesse contexto, as cooperativas poderão representar um importante instrumento de adaptação dos produtores rurais às novas exigências tributárias, desde que disponham de estrutura organizacional, capacidade de gestão e governança compatíveis com a complexidade do novo regime. Assim, a compreensão desse regime jurídico constitui pressuposto para avaliar, de forma crítica, os impactos e as potencialidades da adesão às cooperativas no cenário da Reforma Tributária.

4 O regime tributário específico e a transferência de créditos na LC n° 214/2025: análise dos artigos 271 e 272

A LC n° 214/2025 regulamentou o IBS e a CBS e, considerando as peculiaridades do regime jurídico das sociedades cooperativas, dedicou um capítulo às cooperativas, em seus arts. 271 e 272, instituindo um regime fiscal que tem por objetivo preservar a neutralidade tributária, com relevantes impactos no agronegócio, tendo em vista a expressiva participação das cooperativas na organização das atividades econômicas desenvolvidas pelo setor.

Da análise do art. 271 da LC nº 214/2025, verifica-se a concretização do tratamento tributário específico conferido às sociedades cooperativas, mediante a instituição de um regime opcional de alíquota zero para o IBS e a CBS. Nos termos do § 3º do referido artigo, a opção pelo regime específico deverá ser realizada no ano-calendário anterior ao de sua produção de efeitos. Uma vez exercida a opção, as alíquotas do IBS e da CBS são reduzidas a zero nas operações realizadas entre a cooperativa e seus associados participantes, tanto quando o associado fornece bens ou serviços à cooperativa quanto quando esta fornece bens ou serviços ao associado sujeito ao regime desses tributos. A desoneração incide, portanto, sobre as operações essenciais que caracterizam o ato cooperativo, preservando a neutralidade tributária inerente a essa forma de organização.

As hipóteses previstas no § 1º do art. 271 ampliam o alcance desse tratamento tributário, assegurando uma maior integração à cadeia produtiva ao estender a incidência da alíquota zero às operações realizadas entre cooperativas singulares, cooperativas centrais, federações e confederações.

No que se refere às cooperativas de produção agropecuária, a LC nº 214/2025 estabeleceu disciplina específica para o fornecimento de bens a associados não submetidos ao regime regular de apuração do IBS e da CBS. Nessa hipótese, para se beneficiar da alíquota zero exige-se a anulação, pela cooperativa, dos créditos desses tributos anteriormente apropriados na aquisição dos bens fornecidos, mecanismo destinado a preservar a neutralidade do sistema e que demanda um rigoroso controle contábil e fiscal, a fim de evitar inconsistências na apuração tributária e a formação de contingências fiscais.

A disciplina estabelecida no art. 272 da LC nº 214/2025 institui a sistemática de transferência de créditos tributários, mecanismo destinado a assegurar a efetividade da não cumulatividade do IBS e da CBS. O

referido artigo permite que o associado que realize o fornecimento de bens ou serviços à cooperativa sob o regime de alíquota zero transfira à entidade os créditos tributários acumulados nas etapas anteriores da cadeia, inclusive os créditos presumidos. Essa disciplina busca impedir que tais créditos permaneçam sem aproveitamento pelo associado, que, em razão da inexistência de débito tributário na operação destinada à cooperativa, poderia acumular saldo credor sem possibilidade de utilização. Com a transferência, a cooperativa passa a utilizar esses créditos para compensação de seus próprios débitos tributários, preservando a neutralidade do sistema.

Todavia, o mecanismo de transferência de créditos tributários possui limites expressamente previstos na legislação, restringindo-se aos insumos e serviços efetivamente empregados na produção dos bens ou serviços fornecidos à cooperativa. Nos termos do parágrafo único do art. 272 da LC nº 214/2025, esse mecanismo exige das cooperativas e de seus associados controles adequados de rastreabilidade, escrituração e documentação fiscal. Embora o regime de alíquota zero e a transferência de créditos reforcem a neutralidade tributária e a não cumulatividade do IBS e da CBS, sua efetividade depende da observância das exigências legais e de uma gestão tributária eficiente.

Os arts. 271 e 272 da LC nº 214/2025 concretizam o tratamento tributário específico conferido às sociedades cooperativas pela Constituição Federal, ao instituírem mecanismos destinados a preservar a neutralidade tributária e a não cumulatividade do IBS e da CBS. A previsão do regime de alíquota zero e da transferência de créditos fortalece a atuação das cooperativas no agronegócio, ao mesmo tempo em que impõe a observância de rigorosos controles fiscais e contábeis.

Nesse contexto, a efetividade do regime jurídico dependerá não apenas da disciplina legal, mas também da capacidade organizacional e da gestão das cooperativas para operacionalizar as novas regras de forma eficiente e segura.

5 Conclusão

A Reforma Tributária promovida pela EC nº 132/2023 e regulamentada pela LC nº 214/2025 introduziu alterações relevantes na tributação, impondo aos produtores rurais novos desafios relacionados à gestão tributária, ao aproveitamento de créditos e ao cumprimento das obrigações fiscais. Nesse contexto, a adaptação ao novo sistema dependerá

da adoção de mecanismos que possibilitem maior eficiência na organização das atividades econômicas e na conformidade tributária.

A análise do regime jurídico das sociedades cooperativas demonstrou que as normas constitucionais e infraconstitucionais preservaram o tratamento tributário específico conferido ao ato cooperativo, instituindo mecanismos voltados à neutralidade tributária e à não cumulatividade, como o regime optativo de alíquota zero e a transferência de créditos tributários. Essas normas podem contribuir para a organização das operações desenvolvidas no âmbito das cooperativas e para a gestão dos créditos tributários decorrentes das atividades econômicas.

Entretanto, a efetividade desse regime dependerá da correta aplicação da legislação e da capacidade técnica, administrativa e operacional das cooperativas para implementar as novas exigências tributárias. Além disso, a conveniência da adesão a uma sociedade cooperativa deverá ser analisada à luz das particularidades de cada produtor rural, da estrutura da cooperativa e dos custos e benefícios envolvidos.

Conclui-se, portanto, que o regime jurídico-tributário instituído pela LC nº 214/2025 amplia as possibilidades de utilização das sociedades cooperativas como um instrumento de organização das atividades econômicas no agronegócio. Todavia, a efetiva contribuição desse modelo para a adaptação dos produtores rurais ao novo sistema tributário dependerá da análise das circunstâncias concretas de cada caso e da adequada implementação das normas que disciplinam o regime específico das cooperativas.

Referências

BRASIL. Ministério da Agricultura e Pecuária. **Estatísticas de Comércio Exterior.** Disponível em: https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/relacoes-internacionais/estatisticas-de-comercio-exterior. Acesso em: 7 ago. 2026.

BECHO, Renato Lopes. **Tributação das Cooperativas.** 3. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005.

BECHO, Renato Lopes. **Problemas Atuais do Direito Cooperativo.** Coordenador. São Paulo: Dialética, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

CENTRO DE ESTUDOS AVANÇADOS EM ECONOMIA APLICADA (CEPEA). **PIB do agronegócio brasileiro**. Piracicaba: CEPEA/ESALQ/USP. Disponível em: https://cepea.org.br/br/releases/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx. Acesso em: 7 ago. 2026

CALCINI, Fábio Pallaretti. **PIS e Cofins. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade.** São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, v. 176, 2010.

CALCINI, Fábio Pallaretti. **Reforma Tributária e Agronegócio: Algumas Reflexões.** São Paulo: Noeses, 2026.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 36. ed. São Paulo: *Jus*PODIVM. Malheiros Editores, 2025.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imunidade, Isenção e Não Incidência. Curso de iniciação em direito tributário.** Coord. Aires Barreto e Eduardo Domingos Botallo. São Paulo: Dialética, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 34. ed. São Paulo: Noeses, 2026.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência.** 11. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método.** 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

HARET, Florence. **Tributação no agronegócio**. 2. ed. São Paulo: IDEA, 2016.

LOUBET, Leonardo Furtado. **Tributação Federal no Agronegócio.** 2. ed. São Paulo: Noeses, 2022.

Capítulo 14

A DESCONEXÃO ENTRE A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO INSS SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS E A PROPOSTA DE REDUÇÃO DA JORNADA DE TRABALHO 6x1 COM A MANUTENÇÃO INTEGRAL DO SALÁRIO: UMA ANÁLISE DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL SOB A ÓTICA DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO

Milton Fontes[1]

1 Introdução

Em abril de 2026, o governo federal propôs o Projeto de Lei nº 1.838/2026, para instituir a jornada 5x2 (40h semanais), sem redução salarial, com a seguinte redação:

> "Art. 2º A duração normal do trabalho para os trabalhadores não poderá exceder a oito horas diárias e quarenta horas semanais. [...]
>
> Art. 3º Os trabalhadores abrangidos pelo disposto no art. 1º terão direito a dois repousos semanais remunerados de vinte e quatro horas consecutivas cada, que deverão coincidir, preferencialmente, com o sábado e o domingo, ressalvadas quanto à escolha dos dias as peculiaridades de cada atividade ou negociação coletiva de trabalho. [...]
>
> Art. 5º A diminuição da duração normal de trabalho semanal e a garantia dos repousos semanais remunerados aplicam-se aos contratos de trabalho em vigor e não implicam redução nominal ou proporcional dos salários nem alteração dos pisos salariais vigentes.

1 Mestrando em Direito Tributário/IBET – Turma 2025-2, Especialização em Direito Tributario pela COGEA/PUC-SP, advogado e consultor tributário. Email: milton.fontes@peixotoecury.com.br

> Parágrafo único. A vedação de redução salarial prevista no caput aplica-se igualmente aos regimes de trabalho especiais, ao regime de trabalho avulso e ao regime de trabalho de tempo parcial.

A medida tem as seguintes justificativas:

> "3. Estudos técnicos e evidências empíricas indicam que jornadas prolongadas e descanso semanal insuficiente elevam a incidência de adoecimentos, acidentes e afastamentos laborais, além de comprometerem a produtividade e a sustentabilidade das relações de trabalho.
>
> 4. Dessa forma, o projeto adota abordagem abrangente e sistemática ao promover a harmonização das regras sobre duração do trabalho e repouso semanal em diversos regimes jurídicos e categorias profissionais, respeitadas as especificidades setoriais e a negociação coletiva. Preserva se, assim, a possibilidade de escalas especiais e de ajustes pactuados, desde que observados os limites máximos legais, bem como a garantia de que, ao menos uma vez a cada 3 (três) semanas, o descanso coincida, no todo ou em parte, com o sábado e o domingo. 5. Ressalte-se, por fim, que a redução da jornada semanal e a ampliação do repouso semanal remunerado não implicarão diminuição nominal ou proporcional de salários, nem alteração dos pisos salariais vigentes, assegurando-se a estabilidade econômica dos trabalhadores. 6. Trata-se, portanto, de medida de relevante interesse público, que concilia proteção social, modernização da legislação trabalhista e promoção de um modelo de desenvolvimento mais equilibrado e sustentável."

Como regra, antes da referida proposta, há, na verdade, um acordo entre particulares (empregador e empregado), formalizado por contrato de trabalho (art. 442, da CLT), definindo a remuneração (salário e demais parcelas remuneratórias), a jornada de trabalho (a jornada 6 x 1, p.ex., de 44 horas semanais) e as condições gerais da prestação de serviços.

A escala de trabalho 6x1 (6 dias trabalhado com descanso de 1 dia) de 44 horas semanais, equivale à jornada de trabalho pactuada originalmente entre empregador e empregado, que retribui o empregado pelos serviços prestados dentro dessas 44 horas semanais. O fim da escala 6x1, segundo o PL 1.838/2026, propõe a mudança para jornada 5x2, de 40 horas semanais, com manutenção do salário (intervenção do estado).

Nesse contexto, sobre a redução proporcional da jornada versus valor da hora trabalhada pactuado originalmente, equivale à base de cálculo do INSS sobre a folha?

A folha de salários, base de cálculo da contribuição ao INSS pelo empregador, para fins tributários, não deveria refletir o valor efetivo da prestação de serviços dentro da jornada de 40 horas trabalhas na escala 5x2,

já que não foi essa a jornada – e sim a jornada 6x1 - pactuada originalmente no contrato de trabalho?

Se o salário é mantido, então, a base de cálculo do INSS também é mantida, independentemente da jornada? A remuneração nominal é a base de cálculo do tributo e não a produtividade por hora efetivamente trabalhada?

Mas, para o Direito Tributário, especialmente em relação à determinação da base de cálculo do INSS no cenário acima, podemos tecer aqui algumas críticas e reflexões:

Se o serviço prestado na relação contratual tem valor econômico menor (porque menos horas são trabalhadas por semana, 44 horas contra 40 horas), exigir a mesma contribuição previdenciária sobre a base salarial integral violaria a capacidade contributiva, prevista no artigo 145, §1º, da CF/88?

A base de cálculo do INSS deveria refletir o valor econômico do trabalho prestado, e não apenas o salário nominal.

Por isso, a base de cálculo da contribuição patronal ao INSS deveria guardar relação com a remuneração enquanto contraprestação pelo trabalho efetivo.

Certo que a Constituição adotou a "folha de salários" como materialidade da contribuição social, mas o conceito de folha não é puramente nominal, é sim categoria que exprime remuneração enquanto contraprestação pelo trabalho. E, a contraprestação original pelo trabalho equivalia a 44 horas e não 40 horas semanais.

Se o Estado altera estruturalmente o conteúdo econômico da relação trabalhista, então deve haver coerência sistêmica no tratamento tributário: a base de cálculo do INSS deveria guardar correlação lógica com o critério material da hipótese de incidência tributária, a efetiva contraprestação por serviços prestados.

No final das contas, ao manter a base de cálculo do INSS sobre a folha inalterada, enquanto o fato gerador (prestação de serviço) é reduzido (de 220h para 200h mensais), há uma elevação real de 10% na carga tributária por hora trabalhada. O Estado exige o mesmo tributo sobre uma riqueza (serviço) menor. Se o serviço (4 horas semanais) foi suprimido por norma cogente, o valor correspondente à supressão perde o caráter de "retribuição pelo labor" (troca) e passa a ter caráter de "garantia de renda" (assistencial/social – vide exposição de motivos do Projeto de Lei), que não deve ser suportado pela cota patronal do INSS, sob pena de estamos

diante do confisco, sim, da incidência da contribuição sobre verba não remuneratória e sobre o patrimônio do empregador e não sobre a folha de salários.

A hipótese de incidência da contribuição previdenciária patronal, nos termos do art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991, é o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, o que significa que a contribuição previdenciária patronal incide sobre o valor total bruto das remunerações.

De fato, o artigo 195, da Constituição Federal, com o advento da Emenda Constitucional nº 20/1998, foi profundamente alterado para prever a incidência da contribuição de custeio da Seguridade Social sobre a folha de salários e sobre os rendimentos do trabalho.

Foram incluídas, portanto, as expressões "demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício" e "receita".

Importante notar a expressão utilizada pelo Poder Constituinte Reformador, qual seja, rendimentos do trabalho. Isso porque**, qualquer valor recebido que não constitua rendimento do trabalho**, não poderá desencadear a obrigação tributária.

Desse modo, a inclusão de valores na base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de salários estranhos à contraprestação de serviço acaba violando o próprio conceito constitucional de remuneração / salário, base de cálculo das referidas contribuições sociais, previsto no art. 195, I, "a", da CF/88.

Consoante estabelece o art. 195, I, "a", da Constituição Federal, as referidas contribuições deverão incidir sobre "*a folha de salários e demais* ***rendimentos do trabalho*** *pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviços*".

Em linha com o disposto no referido art. 195, I, "a", da CF, assim estabelece o art. 22, I, da Lei nº 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". (sic. g.n)

O legislador observou corretamente o conceito constitucional da base de cálculo da contribuição previdenciária em determinados casos, ao elencar, através do art. 28, I, da Lei nº 8.212/91, que diversas verbas de natureza trabalhista não devem ser consideradas como salário de contribuição, ou seja, não devem ser incluídas na base de cálculo:

> "Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:
>
> I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados 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;"

Pela leitura dos dispositivos retro transcritos, põe-se em evidência que a verba remuneratória paga ou creditada à pessoa física deve ter como pressuposto a **prestação de serviços**, para que possa, validamente, figurar como base de incidência de contribuição destinada à Seguridade Social.

Em outras palavras, a base de cálculo a que alude o artigo 195, I, 'a', da CF e o art. 22, I, da Lei nº 8.212/1991 – rendimentos do trabalho – não abrange parcelas outras que, conquanto pagas ou creditadas pelo empregador ao empregado, **não decorram da prestação de serviços**.

Salário é, portanto, para fins das expressões constitucionais, aquilo que o Direito do Trabalho admite como tal, ou melhor, só há incidência de Contribuição Social sobre a folha de salários desde que a parcela em referência se inclua no conceito trabalhista de salário, o que, *in casu*, com a redução da jornada de trabalho 6x1 para 5x2, não ocorre em relação ao valor hora da parcela da jornada reduzida.

A autorização para cobrança das contribuições sociais está jungida à remuneração paga ao trabalhador **apenas e tão somente quando caracterizada como contraprestação de serviços**, caso contrário passa-se a indevida exigência de contribuição previdenciária sobre parcela que não representa contraprestação pelos serviços prestados. É o presente caso.

Diversas rubricas pagas aos empregados, a despeito de serem habituais, não representam contraprestação por serviços prestados, têm

nítido caráter indenizatório. É o caso. p.ex., do terço constitucional de férias, do adicional de 1/3 constitucional sobre essas férias, das faltas abonadas por atestados médicos, pagas nos primeiros 15 dias, bem como do salário-maternidade. Todas essas parcelas visam compensar o trabalhador por um dano ou situação específica, em decorrência de uma obrigação prevista em lei, e não retribuir diretamente o trabalho prestado. É exatamente o caso presente, onde o Governo quer indenizar "a perda do tempo livre do trabalhador".

É o caso, aqui, da diferença de salário com a mudança da escala 6x1 para escala 5x2, ou seja, reduz-se a jornada de 240 horas mensais para 200 horas mensais, com a manutenção integral do salário. Ou seja, o contrato original de trabalho remunerava 240 horas por X reais, sendo que agora, os mesmos X reais equivalem a 200 horas de trabalho.

Os valores pagos sobre a diferença de 40 horas mensais, para fins de base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, não representam uma efetiva contraprestação de serviços originalmente pactuada entre emprega e empregador. Essa parcela, ainda que paga por disposição legal, não se confunde com o salário habitual, pois decorre de uma obrigação legal de caráter assistencial/social imposta ao empregador.

Esses pagamentos não possuem natureza remuneratória, justamente porque não decorrem de trabalho prestado, mas de uma interrupção (intervenção estatual) contratual justificada, amparada por norma legal.

A própria Lei Ordinária nº 8.212/91, em seu artigo 28, define salário-contribuição como sendo a totalidade das verbas destinadas a retribuir o trabalho.

A redução unilateral da jornada (pelas novas regras) altera a equivalência econômica do contrato, produzindo distorções tributárias não previstas inicialmente.

A manutenção de salário sem prestação equivalente cria um "salário fictício" dissociado da contraprestação efetiva, gerando tributação sem correspondência econômica.

Vale dizer, a folha de salários não é um dado meramente contábil, mas um conceito jurídico-econômico de contraprestação. Se o Estado retira 4 horas da jornada, mas mantém o salário, cria, por via transversa, um novo fato político-social, mas que, sob a lógica da Regra Matriz de Incidência Tributária RMIT, gera um "descolamento" da base de cálculo.

Outro ponto: se existe uma parte de remuneração que não mais reflete a efetiva contraprestação (4 horas semanais), tributar o INSS sobre

essa parcela "gratuita" do salário (não contraprestacional), assemelhando-se a tributar uma "verba de ajuste da remuneração sem contraprestação laboral" ou "indenização pela perda do tempo livre", de natureza remuneratória ou compensatória, como as verbas não remuneratórias que o STF já sinalizou (em outros contextos, com o aviso prévio, o terço constitucional de férias) que não devem compor a base de cálculo do INSS sobre a folha.

Com a redução compulsória da jornada de trabalho 6x1, a prestação laboral é reduzida e o salário nominal é mantido, sendo que a base de cálculo do INSS permanece inalterada, quando não deveria.

Mas, a materialidade tributária continua correspondendo ao mesmo suporte fático constitucionalmente previsto? Não!

Sob o Constructivismo Lógico-Semântico, essa parcela da redução da jornada de trabalho (4 horas semanais) não confirma o critério material "remunerar o trabalho". Conforme leciona o saudoso Prof. Paulo de Barros Carvalho, "*a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária*."

A base de cálculo apresenta-se no consequente da regra-matriz de incidência tributária, determina o valor da prestação pecuniária devida pelo sujeito passivo, mediante a aplicação de determinada alíquota sobre certo comportamento inserto no núcleo do fato jurídico.

A base de cálculo relaciona-se com o fato jurídico tributário, uma vez que é o fator que mensurará qual a importância que, ligada ao fato, estará sujeita a tributação.

É através da base de cálculo que medimos a intensidade da norma, o fato escolhido como incidência tributária. Havendo discordância entre a hipótese de incidência (antecedente) e a base de cálculo (consequente), a base de cálculo deverá prevalecer, já que contempla aspectos estruturais do fato descrito no antecedente da norma e orientará o intérprete no sentido de determinar a autêntica natureza do tributo.

Portanto, a base de cálculo tem por objeto primordial dimensionar a intensidade do comportamento previsto no núcleo da norma.

A base de cálculo, segundo o Prof. Paulo de Barros Carvalho, deve "confirmar, infirmar ou dimensionar o critério material da hipótese de incidência." E mais, a base de cálculo é "a grandeza instituída na

consequência da regra-matriz e destinada a dimensionar a intensidade do comportamento descrito no critério material".[1]

Embora o termo "dimensionar" seja o mais comum para explicar a função da base de cálculo (medir a intensidade do fato), o Prof. Paulo de Barros Carvalho utiliza "confirmar ou infirmar" para demonstrar que a base de cálculo é o "espelho" que valida se o que está sendo tributado é, de fato, o que a lei disse que tributaria. Se a base de cálculo não for coerente com o critério material, ela acaba por "infirmar" (negar ou invalidar) a própria regra-matriz. Vale dizer, a base de cálculo não é apenas um número, mas uma unidade de medida que deve manter uma relação de estrita tipicidade com o núcleo do fato gerador (critério material).

Se o critério material é "remunerar o trabalho" e a base de cálculo do INSS sobre a folha de salários (salário nominal mantido) passa a medir algo que não é mais apenas trabalho (pois inclui 4 horas de "descanso forçado" por lei, uma espécie de "indenização pelo perda do tempo livre"), então a base de cálculo, nessa parcela, estaria infirmando (negando) o critério material, pois ela estaria dimensionando uma grandeza (patrimônio/assistência) que não corresponde ao núcleo da hipótese (remuneração pela prestação de serviços, pelo trabalho). Inexiste, aqui, coerência entre o sistema e suas preposições, coerência entre os conceitos jurídicos.

O Direito deve definir com clareza seus objetos. Se o Estado chama de "salário" algo que, agora, contém uma parcela de "indenização pelo tempo livre forçado", ele está mudando o objeto sem mudar a regra de incidência, o que gera uma antinomia ou um erro lógico no sistema.

A relação entre a hipótese (fato) e a consequência (estatuição) é de implicação lógica. Uma vez alterado substancialmente o suporte fático (o trabalho prestado), mas mantida a mesma consequência tributária (a base de cálculo cheia), fere-se a causalidade jurídica.

Com efeito, se o "fato" (jornada 6x1 – 44 horas semanais ou 220 horas mensais) é extinto, a "causalidade" que gerava aquela base de cálculo específica (o salário integral para retribuir serviços prestados de 220 horas) também deve ser revista. Se o Estado chama de "salário" algo que agora contém uma parcela de "tempo livre forçado", ele está mudando o objeto sem mudar a regra de incidência, o que gera uma antinomia ou um erro lógico no sistema.

---

1 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 33ª. Ed. Noeses, São Paulo, 2023, pág. 364.

No caso sob análise, se o conceito de "salário" muda na sua substância (menos horas, de 220 horas para 200 horas mensais), a norma tributária não pode ignorar essa mudança estrutural. Se a hipótese (salário de R$ 10.000,00 p.ex.) descreve um fato do mundo e se a composição desse fato muda (a jornada de trabalho e sua contraprestação em relação ao salário), a relação de implicação com a consequência (R$ 10.000,00) sofre uma tensão lógica.

Vale dizer, no caso em apreço, a "causalidade jurídica" exige uma correlação estrita entre o suporte fático (o trabalho efetivo em horas ao longo do mês) e a estatuição (o tributo). Se o suporte fático é alterado substancialmente (menos horas de trabalho), o nexo de imputação original que justificava a base de cálculo "cheia" rompe-se logicamente.

A norma incide sobre o fato conforme ele é desenhado na hipótese. Se o fato real (jornada reduzida) não mais corresponde à hipótese normativa (jornada 6x1 plena), a incidência automática da base de cálculo anterior torna-se um erro lógico de subsunção.

Logo, se a base de cálculo do INSS sobre a folha de salários (salário mantido) ignora que houve redução da prestação laboral, ela está "orbitando" fora do suporte fático definido pela Constituição.

Se a materialidade é "remuneração do trabalho", e o trabalho sofre redução substancial por imposição estatal, pode-se concluir que a base numérica passa a não dimensionar adequadamente o critério material da hipótese de incidência: há um descasamento entre o conceito constitucional de folha de salários (remuneração do trabalho) e a realidade de trabalho efetivamente prestado.

Ou seja, no caso descrito no presente artigo, não há pertinência lógica entre base de cálculo e o núcleo material da hipótese de incidência da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, onde o tributo passa a incidir sobre parcela que não exprime a grandeza do fato descrito na hipótese. O fato de o trabalhador ter um ganho econômico (receber o mesmo salário trabalhando menos) não significa que esse ganho pela diferença seja remuneração.

Sem dúvida, aqui, a capacidade contributiva está ligada à base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, à perfeita conexão com a hipótese de incidência, eis que o conteúdo econômico dos fatos narrados pela norma (base de cálculo) e a sua graduação são limites impostos pelo legislador constitucional.

Inobstante, a capacidade contributiva do empregador é maculada, já que ele estaria pagando sobre uma riqueza (produtividade = salário *versus* horas trabalhadas) que o Estado o impediu de auferir (produtividade = salário mantido versus redução da jornada).

2 Considerações finais

Quando o Estado intervém na autonomia privada para reduzir a jornada sem redução salarial, ele altera o equilíbrio sinalagmático (a troca trabalho x preço) do contrato.

À luz do Constructivismo Lógico-Semântico, sob o rigor metodológico de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo deve confirmar e dimensionar o critério material da hipótese de incidência. Se o critério material é «remunerar o trabalho», e o trabalho foi reduzido, a manutenção da base de cálculo integral gera um «descolamento» jurídico. Ou seja, deve existir uma relação de implicação: na lógica da RMIT, a base de cálculo deve necessariamente mensurar a magnitude econômica da hipótese. Se a base de cálculo «fala» sobre algo que a hipótese não previu, há uma ruptura na linguagem normativa, ferindo o princípio da tipicidade.

A manutenção da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal sobre o valor nominal do salário, após a redução da jornada 6x1, fere o princípio da capacidade contributiva e a tipicidade fechada da RMIT.

Isso porque, a parcela salarial correspondente às horas suprimidas pela norma estatal perde sua natureza de contraprestação (troca) pelo trabalho, para assumir uma natureza de verba compensatória ou de garantia de renda mínima, assemelhando-se a verbas indenizatórias que não compõem o salário-contribuição.

Consequentemente, a base de cálculo do INSS sobre a folha de salários deveria sofrer um "ajuste proporcional" (na prática uma redução de 10% da base de cálculo = 220 horas contra 200 horas mensais) à redução da carga horária efetiva com a redução da jornada de trabalho 6x1, sob pena de o tributo incidir, sob essa parcela, não mais sobre a rubrica de "folha de salários" (riqueza gerada pelo trabalho), mas sobre o patrimônio do empregador, configurando confisco e violação à segurança jurídica.

A diferença de remuneração mantida com a redução da jornada 6x1 para a jornada 5x2 (20 horas/mês) não representam rendimento retributivo do trabalho e, por isso, não deve ocorrer a exigibilidade das contribuições

previdenciárias e de terceiros sobre essa parcela, pois são manifestadamente ilegais e inconstitucionais.

Referências

CARVALHO, Paulo de Barros – Curso de Direito Tributário – 11ª Edição – Editora Saraiva - 1999

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 33ª. Ed. Noeses, São Paulo, 2023

CARRAZZA, Roque Antonio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo. Noeses. 2010.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. 5. ed. rev. - São Paulo, Noeses, 2023

VILANOVA, Lourival, Causalidade e Relação no Direito, 6ª. ed., rev. - São Paulo, Noeses, 2023.

Capítulo 15

CASHBACK TRIBUTÁRIO: MEDIDA DE PROTEÇÃO SOCIAL DOS GRUPOS VULNERÁVEIS?

Antônio Carlos de Marque Junior[1]
José Roberto Ozório[2]

1 Introdução

A tributação é a base estrutural de qualquer Estado. Isto se deve ao fato de o Estado existir para a consecução do bem comum, ou seja, do interesse público. Para alcançar esse objetivo, o Estado precisa de fontes de receitas para custear suas atividades, também chamadas de receitas públicas. As receitas públicas são divididas entre (i) originárias e (ii) derivadas. Nas receitas originárias, o Estado utiliza do seu próprio patrimônio para financiar suas atividades. Dessa forma, pode-se exemplificar no caso de aluguel de um imóvel pertencente ao Estado, no qual os rendimentos dessa locação se darão através da fruição de um bem estatal. Tem-se, portanto, uma receita originária. As receitas derivadas, por sua vez, é quando o Estado utiliza do seu monopólio legítimo da força para obrigar os particulares a cederem parcela do seu patrimônio para o Estado (ALEXANDRE, 2024).

Atualmente, a obtenção de receitas derivadas passou a ser mais relevante, principalmente em razão dos movimentos de desestatização da economia. A receita originária diminui consideravelmente com a saída do Estado atuando diretamente como agente econômico, haja vista a alienação de propriedades estatais, vendas de capital societário e a transferência de monopólios para o setor privado. Tais alienações, vendas e transferências implicam em um retorno único, e por óbvio, não recorrente, o que acaba

1 Mestrando em Direitos Coletivos e Cidadania pela Universidade de Ribeirão Preto. Pós-graduado lato sensu em Licitações e Contratações Públicas pelo Complexo Educacional Renato Saraiva (CERS) e em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogado.

2 Mestrando em Direito Tributário pelo Ibet – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários e Especialista em Direito Tributário também pelo (IBET). Advogado.

por criar desafios de sustentabilidade financeira a longo prazo, caso a gestão daquela parcela única seja aquém do esperado.

No dia 20 de dezembro de 2023, foi promulgada a EC 132/2025, que altera o sistema tributário nacional. Entre as diversas novidades trazidas pela reforma tributária, destaca-se uma: o mecanismo denominado de *cashback*.

A norma do *cashback* encontra-se veiculada no art. 156-A, § 5º, inc. VIII, vejamos:

> 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:
>
> VIII - as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda;

No dia 16 de janeiro de 2025 foi promulgada a Lei Complementar 214/2025, que regulamenta diversos institutos da reforma tributária e, entre eles, consta o mecanismo de devolução personalizada do IBS e da CBS (*cashback*) no título III.

O objetivo geral do artigo é compreender se o mecanismo de *cashback*, trazido pela reforma tributária, é um instrumento válido de proteção social. Os objetivos específicos é a análise das normas relacionadas ao *cashback* e suas consequências, principalmente na conjuntura do sistema tributário posto, caracterizado, como um sistema patrimonialista e regressivo, que tributa, em maior medida, a população que se encontra em maior vulnerabilidade econômica.

O tema é relevante, uma vez que não há em grande medida trabalhos acadêmicos que se debruçam sobre o objeto de pesquisa aqui trazido.

A metodologia adotada no trabalho é a dogmática, cuja técnica de pesquisa é hipotético-dedutiva, utilizando-se da análise legislativa e da revisão bibliográfica, onde a hipótese a ser analisada é: o *cashback*, instrumento trazido na reforma tributária, pode ser considerado um mecanismo de proteção social?

2 Dos instrumentos de proteção social

Os mecanismos de proteção social têm extrema relevância com o avanço da sociedade e o reconhecimento que a população, atuando como

sociedade, em um ambiente coletivo, protege os indivíduos que enfrentam vulnerabilidade no decorrer da vida, principalmente no que tange a capacidade social, econômica e laboral. Logo, compete ao Estado propiciar proteção social aos indivíduos que dela necessitem.

Nas palavras de Pessoa e Cardoso (2021, p. 1505):

> [...] o Estado assume papel cada vez mais ativo na distribuição de recursos e riquezas; adota medidas para a efetivação da igualdade real em favor, principalmente, daqueles que se encontram em estado de vulnerabilidade; que a política econômica visa assegurar a redistribuição de renda e riqueza; que a política fiscal visa a redistribuição da renda por meio de transferências, impostos e subsídios apropriados; que existem políticas públicas para erradicar a pobreza e a desigualdade; e que o ente público procura evitar a concentração de riqueza e eliminar as desigualdades.

A seguridade social é um pilar importante da proteção social. É considerado um conjunto de ações destinadas a assegurar importantes direitos à população, compondo, como tripé da seguridade social (i) a previdência, (ii) a saúde e (iii) a assistência social.

O sistema de proteção social, *lato sensu*, são mecanismos que visam a promoção da equidade social e a garantia dos direitos fundamentais, pois, além de reduzirem a desigualdade econômica, fortalecem a coesão social com a finalidade de promover a estabilidade da sociedade (SALES, p. 2).

Ainda que existam iniciativas governamentais, implementadas por políticas públicas, e que buscam efetivar os mecanismos de proteção social, o sistema tributário brasileiro, historicamente, caminha em sentido contrário, pois a tributação incide em maior grau sobre o consumo, agravando a desigualdade econômico-social em razão da dificuldade de se medir a capacidade contributiva nessas operações. Ainda, existem problemas na tributação sobre a renda. O resultado disso é um sistema tributário regressivo. Em importante estudo sobre o tema, Matsushita (2024, p. 2) dispõe que

> o sistema de tributação no Brasil é regressivo, posto que a maior parte de seus tributos incidem sobre o consumo, e é patrimonialista, porquanto permite que os governantes de ocasião transfigurem as regras jurídicas à sua vontade e sentimento particular. Todos estes desafios desaguam no aumento das desigualdades raciais e de gênero existentes.

A desigualdade econômica, agravada pelo sistema tributário regressivo, faz com que parte da população permaneça em condição de vulnerabilidade, sem acesso ao mínimo vital necessário para suprir suas necessidades básicas, pois ao incidir de forma mais incisiva sobre o

consumo, a tributação impõe um ônus desproporcional aos grupos mais vulneráveis, piorando a situação para quem dispõe de recursos escassos.

Tributar a população em situação de vulnerabilidade econômica na mesma proporção que as camadas mais ricas contraria a justiça fiscal do Brasil, princípio constitucionalizado pela EC 132/2023: *"[a]rt. 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"* (original sem grifo).

Como forma de abrandar os efeitos prejudiciais observados no sistema tributário mudanças importantes foram promulgadas na EC 132/2023, principalmente no que tange a adoção de alíquotas diferenciadas para bens essenciais, como alimentos e medicamentos, que tem como objetivo a amenização da carga tributária dos bens de natureza essencial, que hoje atingem, de modo mais grave, as famílias mais vulneráveis economicamente.

Foi previsto o mecanismo do *cashback* tributário, realizado para devolver parte do valor pago em tributos sobre o consumo à população que se encontra em maior vulnerabilidade econômica, conforme será melhor delimitado posteriormente no presente estudo.

Essas inovações, trazidas pela EC 132/2023, representam importantes avanços para aproximar o sistema tributário nacional dos modelos mais progressivos, onde parcela da população que detém maior capacidade contributiva arca com uma fatia mais expressiva dos tributos, enquanto os menos abastados economicamente são menos onerados. Ou seja, tais medidas buscam diminuir a regressividade do sistema tributário, com o intuito de desonerar a tributação sobre o consumo, permitindo que as classes menos favorecidas economicamente arquem com um ônus tributário de menor repercussão econômica, e, com isso, tenha sua capacidade contributiva respeitada no que tange ao poder aquisitivo.

No tópico seguinte, serão examinados, em profundidade, os aspectos centrais do mecanismo de *cashback*, evidenciando de que modo essa ferramenta pode funcionar como estratégia adicional de proteção social.

3 O mecanismo de cashback

A reforma tributária implementou o *cashback* como um dos mecanismos que tem como objetivo oferecer à população em situação de

maior vulnerabilidade econômica uma carga tributária mais equilibrada sobre o consumo. Esse instrumento opera por meio da devolução de valores pagos à título de tributo em transações comerciais realizadas por indivíduos de baixa renda, desde que (i) a operação realizada esteja abrangida no rol de incidência da norma de devolução, (ii) que os contribuintes atendam ao disposto no art. 113 da LC 214/2025 e estejam devidamente cadastrados no CADÚnico e (iii) exijam a emissão de documento fiscal no momento da operação mercantil.

A LC 214/2025, ao estabelecer a obrigatoriedade de solicitar a emissão de documento fiscal no ato da transação comercial como requisito para a incidência da norma de devolução personalizada, fortalece a capacidade de fiscalização do Estado, haja vista a tendência de maior formalização dos negócios jurídicos, o que mitiga, ao menos em tese, práticas de sonegação tributária por parte de contribuintes mal-intencionados.

Ainda, a LC 214/2025 dedicou o título III para regulamentar a devolução personalizada do IBS e da CBS (mecanismo de *cashback*) bem como a cesta básica nacional de alimentos. No capítulo I desse título, encontram-se as disposições específicas que regem o funcionamento do cashback, em que pese serão necessárias outras regulamentações para o efetivo cumprimento e operacionalização das determinações dispostas na Lei Complementar.

No art. 113 da LC 214/2025, foram tratados dos destinatários da norma de devolução, que devem unificar, cumulativamente, os seguintes requisitos: (i) estarem cadastrados no CadÚnico, (ii) possuir renda familiar mensal per capita declarada de até meio salário mínimo, (iii) ser residente do território nacional, e (iv) possuir CPF. De acordo com o § 1º do mesmo artigo comentado, a inscrição do destinatário como beneficiário do mecanismo de cashback ocorrerá de modo automático, o que auxiliará a população pobre, que, por vezes, carece de informações sobre mudanças legislativas que as beneficiam.

A gestão do mecanismo de devolução personalizada no que se refere à CBS (tributo federal) ficará a cargo da Receita Federal, de acordo com as normas postas no art. 114. Já a administração do IBS, tributo de natureza estadual e municipal, ficará a cargo do Comitê Gestor do IBS, de acordo com o art. 115. Tanto a Receita Federal quanto o Comitê Gestor do IBS, deverão editar ato normativo para disciplinar o período de apuração das devoluções, periodicidade dos pagamentos, forma de creditamento aos beneficiários, mecanismos para mitigar fraudes, etc.

O destinatário da devolução personalizada será o responsável pela unidade familiar (art. 113) e a base de cálculo do *cashback* será o montante efetivamente recolhido a título de tributo em determinada operação mercantil. A alíquota, por sua vez, será a prevista na LC 214/2025 ou nas normas regulamentadoras subsequentes caso mais vantajosas ao contribuinte, uma vez que a União, os Estado, o Distrito Federal e os Municípios poderão, por meio de lei específica, fixar percentuais de devoluções superiores aos já fixados na LC 214/2025 (art. 118, § 1º).

Para ilustrar a dinâmica aqui apresentada, através de exemplo puramente hipotético: um contribuinte que atende plenamente aos requisitos para a devolução personalizada do IBS e CBS (*cashback*) recebe em sua residência uma conta de energia elétrica no valor total de R$ 500,00. Desse montante, incide (fictamente) IBS de 10% (R$ 50,00) e CBS de 20% (R$ 100,00). Nas disposições que são trazidas pela LC 214/2025, o contribuinte receberia, via cashback tributário, 100% do valor efetivamente pago a título de CBS (R$ 100,00), ao passo que a devolução no tocante ao IBS corresponderia a 20% (R$ 10,00). Após a devolução dos valores dispostos, o contribuinte efetivamente suportaria o ônus econômico de R$ 390,00 referente ao consumo de energia elétrica.

Pode parecer uma devolução modesta, porém, em regiões marcadas por alta vulnerabilidade econômica, cada real adicional exerce impacto notável sobre a qualidade de vida das famílias de baixa renda. Nascimento, (2020, p. 69-71), em estudo sobre o programa renda mínima mumbuca, implantado no município de Maricá, Estado do Rio de Janeiro, que destinou aos cidadãos que lá residiam por no mínimo dois anos recebessem uma quantia de 10 mumbucas (uma espécie de moeda local eletrônica), que convertendo em reais, seria o equivalente a R$ 10,00 mensais. Ao analisar aquela população beneficiada pelo programa de renda básica, notou-se uma melhora significativa nos seguintes quadros:

> Em pouco mais de dois anos de criação, só o Programa Renda Mínima Mumbuca transferiu, conforme apontam Quaquá e Braga (2016), para beneficiários pobres e setores econômicos populares menos favorecidos pelas esferas de governo, cerca de 30 milhões de reais até março de 2016. Esses recursos públicos municipais beneficiam mensalmente a vida de aproximadamente 13,7 mil famílias e contribuem de forma decisiva para a melhora da qualidade de vida desses cidadãos. Ademais, o programa dinamiza a economia local, gerando mais faturamento aos comércios credenciados, aumento e melhorias dos espaços físicos comerciais, mais postos de trabalho, mais renda e mais impostos que voltam aos cofres públicos da prefeitura.

Dessa forma, ainda que o montante devolvido a título de cashback possa, à primeira vista, parecer modesto, os impactos tendem a ser significativos quando direcionados às populações em situação de vulnerabilidade econômica.

O Estado de São Paulo possui desde 2007 programa similar ao trazido na reforma tributária: programa nota fiscal paulista (Lei Estadual 12.685/2007). O referido programa do Governo do Estado de São Paulo foi realizado com o propósito de incentivar o cidadão a exigir a emissão do documento fiscal no momento da operação mercantil, com intuito de mitigar a (eventual) sonegação tributária, principalmente quanto ao ICMS. De modo a recompensar o contribuinte que atrela seu CPF ou CNPJ ao documento fiscal, o Estado de São Paulo dispõe créditos que podem ser resgatados em dinheiro ou utilizados, inclusive, para abatimento do valor devido a título de IPVA. Em que pese o Programa Nota Fiscal Paulista não tenha como objetivo final as diretrizes estabelecidas pela reforma tributária e pela Lei Complementar nº 214/2025, sua existência demonstra a viabilidade de operacionalizar, com relativo dinamismo, um mecanismo de devolução personalizada. Outrossim, evidencia a possibilidade de alcançar a mitigação da sonegação tributária, uma vez que, caso esse objetivo não fosse atingido a contento, o programa certamente teria sido revogado pelo Governo do Estado de São Paulo.

Por sua vez, o legislador infraconstitucional federal determinou a desoneração integral (via *cashback* de 100%) da CBS incidente sobre a comercialização de botijões de gás de até 13 kg, energia elétrica, abastecimento de água, saneamento básico, gás canalizado e serviços de telecomunicações.

Logo, a depender da regulamentação no que tange a devolução do IBS, de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, o mecanismo poderá ter seus efeitos potencializados.

Isso ocorre visto que o legislador federal se absteve de pormenorizar as devoluções do IBS, onde, diferentemente do CBS, apresentou alíquotas menos significativas, deixando a cargo dos Estados, Distrito Federal e Municípios uma regulamentação melhor em prol dos contribuintes de baixa renda:

> Art. 118. O percentual a ser aplicado nos termos do art. 117 desta Lei Complementar será de:
>
> I - **100% (cem por cento) para a CBS** e **20% (vinte por cento) para o IBS** na aquisição de botijão de até 13 kg (treze quilogramas) de gás

> liquefeito de petróleo, nas operações de fornecimento domiciliar de energia elétrica, abastecimento de água, esgotamento sanitário e gás canalizado e nas operações de fornecimento de telecomunicações; e
>
> II - 20% (vinte por cento) para a CBS e para o IBS, nos demais casos.
>
> § 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão, por lei específica, fixar percentuais de devolução da sua parcela da CBS ou do IBS superiores aos previstos nos incisos I e II do caput, os quais poderão ser diferenciados:
>
> I - em função da renda familiar dos destinatários, observado o disposto no art. 113 desta Lei Complementar;
>
> II - entre os casos previstos nos incisos I e II do caput.
>
> § 2º Na ausência da fixação de percentuais próprios, as devoluções previstas neste Capítulo serão calculadas mediante aplicação dos percentuais de que tratam os incisos I e II do caput.
>
> § 3º O disposto no § 1º deste artigo não se aplica ao percentual de devolução da CBS de que trata o inciso I do caput (original sem grifos).

Diante desse cenário, se o mecanismo for regulamentado de maneira eficiente no que tange ao IBS, proporcionará um avanço ainda mais significativo para a inclusão econômica e social das populações de menor capacidade contributiva, podendo, inclusive, servir de como um passo ao avanço para alcance da justiça tributária – princípio agora expresso do sistema tributário constitucional (vide art. 145, § 3º CF).

4 Visão crítica do mecanismo de cashback

O mecanismo disposto na reforma tributária representa um avanço no combate a um sistema tributário regressivo.

O *cashback*, ao devolver parcela da tributação sobre o consumo ao contribuinte de baixa renda, que atende os requisitos pré-fixados, representa um importante passo inicial para que haja a mitigação das distorções que caracterizam o sistema tributário nacional, que onera, demasiadamente, a classe de menor capacidade contributiva.

O *cashback* tributário é política pública de proteção social que contribui para a inclusão de grupos vulneráveis economicamente, auxiliando-os a terem suas necessidades básicas adimplidas, além de elevar o de poder compra e desonerar a tributação que os atingem.

É um primeiro passo importante para promover melhores condições de tributação para a camada mais vulnerável economicamente

da população brasileira, respeitando, de fato, a capacidade contributiva de cada classe social.

Contudo, é fundamental que o instituto evolua ao longo do tempo. Caso os Estados, Municípios e Distrito Federal não dispuserem de regulamentação adequada sobre a matéria, as hipóteses de incidência do mecanismo de devolução serão mitigadas por ausência de iniciativa dos entes federados aqui referidos, o que resultará em uma menor abrangência dos efeitos desejados.

A iniciativa foi bastante acertada, tanto do constituinte reformador, quanto do legislador infraconstitucional, mas é necessário que progrida com o advento dos atos normativos que, posteriormente, regulamentarão a matéria, principalmente no que tange ao IBS, pois, o montante de desoneração tributária em, por exemplo, energia elétrica, água e saneamento básico é diminuto. Há espaço para progresso.

O grupo desonerado pelo mecanismo de cashback se encontra em elevada vulnerabilidade econômica. A renda de meio salário mínimo *per capita* dificilmente adimplirá as necessidades básicas dessa camada da população. Desta feita, a incidência do instituto em maior grau sobre os serviços básicos é essencial.

Ainda, o cashback deveria avançar, não apenas no quesito da vulnerabilidade econômica, mas também como forma de progredir em outras questões que também possuem relevância, como a vulnerabilidade da população preta e parda e das mulheres.

Ao passo que a desigualdade de gênero, da população preta e parda, bem como das mulheres que sustentam o núcleo familiar de forma unilateral, continua em evidência, o sistema tributário atenua a carga tributária incidente sobre esses grupos que também são vulneráveis. Em importante estudo sobre o tema, Matsushita (2024, p. 15) dispõe, acertadamente, que:

> Num "cashback" efetivamente justo, os requisitos para a devolução do imposto devem levar em consideração questões econômicas, sociais, de gênero e raça. Assim, a criação de um "cashback" tributário poderá servir de instrumento para a calibragem das desigualdades brasileiras. Ao elencar critérios socioeconômicos, de raça e de gênero, o "cashback" tributário funcionaria como mecanismo de distribuição de renda e impediria que aqueles ou aquelas com condições financeiras avantajadas e privilégios usufruíssem de benefícios destinados precipuamente à população mais desfavorecida. [...]
>
> Na nossa visão, além do aspecto socioeconômico, deverá haver também

> recortes de raça e de gênero: mulheres negras devem ser devidamente enquadradas nos requisitos para o recebimento dos tributos devolvidos. Mulheres negras que se encontrem em situação socioeconômica combalida devem receber o valor dos tributos devolvidos em primeiro lugar, antes dos demais grupos.

Destaca-se que, na versão da PEC 45, trazida a público em 06 de junho de 2023, havia previsão de incidência do mecanismo de devolução personalizada levando em consideração critérios de gênero e raça (MATSUSHITA, 2024, p. 17):

> Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.
>
> § 5º Lei complementar disporá sobre:
>
> VIII – hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda, gênero ou raça;

Não foi a escolha do constituinte reformador no momento. Existe a necessidade de progredir com esse objetivo no decorrer dos anos. Perde-se, no momento, a oportunidade de avançar ainda mais com o (bom) instituto do *cashback*.

Pelo exposto, é possível constatar que o mecanismo de *cashback* é uma iniciativa relevante para amenizar a regressividade dos tributos sobre o consumo no Brasil, sendo, portanto, um mecanismo de proteção social. Porém, para que seu impacto seja ainda mais significativo, é necessário que o legislador infraconstitucional continue progredindo, aumentando o rol de legitimados ao recebimento, aumentando a alíquota das devoluções (principalmente do IBS), entre outras medidas.

É importante que o mecanismo de *cashback* seja articulado com outras políticas públicas em prol dos grupos vulneráveis, de modo a compor um arcabouço legítimo de proteção social.

Se faz necessário, portanto, o acompanhamento periódico do mecanismo de devolução personalizado, com o intuito de avaliar se os grupos vulneráveis estão sendo favorecidos, de fato, pela política pública instaurada. Ainda, o acompanhamento periódico propicia a análise e o estudo se outros grupos, também vulneráveis, devem ser beneficiados com a incidência do mecanismo de cashback.

Convém destacar que o aperfeiçoamento no mecanismo de *cashback* depende de ampla participação social, além do diálogo institucional. É de suma importância promover debates, audiências públicas, pesquisa

de natureza científica nas mais diversas áreas de conhecimento, além de relatórios de impacto social das medidas implementadas com a respectiva análise dos resultados obtidos. As conclusões dessas análises nortearão eventual redirecionamento do mecanismo de cashback, seja na inclusão de novos grupos a serem, de novas alíquotas, de novas formas de recebimento das devoluções, etc.

Evidentemente que o *cashback* não resolverá os problemas dos grupos vulneráveis, mas, quando articulado com outras políticas públicas, melhorará, progressivamente, a qualidade de vida das populações menos abastadas economicamente.

Cabe, portanto, prosseguir com ajustes e melhorias constantes, a fim de consolidar um sistema tributário menos regressivo.

5 Conclusões

Concluindo-se o estudo, tem-se que:

(i) O mecanismo de *cashback* tributário foi introduzido na reforma tributária (EC 132/2023) e regulamentado pela Lei Complementar 214/2025, embora ainda sejam necessários atos normativos complementares para aplicação efetiva do dispositivo.

(ii) Dada a crescente atribuição do Estado na promoção da igualdade entre os indivíduos, sobretudo aqueles em condição de vulnerabilidade, torna-se imprescindível políticas públicas que sejam voltadas à mitigação desses ônus que atingem tais grupos (PESSOA, CARDOSO, 2021, p. 1505).

(iii) A sistemática da devolução personalizada de tributos, que incide sobre o CBS e IBS, opera-se por meio das devoluções - parcial ou total - de valores pagos à título de tributo em transações comerciais realizadas por indivíduos de baixa renda que se enquadrem no art. 113 da LC 214/2025.

(iv) O mecanismo de *cashback* tributário pode ser considerado um instrumento de proteção social, uma vez que diminui a regressividade do sistema tributário, permitindo que classes menos favorecidas economicamente passem a suportar uma carga tributária menos onerosa em transações comerciais.

(v) Trata-se, portanto, de um passo inicial na evolução do sistema tributário brasileiro, historicamente marcado por ser patrimonialista e regressivo.

(vi) Porém, é extremamente necessário que o mecanismo avance, principalmente no que tange a regulamentação da devolução do IBS. Importante também que as normas de incidência do cashback alcance outros grupos vulneráveis, como mulheres, pretos e pardos. O aperfeiçoamento do instituto dependerá de ampla participação social e de diálogo institucional.

(vii) O mecanismo de devolução personalizado é um avanço social promovido pela reforma tributária. Trata-se do reconhecimento do sistema tributário regressivo pelo constituinte reformador, que decidiu, através da EC 132/2023, implementar o mecanismo de proteção social, que, primariamente, abarca a população de menor capacidade contributiva, assegurando que a carga tributária não onere de forma desproporcional as operações necessárias à garantia de uma vida digna.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Juspodivm, 2024.

BRASIL. **Constituição Federal**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 12 jan. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em 17 jan. 25.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 68/2024**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&filename=PLP%2068/2024. Acesso em 14 jan. 2025.

DUARTE, C.M.R.*et al.* **Proteção social e política pública para populações vulneráveis: uma avaliação do Benefício de Prestação Continuada da Assistência Social-BPC no Brasil**. Ciência & Saúde Coletiva, v. 22, n. 11, p. 3515-3526, 2017.Disponível em: https://www.scielo.br/j/csc/a/sjNbw8MRCD5R9LzHQpH7RDC/. Acesso em: 12 jan. 2024

LOPES. Carlos Eduardo. **Projeções acerca do alinhamento do sistema de proteção social brasileiro às exigências da OIT**. Anais do Congresso Brasileiro de Processo Coletivo e Cidadania, n. 12, p. 225-

243, out/2024. Disponível em: https://revistas.unaerp.br/cbpcc/article/view/3449/2548. Acesso em: 22 jan. 25.

MATSUSHITA, Mariana Baeta Neves**. "Cashback" tributário e desigualdade social**. São Paulo: IBET, 2024. Disponível em: https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2024/08/Mariana-Baeta.pdf. Acesso em 12 jan. 25.

NASCIMENTO, Lafaiete Luiz do. **Renda básica universal: uma garantia para os direitos humanos?** 2020. 155 f. Dissertação (Mestrado em Direitos Humanos) – Universidade Tiradentes, Aracaju, 2020. Disponível em: https://www.academia.edu/44256277/RENDA_B%C3%81SICA_UNIVERSAL_uma_garantia_para_os_direitos_humanos. Acesso em 12 jan. 25.

PESSOA, Rodrigo Monteiro; CARDOSO, Jair Aparecido. **Impactos da migração no sistema de seguridade social brasileiro**. Revista LTr, São Paulo, v. 85, n. 12, p. 1503-1515, dez. 2021.

QUAQUÁ, Washington; BRAGA, André. **Finanças solidárias. Maricá a caminho da economia solidária e popular sustentável.** Revista Mundo do Trabalho Contemporâneo, São Paulo, v.1.1, 2017, p.176-187. Disponível em: https://periodicos.unb.br/index.php/mtc/article/view/7257/5875. Acesso em 24 jan. 25.

SÃO PAULO. **Lei nº 12.685, de 28 de agosto de 2007.** Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2007/lei-12685-28.08.2007.html. Acesso em 20 jan. 25

SALES, Douglas Blasius de. **A finitude humana e a necessidade da tutela estatal**. Anais do Congresso Brasileiro de Processo Coletivo e Cidadania, n. 12, p.206-224, out/2024. Disponível em: https://revistas.unaerp.br/cbpcc/article/view/3467/2547. Acesso em 19 jan. 25

Capítulo 16

A REFORMA TRIBUTÁRIA, O IMPOSTO SELETIVO E SEUS IMPACTOS NO SETOR AMBIENTAL

Lorena Marques de Souza Lima[1]
Paula Vieira Teles[2]

1 Introdução

A Reforma Tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023 trouxe ao ordenamento jurídico brasileiro uma figura tributária inédita: o Imposto Seletivo (IS), popularmente apelidado de "imposto do pecado". Regulamentado pela Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, o novo tributo tem uma proposta declarada de natureza extrafiscal, isto é, seu objetivo primário não seria arrecadar, mas desestimular o consumo e a produção de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Passados quase três anos da promulgação da emenda constitucional, o IS segue sendo um dos pontos mais controvertidos da reforma. Cercado de incertezas quanto às alíquotas e de críticas doutrinárias que vão da recepção elogiosa da ideia de tributação extrafiscal até qualificações duras sobre a técnica legislativa empregada, o tributo tornou-se também objeto de disputa acadêmica intensa. Este artigo se propõe a reconstruir a gênese da norma, expor o objetivo declarado do legislador, detalhar como o tributo será operacionalizado pela LC 214/2025 e apresentar, de forma plural, o que diferentes autores têm dito sobre sua dimensão ambiental.

---

1 Advogada especializada em Direito Tributário; Especialista em LL.M em Direito Tributário pela Puc Minas; Graduanda em Ciência Contábeis pela Puc Minas; Pós-graduada em LL.M em Direito da Energia e Negócios no Setor Elétrico- Cedin; Membro da Liga Universitária de Mercado Financeiro da Puc Minas; Membro do Núcleo de Estudos em Tributação e Empreendedorismo- NETE (2021-2022), Membro da Comissão de Direito tributário da OAB/MG.

2 Mestre em Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável na Escola Superior Dom Helder Câmara. Pós-graduada em Gestão Ambiental Integrada pela PUC-MG. Pós-graduada em Direito Minerário pelo CEDIN. Graduada em Direito pela PUC-MG. Graduada em Ciências Biológicas pela ESBMA. Advogada Ambiental Senior. Professora da Universidade Federal de Lavras (UFLA).

2 A gênese da norma: da PEC 45 à Emenda Constitucional nº 132/2023

O Imposto Seletivo não nasceu pronto no texto que hoje compõe o artigo 153, inciso VIII, da Constituição Federal de 1988. Sua trajetória começa na Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, apresentada pelo então deputado Baleia Rossi, que buscava unificar cinco tributos sobre o consumo (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) em um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de competência compartilhada, acompanhado de um Imposto Seletivo residual, de competência federal.

Segundo o relatório do Grupo de Trabalho da Câmara dos Deputados destinado a debater a PEC 45/2019[1], a criação de um imposto seletivo com espectro de incidência bem delimitado se justificava por três razões práticas: o elevado potencial arrecadatório de poucos produtos, a concentração da produção desses bens em número reduzido de agentes econômicos (o que facilita a fiscalização) e a política de desincentivo ao consumo nocivo à saúde e ao meio ambiente. Nessa fase, a lógica arrecadatória e a lógica regulatória aparecem lado a lado, sem hierarquia clara entre elas, o que já antecipava boa parte do debate doutrinário posterior.

A redação original da PEC 45/2019 era ainda mais ampla do que a que acabou prevalecendo, pois previa a possibilidade de tributação seletiva sobre "bens, serviços ou direitos" cujo consumo se quisesse desestimular, sem restringir a materialidade à saúde e ao meio ambiente. Como observa André Folloni[2], o texto final da Emenda Constitucional nº 132/2023 acabou mais restrito do que a proposta original, apenas bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente podem ser objeto do IS, ficando excluídas outras formas de desestímulo, como as voltadas à regulação de preços, abastecimento ou concorrência.

Já na fase de regulamentação infraconstitucional, a exposição de motivos do projeto de lei complementar que deu origem à LC 214/2025, assinada pelo ministro da Fazenda Fernando Haddad, reafirma esse

1 BRASIL. Câmara dos Deputados. Relatório do Grupo de Trabalho destinado a analisar e debater a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019. Relator: Dep. Aguinaldo Ribeiro. Brasília: Câmara dos Deputados, 2023. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2285113. Acesso em: 5 set. 2026.

2 FOLLONI, André. Competência tributária do imposto seletivo: o texto e seus contextos. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 57, ano 42, p. 617-642, 2. quadrimestre 2024. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/2606/2353. Acesso em: 5 set. 2026.

propósito, sendo assim, o texto qualifica o Imposto Seletivo como tributo "de competência da União, com natureza regulatória"[3], destinado a desestimular o consumo de bens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. O termo "regulatória" é significativo: o próprio Executivo, ao encaminhar o projeto ao Congresso, buscou deixar expresso que a arrecadação seria efeito colateral, e não finalidade principal, do tributo.

A intenção declarada pelo legislador constituinte derivado, desestimular consumo nocivo à saúde e ao meio ambiente, comporta, na doutrina, ao menos duas interpretações distintas sobre o que efetivamente legitima a cobrança do IS.

A primeira leitura filia o IS à tradição do imposto pigouviano, batizado em homenagem ao economista britânico Arthur Cecil Pigou[4], cuja obra clássica sobre economia do bem-estar defendia a correção de externalidades negativas por meio da tributação, de modo que o preço de mercado do bem passasse a refletir também o custo social que sua produção ou consumo impõe a terceiros. Nessa leitura, o IS se justifica na medida em que internaliza uma externalidade ambiental ou sanitária concreta e mensurável.

A segunda leitura, mais comportamental, entende que o tributo se justifica não porque internaliza uma externalidade específica, mas porque desestimula, por si só, uma conduta indesejada, produzindo uma perda de eficiência deliberada como efeito pedagógico. Folloni[5] observa que essas duas racionalidades podem coexistir, mas nota que, dependendo da leitura adotada, os requisitos de validade constitucional da norma mudam, se a exigência for cumulativa, internalizar externalidade e desestimular conduta ao mesmo tempo, o espaço para questionamento de incidências mal calibradas é maior do que se as razões forem alternativas entre si.

Essa distinção teórica não é meramente acadêmica. Andrade e Oliveira Júnior[6] analisam o IS diretamente à luz da teoria pigouviana e concluem que o tributo brasileiro, ao herdar essa base conceitual, também

3 HADDAD, Fernando. Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar n. 64/2024 apud FOLLONI, André. Competência tributária do imposto seletivo: o texto e seus contextos. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 57, ano 42, p. 617-642, 2. quadrimestre 2024.

4 PIGOU, Arthur Cecil. The economics of welfare. London: Macmillan, 1962, p. 160 apud FOLLONI, André. Op. cit., p. 617-642.

5 FOLLONI, André. Op. cit., p. 617-642.

6 ANDRADE, J. A. C. de; OLIVEIRA JÚNIOR, A. R. de. Imposto seletivo e imposto pigouviano: a extrafiscalidade e as inconsistências da LC nº 214/2025. Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação, v. 11, n. 12, p. 3039-3049, 2025. Disponível em: https://periodicorease.pro.br/rease/article/view/23285. Acesso em: 5 set. 2026.

herda as dificuldades práticas inerentes a ela, em especial a dificuldade de mensurar com precisão o dano social causado e de identificar a real fonte da externalidade, desafios que se tornam ainda mais evidentes na hipótese de incidência sobre a extração mineral, apontada pelos autores como materialidade que sugere desvio da finalidade extrafiscal em direção a um objetivo simplesmente arrecadatório.

Superada a fase constitucional, cabe à LC 214/2025 estruturar tecnicamente o tributo. O Livro II da Lei, compreendendo os artigos 409 a 438[1], disciplina o fato gerador, as hipóteses de não incidência, a sujeição passiva e a base de cálculo, além dos critérios a serem observados na fixação das alíquotas, estas últimas, porém, remetidas à lei ordinária, ainda não editada.

No que se refere ao fato gerador, o IS incide sobre a produção, a extração, a comercialização ou a importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, listados taxativamente no Anexo XVII da LC 214/2025. A lei prevê múltiplas hipóteses de ocorrência do fato gerador: o primeiro fornecimento do bem a qualquer título, a arrematação em leilão público, a transferência não onerosa de bem produzido, a incorporação do bem ao ativo imobilizado pelo próprio fabricante, a extração do bem mineral e o consumo do bem pelo próprio fabricante; para serviços, considera-se ocorrido o fato gerador no fornecimento ou no pagamento, o que ocorrer primeiro. Trata-se de tributo monofásico: incide uma única vez ao longo da cadeia produtiva, diferentemente da sistemática plurifásica do IBS e da CBS.

Quanto aos sujeitos passivos e à base de cálculo, a sujeição passiva varia conforme a materialidade, fabricante, importador, extrator ou explorador de apostas, por exemplo. Para os bens minerais, a base de cálculo depende de metodologia própria, a ser definida por ato do Poder Executivo com base em cotações, índices ou preços praticados em bolsas de mercadorias e futuros, agências de pesquisa especializadas ou agências governamentais, metodologia que, até o momento, carece do valor de referência que lhe daria operacionalidade prática. Para apostas e loterias, a base de cálculo é a receita própria da entidade operadora, com as deduções previstas no artigo 245 da lei.

---

1 BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços e o Imposto Seletivo, Livro II, arts. 409 a 438, e Anexo XVII. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 jan. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 5 set. 2026.

Em relação às alíquotas, é neste ponto que reside a maior indefinição prática do tributo. O texto constitucional determina que as alíquotas do IS sejam fixadas por lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida ou ad valorem. Já quanto à extração mineral, o próprio texto constitucional[2] fixa um teto: a cobrança será feita independentemente da destinação do produto, inclusive quando exportado, e a alíquota máxima corresponderá a 1% do valor de mercado do bem extraído.

A ausência de alíquotas definidas gera, segundo análise de Bruna Raelle Martins[3], uma situação peculiar, já é possível identificar quais operações estão sujeitas ao IS e preparar as empresas dos setores afetados, mas não é possível ainda mensurar com precisão o impacto econômico do tributo. O ex-secretário Extraordinário da Reforma Tributária, Bernard Appy, chegou a alertar publicamente[4] que a definição das alíquotas precisava ocorrer até o final de setembro de 2026, em razão da regra constitucional de anterioridade nonagesimal, sob pena de o IS não estar plenamente operacional já na virada para 2027, gerando distorções temporárias de preços em produtos como cigarros e bebidas alcoólicas.

Não incidência sobre exportações e o Anexo XVII da LC nº 214/2025. O IS não incide sobre exportações, regra geral de imunidade que busca preservar a competitividade do produto brasileiro no exterior. A exceção relevante, como já indicado, é a extração mineral, cobrada independentemente do destino do bem. É objeto de debate doutrinário[5] se o rol do Anexo XVII da Lei Complementar supracitada é taxativo, hipótese em que apenas os produtos ali expressamente listados estariam sujeitos ao imposto, ou exemplificativo, o que permitiria a inclusão de produtos similares não mencionados expressamente.

---

2 BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional, art. 153, § 6º. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 5 set. 2026.

3 REFORMA tributária: Imposto seletivo tem ônus tributário em aberto. ConJur, 16 ago. 2026. Disponível em: https://conjur.com.br/2026-ago-16/imposto-seletivo-incidencia-definida-onus-tributario-em-aberto/. Acesso em: 5 set. 2026.

4 SEM definir "imposto do pecado", cigarro ficará mais barato e outros produtos, mais caros, diz Appy. Entrevista de Bernard Appy. SINFRERJ, 11 jun. 2026. Disponível em: https://sinfrerj.com.br/conteudo/11393/sem-definir-imposto-do-pecado-cigarro-ficara-mais-barato-e-outros-produtos-mais-caros-diz-appy. Acesso em: 5 set. 2026.

5 CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. Imposto seletivo na reforma tributária: desenho, alcance e desafios. São Paulo: CRCSP, 2026. Disponível em: https://online.crcsp.org.br/portal/noticias/noticia.asp?c=9819. Acesso em: 5 set. 2026.

3 A dimensão ambiental do imposto seletivo

É na tributação de veículos, embarcações e aeronaves, de um lado, e na extração de bens minerais, de outro, que o caráter ambiental do IS se manifesta de forma mais direta.

As alíquotas do IS aplicáveis aos veículos automotores serão estabelecidas em lei ordinária e graduadas conforme critérios técnicos como eficiência energética, desempenho estrutural, tecnologias assistivas à direção, reciclabilidade dos materiais e pegada de carbono. A racionalidade declarada consiste em onerar mais intensamente os veículos de maior impacto ambiental e incentivar a transição para alternativas de menor emissão, entre as quais se inclui a eletrificação da frota. A avaliação dos benefícios ambientais dessa tecnologia, contudo, deve considerar também aspectos relacionados ao seu ciclo de vida, como a matriz energética utilizada, a fabricação e a destinação final das baterias.

A efetividade dessa finalidade depende da lei ordinária que fixará as alíquotas e ponderará os critérios do artigo 419 da LC nº 214/2025. A norma combina indicadores ambientais, como eficiência energética, pegada de carbono e reciclabilidade, com fatores de segurança e política industrial. Esse caráter híbrido exige fundamentação técnica para que os objetivos industriais não prevaleçam sobre a nocividade ambiental. Além disso, a redução a zero do artigo 420, destinada aos adquirentes abrangidos pelo regime diferenciado, não se confunde com a autorização do artigo 421 para embarcações e aeronaves de emissão nula ou elevada eficiência energético-ambiental.

Estabelecida desde a própria Emenda Constitucional nº 132/2023[1], a incidência do IS sobre a extração de bens minerais, como minério de ferro, petróleo e gás natural, tem alíquota máxima constitucional de 1% do valor de mercado do produto, aplicável inclusive quando destinado à exportação. O propósito declarado é desestimular práticas exploratórias predatórias e internalizar, ao menos parcialmente, o custo ambiental da atividade extrativa.

No plano infraconstitucional, o teto constitucional de 1% deve ser distinguido do limite legal vigente: o artigo 422, § 2º, da LC nº 214/2025, com redação dada pela LC nº 227/2026, restringe a 0,25% a alíquota sobre os bens minerais extraídos. O contribuinte é o produtor-extrativista,

1 BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Op. cit., art. 153, § 6º, VII.

e a base corresponde ao valor de referência apurado segundo metodologia do Poder Executivo, nos termos do artigo 414. Como a lei não gradua a tributação segundo a tecnologia empregada, a gestão de rejeitos, a eficiência hídrica ou as emissões, operações com desempenhos ambientais distintos podem receber tratamento equivalente, reduzindo a capacidade indutora do IS.

Nesse contexto, a tributação seletiva sobre combustíveis também se insere nessa lógica ambiental, sendo um dos pontos que mais testam os limites da extrafiscalidade do tributo, dada a essencialidade do insumo para a economia como um todo, debate que, segundo Cavalcanti e Rosa[2], revela riscos de insegurança jurídica e efeitos econômicos relevantes justamente por incidir sobre um setor estruturalmente essencial.

A incidência não alcança genericamente todos os combustíveis, mas os bens minerais fósseis relacionados no Anexo XVII da LC nº 214/2025, como petróleo, gás natural e carvão mineral, no momento da extração. O artigo 423 da mesma Lei Complementar prevê alíquota zero para o gás natural utilizado como insumo industrial e combustível para transporte, evidenciando a combinação de objetivos ambientais, energéticos e industriais. Como a cobrança ocorre na origem e a substituição imediata desses insumos é limitada, o sinal econômico ao consumidor pode ser reduzido, enquanto o aumento dos custos repercute sobre fretes e cadeias produtivas. A efetividade ambiental dependerá, portanto, da calibragem das alíquotas e da coordenação com políticas de transição energética.

Em conjunto, essas materialidades mostram que a dimensão ambiental do IS exige correspondência entre o dano, a forma de incidência e a possibilidade concreta de mudança de comportamento. Sem critérios mensuráveis e avaliação periódica, o tributo pode operar apenas como custo fiscal adicional, afastando-se de sua função extrafiscal.

4 O que dizem os autores: um debate plural

A doutrina tributária brasileira está longe de um consenso sobre a qualidade técnica e a efetividade ambiental do Imposto Seletivo. Vale a pena expor, lado a lado, correntes que vão da crítica mais contundente à leitura mais construtiva.

2 IMPOSTO seletivo sobre combustíveis fósseis testa limites da extrafiscalidade. Jota, 28 jan. 2026. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/imposto-seletivo-sobre-combustiveis-fosseis-testa-limites-da-extrafiscalidade. Acesso em: 5 set. 2026.

Heleno Taveira Torres, professor titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da USP, é um dos críticos mais duros do desenho legislativo do tributo. Em painel de encerramento das Jornadas de Debates da Associação Brasileira de Advocacia Tributária, em maio de 2026, classificou o IS como "um dos piores que eu já vi na vida", acrescentando nunca ter visto "uma coisa tão desgarrada da técnica jurídica" quanto esse tributo[1]. Torres fez questão de esclarecer que sua crítica não decorre de oposição à reforma tributária como um todo, que considera necessária para a melhoria do ambiente de negócios brasileiro, mas especificamente do modo como o IS foi concebido: pensado para ser um tributo extrafiscal, de função regulatória, mas estruturado, na prática, com lógica que ele considera essencialmente arrecadatória.

José Maria Arruda de Andrade, autor da obra Imposto Seletivo e Pecado: Juízos Críticos sobre Tributação Saudável[2], aprofunda essa crítica sob outro ângulo: o do desenho fiscal herdado do antigo IPI. Em artigo publicado no Migalhas[3], Andrade sustenta que o IS reproduziu as regras fiscais do IPI, o que compromete sua eficácia como instrumento indutor de comportamento. Isso porque, sendo imposto, a Constituição Federal de 1988 veda a vinculação prévia de sua receita a políticas de saúde ou de meio ambiente, de modo que, quando a população de fato reduz o consumo do bem tributado, o Estado perde arrecadação sem que essa perda gere qualquer retorno automático às políticas públicas que justificariam o tributo. Andrade ainda descreve esse mecanismo como uma espécie de mesada estatal por bom comportamento, paga sempre que o desestímulo funciona, mas sem destinação específica às finalidades que legitimam a cobrança. Em outro texto[4], o mesmo autor aponta incoerências na seleção dos produtos taxados, questionando, por exemplo, por que apenas bebidas açucaradas líquidas foram incluídas, e não refrescos em pó, ainda que o fator de nocividade alegado, o excesso de açúcar, seja o mesmo.

---

1 TORRES, Heleno Taveira. O imposto seletivo é um dos piores que já vi, é uma caricatura, diz Heleno Torres. Entrevista concedida às Jornadas de Debates da Associação Brasileira de Advocacia Tributária (ABAT). Jota, 9 maio 2026. Disponível em: https://www.jota.info/tributos/o-imposto-seletivo-e-um-dos-piores-que-ja-vi-e-uma-caricatura-diz-heleno-torres. Acesso em: 5 set. 2026.

2 ANDRADE, José Maria Arruda de. Imposto seletivo e pecado: juízos críticos sobre tributação saudável. São Paulo: IBDT, 2024.

3 ANDRADE, José Maria Arruda de. A face oculta do imposto do pecado. Migalhas, 10 dez. 2024. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/421265/a-face-oculta-do-imposto-do-pecado. Acesso em: 5 set. 2026.

4 ANDRADE, José Maria Arruda de. A guerra das narrativas no imposto seletivo. Migalhas, 6 dez. 2024. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/421163/a-guerra-das-narrativas-no-imposto-seletivo. Acesso em: 5 set. 2026.

Rosenblatt e Rodrigues[5] sintetizam a crítica doutrinária em um diagnóstico que se tornou referência no debate: o IS padeceria de seletividade casuística, extrafiscalidade aberta, essencialidade ambígua e insegurança jurídica relevante, leitura que dialoga diretamente com as críticas de Torres e Andrade, ainda que sob perspectiva mais técnico-dogmática.

Marcus Abraham e Camila Thiebaut Bayer Lannes[6] oferecem leitura mais construtiva, sem deixar de reconhecer os desafios. Para os autores, o IS está alinhado ao princípio constitucional de proteção ambiental explicitado pela EC 132/2023 e tem potencial genuíno de influenciar positivamente setores produtivos, como o de petróleo, mineração e fabricação de veículos, desde que sua aplicação esteja integrada a um planejamento fiscal coordenado, que efetivamente favoreça práticas sustentáveis e alinhe a política tributária aos objetivos constitucionais de defesa do meio ambiente. Sem essa coordenação, reconhecem os autores, o potencial permanece apenas teórico.

André Folloni[7], como já explorado, contribui com leitura mais estrutural, situando o debate na própria arquitetura da competência tributária do artigo 153, VIII, da Constituição Federal de 1988, e nas duas racionalidades, pigouviana e comportamental, que disputam a legitimação do tributo.

Por fim, artigo de Gabriel Almeida Viana e Geovanna de Sousa Rodrigues[8], voltado especificamente ao setor de mineração, reforça que a legitimidade ambiental do IS depende da demonstração de um nexo qualificado, específico e comprovável entre o bem tributado e o dano que se pretende inibir; na ausência desse nexo, o tributo perderia sua natureza seletiva e se converteria em imposto sobre a produção mineral disfarçado de instrumento ambiental, o que, segundo essa linha crítica, configuraria invasão da competência constitucionalmente reservada ao IBS e à CBS.

5 ROSENBLATT, Paulo; RODRIGUES, Gabriel Mendes. Primeiras impressões da natureza jurídica do novo imposto seletivo sobre produtos nocivos à saúde: seletividade casuística, extrafiscalidade aberta, essencialidade ambígua, (des)proporcionalidade e incerteza jurídica. In: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo (Coord.). Imposto seletivo na reforma tributária. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 53-65.

6 ABRAHAM, Marcus; LANNES, Camila Thiebaut Bayer. Incentivos fiscais ao meio ambiente na reforma tributária e o imposto seletivo. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 57, p. 369-388, 2024. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2583. Acesso em: 5 set. 2026.

7 FOLLONI, André. Op. cit., p. 617-642.

8 IMPOSTO seletivo sobre a mineração: entre a extrafiscalidade e a finalidade arrecadatória. Migalhas, 23 jun. 2026. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/458713/imposto-seletivo-sobre-a-mineracao-extrafiscalidade-e-a-finalidade. Acesso em: 5 set. 2026.

5 Tensões jurídicas específicas ao setor ambiental

Do cruzamento entre a intenção legislativa, a doutrina e a estrutura operacional da LC 214/2025, emergem ao menos quatro frentes de tensão jurídica relevantes para os setores ambientalmente sensíveis.

a exigência de nexo técnico de nocividade. A doutrina crítica converge no ponto de que a inclusão de um bem ou atividade no Anexo XVII da LC nº 214/2025 não dispensa a demonstração de um nexo qualificado entre a materialidade tributada e o dano ambiental que se busca inibir[1], sob pena de o IS se converter em tributo sobre a produção travestido de instrumento ambiental.

a sobreposição com instrumentos já existentes. No setor minerário[2], o IS incide sobre a mesma atividade extrativa já onerada pela Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM), o que eleva o custo total da extração e pode ser questionado à luz da capacidade contributiva e da vedação ao efeito confiscatório, especialmente considerando que o valor do IS integra a base de cálculo de outros tributos da mesma cadeia.

o impacto na competitividade das exportações. Ainda que a exportação seja, em regra, imune ao IS, na extração mineral o imposto é cobrado independentemente da destinação do produto. Essa incidência integra o custo do produto mesmo quando destinado ao mercado externo, reduzindo a margem exportável[3], efeito relevante para *commodities* minerais em que o Brasil compete com fornecedores de países sem tributo seletivo equivalente.

a ausência de vinculação orçamentária ambiental. Por se tratar de imposto, e não de contribuição, a Constituição Federal de 1988 veda a destinação prévia da receita do IS a políticas de saúde ou de meio ambiente, o que esvazia parcialmente sua pretensão pedagógica: o sucesso do tributo em desestimular a conduta nociva não converte automaticamente em mais recursos para mitigar os danos ambientais já causados.

---

1 IMPOSTO seletivo sobre a mineração: entre a extrafiscalidade e a finalidade arrecadatória. Op. cit.

2 O IMPOSTO seletivo e os impactos para o setor minerário. MSBM Advogados, 16 jul. 2026. Disponível em: https://www.msbm.com.br/post/o-imposto-seletivo-e-os-impactos-para-o-setor-miner%C3%A1rio. Acesso em: 5 set. 2026.

3 IMPOSTO seletivo: quem decide o que é prejudicial - e quem paga. Migalhas, 3 jul. 2026. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/459397/imposto-seletivo-quem-decide-o-que-e-prejudicial--e-quem-paga. Acesso em: 5 set. 2026.

6 Considerações finais

O Imposto Seletivo nasce de uma intenção legislativa relativamente clara, expressa desde os primeiros relatórios da PEC 45/2019 até a exposição de motivos do ministro da época, Fernando Haddad, de utilizar o sistema tributário como instrumento de desestímulo ao consumo e à produção de bens nocivos à saúde e ao meio ambiente. Sua aplicação a veículos poluentes e à extração mineral demonstra, na letra da lei, esse propósito ambiental.

A distância entre essa intenção declarada e o desenho técnico efetivamente adotado pela LC 214/2025 é, contudo, o centro do debate doutrinário hoje. De um lado, autores como Marcus Abraham e Camila Lannes veem potencial genuíno de indução de comportamentos mais sustentáveis, desde que a aplicação do tributo seja tecnicamente coordenada. De outro, vozes como as de Heleno Taveira Torres e José Maria Arruda de Andrade apontam falhas estruturais que comprometeriam, na prática, a própria função extrafiscal do imposto, seja pela reprodução das regras fiscais do IPI, seja pela ausência de vinculação orçamentária às finalidades que o legitimam.

Com as alíquotas ainda pendentes de lei ordinária e a cobrança plena se aproximando de janeiro de 2027, a efetividade ambiental do Imposto Seletivo permanece, portanto, uma questão em aberto, e um dos campos mais prováveis de litígio tributário nos próximos anos, à medida que os setores afetados testarem, judicialmente, os limites entre extrafiscalidade legítima e mera arrecadação travestida de política ambiental.

Referências

ABRAHAM, Marcus; LANNES, Camila Thiebaut Bayer. Incentivos fiscais ao meio ambiente na reforma tributária e o imposto seletivo. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 57, p. 369-388, 2024. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2583. Acesso em: 5 set. 2026.

ANDRADE, J. A. C. de; OLIVEIRA JÚNIOR, A. R. de. Imposto seletivo e imposto pigouviano: a extrafiscalidade e as inconsistências da LC nº 214/2025. Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação, v. 11, n. 12, p. 3039-3049, 2025. Disponível em: https://periodicorease.pro.br/rease/article/view/23285. Acesso em: 5 set. 2026.

ANDRADE, José Maria Arruda de. A face oculta do imposto do pecado. Migalhas, 10 dez. 2024. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/421265/a-face-oculta-do-imposto-do-pecado. Acesso em: 5 set. 2026.

ANDRADE, José Maria Arruda de. A guerra das narrativas no imposto seletivo. Migalhas, 6 dez. 2024. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/421163/a-guerra-das-narrativas-no-imposto-seletivo. Acesso em: 5 set. 2026.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Imposto seletivo e pecado: juízos críticos sobre tributação saudável. São Paulo: IBDT, 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Relatório do Grupo de Trabalho destinado a analisar e debater a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019. Relator: Dep. Aguinaldo Ribeiro. Brasília: Câmara dos Deputados, 2023.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 21 dez. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços e o Imposto Seletivo. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 jan. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026. Altera a Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, e dispõe sobre a regulamentação da Reforma Tributária do Consumo. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 14 jan. 2026.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. Imposto seletivo na reforma tributária: desenho, alcance e desafios. São Paulo: CRCSP, 2026. Disponível em: https://online.crcsp.org.br/portal/noticias/noticia.asp?c=9819. Acesso em: 5 set. 2026.

FOLLONI, André. Competência tributária do imposto seletivo: o texto e seus contextos. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 57, ano 42, p. 617-642, 2. quadrimestre 2024. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/2606/2353. Acesso em: 5 set. 2026.

IMPOSTO seletivo sobre a mineração: entre a extrafiscalidade e a finalidade arrecadatória. Migalhas, 23 jun. 2026. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/458713/imposto-seletivo-sobre-a-

mineracao-extrafiscalidade-e-a-finalidade. Acesso em: 5 set. 2026.

IMPOSTO seletivo sobre combustíveis fósseis testa limites da extrafiscalidade. Jota, 28 jan. 2026. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/imposto-seletivo-sobre-combustiveis-fosseis-testa-limites-da-extrafiscalidade. Acesso em: 5 set. 2026.

IMPOSTO seletivo: quem decide o que é prejudicial - e quem paga. Migalhas, 3 jul. 2026. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/459397/imposto-seletivo-quem-decide-o-que-e-prejudicial--e-quem-paga. Acesso em: 5 set. 2026.

O IMPOSTO seletivo e os impactos para o setor minerário. MSBM Advogados, 16 jul. 2026. Disponível em: https://www.msbm.com.br/post/o-imposto-seletivo-e-os-impactos-para-o-setor-miner%C3%A1rio. Acesso em: 5 set. 2026.

PIGOU, Arthur Cecil. The economics of welfare. London: Macmillan, 1962.

REFORMA tributária: Imposto seletivo tem ônus tributário em aberto. ConJur, 16 ago. 2026. Disponível em: https://conjur.com.br/2026-ago-16/imposto-seletivo-incidencia-definida-onus-tributario-em-aberto/. Acesso em: 5 set. 2026.

ROSENBLATT, Paulo; RODRIGUES, Gabriel Mendes. Primeiras impressões da natureza jurídica do novo imposto seletivo sobre produtos nocivos à saúde: seletividade casuística, extrafiscalidade aberta, essencialidade ambígua, (des)proporcionalidade e incerteza jurídica. In: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo (Coord.). Imposto seletivo na reforma tributária. São Paulo: MP Editora, 2024. p. 53-65.

SEM definir "imposto do pecado", cigarro ficará mais barato e outros produtos, mais caros, diz Appy. Entrevista de Bernard Appy. SINFRERJ, 11 jun. 2026. Disponível em: https://sinfrerj.com.br/conteudo/11393/sem-definir-imposto-do-pecado-cigarro-ficara-mais-barato-e-outros-produtos-mais-caros-diz-appy. Acesso em: 5 set. 2026.

TORRES, Heleno Taveira. O imposto seletivo é um dos piores que já vi, é uma caricatura, diz Heleno Torres. Entrevista concedida às Jornadas de Debates da Associação Brasileira de Advocacia Tributária (ABAT). Jota, 9 maio 2026. Disponível em: https://www.jota.info/tributos/o-imposto-seletivo-e-um-dos-piores-que-ja-vi-e-uma-caricatura-diz-heleno-torres. Acesso em: 5 set. 2026.

Capítulo 17

SPLIT PAYMENT, RASTREABILIDADE FINANCEIRA E COMPLIANCE TRIBUTÁRIO NA CADEIA REGULADA DE ENTORPECENTES

Gustavo Henrique Sousa Silva[1]
Liliane Maria Barbosa[2]

1 Introdução

A Reforma Tributária do consumo, materializada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, representa um marco na modernização do sistema tributário brasileiro, buscando simplificar a tributação e promover a eficiência arrecadatória. Dentre os mecanismos inovadores introduzidos, o *split payment* se destaca como uma técnica de recolhimento que promete transformar a dinâmica da constituição do crédito tributário, ao segregar automaticamente a parcela do tributo no momento da liquidação financeira da operação. Contudo, a implementação de tal mecanismo, embora alinhada aos princípios da eficiência administrativa e da capacidade contributiva, suscita questionamentos quanto à sua compatibilidade com as realidades operacionais de setores específicos da economia.

Este artigo propõe-se a examinar a intersecção entre o *split payment*, conforme autorizado pelo art. 156-A, § 5º, VIII, da Constituição e regulamentado pela Lei Complementar nº 214/2025, e a complexa realidade dos agentes econômicos que atuam na cadeia regulada de substâncias sujeitas a controle especial, com foco particular nos produtos de Cannabis para uso medicinal humano. Embora sanitariamente autorizadas e submetidas a um rigoroso sistema de rastreabilidade, essas empresas enfrentam um fenômeno crescente de descredenciamento bancário (de-*risking*), impulsionado por uma aplicação excessivamente cautelosa das

1 Graduado em Direito pela Universidade Federal de Uberlândia – Campus Santa Mônica. Mestrando em Direito pela Universidade Federal de Uberlândia – Campus Santa Mônica. Advogado. E-mail: gustavosousa@ufu.br.

2 Graduada em Direito pela Faculdade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC. Mestranda e Especialista em Direito Tributário pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Advogada. E-mail: lilianembarbosa@gmail.com

normas de prevenção à lavagem de dinheiro e financiamento ao terrorismo (PLD/CFT).

A hipótese central que se busca verificar é que, na ausência de um arranjo regulatório específico e coordenado entre as diversas autoridades competentes, como o Comitê Gestor do IBS, a Receita Federal, o Banco Central e o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), a desbancarização desse setor impedirá o funcionamento adequado do *split payment*. Consequentemente, a vinculação do creditamento à efetiva extinção do débito na etapa anterior inviabilizará a não cumulatividade do IBS e da CBS, resultando em cumulatividade indevida, desequilíbrio concorrencial e, paradoxalmente, um estímulo econômico ao mercado clandestino.

Para tanto, o presente estudo, após contextualizar o mecanismo do *split payment* e suas implicações na "virada do lançamento", aprofundará a análise do fenômeno do de-*risking* bancário e suas consequências para a não cumulatividade em cadeias reguladas. Em seguida, serão explorados os limites constitucionais do Fisco na ampliação da rastreabilidade, especialmente no que tange à proteção de dados sensíveis. Por fim, à luz da experiência europeia, que demonstra a não universalidade do *split payment*, serão propostas soluções normativas de natureza cooperativa, visando a harmonização entre a eficiência arrecadatória e a integridade do sistema financeiro, sem comprometer os princípios da livre iniciativa e da igualdade concorrencial.

2 O mecanismo do Split Payment na EC no 132/2023 e a virada do lançamento

A Emenda Constitucional 132/23, responsável por aprovar a Reforma Tributária do consumo no Brasil, busca, sobretudo, a simplificação do sistema tributário ao instituir o IVA dual (CBS e IBS), além de instituir mecanismos inovadores de arrecadação, entre os quais se destaca o *split payment*. Embora sua regulamentação dependa de legislação infraconstitucional, a matriz constitucional já sinaliza um modelo de arrecadação que pode operar de forma concomitante à realização da operação econômica.

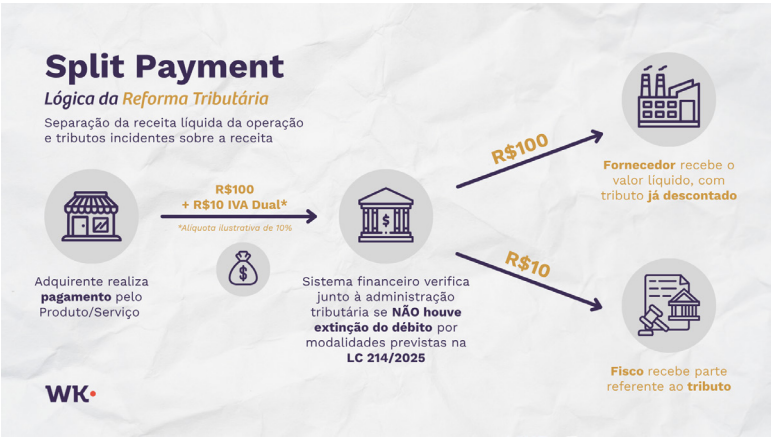
Este cenário cristalino se encontra no art. 156-A, § 5º, VIII, da Constituição, cujo redação conferida pela EC nº 132/2023 autorizou a lei complementar a estabelecer hipóteses de recolhimento do IBS na liquidação

financeira da operação, com regra correspondente aplicável à CBS por força da remissão constitucional às mesmas normas de creditamento e arrecadação. Neste, a técnica adotada pelo constituinte derivado se resume na delegação qualificada: a Constituição não descreve o mecanismo, mas autoriza sua criação, fixando-lhe a finalidade — a eficiência da arrecadação — e reservando à lei complementar a definição de seus contornos (Neris, 2024).

Logo, como o desenho concreto do instituto está na lei complementar, e não no texto constitucional, o controle de constitucionalidade do mecanismo se dará, predominantemente, pelo confronto entre a disciplina legal e os limites materiais do sistema tributário — notadamente a não cumulatividade, a vedação ao confisco, a livre iniciativa e a proteção da concorrência. Acerca disso, Luís Eduardo Schoueri (2023) observa que as técnicas de arrecadação, ainda quando formalmente neutras, produzem efeitos materiais sobre a capacidade contributiva quando alteram o momento e o custo financeiro do adimplemento — advertência que aqui se aplica com precisão.

O *split payment*, nesse contexto, viabiliza a segregação automática da parcela tributária no momento da liquidação financeira da operação, reduzindo a intervenção declaratória do contribuinte. Tal mecanismo encontra respaldo nos princípios da eficiência administrativa (art. 37, caput, da Constituição) e da capacidade contributiva (art. 145, §1º), ao promover maior precisão e contemporaneidade da arrecadação (Rodrigues, 2026). Abaixo, segue a representação visual do mecanismo:

Figura 1 – Fluxo operacional do Split Payment



Fonte: WK, 2025.

Assim, observada a operação, vislumbra-se que a mudança mais profunda não está na velocidade da arrecadação, mas na estrutura do ato de constituição do crédito, pois, no modelo do art. 150 do Código Tributário Nacional, o contribuinte apura, declara e recolhe, cabendo à autoridade administrativa homologar — expressa ou tacitamente — a atividade exercida. Logo, entre o fato gerador e o ingresso definitivo do recurso nos cofres públicos existe um hiato temporal no qual se alojam simultaneamente a liberdade de gestão financeira do contribuinte e a oportunidade da inadimplência. Este intervalo, conforme demonstrado por Eurico Marcos Diniz de Santi (2011), é o núcleo em torno do qual gravitam decadência, prescrição e boa parte do contencioso tributário brasileiro, que, se não respeitados, podem gerar declinar o direito da União de cobrança fiscal.

O *split payment* surge, aqui, como um aliado para a arrecadação estatal, pois comprime esse hiato até quase suprimi-lo, uma vez que o recolhimento deixa de ser ato do sujeito passivo e passa a ser evento automático da liquidação financeira, executado por terceiro que não é contribuinte, não é substituto tributário no sentido clássico e não detém margem de apreciação sobre o mérito da obrigação, de modo que a arrecadação migra, assim, do plano da conduta declarativa para o plano da infraestrutura.

Neste cenário, conforme Heleno Taveira Tôrres (2019) aponta, a segurança jurídica em matéria tributária não se satisfaz com a mera previsibilidade da norma, exigindo também previsibilidade dos procedimentos que a concretizam, de modo que essa advertência ganha nova dimensão quando o procedimento é executado por sistemas automatizados de agentes privados.

Destarte, há, aqui, um deslocamento de riscos que merece registro, pois no modelo homologatório, o risco da inadimplência do fornecedor era suportado pelo Estado, que dispunha de instrumentos próprios de cobrança, enquanto no modelo do *split payment*, esse risco desloca-se, em parte, para o adquirente, cuja posição creditória passa a depender de circunstância alheia à sua vontade.

3 O fenômeno do de-risking bancário, a cadeia regulada e a não cumulatividade

A expansão do Direito Penal, segundo Barreto (2024), marcou a política criminal do século XXI pela maior prática de crimes, penas mais graves e tendências à relativização de certas garantias fundamentais, sendo uma das características mais marcantes dessa expansão a mudança do paradigma comissivo dos tipos penais tradicionais para um paradigma omissivo, em razão das dificuldades de delimitação das condutas individuais comissivas praticadas por empresas e seus funcionários. Através deste rearranjo, ficam evidentes os perigos da delegação estatal de deveres de vigilância ao setor privado e a antecipação da tutela penal na sociedade do risco, admitindo a responsabilização pela mera inação: fundamentada no dever de agir como contrapartida à liberdade de organização, essa política criminal exige que os dirigentes atuem como garantes no controle dos riscos inerentes à atividade empresarial.

Como política alinhada a tal corrente, tem-se a prevenção à lavagem de dinheiro, sobretudo a nível mundial, preocupação duradoura das nações que possui, como principal marco global, a Convenção das Nações Unidas para Repressão do Tráfico Internacional de Entorpecentes (Convenção de Viena), que ocorreu na Áustria em 1988 e gerou um tratado assinado por diversos países, inclusive o Brasil, que obrigou os signatários a, além de outras medidas, tipificar a conduta de lavagem de dinheiro. Esse esforço global de regulamentação antilavagem, que também busca combater o financiamento ao terrorismo e organizações criminosas, mostrou-se custoso às instituições financeiras ao redor do mundo, acarretando a evasão dessas instituições financeiras de negócios considerados de alto risco, aumentando as chances de falhas de integridade, e consequentemente possíveis punições civis, administrativas e penais, ou elevam o custo dessa conformidade, acarretando pouco ou nenhum retorno financeiro (Estellita, 2017). A essa evasão, bem como a recusa de oferta de alguns, ou todos, serviços financeiros, foi dado o nome de *de-risking* ou *overcompliance,* que, adiante, será caracterizado (Barreto, 2024).

Enquanto desdobramento desses esforços, o Grupo de Ação Financeira (GAFI) foi criado em 1989 para salvaguardar o sistema financeiro global contra a lavagem de dinheiro, o financiamento do terrorismo e a proliferação de armas de destruição em massa. Suas Recomendações consolidaram o padrão internacional de Prevenção à Lavagem de Dinheiro e ao Financiamento do Terrorismo (PLD/CFT), oferecendo um conjunto

abrangente de medidas a serem adaptadas ao ordenamento jurídico de cada nação para blindar a economia contra fragilidades institucionais.

No cenário nacional, essa orientação internacional culminou na promulgação da Lei nº 9.613/1998, que tipificou a lavagem de capitais e instituiu o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF) como Unidade de Inteligência Financeira (UIF) do país. A legislação inovou ao articular a repressão estatal à prevenção delitiva — marco que, conforme aponta Saavedra (2014), inaugurou a transição para um Direito Penal de viés preventivo no Brasil. Nesse contexto, o *criminal compliance* surge, para atender a fins político-criminais, como uma ferramenta de prevenção voltada a otimizar boas práticas no âmbito corporativo, buscando afastar aquelas condutas que possam resultar em delitos, especialmente aqueles de origem financeira e econômica.

Assim, entendido o contexto de seu surgimento, o *de-risking*, para o Grupo de Ação Financeira Internacional (GAFI/FATF), é definido como a conduta de instituições financeiras que encerram ou restringem relações negociais com clientes, ou categorias inteiras de clientes, com o objetivo de evitar o risco, em vez de geri-lo. Trata-se, portanto, de uma consequência não pretendida do sistema de prevenção à lavagem de dinheiro, causando a exclusão financeira produzida não pela norma, mas por sua aplicação defensiva. Além disso, tal prática, segundo o próprio GAFI, podem resultar:

> [...] in increased costs of payments and concentration for correspondent banking and remittance services - although the data are unclear on the extent and impact of these phenomena. NPOs may also face delayed and higher cost transactions and some financial transactions may be more likely to take place outside the regulated financial system as a result of de-risking.

Neste âmbito, o reconhecimento dessa distorção levou o GAFI a revisar e editar orientação específica sobre inclusão financeira, na qual se afirma que integridade financeira e inclusão financeira são objetivos mutuamente reforçadores, e não antagônicos. O argumento, aqui, é de lógica elementar: excluir um setor do sistema bancário não elimina o risco de lavagem, mas desloca-o para ambientes opacos, nos quais nenhuma diligência é possível e nenhum registro é produzido, sendo a exclusão, nesse sentido, a antítese do controle. Isto se dá pois, em seu cerne, o *de-risking* não se confunde com a recusa individual, fundada em análise concreta, de um cliente que apresente indícios de envolvimento com ilícitos — conduta não apenas lícita, mas devida. Caracteriza-se, ao contrário, pela

recusa categórica, que dispensa a análise individual e opera por classificação setorial, ocorrendo, em suma, a substituição do juízo pelo rótulo.

Entendido este conceito, é necessário o deslocamento para a definição da cadeia de produtos de Cannabis para uso medicinal humano, que oferece o caso-limite para o exame do problema, tendo sua disciplina sido inteiramente reescrita em 2026, pela RDC Anvisa nº 1.015/2026, que reorganizou a autorização sanitária para fabricação e importação desses produtos, ampliando o rol de pacientes elegíveis e as vias de administração autorizadas. De mesmo assunto, tem-se a RDC nº 1.013/2026, que disciplinou o cultivo por pessoas jurídicas, mediante Autorização Especial, inspeção sanitária prévia e mecanismos obrigatórios de rastreabilidade, controle e segurança, com previsão de suspensão imediata das atividades em caso de irregularidade, em cumprimento à decisão do Superior Tribunal de Justiça que reconheceu a legalidade da produção para fins exclusivamente medicinais e farmacêuticos. Ainda, a Portaria SVS/MS nº 344/1998 teve o Anexo I atualizado em 2026 para compatibilização com o novo marco, e permanece em vigor a importação excepcional por pessoa física, mediante prescrição.

O resultado disso, então, é um sistema de controle sanitário de densidade incomum: autorização prévia, inspeção, rastreabilidade da semente à prateleira, escrituração específica e sujeição a suspensão administrativa imediata. Logo, vê-se que não se está diante de mercado tolerado ou de zona cinzenta, mas de atividade expressamente autorizada, cuja regularidade é permanentemente verificada pelo Estado, de modo que a eventual proximidade semântica com o tráfico ilícito de drogas, tipificado nos arts. 33 e seguintes da Lei nº 11.343/2006, não guarda correspondência com a situação jurídica dos agentes autorizados. Entretanto, na prática, não é esta a realidade suportada pelas empresas deste segmento medicinal.

Desde dezembro de 2019, o Brasil permite a importação e a produção da cannabis para fins medicinais, porém as empresas do setor relatam dificuldade estrutural de acesso a serviços financeiros básicos: recusa de abertura de contas, encerramento unilateral de relacionamentos, negativa de credenciamento em arranjos de pagamento e obstáculos a operações cambiais necessárias à importação (Júnior, 2020). A causa desta problemática não é jurídica, mas heurística: o *compliance* bancário opera por classificação de risco setorial e por listas internas de atividades restritas, nas quais a menção à substância controlada prevalece sobre a análise individualizada da autorização sanitária efetivamente detida pelo cliente.

Este quadro é agravado pelo endurecimento recente dos deveres de identificação, pelas regras de encerramento compulsório de contas sem respaldo regulatório[1] e pela extensão às instituições de pagamento dos deveres informacionais próprios das instituições financeiras — medidas legítimas e necessárias do ponto de vista da integridade do sistema, mas que, na ausência de sinalização regulatória específica quanto ao tratamento de setores sanitariamente autorizados, elevam ainda mais o custo percebido de manter esses clientes. Registre-se, por rigor dogmático, que o art. 118 do Código Tributário Nacional manda interpretar a definição legal do fato gerador com abstração da validade jurídica dos atos praticados e dos efeitos dos fatos ocorridos — comando que, na hipótese aqui examinada, sequer precisa ser invocado, pois se trata de atividade lícita e autorizada, de maneira que, aqui, a questão não é de incidência tributária, mas de operacionalização do recolhimento.

Assim, excluída do sistema bancário, a empresa é compelida a migrar para modalidades de liquidação que não transitam por arranjos de pagamento regulados, tais como o pagamento em espécie, a utilização de contas de terceiros, a intermediação por instituições de menor porte ou a criação de estruturas societárias voltadas a dissimular sua atividade-fim perante a instituição financeira. Enquanto as primeiras hipóteses retiram a operação do campo de incidência do *split payment*, a última produz justamente o resultado que a norma preventiva buscava evitar — a opacidade quanto à origem e destinação dos recursos —, em um efeito francamente autofrustrante para a própria política de *compliance*.

Ressalta-se, assim, uma nítida assimetria: concebido como instrumento de combate à informalidade, o *split payment* depende de uma prévia formalização financeira — pressupondo, portanto, o próprio resultado que deveria auxiliar a construir. Nos setores plenamente bancarizados, essa circularidade revela-se inofensiva, visto que o pressuposto já se encontra atendido de antemão. Em setores desbancarizados, todavia, a incongruência é fatal: o mecanismo não apenas deixa de arrecadar o tributo devido, como também reforça os incentivos para a permanência da atividade na informalidade. Além disso, à medida que o *split payment* se consolide como o modo ordinário de extinção da obrigação tributária, as

1 Em dezembro de 2025, entraram em vigor duas resoluções do Banco Central responsáveis por alterar as obrigações de bancos e fintechs no Brasil: a) Resolução CMN nº 5.261: obriga os bancos a encerrar contas de depósito (corrente e poupança) ao identificarem irregularidades graves ou uso indevido para movimentar dinheiro de terceiros; b) Resolução BCB nº 518: aplica as mesmas obrigações às instituições de pagamento (*fintechs*) em relação às contas de pagamento de seus clientes finais.

operações liquidadas fora do circuito bancário passarão a carregar, perante a Administração Tributária, uma presunção de irregularidade. Desta maneira, o contribuinte desbancarizado é, assim, duplamente penalizado: primeiramente pela exclusão do sistema financeiro e, em seguida, pela inevitável suspeição fiscal que dessa condição decorre.

O ponto de maior gravidade jurídica está na articulação entre os arts. 27 e 47 da LC nº 214/2025, pois se o crédito do adquirente depende da efetiva extinção do débito na operação anterior, e se essa extinção, no novo desenho, ocorre preponderantemente pelo recolhimento na liquidação financeira, então o adquirente que contrata com fornecedor desbancarizado assume risco de não ver reconhecido crédito correspondente a tributo economicamente suportado no preço. Daqui, duas consequências decorrem: a primeira é a cumulatividade residual, já que o tributo incide sobre base que já contém tributo anteriormente incidido, contraria-se a diretriz constitucional da não cumulatividade plena, elemento definidor do próprio modelo de imposto sobre valor agregado adotado pela EC nº 132/2023; a segunda é a segregação econômica do fornecedor desbancarizado: sabendo que a contratação com ele implica risco de crédito, o adquirente racional o exclui da cadeia formal ou dele exige desconto equivalente ao tributo — transferindo ao elo mais frágil o custo integral de uma falha regulatória que lhe é externa.

Aqui, convém trazer Ricardo Lodi Ribeiro (2009), que sublinha a não cumulatividade, no direito brasileiro, não como mera técnica de arrecadação, mas como garantia com assento constitucional, vinculada à neutralidade da tributação sobre a organização econômica. Sob essa perspectiva, a exclusão fática de um setor autorizado do mecanismo de creditamento não configura simples inconveniente operacional, mas configura tratamento desigual de agentes em situação equivalente, produzido por norma neutra em sua formulação e discriminatória em seu efeito.

Este problema, entretanto, não se esgota na relação entre Fisco e contribuinte, pois a impossibilidade de aproveitamento de créditos em um elo da cadeia altera a formação de preços de todos os elos subsequentes, com efeito equivalente ao de um tributo em cascata setorialmente localizado. Em mercados de margem estreita, esse diferencial é suficiente para deslocar a demanda para concorrentes bancarizados ou, o que é mais grave, para o mercado clandestino, no qual não há tributo, rastreabilidade nem controle de qualidade. Para neutralizar essa assimetria decorrente da própria técnica de arrecadação e resguardar a livre iniciativa, o art. 146-A da Constituição

autoriza o uso de critérios tributários especiais voltados à preservação da concorrência. Logo, conforme evidenciado pelos mecanismos de ajuste introduzidos pela LC nº 227/2026, o sistema dispõe de flexibilidade normativa para sanar esse descompasso entre os fluxos financeiro e tributário, carecendo unicamente de uma agenda regulatória disposta a implementá-los.

4 Compliance, rastreabilidade da cadeia e limites constitucionais do Fisco

Diante do até aqui posto, fica claro que a resposta ao problema não está na flexibilização do controle, mas em sua reorientação, pois o ordenamento já dispõe de instrumentos de rastreabilidade e transparência robustos e, em boa medida, redundantes, como o documento fiscal eletrônico, a e-Financeira — que informa à administração tributária movimentações financeiras acima de determinados patamares, a rastreabilidade sanitária imposta pela Anvisa à cadeia da Cannabis medicinal, do cultivo à dispensação, com escrituração específica além de inspeções e, por fim, a plataforma pública de *split payment*, que detalhará as transações. Assim, o paradoxo é evidente: rejeita-se do sistema bancário, por presunção de opacidade, justamente o segmento cuja operação é a mais documentada. Uma política regulatória coerente extrairia dessa densidade informacional o fundamento para a diligência simplificada — e não para a recusa —, tal como preconiza a orientação do GAFI sobre inclusão financeira, que recomenda expressamente medidas simplificadas em cenários de risco comprovadamente reduzido.

Vale notar que a arquitetura do *split payment*, se corretamente aproveitada, é ela própria um instrumento de prevenção à lavagem: cada operação passa a gerar registro estruturado, com identificação do fornecedor, valor, tributo devido e destino dos recursos. Do ponto de vista do controle, uma cadeia integralmente submetida ao mecanismo é mais transparente do que uma cadeia bancarizada sem ele, de maneira que o argumento do risco, portanto, milita a favor da inclusão, e não contra ela.

O modelo de *compliance* cooperativo, desenvolvido a partir dos trabalhos da OECD, propõe substituir a lógica adversarial pela construção de confiança recíproca mediante transparência voluntária, *disclosure* antecipado e resposta administrativa proporcional. Aplicado ao caso, o modelo sugere um caminho concreto: a criação de um

regime de habilitação diferenciada, no qual a empresa da cadeia regulada que comprove Autorização Especial vigente, programa de integridade auditado e adesão a fluxo informacional reforçado receba, em contrapartida, tratamento de risco padronizado perante o sistema financeiro — mediante ato normativo conjunto que forneça ao banco o conforto regulatório que hoje lhe falta. Isto se faz essencial pois, enquanto o regulador não sinalizar expressamente que a manutenção de conta de empresa sanitariamente autorizada é conduta esperada, e não suspeita, o de-*risking* persistirá — e, com ele, o incentivo econômico à migração para o mercado clandestino.

A ampliação da rastreabilidade não é, contudo, ilimitada., uma vez que o art. 145, § 1º, da Constituição faculta à administração tributária identificar patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte, mas o faz expressamente com ressalva dos direitos individuais e nos termos da lei. Neste contexto, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a Lei Complementar nº 105/2001, assentou que o acesso da administração tributária a dados bancários não configura quebra de sigilo, mas transferência de sigilo, permanecendo íntegro o dever de proteção na esfera fiscal. Portanto, a premissa da constitucionalidade é a manutenção do dever de reserva, não sua supressão, de modo que os dados que transitam no sistema do *split payment* permanecem submetidos ao regime de sigilo, e seu compartilhamento com outros órgãos, inclusive com autoridades de prevenção à lavagem, depende de hipótese legal expressa e de finalidade determinada.

Sobre esse regime, incidem ainda a Lei Geral de Proteção de Dados e o direito fundamental à proteção de dados pessoais, inserido no art. 5º, LXXIX, da Constituição pela EC nº 115/2022 e antecipado, na jurisprudência, pelo julgamento da ADI nº 6.387. O ponto é especialmente sensível no caso examinado, pois os dados de aquisição de produtos de Cannabis medicinal por pessoa natural revelam, por inferência direta, condição de saúde do titular, qualificando-se como dado pessoal sensível, de modo que a integração entre documento fiscal, dado de pagamento e cadastro fiscal, se realizada sem restrição, permitiria à administração tributária inferir diagnósticos — resultado incompatível com a finalidade arrecadatória que legitima o tratamento.

Impõem-se, por conseguinte, três balizas ao desenho da integração informacional: a) minimização: o *split payment* deve operar com o dado estritamente necessário à segregação — identificação do fornecedor, valor da operação e tributo devido —, sendo dispensável, para essa finalidade, a identificação do produto adquirido por consumidor final; b) a segregação

de finalidades: dados coletados para viabilizar o recolhimento não devem alimentar, sem base legal específica, bases de inteligência sanitária ou penal; c) legalidade: a proporcionalidade do compartilhamento interinstitucional entre Fisco, Banco Central e COAF, que há de observar hipóteses legais expressas.

Assim, como recorda Fernando Facury Scaff (2018), a atividade financeira estatal e a eficiência arrecadatória não constituem fins em si mesmos, mas meios vinculados a finalidades republicanas e subordinados ao regime dos direitos fundamentais. Transposto ao objeto deste estudo, esse imperativo estabelece um critério concreto de decisão: entre duas configurações tecnicamente viáveis do *split payment*, deve prevalecer aquela que, alcançando resultado arrecadatório equivalente, imponha menor restrição à privacidade, à livre iniciativa e à igualdade concorrencial. Longe de ser meramente retórico, esse parâmetro fundamenta a opção pelo modelo de conta dedicada — com bloqueio do tributo em conta de titularidade do próprio fornecedor — em substituição à remessa imediata ao Erário, bem como a verificação por prova de conformidade em lugar da transmissão integral de dados transacionais, evidenciando que a escolha entre arquiteturas tecnológicas consubstancia uma verdadeira distribuição de ônus jurídicos que exige estrita fundamentação constitucional.

5 Considerações finais

A Reforma Tributária, ao instituir o *split payment*, aposta na infraestrutura financeira como pilar da arrecadação. Contudo, a experiência europeia demonstra que sua aplicação não é universal, exigindo calibração regulatória. Para o direito brasileiro, o acesso à infraestrutura de pagamentos deve ser um pressuposto jurídico do dever tributário. O *de-risking* bancário, que exclui setores legítimos como o da *Cannabis* medicinal, inviabiliza o *split payment* e compromete a não cumulatividade do IBS e da CBS, gerando cumulatividade indevida, desequilíbrio concorrencial e, paradoxalmente, incentivando a informalidade.

Isso significa tratar o acesso à infraestrutura de pagamentos como pressuposto jurídico do próprio dever tributário — e não como contingência do mercado. Reconhecer esse ponto é condição para que o *split payment* cumpra sua promessa de neutralidade e eficiência sem produzir, nas margens do sistema, exatamente a informalidade que veio combater. A cadeia regulada de substâncias sujeitas a controle especial é,

hoje, o teste mais exigente dessa promessa; e, por ser o caso extremo, é também o mais revelador do que o novo sistema é efetivamente.

Negar o acesso ao sistema financeiro enquanto se exige a rastreabilidade via *split payment* é impor um dever sem oferecer o meio para o seu cumprimento — uma aporia jurídica que o novo sistema não pode tolerar. Diante disso, o teste do setor de substâncias controladas não é apenas um desafio periférico, mas o divisor de águas da nova arquitetura fiscal brasileira: se o sistema falhar em absorver a complexidade das cadeias reguladas, sua promessa de modernização e transparência permanecerá incompleta.

Referências

ANVISA. **RDC nº 1.015, de 2 de fevereiro de 2026, que revogou a RDC nº 327/2019, em vigor desde 4 de maio de 2026**. Disponível em: https://www.in.gov.br/web/dou/-/resolucao-anvisa-n-1.015-de-2-de-fevereiro-de-2026-684848671. Acesso em: 11 ago. 2026.

ANVISA. **RDC nº 660, de 30 de março de 2022**. Disponível em: https://anvisalegis.datalegis.net/action/ActionDatalegis.php?acao=abrirTextoAto&codTipo=&cod_menu=1696&codo=000&tipo=RDC&valorAno=2022. Acesso em: 5 ago. 2026.a0

ANVISA. **RDC nº 1.013/2026, de 30 de janeiro de 2026, que regulamentou o cultivo por pessoa jurídica, mediante Autorização Especial e inspeção prévia**. Disponível em: https://www.in.gov.br/web/dou/-/resolucao-da-diretoria-colegiada-anvisa-n-1.013-de-30-de-janeiro-de-2026-684830074. Acesso em: 11 ago. 2026.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros**. Revista da PGFN, v. 1, n. 1, jan./jun. 2011. p. 99-121.

BARRETO, Cássio de Alencar Teles. **O fenômeno do de-risking e do overcompliance: sua problemática, regulação e possível solução**. Cássio de Alencar Teles Barreto. 2024. 95 f.

BARROSO, Luis Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito** / Neoconstitutionalism and constitutionalization of the Law. REVISTA QUAESTIO IURIS, [S. l.], v. 2, n. 1, p. 1–48, 2014. Disponível em: https://www.e-publicacoes.uerj.

br/quaestioiuris/article/view/11641. Acesso em: 12 jul. 2026.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidente da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 jul. 2026.

BRASIL. **EC nº 115/2022**. Inseriu o inciso LXXIX no art. 5º da CF/88; STF, ADI nº 6.387 MC-Ref/DF, Rel. Min. Rosa Weber, Pleno, j. 7 maio 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc115.htm. Acesso em: 5 ago. 2026.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018**. Dispõe sobre a proteção de dados pessoais e altera a Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014 (Marco Civil da Internet). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Acesso em: 6 ago. 2026.

BRASIL. **Lei nº 11.343, de 23 de agosto de 2006**, arts. 33 e seguintes. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11343.htm. Acesso em: 5 ago. 2026.

BRASIL. **Portaria SVS/MS nº 344, de 12 de maio de 1998, com Anexo I atualizado pela RDC nº 1.023/2026**. Disponível em: https://www.cff.org.br/userfiles/file/portarias/344.pdf. Acesso em: 5 ago. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 205.193**. Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em 25.02.97, 1ª Turma, DJ de 06.06.97. Disponível em: http://www.stf.jus.br. Acesso em: 08 ago. 2026.

ESTELLITA, Heloisa. **Responsabilidade penal de dirigentes de empresas por omissão: estudo sobre a responsabilidade omissiva imprópria de dirigentes de sociedades anônimas, limitadas e encarregados de cumprimento por crimes praticados por membros da empresa**. 1ª ed. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 79.

FATF/GAFI. **High-Level Synopsis of the Stocktake of the Unintended Consequences of the FATF Standards.**. Paris: FATF, 2021. Disponível em: https://www.fatf-gafi.org/content/dam/fatf-gafi/reports/Unintended-

Consequences.pdf. Acesso em: 11 ago. 2026.

JÚNIOR, José Renato. **"O mercado de cannabis sofre tanto preconceito que é difícil até uma empresa abrir conta em banco", diz CEO da Cannapag no podcast.** Future Health, 2020. Disponível em: https://futurehealth.cc/cannapag-podcast/. Acesso em: 11 ago. 2026.

NERIS, L. M. **Tributação e Inteligência Artificial: a aplicação do split payment no Brasil sob a ótica da reforma tributária**. OBSERVATÓRIO DE LA ECONOMÍA LATINO AMERICANA, [S. l.], v. 22, n. 10, p. e7526, 2024. DOI: 10.55905/oelv22n10-276. Disponível em: https://ojs.observatoriolatinoamericano.com/ojs/index.php/olel/article/view/7526. Acesso em: 6 ago. 2026.

OECD. **Co-operative Compliance: a framework — from enhanced relationship to co-operative compliance.** Paris: OECD Publishing, 2013.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.571, de 2 de julho de 2015, e alterações posteriores (e-Financeira)**. Disponível em: https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=286497. Acesso em: 5 ago. 2026.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de direito constitucional tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

RODRIGUES, Marcel André. **Split payment, sigilo bancário e "malha fina financeira"**. Migalhas, 2026. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/459601/split-payment-sigilo-bancario-e-malha-fina-financeira. Acesso em: 5 ago. 2026.

SAAVEDRA, Giovani Agostini. **Compliance e prevenção à lavagem de dinheiro: sobre os reflexos da Lei n. 12.683/2012 no mercado de seguros**. Revista de Estudos Criminais. n. 54, v. 12, 2014. p. 170.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 163 e ss.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual.** Belo Horizonte: Fórum, 2018.

STF. **Recurso Extraordinário nº 601.314/SP (Tema 225)**. Rel. Min. Edson Fachin, Pleno, j. 24 fev. 2016; ADIs nos 2.386, 2.390,

2.397 e 2.859, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 24 fev. 2016. Disponível em: https://689108&numeroProcesso=601314&numeroTema=225. Acesso em: 7 ago. 2026.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica.** 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, cap. 5.

TORRES, Heleno Taveira. **Temporalidade e Segurança Jurídica – Irretroatividade e Anterioridade Tributárias**. Revista da PGFN, v. 1, n. 1, p. 49, jan./jun. 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Ética e Justiça Tributária**. In: Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (orgs.), São Paulo, Dialética, 1999, p. 178-179.

WK. **Split Payment: tudo sobre a nova tecnologia da Reforma Tributária.** 2025. Disponível em: https://wk.com.br/blog/split-payment-reforma-tributaria. Acesso em: 5 ago. 2026.

Capítulo 18

A TRIBUTAÇÃO DO DESÁGIO HOMOLOGADO NA RECUPERAÇÃO JUDICIAL: O MOMENTO DO FATO GERADOR DO IRPJ E DA CSLL À LUZ DA SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 74/2025

Maria Eduarda Sales de Santana[1]
Douglas Marques da Silva[2]

1 Introdução

O processo de recuperação judicial no Brasil pressupõe a repactuação do passivo do devedor em crise, viabilizada, na maioria dos casos, mediante deságios (*haircuts*) apresentados e aprovados pelos credores em assembleia. Esse abatimento não decorre de simples liberalidade, mas de cálculo racional de recuperação de crédito, no qual os credores aceitam receber menos em prazos alongados para mitigar o risco de não receberam nada na hipótese, por exemplo, de uma convolação em falência, tratando-se o deságio, nesta perspectiva, de instituto vinculado à função social da empresa e à preservação da atividade produtiva, consagradas no art. 47 da Lei nº 11.101/2005 (LREF).

No entanto, na contramão desse racional, a Receita Federal, por meio da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), tem adotado postura que, no presente artigo, será qualificada, para fins estritamente acadêmicos, como a de um "credor predatório" porque, em vez de se acomodar à lógica concursal, a Receita Federal defende a antecipação do fato gerador do IRPJ e da CSLL para o momento de maior fragilidade patrimonial da recuperanda, a homologação do plano, exigindo tributo sobre ganho

1 Advogada, especialista em Direito Empresarial e Tributário. Sócia do escritório Marcus Borel Advocacia. Membro da Comissão de Recuperação Judicial e Falência da OAB/BA. E-mail: eduardasales@marcusboreladvocacia.com.br.

2 Advogado, administrador judicial, membro da Comissão de Falências e Recuperação Judicial da OAB/MG, especialista em Insolvência Empresarial, com capacitação em Planejamento Patrimonial e Administração Judicial. E-mail: douglas.marques@mnaadvocacia.com.br.

ainda não realizado economicamente e sujeito à condição resolutória de descumprimento.

Ainda no tocante à Solução de Consulta Cosit nº 74/2025, objeto central desta investigação, reside o questionamento: pode o Fisco reputar consumado o aspecto temporal da hipótese de incidência no exato instante da homologação, independentemente do cumprimento do plano e da persistência da atividade empresarial? A tese central defendida é a de que o posicionamento da Receita Federal não se sustenta, seja porque desconsidera o conceito constitucional de renda e o requisito de disponibilidade econômica ou jurídica exigido pelo art. 43 do CTN, seja porque, ao tributar o deságio antes de sua realização, esvazia a própria razão do instituto recuperacional.

O estudo estrutura-se em quatro eixos principais: (i) a natureza do deságio e seu enquadramento como receita, com destaque para o art. 50-A da LREF; (ii) o posicionamento da Cosit nas Soluções de Consulta nº 104/2024 e nº 74/2025; (iii) a crítica ao conceito constitucional de renda e à disponibilidade exigida pelo art. 43 do CTN; e (iv) a incompatibilidade da antecipação fiscal com a capacidade contributiva e a preservação da empresa, encerrando-se com o panorama do CARF e do Judiciário. Não se questiona a necessidade de tributação do deságio em si, mas exclusivamente o momento em que essa tributação pode legitimamente ocorrer, logo é aqui que a crítica reside.

2 O deságio na recuperação judicial e seu enquadramento como receita

2.1 Natureza e função econômica do deságio

Como dito anteriormente, no processo de recuperação judicial, é prática recorrente que os credores aceitem receber seus créditos com abatimentos substanciais sobre o valor original. O deságio não configura e certamente não é um benefício gratuito, mas instrumento de maximização de recuperação de crédito diante do risco de insolvência: o credor pondera que, no cenário de convolação em falência, seu recebimento tende a ser inferior, incerto e muitas vezes inexistente se comparado ao crédito com desconto negociado coletivamente em assembleia, a ser recebido no procedimento de recuperação judicial. Se uma dívida de R$ 1 milhão é renegociada para pagamento de R$ 200 mil, o deságio de R$ 800 mil,

embora não represente entrada de caixa imediato, é tratado pelo Fisco como aumento patrimonial decorrente da redução do passivo. Essa "melhora contábil", entretanto, como se verá no Capítulo 4, de maneira alguma, pode ser confundida automaticamente com a aquisição de disponibilidade econômica, patrimonial ou jurídica de renda.

2.2 O tratamento contábil e o regime de IRPJ e CSLL

Contabilmente, a extinção parcial de obrigação sem correspondente saída de ativos é registrada como insubsistência de passivo, com lançamento a crédito em conta de resultado, qualificação que o Fisco toma como ponto de partida de sua argumentação jurídica, muito embora, como se argumentará adiante, os elementos invocados pela Receita, como a insubsistência ativa e o lançamento contábil, pertençam ao domínio contábil, e não ao domínio jurídico-tributário da disponibilidade da renda.

2.3 O art. 50-A da LREF e a trava dos 30%

A Lei nº 14.112/2020 incluiu na LREF os arts. 6º-B e 50-A, sem afastar a incidência de IRPJ e CSLL sobre o ganho, diversamente ao que ocorreu com o PIS e a Cofins, cuja base não computa a receita decorrente de renegociação de dívidas em recuperação judicial. Quanto ao IRPJ e à CSLL, a solução legislativa foi mitigar o impacto tributário, afastando, especificamente sobre esse ganho e sobre o ganho de capital de alienação judicial de bens, a trava dos 30% prevista na Lei nº 8.981/1995, que limita a compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa acumulados a 30% do lucro ou da base positiva de cada período. Sem essa flexibilização, mesmo a empresa com prejuízos fiscais suficientes para absorver integralmente o ganho permaneceria obrigada a recolher tributo sobre 70% dele, gravame especialmente severo no momento em que a recuperanda mais necessita de liquidez. O legislador de 2020 passou a reconhecer a singularidade do ganho recuperacional no plano de recuperação, relativamente à compensação de prejuízos, sem, contudo, definir o momento exato em que esse ganho se reputa disponível para fins de incidência tributária, lacuna essa que a Cosit preencheria, ou ao menos deveria preencher como se examina no capítulo seguinte, de forma a acentuar, e não a mitigar, o ônus fiscal sobre do devedor em crise.

3 O posicionamento do fisco nas soluções de consulta da Cosit

3.1 A Solução de Consulta Cosit nº 104/2024

A Solução de Consulta Cosit nº 104, de 23 de abril de 2024, foi a primeira manifestação da Cosit sobre a tributação do ganho decorrente de renegociação de dívidas em recuperação judicial, já sob a vigência dos arts. 6º-B e 50-A da LREF. A Cosit confirmou que o ganho obtido pelo devedor compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, fixando a premissa da tributação e reconhecendo a possibilidade de compensação de prejuízo fiscal e base negativa sem a trava de 30% e assentou que os arts. 6º-B e 50-A são autoaplicáveis e incidem independentemente de regulamentação pelo Poder Executivo. A SC 104/2024, contudo, não enfrentou o aspecto temporal da hipótese de incidência, lacuna preenchida um ano depois.

3.2 A Solução de Consulta Cosit nº 74/2025

Publicada em 14 de maio de 2025, a Solução de Consulta Cosit nº 74/2025 enfrentou, pela primeira vez, o momento do fato gerador do IRPJ e da CSLL sobre o deságio. A consulente indagou naquela oportunidade se o deságio deveria ser oferecido à tributação no trânsito em julgado da homologação, ou apenas ao final do biênio de fiscalização judicial, mediante comprovação do cumprimento do plano. A resposta da Cosit foi apenas uma, que de maneira categórica se posicionou no sentido de que o deságio equivale à insubsistência ativa, cuja receita deve ser reconhecida na homologação do plano, por ser esse o instante em que se considera definitivamente constituída a situação jurídica que deu ensejo à renda, rejeitando expressamente a postergação para o encerramento da supervisão judicial.

A Receita fundamentou seu posicionamento a partir da interpretação do art. 117 do CTN, de modo que a Cosit classificou a cláusula do art. 61 da LREF como condição resolutória, e não suspensiva, já que, nas resolutórias, os efeitos do ato se produzem desde a origem, ao passo que, nas suspensivas, somente se concretizam com o implemento da condição.

Assim, como o art. 61, §§ 1º e 2º, da LREF prevê que o descumprimento do plano durante o biênio de fiscalização acarreta convolação em falência e retomada das condições originais dos créditos, o Fisco extraiu dessa dinâmica que a redução do passivo já se opera

integralmente desde a homologação, sujeita apenas à condição resolutória futura, resultante do cumprimento efetivo do plano e do encerramento da recuperação judicial. Essa qualificação técnica, como se demonstrará no Capítulo 4, uniu, de maneira completamente indevida, a eficácia civil da novação recuperacional com a aquisição jurídico-tributária da renda.

3.3 O efeito vinculante e suas consequências práticas

Sabe-se que as Soluções de Consulta da Cosit possuem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal e, portanto, devem ser observadas por todos os auditores fiscais do país, o que transforma o entendimento da SC 74/2025 em orientação obrigatória para toda fiscalização envolvendo devedores em recuperação judicial. De acordo com especialistas, essa vinculação antecipa o recolhimento para momento em que o deságio ainda não se concretizou totalmente, já que muitos planos preveem pagamento diluído ao longo de dez anos ou mais, com o agravante de que o eventual descumprimento do plano reconstitui as dívidas originais, esvaziando a justificativa fiscal para a cobrança antecipada e sem mecanismo legal de estorno ou restituição imediata.

Com este entendimento, o qual este artigo critica, o Fisco assume, assim, posição de credor privilegiado que se serve, para sua própria satisfação, do mesmo instrumento que os demais credores aceitaram sofrer para viabilizar a continuidade da atividade empresarial.

4 O conceito constitucional de renda e a disponibilidade econômica ou jurídica

4.1 Acréscimo patrimonial e aquisição da disponibilidade

A controvérsia sobre o deságio encerra duas questões distintas: **(i)** se a redução definitiva de uma dívida pode produzir acréscimo patrimonial tributável, e **(ii)** quando esse acréscimo torna-se disponível.

A SC Cosit nº 74/2025 respondeu a ambas de uma única vez, convertendo o reconhecimento contábil da insubsistência ativa em prova da aquisição da renda efetiva, equiparação que este capítulo procura desfazer.

Logo, o art. 43 do CTN não elege como fato gerador qualquer variação positiva do patrimônio líquido, mas a aquisição da disponibilidade

econômica ou jurídica da renda, o que pressupõe, necessária e cumulativamente, acréscimo patrimonial e sua efetiva incorporação à esfera de senhorio do contribuinte, exigência que impede serem tratadas como renda atual meras expectativas e vantagens reversíveis.

A objeção em si não se reduz à ausência de caixa: uma venda a prazo pode gerar renda antes do ingresso financeiro quando o credor adquire direito certo e incondicionado ao preço. O peso jurídico do argumento aparece quando a iliquidez se combina com a provisoriedade própria do deságio recuperacional, cuja subsistência depende do cumprimento do plano e pode desaparecer com a reconstituição dos créditos originais. Parte expressiva da doutrina recusa a equivalência automática entre lançamento contábil e renda adquirida, exigindo definitividade para a incorporação patrimonial relevante, entendimento que Gilberto Andrade Júnior aplicou diretamente ao deságio recuperacional ao sustentar que a incidência deve acompanhar a realização do abatimento, e não o simples registro da repactuação.

O Supremo Tribunal Federal, ao assentar que a materialidade do imposto de renda pressupõe acréscimo patrimonial efetivo e ao afastar IRPJ e CSLL sobre a Selic recebida em repetição de indébito por ausência de riqueza nova, no Tema 962 da repercussão geral, oferece apoio metodológico a essa separação, aplicável, por analogia, à base da CSLL.

4.2 A novação recuperacional e a reversibilidade do deságio

O argumento favorável à Receita parte de premissa correta, uma vez que a homologação produz efeitos jurídicos imediatos, e o art. 59 da LREF determina que o plano implica novação dos créditos anteriores, obrigando devedor e credores sujeitos. Dessa premissa, porém, não decorre a conclusão fiscal, pois a novação recuperacional não se confunde com uma espécie de perdão civil puro e definitivo: o Superior Tribunal de Justiça a qualifica como novação *sui generis*, sujeita, portanto, ao regime de resolução da LREF, cuja concretude indiscutivelmente está no art. 61, § 2º, segundo o qual, decretada a falência durante a supervisão judicial, os credores têm reconstituídos seus direitos nas condições originais, deduzidos os valores pagos. Isso porque a dívida reduzida pode reaparecer, de modo que o valor atribuído ao deságio na homologação não representa liberação patrimonial necessariamente definitiva.

4.3 O cumprimento do plano como condição de consolidação da renda

Há dificuldade em classificar as estruturas inseridas em plano recuperacional como negócio construído inteiramente sob condição suspensiva, e a jurisprudência sobre o tema reconhece eficácia imediata à novação.

Essa objeção não elimina, contudo, o argumento tributário central: a condição é resolutória para a eficácia da novação perante os credores, mas, para os fins do art. 43 do CTN, o cumprimento do plano funciona como condição de consolidação do próprio acréscimo patrimonial, leitura que parcela da doutrina sustenta ao defender o diferimento do IRPJ e da CSLL até o evento que consolida o ganho, o qual pode ocorrer por etapas, conforme o desenho de cada plano. A SC 74/2025 inverte essa ordem lógica: parte da perfeição do negócio jurídico para dela deduzir a existência da renda quando o CTN impõe primeiro identificar a materialidade do art. 43, para somente depois localizar o instante de sua realização. Reforça essa leitura o silêncio do art. 50-A da LREF, na medida em que exclui o deságio da base do PIS e da Cofins e afasta a trava de 30%, assim a Lei nº 14.112/2020 demonstra conhecer o problema tributário do ganho, sem jamais fixar a homologação como seu fato gerador.

4.4 A realização do ganho como critério temporal de incidência

O marco temporal compatível com o art. 43 deve acompanhar a extinção definitiva da obrigação atingida e, ainda que de maneira progressiva, quando o plano prevê pagamento reduzido com quitação do saldo, a renda se consolida no pagamento que libera o devedor da parcela perdoada; quando a quitação depende de evento futuro, o reconhecimento deve seguir esse evento. O próprio CARF revela que tributabilidade e homologação não são conclusões inseparáveis no Acórdão nº 1401-006.962 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com efeito reconheceu-se que os efeitos do deságio operavam com o pagamento acordado; já no Acórdão nº 1102-001.802, do mesmo Conselho, a maioria adotou a homologação como marco, contra voto vencido no sentido de que o ganho somente se torna definitivo com o cumprimento exitoso do plano. O diferimento aqui defendido não constitui benefício fiscal, pois o imposto permanece devido quando a vantagem se torna adquirida, limitando-se a alinhar a incidência à realidade jurídica do plano recuperacional.

5 Capacidade contributiva, preservação da empresa e a inconstitucionalidade da incidência na homologação

5.1 Capacidade contributiva e ausência de riqueza atual

O art. 145, § 1º da Constituição, exige que os impostos sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte e, no imposto de renda, a capacidade contributiva e materialidade estão diretamente ligadas.

Sob essa asserção, a incidência pressupõe manifestação atual de riqueza. Na homologação, permanecem distintos três fenômenos que a SC 74/2025 unifica, (i) o registro contábil da redução, (ii) a eficácia jurídica das novas condições e (iii) a aptidão econômica para suportar o tributo, fusão da qual nasce capacidade contributiva meramente presumida. A empresa chega à homologação do plano de soerguimento após demonstrar crise econômico-financeira, com plano estruturado sobre carências, alongamentos e pagamentos escalonados; o deságio não injeta caixa imediato, apenas reduz desembolsos futuros, de modo que exigir IRPJ e CSLL sobre o valor integral da redução cria dívida fiscal atual sem que o evento tributado tenha produzido recursos atuais.

Por exemplo: uma dívida de R$ 100 milhões submetida a desconto de 70% produz ganho nominal de R$ 70 milhões, sobre o qual a carga conjunta de 34% pode alcançar R$ 23,8 milhões antes dos efeitos de prejuízos fiscais, desproporção evidente entre um abatimento a ser realizado ,ao longo de anos e uma obrigação tributária concentrada na homologação. O art. 50-A, II, atenua o problema sem eliminá-lo, pois muitas recuperandas não possuem estoque suficiente de prejuízo fiscal, muitas vezes já utilizado ou que será utilizado em uma transação tributária para obter certidões negativas, que, aliás, é um dos requisitos para a homologação do plano.

5.2 Preservação da empresa e distribuição do sacrifício recuperacional

Considerando que o art. 47 da LREF atribui à recuperação judicial a finalidade de superar a crise, preservar a fonte produtora e os empregos, proteger os interesses dos credores e estimular a atividade econômica, o princípio da preservação da empresa inserido neste artigo não autoriza

dispensa tributária sem lei, mas orienta, dentro dos limites do art. 43 do CTN, a escolha do momento de incidência quando a lei silencia. Sob essa luz, a tributação no momento em que ocorre a homologação do plano revela um problema distributivo: os credores sujeitos aceitam desconto, espera e risco para viabilizar a recuperação, enquanto o Fisco, que não se submete ao plano, exige tributo calculado sobre a renúncia alheia, transferindo à União parte do sacrifício destinado à continuidade da atividade antes que a empresa cumpra as prestações que justificaram o desconto, com custo de eficiência que pode elevar o passivo remanescente além do limite de viabilidade, destruindo empregos e a arrecadação futura que dependeria da continuidade da atividade.

5.3 O estado da jurisprudência sobre a incidência e o momento do fato gerador

A jurisprudência recente tende a reconhecer que a redução de passivo integra as bases do IRPJ e da CSLL, sem que essa tendência equivalha à pacificação do aspecto temporal. O precedente mais relevante é o AgInt no REsp nº 2.153.276/RS, no qual a Primeira Turma do STJ reconheceu a incidência sobre a redução de passivo decorrente do plano e empregou a expressão "em razão da homologação", julgado desfavorável à tese do diferimento, cujo alcance, contudo, é limitado por se tratar de agravo interno fora do rito repetitivo, sem análise autônoma dos arts. 116 e 117 do CTN nem enfrentamento da reconstituição de créditos prevista no art. 61, § 2º. Nos Tribunais Regionais Federais já predomina o reconhecimento da incidência sem a construção de uma teoria consistente sobre o momento; no CARF, a divergência é manifesta, como demonstrado no capítulo anterior. O Supremo Tribunal Federal não julgou a tributação do deságio recuperacional, e não há, até a data deste artigo, recurso repetitivo, tema de repercussão geral ou incidente de resolução de demandas repetitivas dedicado ao tema.

5.4 A inconstitucionalidade da eleição da homologação como marco temporal

A SC Cosit nº 74/2025 antecipa o fato gerador ao tomar a eficácia da novação como equivalente à aquisição da renda, equiparação que viola o art. 43 do CTN quando o plano conserva a possibilidade jurídica de recomposição do passivo e viola o art. 145, § 1º, da Constituição ao tratar

o valor nominal do deságio como capacidade econômica atual de empresa que não recebeu caixa e pode perder integralmente o benefício. O art. 47 confirma a inadequação do marco, pois a antecipação direciona ao Fisco parte do sacrifício dos credores e aumenta o risco da própria falência que o instituto busca evitar. A tese mais defensável não reside na imunidade absoluta do deságio, e sim na crítica ao aspecto temporal: IRPJ e CSLL podem incidir quando a redução do passivo se consolidar, segundo o critério de realização desenvolvido no capítulo anterior, jamais antes da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

6 Considerações finais

A análise desenvolvida permite concluir que a controvérsia não reside necessariamente na possibilidade de a redução definitiva de um passivo produzir acréscimo patrimonial tributável, mas no momento em que esse acréscimo adquire disponibilidade econômica ou jurídica. A Solução de Consulta Cosit nº 74/2025 incorre em erro ao transformar a homologação do plano em marco temporal uniforme, independentemente do conteúdo de suas cláusulas e do grau de definitividade da redução da dívida. O reconhecimento contábil da insubsistência do passivo pode demonstrar uma variação patrimonial positiva, mas não comprova, por si só, a aquisição da renda exigida pelo art. 43 do CTN.

A homologação produz efeitos jurídicos imediatos e aperfeiçoa a novação prevista no art. 59 da LREF. Essa eficácia civil, contudo, não resolve automaticamente a questão tributária. Ao menos durante o período de supervisão judicial e nas hipóteses em que a quitação depende do cumprimento das obrigações previstas no plano, o art. 61, § 2º, conserva a possibilidade de reconstituição dos direitos e garantias dos credores nas condições originalmente contratadas. Ainda que essa circunstância seja qualificada como condição resolutória no plano civil, permanece necessário verificar, para fins tributários, se o acréscimo patrimonial já foi definitivamente incorporado à esfera jurídica da recuperanda. A SC Cosit nº 74/2025 inverte essa ordem ao deduzir a existência de renda disponível da mera eficácia da novação.

A exigência na homologação também se mostra incompatível com a capacidade contributiva. O fundamento da objeção não está apenas na ausência de ingresso financeiro, pois a disponibilidade jurídica pode ocorrer sem recebimento imediato. O problema decorre da conjugação entre falta de liquidez, reversibilidade do benefício e inexistência de

liberação definitiva da obrigação. Nessas circunstâncias, a incidência recai sobre capacidade econômica presumida, e não sobre manifestação atual de riqueza. O afastamento da trava de 30% pelo art. 50-A, II, da LREF atenua o impacto somente para as recuperandas que disponham de prejuízos fiscais e bases negativas suficientes, sem resolver a questão anterior relativa à própria ocorrência do fato gerador.

A antecipação também contraria a interpretação sistemática orientada pelo art. 47 da LREF. Os credores sujeitos ao plano aceitam redução, espera e risco para permitir a continuidade da atividade empresarial, enquanto a tributação imediata direciona ao Fisco parcela desse sacrifício antes que o benefício econômico tenha se consolidado. Não se trata de utilizar o princípio da preservação da empresa para instituir benefício fiscal sem lei, mas de impedir que a interpretação administrativa escolha, na ausência de disciplina legal específica, o momento mais gravoso sem demonstração de renda efetivamente disponível.

O panorama jurisprudencial recomenda cautela. O AgInt no REsp nº 2.153.276/RS reforça a posição favorável à incidência e emprega a homologação como referência, mas não encerra a controvérsia temporal, pois foi julgado fora do rito repetitivo e não enfrentou autonomamente os arts. 116 e 117 do CTN nem os efeitos da reconstituição dos créditos prevista no art. 61, § 2º, da LREF. A divergência existente no CARF e a ausência de pronunciamento específico do STF demonstram que ainda não há precedente qualificado que transforme a homologação em critério temporal obrigatório.

A solução constitucionalmente adequada consiste em reconhecer a incidência quando a redução do passivo se tornar definitiva e incondicionada, ainda que isso ocorra progressivamente. O fato gerador poderá coincidir com o pagamento de parcela que produza a quitação do saldo correspondente com o cumprimento de condição prevista no plano ou com qualquer outro evento que extinga definitivamente a obrigação. A homologação somente poderá constituir esse marco quando, consideradas as cláusulas do plano e o regime legal aplicável, produzir desde logo uma liberação irrevogável da parcela reduzida. O critério, portanto, não deve ser abstrato, mas vinculado aos efeitos concretos de cada plano.

Não se defende imunidade ou exclusão absoluta do deságio das bases do IRPJ e da CSLL. Defende-se que a tributação somente ocorra após a aquisição da disponibilidade exigida pelo art. 43 do CTN. Enquanto não houver disciplina legal expressa, a eleição administrativa e generalizada

da homologação viola a legalidade tributária, amplia indevidamente a materialidade constitucional da renda e presume capacidade contributiva inexistente. Recomenda-se, por isso, a edição de regra específica que estabeleça critérios para o reconhecimento progressivo do ganho e assegure mecanismo de ajuste ou restituição quando houver posterior reconstituição do passivo. Essa solução preserva a arrecadação, proporciona segurança jurídica e impede que a tributação comprometa os recursos destinados ao cumprimento do próprio plano de recuperação.

Referências

ANDRADE JUNIOR, G. A tributação pelo imposto de renda da pessoa jurídica optante pelo lucro real e do deságio na recuperação judicial. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, v. 5, n. 27, p. 137-155, 2020.

ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BERTAGNOLLI, D. **Solução de Consulta Cosit nº 74/2025 e tributação do deságio em planos de RJ**. Consultor Jurídico, 25 jul. 2025.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.**

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional.

BRASIL. **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.**

BRASIL. **Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005.**

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Cosit nº 104, de 23 de abril de 2024.

Diário Oficial da União, 25 abr. 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Cosit nº 74, de 17 de abril de 2025. **Diário Oficial da União**, 14 maio 2025.

BRASIL. CARF. 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 1401-006.962.** Rel. Cláudio de Andrade Camerano. Sessão de 14 maio 2024.

BRASIL. CARF. 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária. **Acórdão nº 1102-**

001.802. Rel. Gustavo Schneider Fossati. Sessão de 25 nov. 2025.

BRASIL. STJ. Segunda Seção. **REsp nº 1.333.349/SP.** Rel. Min. Luis Felipe Salomão. Tema Repetitivo 885. Julgado em 26 nov. 2014.

BRASIL. STJ. Primeira Turma. **AgInt no REsp nº 2.153.276/RS.** Rel. Min. Gurgel de Faria. Julgado em jun. 2026.

BRASIL. STF. Tribunal Pleno. **RE nº 1.063.187/SC.** Rel. Min. Dias Toffoli. Tema 962 da repercussão geral. Julgado em 2021.

CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, P. B. **Direito Tributário:** Linguagem e Método. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CEREZETTI, S. C. N. **A Recuperação Judicial de Sociedade por Ações:** o Princípio da Preservação da Empresa na Lei de Recuperação e Falência. São Paulo: Malheiros, 2012.

COELHO, F. U. **Comentários à Lei de Falências e de Recuperação de Empresas.** 14. ed. São Paulo: RT, 2021.

COSTA, R. H. **Princípio da Capacidade Contributiva.** 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

FERNANDES, J. A; BAPTISTA, A. H. **A recuperação judicial e a tributação do deságio:** Cosit 74/25. Migalhas, 29 ago. 2025.

MARIZ DE OLIVEIRA, R. **Fundamentos do Imposto de Renda.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

MICHELLETO, G. **A tributação do deságio em recuperação judicial.** Migalhas, 19 jun. 2025.

MINATEL, J. A. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação.** São Paulo: MP Editora, 2005.

SACRAMONE, M. B. **Comentários à Lei de Recuperação de Empresas e Falência.** 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário.** 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

TOMAZETTE, M. **Curso de Direito Empresarial:** Falência e Recuperação de Empresas. v. 3. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

Capítulo 19

A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO IBS E DA CBS E A CONFISSÃO DE DÍVIDA NA LC 214/2025: A NOTA FISCAL ELETRÔNICA (NF-e) E A AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO NA APURAÇÃO ASSISTIDA

Grasiele de Carvalho Ribeiro Deon[1]

1 Introdução

O artigo 46 da Lei Complementar nº 214, de 2025, prevê, mediante a integração de dados constantes de documentos fiscais eletrônicos e de informações financeiras relacionadas à extinção do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), a possibilidade de apuração do saldo desses tributos [a recolher ou a recuperar] de forma automatizada e em tempo real, com participação limitada do sujeito passivo nesse ambiente eletrônico.

O § 2º do artigo 46 determina que a apuração assistida apresentada pelo Comitê Gestor do IBS (CGIBS) e pela Receita Federal do Brasil (RFB) somente será modificada pelo sujeito passivo mediante a realização de ajustes, implicando, nessa hipótese ou na sua confirmação, confissão de dívida e constituição do crédito tributário, conforme preceitua o § 3º. Será igualmente considerado constituído o crédito tributário na ausência de manifestação pelo sujeito passivo no prazo previsto em regulamento, conforme dispõe o § 4º.

Por sua vez, o artigo 46 do Decreto nº 12.955, de 29 de abril de 2026, que regulamenta a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), e o artigo 46 da Resolução CGIBS nº 6, de 30 de abril de 2026, que

1 Advogada. Especialista em Direito Tributário pela Universidade de Sorocaba (UNISO). Técnica em Contabilidade. LLM em Direito e Processo Tributário pela Fundação Escola do Ministério Público/PR (FMP). Conselheira da Associação Brasileira de Advocacia Tributária (ABAT). Mestranda em Direito Tributário pelo IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, São Paulo/SP, Área de Concentração: Linha 1: Semiótica e epistemologia jurídica: aperfeiçoamento das categorias úteis para uma dogmática jurídico-tributária brasileira. E-mail: grasiele@ribeirodeon.com.br

regulamenta o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), trazem em seu bojo redações semelhantes às do *caput* e respectivos parágrafos do artigo 46 da lei complementar, inovando apenas quanto ao prazo para a realização de ajustes por parte do sujeito passivo, que passa a ser o "último dia útil do mês seguinte ao do período de apuração" (§ 3º).

Por outro lado, o § 1º do artigo 60 da Lei Complementar nº 214/2025 atribuiu às informações prestadas pelo sujeito passivo em Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) "natureza declaratória", impondo, de igual modo, a "confissão de dívida" sobre os valores consignados como devidos a título de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e de Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS).

Observa-se que o texto da lei complementar sugere uma prevalência da apuração eletrônica e a liquidação automatizada da obrigação tributária do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS).

Assim, o presente estudo tem como ponto central investigar se Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e o resultado apresentado pelo Comitê Gestor do IBS (CGIBS) e pela Receita Federal do Brasil (RFB) por meio da apuração assistida, nos casos em que não haja manifestação do sujeito passivo sobre o cálculo apresentado, são suficientes para a constituição do crédito tributário do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e para a imposição de confissão de dívida ao sujeito passivo.

2 Fenômeno da incidência normativa e o procedimento de apuração assistida previsto na Lei Complementar nº 214/2025

Como é amplamente difundido, a Emenda Constitucional nº 132, de 2023, promoveu alteração substancial no sistema tributário brasileiro no que concerne às bases constitucionais da tributação sobre o consumo, na dicção do *caput* do artigo 156-A da Constituição Federal[1], impactando diretamente a fiscalização, o lançamento, a cobrança e o contencioso administrativo fiscal do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto Seletivo (IS).

1 Art. 156-A, incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023: "Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios".

Nesse contexto, a Lei Complementar nº 214/2025, instituidora dos referidos tributos, em seu artigo 46, introduz a sistemática da apuração assistida, permitindo que o Comitê Gestor do IBS (CGIBS) e a Receita Federal do Brasil (RFB) apresentem ao sujeito passivo, ao final do período de apuração, por meio de sistema eletrônico integrado, um resultado líquido do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), oriundo da consolidação de débitos e créditos destes tributos, com tolerância mínima para que o sujeito passivo aja de forma diferente daquela ditada pelo sistema tecnológico, alcançando ao final do procedimento tecnológico a constituição do crédito tributário e a confissão da dívida pelo sujeito passivo, mesmo diante da ausência de manifestação quanto ao cálculo apresentado no prazo previsto em regulamento. É o dispositivo legal:

> Art. 46. O Comitê Gestor do IBS e a RFB poderão, respectivamente, apresentar ao sujeito passivo apuração assistida do saldo do IBS e da CBS do período de apuração.
>
> § 1º O saldo da apuração de que trata o caput deste artigo será calculado nos termos do caput do art. 45 desta Lei Complementar e terá por base:
>
> I - documentos fiscais eletrônicos;
>
> II - informações relativas à extinção dos débitos do IBS e da CBS por quaisquer das modalidades previstas no art. 27 desta Lei Complementar; e
>
> III - outras informações prestadas pelo contribuinte ou a ele relativas.
>
> § 2º Caso haja a apresentação da apuração assistida de que trata o caput deste artigo, a apuração pelo contribuinte de que trata o art. 45 desta Lei Complementar somente poderá ser realizada mediante ajustes na apuração assistida.
>
> § 3º A apuração assistida realizada nos termos deste artigo, caso o contribuinte a confirme ou nela realize ajustes, implica confissão de dívida e constitui o crédito tributário.
>
> § 4º Na ausência de manifestação do contribuinte sobre a apuração assistida no prazo para conclusão da apuração de que trata o inciso I do caput do art. 44 desta Lei Complementar, presume-se correto o saldo apurado e considera-se constituído o crédito tributário.
>
> § 5º A confissão de dívida e a apuração assistida a que se referem, respectivamente, os §§ 3º e 4º deste artigo, são instrumentos hábeis e suficientes para a exigência dos valores do IBS e da CBS incidentes sobre as operações nelas consignadas.
>
> § 6º O saldo resultante da apuração de que trata este artigo constituirá

> saldo a recolher ou saldo a recuperar, conforme o caso, aplicado o disposto no § 3º do art. 45 desta Lei Complementar.

A lógica da arrecadação desse novo modelo de apuração da tributação sobre o consumo está no arranjo tecnológico que, em tempo real e de forma automática, possibilita a gestão de débitos e créditos relacionados ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e de Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) do sujeito passivo e, caso instituído o recolhimento pelo adquirente ou o *split payment*, como permitido pelo § 5º, inciso II, alíneas "a" e "b", do artigo 156-A da Constituição Federal[1], opere a sua extinção por meio da compensação com o que for efetivamente pago na operação anterior, nos moldes do artigo 45, *caput*, incisos I e II, e § 3º da Lei Complementar nº 214/2025[2].

O modelo proposto na lei complementar, regulamentado pelo Decreto nº 12.955/2026 e pela Resolução CGIBS nº 6/2026, amolda-se, segundo Alexandre Alkmim Teixeira[3], ao conceito de "tributação programável", assim entendida como aquela em que norma tributária é convertida em código eletrônico executável e passa a ser aplicada direta e automaticamente em dispositivo tecnológico:

> "A adoção da tributação programável elimina a possibilidade de participação do contribuinte na interpretação da norma tributária, deslocando essa função para a parametrização unilateral do sistema pelo Fisco. Caberá ao Fisco modular a estrutura de processamento automatizado de tributação, que irá converter a normatização legal em normatização eletrônica, sem que um dos polos da relação jurídica possa participar da interpretação dada à norma legal. [...] Não se tem

1 "Art. 156-A [...] § 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".

2 "Art. 45. Para cada período de apuração, o contribuinte deverá apurar, separadamente, o saldo do IBS e da CBS, que corresponderá à diferença entre os valores: I - dos débitos do IBS e da CBS decorrentes dos fatos geradores ocorridos no período de apuração; II - dos créditos apropriados no mesmo período, incluindo os créditos presumidos, acrescido do saldo a recuperar de período ou períodos anteriores não utilizado para compensação ou ressarcimento. [...] § 3º Do saldo apurado na forma do caput e do § 1º deste artigo, serão deduzidos os valores extintos pelas modalidades previstas nos incisos III a V do caput do art. 27, que resultará: I - quando positivo, saldo a recolher que deverá ser pago pelo contribuinte; e II - quando negativo, saldo a recuperar que poderá ser utilizado para ressarcimento ou compensação na forma prevista nesta Lei Complementar".

3 TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. Do código tributário à tributação em código: o *split payment* como tributação programável no Brasil. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, n. 53, p. 1-20, jan./jun. 2026. Disponível em: https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/863. Acesso em: 27 jun. 2026.

> sequer a possibilidade de instauração de contencioso, como ocorre no lançamento de ofício, quando é dado ao contribuinte apresentar reclamação, com suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966)".

No entanto, como observa Paulo de Barros Carvalho[4], não se pode conceber a incidência jurídica como automática e infalível, operada no mundo dos pensamentos e independente de qualquer ato formal de aplicação para produzir efeitos, como descrita pela dogmática clássica. Ao contrário, ela requer a participação do ser humano, agente indispensável para a produção do fato jurídico e não mero destinatário passivo de uma norma que incide por conta própria[5].

O ordenamento jurídico é um sistema distinto do sistema social, constituído linguisticamente com código e critério próprios de ingresso para reconhecer elementos externos (eventos sociais, econômicos etc.). É "autorreferente"[6], sintaticamente fechado e aberto semântica e pragmaticamente[7]. Paulo Ayres Barreto[8] acrescenta que "assim como as classificações em direito devem se submeter aos conceitos da Teoria de Classes, o estudo dos sistemas exigiria plena adequação à Teoria Geral dos Sistemas".

Dessarte, nenhum fato jurídico existe antes de ser constituído em linguagem competente, não se justificando a separação entre "incidência"

---

4 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 13.

5 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 13.

6 "Concebida no domínio das ciências biológicas, no começo da década de 70, com os trabalhos pioneiros de Maturana e Varela, foi transposta para o campo do social pela obra maiúscula de Niklas Luhmann, a partir de 1984, a visão autopoiética dos sistemas sociais, entre eles o do direito. [...] o direito constitui um sistema autopoiético de segundo grau, tendo adquirido autonomia em face do sistema autopoiético geral, que é a sociedade. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 142)

7 "Na semiótica se diz que o sistema do direito positivo é fechado sintaticamente, porém aberto em termos semânticos e pragmáticos. [...] De tudo o quanto expôs, cabe ressaltar que a doutrina da autopoiesis, que chega timidamente ao meio jurídico nacional, com superar a visão dos sistemas abertos, em constante intercâmbio direto, vem trazer enorme reforço à compreensão sistemática do direito positivo, chamando a atenção para sua autonomia operacional e mostrando que o único modo de apreender-lhe as mensagens prescritivas é interpretando-o juridicamente, isto é, a partir de suas estruturas, categorias, processos e formas" (CARVALHO, Paulo de Barros. Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 144-145).

8 BARRETO, Paulo Ayres. *Ordenamento e sistema jurídicos.* In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Constructivismo lógico-semântico. v.1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 251.

[lógico-automática] e "aplicação" [ato humano posterior]. Tudo é mediado por linguagem prescritiva que obedece a um protocolo (procedimento, forma e competência)[1], noutro dizer, para que haja incidência de uma norma, é necessária a produção de uma nova norma mediante intervenção humana que, no processo de positivação do direito, interpreta uma norma superior, aplicando-a no caso concreto, para produzir uma norma individual e concreta dela derivada. Sob essa perspectiva, "incidência e aplicação se confundem, pois não existe incidência que preceda ou independa da aplicação"[2].

Da análise empreendida, conclui-se que a constituição do crédito tributário do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) não se opera no ambiente meramente tecnológico da apuração assistida, tampouco se afigura legítimo atribuir ao sujeito passivo os efeitos da confissão de dívida em razão da simples ausência de manifestação quanto ao cálculo apresentado pelo Comitê Gestor do IBS (CGIBS) e pela Receita Federal do Brasil (RFB). Isso porque, a incidência tributária não pode ocorrer automaticamente por meio tecnológico, demanda o ato humano de aplicação e interpretação da norma, sem o qual, não há como reconhecer efeitos jurídicos constitutivos à mera inércia do sujeito passivo diante do cálculo apresentado na sistemática da apuração assistida.

3 Do lançamento tributário à constituição do crédito pelo particular: a nota fiscal eletrônica como dever instrumental e os limites de sua função declaratória

Segundo a sistemática adotada pelo legislador, o Código Tributário Nacional contempla três modalidades de lançamento: (i) o lançamento direto, ou de ofício (art. 149); (ii) o lançamento misto, ou por declaração (art. 147); e (iii) o lançamento por homologação (art. 150). Não obstante a atecnia dessa classificação, dela é possível extrair a conclusão de que a constituição do crédito tributário pode ficar a cargo tanto da Administração Pública, mediante o lançamento tributário, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto ao próprio particular, na hipótese do

1 MESSIAS, Adriano Luiz Batista. *Teoria geral do direito: fundamentos da fenomenologia da incidência das normas jurídicas tributárias*. São Paulo: Noeses, 2025. p. 666.

2 FIGUEIREDO, Marina Vieira. *Lançamento tributário: revisão e seus efeitos*. São Paulo. Noeses, 2014. p. 47.

art. 150, em observância às normas que estabelecem deveres instrumentais [3].

Com efeito, no sistema jurídico atual, é o particular o sujeito credenciado a editar a norma individual e concreta de constituição do crédito tributário nos chamados "autolançamentos", resultado do processo de positivação do direito. Paulo de Barros Carvalho[4] destaca que, nesse processo, "o editor do ato parte da regra-matriz de incidência [conjunto aberto a infinitas possibilidades factuais] e, mediante rigoroso esquema de determinação, chega a uma classe de um único elemento".

Nessa linha de raciocínio, uma vez constituído o fato jurídico tributário no antecedente da norma individual e concreta, opera-se a implicação normativa, instalando-se no consequente o vínculo obrigacional, mediante a "individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação [composto pela base de cálculo e pela respectiva alíquota] e a fixação das coordenadas de tempo e espaço em que o crédito poderá ser exigido"[5].

Assim, a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo para determinar a dívida tributária, através da apuração do valor devido ao sujeito ativo e sua consignação em dever instrumental que reconheça, identifique e quantifique a obrigação tributária, a exemplo da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), da Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), da Declaração de Compensação (DCOMP) e da Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP) [6], é suficiente para a constituição definitiva do crédito tributário declarado, nos termos definidos pela Súmula nº 436 do Superior Tribunal de Justiça[7], prescindindo-se, portanto, de lançamento formal por parte do sujeito ativo.

Por outro lado, o sistema jurídico inaugurado pela Emenda Constitucional nº 132/2023 conferiu às informações prestadas pelo sujeito

---

3 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método.* 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 527.

4 *Ibid*. p. 530-531.

5 *Ibid*. p. 527.

6 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgInt no REsp n. 1.881.195/CE*. Relator: Min. Francisco Falcão, Segunda Turma. Brasília, DF, *Diário de Justiça Eletrônico*, julgado em 26 jun. 2023, publicado em 28 jun. 2023.

7 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula n. 436*. "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco". Primeira Seção, aprovada em 14 abr. 2010. *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, 13 maio 2010.

passivo na Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) "natureza declaratória", impondo-lhe, igualmente, a "confissão de dívida" sobre os valores consignados como devidos a título do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), nos termos do § 1º do art. 60 da Lei Complementar nº 214/2025.

Importa destacar que a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), criada pelo Ajuste SINIEF nº 07, de 30 de setembro de 2006, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), e recepcionada pelo art. 113, inciso I, do Decreto nº 12.955/2026 e pela Resolução CGIBS nº 6/2026[1], classifica-se como dever instrumental, instituído em razão do dever de colaboração do sujeito passivo para com a Administração Pública, conforme preceitua o art. 195 do Código Tributário Nacional[2].

A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), dever instrumental que tem por finalidade facilitar o conhecimento e a quantificação dos fatos jurídicos tributários na atividade fiscalizatória, serve tão somente como elemento de prova, ao lado de registros contábeis e fiscais[3]. Sua função é, portanto, de natureza informativa e probatória, na medida em que dá conhecimento à Autoridade Fazendária da operação que enseja a incidência do tributo, não se confundindo com os atos de constituição do crédito tributário, que pressupõem a aplicação da regra-matriz de incidência ao caso concreto por meio de linguagem jurídica competente.

A distinção entre dever instrumental e ato constitutivo do crédito é essencial para compreender os limites da "natureza declaratória" atribuída pelo § 1º do artigo 60 da Lei Complementar nº 214/2025 à Nota Fiscal Eletrônica (NF-e). Dizer que as informações prestadas no documento fiscal possuem "caráter declaratório" não equivale a afirmar que o documento promove, por si só, a constituição do crédito tributário nos termos exigidos pela teoria da incidência. Para que a norma individual e concreta seja produzida, não basta o registro da operação, é necessário, ainda, apurar o saldo considerando todos os débitos e créditos do período, identificar

1 Art. 113, I. Ficam recepcionados e instituídos os seguintes documentos fiscais eletrônicos: I – Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), modelo 55.

2 Art. 195: "Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los."

3 TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. rev., atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 143.

os sujeitos do vínculo, determinar a base de cálculo e aplicar a alíquota correspondente[4].

Nesse sentido, a inclusão, no arquivo XML transmitido pelo sujeito passivo por meio da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), de campos de marcação [tags] destinados a informações relativas ao Código de Situação Tributária (CST), ao Código de Classificação Tributária (cClassTrib), à base de cálculo, às alíquotas e aos valores do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), conforme disciplinado pela Nota Técnica 2025.002-RTC, versão 1.00[5], ainda que necessária à apuração desses tributos, não supre a exigência de ato produzido pelo particular, mediante linguagem competente, para a constituição do crédito tributário.

Paulo de Barros Carvalho[6] é categórico ao afirmar que "a construção da linguagem jurídica, ainda que minuciosa em descrever as hipóteses previstas na regra-matriz de incidência, não basta, por si só, para constituir juridicamente o fato, por não ser essa a linguagem habilitada pelo sistema para tal fim, sendo imprescindível a edição de norma individual e concreta, em cujo antecedente se configure o fato jurídico tributário e, no consequente, a relação jurídica dele decorrente".

Diante disso, é possível afirmar que a Nota Fiscal Eletrônica (NFE) não reúne os requisitos necessários à constituição do crédito tributário do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS).

Nesse sentido, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 1.490.108/MG[7], firmou o entendimento de que "a apresentação de notas fiscais, embora essencial ao registro e à comprovação do fato gerador, não se assemelha às declarações de débito prestadas pelo contribuinte, a exemplo da Declaração de Débitos e da Créditos Tributários Federais (DCTF) e a Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), consistindo em mero dever instrumental que não se confunde com a constituição do crédito tributário, a qual depende de

4 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. São Paulo: Noeses, 2023. p. 431.

5 BRASIL. Receita Federal do Brasil; Comitê Gestor do IBS; ENCAT. Nota Técnica 2025.002-RTC, versão 1.00. Reforma Tributária do Consumo – Adequações NF-e/NFC-e. Brasília, DF: Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica, 2025. Acesso em: 01 jul. 2026.

6 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método.* 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 513.

7 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.490.108/MG*. Relator: Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma. Brasília, DF, julgado em 23 out. 2018, publicado em 06 nov. 2018.

apuração formal pela Administração (lançamento) ou de declaração do contribuinte com força de confissão de dívida (Súmula 436/STJ)".

Esse entendimento encontra reforço na decisão monocrática proferida pelo mesmo relator, Ministro Gurgel de Faria, no julgamento do Recurso Especial nº 2.190.183/SP[1], em 27 de fevereiro de 2025, que destacou a relevância do precedente para os tributos sujeitos ao regime não cumulativo (art. 155, § 2º, I, CF), regime este também aplicável ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e à Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS).

Isso porque, nos tributos sobre o consumo, o valor devido não decorre de cada operação isolada, mas do confronto periódico entre débitos e créditos, podendo até resultar em saldo credor, circunstância que evidencia a impossibilidade de equiparar as notas fiscais, que registram apenas operações isoladas, à declaração de débito do sujeito passivo, único instrumento apto a constituir o crédito tributário, uma vez que a apuração periódica demanda dados que uma nota fiscal isolada não é capaz de fornecer[2].

Com efeito, para que se instaure a relação jurídica do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), não basta a utilização das formas de linguagem previstas no ordenamento jurídico: é necessária a "indicação precisa dos sujeitos do vínculo [ativo e passivo], da grandeza apta para dimensionar as proporções jurídicas do fato [a base de cálculo], e a alíquota que há de conjugar-se com a matéria imponível, para compor o *quantum debeatur*"[3].

Porquanto, conclui-se que a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) não reúne os requisitos necessários à constituição do crédito tributário do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens

---

1 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 2.190.183/SP*. Relator: Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma. Brasília, DF, julgado em 27 fev. 2025, publicado em 20 mar. 2025.

2 Sob esse aspecto, Cristiane Pires McNaughton e Charles W. McNaughton trabalham com categorias designadas como "obrigação atômica" e "obrigação molecular", enquadrando-se na primeira hipótese a constituição do crédito tributário no artigo 60, § 1º, da Lei Complementar nº 214/2025, e na segunda a apuração assistida disciplinada no artigo 46, § 3º, do mesmo diploma legal: Nos itens 3.1 e 3.2, utilizamos a categoria de 'obrigação molecular' para retratar o resultado do cálculo que tem por objeto diversas relações atômicas. É chegado o momento de acrescentar que esse cálculo se efetiva em relações que se formam em período de apuração mensal de modo que, em cada período, o contribuinte deve apurar seu saldo de IBS e CBS – que compõe o que designamos de 'obrigação molecular'" (MCNAUGHTON, Charles William; PIRES, Cristiane. *Curso de IBS e CBS: de acordo com a EC n. 132/2023 e com a LC n. 214/2025*. São Paulo: Noeses, 2025. p. 217).

3 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. São Paulo: Noeses, 2023. p. 431.

e Serviços (CBS), malgrado a "natureza declaratória" que lhe atribui o § 1º do art. 60 da Lei Complementar nº 214/2025. Por se tratar de mero dever instrumental, de função informativa e probatória, refletindo apenas uma operação isolada, a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) não veicula os elementos indispensáveis à edição da norma individual e concreta pelo particular, carecendo da identificação plena dos sujeitos da obrigação tributária e a fixação precisa da base de cálculo e do *quantum debeatur*.

4 A presunção de confissão de dívida pela inércia do contribuinte ou pela emissão de NF-e: linguagem das provas, garantias constitucionais e revisibilidade do lançamento tributário

A presunção estabelecida no § 4º do artigo 46 da Lei Complementar nº 214/2025, segundo a qual a ausência de manifestação do contribuinte sobre a apuração assistida implica confissão de dívida, revela-se incompatível com a linguagem das provas e às garantias constitucionais, raciocínio que se aplica igualmente à presunção prevista no artigo 60, § 1º, da mesma lei complementar.

A confissão, em sua acepção clássica, consiste, nas palavras de Fabiana Del Padre Tomé[4], "na declaração voluntária pela qual o indivíduo admite como verdadeiro determinado fato que lhe é desfavorável, alegado pela parte adversa (artigo 389 do CPC/2015)".

No entanto, conquanto seja a confissão de dívida a "rainha das provas", no sistema tributário ela não tem o condão de instituir uma relação jurídica, dispondo apenas da função de documentar fatos perante a Administração Pública.

Aponta-se, portanto, que a confissão de dívida detém valor probatório sobre a materialidade do evento fático, mas não implica, necessariamente, renúncia ao direito de defesa, sobretudo nas hipóteses de erro material. Confere ao fato a qualidade de incontroverso, o que não afasta o seu exame em conjunto com os demais enunciados probatórios na constituição do crédito tributário[5].

À vista disso, a prova não é um elemento externo ao lançamento, ela integra sua estrutura interna, mais especificamente o antecedente da norma individual e concreta. Por tratar-se a motivação de elemento

4 TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Op. cit.*, p. 129.

5 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 135.

intrínseco do ato de lançamento, e em sendo a prova sua condição de validade, a ausência de suporte probatório contamina diretamente essa estrutura. A relação entre motivação e prova é de dependência necessária, como destaca Fabiana Del Padre Tomé[1]:

> "Para que a motivação se aperfeiçoe, entretanto, não basta o relato do motivo. Requer algo mais que um simples enunciado que se subsuma à hipótese normativa. É necessário que sua enunciação seja efetuada com fundamento em outra linguagem: a linguagem das provas."
>
> Nota-se que sem prova, não há motivação; sem motivação, não há lançamento válido; e sem lançamento válido, não há crédito tributário legitimamente constituído. A linguagem das provas não é, portanto, acessória do lançamento, mas consiste na sua condição de existência jurídica plena".

Nota-se que a linguagem das provas não é, portanto, acessória do lançamento, mas constitui sua condição de existência jurídica plena[2]. Logo, constatada a incorreção das informações prestadas, por trata-se vício material, não meramente formal[3], passível de declaração de nulidade, é cabível a sua revisão pelo Poder Judiciário, como expressão concreta das garantias constitucionais do sujeito passivo, que não podem ser afastadas a pretexto de eficiência ou de busca pela verdade (legalidade, tipicidade, contraditório, ampla defesa, proibição da prova ilícita, segurança jurídica).

Assim é que no direito tributário, a forma não é obstáculo à verdade, mas sua condição de possibilidade. A verdade jurídica só existe dentro das formas que o ordenamento prescreve para sua construção. Fora dessas formas, não há verdade jurídica, mas apenas eventos brutos juridicamente inexistentes[4].

Nessa perspectiva, incumbe à Administração Pública ônus de provar os fatos constitutivos do crédito tributário [ocorrência do fato gerador, identificação do sujeito passivo, base de cálculo], enquanto o sujeito passivo recai o ônus da contraprova, de provar os fatos extintivos, modificativos ou impeditivos do crédito (pagamento, prescrição, decadência, isenção, não ocorrência do fato gerador)[5].

Por certo, a presunção legal a que aludem o artigo 46, § 4º, e o artigo 60, § 1º, da Lei Complementar nº 214/2025 não altera a referida

1 TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Op. cit*. p. 355-356.
2 TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Op. cit*. p. 242.
3 TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Op. cit*. p. 360.
4 TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Op. cit*. p. 239.
5 FIGUEIREDO, Marina Vieira de. *Op. cit*. p. 191.

estrutura. O que se verifica é uma modificação do objeto da prova, e não de quem deve produzi-la. Nada impede que o sujeito passivo questione a cobrança perante o Judiciário quanto aos seus aspectos jurídicos (como a legalidade do tributo)[6].

Sob essa ótica, a decisão judicial não se limita a desconstituir a norma individual e concreta anteriormente produzida, constituindo um novo enunciado normativo, apto a ingressar no sistema do direito positivo e a produzir efeitos sobre a relação jurídica tributária[7].

Conclui-se que a presunção de confissão de dívida por silêncio do contribuinte, prevista no artigo 46, § 4º, da Lei Complementar nº 214/2025, assim como pela atribuição às informações prestadas pelo sujeito passivo em Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) "natureza declaratória", na forma prevista no artigo 60, § 1º, não bastam para instituir a relação jurídica tributária nem para suprir a exigência de prova que condiciona a validade do lançamento, configurando vício material sujeito a controle judicial de nulidade.

5 Considerações finais

O presente estudo teve como propósito investigar se a sistemática de apuração assistida prevista no artigo 46 da Lei Complementar nº 214/2025, bem como a natureza declaratória atribuída à Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) pelo artigo 60, § 1º, do mesmo diploma legal, são suficientes para constituir o crédito tributário do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e para impor ao sujeito passivo a confissão de dívida diante de sua mera inércia.

6 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.490.108/MG* (Tema 375). Relator: Min. *Luiz Fux*, Primeira Turma. Brasília, DF, julgado em 13 out. 2010, publicado em 13 mar. 2011. "a confissão de dívida apenas vincula o contribuinte quanto à situação de fato sobre a qual incide a norma tributária, e mesmo assim admite invalidação quando presente vício de nulidade. Não pode, portanto, decorrer de mera omissão, na ausência de qualquer ato voluntário do sujeito passivo reconhecendo a dívida".

7 "Sob essa perspectiva, procedimento de revisão é o conjunto de atos praticados por uma autoridade - que, como veremos, pode ser administrativa ou judicial - a fim de verificara existência ou não de um vício no ato de lançamento.[204] O ato (norma geral e concreta) de revisão, por sua vez, é o produto dessa atividade, ou seja, é a decisão proferida por um sujeito competente que reconhece a existência ou não deum vício e constitui os correlatos efeitos-manutenção, alteração, supressão etc. [...] Todavia, parece-nos que, ao fazer referência à impugnação do sujeito passivo, o art. 145 do CTN não se restringe às hipóteses de impugnação administrativa, incluindo, aí, também as formas de impugnação no âmbito do Poder Judiciário para a revisão do lançamento tanto os defeitos existentes no próprio ato quanto aqueles existentes nas normas superiores e que, indiretamente, maculam sua validade" (FIGUEIREDO, Marina Vieira de. *Op. cit*. p. 112 e 132).

A análise do fenômeno da incidência normativa demonstrou que o modelo de "tributação programável" instituído pela Lei Complementar 214/2025, ao converter a norma jurídica em código eletrônico executável, não é capaz de suprimir a exigência de ato humano de aplicação e interpretação da norma. A incidência tributária não opera de forma automática e infalível no ambiente meramente tecnológico, de modo que a ausência de manifestação do sujeito passivo quanto ao cálculo apresentado pelo Comitê Gestor do IBS (CGIBS) e pela Receita Federal do Brasil (RFB) não pode, por si só, produzir efeitos jurídicos constitutivos.

O fato jurídico tributário não se constitui automaticamente pelo mero decurso do prazo regulamentar, sendo indispensável a intervenção humana na produção da norma individual e concreta que instaura a relação jurídica obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

No que concerne à Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), verificou-se que sua "natureza declaratória", tal como prevista no artigo 60, § 1º, da Lei Complementar nº 214/2025, não se confunde com a aptidão para constituir o crédito tributário. Por se tratar de mero dever instrumental, de função eminentemente informativa e probatória, a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) reflete apenas operações isoladas, carecendo dos elementos indispensáveis à edição da norma individual e concreta, notadamente a identificação precisa dos sujeitos da relação jurídica, a apuração do saldo periódico entre débitos e créditos e a fixação do *quantum debeatur*. Tal entendimento encontra amparo na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que distingue claramente o dever instrumental de registro fiscal da declaração de débito dotada de força confessória.

Por fim, a investigação acerca da linguagem das provas e das garantias constitucionais revelou que as presunções de confissão de dívida, sejam decorrentes do silêncio do contribuinte na apuração assistida (art. 46, § 4º), sejam decorrentes da emissão da NF-e (art. 60, § 1º), não têm o condão de dispensar a prova como condição de validade do ato de lançamento, passível, porquanto, de controle judicial de nulidade.

Referências

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.490.108/MG. Relator: Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma. Brasília, DF, 23 out. 2018. DJe 14 nov. 2018.

BRASIL. Decreto nº 12.955, de 29 de abril de 2026. Brasília, DF: Presidência da República, 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2026/decreto/d12955.htm. Acesso em: 02 jul. 2026.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Brasília, DF: Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 02 jul. 2026.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 02 jul. 2026.

BRASIL. Receita Federal do Brasil; Comitê Gestor do IBS; ENCAT. Nota Técnica 2025.002-RTC, versão 1.00. Reforma Tributária do Consumo – Adequações NF-e/NFC-e. Brasília, DF: Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica, 2025. Acesso em: 01 jul. 2026.

BRASIL. Resolução CGIBS nº 6, de 30 de abril de 2026. Brasília, DF: Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS), 2026. Disponível em: https://www.cgibs.gov.br/upload/arquivos/202604/30084927-res-cgibs-n-6-30-abr-2026-regulamenta-o-ibs.pdf. Acesso em: 02 jul. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 2.190.183/SP. Relator: Min. Gurgel de Faria. Brasília, DF, 20 mar. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 436. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. Primeira Seção. Brasília, DF, 14 abr. 2010. DJe 13 maio 2010.

BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistema jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Constructivismo lógico-semântico. v.1. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 33. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

FIGUEIREDO, Marina Vieira de. Lançamento tributário: revisão e seus efeitos. São Paulo: Noeses, 2014.

MCNAUGHTON, Charles William; PIRES, Cristiane. Curso de IBS e CBS: de acordo com a EC n. 132/2023 e com a LC n. 214/2025. São Paulo: Noeses, 2025.

MESSIAS, Adriano Luiz Batista. Teoria geral do direito: fundamentos da fenomenologia da incidência das normas jurídicas tributárias. São Paulo: Noeses, 2025.

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. Do código tributário à tributação em código: o split payment como tributação programável no Brasil. Revista de Direito Tributário da APET, São Paulo, n. 53, p. 1-20, jan./jun. 2026. Disponível em: https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/863. Acesso em: 27 jun. 2026.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. 4. ed. rev., atual. São Paulo: Noeses, 2016.

Capítulo 20

A "NATUREZA JURÍDICA" DO ART. 149-B DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: UMA RECONSTRUÇÃO HERMENÊUTICA À LUZ DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO

Jorge Vinícius Salatino de Souza[1]
Marcos Eustáquio Soares[2]

1 Introdução

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, representa um marco histórico na longa e complexa trajetória do sistema tributário brasileiro, inaugurando uma profunda reforma na tributação sobre o consumo. A instituição de um modelo de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) de base ampla, ainda que em formato dual – composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados e Municípios –, visa corrigir distorções alocativas e a promover a simplificação, a transparência e a não cumulatividade plena.

Neste cenário de transição paradigmática, o art. 149-B da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 emerge como um dispositivo de singular relevância. Ao prescrever que o IBS e a CBS observarão as mesmas regras em relação a seus elementos essenciais – como fatos geradores, bases de cálculo, sujeitos passivos e regimes de creditamento –, o legislador constituinte derivado estabeleceu uma diretriz de simetria que se torna a viga mestra do novo sistema. A eficácia e a coerência do

1 Mestre em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET; Doutorando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Advogado. E-mail: professorjorgevinicius@gmail.com

2 Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Graduado em Direito pela Universidade Federal de Uberlândia – UFU. Advogado. E-mail: mesoares@marcossoares.adv.br.

IBS e da CBS dependem, em grande medida, da correta compreensão e aplicação da força normativa deste comando.

Contudo, a novidade e a especificidade do preceito têm gerado, na doutrina ainda incipiente sobre a reforma tributária do consumo, diferentes construções interpretativas acerca de sua "natureza jurídica". Enquanto algumas leituras enfatizam a presença de elementos tradicionalmente associados às normas tributárias materiais, outras destacam sua função estruturante ou seu conteúdo principiológico. Essa diversidade classificatória não constitui mero dissenso terminológico, mas revela a influência dos distintos critérios hermenêuticos empregados na atribuição de significado ao enunciado constitucional.

Diante disso, o problema que direciona esta investigação pode ser formulado nos seguintes termos: quais critérios, à luz do Constructivismo Lógico-Semântico, permitem a adequada qualificação do enunciado normativo contido no art. 149-B da Constituição?

Muito embora o direito se manifeste por meio de normas destinadas a disciplinar relações intersubjetivas, a hipótese que se defenderá ao longo deste artigo é a de que o referido enunciado ante a ausência de estrutura hipotético-condicional e predisposição à regulação imediata das condutas humanas, não representa norma de conduta. Em vez disso, sustenta-se que o art. 149-B ostenta as características de uma norma de estrutura com elevada densidade principiológica, cuja função primordial é a de conformar e orientar tanto a produção das normas infraconstitucionais do IBS e da CBS quanto a interpretação de todo o subsistema tributário do consumo.

Para fundamentar essa conclusão, o presente trabalho adotará como marco teórico o Constructivismo Lógico-Semântico, por oferecer ferramental analítico robusto para a construção do direito positivo a partir da linguagem. O percurso expositivo inicia-se com a apresentação dos fundamentos desse referencial, abordando os conceitos de norma jurídica, a distinção entre normas de conduta e normas de estrutura, a dimensão principiológica das normas e a caracterização da regra-matriz de incidência tributária. Em seguida, o arcabouço teórico será aplicado ao art. 149-B, mediante a análise de seus aspectos sintáticos, semânticos e pragmáticos, com vistas à construção da norma jurídica em sentido estrito dele extraível e à demonstração de sua natureza predominantemente estrutural, sem prejuízo da identificação de sua dimensão principiológica, fundamental à integridade do novo modelo de tributação sobre o consumo no Brasil.

2 Referencial teórico

A análise da "natureza jurídica" de um enunciado constitucional complexo como o art. 149-B exige um instrumental teórico que transcenda a simples interpretação literal e permita a construção rigorosa de sua estrutura e função no ordenamento. Para este fim a escolha do Constructivismo Lógico-Semântico se justifica por seu teor analítico, que oferece as ferramentas necessárias à construção e à classificação das normas jurídicas a partir da análise semiótica. O percurso que faremos a seguir não é meramente expositivo; ele tem o objetivo de formar o "arsenal" teórico que será essencial para, na etapa final da análise, afirmar a "natureza jurídica" do enunciado constitucional do art. 149-B.

2.1 Fundamentos filosóficos e pressupostos do Constructivismo Lógico-Semântico

A adequada compreensão de qualquer teoria jurídica exige a delimitação do seu horizonte filosófico. O Constructivismo Lógico-Semântico, teoria que fundamenta a presente investigação, insere-se no seio da virada epistemológica promovida pelo Giro Linguístico do século XX. Essa corrente filosófica, influenciada por movimentos como o Círculo de Viena, deslocou o eixo da investigação do conhecimento da relação entre sujeito e objeto (horizonte da consciência) para a linguagem, compreendida como a condição de possibilidade de todo conhecimento e da própria construção da realidade (SOUZA, 2024, p. 30-31). No campo jurídico, essa mudança de perspectiva é revolucionária: o Direito deixa de ser visto como um conjunto de verdades a serem descobertas para ser compreendido como um fenômeno eminentemente linguístico e comunicacional.

Sob essa ótica, o direito positivo é concebido como um conjunto de enunciados prescritivos, formulados em linguagem jurídica, com o propósito de ordenar as relações sociais. Como adverte Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 166), co-fundador das bases do Constructivismo Lógico-Semântico ao lado de Lourival Vilanova, *"nos dias atuais seja temerário tratar do jurídico sem atinar a seu meio exclusivo de manifestação: a linguagem"*. Essa premissa é o ponto de partida irrenunciável desta forma de ver o jurídico e impõe uma distinção fundamental e de vastas consequências: a diferença entre o texto e a norma jurídica. O texto é o dado bruto, o conjunto de significantes positivados nos suportes físicos do ordenamento jurídico. A norma, por sua vez, é a significação, a proposição jurídica em

sua estrutura– hipotético-condicional, construída pelo intérprete a partir da análise, combinação e interpretação desses textos.

Essa construção não é um ato de livre criação, mas um processo metodologicamente orientado, que Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 189) sistematizou no que se conhece como percurso gerador de sentido. O intérprete, no seu papel de sujeito cognoscente, parte do plano da expressão, dos textos positivados - plano S1, para então, por meio da interpretação, adentrar o plano das significações, onde seleciona e combina sentidos para formar as proposições prescritivas - plano S2. Essas proposições, uma vez estruturadas em sua forma hipotético-condicional, constituem as normas jurídicas em sentido estrito - plano S3, que, por fim, são submetidas a um teste de validade, em suas relações subordinação e coordenação dentro do sistema jurídico - plano S4. É ao final desse percurso que se pode falar em norma jurídica em sentido estrito tomada por validade e pertencimento a um dado sistema jurídico.

O Constructivismo Lógico-Semântico, portanto, propõe um método analítico rigoroso para a construção racional do Direito.

2.2 Normas de conduta, normas de estrutura e dimensão principio-lógica

O sistema jurídico, na perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico, não é um amontoado de textos, mas um conjunto estruturado o de normas construídas pelo intérprete, cada qual com uma função específica. Embora as normas jurídicas sejam prescritivas de condutas humanas em relações intersubjetivas, conforme tradicional classificação empreendida por Norberto Bobbio, é possível distingui-las em duas grandes espécies: as normas de conduta e as normas de estrutura. A distinção entre normas de conduta e normas de estrutura toma como critério a função desempenhada pela norma no sistema: regular diretamente relações intersubjetivas ou disciplinar a produção, modificação e aplicação de outras normas.

As normas de conduta ou de comportamento são aquelas que orientam diretamente o comportamento humano em relações intersubjetivas. São proposições que prescrevem uma ação como obrigatória, permitida ou proibida. Como vimos, a regra-matriz de incidência tributária, como se verá adiante, é o modelo por excelência de uma norma de conduta no campo tributário.

As normas de estrutura ou metanormas, por sua vez, não regulam diretamente o comportamento social, mas organizam o próprio ordenamento jurídico. São "normas sobre normas", cuja função é estabelecer competências, definir procedimentos para a produção de outras normas, fixar critérios de validade ou conceituar termos que serão utilizados em outras normas.

A dimensão principiológica não representa, portanto, uma terceira classe de normas. Para os fins desta investigação, a expressão designará a carga axiológica e a capacidade de determinada norma de irradiar efeitos sobre outras normas do sistema. Assim, uma norma pode ser de estrutura quanto à sua função e apresentar elevada densidade principiológica quanto aos valores que veicula e projeta sobre o ordenamento.

2.3 A Regra-matriz de incidência tributária - RMIT

Como vimos, se o Direito é linguagem, a norma jurídica é uma proposição construída pelo intérprete. No âmbito do direito tributário, Paulo de Barros Carvalho, desenvolvendo o legado de Geraldo Ataliba, elaborou um modelo lógico para descrever a estrutura mínima irredutível da norma jurídica que prescreve a obrigação de pagar tributos. Este modelo é a regra-matriz de incidência tributária, ou, simplesmente, RMIT, uma ferramenta analítica que revela a anatomia lógica da norma tributária. A regra-matriz de incidência tributária é um juízo hipotético-condicional que pode ser representado da seguinte forma: se ocorrer um fato - antecedente, então deve ser a relação jurídica entre um credor e um devedor, tendo por objeto o pagamento de determinada quantia em dinheiro a título de tributo - consequência.

A primeira parte dessa estrutura, a hipótese normativa, descreve de forma abstrata o fato que, se concretizado no mundo social e vertido em linguagem competente, implicará uma obrigação tributária. Para que essa descrição seja completa, três critérios devem ser atendidos. O critério material é o núcleo da hipótese, a descrição do próprio fato, e, como a doutrina enfatiza (CARVALHO, 2023, p. 400), é invariavelmente composto por um verbo pessoal seguido de um complemento. Juntam-se a ele o critério espacial, que indica o lugar de realização do fato, e o critério temporal, que oferece elementos para saber o preciso instante em que se considera ocorrido o fato.

Implicado pela hipótese está a relação jurídica que obriga o sujeito passivo a pagar uma prestação ao sujeito ativo. Esta relação contém dois critérios, o critério pessoal disponibiliza elementos para se identificar aqueles que compõem o laço obrigacional - sujeitos ativo e passivo, e o critério quantitativo estabelece o *quantum* da prestação, sendo composto pela base de cálculo e pela alíquota. A regra-matriz de incidência tributária, portanto, é o modelo lógico que permite ao intérprete decompor o texto legal e construí-lo como uma norma de conduta tributária implicacional, dotada de coerência e operacionalidade jurídica.

2.4 Análise do art. 149-B da Constituição Federal

Superada a etapa de construção do referencial teórico, este capítulo se dedica à análise do objeto central da pesquisa. Aplicando o instrumental do Constructivismo Lógico-Semântico, detalhado anteriormente, buscar-se-á decompor analiticamente o enunciado prescritivo do art. 149-B da Constituição Federal para, ao final, como fruto do trabalho do intérprete, construir a norma jurídica e determinar sua correta "natureza jurídica". O percurso analítico seguirá as etapas definidas no guia deste trabalho, começando pela análise semiótica, passando pela sua confrontação com a Regra-Matriz de Incidência Tributária e culminando na sua classificação como norma de estrutura, sem prejuízo da análise da densidade principiológica que o comando constitucional apresenta.

2.5 Análise semiótica do enunciado normativo – art. 149-B da CF/88

O primeiro passo para a compreensão de qualquer norma jurídica é a análise do texto que lhe serve de suporte físico. Faremos isso examinando o art. 149-B nos três planos da semiótica – sintático, semântico e pragmático – para extrair os elementos necessários à sua futura classificação.

Para tal, tomemos o enunciado em sua integridade textual.

> 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 (BRASIL, 2023).

A análise sintática investiga a relação do enunciado com os demais textos do ordenamento. Aqui, a primeira observação é a própria topografia do art. 149-B: ele está inserido no Título VI ("Da Tributação e do Orçamento"), Capítulo I ("Do Sistema Tributário Nacional"), posicionando-se como uma norma central do novo sistema.

Sua função sintática primordial é a de ser uma norma de conexão. Ele estabelece um enlace obrigatório entre o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS (art. 156-A) e a Contribuição sobre Bens e Serviços - CBS (art. 195, V). Ele não existe de forma isolada; sua razão de ser é criar uma relação de dependência estrutural entre os dois tributos. Do ponto de vista lógico, o art. 149-B opera como enunciado de norma de sobredireito, estabelecendo condições formais para a produção de enunciados de outras normas, determinando como o legislador infraconstitucional deverá atuar.

No plano semântico, investiga-se o sentido atribuído ao texto. O núcleo semântico do art. 149-B reside na expressão "observarão as mesmas regras". O vocábulo "mesmas" impõe identidade de regime jurídico quanto às matérias expressamente enumeradas pelo dispositivo, afastando a possibilidade de regimes diferenciados nesses pontos. Essa identidade, contudo, não autoriza afirmar uma simetria absoluta entre IBS e CBS para além dos objetos constitucionalmente especificados.

O enunciado prossegue delimitando as matérias submetidas a essa identidade: "fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos", além de imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação e regras de não cumulatividade e de creditamento. Esses elementos medeiam o exercício da competência impositiva dos novos tributos. O texto determina, assim, uniformidade normativa entre IBS e CBS precisamente nesses campos, ainda que sua disciplina seja veiculada por normas produzidas no âmbito de competências tributárias distintas.

No plano pragmático, examina-se a relação da linguagem prescritiva com seus destinatários e operadores, bem como os efeitos produzidos por sua utilização no sistema jurídico. Sob esse ângulo, o art. 149-B atua para reduzir espaços de diferenciação normativa entre IBS e CBS nas matérias que enumera, contribuindo para que o denominado "IVA dual brasileiro" opere, nessas dimensões, de forma coordenada. A finalidade de simplificação e de contenção de assimetrias integra esse contexto pragmático, sem que a análise se reduza à reconstrução da intenção subjetiva do legislador constituinte derivado.

Os efeitos práticos associados a esse comando são relevantes. Para o contribuinte, a uniformidade tende a simplificar a compreensão e a aplicação das regras relativas aos dois tributos nas matérias abrangidas pelo art. 149-B. Para a Administração e os demais aplicadores do direito, o dispositivo fornece parâmetro constitucional comum de interpretação e de controle. Nessa perspectiva, a análise pragmática evidencia a aptidão do art. 149-B para favorecer a coesão, a coerência e a integridade do novo modelo de tributação sobre o consumo.

A análise nos três planos revela um enunciado que não prescreve diretamente uma conduta ao contribuinte, mas que se volta para o próprio ordenamento, ditando o modo de produção de outras normas e veiculando uma diretriz de uniformidade dotada de dimensão principiológica. Essa constatação inicial é essencial para a análise que se seguirá.

2.5 O art. 149-B e a inaplicabilidade da regra-matriz de incidência tributária (RMIT)

Se uma norma jurídica institui uma obrigação tributária e disciplina relações jurídicas entre o Fisco e o contribuinte, ela deve ser passível de descrição pela regra-matriz de incidência tributária. Contudo, este teste não consiste em verificar se um enunciado isolado contém todos os critérios do modelo, mas sim em apurar se a norma geral e abstrata, construída pelo intérprete a partir dos textos disponíveis, possui a função e a estrutura de uma norma de incidência. A análise semiótica realizada no tópico anterior já nos deu indícios de que o art. 149-B possui uma função distinta, apesar de operar sobre alguns dos critérios da RMIT.

A tentativa de aplicar o modelo da regra-matriz de incidência tributária à norma construída a partir do art. 149-B revela uma incompatibilidade não por uma suposta incompletude de seu enunciado, mas por uma diferença fundamental na natureza e na função dessa norma. A regra-matriz de incidência tributária, como vimos, é a estrutura lógica da norma de incidência tributária, que prescreve uma obrigação de pagar. A norma construída a partir do art. 149-B, mesmo quando combinada com outros textos, não tem essa função. Ela é uma metanorma, e sua estrutura lógica é outra: sua hipótese consiste na produção normativa relativa ao IBS e à CBS, enquanto sua consequência jurídica traduz-se na imposição do dever de conformação legislativa segundo os parâmetros de uniformidade estabelecidos constitucionalmente.

Nessa perspectiva, o destinatário imediato da norma é o legislador competente para a produção normativa infraconstitucional relativa ao IBS e à CBS. Isso não significa, contudo, que seus efeitos se esgotem na atividade legislativa: uma vez positivadas as normas infraconstitucionais, o comando constitucional também opera sobre atividade de enunciação realizada pela Administração Tributária, os órgãos julgadores e os próprios contribuintes. Seu objeto imediato não é uma prestação pecuniária, mas a exigência de observância da uniformidade constitucionalmente estabelecida.

Por conseguinte, os critérios da regra-matriz de incidência tributária — material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo — simplesmente não são aplicáveis, pois foram concebidos para descrever a estrutura lógica das normas de incidência tributária, cujo consequente consiste na instauração de uma relação jurídica obrigacional. A norma construída a partir do art. 149-B desempenha função diversa: não institui deveres tributários concretos, mas estabelece condições para a produção válida das normas que disciplinam o sistema de tributação sobre o consumo.

Essa incompatibilidade estrutural demonstra, sob a ótica do Constructivismo Lógico-Semântico, que o art. 149-B não veicula uma norma de incidência tributária. Isso não impede, contudo, que a significação construída a partir do dispositivo seja formalizada como norma jurídica em sentido estrito: sua estrutura hipotético-condicional pode ser construída a partir de uma hipótese relativa à produção normativa do IBS e da CBS e de um consequente que impõe o dever de conformação às matérias constitucionalmente uniformizadas. O que se afasta, portanto, é a natureza de norma de incidência tributária, e não a possibilidade de construção de uma norma jurídica em sentido estrito.

2.6 A construção do art. 149-B como norma de estrutura

O percurso analítico desenvolvido até este momento permitiu alcançar duas conclusões fundamentais. A primeira, decorrente da análise semiótica do enunciado constitucional, revelou que o art. 149-B se volta precipuamente para o próprio ordenamento jurídico, estabelecendo vínculos de coerência e uniformidade entre os regimes normativos do IBS e da CBS. A segunda, extraída da inaplicabilidade do modelo da regra-matriz de incidência tributária, demonstrou que o dispositivo não veicula uma norma de incidência tributária, isto é, não institui diretamente obrigações tributárias nem disciplina relações jurídico-tributárias concretas entre fisco e contribuinte.

Afastada a possibilidade de enquadramento do art. 149-B como norma de incidência tributária, impõe-se investigar a função normativa desempenhada pelo enunciado no interior do sistema constitucional. Sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico, essa investigação não se limita ao exame isolado do texto positivo, exigindo a construção da norma jurídica a partir dos efeitos que ela projeta sobre o ordenamento.

Nesse contexto, o art. 149-B apresenta os elementos característicos das normas de estrutura. Conforme exposto no referencial teórico, as normas de estrutura são metanormas destinadas à organização do próprio sistema jurídico, estabelecendo competências, procedimentos, limites e critérios para a produção de outras normas. Diferentemente das normas de conduta, que disciplinam diretamente o comportamento dos sujeitos em relações intersubjetivas, as normas de estrutura dirigem-se precipuamente aos agentes encarregados da criação, aplicação ou modificação do direito positivo.

É precisamente essa função que se extrai do art. 149-B da Constituição Federal. Ao determinar que o IBS e a CBS observarão as mesmas regras relativamente a fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos de tributação e mecanismos de creditamento, o constituinte derivado não instituiu obrigações tributárias nem definiu imediatamente o regime jurídico aplicável aos contribuintes. O comando constitucional projeta-se, antes, sobre a atividade normativa subsequente, impondo ao legislador o dever de conformar os dois tributos segundo parâmetros de uniformidade previamente estabelecidos pelo próprio texto constitucional.

Poder-se-ia sustentar que semelhante função aproximaria o dispositivo das denominadas normas gerais de direito tributário, especialmente em razão de sua aptidão para influenciar o conteúdo das futuras leis complementares responsáveis pela disciplina do IBS e da CBS. Todavia, essa circunstância não altera a "natureza jurídica" predominante da norma construída a partir do art. 149-B.

Com efeito, as divergências doutrinárias acerca da interpretação do art. 146 da Constituição Federal — expressas nas duas principais correntes: dicotômica e tricotômica — concentram-se na extensão e no alcance da competência atribuída à lei complementar em matéria tributária. Contudo, independentemente da posição adotada nesse debate, a identificação da "natureza jurídica" do art. 149-B pressupõe investigação diversa, voltada não à espécie normativa responsável pela futura densificação do comando

constitucional, mas à função desempenhada pela própria norma construída pelo intérprete.

Sob essa perspectiva, o elemento decisivo consiste em verificar que o art. 149-B atua em nível normativo antecedente à disciplina infraconstitucional do IBS e da CBS, estabelecendo critérios materiais que deverão orientar a produção legislativa subsequente. Sua função não é a de disciplinar diretamente situações concretas, mas a de conformar a atividade normativa futura, fixando parâmetros de validade material para as leis que venham a regulamentar o novo sistema de tributação sobre o consumo.

A posição ocupada pelo art. 149-B na arquitetura constitucional do novo sistema tributário permite extrair outra consequência relevante. Se o dispositivo estabelece critérios materiais que deverão orientar a futura disciplina normativa do IBS e da CBS, sua função não se exaure na mera recomendação dirigida ao legislador. Ao contrário, os parâmetros de uniformidade constitucionalmente estabelecidos convertem-se em verdadeiros critérios de validade das normas infraconstitucionais supervenientes.

Com efeito, a exigência de observância das mesmas regras em matéria de fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos e mecanismos de creditamento impede que o legislador, ao regulamentar os tributos que compõem o denominado "IVA dual brasileiro", promova diferenciações incompatíveis com o modelo concebido pelo constituinte derivado. A autonomia normativa conferida aos entes envolvidos na tributação do consumo encontra, nesse ponto, limite material expresso no próprio texto constitucional.

A função estruturante do art. 149-B manifesta-se, portanto, também sob a perspectiva do controle de constitucionalidade. Na medida em que conforma previamente o conteúdo admissível das futuras normas relativas ao IBS e à CBS, o dispositivo oferece parâmetro objetivo para aferição da compatibilidade material dos atos normativos infraconstitucionais com a Constituição Federal. Eventuais assimetrias injustificadas entre os regimes jurídicos dos dois tributos poderão caracterizar ofensa ao dever constitucional de uniformidade, podendo ensejar o reconhecimento de incompatibilidade constitucional das disposições que se afastem, sem fundamento constitucional idôneo, do modelo instituído pela Emenda Constitucional n.º 132/2023.

Trata-se, portanto, de típica metanorma constitucional. Ao mesmo tempo em que condiciona o exercício da competência legislativa, o dispositivo assegura a preservação da unidade estrutural do denominado "IVA dual brasileiro", impedindo que a autonomia dos entes envolvidos na instituição e arrecadação dos tributos comprometa a coerência do modelo concebido pelo constituinte derivado.

A qualificação do art. 149-B como norma de estrutura identifica sua função predominante no sistema, mas não esgota todos os efeitos que a significação construída a partir do dispositivo pode produzir. O comando constitucional que impõe a observância das mesmas regras entre IBS e CBS, além de conformar a produção normativa subsequente, projeta critérios relevantes para a interpretação e a aplicação do novo subsistema tributário.

Nessa perspectiva, a dimensão principiológica do art. 149-B deve ser compreendida como atributo da norma estrutural, e não como classificação normativa autônoma e coordenada às categorias de normas de conduta e de estrutura. A diretriz de uniformidade nele prescrita não constitui um fim em si mesma, mas projeta valores constitucionalmente relevantes, tais como a simplicidade, a segurança jurídica, a neutralidade concorrencial e a cooperação federativa, relacionados aos objetivos que inspiraram a reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional n.º 132/2023.

Essa dimensão principiológica manifesta-se na capacidade do dispositivo de irradiar critérios interpretativos sobre o conjunto do sistema, funcionando como vetor hermenêutico para a compreensão das normas infraconstitucionais relativas ao IBS e à CBS. Não se trata, portanto, de afirmar a existência de uma terceira espécie normativa, mas de reconhecer que a norma estrutural construída a partir do art. 149-B também veicula valores que orientam a conformação e a aplicação do novo modelo de tributação sobre o consumo.

Diante dessas considerações, conclui-se que a norma construída a partir do art. 149-B da Constituição Federal ostenta natureza predominantemente estrutural, na medida em que organiza e condiciona a produção normativa subsequente, estabelecendo parâmetros de validade para a disciplina infraconstitucional do IBS e da CBS. Simultaneamente, e em plano classificatório distinto, apresenta acentuada dimensão principiológica, irradiando valores que conferem unidade axiológica ao sistema tributário reformado. É precisamente a conjugação entre sua

função estrutural e sua dimensão principiológica que permite compreender o papel desempenhado pelo dispositivo na arquitetura constitucional do denominado "IVA dual brasileiro".

3 Considerações finais

Este artigo partiu de um problema central: a determinação da "natureza jurídica" do art. 149-B da Constituição Federal, dispositivo introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e de crucial importância para a arquitetura do novo sistema de tributação sobre o consumo. A incerteza classificatória em torno do enunciado, ora visto como norma de comportamento, ora como norma estruturante do sistema, justificou a necessidade de uma análise metodologicamente rigorosa. Para tanto, adotou-se como marco teórico-hermenêutico o Constructivismo Lógico-Semântico, por seu potente ferramental analítico-linguístico.

O percurso investigativo demonstrou, inicialmente, pela inaplicabilidade do modelo da regra-matriz de incidência tributária, que a hipótese de o art. 149-B configurar uma norma de incidência que prescreve o pagamento de tributo deveria ser afastada. Essa conclusão não decorre da simples ausência, no enunciado isolado, dos cinco critérios da regra-matriz, mas da função desempenhada pela norma construída a partir dele: o art. 149-B não descreve fato tributário cuja ocorrência instaure relação jurídico-obrigacional de pagar tributo. Por essa razão, os critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo não constituem modelo adequado para descrever sua estrutura.

Ato contínuo, a análise semiótica - sintática, semântica e pragmática - e a aplicação das demais categorias normativas do Constructivismo Lógico-Semântico permitiram a correta construção do seu papel no ordenamento jurídico pátrio. Comprovou-se, assim, a hipótese central deste trabalho: a norma construída a partir do art. 149-B da Constituição ostenta natureza predominantemente estrutural, mediando o exercício da competência impositiva do novo subsistema de tributação sobre o consumo.

A investigação também permitiu demonstrar que a adequada qualificação do art. 149-B não depende da adoção prévia de determinada compreensão acerca do alcance do art. 146 da Constituição Federal, tampouco da identificação dos diplomas normativos que futuramente densificarão o comando constitucional. O elemento decisivo reside na função desempenhada pela norma construída pelo intérprete no

interior do sistema jurídico. Sob essa perspectiva, o art. 149-B atua como metanorma constitucional, mediando e conformando a atividade legislativa subsequente e oferecendo parâmetro material para a aferição da compatibilidade constitucional das normas destinadas à disciplina do IBS e da CBS.

Simultaneamente, a norma jurídica em sentido estrito construída a partir do art. 149-B apresenta dimensão principiológica, pois a diretriz constitucional de uniformidade que veicula irradia valores relevantes para a interpretação e a aplicação do subsistema instituído pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, dentre os quais se destacam a simplificação, a segurança jurídica, a neutralidade concorrencial e a cooperação federativa. Essa qualificação principiológica não substitui sua classificação funcional como norma de estrutura; acrescenta-lhe uma dimensão axiológica que reforça a coerência do modelo constitucionalmente concebido.

Conclui-se, portanto, que a função normativa do art. 149-B não consiste em instituir tributos ou disciplinar diretamente relações jurídico-tributárias concretas. Sua relevância reside em atuar como norma estrutural, mediando e conformando a produção legislativa futura, oferecendo parâmetros materiais de validade para o controle da disciplina infraconstitucional do IBS e da CBS e irradiando valores indispensáveis à preservação da integridade do sistema tributário reformado. Embora dual quanto à titularidade da arrecadação, o novo modelo constitucional de tributação do consumo revela-se uno em sua conformação normativa, sendo precisamente essa unidade que o art. 149-B busca assegurar.

Referências

ARAÚJO, Carice von Oertzen de. **Incidência jurídica: teoria e crítica**. São Paulo: Noeses, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Diário Oficial da União, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 1 ago. 2026.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023**. Diário Oficial da União, Brasília, 21 dez. 2023. Disponível em: https://

www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm#art1. Acesso em 1 ago. 2026.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 7. ed., rev. São Paulo: Noeses, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

SOUZA, Luiz Cláudio Nogueira de. **Fundamentos para uma teoria hermenêutica do direito pós giro linguístico**. São Paulo: Noeses, 2024.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

Capítulo 21

CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA E ESPONTANEIDADE ENTRE O MONITORAMENTO E A SANÇÃO NA ADAPTAÇÃO ASSISTIDA DO IBS E DA CBS EM 2026

Pedro Henrique Roque Lima[1]
Cássius Guimarães Chai[2]

1 Introdução

Em 22 de maio de 2026, pouco mais de dois meses antes do início de uma nova etapa de implementação da Reforma Tributária do Consumo, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços informou que os sistemas de emissão de documentos fiscais deveriam ser adequados

1 Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Maranhão. Pós-graduado em Advocacia Criminal – ESA OAB/MA. Pós-graduado em Advocacia trabalhista e previdenciária – ESA OAB/MA. Membro pesquisador do Grupo de Pesquisa Cultura, Direito e Sociedade (DGP/CNPq/UFMA). Assessor jurídico da Defensoria Pública do Estado do Maranhão. Lattes: http://lattes.cnpq.br/3109458672871656. Orcid: https://orcid.org/0000-0003-1319- 5196. E-mail: pedroroqueadv@gmail.com.

2 Professor Permanente PPGD/Faculdade de Direito de Vitória Mestrado e Doutorado em Direitos e Garantias Fundamentais Professor Associado DEDIR/CCSO/Universidade Federal do Maranhão, Docente Permanente – PROFIAP e PPGAERO/UFMA. Beijing Criminal College G20 Research Center, Normal University of Political Science and Law Beijing, Pesquisador Visitante. Promotor de Justiça Criminal, Ministério Público do Estado do Maranhão. Doutor em Direito Universidad de Salamanca (Estado de Derecho y Gobernanza Global, línea Geopolítica). Doutor em Direito Constitucional, com estágio de Doutorado Sanduíche, Universidade Federal de Minas Gerais e Cardozo School of Law (NY/EUA, 2006). Diplomado Política e Estratégia, Escola Superior de Guerra (ESG/BRA, 2019). Pós-doutor Faculdade de Direito de Vitória (2020). Doutor e Mestre em Direito, Universidade do Porto (2021). Mestre em Direito Constitutional - UFMG, 2001. Membro Professor-Pesquisador: International Association of Constitutional Law (Research Group Human Rights and Constitutional Challenges, coord.), International Association of Political Science, Association Française de Science Politique, Law and Society Association, International Association of Penal Law, European Society of International Law, Academia Brasileira de Direito da, Instituto de Ciências Penais, Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, International Association of Prosecutors, Research Center on International Cooperation Regarding Persons Sought for Corruption and Asset Recovery in G20 Member States. Lattes CV: http://lattes.cnpq.br/7954290513228454 Orcid: https://orcid.org/0000-0001-5893-3901 cassiuschai@gmail.com

até 31 de julho. A partir de 3 de agosto, os parâmetros de emissão com destaque da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) passariam a ser obrigatórios e, segundo a orientação então divulgada, documentos eletrônicos que não apresentassem as novas informações seriam rejeitados. A advertência tinha consequências que ultrapassavam o cumprimento formal, pois a rejeição poderia alcançar o faturamento e a continuidade de operações empresariais justamente no ano em que a CBS e o IBS começaram a funcionar em caráter de teste, com alíquotas de 0,9% e 0,1%, respectivamente. (CGIBS, 2026)

O cronograma foi confirmado pelo Ato Conjunto RFB/CGIBS nº 4, de 30 de julho de 2026, que fixou para 3 de agosto o início da obrigatoriedade da NF-e e da NFC-e no regime dos regulamentos do IBS e da CBS. Quase simultaneamente, contudo, a própria Administração alterou a forma de lidar com a inconformidade inicial. O Ato Técnico Conjunto RFB/CGIBS nº 1, de 31 de julho, modificou regras de validação e afastou a rejeição automática dos documentos pela ausência dos campos relativos aos novos tributos. A obrigação de adaptação permaneceu, mas a consequência tecnológica mais gravosa deixou de ser aplicada como resposta imediata ao erro. (RFB; CGIBS, 2026a) (RFB; CGIBS, 2026b)

A mudança ganhou densidade normativa em 12 de agosto, com a edição do Ato Conjunto RFB/CGIBS nº 5/2026, que regulamentou o Programa Nacional de Conformidade Tributária (PNCT) para aquele exercício. O ato adotou como objetivo assegurar a adaptação assistida dos sujeitos passivos às obrigações de emissão dos documentos fiscais. Mesmo quando o cumprimento não fosse integral, o contribuinte poderia permanecer enquadrado no programa se demonstrasse evolução contínua na emissão correta, atendesse às comunicações e intimações, retificasse as inconsistências até 31 de dezembro e mantivesse profissional da contabilidade responsável pela conformidade fiscal. A Administração deixou de observar apenas a fotografia do erro e passou a considerar também a trajetória de correção do comportamento. (RFB; CGIBS, 2026c)

Esse desenho se conecta às próprias regras legais da transição, pois a Lei Complementar nº 214/2025 estabeleceu que, em 2026, a CBS seria cobrada à alíquota de 0,9% e o IBS à alíquota de 0,1%, prevendo compensações e, no art. 348, § 1º, a dispensa do recolhimento para os sujeitos passivos que cumprissem as obrigações acessórias previstas na legislação. A Lei Complementar nº 227/2026 acrescentou ao mesmo dispositivo os §§ 3º e 4º, pelos quais o contribuinte autuado por determinadas omissões acessórias relativas ao IBS e à CBS deve ser intimado para saná-las em

sessenta dias, extinguindo-se a penalidade quando a providência for adotada no prazo. O período de teste passou, portanto, a combinar dever formal, possibilidade de fiscalização e oportunidade juridicamente estruturada de saneamento. (BRASIL, 2025) (BRASIL, 2026b)

A sucessão desses atos permite formular um problema que ultrapassa a excepcionalidade operacional de 2026. A implantação do IBS e da CBS ocorre simultaneamente à consolidação de instrumentos de conformidade baseados em orientação, prevenção e autorregularização. A Lei nº 14.689/2023 já havia determinado que a Receita Federal adotasse, como incentivos à conformidade, procedimentos de orientação prévia, hipóteses de não aplicação de penalidade, concessão de prazo para recolhimento sem sanções e outras medidas voltadas à autorregularização. Em janeiro de 2026, a Lei Complementar nº 225 instituiu o Código de Defesa do Contribuinte e conferiu base legal ao Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia), enquanto a Lei Complementar nº 227 inseriu na legislação do IBS e da CBS um PNCT de caráter permanente, destinado a integrar regimes de conformidade e promover segurança jurídica, previsibilidade e transparência. (BRASIL, 2023) (BRASIL, 2026a) (BRASIL, 2026b)

A partir dessa sucessão normativa, o presente trabalho investiga se a adaptação assistida desenhada para 2026 constitui apenas tolerância transitória diante da complexidade operacional da Reforma Tributária do Consumo ou se revela uma transformação mais ampla na relação entre Administração Tributária e contribuinte, adotando como hipótese que o exercício reúne as duas dimensões. Existem regras excepcionais vinculadas ao ano de teste, mas os mecanismos escolhidos para administrá-las, entre os quais monitoramento, comunicação preventiva, preservação da espontaneidade, autorregularização e gradação da resposta estatal, encontram fundamento em alterações legislativas que não se esgotam em 2026. A questão crítica desloca-se, portanto, para a definição do ponto em que o acompanhamento deixa o campo da conformidade e passa a constituir procedimento fiscal, sobretudo porque a capacidade do Fisco de conhecer inconsistências antes da autuação se tornou significativamente maior. A análise considera a legislação, os atos administrativos e a documentação institucional disponíveis até 27 de agosto de 2026.

2 Da autorregularização à conformidade na reconfiguração da relação fisco-contribuinte

A ideia de que a resposta estatal ao descumprimento tributário não precisa começar pela sanção precede a Reforma Tributária do Consumo. O art. 138 do Código Tributário Nacional exclui a responsabilidade por determinadas infrações quando a denúncia espontânea é acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo e dos juros de mora, mas afasta esse tratamento quando a denúncia ocorre após o início de procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados à infração. O instituto constrói uma linha entre dois momentos jurídicos ao preservar, antes da atuação fiscal formal, espaço para regularização em condições favorecidas e ao modificar o regime aplicável à conduta do sujeito passivo depois do início do procedimento ou da medida de fiscalização. A Primeira Seção do STJ, no EREsp nº 1.131.090/RJ, também relacionou a denúncia espontânea à redução dos custos administrativos de fiscalização, constituição, administração e cobrança do crédito, reforçando a função jurídica desse espaço anterior à mobilização do aparato fiscal. (BRASIL, 1966) (BRASIL, 2016)

A digitalização da Administração Tributária, contudo, alterou a configuração prática do intervalo entre espontaneidade e fiscalização, pois documentos fiscais eletrônicos, escriturações digitais e bases compartilhadas permitem que a Administração conheça divergências em grande escala sem instaurar, no mesmo instante, procedimento individual de lançamento, de modo que conhecimento estatal e início jurídico da fiscalização deixam de coincidir necessariamente. Essa separação cria espaço para intervenções intermediárias, nas quais o Fisco identifica risco, comunica o contribuinte e induz a correção antes de acionar a estrutura sancionatória. A conformidade cooperativa surge exatamente nesse ambiente, não como negação da coerção tributária, mas como tentativa de administrar de forma diferenciada comportamentos e riscos que não possuem a mesma gravidade.

A Lei nº 14.689/2023 representou um passo relevante nessa direção ao exigir que a Receita Federal considere regularidade cadastral, histórico fiscal, compatibilidade entre escriturações e atos praticados e consistência das informações na aplicação de incentivos à conformidade. O art. 7º determinou a adoção de medidas voltadas à autorregularização, incluindo orientação tributária e aduaneira prévia, não aplicação de eventual penalidade administrativa, concessão de prazo para recolhimento

de tributo sem penalidades e prioridade em determinados processos administrativos. O texto não eliminou o poder de autuar, mas positivou a possibilidade de tratar de forma distinta o contribuinte que regulariza sua situação antes do exercício mais intenso da fiscalização. (BRASIL, 2023)

A literatura brasileira sobre conformidade cooperativa já apontava que a mudança pretendida não poderia ser reduzida à concessão de benefícios. Arandas observa que a proposta se apoia em relação mais transparente e ágil entre contribuintes e autoridades, com redução de riscos e aumento da certeza sobre posições fiscais, enquanto Vitalis relaciona a regulação cooperativa ao uso de instrumentos estatais capazes de modelar comportamentos, destacando transparência, informação e boa governança. A confiança, nesse cenário, não corresponde à ingenuidade institucional, pois depende de estruturas capazes de distinguir cooperação de favorecimento e de impedir que a maior abertura informacional do contribuinte seja acompanhada por insegurança quanto ao comportamento da própria Administração. (ARANDAS, 2018) (VITALIS, 2019)

Esse movimento aproxima-se de transformações observadas em outras administrações. A OCDE registra expansão dos programas formais de *co-operative compliance* e, em 2023, 72,4% das administrações pesquisadas declararam possuir abordagem dessa natureza para grandes contribuintes. Esses programas geralmente combinam maior transparência do sujeito passivo com atuação mais antecipada da Administração sobre riscos relevantes, buscando aumentar a certeza tributária e prevenir disputas. A mesma publicação mostra que a gestão contemporânea da conformidade utiliza segmentação de contribuintes, análise de risco, verificações eletrônicas e intervenções comportamentais. O dado mais importante não é a difusão estatística do modelo, mas a percepção de que fiscalização, prevenção e cooperação podem coexistir dentro de uma estrutura graduada de respostas administrativas. (OECD, 2025)

No Brasil, o Programa Confia foi progressivamente desenvolvido nesse ambiente e recebeu base legal específica com a Lei Complementar nº 225/2026. O art. 19 o define como programa voluntário destinado a incentivar o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras mediante construção de relacionamento cooperativo entre a Receita Federal e os participantes. O art. 20 estabelece princípios como boa-fé, confiança mútua, diálogo, cooperação, transparência, previsibilidade, segurança jurídica, prevenção de litígios e de penalidades, proporcionalidade e imparcialidade. A lei admite processos próprios para revelação de atos ou operações relevantes antes do início de procedimento fiscal e para

monitoramento da conformidade, demonstrando que a prevenção de controvérsias deixa de ser apenas prática administrativa e passa a integrar disciplina legal expressa. (BRASIL, 2026a)

O Confia, porém, não se confunde com o PNCT de 2026, pois o primeiro é voluntário, seletivo e intensivo em governança tributária, ao passo que o segundo nasce diretamente ligado à implementação do IBS e da CBS e, naquele exercício, alcança em regra os sujeitos passivos que cumpram as obrigações acessórias, admitindo permanência de contribuintes com inconsistências quando demonstrem adaptação progressiva. A diferença é relevante porque transfere para uma escala muito mais ampla técnicas que, nos programas cooperativos clássicos, costumam envolver relacionamento individualizado entre Administração e grandes contribuintes. (RFB; CGIBS, 2026c)

3 2026 como ano de teste e o regime jurídico da adaptação assistida

A transição do sistema brasileiro de tributação sobre o consumo foi estruturada para ocorrer gradualmente. Em 2026, a CBS é cobrada à alíquota de 0,9% e o IBS à alíquota de 0,1%, enquanto a legislação prevê compensação dos valores recolhidos e dispensa o pagamento dos novos tributos em relação aos sujeitos passivos que cumprirem as obrigações acessórias estabelecidas para o período. O ano de teste não corresponde, portanto, à inexistência de dever tributário, uma vez que a experimentação se concentra justamente na infraestrutura informacional capaz de sustentar o novo sistema. Contribuintes precisam classificar operações, adaptar sistemas e emitir documentos com os campos exigidos, ao mesmo tempo em que Receita Federal e CGIBS precisam receber, cruzar e processar dados produzidos segundo regras ainda em implantação. (BRASIL, 2025)

Essa opção altera o centro de gravidade da transição porque, em 2026, o cumprimento da obrigação acessória não funciona apenas como dever instrumental de futura fiscalização, relacionando-se diretamente à dispensa do recolhimento das alíquotas de teste. A conformidade documental passa a integrar o próprio desenho econômico da transição, para o qual o Ato Conjunto RFB/CGIBS nº 1/2025 já havia definido as obrigações de fornecimento de informações. A aproximação de agosto, contudo, revelou que a entrada em produção exigiria mais do que a simples existência formal das regras. (RFB; CGIBS, 2025)

A divulgação de maio indicava que documentos sem os campos de IBS e CBS seriam rejeitados a partir de 3 de agosto. O Ato Conjunto nº 4 confirmou as datas de início da obrigatoriedade, mas o Ato Técnico Conjunto nº 1 alterou as regras de validação e evitou que a ausência das informações impedisse automaticamente a autorização do documento fiscal. A flexibilização não eliminou a obrigação de preenchimento nem converteu o período em anistia, mas separou o descumprimento do dever informacional da inviabilização imediata da emissão do documento necessário à atividade econômica. (RFB; CGIBS, 2026a) (RFB; CGIBS, 2026b)

A Lei Complementar nº 227/2026 conferiu suporte ainda mais evidente à lógica de correção ao acrescentar os §§ 3º e 4º ao art. 348 da Lei Complementar nº 214/2025. Mesmo depois da lavratura de auto de infração por descumprimento das obrigações acessórias ali indicadas, o sujeito passivo deverá ser intimado para suprir a omissão em sessenta dias, e o atendimento da intimação extinguirá a penalidade. A regra é particularmente significativa porque a oportunidade de saneamento não se limita ao momento anterior à autuação. Para determinadas infrações do ano de teste, o legislador permite que a correção posterior esvazie a própria penalidade já imposta. (BRASIL, 2026b)

O Ato Conjunto nº 5/2026 organiza essas opções em torno do PNCT. Para 2026, considera-se enquadrado no programa, ressalvada manifestação em sentido contrário, o sujeito passivo que cumpra as obrigações acessórias do IBS e da CBS, sem que o cumprimento inicialmente incompleto conduza necessariamente à exclusão, pois pode permanecer enquadrado aquele que, cumulativamente, apresente evolução contínua na emissão correta, atenda tempestivamente às comunicações, retifique as inconsistências até o fim do exercício e mantenha profissional da contabilidade responsável pela conformidade fiscal. Há, contudo, uma tensão interpretativa que não deve ser apagada. O art. 471-A, § 1º, da Lei Complementar nº 214/2025, incluído pela Lei Complementar nº 227/2026, define a adesão ao PNCT como voluntária, enquanto o ato regulamentar parte, para 2026, do enquadramento presumido, ressalvada manifestação em sentido contrário. A convivência entre essas fórmulas pode ser compreendida como técnica excepcional de implementação, desde que a possibilidade de recusa seja efetiva e o enquadramento presumido não esvazie a voluntariedade legal. O elemento avaliativo deixa de ser apenas a existência da falha e passa a incluir o comportamento adotado após sua identificação. (BRASIL, 2026b) (RFB; CGIBS, 2026c)

O caráter assistido da adaptação não retira a coercibilidade das obrigações, pois o próprio regime pressupõe resposta ativa do contribuinte, não protege a inércia e preserva tanto a fiscalização formal quanto as penalidades aplicáveis ao descumprimento. O que se modifica é a sequência provável da intervenção estatal no período de implantação, já que a inconsistência pode primeiro produzir monitoramento, comunicação e possibilidade de correção, reservando-se a resposta mais gravosa para hipóteses em que a adequação não ocorre ou em que a conduta já se situa fora do campo de risco corrigível. Essa progressividade é compatível com uma política de conformidade, mas sua legitimidade depende da capacidade de identificar, com segurança, o momento em que o acompanhamento se transforma em fiscalização.

4 A espontaneidade como fronteira jurídica entre monitorar e fiscalizar

A Lei Complementar nº 214/2025 estabelece distinção expressa entre procedimento fiscal e atividades de inteligência tributária. O art. 328 considera iniciado o procedimento, entre outras hipóteses, com a ciência do sujeito passivo acerca do primeiro ato de ofício tendente à apuração de obrigação tributária ou infração. O § 1º vincula a esse marco consequência relevante, pois o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores. A lei reproduz, em disciplina específica do IBS e da CBS, uma preocupação já presente no art. 138 do CTN, mas o faz em ambiente tecnológico no qual a Administração possui instrumentos de conhecimento que antecedem a auditoria formal. (BRASIL, 2025)

O dispositivo seguinte afasta expressamente o mesmo efeito para o cruzamento de dados e o monitoramento. O art. 329 define o primeiro como confronto de informações existentes nas bases das administrações tributárias, do CGIBS, do sujeito passivo ou de terceiros. O monitoramento corresponde à avaliação do comportamento fiscal-tributário, individualmente ou por setor, mediante controle corrente do cumprimento das obrigações e análise de dados econômico-fiscais, podendo incluir diligências ao estabelecimento. A amplitude dessas atividades demonstra que preservar a espontaneidade não significa manter a Administração ignorante acerca da situação fiscal. O Fisco pode conhecer, comparar e acompanhar sem que cada ato seja juridicamente convertido em procedimento de apuração de infração. (BRASIL, 2025)

O Ato Conjunto nº 5 transporta essa diferenciação para o PNCT ao estabelecer que as intimações e comunicações enviadas aos participantes não excluem a espontaneidade quando se limitarem às ações de cruzamento ou monitoramento do art. 329 e não configurarem início de procedimento fiscal nos termos do art. 328. O ato também deixa claro que essas comunicações não afastam o prazo de sessenta dias previsto no art. 348, § 3º. Assim, o contribuinte pode receber informação concreta sobre omissão, inconsistência ou divergência e ainda conservar espaço jurídico para autorregularização, desde que a interação permaneça no campo preventivo definido pela lei. (RFB; CGIBS, 2026c)

Essa arquitetura oferece ganhos evidentes porque a Administração não precisa escolher entre ignorar o erro e iniciar imediatamente procedimento sancionador, podendo apontar a inconsistência, obter esclarecimentos e induzir sua correção antes de uma auditoria formal quando a natureza da falha permitir. O contribuinte, por sua vez, pode conhecer divergências identificadas pelas bases fiscais antes de perder os benefícios associados à correção espontânea. Essa possibilidade aproxima o sistema da ideia de regulação fiscal cooperativa discutida por Vitalis, na qual a sanção permanece disponível, mas deixa de ser o único instrumento de indução ao cumprimento. (VITALIS, 2019)

O ganho preventivo, entretanto, produz risco simétrico, pois, se toda atuação individualizada pudesse ser denominada monitoramento, a Administração seria capaz de investigar materialmente uma infração sem reconhecer o início do procedimento fiscal e, com isso, tornaria incerta a posição jurídica do contribuinte. Inversamente, se qualquer comunicação específica fosse equiparada a fiscalização, o art. 329 perderia boa parte da função que lhe foi atribuída. A distinção precisa decorrer do conteúdo e da finalidade do ato, e não apenas da terminologia utilizada pelo órgão fiscal.

A própria redação do art. 328 fornece critério relevante ao associar o início do procedimento ao ato de ofício tendente à apuração de obrigação tributária ou infração. O monitoramento pode identificar padrões, cruzar dados, comunicar divergências e, nos termos do art. 329, ocorrer de forma individualizada e incluir diligências ao estabelecimento. Nem a individualização do contribuinte nem a diligência, isoladamente, bastam para caracterizar procedimento fiscal. A passagem ocorre quando o conteúdo e a finalidade da atuação revelam ato de ofício tendente à apuração de obrigação tributária ou infração determinada, deslocando funcionalmente o acompanhamento para a investigação fiscal. A segurança

jurídica depende de que o contribuinte consiga reconhecer essa mudança e compreender as consequências que dela decorrem.

O problema ganha intensidade em sistemas orientados por dados, nos quais a mesma infraestrutura capaz de enviar milhões de alertas também pode selecionar casos para fiscalização individual, sem que a fronteira entre análise massificada e auditoria dirigida seja necessariamente visível ao sujeito passivo, o que torna a transparência procedimental cada vez mais relevante. A Lei Complementar nº 225/2026 oferece parâmetros úteis ao impor à Administração deveres de segurança jurídica, boa-fé, fundamentação, ampla defesa, proporcionalidade e limitação da busca de informações ao que seja necessário à atividade fiscal, funcionando tais deveres como contrapartida à ampliação da capacidade estatal de conhecimento. (BRASIL, 2026a)

A conformidade cooperativa somente reforça a segurança jurídica se a cooperação não obscurecer os marcos do poder fiscalizatório. A abertura informacional do contribuinte deve ser acompanhada de previsibilidade sobre o uso dos dados, a natureza das comunicações e o momento em que a relação assume caráter formal de fiscalização. Sem essa reciprocidade, cooperação e vigilância contínua podem coexistir, contrariando a confiança que o modelo pretende produzir.

5 Conformidade como novo paradigma? entre a excepcionalidade de 2026 e a institucionalização do modelo

A excepcionalidade, contudo, não explica integralmente a escolha dos instrumentos utilizados, uma vez que a Lei Complementar nº 227/2026 inseriu na Lei Complementar nº 214/2025 os arts. 471-A a 471-C e instituiu o PNCT como programa destinado a integrar os regimes de conformidade do IBS e da CBS com vistas à segurança jurídica, previsibilidade, transparência e melhoria da relação entre administrações e contribuintes. Entre os objetivos permanentes estão incentivar a regularidade por mecanismos de orientação e prevenção, promover autorregularização antes do lançamento e estabelecer tratamento diferenciado para contribuintes com histórico de conformidade. O programa pode ainda prever prazo ampliado para obrigações acessórias, prioridade em ressarcimentos e consultas, redução de penalidades e simplificação documental. (BRASIL, 2026b)

A mesma lógica aparece, em outro plano, no Código de Defesa do Contribuinte. A Lei Complementar nº 225 determina que a Administração facilite o cumprimento das obrigações, adote meios menos onerosos quando adequados, considere o grau de cooperação do contribuinte e promova ações de orientação, sem abandonar a repressão à fraude, à evasão e à inadimplência. No Confia, a prevenção de litígios e de penalidades convive expressamente com hipóteses de exclusão por má-fé, fraude ou simulação, de modo que cooperação e sanção não são tratadas como alternativas absolutas, mas diferenciadas conforme o comportamento e o risco demonstrados. (BRASIL, 2026a)

O ano de 2026 pode ser entendido como laboratório institucional, pois testa documentos, sistemas e alíquotas ao mesmo tempo em que testa uma determinada sequência de relação entre poder fiscal e sujeito passivo. A Administração identifica inconsistências em escala digital, comunica, acompanha e oferece oportunidade de correção, reservando o procedimento fiscal para momento juridicamente distinguível. Se esse desenho elevar a qualidade das informações e reduzir litígios sem enfraquecer as garantias do contribuinte, parte de sua lógica poderá sobreviver à excepcionalidade do período de implantação.

O novo paradigma, se consolidado, não substituirá fiscalização por orientação. Ele reorganiza respostas diante de erro corrigível, risco tributário, divergência interpretativa, inadimplemento reiterado e fraude, situações que não reclamam intervenção idêntica. A gestão da conformidade procura distribuir recursos segundo essas diferenças e reservar a coerção mais intensa para os casos que a justifiquem. O risco reside em classificações de comportamento e monitoramento opacas, capazes de produzir tratamento diferenciado sem critérios controláveis.

Por isso, a institucionalização da conformidade exige contrapartidas, entre as quais critérios objetivos e publicizados de enquadramento e exclusão, comunicações que indiquem sua natureza e seus efeitos jurídicos e um marco reconhecível para o início do procedimento fiscal. O contribuinte deve ter condições de contestar classificações e atos que afetem sua esfera jurídica. A integração entre Receita Federal, CGIBS, Estados e Municípios não pode produzir integração apenas dos poderes de fiscalização, devendo alcançar também as garantias processuais e os padrões de atuação administrativa.

6 Considerações finais

A implantação do IBS e da CBS em 2026 mostrou que o funcionamento do IVA dual depende não apenas das regras materiais de incidência, mas também da produção de informações, da adaptação dos documentos fiscais e da integração de bases. Nesse ambiente, legislador e Administração combinaram obrigação exigível e correção progressiva, de modo que a inconformidade não conduz necessariamente à sanção definitiva como primeira resposta.

A distinção entre os arts. 328 e 329 da Lei Complementar nº 214/2025 é central: o procedimento fiscal exclui a espontaneidade, enquanto cruzamento de dados e monitoramento não produzem automaticamente esse efeito. O PNCT de 2026 depende dessa fronteira, pois permite alertar o contribuinte sobre inconsistências sem eliminar o espaço jurídico de correção.

A hipótese confirma-se com uma ressalva. O ano de 2026 é excepcional pelas condições de implantação do IBS e da CBS, mas não pela lógica administrativa utilizada. Lei nº 14.689/2023, Código de Defesa do Contribuinte, Confia e PNCT revelam trajetória de institucionalização da orientação, prevenção, autorregularização e diferenciação das respostas. O período de teste não cria sozinho essa transformação, mas a torna particularmente visível.

O êxito do modelo dependerá menos da multiplicação de programas cooperativos do que da existência de limites jurídicos verificáveis. Monitoramento não pode operar como fiscalização informal permanente, nem cooperação implicar renúncia às garantias do sujeito passivo. O uso antecipado de dados para reduzir litígios exige previsibilidade equivalente sobre a finalidade das informações e sobre o momento em que a orientação termina.

Entre o monitoramento e a sanção encontra-se, assim, o espaço em que o novo modelo de administração tributária brasileira será efetivamente testado. A segurança jurídica do IBS e da CBS dependerá não apenas de determinar quanto e quando o contribuinte deve pagar, mas também de definir, com igual precisão, como a Administração deve agir quando identificar que ele errou.

Referências

ARANDAS, Eduardo Fernandes. Compliance tributário cooperativo como instrumento de melhora do ambiente tributário: aspectos gerais. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 39, p. 106-120, 2018. DOI: https://doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-39-6. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/470. Acesso em: 27 ago. 2026.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 27 ago. 2026.

BRASIL. Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023. Dispõe sobre autorregularização de débitos e conformidade tributária, entre outras matérias. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Lei/L14689.htm. Acesso em: 27 ago. 2026.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o IBS, a CBS e o Imposto Seletivo e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2025/leicomplementar-214-16-janeiro-2025-796905-normaatualizada-pl.html. Acesso em: 27 ago. 2026.

BRASIL. Lei Complementar nº 225, de 8 de janeiro de 2026. Institui o Código de Defesa do Contribuinte. Brasília, DF: Presidência da República, 2026a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp225.htm. Acesso em: 27 ago. 2026.

BRASIL. Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026. Altera a Lei Complementar nº 214/2025 e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2026b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 27 ago. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.131.090/RJ. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Primeira Seção. Julgado em 28 out. 2015. DJe, 10 fev. 2016. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=EREsp%201131090%2FRJ. Acesso em: 6 set. 2026.

COMITÊ GESTOR DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (CGIBS). Prazo para adequação dos sistemas de emissão de notas fiscais

ao regulamento do IBS encerra em 31 de julho de 2026. Brasília, DF, 22 maio 2026. Disponível em: https://cgibs.gov.br/prazo-para-adequacao-dos-sistemas-de-emissao-de-notas-fiscais-ao-regulamento-do-ibs-encerra-em. Acesso em: 27 ago. 2026.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). Tax Administration 2025: comparative information on OECD and other advanced and emerging economies. Paris: OECD Publishing, 2025. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/2025/11/tax-administration-2025_6360fad8.html. Acesso em: 27 ago. 2026.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL; COMITÊ GESTOR DO IBS (RFB; CGIBS). Ato Conjunto RFB/CGIBS nº 1, de 22 de dezembro de 2025. Dispõe sobre as obrigações acessórias exigíveis para o fornecimento de informações para apuração do IBS e da CBS no ano de 2026. Brasília, DF, 2025. Disponível em: https://www.gov.br/sped/pt-br/assuntos/documentos-fiscais/dere/atos-conjuntos/ato-conjunto-1. Acesso em: 27 ago. 2026.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL; COMITÊ GESTOR DO IBS (RFB; CGIBS). Ato Conjunto RFB/CGIBS nº 4, de 30 de julho de 2026. Estabelece as datas de início da obrigatoriedade de emissão dos documentos fiscais eletrônicos. Brasília, DF, 2026a. Disponível em: https://www.cgibs.gov.br/atos-conjuntos. Acesso em: 27 ago. 2026.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL; COMITÊ GESTOR DO IBS (RFB; CGIBS). Ato Técnico Conjunto RFB/CGIBS nº 1, de 31 de julho de 2026. Dispõe sobre documentação técnica e regras de validação dos documentos fiscais eletrônicos. Brasília, DF, 2026b. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/programas-e-atividades/reforma-tributaria-do-consumo/legislacao. Acesso em: 27 ago. 2026.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL; COMITÊ GESTOR DO IBS (RFB; CGIBS). Ato Conjunto RFB/CGIBS nº 5, de 12 de agosto de 2026. Regulamenta o Programa Nacional de Conformidade Tributária no ano de 2026. Brasília, DF, 2026c. Disponível em: https://www.cgibs.gov.br/atos-conjuntos. Acesso em: 27 ago. 2026.

VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. Revista Direito GV, São Paulo, v. 15, n. 1, e1904, jan./abr. 2019. DOI: https://doi.org/10.1590/2317-6172201904. Disponível em: https://www.scielo.br/j/rdgv/a/LXn9MM7yK5QS8qCnP4qBTpS/. Acesso em: 27 ago. 2026.

Capítulo 22

A CONSTRIÇÃO DE ATIVOS FINANCEIROS ANTES DA CITAÇÃO NA EXECUÇÃO FISCAL: ENTRE A EFETIVIDADE DA COBRANÇA E O ESVAZIAMENTO DO CONTRADITÓRIO

Ludmilla Nascimento Correia Macedo[1]
Mariana Rodrigues Barbosa[2]
Elson Fonseca[3]

1 Introdução

A execução fiscal constitui instrumento destinado à satisfação judicial do crédito tributário e, como tal, encontra-se estruturada sobre a necessidade de conciliar a efetividade da cobrança com a observância das garantias processuais asseguradas ao executado.

Nesse contexto, a citação assume posição relevante na sistemática estabelecida pela Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal – LEF) (BRASIL, 1980), na medida em que proporciona ao devedor ciência formal da existência da execução e lhe permite adotar as providências processuais previstas em lei, inclusive o pagamento ou a garantia do débito.

---

1 Chefe da Assessoria de Planejamento e Orçamento da Secretaria de Governo e Relações Institucionais do Estado de São Paulo. Advogada. Professora Universitária. Doutoranda em Direito na FGV SP. Mestra em Direito pela Universidade Federal do Espírito Santo PPGDIR/UFES. Pós-graduada em Direito Tributário pelo IBET. E-mail: ludmillancmacedo@hotmail.com.

2 advogada inscrita na OAB/ES sob o nº 33.584, coautora de livros jurídicos. Pós-Graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduada em Direito pela Faculdade de Direito de Vitória (FDV). Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB Nacional do Conselho Federal da OAB (2022/2025). Conselheira titular da OAB/ES. Mestranda em Direito pela Universidade Federal do Espírito Santo- UFES. Vice-presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/ES (2025). Conselheira do projeto Mulheres no Tributário. Cofundadora do Software fiscal Saúde Fiscal.

3 analista internacional e advogado atuante na área empresarial, dedicado à assessoria jurídica e estratégica de empresas. Possui MBA em Gestão Empresarial pela Fundação Getulio Vargas (FGV).

A questão ganha especial complexidade diante da possibilidade de utilização do art. 854 do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015) para a constrição de ativos financeiros antes mesmo da citação do executado.

O dispositivo permite que o juiz determine a indisponibilidade de dinheiro depositado ou aplicado em instituições financeiras sem prévia ciência do devedor, justamente para evitar que a comunicação antecipada do ato comprometa a sua efetividade.

A suposta justificativa para esse procedimento é a de que a prévia ciência do executado poderia permitir a movimentação ou transferência dos recursos financeiros e, consequentemente, frustrar a finalidade da constrição.

Trata-se, assim, de hipótese em que a efetividade da tutela executiva é utilizada como fundamento para a postergação da ciência do ato constritivo. Nessa perspectiva, a ausência de publicidade prévia não significaria, necessariamente, supressão do contraditório, mas seu deslocamento para momento posterior à efetivação da medida.

O problema, contudo, não se esgota na constatação de que o executado poderá se manifestar após o bloqueio. A questão que se coloca é mais profunda, se o contraditório exercido posteriormente à constrição preserva a mesma extensão e utilidade daquele que poderia ser exercido antes da apreensão patrimonial?

A indagação é relevante porque a citação, na sistemática da execução fiscal, não se limita à comunicação formal da existência do processo. Ela integra um procedimento no qual o executado é chamado a pagar ou garantir a execução, podendo adotar as providências defensivas previstas pela legislação.

A antecipação da constrição sobre ativos financeiros pode modificar substancialmente essa dinâmica. Uma vez bloqueado o dinheiro, que ocupa posição privilegiada na ordem de preferência da penhora, o executado toma conhecimento da execução quando parcela de seu patrimônio líquido já se encontra submetida à constrição judicial.

Com isso, embora permaneça formalmente assegurada a possibilidade de manifestação posterior, reduz-se a possibilidade de escolha voluntária de outro bem para garantia da execução, deslocando-se o objeto do contraditório para a discussão acerca da adequação, extensão ou legalidade de uma constrição já efetivada.

A problemática torna-se ainda mais relevante diante da existência, no ordenamento jurídico, de instrumento específico destinado à adoção de

medidas cautelares para preservação do patrimônio do devedor diante de riscos à satisfação do crédito tributário.

A existência da cautelar fiscal permite questionar se a utilização do art. 854 do CPC, dentro da própria execução fiscal e antes da citação, deve ser compreendida como mecanismo ordinário de garantia da execução ou se sua aplicação deve estar condicionada a circunstâncias concretas que justifiquem a excepcional antecipação da constrição.

O presente artigo parte, portanto, da tensão entre efetividade da execução fiscal e plenitude das garantias processuais do executado, examinando especificamente os limites da constrição de ativos financeiros antes da citação.

Sustenta-se, que a existência de contraditório posterior à constrição não é suficiente, por si só, para assegurar a plena preservação das garantias processuais do executado. É necessário examinar a qualidade, a extensão e a utilidade concreta desse contraditório, especialmente quando a constrição recai sobre dinheiro antes que o devedor tenha sido formalmente chamado a pagar ou garantir a execução.

A análise proposta busca, assim, superar a oposição simplificada entre efetividade e contraditório, investigando em que condições a antecipação da constrição pode ser legitimamente admitida sem transformar o contraditório posterior em instrumento meramente formal e sem esvaziar as faculdades processuais que a própria sistemática da execução fiscal confere ao executado.

2 A citação na execução fiscal e sua função processual.

A execução fiscal possui disciplina própria estabelecida pela LEF, sem, contudo, afastar a incidência subsidiária das normas gerais do processo civil.

Trata-se de procedimento destinado à satisfação judicial de crédito inscrito em dívida ativa, no qual a Certidão de Dívida Ativa constitui título executivo extrajudicial e confere à Fazenda Pública posição processual diferenciada.

Essa característica, entretanto, não significa que o executado seja reduzido à condição de mero sujeito passivo da atividade executiva, desprovido de faculdades processuais. Ao contrário, a própria Lei de Execução Fiscal estabelece mecanismos destinados a assegurar sua participação no procedimento e o exercício de sua defesa.

A compreensão dessa função exige, inicialmente, afastar uma visão excessivamente restrita da citação como simples mecanismo de comunicação processual. Embora a ciência do executado constitua elemento essencial do instituto, seus efeitos, no âmbito da execução fiscal, projetam-se para além da mera informação acerca da existência do processo.

2.1 A disciplina da citação no art. 8º da Lei de Execução Fiscal

O art. 8º da Lei nº 6.830/1980 determina que o executado seja citado para, no prazo de cinco dias, pagar a dívida ou garantir a execução. A citação está inserida em uma sequência procedimental específica: primeiro, a ciência formal do executado; em seguida, a possibilidade de pagamento ou garantia; somente diante da ausência dessas providências é que se desenvolvem os atos constritivos previstos na legislação.

O art. 7º, II, da LEF, ao estabelecer a penhora caso não seja paga a dívida nem garantida a execução, reforça essa lógica procedimental. A doutrina processual reconhece que a citação representa ato destinado a integrar o demandado à relação processual e assegurar-lhe conhecimento da pretensão deduzida em juízo.

Fredie Didier Jr., ao tratar do instituto no processo civil, identifica a citação como ato de integração do demandado ao processo, conferindo-lhe ciência da demanda e possibilitando o exercício das posições jurídicas processuais que lhe são asseguradas (DIDIER JR., 2016, p. 615).

A citação, portanto, não se confunde com uma comunicação destituída de consequências jurídicas, pois ela constitui mecanismo por meio do qual se concretiza a participação do sujeito contra quem a atividade jurisdicional é dirigida.

No âmbito específico da execução fiscal, essa função assume contornos próprios. Isso porque a citação não apenas comunica a existência de uma pretensão executiva já aparelhada por título extrajudicial, mas também inaugura para o executado o prazo legal destinado ao pagamento ou à garantia da execução.

A relevância da citação também pode ser observada em seus efeitos sobre a própria marcha da execução fiscal. O § 2º do art. 8º da LEF estabelece que o despacho que ordenar a citação interrompe a prescrição, enquanto o art. 7º associa ao despacho inicial uma série de determinações, entre elas a própria citação, a penhora e o arresto, observada a disciplina legal.

Desse modo, a citação integra uma estrutura processual que não pode ser analisada isoladamente. Ela se conecta ao pagamento, à garantia do juízo, à penhora e, consequentemente, às possibilidades de defesa do executado.

2.2 A citação para além da mera ciência da demanda

A compreensão da citação como simples ato de comunicação mostra-se insuficiente para explicar sua função na execução fiscal. É certo que a citação tem por finalidade conferir ciência ao executado acerca da existência da demanda. Contudo, na execução fiscal, essa ciência é acompanhada da abertura de possibilidades concretas de atuação processual.

A redação do art. 8º da LEF é significativa ao estabelecer que o executado será citado "para" pagar a dívida ou garantir a execução. A preposição empregada pelo legislador evidencia uma finalidade processual específica, pois a citação não apenas informa, mas cria o marco a partir do qual o executado poderá adotar uma das condutas expressamente previstas pela legislação.

Nesse ponto, ao caracterizar a execução fiscal como espécie de processo de execução por quantia certa fundada em título extrajudicial, a doutrina destaca que sua finalidade é a satisfação do crédito representado pela Certidão de Dívida Ativa, e não o acertamento originário da relação jurídica tributária (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 418).

Essa característica repercute diretamente sobre a posição do executado. Como a execução se inicia a partir de um título que goza de presunção relativa de certeza e liquidez, o contraditório não desaparece, mas se desenvolve em torno dos mecanismos de defesa admitidos no próprio procedimento executivo.

A citação, nesse cenário, representa o momento em que o executado toma conhecimento formal da pretensão executiva e pode decidir como se posicionará diante dela. A Lei nº 6.830/1980 oferece ao executado diferentes alternativas para garantir a execução.

O art. 9º permite, entre outras possibilidades, o depósito em dinheiro, a oferta de fiança bancária ou seguro-garantia, a nomeação de bens à penhora e a indicação de bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública. Essa pluralidade de alternativas é juridicamente relevante.

A garantia da execução não precisa necessariamente ocorrer mediante a constrição compulsória do patrimônio que a Fazenda Pública

localizar. O sistema admite que o próprio executado participe da definição da forma pela qual o juízo será garantido, dentro dos limites estabelecidos pela legislação.

Essa constatação permite compreender uma das questões centrais deste trabalho, a de que a citação proporciona ao executado uma possibilidade de atuação que não se resume à oposição de resistência à execução já realizada, mas inclui a possibilidade de participar da própria conformação da garantia do juízo. A diferença é substancial.

Quando o executado é citado antes da constrição, ele toma conhecimento da execução e pode, dentro do prazo legal, escolher entre satisfazer o crédito ou oferecer uma modalidade de garantia admitida pelo ordenamento, mas quando, diversamente, determinado ativo financeiro é bloqueado antes de sua citação, a ciência ocorre depois de já produzida uma consequência patrimonial concreta.

Nesse segundo cenário, o executado continua podendo reagir ao ato, mas a natureza de sua atuação é modificada. Já não se trata de escolher inicialmente como garantir a execução, mas de questionar uma garantia que foi constituída por ato judicial anterior à sua ciência.

É justamente essa diferença que impede que a citação seja compreendida como mero ato formal. Ela constitui um marco de participação processual e, na execução fiscal, está diretamente relacionada às possibilidades de pagamento, garantia e defesa.

3 A aplicação do art. 854 do CPC à execução fiscal

A aplicação do Código de Processo Civil à execução fiscal deve ser examinada a partir da relação estabelecida pelo próprio legislador entre a legislação processual geral e o regime especial instituído pela Lei nº 6.830/1980.

O art. 1º da Lei de Execução Fiscal dispõe expressamente que a cobrança judicial da dívida ativa será regida pela própria LEF e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil. A opção legislativa não é meramente terminológica.

A execução fiscal constitui procedimento especial, estruturado em torno das peculiaridades da cobrança judicial do crédito público, de modo que a utilização das normas do CPC deve respeitar os espaços normativos já ocupados pela legislação específica.

A questão assume especial relevância quando se pretende utilizar o art. 854 do CPC para determinar a indisponibilidade de ativos financeiros antes da citação do executado, pois essa medida pode alterar, na prática, a sequência de atos prevista pela LEF.

A compatibilidade entre o sistema de execução fiscal e o mecanismo previsto no CPC, portanto, não é controvertida em sua dimensão ordinária. O problema específico está na antecipação da constrição para momento anterior à citação, pois, nesse caso, não se está apenas utilizando um mecanismo eletrônico de penhora, mas modificando a sequência temporal em que se desenvolvem citação, garantia e constrição patrimonial.

3.1 A compatibilidade entre o art. 854 do CPC e o art. 8º da LEF

O art. 854 do CPC estabelece procedimento próprio para a indisponibilidade de ativos financeiros, permitindo que o juiz determine a constrição sem dar ciência prévia do ato ao executado.

A razão de ser dessa previsão está relacionada à própria eficácia da medida: a ciência antecipada poderia permitir que o devedor movimentasse os recursos e frustrasse a atuação jurisdicional.

Quando aplicado à execução fiscal, o dispositivo encontra fundamento adicional na própria ordem de preferência estabelecida pelo art. 11, I, da LEF, que coloca o dinheiro em primeiro lugar entre os bens sujeitos à penhora. O CPC, em seu art. 835, I, adota igualmente a preferência pelo dinheiro.

O Superior Tribunal de Justiça reconhece que essa preferência constitui elemento relevante na análise da penhora de ativos financeiros. Sob essa perspectiva, a constrição anterior à citação poderia ser defendida com base na necessidade de preservar a utilidade prática da execução. Se a Fazenda Pública tivesse de aguardar a citação para somente depois requerer o bloqueio, existiria, em determinadas situações, o risco de que o executado, uma vez informado da existência da demanda, retirasse ou transferisse os valores existentes em suas contas. Foi precisamente esse raciocínio que esteve presente no julgamento do REsp nº 1.664.465/PE.

Em consequência, a constrição antecipada não poderia ser compreendida como consequência automática da simples existência da execução fiscal, exigindo-se fundamento concreto que demonstre a necessidade de preservar a eficácia da medida.

A distinção é fundamental. Na execução fiscal ordinária, a citação proporciona ao executado o prazo legal para pagar ou garantir a dívida. Caso não o faça, a execução prossegue com os atos constritivos previstos na LEF.

Na constrição prévia, porém, inverte-se concretamente essa sequência, primeiro ocorre a intervenção sobre o patrimônio; posteriormente, o executado é citado e poderá reagir ao ato já praticado. Não se pode ignorar, contudo, que a citação posterior não é desprovida de utilidade.

O executado continua podendo questionar a constrição, alegar impenhorabilidade, excesso, inadequação ou outras matérias juridicamente relevantes, além de requerer, conforme as circunstâncias, a substituição da garantia. O próprio art. 854 do CPC estrutura um procedimento posterior de manifestação do executado.

A questão, portanto, não é simplesmente afirmar que a constrição anterior à citação elimina o contraditório. O que existe é um contraditório diferido. A questão juridicamente mais complexa é saber se esse contraditório posterior preserva integralmente as possibilidades que seriam oferecidas ao executado caso a citação tivesse precedido a constrição.

Assim, a compatibilidade entre o art. 854 do CPC e o art. 8º da LEF deve ser compreendida de maneira condicionada, e não absoluta. O art. 854 não deve ser aplicado à Execução Fiscal, justamente pela existência de mecanismo próprio para a Fazenda Pública utilizar antes mesmo da propositura da Execução Fiscal, pois não se pode afastar, sem justificativa concreta, a sequência procedimental estabelecida pela LEF.

4 Os limites da constrição de ativos financeiros antes da citação na execução fiscal

É sabido que tanto a Lei de Execução Fiscal quanto o Código de Processo Civil estabelecem o dinheiro como bem preferencial para fins de penhora.

Assim, quando a constrição ocorre antes da citação, o executado toma conhecimento da execução quando parcela de seu patrimônio líquido já se encontra indisponível.

A consequência não é meramente temporal. A citação prevista no art. 8º da LEF confere ao executado a possibilidade de pagar ou garantir a execução, sendo admitidas diferentes modalidades de garantia.

Quando, porém, o dinheiro é previamente bloqueado, essa possibilidade é substancialmente reduzida. O executado deixa de se encontrar diante da escolha inicial sobre como garantir o juízo e passa a reagir contra uma garantia que já foi constituída judicialmente.

Há, portanto, uma mudança qualitativa em sua posição processual, pois antes da constrição há a ciência; o pagamento ou garantia; exercício da defesa. Mas depois da constrição, há bloqueio; ciência; impugnação da constrição.

Assim, embora o executado possa posteriormente requerer a substituição da penhora ou questionar a medida, o bloqueio prévio reduz significativamente sua possibilidade de indicar voluntariamente outro bem para garantia da execução. O problema, portanto, não está apenas na existência do contraditório, mas na alteração das possibilidades concretas de atuação do executado.

4.1 A cautelar fiscal como limite à utilização automática do art. 854 do CPC

A utilização do art. 854 do CPC como fundamento para promover, ordinariamente, o bloqueio de ativos financeiros antes da citação representaria, portanto, mais do que uma aplicação subsidiária do Código: significaria afastar a disciplina específica estabelecida pela LEF e introduzir, no procedimento fiscal, mecanismo constritivo que não integra a sequência expressamente prevista pela legislação especial.

Essa conclusão não significa desconhecer a possibilidade excepcional de constrição patrimonial anterior à citação.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.664.465/PE, reconheceu que a indisponibilidade de ativos financeiros antes da ciência do executado possui natureza acautelatória, admitindo o chamado arresto executivo prévio. O precedente, contudo, não autoriza a transformação do bloqueio prévio em ato ordinário da execução fiscal: ao contrário, reconhece sua excepcionalidade e sua natureza cautelar.

A distinção é fundamental. Não se pode, portanto, utilizar a literalidade do art. 854 do CPC para converter uma medida excepcional em consequência automática do simples ajuizamento da execução fiscal.

É justamente nesse ponto que a cautelar fiscal assume relevância como instrumento de contenção da utilização indiscriminada de mecanismos constritivos anteriores à citação. O ordenamento jurídico

já dispõe de disciplina específica para situações em que a preservação do crédito tributário exija intervenção cautelar sobre o patrimônio do sujeito passivo.

A existência desse regime reforça que a antecipação da constrição patrimonial exige uma justificativa própria, relacionada ao risco de ineficácia da tutela executiva, e não pode decorrer simplesmente da aplicação subsidiária e automática do art. 854 do CPC.

A efetividade da execução fiscal, embora constitua finalidade legítima do processo, não autoriza a inversão da ordem procedimental estabelecida pela LEF.

Desse modo, a regra deve permanecer sendo a observância da disciplina especial da execução fiscal, enquanto a constrição anterior à citação somente poderá ser admitida em caráter verdadeiramente excepcional e cautelar, mediante fundamentação concreta e sem que o art. 854 seja convertido em instrumento de supressão das faculdades asseguradas ao executado pelos arts. 7º e 8º da LEF.

5 Conclusão

A análise desenvolvida permite concluir que a constrição de ativos financeiros antes da citação do executado, embora possa encontrar fundamento na necessidade de preservação da utilidade da execução fiscal, não deve ser compreendida como providência automática decorrente do simples ajuizamento da execução.

A Lei nº 6.830/1980 estabelece uma sequência própria para a atuação do executado, a citação proporciona ciência formal da execução e o convoca ao pagamento ou à garantia do débito, abrindo espaço para o exercício das faculdades processuais previstas na legislação.

A aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, portanto, deve preservar essa estrutura e não pode ser utilizada para esvaziar as possibilidades de atuação conferidas pela legislação especial. Nesse contexto, o art. 854 do CPC não deve ser aplicado à execução fiscal para viabilizar a constrição de ativos financeiros.

Isso porque não se mostra suficiente invocar genericamente a necessidade de satisfação do crédito tributário para afastar, em todos os casos, a sequência procedimental estabelecida pela LEF.

O principal problema identificado não está na inexistência de contraditório após o bloqueio. Como demonstrado, trata-se de hipótese

de contraditório diferido, no qual o executado é cientificado e pode posteriormente questionar a constrição.

Com efeito, quando o dinheiro é bloqueado antes da citação, o executado toma conhecimento da execução quando seu patrimônio líquido já se encontra constrito. Sua posição processual, portanto, é modificada: deixa de participar inicialmente da escolha da forma de garantia e passa a discutir uma constrição já realizada.

Essa circunstância pode reduzir significativamente a possibilidade de indicação voluntária de outros bens ou modalidades de garantia. Por essa razão, a análise da legitimidade da constrição prévia não deve se limitar à pergunta sobre a existência formal de contraditório.

O ordenamento jurídico já dispõe de instrumento próprio destinado à preservação do patrimônio do devedor diante de situações de risco à satisfação do crédito tributário.

A utilização do art. 854 do CPC, portanto, não deve converter-se em mecanismo automático de constrição anterior à citação, sob pena de transformar uma medida excepcional em verdadeira alteração da sistemática da execução fiscal. Conclui-se, assim, que a efetividade da execução fiscal e o contraditório não constituem valores necessariamente incompatíveis.

O limite está justamente em impedir que o contraditório diferido se transforme em contraditório meramente formal.

Em síntese, a constrição de ativos financeiros antes da citação deve ser excepcional, fundamentada e proporcional, não podendo ser utilizada como regra geral para toda execução fiscal.

Referências

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

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1980.

BRASIL. Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992. Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1992. BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.664.465/PE. Relator: Ministro Herman Benjamin. Segunda Turma. Julgado em 2 ago. 2022. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 13 dez. 2022.

DIDIER JR., Fredie. Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 18. ed. Salvador: JusPodivm, 2016. v. 1.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

Capítulo 23

DIREITO TRIBUTÁRIO DO INIMIGO: A NÃO EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO PARA O DEVEDOR CONTUMAZ

Maria Luíza Rosa de Paiva[1]

1 Introdução

A Lei Complementar 225 de 2026, que institui o chamado "Código de Defesa do Contribuinte", trouxe uma série de inovações na disciplina das sanções tributárias. Isso porque, ao definir uma nova categoria de sujeito, a do "devedor contumaz", estabeleceu novas regras que impedem a extinção da punibilidade, mesmo diante do pagamento do valor devido.

Em síntese, o que era para ser um diploma protetivo do contribuinte acabou se tornando, pelo menos neste ponto, um manual para que a Administração Pública possa violar garantias e aplicar sanções de forma desproporcional.

O problema que orienta, portanto, o presente trabalho, pode ser sintetizado na seguinte questão: é compatível, sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico e das garantias constitucionais, a vedação da extinção da punibilidade pelo pagamento no caso do devedor contumaz?

Sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico, a disciplina das sanções pressupõe a existência de uma norma sancionadora e de uma norma extintiva da sanção, que serão, ambas, analisadas. A contumácia, nesse sentido, surge quando as normas sancionadoras, reiteradamente aplicadas, não bastam para garantir o pagamento devido, exigindo o tratamento mais rigoroso.

Muito embora se mostre legítima a utilização de diferentes meios de coação por parte do Estado para não permitir que o devedor contumaz continue se esquivando do seu dever constitucional de pagar os tributos,

1 Advogada, Mestranda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), e-mail: marialrpaiva@gmail.com.

o presente trabalho demonstrará que a Lei Complementar 225 extrapolou limites ao tratar da vedação da extinção da punibilidade em caso de pagamento.

Por mais que a condição da contumácia justifique a aplicação de sanções mais rigorosas, uma vez constatado o fato do pagamento, outra não deve ser a consequência se não o afastamento da pretensão punitiva do Estado.

Ao romper com essa lógica e permitir que o sujeito continue sendo alvo do poder punitivo do Estado, mesmo após a extinção da sanção, a Lei Complementar 225 institucionaliza um "Direito Tributário do Inimigo", que será compreendido a partir da doutrina de Günther Jakobs acerca do Direito Penal do Inimigo.

Basicamente, segundo a teoria, passa a existir um direito específico para aquele sujeito que é definido como "inimigo" do Estado e da sociedade, de maneira que são institucionalizadas sanções desproporcionais, supressão de garantias e violação de princípios constitucionais. O foco, neste caso, se desloca para a pessoa do autor, e não para o fato em si. Trata-se, em resumo, de um direito de exceção.

Sendo assim, o presente trabalho se presta a demonstrar que a Lei Complementar 225 de 2026 consagrou uma crise de função do Direito Tributário, promoveu rupturas lógicas em relação aos efeitos das normas extintivas, sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico, e definiu o devedor contumaz como o novo "inimigo" do Estado, passando a direcionar tratamentos específicos e inconstitucionais a essa categoria de sujeito – o que, por óbvio, não pode prevalecer.

2 Desenvolvimento

2.1 A construção do sentido de "contumácia"

O estudo do sentido de "contumácia" começa na compreensão da norma de incidência do tributo. Por meio dela, tem-se o seguinte esquema lógico: constituído um fato jurídico que se subsome a uma regra-matriz tributária, em determinadas coordenadas de tempo e espaço, *deve ser,* por relação implicacional, a formação de uma obrigação tributária entre o sujeito ativo (Fisco) e sujeito passivo (contribuinte), tendo por objeto o pagamento de um tributo.

Daí se constatar a constituição de um crédito tributário, que corresponde exatamente ao direito do fisco de receber quantia referente ao tributo devido.

A partir da constituição da norma de incidência, espera-se que sobrevenha uma norma de extinção pelo pagamento, situação na qual o contribuinte (sujeito passivo) efetua o pagamento da prestação definida na norma de incidência, pondo fim à relação jurídica instaurada.

Esta norma de extinção se estrutura da seguinte maneira: dado o pagamento do crédito tributário, deve ser o direito do contribuinte de não mais ser cobrado e o dever do fisco de nada mais cobrar, operando-se a extinção da relação jurídica tributária.

Ocorre, porém, que existe a possibilidade de o sujeito passivo simplesmente não cumprir com a obrigação entabulada na norma de incidência. Há, neste caso, um cenário em que o fisco, ao não ver honrado o seu direito ao recebimento do tributo, se vê prejudicado. Há, portanto, necessidade de recompor o erário, razão pela qual faz incidir uma norma sancionatória.

Esta, por sua vez, possui o seguinte esquema lógico: dado o descumprimento da obrigação tributária instituída na norma de incidência, *deve ser* a aplicação de uma sanção. Esta sanção, no Direito Tributário, é materializada, via de regra, por meio de multas.

Diante da norma sancionatória, espera-se o cumprimento do dever de pagamento do tributo e das multas instituídas, encerrando-se a relação jurídica tributária. Mas nem sempre é o que ocorre.

Existem contribuintes que simplesmente não cumprem com o dever de efetuar o pagamento do crédito tributário e que, diante de normas sancionatórias, permanecem na mesma conduta, estendendo o prejuízo ao erário. Por vezes, a conduta é deliberadamente adotada, enquanto em outras situações, há realmente alguma motivação episódica que origina o descumprimento.

Independentemente de haver ou não um motivo para o descumprimento, o fato é que, quando a conduta é reiteradamente observada, há a incidência também reiterada de normas sancionatórias, considerando a existência de diversos descumprimentos. Passa a existir, então, a necessidade de agravamento da sanção para que, em alguma medida, seja possível a cessação da prática dos ilícitos. Sobre o tema:

> A ideia de que se deve punir de forma mais severa aqueles que pratiquem uma conduta ilícita por vezes repetidas deriva do senso de justiça e da

> noção de que a pena, antes aplicada, foi insuficiente para cumprir o seu papel social de desestímulo ao cometimento do fato ilícito (Lins, 2022, p. 629).

É legítimo, portanto, que se conclua pela necessidade de um tratamento diferenciado, mais rigoroso, para o contribuinte que pratica o ilícito de forma reiterada, tendo em vista justamente a necessidade de se garantir a isonomia entre contribuintes e evitar uma situação de concorrência desleal que beneficie aqueles que não pagam tributos.

Mas como definir, de forma objetiva, a partir de qual descumprimento ou de quantos descumprimentos se estará diante de uma "conduta reiterada" que justifique o agravamento da sanção?

Explica Lins (2022, p. 630), que quatro traços fundamentais devem estar presentes: a pluralidade de condutas, a semelhança entre elas, a sucessão e a individualização (ou seja, que sejam praticadas pelo mesmo sujeito).

Embora a proposta metodológica seja essencial para construção do sentido do que seria considerado como "conduta reiterada", inexiste norma em sentido amplo que positive estas definições. Na verdade, a identificação da reiteração de condutas e a constatação da necessidade de agravamento das sanções acaba reservada ao arbítrio do Fisco, o que abre margem para violações de direitos e garantias dos contribuintes. Neste sentido, explica Lins (2022, p. 632):

> Os limites para que se possa verificar cada um dos quatro elementos da reiteração devem estar traçados nessa norma. A falta de dispositivos que possibilitem sua construção culmina na própria inexistência do instituto e impossibilidade de sua aplicação. O reconhecimento de que uma conduta é reiterada, a despeito da inexistência desta norma geral que a defina, abre margem a perigosa arbitrariedade que é coibida pelo nosso sistema jurídico em disposição muitas vezes expressa pelo brocardo nullum crime, nulla poena sine praevia legge (cf. Constituição Federal, art. 5º, II e XXXIX).

É exatamente neste contexto que se constrói o sentido da "contumácia". A partir de reiteradas condutas ilícitas de descumprimento de obrigações tributárias e de normas sancionatórias, cria-se a figura do devedor contumaz, que seria aquele que, em desobediência deliberada à norma, acaba por atrair tratamento mais rigoroso pela legislação.

A Lei Complementar nº 225 de 2026, ao tratar sobre o tema, buscou positivar critérios objetivos para que determinada classe de contribuintes

pudesse passar a ser considerada "contumaz", conforme se verá no tópico seguinte.

2.2 A contumácia na Lei Complementar nº 225 de 2026

O art. 11 da Lei Complementar nº 225 de 2026 define que o devedor contumaz será aquele "sujeito passivo cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial, reiterada e injustificada de tributos" (Brasil, 2026).

Na sequência, a legislação traz o que se considera substancial, reiterado e injustificado, estabelecendo critérios que permitem esta análise. Sem adentrar em uma análise pormenorizada dos critérios, importa compreender que a nova legislação instituiu a seguinte sistemática: diante da possibilidade de ser considerado devedor contumaz, o sujeito passivo será notificado para o procedimento administrativo, oportunidade em que poderá apresentar defesa com efeito suspensivo ou regularizar a situação fiscal.

Caso não tome nenhuma dessas medidas ou não tenha sua argumentação acolhida, será declarado devedor contumaz, de maneira que passará a ser destinatário de uma série de sanções dispostas no art. 13 da Lei Complementar, dentre as quais: impedimento de fruição de benefícios fiscais, participação em licitações, propositura de recuperação judicial, dentre outras.

Mas não é só.

Conforme será visto adiante, outras consequências sancionatórias também fazem parte do cenário jurídico que passa a ser implementado para o contribuinte que é declarado contumaz. O novo regramento é alvo de muitas críticas, considerando que prevê uma série de inconstitucionalidades. No entanto, para que seja respeitado o foco do presente trabalho, não cabe aqui analisá-las.

Basta, por ora, a compreensão de que a legislação previu expressamente a criação de uma nova categoria de contribuintes, chamada de "devedores contumazes", que são alvo de sanções agressivas e limitações severas de direitos.

A fim de dar sequência no raciocínio do presente trabalho, torna-se necessário compreender, a seguir, o fluxo lógico natural que se operaria entre o cumprimento da sanção e a extinção da pretensão punitiva do

Estado. Isso porque será demonstrado em seguida que ao devedor contumaz tampouco este fluxo foi assegurado.

2.3 Norma de extinção da sanção e punibilidade no Direito Tributário

2.3.1 Estrutura da norma extintiva e a punibilidade

Tendo compreendido o sentido de contumácia, mostra-se necessária uma incursão na sistemática existente para a extinção da sanção e, por conseguinte, na extinção da pretensão punitiva do Estado.

Basicamente, diante de uma norma sancionatória, conforme já dito, constata-se o descumprimento de uma obrigação tributária e, por relação de implicação, *deve ser* a aplicação de uma sanção ao contribuinte, geralmente representada pela imposição de multas.

O caminho natural e lógico que precisa ser percorrido em seguida é justamente a superveniência de uma norma extintiva da sanção, segundo a qual: dada a sanção e o pagamento pelo contribuinte (do tributo e da pena), deve ser, por relação implicacional, o seu direito de não mais ser cobrado e o dever do Fisco de não mais cobrar.

Em outras palavras, considerando que o ordenamento jurídico brasileiro consagra a proibição de penas perpétuas no inciso XLVII, alínea "b", do art. 5º da Constituição Federal, é de se esperar legitimamente que, após a incidência da norma sancionatória, sobrevenha uma norma extintiva da sanção, que tem por antecedente o cumprimento do tributo e da pena e, como consequente, o fim da pretensão estatal (arrecadatória e punitiva).

É claro que, na prática, isto depende da postura do contribuinte: sem o fato do pagamento (do tributo e da pena), a pretensão estatal, via de regra, não se encerra.

Nesse caso, se a norma sancionatória não for eficaz ao ponto de compelir contribuinte ao pagamento, são cabíveis outros meios, legítimos[1], de coação - mesmo por que é papel do Estado garantir a arrecadação, considerando o seu fim último de "garantir e promover os direitos fundamentais, sendo o tributo necessário à obtenção dos recursos necessários que isso aconteça" (Segundo, 2023, p. 6).

---

1 Meios que respeitem as garantias constitucionais dos contribuintes e não constituam sanções políticas, entendidas como "os constrangimentos inconstitucionais levados a efeito pela Administração no intuito de forçar o sujeito passivo ao pagamento do tributo" (Padilha, 2015, p. 168).

Por outro lado, se a postura do contribuinte consiste no pagamento do tributo e da sanção, outra não pode ser a consequência lógica a não ser a extinção da pretensão estatal de cobrança da exação e de punição do contribuinte. Significa dizer que a norma extintiva, nestes casos, corresponde àquela em que as pretensões arrecadatória e punitiva do Estado são extintas mediante o cumprimento da obrigação tributária e da sanção pelo contribuinte.

No Direito Tributário, portanto, a partir do pagamento, o Estado nada mais tem a exigir. Não se trata de ramo do Direito preocupado exclusivamente com a punição – papel desempenhado pelo Direito Penal, a *última ratio* do sistema. Trata-se de ramo do Direito que se ocupa com a arrecadação que viabilizará o cumprimento dos objetivos do Estado. Assim, dado o fato do pagamento, deve ser a extinção da pretensão estatal. Acerca desta premissa:

> Trata-se, sem dúvida, de um mecanismo de tentativa de recomposição do status quo ante e de reafirmação do interesse tributário na arrecadação. Ou seja, mais do que punir, o sistema parece mais interessado em querer receber o que é devido. Não se trata de não usar o direito de punir, mas de manejá-lo, utilitariamente, no sentido de afirmar a capacidade arrecadatória do estado para viabilizar o estado social almejado pela Constituição Federal de 1988 (Wedy, 2025, p. 47).

É possível afirmar, portanto, que, por meio da norma extintiva, opera-se a extinção da punibilidade, por força dos princípios constitucionais que norteiam a atuação do poder político.

Cabe aqui, neste momento, uma breve digressão para aprofundamento no instituto da punibilidade, dada a importância de ficar bem fixado o seu sentido.

Explica Segundo (2023, p. 6) que "o poder de tributar, juntamente com o poder de punir, [são] uma das principais manifestações ou facetas do poder político".

A partir do momento em que o homem se organiza em sociedade e institui um Estado, ele renuncia parcela de sua liberdade para conceder a este Estado os poderes de punir e de tributar, em troca justamente de uma convivência harmônica, organizada e na qual os direitos mínimos e as garantias são assegurados e respeitados.

Estes poderes de punir e tributar, no entanto, não são ilimitados - a própria sociedade, por meio do constituinte e dos representantes legislativos, fixa limites para a atuação do Estado.

Tratando especificamente sobre o poder de punir, deve haver atenção para que as penas sejam proporcionais, razoáveis, individualizadas para cada indivíduo, não sejam perpétuas, respeitem os direitos de contraditório e ampla defesa, dentre muitos outros princípios limitadores do poder de punir estatal.

O destaque aqui vai para as situações em que a limitação ao poder de punir é tamanha, que há, na verdade, um impedimento completo "ao próprio direito de punir por parte do Estado" (Bitencourt, 2019, p. 963) – trata-se exatamente da extinção da punibilidade.

Destacam-se, na seara criminal, os casos previstos no art. 107 do Código Penal: morte do agente, anistia, graça, indulto, *abolitio criminis*, decadência, prescrição, perempção, renúncia, perdão aceito, retratação do agente e perdão judicial. Este rol, contudo, não é taxativo, uma vez que existem outras causas de extinção da punibilidade no próprio Código Penal e em outras legislações, dentre as quais podemos citar exatamente o pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária.

Ora, existem materialidades de crimes que correspondem ao descumprimento de obrigações tributárias. Significa que dada a gravidade de não existir o fato do pagamento, aquilo assume uma feição criminal, de maneira que fica sujeito o contribuinte não apenas à pretensão arrecadatória, mas também à pretensão punitiva do Estado.

Nestes casos, porém, há uma deliberada prevalência do interesse arrecadatório sobre o interesse punitivo, de modo que o pagamento do tributo e da sanção possui o condão de fazer extinguir a punibilidade por completo. Sobre o tema:

> Por razões de política criminal (e arrecadatória) do Estado quase sempre se preferiu receber o quantum devido do que o processo ou condenação criminal. Os tributos custeiam serviços públicos essenciais. Melhor arrecadá-los que condenar criminalmente o contribuinte (Gomes; Tasse, 2011)

Fica claro, portanto, que mediante a norma extintiva da sanção, há a extinção da punibilidade – seja porque as pretensões arrecadatórias e punitivas foram satisfeitas, seja porque, em última análise, o Direito Tributário e os crimes contra a ordem tributária visam tutelar o erário, de maneira que, reparado o dano, não há razão para subsistir qualquer pretensão deste viés.

Tal raciocínio é amplamente aceito, aplicado e inclusive positivado na legislação brasileira há bastante tempo, conforme se verá a seguir.

2.3.2 A extinção da punibilidade pelo pagamento antes da LC 225/2026

Explica Wedy (2025, p. 48) que "a tradição brasileira de se prever a extinção da punibilidade dos delitos tributários pelo pagamento dos tributos remonta a quase sessenta anos". Dispensando uma análise pormenorizada da legislação anterior à Constituição de 1988, é possível identificar relevantes legislações acerca do tema no cenário jurídico posterior à Carta.

A Lei 8.137/90 previa a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, desde que anterior ao recebimento da denúncia. Em um segundo momento, a disposição foi revogada pela Lei 8.383/92 e brevemente retomada pela Lei 9.249/95.

Em 2003, a Lei 10.684/2003 alterou o marco temporal antes exigido para que se operasse a extinção da punibilidade: a partir dela, a pretensão punitiva do Estado seria extinta pelo pagamento realizado a qualquer tempo, antes ou depois do recebimento da denúncia. No que tange ao parcelamento, também realizado em qualquer tempo, este teria o condão de suspender a pretensão punitiva.

Posteriormente, é possível ainda citar a Lei 11.941/2009, que se refere a um Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), que previu expressamente a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, e a Lei 12.382/2011, que, no que tange ao parcelamento, limitou a extinção da punibilidade aos casos em que este fosse firmado antes do recebimento da denúncia[1].

Nesta linha legislativa, também a jurisprudência do STJ[2] consolidou o entendimento acerca da extinção da punibilidade de forma estável e coerente, o que, conforme analisa Distler (2025), privilegia a "função

1 Destaca-se que esta limitação se aplica apenas aos casos de parcelamento, conforme explica o Min. Nunes Marques, relator da ADI 4.273: "Como a Lei n. 12.382/2011 disciplinou, em momento superveniente, apenas a extinção da punibilidade em consequência do parcelamento, sem dispor sobre o pagamento, permanece em vigor, para a satisfação integral do crédito tributário, a regra constante do art. 69 da Lei n. 11.941/2009, impugnada na presente ação, que admite efeitos penais independentemente de o pagamento ter ocorrido antes ou depois do recebimento da denúncia" (Brasil, 2023, p. 2).

2 A título de exemplo, vide julgados: AgRg no AREsp n. 2.359.286/DF, relator Ministro Messod Azulay Neto, Quinta Turma, julgado em 16/12/2025, DJEN de 19/12/2025; AgRg nos EDcl nos EAREsp n. 1.717.169/SC, relator Ministro Ribeiro Dantas, Terceira Seção, julgado em 12/5/2021, DJe de 17/5/2021; AgRg no AREsp n. 1.772.918/SP, relator Ministro Ribeiro Dantas, Quinta Turma, julgado em 3/8/2021, DJe de 10/8/2021; HC n. 362.478/SP, relator Ministro Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 14/9/2017, DJe de 20/9/2017.

político-criminal [do instituto,] de estímulo à regularização fiscal e de limitação do poder punitivo estatal".

Também o STF, por sua vez, reconhece a ampla aplicação do instituto, conforme trecho da ADI nº 4273, de relatoria do Min. Nunes Marques, que explica:

> A extinção da punibilidade como decorrência da reparação integral do dano causado ao erário pela prática dos crimes contra a ordem tributária constitui opção política há muito adotada no ordenamento jurídico brasileiro, o que demonstra a prevalência do interesse do Estado na arrecadação das receitas provenientes dos tributos, para consecução dos fins a que se destinam, em detrimento da aplicação da sanção penal ao autor do crime.

Em síntese, a ADI foi julgada improcedente, declarando-se constitucionais os artigos 67 e 69 da Lei n. 11.941/2009 e o art. 9º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.684/2003, que tratavam justamente do instituto.

Veja-se, neste sentido, que a extinção da punibilidade pelo pagamento se trata de tema pacificado na jurisprudência, inclusive com a constitucionalidade expressamente reconhecida, de maneira que é amplamente garantido ao contribuinte o direito a ter a pretensão punitiva estatal cessada nestes casos. Pelo menos até a edição da Lei Complementar 225 assim o era, conforme se demonstrará a seguir.

2.4 Vedação à extinção da punibilidade do devedor contumaz pelo pagamento

Pois bem. Tendo visto que a Lei Complementar 225 instituiu uma nova categoria de contribuintes, os chamados "devedores contumazes" e que lhes foi previsto um tratamento rigoroso e questionável do ponto de vista constitucional, cabe agora demonstrar que a eles tampouco foi assegurado o fluxo lógico agora há pouco estudado.

Para os devedores contumazes, mesmo que haja o fato do pagamento do tributo e da pena, não há a extinção da punibilidade, por força de disposição legal.

Os efeitos da norma extintiva, quando se trata de devedor contumaz, foram expressamente modificados para que, em que pese a extinção da sanção pelo pagamento, a pretensão estatal de punição permaneça existente, mesmo que o erário já tenha sido ressarcido e o devedor já tenha cumprido com os tributos e multas que lhe foram atribuídos.

É o que se denota a partir dos artigos 49, 50 e 54, da Lei Complementar nº 225, que alteram o Código Penal e a legislação tributária federal que trata do imposto de renda de pessoas jurídicas e a que trata de parcelamento de débitos.

Em relação ao artigo 49, ficam alterados os artigos 168-A (que trata da apropriação indébita previdenciária) e 337-A (sonegação de contribuição previdenciária) do Código Penal.

Pelo artigo 50, altera-se o art. 34 da Lei 9.249 de 1995, determinando que não se extingue a punibilidade pelo pagamento para os crimes definidos na Lei 8.137/90 e Lei 4.729/65 (crimes contra a ordem tributária e econômica e sonegação fiscal).

Por fim, pelo artigo 54, altera-se o artigo 69 da Lei 11.941/09, que também trata da extinção da punibilidade para crimes contra a ordem tributária praticados por particulares, apropriação indébita e sonegação de contribuição previdenciária.

Em todas estas legislações, adiciona-se um parágrafo a mais contendo os dizeres:

> A extinção de punibilidade de que trata o §[x]º deste artigo não se aplica ao agente declarado devedor contumaz em decisão administrativa definitiva e inscrito no Cadastro Informativo dos créditos não quitados do setor público federal (Cadin), previsto na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Por meio dessas alterações, fica instituída uma sistemática segundo a qual o devedor contumaz, mesmo que efetue o pagamento, não pode se valer dos efeitos da extinção da sanção: ao contrário, continua existente a pretensão punitiva do Estado, mesmo que se verifique o fato do pagamento.

Várias são as reflexões possíveis de serem feitas a partir destas novas previsões. Tratar-se-ia de uma consagração da desproporcionalidade da pena? Ora, se no Direito Tributário Penal vale a máxima de que o pagamento extingue a punibilidade tendo em vista o reparo do dano ao erário, inexiste proporcionalidade em se manter ativa a pretensão punitiva do Estado.

O objeto da sanção (descumprimento da obrigação tributária) já não mais existe, posto que quitada a prestação. Assim, a pretensão punitiva continua a existir por si própria, sem que nenhuma conduta ilícita a ser reparada exista mais. A possibilidade de punição, por si só, continua existindo, sem relação com qualquer materialidade que a justifique.

Outro ponto: trata-se de uma pena indeterminada? Um rótulo que o contribuinte haverá de carregar consigo por tempo impreciso? Embora a Lei Complementar 225 traga duas hipóteses em que o sujeito passivo deixa de ser caracterizado como devedor contumaz, verifica-se que, enquanto nenhuma delas for verificada, o contribuinte permanece sujeito à pretensão punitiva estatal indefinidamente, mesmo que efetue os pagamentos – tal qual uma espada de Dámocles sobre sua cabeça, que pode a qualquer momento o surpreender.

É constitucional que a lei determine que os efeitos da extinção da sanção não se operem, de maneira que o sujeito passivo fique submetido à pretensão punitiva do Estado mesmo sem nenhuma razão material que subsista para tanto? Estas disposições não ferem as limitações ao poder de tributar e punir, permitindo ao Estado que abuse dos poderes que lhe foram conferidos pela sociedade?

A resposta para todas estas reflexões parece ser no sentido de que a legislação instituiu um verdadeiro regime de exceção à categoria do "devedor contumaz", suprimindo direitos e garantias fundamentais constitucionalmente assegurados em prol da conveniência punitiva e do receio de novo dano ao erário.

Não poderia, contudo, se valer de alterações legislativas que alteram o fluxo lógico da norma extintiva e tolhem seus efeitos ao impedir a extinção da punibilidade pelo pagamento.

Ao fazer isso, a legislação se promove uma verdadeira crise de função do Direito Tributário – veja: a Lei Complementar 225 é intitulada "Código de Defesa do Contribuinte".

Trata-se de uma legislação de cunho tributário, mas que se investiu de poderes sancionatórios para prever, de forma desproporcional e hostil, uma nova sistemática punitiva que se mostra claramente violadora da ordem constitucional. Que contribuinte considerado contumaz se verá protegido pelo Código de "Defesa" que apenas lhe diferencia dos demais e suprime direitos?

Diante deste cenário, é possível analisar a situação sob a ótica da teoria do Direito Penal do Inimigo, de Günther Jakobs, que será compreendida a seguir.

2.5 A construção do devedor contumaz como o novo "inimigo"

Em um brevíssimo parêntese sobre a interdisciplinariedade, cabe aqui destacar que o paralelo que será traçado a seguir com a teoria desenvolvida no âmbito do estudo científico do Direito Penal tem o condão de buscar tão somente a complementariedade, sem prescindir do valor individual da disciplina do Direito Tributário, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 206 e 208).

2.5.1 A doutrina do Direito Penal do Inimigo

A teoria do Direito Penal do Inimigo foi desenvolvida por Jakobs ao longo dos anos 90. Por meio dela, o autor buscou defender a relativização de direitos e garantias que até então se viam intocáveis e resguardadas por um Direito Penal de cunho garantista.

Em síntese, Jakobs defendeu que existem sujeitos que precisam ser encarados como verdadeiros inimigos do Estado, posto que desrespeitam a ordem vigente e revelam "um modo de vida contrário às normas jurídicas, não aceitando as regras impostas pelo Direito para a manutenção da coletividade" (Masson, 2020, p. 93).

Para tornar-se inimigo, bastaria que o sujeito agisse mediante reincidência, habitualidade, delinquência profissional e integração em organizações de delitivas estruturadas (Sánchez, 2002, p. 149 *apud* Masson, 2020, p. 93).

Estes sujeitos, então, não poderiam ser considerados cidadãos, de maneira que não deveria haver, por parte do Estado, o compromisso de respeitar garantias ou assegurar direitos.

Trata-se de uma teoria que prevê um direito de exceção, na medida em que institutos e garantias que são resultados de anos de evolução da sociedade são deliberadamente contrariados em prol da punição daquele que é considerado inimigo.

No que diz respeito à análise da conduta, "deixa-se de lado o juízo de culpabilidade para a fixação da reprimenda imposta ao inimigo, privilegiando-se sua periculosidade" (Masson, 2020, p. 94). Em outras palavras, uma vez considerado inimigo, pouco importa a individualização da conduta para fins de aplicação do direito: a pretensão punitiva se adianta a qualquer conduta.

Luiz Regis Prado ([s.d.], p. 10) explica que se trata de um "Direito Penal construído a partir da pessoa do delinquente e não a partir do fato delituoso, o que significa nada mais que a legitimação do Direito Penal do autor". Ora, evidente o desrespeito desta teoria aos princípios estruturadores do Estado Democrático de Direito, que partem da presunção de inocência, da igualdade de todos perante a lei, do direito à ampla defesa e ao contraditório, dentre outros direitos e garantias fundamentais.

Importa reconhecer, portanto, que, por meio desta teoria, institucionaliza-se um tratamento diferenciado, discriminatório e violador da ordem constitucional a fim de que o sujeito considerado "inimigo" seja punido de forma prévia e hostil, independentemente da análise concreta de sua culpabilidade. Trata-se de um rótulo que, uma vez fixado, enseja consequências sancionatórias automáticas.

2.5.2 O devedor contumaz como o novo inimigo do Direito Tributário

Qualquer semelhança da sistemática do devedor contumaz instituída pela Lei Complementar nº 225 com a teoria do Direito Penal do Inimigo não é mera coincidência.

O paralelo que se pretendeu traçar neste trabalho se presta justamente à demonstração de que as alterações legislativas trazidas pela lei complementar inovam negativamente ao instituir um tratamento típico de um "inimigo" ao sujeito passivo declarado devedor contumaz.

Conforme demonstrado, tal qual ocorre com o inimigo de Jakobs, o devedor contumaz deixa de ter respeitados alguns dos direitos e garantias fundamentais assegurados constitucionalmente, principalmente no que tange à persecução penal e à pretensão punitiva.

Mesmo que haja o pagamento e a efetiva reparação do dano sofrido pelo erário, o devedor contumaz continua sendo alvo da pretensão punitiva, independentemente de qualquer análise concreta de culpabilidade ou, no caso, de materialidade.

Privilegia-se o potencial descumprimento da obrigação tributária e da sanção, de maneira que passa a ser tratado preventivamente como alguém que vive de forma contrária à ordem jurídica e que certamente reincidirá no ilícito.

Ainda, parece plenamente possível defender que a Lei Complementar nº 225 promoveu a institucionalização de um Direito Tributário do Sujeito,

na medida em que, ainda que efetuado o pagamento e extintas as causas que pudessem originar a punibilidade, o devedor contumaz não perde o rótulo e continua sofrendo as represálias destinadas ao inimigo "devedor contumaz". Continua impedido de usufruir de benefícios fiscais, participar de licitações, propor recuperação judicial, dentre outras sanções previstas na legislação complementar.

Muito embora seja intitulado "Código de Defesa do Contribuinte", o diploma legislativo trouxe disposições que condenam uma determinada categoria de contribuintes, discriminando-a de todo o restante, na contramão da ordem constitucional vigente, que privilegia os direitos constitucionais dos acusados/devedores em geral e a garantia de tratamento isonômico.

Por todas as razões expostas, parece plausível identificar a instauração de um Direito Tributário do Inimigo por meio da Lei Complementar nº 225, na nova sistemática relativa ao devedor contumaz, de maneira que este último ocupa o espaço do sujeito que passa a ser tratado como um não-cidadão, deixando de ser destinatário de institutos e princípios asseguradores de dignidade.

3 Considerações finais

O presente trabalho se dedicou à compreensão da nova legislação complementar que disciplinou o tratamento dos "devedores contumazes". Antes, contudo, buscou compreender o sentido da contumácia e a estrutura lógica das normas sancionatórias e extintivas, fixando quais os efeitos e consequências típicas de cada uma delas.

Após a análise lógica das normas sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico, a pesquisa cuidou de identificar pontos de questionamento na nova legislação que se mostrassem contrários à ordem constitucional vigente, considerando a mitigação de direitos e garantias fundamentais na persecução penal.

Ao fim, traçou-se um paralelo com a doutrina do Direito Penal do Inimigo, desenvolvida por Günther Jakobs, buscando demonstrar que a nova sistemática prevista para o devedor contumaz acaba por se assemelhar, perigosamente, ao regime de exceção pensado por Jakobs.

O inimigo, consubstanciado na figura do devedor contumaz, é aquele de quem se espera o ilícito e a quem se pune até mesmo antes de um novo descumprimento (ou mesmo após a reparação do erário). É um

sujeito que recebe um rótulo de difícil reversão e com relação ao qual fica permitido mitigar direitos e garantias com vistas a assegurar a arrecadação e/ou a punição devidas.

Pouco importa se o devedor contumaz efetuou o pagamento do tributo e da sanção, de maneira que, em que pese a extinção da causa que leva à punição, não há de se operar a extinção de punibilidade – na verdade, em relação a ele, é aceitável que, por tempo indefinido, permaneça sujeito à pretensão punitiva do Estado.

Ora, se "a teoria do Direito Penal do inimigo encontra resistência e repulsa majoritária na doutrina" (Prado, [s.d.], p. 10), também o Direito Tributário do Inimigo, materializado na nova disciplina do devedor contumaz, deverá ser frontalmente rechaçada.

A inconstitucionalidade do regime de exceção previsto é escancarada, na medida em que os princípios norteadores do direito sancionador são flagrantemente desrespeitados e o efeito lógico das normas extintivas se mostra profundamente alterado, conforme se buscou demonstrar no presente trabalho.

A nova legislação, neste ponto, ao não permitir a extinção da punibilidade pelo pagamento, expressa uma crise de função do Direito Tributário na medida em que promove uma série de previsões sancionatórias que são contrárias à própria ordem constitucional penal e tributária.

Se o Direito Tributário se ocupa do fim último de obter recursos para que o Estado cumpra com os objetivos e programas sociais voltados para a sociedade, não deve este mesmo Direito se preocupar com a sanção e com a pretensão punitiva para além da arrecadação dos valores que são devidos pelos contribuintes.

A tarefa sancionatória original e típica deve permanecer reservada ao Direito Penal, e este deve perpetuar a tendência de se respeitar as garantias dos acusados/devedores, que são resultado de anos de luta e evolução do Estado Democrático de Direito.

Assim, a não extinção da punibilidade pelo pagamento nos casos envolvendo devedores contumazes representa uma involução técnica e democrática. É necessário que seja declarada a inconstitucionalidade da nova sistemática o quanto antes para que esta não seja aplicada nos moldes como prevista.

Em que pese o presente trabalho tenha se limitado a demonstrar a inconsistência da previsão que impede a extinção da punibilidade pelo

pagamento no caso dos devedores contumazes, muitas são as críticas cabíveis à legislação que se autointitula Código de "Defesa" do Contribuinte.

É necessário, em síntese, que os órgãos representativos da sociedade cuidem para que as limitações aos poderes de punir e tributar sejam efetivamente observadas e impostas ao Estado. Caso contrário, coloca-se em risco a própria essência do Estado Democrático de Direito que se construiu ao longo dos anos.

Referências

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral v. 1.** – 25. Ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 jun. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 225, de 8 de janeiro de 2026.** Institui o Código de Defesa do Contribuinte. Brasília, DF: Presidência da República, 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp225.htm. Acesso em: 28 jun. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.273.** Relator: Ministro Nunes Marques. Tribunal Pleno. Julgado em 15 ago. 2023. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, divulgado em 31 ago. 2023, publicado em 1º set. 2023. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2683328. Acesso em: 23 jun. 2026.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 33. Ed., rev. – São Paulo: Noeses, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 11. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

DISTLER, Matheus Cordeiro. **Extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários: uma breve análise da jurisprudência do STJ.** Consultor Jurídico, 29 jun. 2025. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-jun-29/extincao-da-punibilidade-pelo-pagamento-nos-crimes-tributarios-uma-breve-analise-da-jurisprudencia-do-stj/. Acesso em: 23 jun. 2026.

GOMES, Luiz Flávio; TASSE, Adel El. **Os crimes tributários e a extinção de punibilidade.** Consultor Jurídico, São Paulo, 17 mar. 2011. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2011-mar-17/coluna-lfg-crimes-tributarios-extincao-punibilidade/. Acesso em: 23 jun. 2026.

LINS, Robson. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. - 2.ª edição revista e atualizada, 2ª edição/2022, Editora Noeses, 2022, E-book (738 p.), ISBN: 9786589888741. Disponível em: https://ebooks.editoranoeses.com.br/ebooks/curso-de-direito-tributrio-brasileiro-2--edio-revista-e-atualizada-214. Acesso em: 28 jun. 2026.

MASSON, Cleber. **Direito Penal: parte geral (arts. 1º a 120) – v. 1.** – 14. Ed. – [2. Reimpr.] – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções no Direto Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

PRADO, Luiz Regis. **Garantismo jurídico-penal e Direito Penal do inimigo: uma palavra.** [s.d.]. Disponível em: http://regisprado.com.br/resources/Artigos/Luiz_Regis_Prado/garantismo%20e%20direito%20penal%20do%20inimigo.pdf. Acesso em: 28 jun. 2026.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de direito tributário.** – 13. Ed. – Barueri [SP]: Atlas, 2023.

WEDY, Miguel Tedesco. **A Crise de Legitimidade do Direito Penal Tributário e o Instituto da Extinção da Punibilidade pelo Pagamento do Tributo.** Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul, v. 1, n. 97, p. 39-66, 27 set. 2025.

Capítulo 24

O ALCANCE DO TEMA 1.262/STF SOBRE O PEDIDO DECLARATÓRIO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM MANDADO DE SEGURANÇA

Alessandra Lins[1]
Franklin Crasto Albuquerque[2]

1 Introdução

Ao julgar o RE 1.420.691/SP, o Supremo Tribunal Federal fixou, em repercussão geral, a tese de que não se mostra admissível a restituição administrativa do indébito reconhecido na via judicial, por ser indispensável a observância do regime constitucional de precatórios. O enunciado é claro quanto ao seu objeto, que é a devolução direta de valores pela administração tributária. Pouco tempo depois, contudo, a Segunda Turma passou a aplicá-lo também à compensação, e o fez reconhecendo, na própria ementa, que a tese fora firmada para hipótese diversa. Contra esse acórdão foram opostos embargos de divergência, ainda pendentes de julgamento, de maneira que a questão permanece aberta perante o próprio tribunal que a originou.

A controvérsia não se resolve pela simples oposição entre restituir e compensar, porque nem toda pretensão de compensar é igual. O mandado de segurança em matéria tributária abriga duas situações que não se equivalem, a do contribuinte que pede ao Poder Judiciário a validação de créditos e a homologação de encontro de contas já realizado, e a daquele que se limita a pedir a declaração de que a exigência é indevida e de que o indébito pode ser recuperado na via administrativa. A separação não é construção deste trabalho, pois o Superior Tribunal de Justiça a sumulou há décadas, e é sobre a segunda hipótese que recai o exame aqui proposto.

1 Alessandra Araújo S. Lins. Mestranda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogada. Conselheira Estadual da Ordem dos Advogados do Brasil, Seccional Pernambuco. E-mail: a_araujo21@hotmail.com.

2 Franklin Crasto Albuquerque. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogado. Membro da Comissão de Direito do Petróleo e Gás da Ordem dos Advogados do Brasil, Seccional Pernambuco. E-mail: franklinalbuquerque.adv@gmail.com.

O problema examinado excede a distinção entre restituição e compensação tributária. Trata-se de definir se a tese do Tema 1.262 alcança o pedido declaratório de compensação e quais efeitos podem ser atribuídos às decisões proferidas em mandado de segurança. No plano metodológico, o estudo também examina as consequências da aplicação de um precedente sem a reconstrução da questão jurídica que lhe deu origem. A hipótese de pesquisa não antecipa o resultado, pois se propõe a verificar se os julgados comparados decidiram a mesma questão jurídica.

Para tanto, o exame parte da questão jurídica efetivamente submetida ao tribunal, identifica a resposta apresentada e reconstrói a respectiva *ratio decidendi*. Em seguida, confronta as razões determinantes dos julgados e realiza o teste de *distinguishing*. Essa ordem decorre da premissa de que toda *ratio* responde a uma questão jurídica, de modo que a delimitação inadequada da pergunta compromete a identificação do precedente e de seu alcance. Com base nesse método, o trabalho distingue restituição e compensação, reconstrói o objeto decidido no Tema 1.262, examina a extensão promovida no ARE 1.525.254 e, por fim, apresenta o estado atual da controvérsia no Supremo Tribunal Federal.

2 A força obrigatória do precedente e seus limites

A força obrigatória de um precedente não recai sobre a integralidade do acórdão, mas sobre sua *ratio decidendi*, entendida como o conjunto de fundamentos jurídicos necessários à decisão, isto é, a opção interpretativa sem a qual o julgamento não teria ocorrido da mesma forma (DIDIER JR.; BRAGA; OLIVEIRA, 2018, p. 514). Os argumentos que excedem esse núcleo, ainda que desenvolvidos no voto, não possuem a mesma eficácia vinculante. Distinguir o que foi efetivamente decidido daquilo que apenas integrou a argumentação delimita o alcance do precedente e evita sua aplicação a hipóteses que não foram examinadas pelo tribunal.

A *ratio decidendi*, contudo, não constitui um enunciado abstrato e desvinculado do caso. Ela corresponde à resposta dada pelo tribunal a uma questão jurídica concretamente submetida a julgamento. Nesse sentido, Karl Larenz esclarece:

> Os "precedentes" são resoluções em que a mesma questão jurídica, sobre a qual há que decidir novamente, foi já resolvida uma vez por um tribunal noutro caso. Vale como precedente, não a resolução do caso concreto que adquiriu força jurídica, mas só a resposta dada pelo tribunal, no quadro da fundamentação da sentença, a uma questão

> jurídica que se põe da mesma maneira no caso a resolver agora (LARENZ, 1997, p. 611, apud DIDIER JR.; BRAGA; OLIVEIRA, 2018, p. 515).

A identificação da questão jurídica antecede, portanto, a reconstrução da *ratio*, pois a aplicação do precedente a um caso posterior depende da demonstração de que a mesma questão se apresenta em contexto fático-jurídico equivalente.

O Código de Processo Civil incorporou essa lógica ao impor aos tribunais jurisprudência estável, íntegra e coerente (art. 926), a observância dos precedentes qualificados, entre os quais as teses firmadas em repercussão geral (art. 927), e a identificação dos fundamentos determinantes do precedente invocado ou a demonstração de distinção ou superação (art. 489, § 1º, V e VI). Aplicar ou afastar um precedente pressupõe, portanto, reconstruir a sua *ratio*.

É nesse confronto que se realiza o *distinguishing*. Distinguir não significa apenas constatar que dois casos apresentam fatos diferentes, pois nenhum caso se repete de maneira absolutamente idêntica. Exige demonstrar que a diferença possui relevância jurídica e impede a incidência da *ratio* do precedente. Se as questões jurídicas submetidas ao tribunal forem distintas, a razão construída para responder a uma delas não alcança automaticamente a outra.

Também não se confundem decisão, precedente, tema e tese. A decisão resolve o caso concreto, enquanto o precedente resulta da generalização das razões necessárias e suficientes para a solução de determinada questão fático-jurídica (MITIDIERO, 2024, p. 32-33). Os temas funcionam como mecanismos de indexação das questões submetidas às Cortes Supremas, e as teses sintetizam as respostas formuladas, mas não dispensam a consulta ao precedente que lhes deu origem. Como esclarece Mitidiero:

> A propósito, assim como as súmulas, os temas e as teses também não constituem precedentes. Os temas constituem modo de indexação de questões que se encontram sob a apreciação das Cortes Supremas, ao passo que as teses são as suas respostas. [...] O que vincula, portanto, não é a tese, mas o precedente de que deriva (MITIDIERO, 2024, p. 38).

As teses são extratos formulados sem alusão aos fatos do caso, e lê-las dissociadas da questão jurídica à qual responderam é o caminho mais curto para atribuir-lhes alcance que o precedente subjacente não possui.

3 Restituição e compensação tributária: natureza e efeitos do provimento jurisdicional

O método estabelecido na seção anterior exige identificar a questão jurídica antes de reconstruir a resposta oferecida pelo precedente. Essa identificação pressupõe distinguir restituição de compensação e, no âmbito desta última, separar o pedido declaratório de reconhecimento do direito de compensar daquele destinado à validação judicial de compensação já realizada.

Restituição e compensação podem produzir resultado econômico semelhante, consistente na recuperação de valores indevidamente recolhidos, mas operam por estruturas jurídicas distintas. Na restituição, a Fazenda Pública devolve ao contribuinte determinada quantia, com saída direta de recursos do erário. Na compensação, não há devolução em pecúnia, pois o crédito do contribuinte é utilizado para extinguir débitos tributários próprios, mediante encontro de contas realizado sob o controle da administração tributária. A diferença não é apenas terminológica, mas estrutural, razão pela qual o Código Tributário Nacional disciplina separadamente a repetição do indébito, nos arts. 165 a 169, e a compensação, nos arts. 170 e 170-A.

No âmbito da própria compensação, há duas pretensões que igualmente não se confundem. A Súmula 213 do Superior Tribunal de Justiça reconhece o mandado de segurança como via adequada para a declaração do direito à compensação tributária. A Súmula 460, por sua vez, afasta seu cabimento para convalidar compensação já realizada pelo contribuinte. Na primeira hipótese, busca-se apenas o reconhecimento do direito de compensar, ficando a apuração dos valores e a realização do encontro de contas reservadas à esfera administrativa. Na segunda, pretende-se que o Poder Judiciário examine os créditos utilizados, apure valores ou homologue operação já realizada, substituindo a atividade fiscalizadora atribuída à administração tributária. Apenas a primeira hipótese interessa a este trabalho.

A natureza do provimento jurisdicional explica a relevância dessa distinção. O objeto imediato do mandado de segurança pode ser declaratório, constitutivo ou condenatório, e as decisões meramente declaratórias não comportam execução, porque a própria sentença produz os efeitos que lhes são inerentes (FUX, 2019, p. 174). Quando o provimento se limita a declarar o direito à compensação, não há condenação ao pagamento de

quantia, liquidação judicial do crédito, realização do encontro de contas ou homologação dos valores indicados pelo contribuinte. O exercício do direito permanece sujeito ao trânsito em julgado, nos termos do art. 170-A do CTN, à legislação do ente tributante e ao posterior controle administrativo. Não há, portanto, prestação pecuniária a ser executada nem pagamento judicial sujeito ao regime do art. 100 da Constituição Federal.

Poder-se-ia objetar que a declaração do direito à compensação alcança indébitos anteriores à impetração e, por essa razão, contrariaria a Súmula 271 do Supremo Tribunal Federal. O enunciado, contudo, veda a produção de efeitos patrimoniais pretéritos diretamente no processo mandamental, remetendo sua obtenção à via administrativa ou à ação judicial própria. A doutrina registra que as parcelas anteriores devem ser pleiteadas pelas vias judicial ou administrativa adequadas, por ser incabível tal pretensão no *mandamus*, que não substitui a ação de cobrança (FUX, 2019, p. 173). Não se extrai daí, contudo, impedimento ao reconhecimento declaratório de um direito cujo exercício ocorrerá posteriormente, perante a administração tributária e sob seu controle.

A diferença entre as duas pretensões, portanto, não é de grau, mas de natureza. Em uma delas, o mandado de segurança é utilizado como sucedâneo de ação de cobrança ou como instrumento de validação de efeito patrimonial já produzido. Na outra, limita-se a declarar um direito cujo exercício depende de procedimento administrativo posterior, sem condenação da Fazenda ao pagamento de quantia e sem substituição da atividade fiscal. Equipará-las significa atribuir ao pedido declaratório as consequências próprias de uma pretensão satisfativa, permitindo que uma tese construída para esta última seja estendida a situação juridicamente distinta.

4 O objeto decidido no Tema 1.262 do STF (RE 1.420.691/SP)

O RE 1.420.691/SP teve origem em mandado de segurança impetrado contra ato do Delegado da Receita Federal em Santos, no qual se pretendia a suspensão da cobrança da Taxa Siscomex majorada e o reconhecimento do direito à compensação ou à restituição administrativa dos valores indevidamente recolhidos nos cinco anos anteriores à impetração. O Tribunal Regional Federal da 3ª Região manteve a sentença que reconhecera à impetrante o direito à restituição administrativa do indébito, sem submissão ao regime de precatórios. A União insurgiu-se

especificamente contra esse ponto, o que delimitou o objeto submetido ao Supremo Tribunal Federal.

A questão jurídica examinada consistia em definir se o contribuinte poderia obter, na esfera administrativa, a restituição em pecúnia do indébito reconhecido judicialmente ou se essa devolução deveria observar o regime constitucional de precatórios previsto no art. 100 da Constituição Federal. A própria relatora delimitou expressamente a controvérsia ao iniciar o exame da questão constitucional:

> Em análise no presente caso a possibilidade de o contribuinte obter a restituição administrativa do indébito reconhecido na via judicial por mandado de segurança (BRASIL, 2023, p. 6).

Ao final da fundamentação, reiterou:

> Como se vê, a controvérsia dos autos se restringe à interpretação do art. 100 da Carta Política, que condiciona os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em razão de sentença jurisdicional, ao regime dos precatórios (BRASIL, 2023, p. 7).

A resposta, fixada em repercussão geral mediante reafirmação da jurisprudência, foi pela inadmissibilidade da restituição administrativa:

> Não se mostra admissível a restituição administrativa do indébito reconhecido na via judicial, sendo indispensável a observância do regime constitucional de precatórios, nos termos do art. 100 da Constituição Federal (BRASIL, 2023, p. 1).

A *ratio decidendi* do Tema 1.262 assenta-se na compreensão de que o pagamento devido pela Fazenda Pública em decorrência de pronunciamento jurisdicional deve observar o art. 100 da Constituição Federal. Admitir a devolução direta de valores na esfera administrativa permitiria contornar a ordem cronológica dos precatórios e comprometer o planejamento orçamentário e a isonomia entre os credores, pois aquele que obtivesse a restituição direta seria satisfeito antes dos que aguardam o pagamento pelo regime constitucional.

A delimitação do precedente não decorre apenas da redação da tese, pois exige a leitura conjugada do relatório, da fundamentação e do dispositivo. Dois elementos do acórdão são, sob esse aspecto, particularmente relevantes.

O primeiro é o objeto do recurso. Ao reproduzir o acórdão de origem, o relatório consignou:

> 2. Cinge-se a controvérsia no presente agravo interno, tão somente, quanti [sic] a possibilidade de restituição na via mandamental e na

> via administrativa, salientando que a União Federal não se opõe à compensação (BRASIL, 2023, p. 4).

A compensação, portanto, não integrou a matéria controvertida perante o Supremo Tribunal Federal. Essa exclusão não decorreu de omissão, mas da inexistência de resistência da União quanto ao reconhecimento do direito de compensar. Se a controvérsia recursal se restringia à restituição administrativa, não houve pronunciamento do Tribunal sobre a submissão da compensação ao regime de precatórios.

O segundo elemento é a própria redação da tese, que se refere de maneira expressa e unívoca à restituição administrativa do indébito. Não há menção à compensação nem equiparação entre os dois institutos. A esse respeito, a doutrina adverte:

> É importante ter presente que o elemento vinculante em um precedente é a sua ratio. E esta não se confunde com a tese. A formulação de uma tese que se pretende seja capaz de oferecer solução a muitos outros casos, em verdade limita o espectro de aplicação do precedente e sua própria legitimidade intrínseca, indicando que sua aplicação ocorrerá desde que o suporte fático exato nela previsto se implemente (FERRAZ, 2017, p. 265-266, apud PANDOLFO, 2020, p. 179).

O suporte fático-jurídico contemplado pelo Tema 1.262 é a restituição administrativa do indébito reconhecido judicialmente, hipótese em que a satisfação do crédito pressupõe a devolução de valores pela Fazenda Pública. A compensação tributária possui estrutura distinta, pois o crédito do contribuinte é submetido a procedimento administrativo para sua utilização na extinção de débitos tributários, sem que a sentença determine o pagamento de quantia ou realize diretamente o encontro de contas. O próprio acórdão de origem invocou o art. 170-A do Código Tributário Nacional ao tratar da compensação, o que confirma que o pedido de reconhecimento do direito de compensar não se confundia com a pretensão de restituição administrativa impugnada pela União.

A reconstrução do precedente permite concluir, assim, que a questão jurídica submetida ao STF consistia na admissibilidade da restituição administrativa em pecúnia; a resposta foi negativa; e o fundamento determinante foi a sujeição dos pagamentos devidos pela Fazenda Pública em razão de decisão judicial ao regime do art. 100 da Constituição. A compensação tributária, como pedido autônomo de reconhecimento de um direito a ser posteriormente exercido na esfera administrativa, não foi objeto de decisão no Tema 1.262.

5 A extensão da tese promovida no ARE 1.525.254 AGR-ED/SP

No ARE 1.525.254/SP, a Segunda Turma, ao julgar embargos de declaração, examinou acórdão que havia aplicado o Tema 1.262 a hipótese de compensação, na qual a impetrante pretendia o reconhecimento do direito de compensar valores de ICMS indevidamente recolhidos sobre demanda contratada de energia elétrica não utilizada, indébito decorrente do Tema 176 da repercussão geral. Não se cuidava de aproveitamento de crédito escritural pela não cumulatividade, mas de compensação de indébito, a ser operada perante a administração estadual na forma dos arts. 156, II, e 170 do Código Tributário Nacional. A embargante sustentava obscuridade, sob o argumento de que o *leading case* tratara exclusivamente de restituição administrativa e que a extensão da tese à compensação alargaria indevidamente o seu alcance.

No plano dos embargos, a controvérsia consistia em saber se o acórdão embargado teria incorrido em obscuridade ao aplicar o Tema 1.262 à hipótese de compensação. A maioria da Segunda Turma, acompanhando o relator, rejeitou os aclaratórios, mas, para a análise aqui proposta, mais relevante do que o resultado é a razão de decidir enunciada na ementa.

> 4. Embora a tese trate da restituição administrativa do indébito reconhecido na via judicial, também alcança a compensação administrativa, pois ambas constituem formas de satisfação de crédito contra a Fazenda Pública, sujeitas ao regime de precatórios (BRASIL, 2025a, p. 1).

A ementa admite, na própria concessiva, que a tese trata da restituição, de modo que a extensão à compensação é reconhecida como extensão, e não como aplicação.

Essa equiparação funcional constitui o núcleo do acórdão, mas o argumento mais consistente em favor da extensão não está nesse enunciado, e sim no agravo regimental posteriormente impugnado pelos embargos, no qual se afastou expressamente a natureza meramente declaratória do pedido.

> 4. O argumento de que se pleiteia uma ordem meramente declaratória para viabilizar a compensação na via administrativa não se sustenta. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 1.262 da repercussão geral (RE 1.420.691), consolidou o entendimento de que não é admissível a restituição ou compensação administrativa de indébito tributário reconhecido judicialmente, sendo obrigatória a observância do regime de precatórios (art. 100 da Constituição Federal) (BRASIL, 2025a, p. 4).

Embora se afirme que o Plenário teria consolidado entendimento acerca da restituição ou da compensação administrativa, tal conclusão não encontra respaldo no enunciado da tese nem na delimitação realizada pela relatora, ambos transcritos na seção anterior. O que o Plenário efetivamente consolidou, nos termos em que a controvérsia foi delimitada e decidida, foi a inadmissibilidade da restituição administrativa, sem estender expressamente essa conclusão à compensação.

A menção à compensação nesses julgados aparece sempre vinculada à hipótese em que o mandado de segurança é utilizado para produzir efeito patrimonial direto, reavendo valores pretéritos como se ação de cobrança fosse, situação vedada pelas Súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal e que o acórdão recorrido no ARE 1.525.254/SP qualificou como "repetição de indébito às avessas". O que esses arestos afastam é o emprego do mandado de segurança como instrumento de satisfação patrimonial, e não o pedido meramente declaratório de reconhecimento do direito à compensação, de modo que equipará-los sem considerar essa distinção transporta a *ratio* do Tema 1.262 para situação que o precedente não examinou.

O ponto se confirma no precedente que o voto condutor invocou. A afirmação de que teria ficado superada a compreensão de que o mandado de segurança geraria, por si, o direito à compensação ou restituição administrativa é do próprio relator e antecede a citação dos julgados. A ementa do RE 1.480.775-ED, de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, reproduzida logo em seguida, diz outra coisa. Nela se registra que "no tema 1262, discutiu-se essencialmente a compatibilidade da restituição administrativa com o art. 100 da Constituição" e que "em nenhum momento o precedente do Tema 1262 revoga as clássicas orientações das Súmulas 269 e 271" (BRASIL, 2025a, p. 8-9). Lido em sua ementa, o precedente invocado delimita o Tema 1.262 à restituição administrativa e trata as Súmulas como questão distinta e preservada.

A teoria dos precedentes tem nome para o fenômeno, a possibilidade de aquilo que foi equivocadamente estabelecido como *ratio decidendi* ser rebaixado à condição de argumento não determinante por decisões posteriores, hipótese em que "um princípio aparentemente estabelecido como a razão para uma determinada decisão foi afirmado muito largamente ou de alguma outra forma inapropriada" (DIDIER JR.; BRAGA; OLIVEIRA, 2018, p. 518). É essa a objeção que aqui se formula, e ela recai sobre a premissa de equiparação funcional construída no ARE 1.525.254, e não sobre a tese do Tema 1.262, que não foi afirmada

largamente, mas nos exatos limites da restituição em pecúnia, de modo que o seu alargamento veio depois, e não do precedente.

A fragilidade dessa equiparação foi apontada no próprio julgamento. O Ministro André Mendonça restou vencido ao sustentar que o caso não envolvia restituição direta de valores, mas o reconhecimento do direito à compensação, hipótese que, por depender da interpretação da legislação infraconstitucional e da análise do conjunto fático-probatório, não se submete, em regra, ao regime do art. 100 da Constituição Federal, e ao registrar que o próprio *leading case* delimitara a controvérsia à restituição, com a ressalva de que a União não se opunha à compensação. Embora o voto vencido não possua força vinculante, uma vez que o efeito de precedente decorre dos fundamentos acolhidos pela maioria, ele demonstra que a premissa de equiparação foi questionada no âmbito do colegiado, e não apenas fora dele.

A *ratio* adotada pela Segunda Turma assenta-se, assim, numa premissa discutível, a de que restituição e compensação seriam funcionalmente idênticas para fins de precatório. Essa premissa não foi objeto do Tema 1.262, mas construída no ARE 1.525.254, e uma premissa construída no julgamento posterior não pode ser apresentada como se fosse aplicação de tese preexistente, sob pena de atribuir ao precedente um conteúdo que ele não possui.

6 As questões jurídicas em confronto e o teste do distinguishing

Reconstruídas as razões de decidir, é possível confrontar as questões jurídicas examinadas. O Tema 1.262 tratou da admissibilidade da restituição administrativa, em pecúnia, do indébito reconhecido judicialmente e concluiu por sua submissão ao regime do art. 100 da Constituição Federal. O pedido declaratório de compensação, por sua vez, não impõe à Fazenda Pública o pagamento de quantia, não realiza o encontro de contas nem homologa os valores indicados pelo contribuinte. Limita-se a reconhecer um direito cujo exercício depende de posterior procedimento administrativo.

Não se trata apenas de diferenças fáticas inseridas em uma mesma controvérsia, mas de questões jurídicas distintas. Sendo diferentes as perguntas submetidas a julgamento, a *ratio* construída para responder a uma delas não incide automaticamente sobre a outra.

A doutrina dedicada à jurisdição constitucional em matéria tributária confirma que os precedentes permanecem vinculados ao contexto fático-jurídico do qual se originaram, de modo que a *ratio decidendi* alcança situações futuras inseridas na mesma categoria (PANDOLFO, 2020, p. 178). O maior grau de abstração dos precedentes formados em repercussão geral significa que a mesma questão jurídica pode reproduzir-se em maior número de casos, e não que controvérsias distintas devam ser tratadas como idênticas.

O teste de *distinguishing* exige verificar se a diferença identificada é juridicamente relevante para a incidência do precedente. No Tema 1.262, a aplicação do art. 100 da Constituição decorreu da existência de pagamento devido pela Fazenda Pública em razão de pronunciamento judicial, pressuposto que não se verifica no pedido declaratório de compensação, no qual o exercício do direito reconhecido permanece sujeito ao trânsito em julgado, à legislação do ente tributante e à posterior habilitação e homologação administrativas. Falta, portanto, o pressuposto fático-jurídico sobre o qual se estruturou a razão de decidir do precedente.

O *distinguishing*, nesse caso, não constitui simples recurso argumentativo destinado a afastar um precedente contrário. Decorre da delimitação de seu objeto e preserva a força vinculante daquilo que foi efetivamente decidido, ou seja, a impossibilidade de restituição administrativa, em pecúnia, de indébito reconhecido judicialmente sem observância do regime constitucional de precatórios. A extensão dessa conclusão à compensação exige fundamento autônomo, pois não resulta diretamente da questão examinada no Tema 1.262.

Uma ressalva se impõe quanto ao ARE 1.561.650 AgR/SC, da Primeira Turma, frequentemente apresentado como precedente que teria afastado a aplicação do Tema 1.262 à compensação, embora sua razão determinante tenha sido processual, pois o agravo não foi conhecido por ausência de impugnação específica dos fundamentos da decisão de inadmissibilidade, com aplicação da Súmula 287 do Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2025b).

O julgado constitui precedente quanto à questão que efetivamente decidiu, de natureza processual (DIDIER JR.; BRAGA; OLIVEIRA, 2018, p. 522-523), e não quanto ao alcance material do Tema 1.262. A distinção aqui sustentada não depende dele, e invocá-lo como precedente de mérito incorreria no mesmo equívoco metodológico que este trabalho

identifica na extensão promovida no ARE 1.525.254, o de atribuir a uma decisão conteúdo que não integrou a questão resolvida.

7 O estado atual da controvérsia no Supremo Tribunal Federal

A controvérsia quanto ao alcance do Tema 1.262 foi submetida ao Plenário do Supremo Tribunal Federal por meio de embargos de divergência opostos no ARE 1.525.254. O recurso aponta a existência de entendimentos distintos entre as Turmas acerca da aplicação do precedente ao pedido de reconhecimento do direito à compensação tributária, divergência que alcança inclusive julgados da própria Segunda Turma.[1] Admitidos em 20 de março de 2026 e redistribuídos ao Ministro Cristiano Zanin, os embargos tiveram o julgamento iniciado em sessão virtual, porém a questão permanece pendente de definição. A orientação do relator quanto ao mérito é conhecida, pois, em decisão monocrática proferida no RE 1.602.148, consignou que a necessidade de observância do regime de precatórios "aplica-se também aos casos de restituição ou de compensação administrativa de indébito tributário reconhecido no mandado de segurança" (BRASIL, 2026, p. 16).

A relevância do julgamento ultrapassa o interesse das partes, pois os embargos de divergência destinam-se à composição de divergências internas e à preservação da unidade do direito nas Cortes Supremas (MITIDIERO, 2024, p. 37). Caberá ao Plenário definir se a submissão da compensação ao regime de precatórios decorre da *ratio decidendi* do Tema 1.262 ou constitui ampliação posterior de seu alcance.

8 Considerações finais

A reconstrução das *rationes decidendi* permite concluir que o Tema 1.262 examinou a admissibilidade da restituição administrativa, em pecúnia, do indébito reconhecido judicialmente. A decisão fundamentou-se na necessidade de submeter os pagamentos devidos pela Fazenda Pública ao regime constitucional de precatórios. O pedido declaratório de compensação, por sua vez, apresenta questão jurídica distinta, pois

1 Ainda na Segunda Turma, e em sentido oposto ao acórdão embargado, o ARE 1.534.650 AgR, rel. Min. Edson Fachin, DJe 6 maio 2025, cuja ementa afirma ser inaplicável o Tema 1.262 "uma vez que aquele instituto não foi analisado no paradigma", e, no mesmo sentido, o ARE 1.540.207 AgR, rel. Min. André Mendonça, DJe 19 maio 2025. Na Primeira Turma, a distinção foi sustentada em votos divergentes no agravo interno no RE 1.602.148, cuja razão determinante, porém, foi processual.

não condena a Fazenda ao pagamento de quantia, não realiza o encontro de contas e depende de posterior procedimento administrativo para o exercício do direito reconhecido.

A compensação não integrou o objeto do *leading case*. Além de a tese fixada se referir exclusivamente à restituição administrativa, o relatório registrou que a controvérsia estava limitada a esse instituto e que a União não se opunha à compensação. Nessas condições, a aplicação do Tema 1.262 ao pedido declaratório de compensação não decorre diretamente da *ratio* firmada pelo Plenário.

A extensão promovida pela Segunda Turma no ARE 1.525.254 fundamenta-se na equiparação funcional entre restituição e compensação como formas de satisfação de crédito contra a Fazenda Pública. Essa premissa, entretanto, foi construída no julgamento posterior e não examinada no Tema 1.262. O *distinguishing* identificado neste trabalho não enfraquece a autoridade do precedente, mas preserva sua força vinculante dentro dos limites da questão jurídica efetivamente decidida.

A definição submetida ao Plenário nos embargos de divergência não envolve, portanto, a superação do Tema 1.262, mas a delimitação de seu alcance. O julgamento deverá esclarecer se o precedente também abrange o reconhecimento do direito à compensação tributária em mandado de segurança ou se sua incidência permanece restrita à restituição administrativa do indébito reconhecido judicialmente.

Referências

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.420.691/SP** (Tema 1.262). Relatora: Min. Rosa Weber. Plenário. Brasília, DF, 21 de agosto de 2023. DJe 28 ago. 2023. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6569023. Acesso em: 20 ago. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Emb. Decl. no Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo 1.525.254/SP**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Segunda Turma. Brasília, DF, 29 de setembro de 2025a. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6967052. Acesso em: 20 ago. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo 1.561.650/SC**. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Primeira Turma. Brasília, DF, 15 de setembro de

2025b. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=7324222. Acesso em: 20 ago. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo 1.534.650**. Relator: Min. Edson Fachin. Segunda Turma. Brasília, DF, 2025c. DJe 6 maio 2025. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=7155596. Acesso em: 20 ago. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo 1.540.207**. Relator: Min. André Mendonça. Segunda Turma. Brasília, DF, 2025d. DJe 19 maio 2025. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=7185665. Acesso em: 20 ago. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Emb. Div. nos Emb. Decl. no Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo 1.525.254/SP**. Relator: Min. Cristiano Zanin. Brasília, DF, 20 de março de 2026. Pendente de julgamento. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=7092309. Acesso em: 20 ago. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.602.148/PA**. Decisão monocrática. Relator: Min. Cristiano Zanin. Brasília, DF, 14 de maio de 2026. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=7573763. Acesso em: 20 ago. 2026.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada e tutela provisória. 13. ed. Salvador: JusPodivm, 2018. v. 2.

FUX, Luiz. **Mandado de segurança**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos**: precedente e controle de constitucionalidade no direito brasileiro. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2024.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária**: reflexos nos processos administrativo e judicial. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020.

Capítulo 25

A QUE VEM A ARBITRAGEM ESPECIAL TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA?

Pedro Henrique Siqueira de Moraes[1]

1 Curtas definições

O presente artigo se dedica a analisar, sinteticamente, a oportunidade de construção da arbitragem especial tributária e aduaneira no Brasil, sob a perspectiva do panorama processual tributário.

A definição jurídica desse instituto, a arbitragem tributária, parte do conceito de processo: relação triádica entre duas partes em conflito e um terceiro imparcial, destinada à produção normativa para a composição de um litígio. Frisa-se que não há uma única forma de procedimentalizar ou instrumentalizar essa relação, de tal modo que, a partir do conceito amplo de processo, é possível consolidar diferentes formas de sua manifestação (Conrado, 2007, p. 19-21).

A arbitragem é uma das muitas formas de expressão daquele conceito definido como processo, haja vista que as partes em discordância elegem uma instituição arbitral para instaurar uma relação processual e, ao final, produzir uma sentença terminativa da disputa. Todavia, como a atividade julgadora do terceiro imparcial é exercida por um sujeito privado, externo à hierarquia das funções estatais, ela não pode ser qualificada como processo jurisdicional, qualificativo destinado unicamente aos fenômenos estatais (Dalla Pria, 2024, p. 139).

Há, ainda, atributos específicos dos fenômenos jurisdicionais que não são percebidos no processo arbitral, o que justifica a diferenciação entre os dois institutos jurídicos. A doutrina processualista aponta seis atributos dos fenômenos jurisdicionais: substitutividade, imperatividade, indelegabilidade, inafastabilidade, imutabilidade e inércia (Bueno, 2024, p. 237).

Em síntese, a maioria desses atributos não é percebida em sua integralidade na via processual arbitral, o que justifica a caracterização

1 Mestre em Direito Tributário pelo IBET/SP. Advogado. *E-mail*: phsm01@gmail.com

da arbitragem como fenômeno não jurisdicional. Exemplos claros são encontrados nos atributos da inafastabilidade e da indelegabilidade.

O artigo 92 da Constituição Federal enumera exaustivamente os órgãos capazes de exercer a função jurisdicional típica, como órgãos do Poder Judiciário (Brasil, 1988, art. 92). A redação do dispositivo não implica vedação à utilização de vias processuais alternativas ou adequadas, como o contencioso administrativo e as câmaras arbitrais, mas as distingue dos órgãos legitimados a exercer os poderes dos tribunais jurisdicionais.

Outra distinção de fácil percepção está no atributo da inafastabilidade. A Constituição Federal garante, em seu artigo 5º, inciso XXXV, que nenhuma lesão ou ameaça a direito ficará à margem da apreciação do Poder Judiciário (Brasil, 1988, art. 5º, XXXV). Assim, assegura a função jurisdicional como direito inafastável dos jurisdicionados.

Por outro lado, a via arbitral é plenamente afastável, em razão de duas de suas características: (i) adoção consensual pelas partes envolvidas no conflito; e (ii) possibilidade de limitação das matérias arbitráveis, hipótese prevista no artigo 1º da Lei nº 9.307/1996 (Lei Brasileira de Arbitragem).

Assim, evidencia-se uma forte diferença entre o fenômeno arbitral e as características observadas na definição da jurisdição. Portanto, o termo arbitragem, neste estudo, significa fenômeno processual privado, isto é, fenômeno processual não jurisdicional. Em sentido diverso sobre o conceito de processo, ver Carvalho (2018); em sentido contrário sobre o critério jurídico da arbitragem, ver Didier Jr. (2009), Dinamarco (2013) e Nery (2020); em sentido convergente, ver Marinoni (2006).

Para que estejam separadas as definições propostas, veja-se o seguinte quadro comparativo:

Quadro 1 – Comparação: processo, jurisdição e arbitragem

Processo	Jurisdição	Arbitragem
Técnica de produção normativa baseada em método dialético entre partes conflituosas, em que haja coordenação e decisão por um terceiro imparcial	Exercício do Poder Estatal direcionado à função do Estado-Juiz, seja em função típica ou atípica.	Espécie de processo voltada a dirimir conflitos entre partes, optada consensualmente pelas partes, cujo julgador imparcial não corresponde ao Estado-Juiz.

Fonte: elaborado pelo autor.

O fenômeno em análise detém, ainda, outras características que o distinguem dos demais modelos processuais, tais como a consensualidade como condição de sua existência; a indicação dos árbitros pelas partes; e a impossibilidade de prática de atos executórios ou constritivos, dada a necessidade de intervenção estatal para legitimar a coação.

2 Distinção entre a proposta e o instituto da arbitragem comercial

A arbitragem comercial no Brasil é regulamentada pela Lei nº 9.307/1996, destinada, historicamente, a solucionar controvérsias integralmente privadas, principalmente sobre direitos patrimoniais disponíveis. Somente em 2015, com a edição da Lei nº 13.129, ocorreu uma alteração no texto da Lei Brasileira de Arbitragem para permitir sua aplicação a conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis envolvendo a administração pública direta e indireta (Brasil, 2015).

Ocorre que, mesmo após a alteração legislativa mencionada, o conteúdo do instrumento normativo não é compatível com a resolução de controvérsias tributárias. A natureza dos conflitos públicos impõe um tratamento diferenciado que, se não for respeitado, pode macular e desvirtuar a arbitragem comercial.

Em síntese, as características específicas do conflito tributário, pertencente ao ramo do direito público, sugerem que um novo ato normativo seja editado para a criação de um instituto jurídico próprio: a arbitragem especial tributária e aduaneira, denominação adotada no texto final do PLP nº 124/2022, aprovado pelo Congresso Nacional e encaminhado à sanção presidencial (Brasil, 2026).

Um exemplo dessas distinções pode ser facilmente visualizado na figura do árbitro, elemento central para o funcionamento desse método adequado de resolução de conflitos no sistema processual brasileiro. Na arbitragem comercial, convencionou-se que poderá ser árbitro qualquer indivíduo que tenha a confiança de ambas as partes (Brasil, 1996, art. 13).

Já no processo tributário, marcado pela extrema complexidade técnica e pela vedação ao julgamento por equidade, o árbitro deverá demonstrar conhecimento profundo da matéria, advindo tanto da prática profissional quanto da acadêmica.

A disciplina legal desse novo método alternativo de resolução de disputas tributárias deve estabelecer requisitos rigorosos de qualificação para o exercício da atividade julgadora.

Não bastasse isso, um dos principais atributos da arbitragem comercial é a possibilidade de julgamento por equidade, espécie de técnica decisória cuja norma compositiva não se fundamenta necessariamente no direito positivo, mas em conceitos subjetivos de justiça e reparação. Como se sabe, a equidade não encontra espaço nos julgamentos em matéria tributária, por sua incompatibilidade com os princípios que regem as relações tributárias, como a isonomia e a legalidade estrita.

Outra diferenciação que merece ser pontuada é a origem de cada relação jurídica. No caso da arbitragem comercial, as disputas originam-se de contratos celebrados entre particulares que contêm cláusula ou convenção de arbitragem. No caso tributário, por outro lado, a relação jurídica decorre da lei: verificada a ocorrência de fato ou operação prevista na hipótese normativa, surge a relação tributária.

Com isso, não há possibilidade de que a administração pública tributária fixe, individualmente, qualquer espécie de cláusula ou compromisso arbitral. A consensualidade como base da arbitragem especial tributária e aduaneira deverá ser expressa de modo isonômico, jamais casuístico.

Diante disso, não é possível regular o processo arbitral tributário pela Lei Brasileira de Arbitragem, sob pena de (i) não se atender ao que se pretende com o processo arbitral tributário, criando uma via inócua e incapaz de julgar o que lhe for submetido; ou (ii) macular a arbitragem comercial ou civil, retirando-lhe sua principal característica, que a distingue dos métodos jurisdicionais.

Outra distinção marcante entre os institutos é o tipo de julgamento admissível. Na arbitragem comercial ou civil, ao árbitro que detenha a confiança das partes é permitido o julgamento por equidade, cuja conclusão não está necessariamente vinculada às normas jurídicas.

Já no conflito de natureza tributária, em razão de sua natureza *ex lege*, do princípio constitucional da isonomia e da aplicação da norma jurídica a todos por ela regulados, não cabe julgamento por equidade. O Estado corporifica o ordenamento jurídico; por isso, a administração que o representa no plano fático não pode se furtar à aplicação das normas jurídicas, razão que sustenta a incompatibilidade do julgamento por equidade em matéria tributária.

3 O panorama do sistema processual tributário brasileiro

O sistema processual pode ser sinteticamente definido como o conjunto de normas jurídicas voltadas a instrumentalizar a relação dialética de produção normativa (sentença) destinada a sanar um conflito. Como explicitado, essa relação pode ser desenhada conforme um modelo jurisdicional, marcado pela presença do Estado-juiz como terceiro imparcial, ou não jurisdicional, em que a atividade julgadora não é realizada pelo Estado.

Atualmente, no cenário processual brasileiro, os conflitos de natureza tributária podem ser solucionados, em síntese, por três vias: (1) o acesso ao Poder Judiciário; (2) o acesso ao contencioso administrativo; e (3) a opção pela transação do débito tributário.

Não se desconsideram os demais institutos incidentes sobre as relações jurídico-tributárias. Optou-se, contudo, por elencar as três principais vias de resolução desses conflitos, seja por meio de uma relação processual, seja pela adoção de solução consensual.

O Poder Judiciário, como poder jurisdicional típico, volta-se à resolução de todas as espécies de conflitos tributários, exacionais ou antiexacionais, em razão da inafastabilidade da jurisdição. Ocorre que, para além das altas taxas de congestionamento e do notório gargalo das execuções fiscais, o Poder Judiciário, no julgamento dos conflitos de natureza tributária, enfrenta questões internas relevantes, como a ausência de especialização dos julgadores em matérias que exigem conhecimento técnico específico e refinado.

Não se trata de demérito ou crítica à instituição Estado-juiz, materializada nos órgãos do Poder Judiciário. Todavia, há que se pontuar que a condição de generalista atribuída ao magistrado em início de carreira muitas vezes entra em conflito com o julgamento de determinadas lides que versam sobre matérias específicas, como a classificação de operações, a tributação do comércio exterior, do mercado financeiro e de criptoativos e a tributação internacional.

Da mesma forma, as varas especializadas em matéria tributária julgam tanto as ações de persecução do crédito (execuções fiscais) quanto aquelas de cunho repressivo à cobrança em tela (ações anulatórias e embargos à execução). O exercício dessa competência pressupõe habilidade para conduzir o elevado número de execuções fiscais e condições para julgar

as demandas preventivas que versam, como de costume, sobre questões específicas do direito material tributário.

O contencioso administrativo, por sua vez, é marcado pela qualidade técnica de seus conselheiros/julgadores, o que o diferencia e o destaca em relação ao Poder Judiciário, contribuindo para um olhar multidisciplinar e analítico sobre a exação tributária.

Em contrapartida, devido ao volume de lançamentos tributários contestados, o contencioso administrativo encontra-se, assim como o Poder Judiciário, sobrecarregado de processos pendentes de julgamento, o que resulta em elevada taxa de congestionamento.

Cabe ainda dizer que a processualidade percebida no âmbito do contencioso administrativo não comporta debates preventivos. Isto é, o contribuinte, notificado do lançamento, opta por se defender administrativamente em vez de realizar o pagamento imediato, dando início ao processo administrativo tributário. Todavia, não cabe a propositura de demandas cuja tutela declaratória produza efeito preventivo, impedindo o lançamento.

Com isso, quer-se dizer que a função realizada pelo contencioso administrativo se limita a verificar a legalidade da cobrança tributária. Por essa razão, o contribuinte não pode utilizar o contencioso administrativo para prevenir disputas, possibilidade que, atualmente, permanece restrita ao Poder Judiciário, marcado pela generalidade de seus julgadores, como apontado.

Já a via consensual citada, a transação, traduz a possibilidade de que o fisco e o contribuinte optem pela resolução do conflito e pela extinção da obrigação tributária (vínculo) e de seu objeto (crédito) por meio de concessões mútuas. Nesse caso, o fisco concede descontos em multas, juros e encargos, bem como opções de parcelamento, enquanto o contribuinte se compromete a não questionar judicial ou administrativamente o crédito em questão.

Embora se trate de instituto jurídico recente, regulamentado em 2020 pela Lei nº 13.988 (Brasil, 2020) e replicado pelos estados (São Paulo, 2023; Goiás, 2024), a transação tem alcançado marcas históricas na recuperação de ativos tributários pelo fisco. O relatório PGFN em Números 2026, publicado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, indica que, em 2025, foram recuperados R$ 30,8 bilhões por meio da transação (PGFN, 2026).

Assim, embora devam ser considerados receios como o uso coercitivo da transação por adesão e questões intrínsecas à composição do crédito tributário, o sucesso do instituto comprova o valor da descentralização e as vantagens de horizontalizar a relação entre fisco e contribuinte, incentivando medidas inovadoras na resolução da controvérsia, desde que compatíveis com a ordem jurídica posta (Filippo, 2026).

Nesse cenário, projeta-se a inserção da arbitragem tributária como opção viável de modelo processual destinado à resolução de conflitos tributários. Confira-se, a seguir, um quadro ilustrativo do panorama descrito:

Quadro 2 – Comparação: vias de resolução atuais

Característica	Processo judicial	Processo administrativo	Transação
Julgador qualificado	-	sim	-
Congestionamento	sim	sim	-
Resolução consensual e célere	Possibilidade mediante NJP	-	sim
Possibilidade de questionar eventuais cobranças	sim	sim	-
Debate preventivo	sim	-	-

Fonte: elaborado pelo autor.

4 O espaço a ser ocupado pela arbitragem tributária

Diante do exposto no item anterior, percebe-se um vácuo específico no sistema processual tributário: um espaço dialético, marcado por elevada qualidade técnica, que se destine à produção de tutelas tributárias variadas, inclusive preventivas, e tenha a celeridade como característica procedimental.

Sob essa perspectiva, cogita-se a inserção da arbitragem especial tributária e aduaneira no sistema processual tributário brasileiro como via alternativa destinada a oferecer solução concreta e efetiva aos conflitos tributários, mediante tutelas preventivas e repressivas e procedimento marcado pela celeridade, em razão da ausência de instância revisora, e pela elevada capacidade técnica do julgador.

Segundo o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), as execuções fiscais constituem um dos principais gargalos do Poder Judiciário, pois representam 22% do total de casos pendentes e 45% das execuções pendentes (CNJ, 2026). Ocorre que, como exposto, essa espécie de demanda não é passível de solução por métodos não jurisdicionais, pois a execução e a prática de atos constritivos dependem do Poder Judiciário, detentor do poder de coagir ao cumprimento normativo.

Outra característica da arbitragem é a indicação pessoal do árbitro. Cada parte indicará um árbitro, e os árbitros escolherão entre si um terceiro para atuar como presidente. É justamente nesse atributo que se evidencia o conhecimento técnico do árbitro, que o capacita a exercer atividade julgadora sobre questões conceituais complexas. Conforme o conflito existente, deverão ser indicados aqueles que detenham experiência profissional e dedicação acadêmica comprovadas na matéria em discussão.

Apontam-se, brevemente, dois pontos nevrálgicos sobre a qualificação desses profissionais: (i) inspirado no modelo português adotado no âmbito do CAAD, o profissional deverá ter experiência tanto profissional quanto acadêmica, para que compreenda o conflito e seja capaz de julgar a lide sem percepções enviesadas por uma prática contenciosa extremamente combativa; e (ii) os critérios de escalonamento da qualificação acadêmica deverão ser fixados previamente, tendo como referência o direito material controvertido, e não a repercussão econômica do conflito (Portugal, 2011, art. 6º).

Outro atributo da arbitragem é a consensualidade. Assim, as leis que a instituírem devem prever como essa manifestação ocorrerá por parte das administrações tributárias. O modelo ideal, imparcial e isonômico é aquele em que cada ente elenca, em ato próprio, o rol de conflitos para os quais consente com a solução arbitral.

Evidentemente, a construção de uma via estreita, limitada a espécies específicas de conflitos, afastável e sem legitimidade para a prática de atos constritivos, não se volta ao contencioso massificado, tampouco deve ser vista como solução para o congestionamento do Poder Judiciário. Porém, não se pode negar que o incremento de uma via processual em que a discussão dialética ocorra de forma célere, conforme o direito positivado e por meio de julgadores qualificados para o conflito individualizado, agrega ao panorama processual uma solução sofisticada para a resolução do contencioso considerado estratégico.

Assim, a construção da arbitragem no sistema atual visa ocupar esse vácuo e suprir a carência de uma via processual que permita a prestação de atividade julgadora com tutelas de conteúdo preventivo, distinguindo-se da via administrativa, bem como a resolução de conflitos de alta complexidade técnica, sejam eles recém-constituídos ou submetidos à tutela arbitral em razão do congestionamento e da ineficiência da via jurisdicional típica.

5 Considerações finais

Conclui-se, diante do exposto, que essa nova via processual deve proporcionar um processo tributário célere, conduzido por julgadores com elevado nível de qualificação técnica e capacidade decisória para solucionar conflitos complexos. Portanto, em resposta ao questionamento inicial, a arbitragem especial tributária e aduaneira é método adequado à resolução de demandas estratégicas e de elevada complexidade.

Referências

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, n. 191-A, p. 1, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 4 set. 2026.

BRASIL. Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. *Diário Oficial da União*, seção 1, Brasília, DF, p. 18.897, 24 set. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm. Acesso em: 3 set. 2026.

BRASIL. Lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015. Altera a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, e a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para ampliar o âmbito de aplicação da arbitragem e dá outras providências. *Diário Oficial da União,* seção 1, Brasília, DF, p. 1, 27 maio 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13129.htm. Acesso em: 4 set. 2026.

BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nº 13.464, de 10 de julho de 2017, e nº 10.522, de 19 de julho de 2002. *Diário Oficial da União*, seção 1, Brasília, DF, edição extra A, p. 1, 14 abr. 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm. Acesso em: 3 set. 2026.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), a fim de estabelecer normas gerais sobre solução de controvérsias, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária e aduaneira; e altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Texto final encaminhado à sanção em 17 de agosto de 2026. Brasília, DF: Senado Federal, 2026. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/171682. Acesso em: 4 set. 2026.

BUENO, Cássio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil:* teoria geral do direito processual civil. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário:* linguagem e método. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2018.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário.* 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CNJ. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em números 2026:* ano-base 2025. Brasília, DF: CNJ, 2026. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/justica-em-numeros-2026-estoque-de-processos-cai-em-ano-de-maior-demanda-da-serie-historica/. Acesso em: 3 set. 2026.

DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito processual tributário.* 3. Ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2024.

DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil:* teoria geral do processo e processo de conhecimento. v. 1, 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2009.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *A arbitragem na teoria geral do processo.* São Paulo: Malheiros, 2013.

FILIPPO, Luciano Gomes. Transação tributária: concessão do Fisco ou confissão do sistema. *Consultor Jurídico,* 3 ago. 2026. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2026-ago-03/transacao-tributaria-concessao-do-fisco-ou-confissao-do-sistema/. Acesso em: 3 set. 2026.

GOIÁS. Lei Complementar nº 197, de 20 de setembro de 2024. Estabelece os requisitos e as condições para a realização de transação terminativa de litígios em matéria tributária e institui o regime de ajuizamento seletivo de execuções fiscais. *Diário Oficial do Estado de Goiás*, Goiânia, 23 set. 2024. Disponível em: https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/109502/lei-complementar-197. Acesso em:

3 set. 2026.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Teoria geral do processo.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

NERY, Maria Carolina. *Arbitragem e Poder Judiciário:* proposta para um diálogo. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

PORTUGAL. Decreto-Lei nº 10, de 20 de janeiro de 2011. Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária. *Diário da República,* Lisboa, 20 jan. 2011. Disponível em: https://www.caad.org.pt/files/documentos/regulamentos/CAAD-DL_10-2011_versao_consolidada_2021-02-26.pdf. Acesso em: 3 set. 2026.

PGFN. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. PGFN em números 2026. Brasília, DF: PGFN, 2026. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros. Acesso em: 3 set. 2026.

SÃO PAULO (Estado). Lei nº 17.843, de 7 de novembro de 2023. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica e sobre a cobrança da dívida ativa, altera a Lei nº 12.799, de 11 de janeiro de 2008, e a Lei nº 17.784, de 2 de outubro de 2023, revoga os artigos 41 a 56 da Lei nº 17.293, de 15 de outubro de 2020, e a Lei nº 14.272, de 20 de outubro de 2010, e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado de São Paulo: Poder Executivo*, São Paulo, 8 nov. 2023. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2023/lei-17843-07.11.2023.html. Acesso em: 3 set. 2026.

Capítulo 26

ENTRE A UNIÃO, OS ESTADOS E OS MUNICÍPIOS: A REFORMA TRIBUTÁRIA COMO RECONSTRUÇÃO DO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO CONTEMPORÂNEO?

Diego Guimarães Ribeiro[1]
Osvaldo Santos de Carvalho[2]
Mayara Sanchez Cimatti[3]
Rodrigo Passos Jarussi[4]

1 Introdução

O federalismo moderno, usualmente creditado à experiência norte-americana do final do século XVIII, foi responsável por consolidar um modelo em que duas ordens de governo autônomas exercem soberania sobre o mesmo território e cidadãos (Moreira, 2018). No

1 Doutorando em Direitos e Garantias Fundamentais pela Faculdade de Direito de Vitória (FDV). Mestrando em Direito Tributário pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Brasil. Mestre em Segurança Pública pela Universidade Vila Velha, UVV. Especialização lato sensu em Direito Público, Tributário, Empresarial, Penal e Processual Penal e Psicologia Jurídica. Graduado em Direito pela Universidade Vila Velha, Psicologia pela Faculdade Multivix e Filosofia pelo Centro Universitário Internacional – UNINTER (2025). Advogado. E-mail: dgrguimaraes@gmail.com Lattes: http://lattes.cnpq.br/5267958851526690 Orcid: https://orcid.org/0000-0002-7923-9772

2 Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Bacharel em Ciências Contábeis, Especialização lato-sensu em Administração Financeira e Contábil, em Direito Empresarial. Advogado e Consultor Tributário. Professor dos Cursos de Mestrado, Especialização e Extensão do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e da Especialização do IBET, COGEAE-PUC entre outros cursos de Pós-Graduação, atuou por 30 anos na Secretaria da Fazenda do estado de SP, desempenhando diversas funções, entre elas a de Diretor da Consultoria Tributária e Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas-TIT. Consultor-colaborador da FIPE-Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas. E-mail: os-carvalho@uol.com.br Lattes: http://lattes.cnpq.br/3892489684537356

3 Mestranda em Direito Tributário pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Brasil. Graduada em Direito pela Universidade de Fortaleza - UNIFOR, Brasil (2016). Advogada. E-mail: cimattimayara@gmail.com Lattes: http://lattes.cnpq.br/2990362233493140

4 Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET-SP.) Especialista em Direito Tributário pelo IBET-SP e pela Escola Paulista de Direito (EPD). Advogado. E-mail: rpj@adv.oabsp.org.br Lattes: http://lattes.cnpq.br/7062186130005067 Orcid: https://orcid.org/0009-0002-8674-4811

Brasil, a Constituição de 1988 adotou esse paradigma, optando por uma organização descentralizada que fortaleceu a autonomia de União, Estados e Municípios. A inovação mais expressiva foi a dignidade constitucional conferida aos Municípios, reconhecidos como entes federados autônomos, parificados aos Estados e à União, e não mais simples comunas subordinadas (Carvalho, 2026; Coêlho, 2019).

Esse arranjo garantiu a inexistência de hierarquia entre as esferas de governo, estabelecendo que cada ente possui competências legislativas, administrativas e judiciárias próprias, asseguradas pelo texto constitucional.

Nesse contexto, o federalismo fiscal desempenha papel essencial como mecanismo de distribuição de receitas e de viabilização da autonomia política. Sem a receita derivada de tributos próprios, a autonomia político-administrativa prevista constitucionalmente seria esvaziada, reduzindo Estados e Municípios à condição de entes dependentes de transferências federais (Moreira, 2018).

Desde a década de 1990, a necessidade de uma Reforma Tributária sobre o consumo esteve presente na agenda nacional, mas as divergências entre setores econômicos e os interesses federativos dificultaram sua concretização. Somente nos últimos anos, diante do amadurecimento do debate e da pressão pela modernização do sistema, consolidou-se um consenso em torno da substituição de tributos fragmentados por um modelo mais simplificado e uniforme.

Nesse panorama, a Emenda Constitucional nº 132/2023, a Lei Complementar nº 214/2025 e a Lei Complementar nº 227/2026 representam o marco mais profundo de reconfiguração do sistema tributário desde 1988. A reforma prevê a substituição de cinco tributos sobre o consumo – PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS – por dois novos: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de caráter subnacional. Este último reúne em um único imposto as competências antes atribuídas a Estados e Municípios, sendo administrado, de forma integrada, por um Comitê Gestor de âmbito nacional, integrado exclusivamente por representantes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Chang Yamamoto; Eustáquio da Silveira; Ramos Ciabatari, 2024).

A implementação, contudo, será gradual: o IBS coexistirá com ICMS e ISS até 2033, demonstrando a complexidade do processo de transição (Paulsen, 2026).

As promessas associadas à reforma enfatizam simplificação, eficiência arrecadatória e neutralidade. O IBS, por ser de base ampla e plenamente não cumulativo, é apresentado como instrumento capaz de reduzir distorções e tornar a tributação mais transparente (Carvalho, 2026). Contudo, o novo modelo levanta tensões importantes em relação à autonomia federativa. A substituição do princípio da tributação pela origem pelo princípio do destino tende a redistribuir receitas, beneficiando entes que concentram consumo em detrimento de regiões produtoras. Além disso, a uniformização nacional da base de cálculo e da legislação do imposto reduz a margem de atuação dos governos locais e retira dos Estados e Municípios a possibilidade de usar incentivos fiscais como ferramenta de política econômica (Chang Yamamoto; Eustáquio da Silveira; Ramos Ciabatari, 2024). A competência para fixar alíquota própria, contudo, permanece assegurada a cada ente federativo pelo art. 156-A, § 1º, V, da Constituição.

Outro ponto de controvérsia é a centralização da arrecadação e gestão tributária pelo Comitê Gestor do IBS. Enquanto defensores da reforma destacam que o órgão colegiado garantirá transparência e governança compartilhada, críticos apontam que a medida esvazia a capacidade normativa dos entes subnacionais, fragilizando sua autonomia financeira e política. A dependência de transferências intergovernamentais tende a aumentar, acentuando o risco de um federalismo cooperativo centralizado, em que a autonomia formal dos entes se torna limitada pela ausência de poder tributário efetivo (Moreira, 2018). Cumpre desde logo advertir, porém, que essa centralização se opera no plano da ordem jurídica nacional e não em favor da União enquanto ordem jurídica parcial, distinção desenvolvida na seção 1 e determinante para o diagnóstico proposto.

A suposta neutralidade também não será uniforme: segmentos como o de prestação de serviços, caracterizados por maior dependência de recursos humanos e menor capacidade de utilização de incentivos fiscais, podem experimentar elevação da carga tributária (Paulsen, 2026).

A relevância do debate reside no fato de que a transição entre ICMS e IBS já está em andamento, tornando os impactos imediatos sobre a governabilidade e a gestão pública inevitáveis. Os efeitos da reforma não se restringem ao plano técnico, alcançando dimensões políticas, jurídicas e sociais. Politicamente, reposicionam os Estados e Municípios no interior da ordem jurídica nacional, alterando o modo pelo qual exercem suas competências tributárias.

Juridicamente, suscitam dúvidas quanto à compatibilidade da centralização com a cláusula pétrea do federalismo. Socialmente, influenciam diretamente a capacidade dos entes subnacionais de financiar políticas públicas descentralizadas, fundamentais para reduzir desigualdades regionais. Em suma, analisar a Reforma Tributária sob a ótica do pacto federativo é compreender os desafios e riscos da reconfiguração em curso no sistema tributário brasileiro (Paulsen, 2026).

Delimitado o tema, formula-se o seguinte problema de investigação: Em que medida a Reforma Tributária, consubstanciada na Emenda Constitucional nº 132/2023, na Lei Complementar nº 214/2025 e na Lei Complementar nº 227/2026, impacta a autonomia financeira e política de Estados, Distrito Federal e Municípios, diante da centralização da arrecadação e da gestão tributária pelo Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços.

A hipótese que orienta ao estudo é a de que o novo arranjo não preserva nem esvazia o pacto federativo inaugurado em 1988, mas o reconstrói sobre bases distintas, mediante a emergência de um federalismo cooperativo centralizado, no qual a autonomia dos entes subnacionais deixa de manifestar-se no exercício isolado da competência e da capacidade tributária ativa e passa a manifestar-se na participação institucionalizada em instância comum de âmbito nacional.

O objetivo geral consiste em avaliar se o desenho da tributação sobre o consumo instituído pela reforma representa preservação, reconstrução ou erosão da autonomia dos entes subnacionais, à luz do princípio federativo protegido pelo art. 60, § 4º, I, da Constituição.

Desse objetivo geral decorrem quatro objetivos específicos. O primeiro consiste em delimitar o conteúdo normativo do princípio federativo na Constituição de 1988, distinguindo as ordens jurídicas nacional, federal e parciais e diferenciando competência tributária de capacidade tributária ativa. O segundo consiste em expor os modelos teóricos de federalismo competitivo, cooperativo e de integração, de modo a fornecer a moldura conceitual da análise. O terceiro consiste em descrever o desenho normativo do Imposto sobre Bens e Serviços e do respectivo Comitê Gestor, a partir da Constituição e das leis complementares que os disciplinam. O quarto consiste em examinar a literatura sobre o comportamento decisório do Supremo Tribunal Federal em matéria federativa e delimitar o alcance de sua projeção sobre a reforma.

Quanto à metodologia, adota-se abordagem dogmático-jurídica, de natureza qualitativa e finalidade explicativa, mediante análise normativa e constitucional dos diplomas que compõem a reforma, revisão de literatura especializada e argumentação dedutiva fundada no princípio federativo como cláusula pétrea. O corpus normativo compreende a Constituição de 1988, a Emenda Constitucional nº 132/2023, a Lei Complementar nº 214/2025 e a Lei Complementar nº 227/2026. O corpus doutrinário reúne obras de referência do direito constitucional tributário e produção periódica publicada entre 2023 e 2026 sobre a reforma. Não se realiza análise de jurisprudência, uma vez que o Supremo Tribunal Federal ainda não firmou posição sobre o desenho do Imposto sobre Bens e Serviços e do respectivo Comitê Gestor.

2 O princípio federativo na Constituição de 1988

A Constituição de 1988 redesenha o Estado brasileiro como República Federativa e coloca o pacto federativo no centro do arranjo constitucional. A forma federativa é alçada a núcleo intangível da ordem constitucional, de modo que o poder constituinte derivado não pode alterar a sua essência sem desfigurar a identidade da própria Constituição (Cavalcanti, 2023; Albano, 2024). A rigidez constitucional, ao exigir procedimento mais solene para reformas, reforça esse desenho e protege, entre outros valores, o federalismo e os direitos fundamentais, que funcionam como parâmetros de controle de qualquer reconfiguração da tributação e das finanças públicas (Carvalho, 2026).

Sob essa perspectiva, a federação não se limita à técnica de repartição de competências. Ela descreve um modo de organização do corpo político, composto por coletividades dotadas de autonomia própria e inseridas em um mesmo sistema normativo (Torres, 2017).

A compreensão dessa estrutura exige distinguir três planos normativos que a doutrina brasileira consolidou e que a literatura corrente sobre a reforma tem tratado como equivalentes. A ordem jurídica constitucional funda e subordina as demais. Dela derivam ordens jurídicas parciais, correspondentes à União, aos Estados e ao Distrito Federal e aos Municípios, cada uma dotada de autogoverno e de produção normativa própria. A conjugação dessas ordens parciais constitui a ordem jurídica nacional, ou total. Nas palavras de Coêlho, "*a ordem jurídica interna total é a conjugação das ordens jurídicas parciais sob a Constituição*" (Coêlho, 2019, p. 137).

A mesma construção comparece quando o autor situa os fundamentos do direito tributário brasileiro, que se acham enraizados na Constituição, "*de onde se projetam sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios*" (Coêlho, 2019, p. 126). No mesmo sentido Coêlho (2020) registra que a lei complementar, por ser nacional, subordina as três ordens parciais sem com nenhuma delas confundir-se.

O que se denomina plano nacional não se confunde com o plano federal. A União constitui ordem jurídica parcial, ao lado dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ao passo que a ordem nacional resulta da conjugação de todas elas sob a Constituição. Lei complementar editada pelo Congresso Nacional em matéria reservada pela Constituição não é lei da União enquanto ordem parcial, mas norma da ordem nacional, vinculante para as três esferas. A confusão entre esses planos conduz a diagnóstico equivocado, porquanto atribui à União ganho de poder que o desenho da Emenda Constitucional nº 132/2023 não lhe conferiu, uma vez que o ente central sequer possui assento no Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços.

A Constituição de 1988 racionaliza esse desenho ao estruturar diferentes subsistemas, entre eles o subsistema constitucional tributário, encarregado de distribuir poderes de tributar e de fixar garantias contra abusos na relação entre Administração e contribuintes (Carvalho, 2026). A forma federativa assume, assim, dupla dimensão. De um lado, organiza a distribuição territorial do poder político. De outro, condiciona a disciplina da tributação e da circulação de riquezas no interior do Estado.

A isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios aparece como consequência da combinação entre o princípio federativo e a autonomia municipal. Ainda que a União concentre campo material mais amplo de atuação, nenhuma pessoa política se sobrepõe juridicamente às demais. Todas são dotadas de competências próprias e encontram no texto constitucional a fonte comum de suas prerrogativas e limitações (Carvalho, 2026). A necessidade de regras específicas para intervenção federal em Estados e para o desenho da autonomia do Distrito Federal é apresentada pela doutrina como evidência de igualdade estrutural entre os entes, e não como manifestação de supremacia do centro sobre a periferia federativa (Carvalho, 2026).

A organização político-administrativa consagrada no artigo 18 da Constituição reconhece a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios como entes autônomos. Essa autonomia se desdobra em planos

político, administrativo e legislativo, garantidos pela possibilidade de auto-organização institucional, auto-legislação e autogoverno (Cavalcanti, 2023; Albano, 2024). A repartição de competências materiais e legislativas nos artigos 21 a 24 e o desenho de competências comuns e concorrentes compõem o núcleo dessa estrutura. A efetividade desse modelo depende da existência de recursos financeiros suficientes para que os entes possam desempenhar suas funções sem sujeição a condicionamentos externos incompatíveis com a forma federativa (Moreira, 2018; Praxedes, 2024).

Por isso, a autonomia financeira é tratada como elemento que garante as demais dimensões de autonomia. Sem capacidade de arrecadar tributos próprios, participar da repartição de receitas e gerir o próprio orçamento, a autonomia política e administrativa tende a converter-se em enunciado meramente formal (Moreira, 2018; Bezerra, 2022; Praxedes, 2024). A doutrina clássica sustenta essa proposição em termos categóricos. Coêlho registra que, no âmbito tributário, "*impõe-se a preservação da autonomia financeira dos entes locais, sem a qual aqueloutras não existirão*", e conclui que qualquer agressão a esse dogma, ainda que velada, configura inconstitucionalidade (Coêlho, 2019, p. 138). Torres, por sua vez, identifica entre as qualidades do sistema tributário federado "a autonomia dos entes públicos menores para legislar e arrecadar os seus tributos" (Torres, 2011, p. 363), fórmula que reúne, em um só enunciado, as duas dimensões cuja separação a reforma promove. A Constituição de 1988, ao disciplinar o Sistema Tributário Nacional nos artigos 145 a 162, estrutura três eixos centrais. Estabelece limites ao poder de tributar, discrimina competências tributárias e regula a repartição das receitas entre os entes federados (Paulsen, 2026; Cavalcanti, 2023). O federalismo fiscal emerge desse entrelaçamento entre fontes de custeio e repartição de receitas como condição para a realização das competências constitucionais atribuídas a cada esfera (Moreira, 2018; Praxedes, 2024).

A precisão do diagnóstico depende, ainda, de distinção que a doutrina brasileira firmou há décadas e que o novo arranjo torna imprescindível. A competência tributária, atribuída pela Constituição, é indelegável. A capacidade tributária ativa, que compreende as funções de arrecadar e fiscalizar tributos e de executar leis, serviços, atos e decisões administrativas em matéria tributária, é delegável entre pessoas jurídicas de direito público, na forma do art. 7º do Código Tributário Nacional (Coêlho, 2020).

Essa demarcação encontra fundamento na própria estrutura das regras constitucionais de competência. Ávila registra que "*as competências*

tributárias são exclusivas e excludentes entre si, não podendo ser extrapoladas, invadidas nem delegadas" (Ávila, 2018, p. 25), e observa que a proibição de delegação constante do art. 7º do Código Tributário Nacional somente faz sentido porque a competência possui contorno previamente fixado (Ávila, 2018). Competência tributária e capacidade tributária ativa submetem-se, portanto, a regimes jurídicos distintos, de modo que a alteração no exercício de uma não se confunde com a transferência da outra.

Torres oferece, no mesmo sentido, o instrumental que permite situar o fenômeno com exatidão. Para o autor, o poder tributário "*se divide verticalmente, segundo os vários níveis de governo no Estado Federal (poder federal, estadual ou municipal), e, também, horizontalmente (poder de legislar, administrar e julgar)*" (Torres, 2011, p. 364). A reforma da tributação sobre o consumo opera de modo desigual sobre esses dois eixos, pois incide com intensidade sobre o poder de administrar sem suprimir integralmente o poder de legislar.

Além de organizar competências e receitas, o texto constitucional vincula o federalismo a objetivos materiais de justiça social e redução de desigualdades regionais. A vedação à tributação federal que crie preferências arbitrárias entre entes federados, bem como o desenho de transferências financeiras e de repartição do produto da arrecadação, busca conciliar autonomia com cooperação e solidariedade (Paulsen, 2026; Moreira, 2018; Bezerra, 2022). Desse modo, o princípio federativo na Constituição de 1988 adquire densidade normativa que ultrapassa a descrição institucional. Ele fixa limites ao exercício do poder tributário, condiciona reformas constitucionais que pretendam redesenhar o sistema de receitas públicas e serve de parâmetro para avaliar se novas configurações fiscais preservam ou fragilizam a autonomia política, administrativa e financeira de Estados e Municípios, ponto que orientará a crítica à reforma tributária examinada neste estudo (Fernandes; Souza, 2024; Albano, 2024).

Fixadas essas premissas, cumpre delimitar as categorias analíticas que orientarão o julgamento formulado ao final deste estudo. Adotam-se três alternativas mutuamente excludentes, definidas de modo estipulativo.

Há preservação quando a alteração normativa mantém inalterados o titular, o conteúdo e o modo de exercício da competência tributária e da capacidade tributária ativa dos entes subnacionais.

Há reconstrução quando a alteração normativa redistribui o modo de exercício dessas posições jurídicas, conservando em favor dos entes

subnacionais um núcleo decisório próprio e institucionalmente protegido, ainda que exercido em ambiente colegiado.

Há erosão quando a alteração normativa converte a posição dos entes subnacionais em titularidade meramente nominal, sem núcleo decisório próprio e sem garantia institucional de participação.

O critério de aferição é duplo e cumulativo. Verifica-se, de um lado, a subsistência de competência normativa própria sobre algum critério da regra-matriz de incidência. Verifica-se, de outro, a existência de assento decisório institucionalmente assegurado na instância que exerce a capacidade tributária ativa. É à luz desse critério que se responderá, nas considerações finais, à indagação formulada no título.

3 Federalismo cooperativo e centralização fiscal

A reflexão sobre federalismo cooperativo e centralização fiscal constitui eixo estruturante do presente trabalho, pois é a partir dessa moldura conceitual que se poderá avaliar se a Reforma Tributária fortalece ou enfraquece o pacto federativo brasileiro. Mais do que descrever alterações normativas, esta seção busca compreender como modelos de cooperação e de competição entre os entes federados se projetam sobre a repartição de competências e de receitas, condicionando a autonomia financeira e política de Estados e Municípios em um cenário de profunda reorganização da tributação sobre o consumo.

A literatura distingue, para fins analíticos, três modelos de organização das relações intergovernamentais em Estados federais, que não se apresentam em estado puro, mas cuja diferenciação permite qualificar arranjos concretos.

O federalismo competitivo assenta-se na autonomia decisória de cada ente e na disputa entre jurisdições por bases econômicas, admitindo a diferenciação de cargas e de regimes como instrumento legítimo de política pública. Seu limite reside na produção de externalidades negativas e na possibilidade de corrida regulatória descendente, de que a guerra fiscal do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços constitui o exemplo brasileiro mais notório.

O federalismo cooperativo caracteriza-se pela repartição de responsabilidades e pela articulação de competências comuns e concorrentes, acompanhada de mecanismos redistributivos e de coordenação. Torres registra que "*no constitucionalismo hodierno a separação vertical de rendas*

passa a ser substituída pela integração vertical de competências, fruto do federalismo cooperativo" (Torres, 2011, p. 365), formulação que antecipa, em plano teórico, o movimento operado pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

O federalismo de integração avança sobre os dois modelos anteriores ao instituir órgãos comuns de exercício conjunto de funções antes desempenhadas isoladamente, subordinando os entes a decisões colegiadas de âmbito nacional. É nessa terceira categoria que se situa o desenho do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, examinado na seção 4, e é por essa razão que a qualificação do novo arranjo como simples aprofundamento da cooperação se mostra insuficiente.

A Constituição de 1988 delineou um desenho complexo de repartição de competências, que combina campos privativos, delegações, competências comuns e concorrentes. Essa arquitetura revela a opção por um federalismo de cooperação, em que União, Estados, Distrito Federal e Municípios compartilham responsabilidades em diversas políticas públicas, ao mesmo tempo em que preservam espaços próprios de atuação normativa e administrativa (Bezerra, 2022). No plano fiscal, essa lógica cooperativa manifesta-se tanto na atribuição de competências tributárias específicas quanto na repartição vertical de receitas, com fluxos financeiros do ente de maior capacidade arrecadatória para aqueles de menor porte (Moreira, 2018).

O federalismo fiscal brasileiro apresenta particularidade que agrava a complexidade dessa moldura. Torres observa que o poder tributário se distribui verticalmente pelas três órbitas de governo e que, entre nós, "*dá-se o tridimensionalismo vertical, eis que os Municípios também gozam de autonomia*" (Torres, 2011, p. 365). Coêlho (2019), no mesmo sentido, descreve a federação a partir de quatro ordens de descentralização, a legislativa, a administrativa, a política e a judiciária, e assenta que a descentralização dentro do pacto é a qualidade que desvenda o Estado Federal. A conjugação desses dois registros fornece o instrumento descritivo de que este estudo necessita, pois permite verificar, ordem por ordem, o que a reforma efetivamente altera.

Aplicado esse instrumento ao novo arranjo, e antecipando os resultados das seções 3 e 4, verifica-se que a descentralização política permanece intacta, porquanto nenhum ente perde autogoverno. A descentralização judiciária não é atingida. A descentralização legislativa é reduzida, mas não suprimida, uma vez que subsiste a competência para

fixar alíquota própria por lei específica. A descentralização administrativa é a que sofre alteração mais profunda, porquanto passa a ser exercida de forma integrada e exclusiva por meio de órgão comum. É esse recorte que sustenta, no plano teórico, a hipótese do federalismo cooperativo centralizado.

A literatura sublinha, contudo, que a autonomia dos entes não se esgota na repartição formal de competências. A efetividade do federalismo depende da existência de bases financeiras suficientes para o exercício de funções legislativas, administrativas e políticas. Sem recursos próprios, a autonomia converte-se em mera declaração nominal, já que decisões de governo passam a depender de repasses discricionários do centro (Bezerra, 2022; Moreira, 2018). Nessa perspectiva, a autonomia financeira é compreendida como núcleo essencial do pacto federativo, na medida em que sua supressão tende a comprometer, em cadeia, as demais dimensões de autonomia (Fernandes; Souza, 2024).

Vale ressaltar que o modelo brasileiro tem sido marcado por forte concentração de receitas na União, associada à capacidade de instituir tributos de elevado potencial arrecadatório e de criar contribuições não partilhadas com os entes subnacionais (Bezerra, 2022). Paralelamente, ampliou-se o rol de atribuições administrativas de Estados e Municípios, que assumiram competências relevantes na prestação de serviços públicos sem a correspondente transferência de recursos em igual proporção (Bezerra, 2022; Moreira, 2018). Essa combinação aprofunda a assimetria entre quem arrecada e quem executa políticas, gerando dependência financeira, tensões federativas recorrentes e um quadro fático em que o federalismo cooperativo pode ser percebido como cooperação sob hegemonia do centro (Torres, 2014).

Desta forma, as reformas do sistema tributário ganham centralidade como momentos de reconfiguração do federalismo fiscal. A Emenda Constitucional nº 132/2023 é apresentada por parte da doutrina como verdadeira refundação do federalismo fiscal, ao promover a unificação de tributos sobre o consumo e instituir o Imposto sobre Bens e Serviços, cuja gestão se dará por meio de um Comitê Gestor de natureza interfederativa (Tripodi, 2024; Müller; Da Silveira; Cademartori, 2025). Ao mesmo tempo em que se invoca o discurso da simplificação, da neutralidade e da redução de desigualdades regionais, reconhece-se que a legislação nacional uniforme e a atuação centralizada em instâncias colegiadas reduzem o espaço para políticas fiscais autônomas, sobretudo no que se refere ao uso

do imposto como instrumento de desenvolvimento local e competição entre jurisdições (Conti; Mascarenhas, 2023; Orair; Gobetti, 2021).

A ideia de federalismo cooperativo é mobilizada, assim, de modo ambivalente. De um lado, realça-se a necessidade de coordenação para enfrentar externalidades, harmonizar bases de incidência e assegurar mecanismos redistributivos que atenuem desigualdades sociais e regionais, em linha com a solidariedade apontada como elemento de legitimação do federalismo (Torres, 2014; Moreira, 2018). De outro, alerta-se para o risco de que a cooperação se converta em centralização disfarçada, na qual a participação de Estados e Municípios em órgãos colegiados não compensaria a perda de poder normativo e de autonomia financeira, aproximando-os de uma condição de dependência estrutural em relação às decisões tomadas no plano nacional (Conti; Mascarenhas, 2023; Chang Yamamoto; Eustáquio da Silveira; Ramos Ciabatari, 2024).

Esta seção expôs os modelos teóricos de federalismo competitivo, cooperativo e de integração e demonstrou que a autonomia financeira integra o núcleo essencial do pacto federativo, na condição de pressuposto das demais dimensões de autonomia. Demonstrou-se, ainda, que o exame do novo arranjo exige a decomposição da federação em suas quatro ordens de descentralização, instrumento que permitiu antecipar o resultado segundo o qual a alteração mais profunda recai sobre a ordem administrativa, e não sobre as ordens política e judiciária. Esse arcabouço é aplicado, nas seções, à Emenda Constitucional nº 132/2023 e ao Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (Müller; Da Silveira; Cademartori, 2025; Fernandes; Souza, 2024).

4 A reforma tributária e a criação do IBS

A Emenda Constitucional n. 132/2023 e a Lei Complementar n. 214/2025 compõem o núcleo normativo da recente reforma da tributação sobre o consumo no Brasil. A esse núcleo veio somar-se a Lei Complementar n. 227/2026, que instituiu o Comitê Gestor do imposto e disciplinou a respectiva administração. A partir desse novo arranjo, a estrutura do sistema passa a orbitar em torno do Imposto sobre Bens e Serviços e da Contribuição sobre Bens e Serviços, o que coloca em discussão não apenas a simplificação e a racionalidade do modelo, mas também os efeitos da centralização normativa e administrativa sobre o pacto federativo e a autonomia dos entes subnacionais (Freitas, 2025; Carvalho, 2025).

No plano federativo, o ponto de partida continua a ser a repartição de competências tributárias entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Essa repartição sempre foi concebida como expressão da autonomia política, administrativa e financeira dos entes, em contraste com qualquer pretensão de imposição hierárquica por parte do governo central (Porcote; Medeiros, 2025). A experiência brasileira revelou, porém, que a multiplicidade de tributos, alíquotas e regimes especiais gerou distorções econômicas, insegurança jurídica e obstáculos à eficiência arrecadatória, o que alimentou o debate em torno de uma reforma estrutural orientada por simplicidade, neutralidade e justiça fiscal (Porcote; Medeiros, 2025).

Convém precisar o alcance dessas distorções. A Constituição de 1988 atribuiu aos entes subnacionais instrumentos tributários de vulto, sendo o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços o mais relevante. Considerado o tributo estadual de maior capacidade arrecadatória, o ICMS não apenas consolidou a autonomia financeira dos Estados, mas também se tornou elemento estruturante para o financiamento de políticas públicas descentralizadas em áreas como saúde, educação e segurança (Paulsen, 2026).

A multiplicidade de tributos sobre o consumo, entre os quais o ICMS, o ISS e o IPI, aliada à sobreposição de competências normativas e à profusão de legislações estaduais e municipais, gerou ambiente de alta complexidade e insegurança jurídica. Esse cenário elevou os custos de conformidade para os contribuintes e alimentou um dos maiores contenciosos tributários do mundo (Chang Yamamoto; Eustáquio da Silveira; Ramos Ciabatari, 2024). A guerra fiscal entre Estados, decorrente da concessão de benefícios fiscais de ICMS para atrair investimentos, é exemplo paradigmático dessas distorções, comprometendo a neutralidade econômica e acirrando conflitos federativos (Paulsen, 2026). O ICMS, concebido como tributo estruturante da autonomia estadual, passou a ser também um dos principais focos de disputas federativas, à medida que a dificuldade de harmonização de regras, as limitações no aproveitamento de créditos e os incentivos concedidos à margem da legalidade acentuaram desigualdades regionais e enfraqueceram a lógica cooperativa prevista na Constituição.

É nesse contexto que a EC n. 132/2023 introduz o IBS e a CBS, estruturados no modelo de IVA dual. O IBS passa a unificar o ICMS e o ISS, enquanto a CBS substitui PIS e COFINS, em ambiente de extinção gradual de tributos que ocupavam posição central na tributação sobre o consumo, como ICMS, ISS, PIS, PASEP, COFINS e IPI (Porcote;

Medeiros, 2025; McNaughton; McNaughton, 2025). A adoção da tributação no destino, com crédito financeiro amplo e não cumulatividade plena, sinaliza mudança de lógica na incidência sobre operações econômicas, com deslocamento do foco das etapas de produção para o consumo final (Porcote; Medeiros, 2025).

Do ponto de vista constitucional, a inovação mais sensível reside na consagração da competência compartilhada para o IBS. O art. 156-A da Constituição prevê que lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, o que rompe com a tradicional segmentação de competências tributárias, antes rigidamente distribuídas entre os entes (Freitas, 2025; Sousa; Luz, 2024). Registre-se, desde logo, que a lei complementar a que se refere o dispositivo é norma da ordem jurídica nacional, editada pelo Congresso Nacional nessa qualidade, e não lei da ordem jurídica parcial da União. A doutrina identifica nesse movimento uma espécie de "conurbação" de competências, na qual fronteiras antes nítidas passam a se tornar menos claras, com a mesma materialidade tributária associada a mais de um ente federativo (Freitas, 2025).

Essa reconfiguração gera leituras contrastantes. De um lado, parte da doutrina sustenta que a centralização da competência para instituir e regular o IBS tende a concentrar, na União, poderes que antes eram exercidos por Estados e Municípios, afetando a autonomia legislativa tributária dos entes subnacionais e tensionando a proteção da forma federativa de Estado, reconhecida como cláusula pétrea (Freitas, 2025). De outro lado, há quem sustente que a EC n. 132/2023 não rompe o pacto federativo, mas o remodela, preservando um núcleo essencial do federalismo fiscal, ainda que em moldes mais cooperativos e integrados (Freitas, 2025).

Os fundamentos constitucionais do IBS, contudo, não se limitam à repartição de competências. A análise dos limites formais e materiais impostos ao legislador complementar mostra que a lei instituidora do IBS e da CBS não pode afastar normas gerais de direito tributário aplicáveis a todos os entes e tributos nem ampliar o campo de incidência para além do que a própria Constituição autoriza (Ávila, 2024).

O IBS e a CBS devem incidir sobre negócios jurídicos onerosos, praticados com habitualidade por sujeitos passivos habituais, vinculados ao exercício de atividade econômica e inseridos em ciclos de produção e consumo, sem invadir materialidades já reservadas à competência privativa

de outros entes e sem produzir efeitos confiscatórios ou desproporcionais sobre direitos de liberdade e propriedade (Ávila, 2024).

A Lei Complementar n. 214/2025 cumpre o papel de instrumento normativo destinado à implementação dessa estrutura constitucional. Ela institui o novo modelo de tributação sobre bens e serviços, disciplina a CBS e o IBS e explicita o funcionamento do sistema de IVA dual em consonância com os princípios de simplicidade e neutralidade agora positivados no texto constitucional (McNaughton; McNaughton, 2025). Ao mesmo tempo, trata-se de um sistema em fase inaugural, sem jurisprudência consolidada e com doutrina ainda em desenvolvimento, o que impõe cautela na avaliação de seus efeitos práticos sobre a organização federativa e a repartição de receitas (Carvalho, 2025).

No âmbito do IBS, o desenho institucional do Comitê Gestor não foi disciplinado pela LC n. 214/2025, que resultou do PLP n. 68/2024 e cuida das normas gerais de incidência do imposto e da contribuição. A instituição do órgão constituiu objeto do PLP n. 108/2024, convertido na Lei Complementar n. 227, de 13 de janeiro de 2026, publicada no Diário Oficial da União em 14 de janeiro de 2026, com vetos parciais formalizados pela Mensagem n. 36/2026 (Brasil, 2026). O art. 156-B da Constituição já previu que a administração do imposto seria realizada de forma integrada pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, por meio desse Comitê, concebido como entidade pública com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, incumbida de uniformizar a regulamentação e a aplicação da legislação, arrecadar e distribuir receitas e decidir o contencioso administrativo (Sousa; Luz, 2024). O art. 1º da Lei Complementar n. 227/2026 instituiu o Comitê Gestor como entidade pública de caráter técnico e operacional sob regime especial, com sede e foro no Distrito Federal, atribuindo-lhe as competências administrativas relativas ao imposto e vedando vinculação, tutela ou subordinação hierárquica a qualquer órgão da administração pública (Brasil, 2026).

Assim, a contextualização da reforma revela que o IBS não se limita a substituir tributos existentes. Ele inaugura um arranjo de gestão compartilhada que reposiciona a competência tributária no interior do federalismo brasileiro, combinando centralização normativa e administrativa com instrumentos de participação colegiada na administração do imposto.

Esta seção delimitou o núcleo normativo da reforma e demonstrou que ele se distribui por três diplomas de funções distintas. A Emenda Constitucional nº 132/2023 fixou a competência compartilhada e as

diretrizes do imposto. A Lei Complementar nº 214/2025 disciplinou as normas gerais de incidência do IBS e da CBS. A Lei Complementar nº 227/2026 instituiu o Comitê Gestor e organizou a administração do imposto. Demonstrou-se, ainda, que a lei complementar reclamada pelo art. 156-A integra a ordem jurídica nacional, e não a ordem parcial da União, premissa que a seção seguinte aplica ao exame do órgão gestor.

5 Comitê gestor do IBS e centralização tributária

O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços ocupa posição central na nova arquitetura da tributação sobre o consumo desenhada pela Emenda Constitucional 132 de 2023. A substituição do ICMS e do ISS por um imposto de competência compartilhada insere os entes subnacionais em um modelo de gestão integrada, ao mesmo tempo em que desloca para uma instância única, de caráter nacional, funções que antes eram desempenhadas diretamente por Estados e Municípios em relação a tributos próprios (Freitas, 2025; Schmitz; Caliendo, 2024). Por sua vez, a análise da estrutura, da composição e das competências do Comitê Gestor torna-se passo indispensável para compreender em que medida a reforma tende a reforçar a cooperação federativa ou a recentralizar o poder tributário em detrimento da autonomia subnacional (Alves, 2025; Porcote; Medeiros, 2025).

Antes de examinar as repercussões federativas do órgão, cumpre descrever seu desenho normativo, extraído da Constituição e da Lei Complementar n. 227/2026.

O Comitê Gestor do IBS foi instituído como entidade pública de caráter técnico e operacional sob regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, sem vinculação, tutela ou subordinação hierárquica a qualquer órgão da administração pública (Brasil, 2026). Sua instância máxima de deliberação é integrada por cinquenta e quatro membros titulares, sendo vinte e sete representantes dos Estados e do Distrito Federal e vinte e sete representantes do conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, com igual número de suplentes.

A representação municipal observa dupla via de escolha. Quatorze representantes são eleitos segundo o critério de um Município um voto, com valor igual para todos. Treze representantes são eleitos com base em votos ponderados pelas respectivas populações. A União não possui assento no colegiado, circunstância que confirma o registro feito na seção 1 quanto

à distinção entre a ordem jurídica nacional e a ordem jurídica parcial da União, e que impede descrever a centralização promovida pelo imposto como transferência de poder ao ente central.

Esse desenho produz consequência analítica relevante. A paridade entre o bloco estadual e o bloco municipal, combinada com a dupla via de eleição dos representantes dos Municípios, institucionaliza no mesmo colegiado a representação territorial de entes de portes muito distintos. Trata-se, simultaneamente, de garantia de participação, porque assegura assento a Municípios de pequeno porte, e de fonte de assimetria decisória, porque submete a fixação de regras nacionais a um arranjo de agregação de preferências cuja legitimidade depende da transparência dos critérios de votação (Alves, 2025; Porcote; Medeiros, 2025).

De acordo com a disciplina constitucional do artigo 156-B, Estados, Distrito Federal e Municípios passam a exercer, de forma integrada e exclusivamente por meio do Comitê Gestor, as competências administrativas relativas ao IBS, o que inclui editar regulamento único, uniformizar a interpretação da legislação, arrecadar o imposto, efetuar compensações, distribuir o produto da arrecadação e decidir o contencioso administrativo (Brasil, 2023; Freitas, 2025).

Trata-se de entidade pública sob regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, concebida para coordenar fiscalização, lançamento, cobrança e representação administrativa e judicial, com a pretensão de conferir maior racionalidade ao sistema e evitar a multiplicidade de regimes e procedimentos que marcava o antigo modelo de tributação sobre o consumo (Freitas, 2025; Mascarenhas, 2023).

A literatura destaca que esse desenho institucional se aproxima da noção de um conselho intergovernamental, entendido como canal de comunicação e coordenação horizontal e vertical entre unidades federadas, por meio do qual se viabiliza a gestão compartilhada de políticas em ambiente de Estado federal (Mascarenhas, 2023; Alves, 2025). No caso do IBS, o Comitê Gestor assume precisamente essa função de administrar, em nome dos entes subnacionais, as principais atividades relacionadas ao imposto, desde a arrecadação em conta única até a subsequente repartição dos recursos entre Estados, Distrito Federal e Municípios (Mascarenhas, 2023).

A passagem de um modelo de receitas próprias (ICMS e ISS) para receitas transferidas administradas por órgão comum evidencia uma

inflexão na forma de exercício da competência tributária, que deixa de ser praticada isoladamente por cada ente para se materializar em uma lógica de gestão colegiada (Porcote; Medeiros, 2025; Gomes, 2025). Descrita com o instrumental fixado na seção 1, essa inflexão consiste na dissociação entre competência tributária e capacidade tributária ativa. A primeira permanece com os entes subnacionais, embora em regime compartilhado e com âmbito material reduzido. A segunda deixa de ser exercida isoladamente e passa a ser exercida de forma integrada e exclusiva por meio do Comitê Gestor.

Esse movimento, contudo, não é neutro do ponto de vista federativo. Parte da doutrina sustenta que a criação do Comitê Gestor implica substituição da autonomia tributária pela mera participação em órgão colegiado, já que Estados e Municípios deixam de decidir de modo independente sobre regimes específicos, benefícios, isenções e demais elementos estruturantes do imposto (Freitas, 2025; Mascarenhas, 2023). A centralização de competências administrativas e normativas em entidade única é acompanhada pela forte presença da lei complementar nacional na definição da regra matriz de incidência, dos regimes diferenciados, das alíquotas de referência, das regras de transição e dos mecanismos de equalização, o que desloca o eixo decisório da tributação sobre o consumo para o plano nacional (Alves, 2025).

Impõe-se, contudo, enfrentar o contra-argumento mais consistente oposto à tese do esvaziamento. O art. 156-A, § 1º, V, da Constituição estabelece que cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica. A alíquota de referência fixada por resolução do Senado Federal, prevista no inciso XII do mesmo parágrafo, aplica-se apenas de forma supletiva, quando outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo. O que se uniformiza, por força do art. 149-B, são os fatos geradores, as bases de cálculo, as hipóteses de não incidência e os sujeitos passivos, e não a alíquota. Estados, Distrito Federal e Municípios conservam, portanto, competência normativa própria sobre o critério quantitativo do imposto, exercida por lei específica de cada um deles.

Reconhecida a premissa, cabe medir seu alcance, sob pena de convertê-la em argumento meramente formal. A competência remanescente incide sobre um único critério da regra-matriz de incidência, ao passo que a materialidade, a base de cálculo, os regimes diferenciados, as hipóteses de não incidência e os benefícios fiscais passam a ser disciplinados por lei complementar nacional. Acresce que o art. 131, § 6º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias veda aos entes subnacionais,

durante o período de transição, a fixação de alíquotas próprias inferiores às necessárias para garantir as retenções ali previstas, o que estabelece piso normativo à competência preservada. A autonomia subsistente é, nesses termos, autonomia de baixa densidade.

Daí a formulação que este estudo sustenta. A competência tributária dos entes subnacionais não foi suprimida, mas reduzida a um núcleo estreito e submetido a limite inferior durante a transição. A capacidade tributária ativa deixou de ser exercida isoladamente por cada ente e passou a ser exercida de forma integrada e exclusiva por meio do Comitê Gestor, no qual a participação dos entes subnacionais é institucionalmente assegurada em regime de paridade. Não se trata, portanto, de supressão de competência, tampouco de mera participação formal em colegiado. Trata-se de redistribuição do modo de exercício de ambas as posições jurídicas, situação que corresponde exatamente à segunda das categorias delimitadas ao final da seção 1.

Com efeito, permanece a dúvida quanto à capacidade real dos entes subnacionais de influenciar o conteúdo normativo aplicável ao IBS, sob pena de sua participação reduzir-se a procedimento formal, sem poder efetivo de conformação da política tributária (Alves, 2025; Porcote; Medeiros, 2025).

Simultaneamente, há leituras que enfatizam o potencial de simplificação, de integração administrativa e de maior coordenação fiscal trazido pelo Comitê Gestor. A unificação de tributos e a gestão centralizada da arrecadação e da distribuição são apresentadas como instrumentos de melhoria da eficiência estatal e de redução da complexidade que marcava o sistema anterior, permeado por guerra fiscal e por disputas em torno de fatos geradores do ICMS e do ISS (Freitas, 2025; Tripodi, 2024). O próprio desenho do Comitê, como entidade submetida a regime especial, com autonomia ampliada e funcionamento técnico, é apontado como mecanismo destinado a assegurar atuação estável, previsível e menos sujeita a pressões conjunturais, ainda que inserida em ambiente federativo de forte assimetria de capacidades entre os entes (Tripodi, 2024; Schmitz; Caliendo, 2024).

Não obstante, a centralização das funções de arrecadação, compensação e distribuição em conta única gerenciada pelo Comitê amplia o risco de dependência financeira dos entes subnacionais, já que a capacidade de ajustar receitas às necessidades locais passa a depender de decisões tomadas em colegiado nacional e de normas aprovadas em âmbito

federal (Mascarenhas, 2023; Gomes, 2025). A mudança na natureza da receita, que deixa de ser diretamente arrecadada e administrada por Estados e Municípios para assumir a forma de transferência estruturada pelo Comitê, repercute sobre planejamento orçamentário, execução de despesas e responsabilidade fiscal, sobretudo em contexto de desequilíbrio estrutural das contas públicas subnacionais (Mascarenhas, 2023; Porcote; Medeiros, 2025). Nessa perspectiva, a governança fiscal do IBS passa a depender da transparência dos critérios de votação, da forma de distribuição de assentos e da existência ou não de mecanismos que assegurem representação territorial adequada, em especial dos Municípios (Porcote; Medeiros, 2025; Alves, 2025).

O Comitê Gestor condensa, simultaneamente, promessas de racionalização do sistema tributário e riscos para a autonomia federativa. Ao articular competências administrativas de grande alcance e operar como instância de coordenação interfederativa, o órgão torna-se elemento decisivo na redefinição da distribuição do poder tributário entre os entes subnacionais no interior da ordem jurídica nacional (Freitas, 2025; Mascarenhas, 2023).

Esta seção examinou a estrutura, a composição e as atribuições do Comitê Gestor, bem como suas repercussões sobre a repartição de competências e de receitas. Demonstrou-se que a centralização por ele promovida tensiona o pacto federativo estruturado pela Constituição de 1988 sem, contudo, suprimir o núcleo decisório dos entes subnacionais. Verificou-se que a competência normativa sobre a alíquota permanece com Estados, Distrito Federal e Municípios, ainda que em densidade reduzida, e que a representação no colegiado é institucionalmente assegurada em regime de paridade entre o bloco estadual e o bloco municipal. Aferidos esses elementos pelo critério fixado ao final da seção 1, o fenômeno qualifica-se como reconstrução, e não como erosão, da autonomia financeira e política dos entes subnacionais (Porcote; Medeiros, 2025; Gomes, 2025).

6 Controle de constitucionalidade e o princípio federativo

Advertência metodológica é necessária antes de prosseguir. Esta seção não realiza análise de jurisprudência. Ele examina a literatura que investigou o comportamento decisório do Supremo Tribunal Federal em matéria federativa, literatura cuja base empírica predominante é o contencioso de competências materiais, sobretudo em saúde pública durante a pandemia de covid-19. A projeção desses achados sobre o

controle de constitucionalidade da tributação do consumo constitui, por isso, hipótese prospectiva, e não constatação deste estudo. A ressalva é indispensável porque a matéria tributária apresenta parâmetros normativos próprios, notadamente as limitações constitucionais ao poder de tributar e as regras de repartição de receitas, cuja incidência não se depreende do padrão decisório verificado em competências materiais.

Ao tratar do controle de constitucionalidade e do princípio federativo no contexto da Reforma Tributária, é indispensável situar o Supremo Tribunal Federal como guardião da cláusula pétrea que protege a forma federativa de Estado. A federação, inscrita no art. 1º da Constituição e resguardada pelo art. 60, § 4º, I, não pode ser abolida por emenda, o que implica preservar um núcleo essencial de autonomia dos entes subnacionais, em especial a autonomia financeira que lhes permite exercer suas competências políticas e administrativas (Leite, 2019).

A atuação do STF nesse cenário não se limita à fiscalização de leis infraconstitucionais. Ela alcança também o próprio exercício do poder constituinte derivado, que se sujeita a controle formal e material quando há alegação de violação de cláusulas pétreas (Barroso, 2016).

Nesse quadro, a discussão sobre o impacto do IBS e do Comitê Gestor na repartição de receitas e competências insere-se em um debate mais amplo sobre o alcance do princípio federativo. Leite sustenta que a autonomia financeira dos entes se vincula tanto às receitas próprias decorrentes da discriminação de competências tributárias quanto ao compartilhamento de receitas por meio dos mecanismos de repartição previstos na Constituição (Leite, 2019).

A alteração das competências tributárias, isoladamente, não configuraria ofensa automática ao núcleo essencial da federação, desde que se preservem condições materiais para que Estados e Municípios exerçam suas atribuições com autonomia. A partir desse parâmetro, o controle de constitucionalidade da Reforma Tributária tenderá a concentrar-se na verificação de eventual esvaziamento dessa autonomia e não apenas na mudança de titularidade das competências.

Além disso, a literatura empírica aponta que o exercício desse controle em matéria federativa, notadamente em conflitos de competências materiais, tem sido marcado por uma orientação centralizadora. Estudos sobre o uso do controle de constitucionalidade em temas federativos indicam que o STF, em diferentes momentos históricos, reforçou as competências da União e impôs a Estados e Municípios um desenho

institucional alinhado aos interesses do centro (Godoy; Tranjan, 2023). Leoni observa que, na solução dos conflitos federativos, o Tribunal "ainda mantém uma tendência centralista, favorecendo as competências da União em face de outros entes" (Leoni, 2022), conclusão reforçada por sua análise de decisões em ações envolvendo a pandemia de covid-19. Nesse período, embora algumas decisões tenham ampliado espaços de atuação de Estados e Municípios, prevaleceu, no conjunto, a preservação do poder central. Registre-se que nenhum dos estudos mobilizados examina contencioso de natureza tributária, circunstância que delimita o alcance das inferências que deles se podem extrair.

Godoy e Tranjan descrevem esse movimento como um pêndulo entre centralização e descentralização, no qual a Corte ora reafirma a primazia da União com base no princípio da predominância dos interesses, ora reconhece maior margem de atuação para os demais entes, a depender do contexto político e normativo (Godoy; Tranjan, 2023). Esse princípio, utilizado para resolver conflitos de competência, é qualificado pelos autores como nebuloso, pois sua aplicação oscila em temas que envolvem competências concorrentes, comuns ou privativas.

Na pandemia, verificou-se um deslocamento parcial em direção a decisões descentralizadoras em matéria de saúde, sem que isso rompesse com a tendência geral de centralização em outras políticas públicas (Godoy; Tranjan, 2023). Esse histórico permite conjecturar que, diante da Reforma Tributária, o STF possa acionar critério semelhante para definir a extensão da atuação do Comitê Gestor do IBS e o espaço residual de autonomia normativa e administrativa dos entes subnacionais. Trata-se, porém, de conjectura, uma vez que a transposição de padrão decisório entre matérias distintas não é operação metodologicamente automática.

A análise de Rangel e coautores reforça esse diagnóstico ao assinalar que historiadores e constitucionalistas descrevem o modelo federativo brasileiro como marcado por forte centralização do poder político na União (Rangel *et al.*, 2016). Em comparação com o modelo norte-americano, em que conflitos federativos são submetidos a intensa deliberação institucional, os autores sintetizam a diferença com a afirmação de que, "*na dúvida, o Brasil centraliza, enquanto os EUA deliberam*" (Rangel et al., 2016, p. 244). Esse pano de fundo histórico e institucional projeta-se sobre o modo como o STF interpretará os limites do desenho do IBS e do Comitê Gestor, sobretudo em temas sensíveis como repartição de receitas, poder de fixar alíquotas e capacidade de planejamento fiscal por parte dos entes subnacionais.

No plano normativo, Leite examina a proposta de criação de um imposto sobre bens e serviços de caráter nacional, atribuída à República Federativa do Brasil, com competência do Congresso Nacional para estabelecer, por lei complementar, as regras gerais do tributo e dos entes federativos para definir alíquotas por lei ordinária (Leite, 2019). Essa arquitetura desloca o eixo da competência tributária para o plano nacional e reserva aos entes subnacionais um espaço decisório mais delimitado, ainda que relevante.

Ao mesmo tempo, o autor destaca que as alegações de violação da cláusula pétrea federativa tornam previsível a submissão da reforma ao crivo do STF, que exercerá controle repressivo sobre o novo arranjo tributário (Leite, 2019). No contexto atual, em que a EC nº 132 e sua lei complementar estruturam o IBS, esse diagnóstico aponta para a inevitável judicialização da reforma, com ações diretas de inconstitucionalidade e arguições de descumprimento de preceito fundamental voltadas a questionar a extensão da centralização tributária.

O modo como o STF lidará com essa judicialização relaciona-se com a própria configuração da jurisdição constitucional brasileira, marcada pela concentração de poderes decisórios abstratos no Tribunal (Costa; Carvalho; Farias, 2016).

Esse modelo concentrado tem ainda um custo democrático que precisa ser considerado quando se projeta o papel do STF na arbitragem da Reforma Tributária. Costa, Carvalho e Farias (2016), dialogando com Comella (2009), chamam atenção para o risco de uma hegemonia judicial em que a jurisdição constitucional, ao concentrar demasiados poderes em decisões abstratas ou monocráticas, restringe espaços de construção democrática do sentido dos direitos e das escolhas de política pública.

Barroso (2016) reconhece a dificuldade contramajoritária e sustenta que o exercício do controle de constitucionalidade deve operar com limites e parâmetros que evitem a deslegitimação da Corte, embora ressalte que, fora das matérias protegidas por cláusulas pétreas, o Congresso pode reagir às decisões do STF por meio de emendas constitucionais. Essa dinâmica de tensão entre jurisdição constitucional e poder político tende a ser intensificada em um cenário em que a reforma tributária redistribui competências e receitas entre União, Estados e Municípios.

Por fim, o histórico de conflitos federativos já enfrentados pelo STF, inclusive por meio de ações interventivas e de controle concentrado, revela que a Corte atua como instância decisiva na preservação de princípios

sensíveis do pacto federativo, mas também como fator de redefinição do equilíbrio entre centro e periferia federativa (Barroso, 2016). Diante da centralização da arrecadação e da gestão do IBS pelo Comitê Gestor, somada às alegações de erosão da autonomia fiscal dos entes subnacionais, o Tribunal será chamado a decidir se a Reforma Tributária permanece dentro dos limites de conformação permitidos pelo princípio federativo ou se ultrapassa o núcleo protegido pela cláusula pétrea.

Esta seção demonstrou que a literatura sobre o comportamento decisório do Supremo Tribunal Federal em matéria federativa identifica orientação predominantemente centralizadora, obtida, contudo, a partir de contencioso de competências materiais e não de matéria tributária. Demonstrou-se, igualmente, que a projeção desse padrão sobre o controle de constitucionalidade da reforma da tributação sobre o consumo permanece no plano da hipótese prospectiva, uma vez que a Corte ainda não firmou posição sobre o desenho do Imposto sobre Bens e Serviços e do respectivo Comitê Gestor. O controle de constitucionalidade constitui, nessa medida, arena de disputa cujo desfecho o presente estudo não antecipa, limitando-se a delimitar os parâmetros normativos segundo os quais ele deverá ser conduzido.

7 Considerações finais

As considerações desenvolvidas ao longo desta investigação permitiram retomar criticamente o problema de pesquisa proposto: em que medida a Reforma Tributária, consubstanciada na Emenda Constitucional nº 132/2023 e na Lei Complementar nº 214/2025, impacta a autonomia financeira e política de Estados e Municípios, diante da centralização da arrecadação e da gestão tributária pelo Comitê Gestor do IBS. A partir de uma abordagem dogmático-jurídica, combinando análise normativa e constitucional, revisão doutrinária, análise da literatura sobre o comportamento decisório do Supremo Tribunal Federal em matéria federativa e argumentação dedutiva fundada no princípio federativo como cláusula pétrea, o estudo buscou avaliar se o novo desenho do sistema de tributação sobre o consumo representa preservação, reconstrução ou erosão da autonomia subnacional.

Nessa perspectiva, o tema mostrou-se especialmente relevante por incidir sobre o núcleo estrutural do federalismo fiscal brasileiro e sobre a viabilidade material do projeto de descentralização consagrado pela Constituição de 1988, articulando, conjuntamente, promessas de

simplificação e neutralidade da tributação com riscos de recentralização do poder tributário.

Os resultados obtidos indicam que a Reforma Tributária, tal como desenhada pela EC nº 132/2023 e pelas LC nº 214/2025 e nº 227/2026, promove expressivo deslocamento do eixo decisório em matéria tributária para o plano nacional, com repercussões diretas sobre a autonomia financeira dos entes subnacionais. A unificação de ICMS e ISS no IBS, a consagração de competência compartilhada disciplinada por lei complementar nacional e a centralização das funções de arrecadação, compensação e distribuição em um Comitê Gestor evidenciam a passagem de receitas tipicamente próprias para um modelo de receitas transferidas.

Verificou-se, ainda, a formação de um paradoxo institucional: embora Estados e Municípios participem formalmente do Comitê, a densidade normativa predominantemente nacional e a centralização da regulamentação e da administração do imposto tendem a restringir seu poder efetivo de conformação da política tributária. Em conjunto, esses elementos sustentam a hipótese de emergência de um "federalismo cooperativo centralizado", em que a cooperação se realiza sob forte assimetria decisória. Esse paradoxo, contudo, não autoriza o diagnóstico de erosão. Aferido pelo critério duplo e cumulativo fixado ao final da seção 1, o novo arranjo preserva competência normativa própria dos entes subnacionais sobre a alíquota do imposto, exercida por lei específica de cada um deles, e lhes assegura assento decisório institucionalizado em regime de paridade entre o bloco estadual e o bloco municipal. O que se alterou foi o modo de exercício da competência tributária e da capacidade tributária ativa, e não a titularidade de uma nem a existência da outra.

Do ponto de vista teórico e prático, o trabalho contribuiu ao evidenciar que a alteração da forma de exercício da competência tributária sobre o consumo não se limita a uma mudança técnica de tributos, mas implica reconfiguração profunda do federalismo fiscal. A análise demonstrou que a autonomia financeira permanece condição de possibilidade para as demais dimensões de autonomia, de modo que a conversão de tributos próprios em receitas repartidas administradas por órgão interfederativo tende a ampliar a dependência de Estados e Municípios.

Responde-se, assim, à indagação formulada no título. A Emenda Constitucional nº 132/2023, a Lei Complementar nº 214/2025 e a Lei Complementar nº 227/2026 operam reconstrução do federalismo fiscal brasileiro contemporâneo, e não sua preservação nem sua erosão.

Reconstrução porque o pacto federativo não permanece como estava, tampouco é esvaziado, mas é reorganizado sobre bases distintas, nas quais a autonomia dos entes subnacionais deixa de manifestar-se no exercício isolado da competência tributária e da capacidade tributária ativa e passa a manifestar-se, de um lado, na competência normativa preservada sobre a alíquota e, de outro, na participação institucionalizada em instância comum de âmbito nacional. É nesse sentido preciso que se propõe a categoria do federalismo cooperativo centralizado, cuja adequação depende, em última análise, da efetividade dos mecanismos de representação e de deliberação do Comitê Gestor.

Registrou-se, ainda, que a literatura sobre o comportamento decisório do Supremo Tribunal Federal em matéria federativa identifica inclinação à reafirmação da primazia da União. Essa literatura, contudo, tem por base empírica predominante o contencioso de competências materiais, razão pela qual a projeção do mesmo padrão sobre o controle de constitucionalidade da reforma da tributação sobre o consumo constitui hipótese prospectiva, e não resultado desta investigação. Não obstante, reconhecem-se limitações inerentes ao caráter ainda inaugural do novo sistema, à ausência de jurisprudência consolidada sobre o IBS e o Comitê Gestor e à dependência de dados empíricos futuros que permitam mensurar, com maior precisão, os efeitos orçamentários da reforma sobre os entes subnacionais.

À luz dessas limitações, o estudo indica algumas frentes relevantes para pesquisas futuras. Uma primeira linha consiste na análise empírica da execução orçamentária de Estados e Municípios ao longo do período de transição e após a plena implementação do IBS, de modo a aferir, com base em séries históricas, em que medida a centralização da arrecadação e o novo regime de repartição de receitas impactam a capacidade de financiamento de políticas públicas descentralizadas.

Outra vertente promissora reside no acompanhamento sistemático da jurisprudência do STF em ações de controle concentrado e difuso relativas à EC nº 132/2023 e à LC nº 214/2025, examinando se a Corte adotará postura de contenção ou de deferência em face do redesenho do federalismo fiscal.

Por fim, merecem aprofundamento estudos comparados sobre modelos de conselhos interfederativos e comitês gestores em outros Estados federais, capazes de oferecer parâmetros externos para avaliar se o padrão brasileiro de "cooperação centralizada" pode ser compatibilizado

com a preservação de um núcleo efetivo de autonomia subnacional ou se tende, em última análise, a consolidar um movimento de reconstrução permanente do federalismo fiscal inaugurado pela Constituição de 1988.

Referências

ALBANO, Amanda. O impacto federativo da Reforma Tributária: a Emenda Constitucional nº 132/2023. **Revista Carioca de Direito**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 1, p. 67-84, jan./jun. 2024. Disponível em: https://doi.org/10.62855/rcd.5.1.2024.154. Acesso em: 26 out. 2025.

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. Competência compartilhada, o desenho do Comitê Gestor do IBS e a constitucionalidade da EC n. 132/2023: considerações a partir da interseção entre federalismo fiscal, autonomia e representação territorial no Estado federal. **Revista Plenário**, Brasília, v. 1, n. 1, p. 271-298, jan./jun. 2025.

ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 56, ano 42, p. 701-730. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência** – 7. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2016.

BEZERRA, Edimar Ferreira. **Estrutura do federalismo fiscal brasileiro: análise dos incentivos fiscais e a discussão sobre a autonomia financeira dos entes subnacionais** – 1. ed. – Jundiaí-SP: Paco Editorial, 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 20 nov. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 10 ago. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços e o Imposto Seletivo, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 10 ago. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar n. 227, de 13 de janeiro de 2026**. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, dispõe sobre o processo administrativo tributário do IBS e sobre a distribuição do produto de sua arrecadação, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 10 ago. 2026.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. – 34. ed. São Paulo: Noeses, 2026.

CARVALHO, Paulo de Barros. Prefácio. *In* MCNAUGHTON, Cristiane Pires; MCNAUGHTON, Charles William. **Curso de IBS e CBS: de acordo com a EC n. 132/2023 e com a LC n. 214/2025**. São Paulo: Noeses, 2025.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. Direito tributário – 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O direito tributário do Brasil: federalismo e Constituição. *In* SCAFF, Fernando Facury (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 125-138.

FERRERES COMELLA, Víctor. ***Constitutional courts and democratic values: a European perspective***. New Haven; London: Yale University Press, 2009.

CONTI, José Maurício; MASCARENHAS, Caio Gama. Repactuação do federalismo brasileiro e reforma fiscal. **Revista da PGE-MS**, n. 19, p. 112-128, 2023. Disponível em: https://www.pge.ms.gov.br/wp-content/uploads/2023/12/Revista-PGE-19-Conti-e-Caio.pdf. Acesso em: 10 nov. 2025.

COSTA, Alexandre Araújo; CARVALHO, Alexandre Douglas Zaidan de; FARIAS, Felipe Justino de. Controle de constitucionalidade no Brasil: eficácia das políticas de concentração e seletividade. **Revista Direito GV**, v. 12, n. 1, p. 155–187, jan. 2016.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques; SOUZA, Cristiano Brilhante de. Reforma tributária e pacto federativo: um olhar sobre os possíveis impactos redistributivos da EC nº 132/2023. **Revista do TCU**, Brasília, v. 154, n. 1, p. 194-213, jul./dez. 2024. DOI: 10.69518/RTCU.154.194-213. Disponível em: https://doi.org/10.69518/rtcu.154.194-213. Acesso em: 1 dez. 2025.

FREITAS, Kellson Holanda Leal de. O IBS, o Comitê Gestor e seus Reflexos junto ao Pacto Federativo: tomando Consciência do Debate. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 59, ano 43, p. 307-329. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2025. Disponível em: https://doi.org/10.46801/2595-6280.59.14.2025.2632. Acesso em: 1 dez. 2025.

GODOY, Miguel Gualano de; TRANJAN, Renata Naomi. Supremo Tribunal Federal e federalismo: antes e durante a pandemia. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 19, e2311, 2023.

GOMES, Myke Oliveira. REFORMA TRIBUTÁRIA E OS MUNICÍPIOS: RISCOS E OPORTUNIDADES NO NOVO PACTO FEDERATIVO. **ARACÊ**, *[S. l.]*, v. 7, n. 7, p. 36436–36445, 2025. DOI: 10.56238/arev7n7-073. Disponível em: https://periodicos.newsciencepubl.com/arace/article/view/6412. Acesso em: 11 ago. 2026.

LEITE, Vítor Thaler Teixeira. A cláusula pétrea do princípio federativo e a PEC n. 45/2019. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 43, ano 37, p. 440-453, 2. semestre 2019.

LEONI, Fernanda. O papel do Supremo Tribunal Federal na intermediação dos conflitos federativos no contexto da Covid-19. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, São Paulo, v. 27, n. 87, e83851, maio/ago. 2022.

MASCARENHAS, Caio Gama. Comitê Gestor do IBS e seu papel no equilíbrio fiscal interfederativo. **Revista Eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro – PGE-RJ**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 3, p. 1-28, set./dez. 2023. Disponível em: https://revistaeletronica.pge.rj.gov.br/index.php/pge/article/view/385. Acesso em: 25 out. 2025.

MCNAUGHTON, Cristiane Pires; MCNAUGHTON, Charles William. **Curso de IBS e CBS: de acordo com a EC n. 132/2023 e com a LC n. 214/2025**. São Paulo: Noeses, 2025.

MOREIRA, André Mendes. **O modelo de federalismo fiscal brasileiro. In: 30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro** / organização Priscila Souza; coordenação Paulo de Barros Carvalho. – 1.

ed. – São Paulo: Noeses, 2018, p. 21-54.

MÜLLER, César Santini; DA SILVEIRA, Daniel Gomes Batista; CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart. NOVO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO. **ARACÊ**, *[S. l.]*, v. 7, n. 8, p. e7328, 2025. DOI: 10.56238/arev7n8-152. Disponível em: https://periodicos.newsciencepubl.com/arace/article/view/7328. Acesso em: 10 ago. 2026.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: Uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil. **Caderno de Finanças Públicas, Brasília**, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio de 2021. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/9596. Acesso em: 26 out. 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 17. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2026.

PORCOTE, Liliane Aparecida dos Santos; MEDEIROS, Clayton Gomes de. Comitê gestor tributário: estrutura, desafios e oportunidades na implementação da reforma fiscal. **Revista Foco**, v. 18, n. 10, e10162, p. 1-15, 2025. Disponível em: https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/view/10162. Acesso em: 25 out. 2025.

PRAXEDES, Tatiane. Federalismo, autonomia financeira e alterações das fontes de custeio: os rumos do federalismo fiscal brasileiro. 2024. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2024.

RANGEL, Henrique; FADEL, Alexandre; NERI, Bianca; BOLONHA, Carlos. Judicialização do federalismo e federalismo formal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 12, n. 1, p. 217-250, jan./abr. 2016. DOI: https://doi.org/10.1590/2317-6172201609.

SCHMITZ, A. H.; CALIENDO, Paulo. A tributação como instrumento de desenvolvimento de cidades inteligentes: uma análise a partir da reforma tributária. **Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT**, v. 7, n. 2, p. 1-22, jul./dez. 2024. DOI: https://doi.org/10.47319/rdft.v7n1.96.

CHANG YAMAMOTO, Nan Huei; EUSTÁQUIO DA SILVEIRA, Daniel; RAMOS CIABATARI, Roberta. Reforma Tributária: Desdobramentos no Federalismo Fiscal. **Cadernos**, [S.l.], v. 1, n. 12, p. 28-44, maio 2024. ISSN 2595-2412. Disponível em: https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/view/276. Acesso em: 11

ago. 2026.

SOUSA, Marciana Coêlho de; LUZ, Crislene Divina dos Santos. Conflito de competências para aplicação do IBS entre estados e municípios após a PEC 132/2023. **Revista JRG de Estudos Acadêmicos**, [s. l.], v. 7, n. 15, p. e151614, 2024.

TORRES, Heleno Taveira. Federalismo Cooperativo exige reformas política e tributária no país. **Consultor Jurídico Online**. 27 ago. 2014. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2014-ago-27/consultor-tributario-receita-promover-politicas-coerentes-economia/. Acesso em: 20 nov. 2025.

TORRES, João Camilo de Oliveira. **A formação do federalismo no Brasil** [recurso eletrônico]. – Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TRIPODI, Leandro. Entidade pública sob regime especial: natureza do Comitê Gestor criado pela Emenda Constitucional no 132/2023. **Revista de informação legislativa**, [s. l.], v. 61, n. 243, p. 67–99, 2024. Disponível em: https://doi.org/10.70015/ril. Acesso em: 25 out. 2025.

Capítulo 27

A REFORMA TRIBUTÁRIA E O MERCADO IMOBILIÁRIO: NEUTRALIDADE FISCAL, SEGURANÇA JURÍDICA E FORMAÇÃO DO PREÇO DOS IMÓVEIS

Daniel Ribeiro Petrocelli[1]

1 Introdução

A reforma tributária aprovada pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, representa uma das mais profundas alterações recentes no Sistema Tributário Nacional. Embora o debate público tenha frequentemente concentrado sua atenção na substituição do ICMS, do ISS, do PIS e da Cofins, a reforma não se limita a uma reorganização formal da arrecadação. Ela altera a estrutura de incidência, a repartição das receitas, os mecanismos de creditamento e a própria relação entre tributação, atividade econômica e formação de preços.

O mercado imobiliário ocupa posição particularmente sensível nesse processo. A atividade imobiliária envolve operações de elevado valor, ciclos de produção prolongados, mobilização intensiva de capital, aquisição de terrenos, contratação de serviços, financiamento, aprovação urbanística, construção, comercialização e, em muitos casos, manutenção de relações contratuais que se estendem por vários anos.

Por essa razão, a tributação incidente sobre o setor não pode ser analisada apenas a partir do valor nominal destacado em uma nota fiscal ou em um contrato de compra e venda. A carga tributária pode repercutir sobre o custo do terreno, o fluxo de caixa do empreendimento, a margem

1 Advogado responsável pelo escritório Petrocelli Advogados Associados, Mestrando em Direito e Finanças na COPPEAD-UFRJ. Especialista em Direito Empresarial e Econômico - UFJF. Graduado em Direito - Faculdade Vianna Júnior. Coordenador Acadêmico da Escola Superior da Advocacia – Subseção Barra da Tijuca – Rio de Janeiro. Professor de Direito Civil (Parte Geral e Obrigações, Reais), Direito do Consumidor e Direito Eleitoral na Faculdade São José no Rio de Janeiro. Diretor Acadêmico e Executivo da Law Direction, empresa especializada em cursos de Extensão e Pós Graduação. Editor Jurídico na Editora Letras Vivas.

do incorporador, o valor do financiamento, o preço de venda, o valor do aluguel e a decisão de lançar ou não determinado projeto.

A Lei Complementar nº 214/2025 regulamentou o Imposto sobre Bens e Serviços — IBS — e a Contribuição sobre Bens e Serviços — CBS — e estabeleceu regime específico para as operações com bens imóveis. A opção legislativa é relevante porque reconhece que o setor possui características próprias, incompatíveis com a aplicação indiferenciada de todas as regras gerais desenhadas para a circulação de bens e a prestação de serviços.

O novo sistema alcança a alienação de bens imóveis, inclusive aquela decorrente de incorporação imobiliária e parcelamento do solo, a constituição e a transferência onerosa de direitos reais, a locação, o arrendamento, a cessão onerosa, a construção civil e determinados serviços de administração e intermediação imobiliária.

O problema central deste estudo consiste em verificar se o regime jurídico instituído para o IBS e a CBS é capaz de conciliar três objetivos potencialmente tensionados: a neutralidade tributária, a segurança jurídica e a preservação do acesso economicamente possível aos imóveis, especialmente os destinados à moradia.

A hipótese defendida é que a reforma criou instrumentos normativos destinados a reduzir a cumulatividade e a atenuar a incidência sobre determinadas operações imobiliárias, mas não assegurou, por si só, neutralidade econômica automática. A efetividade dessa neutralidade dependerá da apropriação dos créditos, da aplicação dos redutores, da forma de cumprimento das obrigações acessórias, das regras de transição e da possibilidade concreta de repasse da carga tributária.

A análise será desenvolvida em seis eixos. Inicialmente, serão examinados os fundamentos constitucionais da reforma e as especificidades econômicas do mercado imobiliário. Em seguida, será abordado o regime jurídico do IBS e da CBS nas operações imobiliárias, com atenção às reduções de alíquotas e aos redutores sociais. Posteriormente, serão analisados a não cumulatividade, a formação dos preços e os contratos imobiliários de longa duração. Por fim, serão discutidas a locação residencial, o direito à moradia, o federalismo fiscal e a dimensão financeira da reforma.

2 A base constitucional da reforma e a especificidade do setor imobiliário

A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu no texto constitucional os fundamentos do IBS e da CBS. O IBS foi previsto no art. 156-A da Constituição, como imposto de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. A CBS, por sua vez, foi inserida no art. 195, inciso V, como contribuição de competência da União.

A Constituição estabeleceu que o IBS deverá observar, entre outros elementos, a neutralidade, a incidência ampla sobre operações com bens e serviços, a não cumulatividade e a tributação no destino. A disciplina constitucional da CBS deve observar regras semelhantes em matéria de fatos geradores, bases de cálculo, sujeitos passivos, imunidades, regimes e creditamento.

A referência constitucional à neutralidade possui importância central para a interpretação do novo modelo. Em termos jurídicos, a neutralidade pretende reduzir a influência indevida da tributação sobre as decisões econômicas dos agentes. O tributo não deveria, em princípio, favorecer artificialmente determinada forma de organização empresarial ou impor tratamento arbitrariamente desigual a atividades economicamente equivalentes.

No entanto, a neutralidade não significa ausência de escolhas legislativas. A própria Constituição admite regimes diferenciados, favorecidos ou específicos para determinados setores, inclusive para as operações imobiliárias. A existência de tratamento específico não representa, necessariamente, violação à neutralidade. Pode significar, ao contrário, o reconhecimento de que a aplicação mecânica do regime geral produziria distorções incompatíveis com a realidade econômica do setor.

Também é relevante a alteração promovida no art. 145 da Constituição, que passou a fazer referência à justiça tributária e à necessidade de consideração dos efeitos regressivos da tributação. Esses parâmetros não determinam uma carga específica para o mercado imobiliário, mas orientam a interpretação do sistema quando seus efeitos recaem sobre bens essenciais, como a moradia.

A Constituição também passou a considerar a defesa do meio ambiente como elemento do Sistema Tributário Nacional. No setor imobiliário, essa diretriz pode adquirir relevância em temas como ocupação

do solo, infraestrutura urbana, sustentabilidade dos empreendimentos, mobilidade e localização de novas edificações.

O imóvel apresenta particularidades que dificultam sua equiparação a uma mercadoria ordinária. Ele é, simultaneamente, bem econômico, ativo patrimonial, instrumento de moradia, fator de produção, garantia financeira e elemento estruturante do espaço urbano.

Além disso, a produção imobiliária se desenvolve em ambiente marcado por assimetrias regionais. O preço de um imóvel não depende apenas do custo físico da construção. Localização, infraestrutura, legislação urbanística, acesso a transporte, disponibilidade de crédito, renda da população e dinâmica demográfica exercem influência decisiva.

A atividade imobiliária também possui ciclos longos. Entre a aquisição do terreno e a entrega das unidades podem decorrer vários anos. Durante esse período, podem ocorrer alterações de custos, mudanças de alíquotas, modificações regulatórias, variações no crédito e oscilações relevantes na demanda.

Essas características justificam o tratamento específico conferido pela legislação complementar e impõem cautela na análise dos efeitos da reforma. Não é suficiente identificar a alíquota formal aplicável à operação final. É necessário investigar a totalidade da cadeia econômica e o momento em que os créditos e débitos tributários são reconhecidos.

3 O regime jurídico do IBS e da CBS nas operações imobiliárias

A Lei Complementar nº 214/2025 instituiu o IBS, a CBS e o Imposto Seletivo, além de estabelecer normas gerais para sua incidência. No capítulo dedicado aos bens imóveis, a legislação disciplinou operações que anteriormente recebiam tratamentos distintos pelos tributos sobre o consumo.

Entre as operações abrangidas estão a alienação de bens imóveis, a alienação decorrente de incorporação imobiliária, o parcelamento do solo, a constituição e a transferência onerosa de direitos reais, a locação, a cessão onerosa, o arrendamento, a construção civil e os serviços de administração e intermediação.

A amplitude da disciplina é significativa. O legislador não tratou apenas da transmissão da propriedade. Também incluiu formas de exploração econômica do imóvel e atividades auxiliares relevantes para o funcionamento do mercado.

A alienação de um imóvel pode ocorrer por compra e venda, permuta ou outra forma juridicamente admitida de transferência onerosa. Na incorporação imobiliária, a operação está inserida em estrutura mais complexa, na qual o empreendimento pode envolver terreno próprio, terreno de terceiro, patrimônio de afetação, financiamento, contratação de construtora e venda antecipada das unidades.

A construção civil, por sua vez, pode ser realizada por empreitada, por administração ou por contratação de diversos fornecedores e prestadores de serviços. A forma jurídica da relação influencia a identificação da operação, do sujeito passivo, da base de cálculo e da possibilidade de creditamento.

Não se deve presumir que toda atividade relacionada à construção receberá tratamento idêntico. A construção de unidades próprias para posterior alienação não é necessariamente equivalente à prestação de serviço de construção para terceiro. Embora as duas atividades sejam economicamente relacionadas, suas estruturas jurídicas são diferentes.

A legislação também alcança a locação, a cessão onerosa e o arrendamento de imóveis. Essa previsão exige atenção porque a locação de bens imóveis não se confundia, no sistema anterior, com a prestação de serviços submetida ao ISS.

A inclusão da locação no regime do IBS e da CBS não significa, contudo, que qualquer pessoa física que alugue um imóvel será automaticamente tratada como contribuinte em regime regular. A incidência concreta dependerá das regras legais relativas à habitualidade, à atividade econômica, aos limites de receita e às hipóteses de enquadramento.

Também é necessário distinguir os tributos sobre o consumo dos tributos patrimoniais e dos tributos incidentes sobre a renda. A reforma não extingue, por si só, o IPTU, o ITBI, o Imposto de Renda ou outros tributos que possam alcançar a propriedade, a transmissão ou o resultado econômico das operações imobiliárias.

A própria Lei Complementar nº 214/2025 preserva a autonomia de incidências como o ITBI e o ITCD, ao estabelecer que a incidência do IBS e da CBS não altera suas bases de cálculo. O novo modelo, portanto, adiciona uma camada tributária específica, sem eliminar a coexistência com a tributação patrimonial.

4 Reduções de alíquotas e redutores sociais

O regime específico dos bens imóveis prevê redução das alíquotas do IBS e da CBS. A legislação estabelece redução de 50% nas operações gerais com imóveis e redução de 70% nas operações de locação, cessão onerosa e arrendamento.

A técnica legislativa merece precisão conceitual. A redução de alíquota não significa restituição de 50% ou 70% do tributo eventualmente pago. Significa que a alíquota aplicável à operação será reduzida nos percentuais estabelecidos pela lei.

A carga efetiva dependerá, portanto, da alíquota de referência, da base de cálculo, da operação realizada, dos créditos apropriáveis e de outras regras que disciplinem o regime.

A Lei Complementar também prevê mecanismos de redução da base de cálculo, entre eles o redutor de ajuste e os redutores sociais.

O redutor de ajuste está relacionado a determinadas operações de alienação de bens imóveis e tem a finalidade de considerar elementos econômicos próprios da operação. Sua aplicação deve ser examinada de acordo com o texto legal e com as regras regulamentares, não sendo possível tratá-lo como benefício indistintamente aplicável a todas as transmissões.

O redutor social incide sobre determinadas operações envolvendo imóveis residenciais novos e lotes residenciais. A legislação estabelece o valor de R$ 100.000,00 por imóvel residencial novo e de R$ 30.000,00 por lote residencial, observado o limite da base de cálculo.

A finalidade do mecanismo é reduzir a tributação de operações destinadas à moradia. Sua existência revela preocupação do legislador com a dimensão social do mercado imobiliário, especialmente diante do elevado valor dos imóveis e da dificuldade de acesso enfrentada por grande parcela da população.

O redutor, entretanto, não equivale à garantia de redução do preço final. Ele diminui a base de cálculo do tributo, mas a repercussão econômica poderá ser absorvida pelo empreendedor, transferida ao adquirente ou distribuída entre os diversos agentes que participam da cadeia.

A formação do preço depende da estrutura concorrencial do mercado. Em uma região com grande demanda e baixa oferta, parte do benefício fiscal poderá ser apropriada pelo vendedor. Em outra, com baixa demanda e maior competição, o benefício poderá ser utilizado para reduzir o preço ou preservar a velocidade de vendas.

Na locação residencial, a legislação prevê redutor social de R$ 600,00 por imóvel, aplicável à base de cálculo das operações realizadas por contribuinte sujeito ao regime regular, até o limite da própria base.

O redutor de R$ 600,00 não significa que o aluguel ficará automaticamente R$ 600,00 mais barato ou que a tributação será integralmente eliminada. O efeito econômico dependerá da alíquota aplicável e das condições concretas do contrato.

A regra poderá produzir resultados distintos conforme o valor do aluguel. Em locações de menor valor, o redutor poderá representar parcela significativa da base tributável. Em imóveis de alto padrão ou em locações comerciais, seu peso relativo será muito menor.

A diferenciação entre imóveis residenciais e comerciais também é coerente com a finalidade social do benefício. Todavia, sua aplicação deve ser compatibilizada com as regras de enquadramento do contribuinte e com a definição jurídica da destinação do imóvel.

5 Não cumulatividade e neutralidade tributária

A não cumulatividade é um dos principais fundamentos do IBS e da CBS. A lógica consiste em permitir a compensação dos tributos incidentes nas aquisições com aqueles devidos nas operações subsequentes, evitando a incidência em cascata.

No mercado imobiliário, a efetividade desse mecanismo é especialmente relevante. Um empreendimento pode envolver a aquisição de materiais, contratação de projetos, serviços de engenharia, publicidade, administração, segurança, tecnologia e diversos outros insumos.

Se o tributo incidente nessas aquisições puder ser apropriado e compensado de forma adequada, o sistema tende a reduzir a cumulatividade. Se, ao contrário, houver limitações excessivas ou demora significativa no reconhecimento e no ressarcimento dos créditos, o custo financeiro poderá permanecer incorporado ao empreendimento.

A neutralidade não depende apenas da existência abstrata do direito ao crédito. É necessário considerar o momento de sua apropriação, a documentação exigida, a possibilidade de utilização, o prazo de ressarcimento e os efeitos de eventual inadimplência do fornecedor.

Essa dimensão temporal é particularmente importante no setor imobiliário. O empreendedor pode realizar despesas e acumular créditos durante vários anos antes de concluir a venda das unidades. A diferença

entre o reconhecimento imediato e o aproveitamento tardio pode afetar o fluxo de caixa, o custo do financiamento e o preço final.

A não cumulatividade também pode ser impactada pela forma de organização do empreendimento. Uma incorporadora que contrata diretamente vários fornecedores estará submetida a dinâmica de creditamento distinta daquela que contrata uma empresa construtora responsável por parte significativa da cadeia.

Não se deve concluir, por isso, que o regime seja economicamente neutro apenas porque adota a técnica do imposto sobre valor agregado. A neutralidade formal é condição importante, mas não suficiente.

A neutralidade econômica somente pode ser verificada a partir da observação dos efeitos do sistema sobre investimento, produção, preços, margens, contratação e consumo. Enquanto as alíquotas de referência e a regulamentação não estiverem plenamente consolidadas, qualquer conclusão definitiva sobre aumento ou redução da carga efetiva deverá ser evitada.

Também é necessário avaliar a tributação do terreno. A aquisição do terreno pode representar parcela expressiva do custo do empreendimento, especialmente nas áreas urbanas valorizadas. O tratamento tributário dessa aquisição e sua relação com o sistema de créditos podem influenciar de modo significativo a neutralidade do regime.

Se determinada etapa essencial da cadeia não gerar crédito correspondente, o tributo poderá permanecer embutido no custo. A neutralidade será então reduzida, ainda que a legislação preserve formalmente a não cumulatividade.

6 A formação do preço dos imóveis

O preço do imóvel resulta da combinação de variáveis econômicas e jurídicas. Entre elas estão o valor do terreno, o custo dos materiais, a mão de obra, os projetos, o financiamento, os tributos, as despesas administrativas, a margem empresarial, a localização e a demanda.

A reforma tributária pode afetar vários desses componentes simultaneamente. Contudo, não é metodologicamente correto afirmar que toda alteração tributária será integralmente repassada ao comprador.

O repasse depende da elasticidade da demanda e da estrutura do mercado. Quando o consumidor possui pouca capacidade de substituição e a oferta é restrita, o vendedor pode transferir parcela maior do custo. Quando

há concorrência elevada ou demanda enfraquecida, o empreendedor pode absorver parte do aumento para preservar sua participação no mercado.

Também é possível que o impacto não apareça imediatamente no preço. O empreendedor pode reduzir sua margem, postergar lançamentos, alterar o padrão construtivo, negociar condições diferentes com fornecedores ou modificar o ritmo de produção.

Em determinados casos, o tributo pode ser incorporado ao preço sem que seja possível identificá-lo isoladamente. Em outros, poderá ser destacado contratualmente ou apresentado como encargo específico. A transparência da composição do preço assume, nesse ponto, importância jurídica e econômica.

A redução de alíquotas e a existência de redutores podem atenuar a incidência formal, mas não asseguram necessariamente redução proporcional do valor de venda. A vantagem tributária somente alcançará o consumidor na medida em que as condições de mercado permitam sua transmissão.

No plano acadêmico, é importante distinguir três conceitos: incidência jurídica, carga econômica e preço final. A incidência jurídica identifica a obrigação tributária prevista em lei. A carga econômica revela quem suporta efetivamente o custo. O preço final expressa o resultado da interação entre tributação e demais fatores do mercado.

Esses conceitos não são equivalentes. O contribuinte de direito pode não ser o contribuinte econômico. Da mesma maneira, um benefício fiscal concedido ao fornecedor pode não resultar em redução correspondente para o consumidor.

A análise do setor deve evitar afirmações deterministas. A reforma poderá elevar, reduzir ou redistribuir custos, conforme o tipo de operação, o perfil do agente econômico, o local do empreendimento e o comportamento do mercado.

7 Segurança jurídica e contratos imobiliários de longa duração

A transição para o IBS e a CBS produzirá efeitos sobre contratos celebrados antes da plena implementação do novo sistema. A questão é particularmente delicada no mercado imobiliário porque muitos contratos possuem duração prolongada.

São exemplos as promessas de compra e venda, os contratos de incorporação, os contratos de construção, os contratos de financiamento, as locações de longo prazo e os contratos de administração de imóveis.

Quando a lei tributária se modifica durante a execução contratual, surge a necessidade de estabelecer quem suportará eventual acréscimo ou redução de custo. A resposta não pode ser dada por uma regra genérica de repasse automático.

O primeiro elemento a ser examinado é o próprio contrato. Deve-se verificar se existe cláusula específica de alocação de riscos tributários, se a cláusula é clara, se foi efetivamente compreendida e se é compatível com o regime jurídico da relação.

Em contratos empresariais paritários, a autonomia privada possui relevância significativa. As partes podem distribuir riscos, estabelecer mecanismos de revisão e definir critérios de atualização do preço.

Em contratos de adesão e relações de consumo, contudo, a análise deve considerar a transparência, o dever de informação, a boa-fé objetiva e a vedação de cláusulas que imponham vantagem excessiva ou transfiram riscos de forma obscura.

A alteração da carga tributária não transforma automaticamente o preço contratado. O tributo integra a estrutura econômica da operação, mas a modificação do preço dependerá do contrato, da legislação aplicável e da demonstração do impacto.

A distinção é importante nas incorporações imobiliárias. O adquirente geralmente assume obrigações financeiras por longo período, muitas vezes mediante parcelas sujeitas a índices de correção. A inclusão posterior de encargos tributários não previstos de maneira clara pode provocar desequilíbrio e litigiosidade.

A incorporadora que pretenda repassar determinada carga deverá demonstrar a origem do encargo, sua incidência sobre a operação, o momento de sua exigibilidade e a correspondência entre o tributo e o valor cobrado.

Não basta indicar genericamente que "novos tributos serão repassados ao comprador". Uma cláusula dessa natureza pode ser insuficiente quando não esclarece quais tributos estão abrangidos, em que momento incidirão e como será calculado o impacto.

Nos contratos de locação, a repercussão também dependerá do conteúdo pactuado. A existência de tributação sobre a atividade do locador

não significa que o locatário ficará automaticamente obrigado a pagar valor adicional.

A forma de repasse poderá variar conforme o contrato estabeleça preço global, encargos acessórios, reajustes, despesas ordinárias ou mecanismos específicos de revisão. A interpretação deverá observar a natureza da locação e a posição jurídica das partes.

A segurança jurídica exige, ainda, transição normativa previsível. O contribuinte precisa saber quais obrigações serão exigidas, em que momento, por qual documento e com quais consequências em caso de descumprimento.

Mudanças frequentes em regulamentações, leiautes fiscais e procedimentos administrativos podem aumentar o custo de conformidade. No setor imobiliário, esse risco é agravado pela multiplicidade de operações e pela participação de empresas de diferentes portes.

A proteção da confiança não impede a alteração do sistema tributário. Ela exige, porém, que a transição respeite a legalidade, a anterioridade quando aplicável, a publicidade, a coerência normativa e a possibilidade real de adaptação dos contribuintes.

8 Locação residencial e direito à moradia

A locação residencial possui dimensão constitucional própria. O imóvel locado não é apenas um ativo econômico explorado pelo proprietário. Para o locatário, ele constitui espaço de moradia, privacidade, segurança e desenvolvimento da vida familiar.

Por essa razão, a tributação da locação deve ser examinada à luz do direito social à moradia, da dignidade da pessoa humana, da função social da propriedade e da necessidade de redução de desigualdades.

A previsão de redução de alíquota de 70% e de redutor social específico demonstra que a legislação reconheceu a particularidade da locação. O objetivo é evitar que a incidência do IBS e da CBS produza impacto desproporcional sobre o mercado residencial.

Entretanto, a redução tributária não resolve sozinha os problemas de acesso à moradia. O valor dos aluguéis depende de fatores como oferta de imóveis, renda das famílias, localização, vacância, custos de manutenção, condomínio, financiamento, IPTU e expectativa de valorização.

O proprietário poderá absorver o tributo, repassá-lo parcialmente ou incorporá-lo integralmente ao aluguel. A resposta dependerá do mercado local e da capacidade de negociação das partes.

Em regiões de alta demanda e baixa oferta, o repasse pode ser mais provável. Em áreas com elevada vacância e concorrência entre proprietários, o locador pode ter menor capacidade de transferir o custo ao locatário.

A análise também deve distinguir locador pessoa física, empresa patrimonial, fundo de investimento e empresa que explore profissionalmente a locação. A estrutura jurídica e econômica do agente pode influenciar sua sujeição ao regime regular e sua capacidade de apropriar créditos.

O redutor social de R$ 600,00 por imóvel possui maior relevância relativa nas locações de menor valor. Porém, sua aplicação depende do preenchimento das condições legais e não equivale a uma política integral de subsídio ao aluguel.

A política habitacional exige instrumentos mais amplos, como financiamento, produção de habitação social, urbanização, regularização fundiária, saneamento, transporte e assistência técnica. A tributação pode contribuir para a modicidade, mas não substitui políticas públicas estruturadas.

Também seria inadequado utilizar a reforma do consumo como fundamento para afirmar que todos os aluguéis sofrerão determinada variação. A repercussão econômica deverá ser observada empiricamente, considerando diferentes regiões, faixas de renda e tipos de imóveis.

9 Obrigações acessórias e implementação administrativa

O funcionamento do IBS e da CBS dependerá de ampla adaptação dos sistemas empresariais e administrativos. A reforma exige mudanças na emissão de documentos fiscais, na escrituração, no controle de créditos, na apuração dos débitos e na comunicação entre contribuintes e autoridades fiscais.

A Receita Federal e o Comitê Gestor do IBS vêm divulgando cronogramas e especificações técnicas para a implementação dos documentos fiscais eletrônicos. Para setores como construção e mercado imobiliário, as exigências incluem documentos e campos específicos destinados à identificação das operações sujeitas ao novo modelo.

A documentação fiscal terá função ainda mais relevante em um sistema baseado na não cumulatividade. O crédito do adquirente dependerá

da correta identificação da operação, do fornecedor, da base tributável e do valor do IBS ou da CBS.

Erros formais podem afetar o reconhecimento do crédito, o ressarcimento, a apuração e a fiscalização. Por isso, as obrigações acessórias não devem ser consideradas elemento secundário da reforma.

No setor imobiliário, a complexidade é maior porque uma mesma operação pode envolver terreno, construção, incorporação, financiamento, intermediação e prestação de serviços. A correta classificação de cada etapa será essencial para evitar contingências.

A administração tributária também deverá proporcionar segurança quanto à interpretação das regras. Soluções de consulta, regulamentos, manuais, atos conjuntos e orientações técnicas deverão ser coerentes entre si e suficientemente claros para permitir adaptação.

A existência de um regulamento único do IBS pode reduzir conflitos entre entes federativos, mas exigirá governança transparente e participação institucional adequada. A uniformização não deve significar ausência de controle ou dificuldade de acesso às informações.

10 Federalismo fiscal e dimensão financeira

O IBS foi concebido como imposto de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. A Constituição atribuiu ao Comitê Gestor do IBS funções de arrecadação, compensação, distribuição das receitas e julgamento administrativo.

A reforma também adotou a tributação no destino. Essa alteração procura aproximar a arrecadação do local de consumo e reduzir a importância da origem da operação na distribuição da receita.

No mercado imobiliário, a localização física do bem possui relevância natural. O imóvel está vinculado ao território, e sua exploração interfere na infraestrutura, nos serviços públicos e na dinâmica econômica do Município.

A mudança na distribuição das receitas poderá afetar Estados e Municípios de maneira distinta. Entes com forte atividade econômica, mas menor consumo ou menor base territorial de determinadas operações, poderão experimentar efeitos diversos daqueles suportados por entes predominantemente consumidores.

A governança do Comitê Gestor deverá equilibrar uniformidade e autonomia federativa. A administração centralizada pode evitar conflitos interpretativos e reduzir custos de conformidade, mas precisa respeitar a participação dos entes e assegurar transparência decisória.

A reforma também prevê mecanismos de desenvolvimento regional e compensação federativa. Esses instrumentos possuem relação indireta com o mercado imobiliário, pois a valorização e a viabilidade dos empreendimentos dependem de infraestrutura, saneamento, transporte, energia e planejamento urbano.

A justiça tributária não deve ser observada exclusivamente pelo valor do tributo cobrado na compra ou na locação. Também deve considerar a destinação das receitas e a qualidade dos serviços públicos que influenciam o valor social e econômico da propriedade.

Um imóvel situado em área provida de transporte, saneamento, escolas, hospitais e equipamentos urbanos possui condições substancialmente diferentes de outro localizado em região sem infraestrutura adequada. A política fiscal e a política urbana, portanto, não podem ser analisadas de maneira completamente separada.

O aumento da arrecadação ou a reorganização da partilha somente produzirá efeitos socialmente positivos se estiver associado a planejamento público, transparência orçamentária e aplicação eficiente dos recursos.

No âmbito do Direito Financeiro, a reforma suscita uma questão fundamental: os novos mecanismos de arrecadação e repartição serão capazes de financiar adequadamente políticas urbanas e habitacionais ou a tributação poderá aumentar o custo da moradia sem correspondente ampliação da capacidade estatal?

A resposta dependerá não apenas da lei tributária, mas também da execução orçamentária, da cooperação federativa e da qualidade das políticas públicas.

11 Jurisprudência e limites de transposição

A jurisprudência anterior sobre ISS, construção civil e incorporação imobiliária poderá auxiliar a interpretação do novo regime, mas não deve ser transposta automaticamente.

O Superior Tribunal de Justiça examinou, em diferentes oportunidades, a incidência do ISS em atividades relacionadas à incorporação e à construção. A distinção entre incorporação direta em

terreno próprio e prestação de serviço de construção para terceiro foi relevante em decisões anteriores.

Esses precedentes ajudam a demonstrar que a qualificação jurídica da operação é determinante. Contudo, o IBS e a CBS possuem fundamento constitucional e legislação complementar próprios. A existência ou não de ISS em determinada operação não resolve, por si só, sua submissão ao novo sistema.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o Tema 796 da repercussão geral também permanece relevante para demonstrar a coexistência entre a reforma do consumo e a tributação patrimonial.

No Tema 796, o STF fixou entendimento segundo o qual a imunidade do ITBI prevista no art. 156, § 2º, inciso I, da Constituição não alcança o valor dos imóveis que exceder o limite do capital social a ser integralizado.

Esse precedente não trata diretamente do IBS ou da CBS, mas evidencia que as operações imobiliárias continuarão submetidas a diferentes regimes tributários. A reforma do consumo não elimina a necessidade de análise do ITBI, do IPTU, do Imposto de Renda e de outras incidências.

A utilização da jurisprudência deve, portanto, respeitar os limites de cada precedente. A melhor técnica consiste em extrair dos julgados critérios gerais, como a importância da natureza da operação, da materialidade tributária e da distinção entre transmissão patrimonial e prestação de serviço, sem afirmar que decisões construídas sob o regime anterior solucionam integralmente questões novas.

12 Conclusão

A reforma tributária alterou significativamente a tributação das operações relacionadas ao mercado imobiliário. O IBS e a CBS passaram a integrar um sistema que alcança a alienação de imóveis, a incorporação, o parcelamento do solo, a construção civil, a locação, o arrendamento, a cessão onerosa e determinados serviços de administração e intermediação.

A adoção de regime específico revela que o legislador reconheceu as particularidades econômicas e jurídicas do setor. A redução de alíquotas, os redutores sociais e a disciplina própria das operações residenciais demonstram preocupação com a neutralidade e com a dimensão social da tributação.

Esses mecanismos, contudo, não autorizam a conclusão de que o sistema produzirá automaticamente redução dos preços ou neutralidade econômica plena. A neutralidade jurídica depende da estrutura normativa, da não cumulatividade e da uniformidade de tratamento. A neutralidade econômica somente poderá ser aferida a partir dos efeitos concretos sobre custos, margens, investimentos, preços e comportamento dos agentes.

O setor imobiliário apresenta desafios específicos. A produção prolongada, o elevado valor dos empreendimentos, a dependência do financiamento, a aquisição de terrenos e a diversidade dos contratos dificultam a identificação de uma relação linear entre tributação e preço.

A existência de créditos também não é suficiente, por si só, para garantir neutralidade. Será necessário verificar se os créditos são apropriados no momento adequado, se podem ser utilizados ou ressarcidos sem demora excessiva e se a documentação fiscal permite sua comprovação.

Nos contratos imobiliários de longa duração, a alteração tributária não autoriza repasse automático ao comprador ou ao locatário. A possibilidade de transferência dependerá do contrato, da clareza da cláusula, da relação jurídica, da legislação aplicável, da boa-fé e da demonstração do impacto econômico.

A locação residencial exige cautela ainda maior, em razão da relação direta entre o mercado de aluguel e o direito à moradia. A redução da alíquota e o redutor social podem atenuar a incidência, mas não substituem políticas públicas de financiamento, produção habitacional, urbanização, regularização fundiária e infraestrutura.

A dimensão federativa e financeira também é essencial. A forma de arrecadação e repartição do IBS, a atuação do Comitê Gestor e os mecanismos de desenvolvimento regional poderão repercutir sobre a capacidade dos entes públicos de financiar infraestrutura e políticas urbanas.

A avaliação definitiva da reforma dependerá, portanto, de três planos complementares. No plano jurídico, será necessário examinar a compatibilidade do novo regime com a legalidade, a segurança jurídica, a capacidade contributiva, a função social da propriedade e o direito à moradia. No plano econômico, será preciso verificar quem suportará efetivamente a carga tributária e em que medida ela será incorporada aos preços. No plano financeiro, será necessário observar se a arrecadação será convertida em serviços e políticas capazes de reduzir desigualdades territoriais e habitacionais.

A principal conclusão é que a reforma tributária não deve ser avaliada apenas pela substituição de tributos ou pela redução nominal de alíquotas. No mercado imobiliário, sua legitimidade dependerá da capacidade de conciliar neutralidade, previsibilidade, equilíbrio contratual, eficiência econômica, justiça tributária e efetividade das políticas públicas.

Referências

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços — IBS, a Contribuição sobre Bens e Serviços — CBS e o Imposto Seletivo; cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 796 da repercussão geral. Alcance da imunidade tributária do ITBI sobre imóveis incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica.

BRASIL. Comitê Gestor do IBS. Informações oficiais sobre a implementação do IBS e dos documentos fiscais eletrônicos.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Informações oficiais sobre a implementação da CBS e da documentação fiscal eletrônica.

CÂMARA BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DA CONSTRUÇÃO. Informações técnicas sobre a reforma tributária e os impactos no setor da construção e do mercado imobiliário.

TCU. Reforma tributária: informações institucionais sobre IBS, CBS, alíquotas de referência e transição.

Capítulo 28

A MODULAÇÃO DOS EFEITOS EM JULGAMENTOS DE TEMAS TRIBUTÁRIOS

Valdomiro Aparecido Luqueta[1]
Tiago Augusto Pereira de Oliveira[2]

1 Introdução

O sistema jurídico brasileiro possui mecanismos de controle dos atos normativos, seja por meio do controle concentrado ou pelo difuso, ambos hoje, com alcance *erga omnes*.

A retirada de uma regra do ordenamento, no controle repressivo de constitucionalidade, pode gerar enorme impacto aos envolvidos (ou terceiros) colocando em risco a segurança jurídica. O próprio sistema prevê ferramentas que buscam instrumentalizar sua estabilização diante dos impactos decorrentes do controle de constitucionalidade.

O legislador autorizou que o Judiciário realize a modulação dos efeitos de suas decisões, quando tais atos puderem afetar a segurança jurídica ou interesse público.

Os requisitos autorizadores são termos indeterminados e não possuem uma definição legal, permitindo um alto grau de discricionariedade aos julgadores no uso da modulação.

Lembrando que nas relações jurídico-tributárias uma das partes sempre será um ente da federação, ou seja, a consequência da decisão possui grande chance de gerar efeitos positivos ou negativos ao erário.

Por isso, a análise pragmática dos critérios utilizados nas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, quando

1 Mestrando em Direito Tributário pelo IBET; Turma 2025/2; especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) 2017. Graduado em Direito pela Instituição Toledo de ensino, 2010. Graduado em Administração de Empresas pela Instituição Toledo de ensino, 2001. Professor de Seminários IBET/Bauru. Advogado. valdomiroluqueta@adv.oabsp.org.br. Lattes: https://lattes.cnpq.br/4009536337404871

2 Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Pós Graduado em Direito Empresarial pela FGV-Law/SP. Graduado em Direito pela Instituição Toledo de ensino. Professor de Seminários IBET/Bauru. Advogado. tiagooliveira.tapoadv@gmail.com. http://lattes.cnpq.br/0418401793834998

da aplicação da modulação dos efeitos, serve para verificar se a ferramenta está garantindo a segurança jurídica e o interesse público, ou se está sendo utilizada com propósito diverso.

Portanto, o presente trabalho tem por objetivo analisar a forma como a modulação dos efeitos no controle de constitucionalidade vem sendo utilizada pelo Supremo Tribunal Federal na busca da estabilização do sistema em julgamentos envolvendo matéria tributária.

2 Controle de constitucionalidade

A ideia de controle de constitucionalidade propõe um escalonamento normativo, onde a Constituição ocupa o grau máximo na relação hierárquica, ou seja, apresenta-se como fundamento de validade dos demais atos do sistema (LENZA, 2009, pg. 249).

Atualmente existem dois modelos de controle de constitucionalidades. O modelo norte-americano que adotava a teoria da nulidade da norma ou ato que seja declarado inconstitucional (nulidade absoluta), com efeito *ex tunc*, afetando assim a validade da norma, desde o seu nascimento (LENZA, 2009, pg. 150). Essa regra da nulidade absoluta, por sua vez, foi flexibilizada através do precedente Likletter versos Walker, onde a Suprema Corte Americana reconheceu a inconstitucionalidade de lei que permitia certo sistema de colheita de provas, de modo que a decisão não retroagiria para invalidar decisões já tomadas com base no referido sistema (LENZA, 2009, pg. 152).

O outro modelo existente é o austríaco, que adotava a teoria da anulabilidade da norma inconstitucional, de modo que os efeitos do julgamento, atingiria a eficácia do ato normativo após a decisão, ou em momento posterior, não superior a um ano (LENZA, 2009, pg. 151). Porém, em 1929, a Áustria também flexibilizou a regra da anulabilidade permitindo a fixação de efeitos retroativos à decisão (LENZA, 2009, pg. 152).

O Brasil adotou o sistema norte americano para controle de constitucionalidade (LENZA, 2009, pg. 150). No entanto, aos poucos a regra também foi sendo flexibilizada, conforme se observa na previsão contida no art. 27 da Lei nº 9.868/99 e §3º, do art. 927 do CPC/15.

O controle de constitucionalidade pode ser prévio/preventivo ou posterior/repressivo (LENZA, 2009, pg.165). O controle preventivo ocorre durante a formação do ato normativo (projeto de lei) e pode ser exercido

pelo legislativo, pelo judiciário (quando impetrado mandado de segurança) e também pelo executivo (LENZA, 2009, pg. 166). Já o Repressivo por sua vez refere-se ao ato normativo inserido no sistema jurídico.

No Brasil, o sistema jurisdicional é misto, uma vez que o controle pode se dar pelo Supremo Tribunal Federal (concentrado) ou qualquer outro juiz (difuso) ou tribunal (LENZA, 2009, pg. 170 e 171).

O controle concentrado é realizado por um único tribunal (Supremo Tribunal Federal - alínea "a" do inciso I do art. 102 da Constituição Federal), observando os ritos previstos nas Leis nº 9.868/99 e nº 9.882/99, através dos seguintes instrumentos (LENZA, 2009, pg. 109): **a)** Ação Direta de Inconstitucionalidade genérica (ADI – art. 102, I, a da CF); **b)** arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF – art. 102, §1º da CF); **c)** ação direta de inconstitucionalidade por omissão (ADO – art. 103, §2º da CF); **d)** ação direta de inconstitucionalidade interventiva (art. 36, III da CF); e **e)** ação declaratória de constitucionalidade (ADC – art. 102, I, a da CF).

A legitimidade para propositura das referidas ações está prevista taxativamente no rol do art. 103 da Constituição Federal. Os efeitos da decisão serão *erga omnes* e poderão ser modulados (art. 27 da Lei nº. 9.868/99 e art. 11 da Lei nº. 9.882/99). É importante mencionar, que quando a lei ou ato emitido pelo Estado ou Município se referir a Constituição do Estado membro, tais ações serão julgadas pelo Tribunal de Justiça competente (§2º do art. 125 da CF).

Já o controle difuso (exercido por qualquer juiz ou tribunal) é uma forma de controle repressivo, também conhecido como controle pela via de exceção ou defesa, ou controle aberto, visto que atua sobre um caso concreto, de forma incidental, prejudicial ao mérito examinado (LENZA, 2009, pg. 178).

A constitucionalidade deverá ser apreciada pelo Pleno ou Órgão Especial nos termos do art. 97 da CF/88: que assim prescreve "Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público". O que demonstra que a declaração de inconstitucionalidade deve observar critérios rígidos, de forma a garantir a segurança jurídica (LENZA, 2009, pg. 179). Tanto é, que resultou na edição da Súmula Vinculante nº 10 do STF, onde se fixou o entendimento de que: "Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que,

embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, afasta sua incidência, no todo ou em parte".

Em regra, a decisão proferida em controle difuso atinge apenas as partes e possui efeito retroativo. Declarada a inconstitucionalidade pela maioria absoluta do pleno, o Supremo Tribunal Federal deverá comunicar o Senado, para suspender o ato nos termos do inciso X do art. 52 da Constituição Federal.

No entanto, com advento da repercussão geral e dos recursos repetitivos, o STF passou a defender expressamente a possibilidade de que as decisões proferidas em controle difuso atinjam terceiros com os mesmos efeitos das decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade, podendo ter seus efeitos modulados, conforme se extrai do conteúdo dos artigos, 927, §3º; 928 e 1.036 todos do CPC/15, inclusive atingindo a coisa julgada, conforme Tese[1] firmada quando do julgamento dos TEMAS 881 e 885:

> 1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

No entanto, mesmo conscientes do que decido pelo STF, pensamos de forma divergente, pois, as decisões proferidas em controle difuso de constitucionalidade, não teria o condão de produzir os mesmos efeitos daquelas produzidas em controle concentrado de constitucionalidade, ainda que decorrentes de Recursos Extraordinários com o reconhecimento de repercussão geral, pois, conforme ensinamento do Professor Rafael Pandolfo (2026, pg. 321) com o qual concordamos, a repercussão geral, posta no sistema legal pela emenda nº 45/2004, é apenas mais um dos requisitos de admissibilidade do recurso extraordinário, decorrentes do esgotamento das vias ordinárias recursais e do prequestionamento das questões jurídicas atinentes a recurso (súmulas 281 e 282 do STF):

> [...] Tais requisitos sempre funcionaram como mecanismos destinados a conter o excessivo encaminhamento de recursos ao Supremo Tribunal Federal, o que veio a ser reforçado com a exigência da repercussão geral,

1 https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881

> inaugurada pela Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004.

Segundo o referido professor (PANDOLFO, 2026, pg. 369/370), não seria crível entender que a emenda nº 45/2004 inseriria no sistema jurídico pátrio dois instrumentos (súmula vinculante -art. 103-A - e Repercussão Geral) com os mesmos efeitos (*erga omnes*), explicando que:

> Não obstante, conforme visto, seria questionável supor que a emenda constitucional que trouxe a súmula vinculante ao ordenamento teria o escopo de conferir eficácia erga omnes e vinculante a todo e qualquer pronunciamento da Corte em sede de repercussão geral, esvaziando a função desempenhada pelo enunciado sumular.

O instituto segue um procedimento nada simples, previsto na Lei nº 11.417/2006: (i) o STF fixa determinado entendimento em matéria constitucional; (ii) o entendimento fixado é reproduzido diversas vezes, mas persiste insegurança jurídica na pragmática judiciária ou administrativa; (iii) o STF, de ofício ou por provocação, redige súmula vinculante e envia-a para votação; (iv) ela é aprovada por, no mínimo, 2/3 dos ministros em sessão plenária; e (v) ela é publicada no Diário Oficial, momento a partir do qual começa a produzir efeitos

No mesmo sentido, são os ensinamentos da Professora Renata Elaine Silva Ricetti Marques (2026, pg. 503), cujo entendimento é de que o instrumento adequado para atribuir efeito *erga omnes* a uma decisão proferida em controle difuso, é a edição súmula vinculante, conforme segue:

> A súmula vinculante, prevista no art. 103-A da CF, é o meio pelo qual o Supremo Tribunal Federal poderá atribuir, às decisões reiteradas sobre matéria constitucional, o efeito vinculante da decisão sumulada aos demais órgãos do Poder Judiciário e aos órgãos da administração pública indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Não obstante, ainda temos os ensinamentos de Daniel Amorim Assumpção Neves (2016, pg. 1651) de que a decisão proferida pelos tribunais em sede de recursos repetitivos, gera dois tipos de efeitos, uma vez que "os art. 1.039 a 1.041 do Novo CPC, os quais tratam da eficácia *ultra partes* do julgamento dos recursos representativos da controvérsia, sendo o primeiro dirigido aos tribunais superiores e o segundo, aos tribunais de segundo grau e ao primeiro grau de jurisdição.

Portanto, no controle repressivo, o que cabe ao órgão jurisdicional competente, através do controle de constitucionalidade (concentrado

ou difuso) é verificar a adequação do ato normativo perante o sistema constitucional vigente, avaliando a existência ou não de algum vício material (em seu conteúdo) ou formal (competência ou processo legislativo).

3 Pressupostos necessários para a modulação dos efeitos

A modulação dos efeitos foi introduzida no ordenamento pelo art. 27 da Lei nº 9.868/99 (LENZA, 2009, pg. 235), com o seguinte conteúdo:

> Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

O legislador autorizou o uso da modulação no controle concentrado, nos casos onde a decisão afete a segurança jurídica ou o excepcional interesse social. Para tanto, basta que haja a aprovação de dois terços dos Ministros da Corte, independentemente de requerimento das partes (ADI 3601-ED de 09/09/2010). Importante mencionar que a Suprema Corte entende que não pode ser utilizada a modulação nos casos de decisão que trate da recepção ou não da norma pela Constituição Federal de 1988 (RE 353.508 Agr):

> O Supremo Tribunal Federal tem reconhecido, excepcionalmente, a possibilidade de proceder à modulação ou limitação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, mesmo quando proferida, por esta Corte, em sede de controle difuso. Precedente: RE 197.917/SP, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA (Pleno). - Revela-se inaplicável, no entanto, a teoria da limitação temporal dos efeitos, se e quando o Supremo Tribunal Federal, ao julgar determinada causa, nesta formular juízo negativo de recepção, por entender que certa lei pré-constitucional mostra-se materialmente incompatível com normas constitucionais a ela supervenientes. - A não-recepção de ato estatal pré-constitucional, por não implicar a declaração de sua inconstitucionalidade - mas o reconhecimento de sua pura e simples revogação (RTJ 143/355 - RTJ 145/339) -, descaracteriza um dos pressupostos indispensáveis à utilização da técnica da modulação temporal, que supõe, para incidir, dentre outros elementos, a necessária existência de um juízo de inconstitucionalidade.

Com o advento da Repercussão geral como requisito de admissibilidade do Recurso Extraordinário e da sistemática dos recursos repetitivos, as decisões proferidas em controle difuso passaram a atingir vários casos, aplicando a modulação dos efeitos para garantir a segurança

jurídica ou o interesse social, conforme previsto no art. 927 do CPC. O §3º do referido dispositivo, estabelece que nos casos de alteração de jurisprudência dos Tribunais Superiores, a decisão em recurso repetitivo poderá ser modulada, observando o interesse social e a segurança jurídica, *in verbis*:

> Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:
>
> I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;
>
> II - os enunciados de súmula vinculante;
>
> III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; [...]
>
> § 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.
>
> § 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia. [...]

Embora o CPC/15 não tenha fixado um quórum para modulação nos casos de decisões em recursos extraordinários repetitivos, o Supremo Tribunal Federal (ED nos ED no RE nº. 638.115/CE. Min. Rel. Gilmar Mendes. Pleno 18/12/2019) entendeu que o caso em que "não tenha havido declaração de inconstitucionalidade de ato normativo, é suficiente o quórum de maioria absoluta" dos membros da Corte (6 ministros). Ocorrendo a declaração de inconstitucionalidade em recurso extraordinário com repercussão geral, a decisão poderá ser modulada observando o quórum qualificado[1] (2/3 – 8 ministros - por ser o exigido para o controle concentrado).

Resta claro que a decisão que afete o interesse social ou a segurança jurídica poderá ser modulada. Ambos os requisitos são conceitos vagos que aceitam um alto nível de subjetividade dos julgadores.

A segurança jurídica (sobreprincípio), embora não expressamente prevista no texto constitucional, busca estabelecer um contexto de certeza, previsibilidade e clareza do ordenamento evitando surpresas

1 RE 586.453/SE. Min. Rel. Dias Toffoli. Pleno (DJ. 20/02/2013).

aos contribuintes, através de regras (CARVALO, 2016, pg. 280). No que se refere ao interesse social, por sua vez, busca-se a preservação da ordem pública e da incolumidade (proteção, segurança) das pessoas e do patrimônio, ou seja, trata-se do primado da segurança pública (ADI 3601-ED).

Uma vez que a declaração de inconstitucionalidade não afete a segurança jurídica ou o interesse social, a Suprema Corte entendeu que não há que se falar em modulação dos efeitos (MS nº. 29.039 AgR-ED-ED de 06/12/2019 e RE 696321 AgR de 28/08/2012).

Portanto, a modulação dos efeitos das decisões proferidas no controle de constitucionalidade é uma ferramenta posta no ordenamento, com a finalidade de manter sua estabilidade, podendo ser utilizada tanto no controle concentrado, quanto no controle difuso e recursos repetitivos, desde que a decisão possa afetar a segurança jurídica ou o interesse social.

4 Ausência de uma definição legal dos pressupostos necessários

A ambiguidade das palavras sempre estará presente nos textos jurídicos, propiciando um cenário fértil para o interprete do direito (CARVALHO, 2026, pg. 551). Na modulação de efeitos de uma decisão não é diferente.

Como vimos, o legislador autorizou o uso da modulação quando a decisão atinja a segurança jurídica ou o interesse social. Observa-se que nenhum dos termos jurídicos citados acima possui uma definição legal. Na verdade, são conceitos indeterminados.

A segurança jurídica, por exemplo, é um sobreprincípio, não expresso na Constituição Federal, mas decorrente de várias outras regras em seu art. 5º, como a legalidade, anterioridade, igualdade, irretroatividade, direito adquirido, ato jurídico perfeito, coisa julgada, devido processo legal, entre outros (CARVALO, 2016, pg. 280).

A definição legal de um termo jurídico serve para estabelecer e eleger critérios comuns ao interprete, conforme ensina a Professora Aurora Tomazini de Carvalho (2019, pg. 70):

> Muitas vezes temos a ideia do termo, ou seja, das suas possibilidades de uso num discurso, mas não somos capazes de apontar, por meio de outras palavras, as características que fazem com que algo seja nominado por aquele termo, isto é, que fazem com que possa ele ser utilizado em

> certos contextos. Para ser fixada, a ideia do termo precisa ser demarcada linguisticamente, ou melhor, constituída em linguagem, pois, como pressupomos, só assim ela se torna articulável intelectualmente. É por meio da definição que realizamos tal demarcação. Definir, assim, é explicar o conceito, pô-lo em palavras, é identificar a forma de uso do termo.
>
> Não é demasiado reforçar que o conceito de um vocábulo não depende da relação com a coisa, mas do vínculo que mantém com outros vocábulos. Nestas condições, definir não é fixar a essência de algo, mas sim eleger critérios que apontem determinada forma de uso da palavra, a fim de introduzi-la ou identificá-la num contexto comunicacional. Não definimos coisas, definimos termos.

A ausência de uma definição legal do que seja atingir a segurança jurídica ou o interesse social, possibilita uma maior discricionariedade aos julgadores. Tanto é verdade, que no relatório de pesquisa realizado pela Fundação Getúlio Vargas e divulgado através do Relatório de Pesquisa (PAULA JR, 2025, pg. 17) sobre a "Modulação dos Efeitos das Decisões no Supremo Tribunal Federal (STF) e no Superior Tribunal de Justiça (STJ)", elaborado em março de 2025, apontou que os principais fundamentos utilizados pelo STF para utilizar a modulação dos efeitos em matéria tributária foram:

> i. Razões de segurança jurídica e interesse social, considerando que a norma declarada inconstitucional vigorou por muito tempo (e.g. 7 anos, 10 anos, mais de 20 anos) com presunção de constitucionalidade;
>
> ii. Proteção da confiança legítima dos contribuintes beneficiários de isenção tributária declarada inconstitucional;
>
> iii. A atribuição de efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto financeiro e insegurança jurídica;
>
> iv. Necessidade de aplicação da mesma modulação de efeitos proposta em acórdão que tratou do tema em sede de repercussão geral;
>
> v. Necessidade de evitar prejuízos abruptos à arrecadação dos estados e garantir a segurança jurídica;
>
> vi. Necessidade de evitar litigiosidade excessiva, considerando o impacto financeiro sobre o Fisco e Contribuintes;
>
> vii. Para atender o interesse público e a segurança jurídica, com vistas ao adequado funcionamento de determinado serviço público;
>
> viii. Para evitar a devolução de contribuições ou taxas já recolhidas, considerando a natureza contraprestacional das contribuições e os serviços prestados;
>
> ix. Para honrar o princípio da colegialidade e a estabilidade das decisões

judiciais e conferir tratamento uniforme a todos os entes da federação.

Diante dos dados apontados no referido estudo, é possível verificar que o uso da modulação pela Suprema Corte, apresenta um alto índice de discricionariedade, haja vista a variedade de fundamentos utilizados nos julgamentos. Essa discricionariedade decorre da indeterminação dos requisitos da segurança jurídica e do interesse social, bem como pela ausência de uma definição legal dos referidos termos jurídicos.

Tanto é verdade, que qualquer um dos fundamentos apontados pelo estudo acima, podem facilmente ser enquadrados nos critérios de segurança jurídica ou interesse social, que autorizam o uso da modulação dos efeitos de uma decisão.

Portanto, a falta de definição legal sobre os termos da segurança jurídica e interesse social, atrelados a sua ambiguidade, atribui aos julgadores maior discricionariedade quanto ao uso da modulação dos efeitos, permitindo sua aplicação com maior abrangência e subjetividade.

5 Do consequencialismo como fundamento para modulação

O consequencialismo ou pragmatismo, é uma corrente política filosófica que se preocupa com as consequências práticas geradas pelas decisões judiciais, projetando argumentos de natureza econômica na interpretação jurídica (GIACOMINI, 2022).

Nos julgamentos envolvendo relação jurídica tributária, é comum que uma das partes sofra impacto econômico. O art. 20 da Lei de Introdução as Normas de Direito Brasileiro (LINDB) expressamente determinada que o julgador deve considerar as consequências práticas da decisão proferida.

> Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.
>
> Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.

Até em decorrência da matéria, não é incomum que as partes envolvidas em demandas tributárias tragam para o processo argumentos que demonstrem os impactos econômicos ou prejuízos que sofrerão em decorrência do julgamento de uma questão de tal natureza.

Com isso, diante de argumentos econômicos apoiados em números (as vezes distorcidos, inflados, estimados), os Ministros da Suprema Corte

acabam trazendo tais dados como fundamento para seus votos, conforme exemplo abaixo:

> Alguns dados informados são dignos de destaque. Segundo a Fazenda Nacional, os pedidos de compensação saltaram de R$ 2,7 bilhões em 2017 para R$ 93,2 bilhões em 2020, sendo que tal incremento decorre quase que exclusivamente dos processos que envolvem a presente discussão (92,5% do total). Outro dado que, igualmente, assusta e exige a devida atenção deste tribunal, diz respeito à informação trazida em memoriais da PGFN de que 'só os valores que estão sendo liquidados em São Paulo em apenas 74 processos já alcançam a cifra de R$ 16 bilhões. Ou seja, trata-se de demandas de grandes empresas, com significativo impacto econômico'.
>
> (Voto Ministro Gilmar Mendes no ED no RE 574.706: Rel. Min. Carmen Lúcia. Pleno 13/05/2021)

Veja que o argumento trazido pela Fazenda Nacional, no pedido de modulação dos efeitos da decisão proferida pela Corte no Tema 69 da Repercussão Geral (RE 574.706), destaca o grande impacto econômico e os efeitos da decisão sobre o erário. Observa-se que no trecho do voto, o Ministro mostrou-se sensibilizado com a informação do impacto nos cofres públicos.

Um dado interessante trazido pelo levantamento feito pelo JOTA (BONFANTI, 2023), apontou que dos 66 (sessenta e seis) processos tributários modulados pelo Supremo Tribunal Federal, de 2021 até agosto de 2023, cerca de 60 (sessenta) ou 90,9% (noventa virgula nome por cento) foram favoráveis ao fisco, enquanto 6 (seis) tiveram seus efeitos regulados de forma favorável ao contribuinte.

Não devemos olvidar que na relação jurídico-tributária sempre estarão presentes argumentos econômicos e consequentemente, os efeitos causados aos cofres públicos, haja vista que uma das partes sempre será um ente da federação.

Portanto, o consequencialismo, embora não esteja previsto expressamente como requisito para realização da modulação, está presente e é utilizado frequentemente na forma de fundamentação, podendo ser encaixado tanto no critério da segurança jurídica quanto no interesse social.

6 Conclusão

A regra que ingressa no ordenamento assume uma condição presumida de que está em conformidade com as disposições previstas na Lei Maior.

O sistema tributário está fundamentado na Constituição Federal, razão pela qual não é incomum que o Supremo Tribunal Federal seja instado a se manifestar sobre temas envolvendo tributos, seja através do controle concentrado ou difuso.

Inicialmente a regra no controle de constitucionalidade brasileiro, era que a declaração de inconstitucionalidade de uma norma, atinge a sua validade, em razão da teoria da nulidade (efeitos *ex tunc*). A Lei nº. 9.868/99, em seu artigo 27, no entanto, possibilitou a modulação dos efeitos da decisão proferida em controle concentrado, que declare inconstitucional ato ou norma, visando a preservação da segurança jurídica ou interesse social, sendo necessário o voto favorável de pelo menos 8 (oito) ministros (dois terços).

No mesmo sentido o CPC/15, no §3º do art. 927, passou a prever a modulação dos efeitos nos recursos repetitivos, para os casos de alteração do entendimento, ou em casos que afetassem a segurança jurídica e o interesse social.

Tanto o termo "segurança jurídica", quando "interesse social", previstos como pressupostos que autorizam a modulação de efeitos, são conceitos indeterminados e padecem de uma definição legal, permitindo uma alta carga de discricionariedade aos julgadores. Essa subjetividade transferida aos julgadores, permite o uso da modulação observando as consequências econômicas e os efeitos decorrentes do julgado.

Destaca-se também que o consequencialismo vem se tornando cada vez mais presente nos julgamentos das matérias tributárias. Quando se pleiteia a modulação de efeitos, não é difícil identificar um argumento econômico, pautado em estudos ou cálculos com estimativas unilaterais, apresentado pela parte interessada, que acabam sendo apontados de forma direta como fundamento nos votos dos Ministros da Suprema Corte.

Isso inclusive, segundo levantamento do JOTA citado acima, tem gerado a aplicação da modulação dos efeitos em favor dos interesses do fisco em número infinitamente superior aos casos favoráveis ao contribuinte.

A ausência de um critério legal dos termos segurança jurídica e interesse social, que são indeterminados, embora atribua maior flexibilidade aos julgadores na apreciação da modulação, também pode caracterizar uma forma de convalidar os desacertos da administração pública sem qualquer sequela, apoiado em argumentos "não jurídicos", invocados sob o pretexto de evitar maior impacto ao erário e consequentemente evitar ofensa aos referido pressupostos.

A falta de uma definição legal dos termos autorizadores, impede que se tenha a clareza e previsibilidade do entendimento da Corte Suprema, uma vez que caberá aos julgadores o entendimento sobre a violação a segurança jurídica ou ao interesse público nas demandas tributárias. Por não haver indicações mínimas de um caminho a ser seguido pelos julgadores, a tentativa de assegurar a segurança pública e o interesse público pela modulação, pode causa efeito contrário ao pretendido.

Portanto, embora a modulação seja uma ferramenta de estabilização do sistema, a indeterminação e ambiguidade dos pressupostos que autorizam o seu uso, assim como a ausência de uma definição legal do que seja segurança jurídica e o interesse social, atribui aos julgadores um alto nível de subjetividade, para classificar qualquer consequência ao erário como passível de ser modulada.

Referências

BONFANTI, Cristiane. **Modulação de efeitos: STF decide em 90,9% dos casos favoravelmente ao fisco**. 11 ago. 2023. Disponível em: https://www.jota.info/tributos/modulacao-de-efeitos-stf-decide-em-909-dos-casos-favoravelmente-ao-fisco. Acesso em: 11 ago. 2026.

BRASIL. [Constituição (1988)]. ***Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.*** Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 ago. 2026.

BRASIL. ***Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.*** Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Presidência da República, 1942. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 25 ago. 2026.

BRASIL. ***Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999.*** Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Presidência da República, 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em: 25 ago. 2026.

BRASIL. ***Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999.*** Dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do § 1o do art. 102 da Constituição Federal. Presidência da República, 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9882.htm. Acesso em: 25 ago. 2026.

BRASIL. ***Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.*** Código de Processo Civil. Presidência da República, 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 25 ago. 2026.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral de direito: o constructivismo lógico-semântico**. 6ª ed. Ver. e atual. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito Tributário [livro eletrônico]**. 34ª Edição. São Paulo: Noeses, 2026.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos.** *In*: *Derivação e Positivação - Livro III*. 1ª Edição. São Paulo: Noeses, 2016.

GIACOMINI, Charles J. **Direito Hoje - Pragmatismo jurídico e consequencialismo: a análise econômica do direito pede ingresso na magistratura**, 30 fev. 2022. Disponível em: https://www.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=pagina_visualizar&id_pagina=2365 Acesso em: 11 ago. 2026.

https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcessoProcesso=RE&numeroTema=881. acesso em 23 ago. 2026.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 13ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti, Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário, Noeses, ed. 7, São Paulo, 2026.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil – Volume único**. 8ª Edição. Salvador: JusPodivm, 2016.

PANDOLFO, Rafael, Jurisdição Constitucional Tributária, Noeses, ed. 3, São Paulo, 2026.

PAULA JR, Aldo de. CAMPEDELLI, Laura Romano. JESUS FILHO, José de. LOPES, Ana Clara Alioto, **Relatório de pesquisa: Estudo sobre a modulação dos efeitos das decisões no Supremo Tribunal Federal (STF) e no Superior Tribunal de Justiça (STJ).** Mar. 2025. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2025-05/relatorio-de-pesquisa-final_modulacao-efeitos_stf-e-stj_versao-para-envio-fgv.pdf . Acesso em: 24/07/26.

Capítulo 29

O IMPOSTO SELETIVO SOBRE OPERAÇÕES COM A ZONA FRANCA DE MANAUS E A IMUNIDADE SOBRE EXPORTAÇÕES

Hamilton Brasil Feitosa Júnior[1]

1 Introdução

A reforma da tributação sobre o consumo, promovida pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, e regulamentada pela Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025 (BRASIL, 2025), substitui progressivamente quatro tributos (ICMS, ISS, PIS e Cofins) por dois tributos de competência compartilhada, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS). Paralelamente, instituiu um tributo de perfil nitidamente extrafiscal: o Imposto Seletivo (IS), incidente sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (art. 153, VIII, CF) ficando extinto o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados).

A nova sistemática preservou os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus (ZFM), os quais, a partir do reconhecimento expresso contido no artigo 40 do ADCT[2], ou seja, antes da EC 132/23, já tinham contornos de imunidade tributária, conforme amplamente decidido pelos Supremo Tribunal Federal[3] e pelo Superior Tribunal de Justiça.[4] Desta forma, os

---

1 Advogado tributarista. LLM em Direito e Prática Empresarial pelo CEU Law School. Especialista em Direito e Processo Tributário. Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Sócio fundador do escritório Pelegrini e Feitosa Advogados. Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB Roraima.

2 BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, art. 40. Disponível em: planalto.gov.br. Acesso em: 11 set. 2026.

3 O Supremo Tribunal Federal por diversas vezes se manifestou no sentido de reconhecer a imunidade tributária das operações com a Zona Franca de Manaus, a exemplo dos RE 598.468 (Tema 207- repercussão geral) e da ADI 310/AM (Plenário, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 19/02/2014, DJe 09/09/2014), ao declarar que "o quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou-se pelo art. 40 do ADCT, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967".

4 O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Tema Repetitivo 1239 reconheceu que "não

artigos 92-A e 92-B não apenas preservaram o modelo anteriormente concebido pelo o Decreto-Lei nº 288/1967, mas também vedaram a instituição de atos normativos que comprometam o diferencial competitivo da Zona Franca de Manaus.[1]

Nesse cenário, coloca-se precisamente o problema de pesquisa: as desonerações fiscais asseguradas à ZFM alcançam os produtos e serviços sujeitos ao Imposto Seletivo, considerando tratar-se de operações equiparadas à exportação, ou este tributo incidirá de forma plena por não haver previsão de isenção ou alíquota zero na lei complementar? O artigo 153, § 6º, I, da Constituição Federal, vedaria a incidência do imposto em operações com a ZFM?

A questão se torna relevante em virtude do rol de incidência do IS (art. 409, §1º, LC 214/2025) incluir, por exemplo, embarcações, bebidas açucaradas e motocicletas, itens com produção intensa no Polo Industrial de Manaus.

O presente artigo tem por objetivo responder a esses questionamentos a partir de três frentes de análise: (i) localizar, na LC 214/2025, os dispositivos que disciplinam o IS e confrontá-los com o capítulo dedicado à ZFM, em especial sua norma de criação (Decreto-Lei nº 288/1967); (ii) examinar se a equiparação à exportação, textualmente prevista no artigo 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, atrai a imunidade prevista no artigo 156, § 6º, I, da Carta Maior, relativa ao Imposto Seletivo[2]; e (iii) avaliar o impacto da nova legislação e do novo imposto sobre as operações com a Zona Franca de Manaus, considerando a possível redução do diferencial competitivo com relação a alguns produtos tributados pelo IS.

Adota-se método dedutivo e abordagem dogmático-jurídica, com exame sistemático do Decreto-Lei nº 288/1967, da LC 214/2025, da Constituição Federal e do ADCT, cotejado com as mensagens de veto ao Projeto de Lei Complementar nº 68/2024 e com a Nota Técnica nº 6/2025-COGEA/SAE/SUFRAMA (SUFRAMA, 2025). Para tornar tangíveis os efeitos identificados, recorre-se a simulações numéricas exemplificativas.

---

incidem a contribuição ao PIS e a COFINS sobre as receitas advindas da prestação de serviço e da venda de mercadorias nacionais e nacionalizadas a pessoas físicas e jurídicas no âmbito da Zona Franca de Manaus."

1 BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, arts. 92-A e 92-B. Disponível em: planalto.gov.br. Acesso em: 11 set. 2026.

2 BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 153, § 6º, VII. Disponível em: planalto.gov.br. Acesso em: 11 set. 2026.

2 O imposto seletivo na Lei Complementar nº 214/2025: natureza e disciplina normativa

O Imposto Seletivo foi instituído pelo art. 153, VIII, da Constituição Federal, na redação dada pela EC 132/2023, com função declaradamente extrafiscal de desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Por essa razão (extrafiscalidade) e por se tratar de um tributo que, em tese, substitui o IPI, surgem muitas discussões acerca de similitudes e distinções entre as duas exações.

A esse respeito, Robson Maria Lins pontua que "o imposto seletivo (IS) não pode ser tomado como um mero substituto do imposto sobre produtos industrializados (IPI)" por duas razões fundamentais. A primeira, segundo o autor, está relacionada à materialidade claramente mais ampla do IS quando comparado ao IPI, na medida em que o primeiro poderá incidir sobre quaisquer bens ou serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, enquanto o IPI incide apenas sobre produtos industrializados. A segunda, porque o IS possui a extrafiscalidade como característica predominante, diferentemente do IPI, que, embora tenha sido utilizado com finalidade extrafiscal, não traz essa predominância.[3]

Esse nos parece ser o entendimento mais acertado com relação ao IS, já que a própria Constituição Federal trouxe a extrafiscalidade como característica explícita.

A disciplina infraconstitucional do IS está inteiramente contida no Livro II da LC 214/2025 (arts. 409 a 438), estruturado em disposições preliminares (arts. 409 a 411), normas gerais, fato gerador, não incidência, base de cálculo, alíquotas e sujeição passiva (arts. 412 a 425). As regras específicas de incidência na importação estão previstas no arts. 434 e 435.

O art. 409, §1º, da LC 214/2025 arrola as hipóteses de incidência do IS: veículos; embarcações e aeronaves; produtos fumígenos; bebidas alcoólicas; bebidas açucaradas; bens minerais extraídos; e concursos de prognósticos e *fantasy sport*. O art. 410 estabelece a incidência monofásica do tributo, uma única incidência ao longo da cadeia produtiva, sobre a produção, extração, comercialização ou importação do bem.

O art. 413 disciplina as hipóteses de não incidência do IS. Trata-se de dispositivo de especial relevância para os fins deste artigo, na medida em que seu inciso I previa, na redação originalmente aprovada pelo Congresso

3 LINS, Robson Maia. As Regras Matrizes do Imposto Seletivo. 1 ed. – São Paulo : Editora Noeses, 2026. p. 57-58

Nacional, a não incidência do IS nas exportações. Esse inciso foi objeto de veto presidencial na parte referente aos bens minerais extraídos, sob o fundamento de que uma cláusula geral de não incidência na exportação violaria o art. 153, §6º, VII, da Constituição Federal, que determina a incidência do IS sobre bens minerais extraídos independentemente da destinação, inclusive, portanto, quando destinados à exportação. A mensagem de veto ressalva, todavia, que, para as demais hipóteses de incidência do IS, a imunidade de exportação "permanece assegurada diretamente pela regra constitucional geral de imunidade às exportações, independentemente de sua repetição na lei complementar." [1]

Remanescem como hipóteses efetivas de não incidência do art. 413 as operações com energia elétrica e telecomunicações, e os bens e serviços contemplados por redução de alíquota nos termos do art. 9º, §1º.

Por conseguinte, o que importa destacar nesta primeira análise é que não há qualquer hipótese de não incidência, isenção ou alíquota zero de IS com relação a operações com a Zona Franca de Manaus.

3 Regime jurídico da zona franca de Manaus e das áreas de livre comércio na Lei Complementar nº 214/2025

A ZFM constitui, desde o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967 (BRASIL, 1967), área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, destinada a criar, no interior da Amazônia, um centro industrial, comercial e agropecuário. A Constituição Federal de 1988 recepcionou esse modelo e, por meio do art. 40 do ADCT, assegurou a manutenção da ZFM, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de 25 anos a partir da promulgação, prazo sucessivamente prorrogado e que atualmente está fixado até 2073 pelo art. 92-A do ADCT, incluído pela EC nº 132/2023.

Ocorre que a referida EC nº 132/2023, apesar de garantir a preservação dos incentivos fiscais da região por meio do artigo 92-B, o fez tomando como premissa apenas os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, ou seja, IBS e CBS. Inexiste, como

1 BRASIL. Presidência da República. Mensagem de veto ao Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024, convertido na Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Brasília, DF, 2025

previamente acentuado, qualquer menção ao imposto seletivo no contexto do regime de incentivos da Zona Franca de Manaus.

Constata-se, assim, que o legislador complementar, ao desenhar o capítulo da ZFM/ALC, tratou expressa e pontualmente de três tributos — IBS, CBS e IPI —, silenciando integralmente quanto ao Imposto Seletivo. Por conseguinte, pode-se extrair que não houve, pela lei complementar, nenhum objetivo de conferir tratamento favorecido à Zona Franca de Manaus com relação ao mencionado imposto, mesmo havendo lei expressa e remansosa jurisprudência vinculante no sentido da equiparação à exportação quando ocorre uma venda ou uma prestação de serviços de fora para dentro da área incentivada.

Essa observação é importante por três razões: i) existe previsão de imunidade das exportações com relação ao IS garantida pelo artigo 156, § 6º, I, da Constituição Federal e; ii) o artigo 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, que equipara as operações com a ZFM a uma exportação para o exterior, permanece plenamente vigente, sem qualquer alteração; iii) existem precedentes vinculantes dos tribunais superiores que, embora relacionados a outros tributos, convergem pela impossibilidade de incidência tributária sobre operações com a ZFM, juntamente em razão da mencionada equiparação.

4 A ausência de desoneração do imposto seletivo na zona franca de Manaus

O cotejo entre os três tributos incidentes sobre bens evidencia a assimetria de tratamento entre o IS, de um lado, e o IBS/CBS/IPI, de outro, no que se refere à ZFM/ALC, como sintetiza o Quadro 1.

Quadro 1 – Tratamento do IBS/CBS, do IPI e do IS na ZFM/ALC

Critério	IBS / CBS	IPI	Imposto Seletivo
Base legal do incentivo ZFM/ALC	Arts. 439 a 453 e 458, LC 214/2025	Arts. 454 a 457, LC 214/2025 c/c art. 126, III, ADCT	**Inexistente**
Natureza do tratamento	Créditos presumidos, alíquota zero na entrada de insumos, regras específicas de importação/revenda	Manutenção seletiva do IPI (zerado nacionalmente, exceto para produção incentivada na ZFM)	**Regime regular, uniforme em todo o território nacional**

Fonte: elaboração própria, com base nos arts. 409 a 458 da Lei Complementar nº 214/2025 e no art. 92-A do ADCT (BRASIL, 2025; BRASIL, 1988).

Exemplificativamente, caso um estaleiro, fabricante de embarcações, realize uma venda de embarcações com motor classificadas na posição 8903 da lista anexa da LC 214/25, para um adquirente localizado na cidade de Manaus, no Estado do Amazonas, praticará o fato gerador do IS, devendo ser tributada na alíquota correspondente. Entretanto, a par da legislação que regerá toda a relação jurídica tributária, a empresa estará realizando uma venda equiparada à exportação, nos termos do Decreto-Lei nº 288/1967, o que fatalmente atrairá a regra de imunidade prevista especificamente para o imposto no 153, § 6º, VII, da Constituição Federal, que garante imunidade do imposto para s exportações.

5 O imposto seletivo na base de cálculo do IBS e da CBS na importação: efeitos sobre a ZFM

Há, ainda, um segundo vetor de impacto, específico das operações de importação. O art. 153, §6º, IV, da Constituição Federal determina que o Imposto Seletivo integrará a base de cálculo do IBS e da CBS, mandamento constitucional replicado no art. 69 da LC 214/2025, segundo o qual a base de cálculo do IBS e da CBS na importação de bens materiais é o valor aduaneiro acrescido, entre outras rubricas, do Imposto de Importação e do próprio Imposto Seletivo (MAYER BROWN, 2025). Trata-se de não cumulatividade unidirecional: o IS integra a base do IBS/CBS, mas o IBS e a CBS não integram a base do IS.

Essa característica interage de forma distinta com os dois principais mecanismos de incentivo à importação para a ZFM/ALC. Quando o bem importado se destina a insumo de indústria incentivada, o art. 443 da LC 214/2025 prevê suspensão/isenção do IBS e da CBS, de modo que a alíquota efetiva zero absorve qualquer variação na composição da base, a presença ou ausência do IS na base torna-se, nessa hipótese, matematicamente irrelevante para o IBS/CBS, ainda que o IS em si permaneça integralmente devido, sem qualquer atenuação.

Situação distinta ocorre na importação para revenda presencial na ZFM ou em ALC, em que o incentivo se limita a crédito presumido de 50% da alíquota de IBS (arts. 444 e 462), sem qualquer redução da CBS. Nessa hipótese, como o IBS e a CBS continuam sendo efetivamente apurados, ainda que com crédito parcial sobre o primeiro, a composição da base de cálculo passa a ter relevância direta.

A simulação do Quadro 2, tomando valor aduaneiro de R$ 10.000,00, II hipotético de 20% e IS hipotético de 5%, permite isolar esse efeito.

Quadro 2 – Efeito da inclusão do IS na base de cálculo do IBS/CBS na importação para a ZFM/ALC

Item	Insumo — indústria incentivada (art. 443)	Comércio — revenda presencial (art. 444/462)
Carga total — sem o IS na base	R$ 500,00	R$ 2.660,00
Carga total — com o IS na base (regra vigente)	R$ 500,00	R$ 2.750,00
Acréscimo exclusivo da inclusão do IS na base	**R$ 0,00**	**R$ 90,00 (0,90% do valor aduaneiro)**

Fonte: elaboração própria. Alíquotas de II, IS, IBS (18%) e CBS (9%) meramente ilustrativas.

A inclusão do IS na base gera, no exemplo, acréscimo de R$ 90,00, equivalente a 0,90% do valor aduaneiro, decorrente de dois componentes de naturezas distintas: metade do impacto recai sobre o IBS, mitigada pelo crédito presumido de 50%; a outra metade recai integralmente sobre a CBS, tributo que não é objeto de qualquer redução nos arts. 444 e 462.

Em síntese, o efeito de imposto sobre imposto criado pelo art. 69 da LC 214/2025, aplicável a qualquer importação realizada no território nacional, soma-se, no contexto da ZFM/ALC, a um incentivo desenhado apenas para o IBS, e de forma parcial, deixando a CBS e o próprio Imposto Seletivo à margem de qualquer atenuação.

6 Conclusão

A análise empreendida permite formular as seguintes conclusões: (i) o Imposto Seletivo está disciplinado nos arts. 409 a 438 da LC 214/2025, em capítulo autônomo, sem qualquer remissão ao regime da ZFM, disciplinado igualmente de forma autônoma nos arts. 439 a 458; (ii) as hipóteses de não incidência do IS (art. 413) não contemplam a ZFM, e a imunidade de exportação aplicável às hipóteses não vetadas decorre de comando constitucional geral, e não de dispositivo específico da lei complementar, fato que sujeitará o contribuinte a uma interpretação sistemática do Fisco quanto ao reconhecimento ou não da imunidade do no 153, § 6º, VII, da Constituição Federal; (iii) na importação, o efeito da ausência de desoneração do IS soma-se ao comando constitucional que inclui o IS na base de cálculo do IBS/CBS, gerando acréscimo residual de carga tributária nas hipóteses em que o incentivo ZFM/ALC se limita a crédito presumido parcial sobre o IBS, sem alcançar a CBS.

Trata-se de lacunas normativas que, dada a magnitude econômica dos setores potencialmente afetados, como automotivo (motocicletas) e de bebidas açucaradas, embarcações, aeronaves, dentre outros, demandam atenção tanto do intérprete, na aplicação do direito posto, quanto do legislador, em eventual processo de aperfeiçoamento da disciplina complementar da reforma tributária, de modo a avaliar se a ausência de desoneração do Imposto Seletivo para a ZFM/ALC é compatível com a garantia constitucional de manutenção dos incentivos regionais prevista no art. 92-A do ADCT, ou se representa, na prática, erosão progressiva desse regime protetivo por via de um tributo que não existia quando essa garantia foi originalmente concebida.

Referências

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

BRASIL. Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967. Altera disposições da Lei nº 3.173, de 6 de junho de 1957, e regula a Zona Franca de Manaus. Brasília, DF: Presidência da República, 1967.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (Código Tributário Nacional). Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

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

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços e o Imposto Seletivo. Brasília, DF: Presidência da República, 2025.

BRASIL. Presidência da República. Mensagem de veto ao Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024, convertido na Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Brasília, DF, 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 11ª. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

MAYER BROWN. Brazilian tax reform: Complementary Law No. 214/2025 sanctioned. [S. l.]: Mayer Brown, 2025. Disponível em: https://www.mayerbrown.com. Acesso em: 9 set. 2026.

MCNAUGHTON, Charles William; MCNAUGHTON, Cristiane Pires. Curso de IBS e CBS : de acordo com a EC n. 132/2023 e com a LC n. 214/2025. 1. ed. São Paulo: Noeses, junho 2025.

LINS, Robson Maia. As Regras Matrizes do Imposto Seletivo. 1 ed. – São Paulo : Editora Noeses, 2026. p. 57-58

SUFRAMA. Nota Técnica nº 6/2025-COGEA/SAE/SUFRAMA: atualização do marco regulatório da Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio com a reforma tributária. Manaus: Superintendência da Zona Franca de Manaus, 2025.

SUFRAMA. Marco regulatório das Áreas de Livre Comércio. Manaus: Superintendência da Zona Franca de Manaus, dez. 2025.

Capítulo 30

FUNDO DE COMPENSAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIRO-FISCAIS: E POSSÍVEIS IMPACTOS NA ECONOMIA DOS ESTADOS

Patrícia de Jesus Petrus Pereira[1]

1 Introdução

Este artigo analisa o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais instituído no âmbito da Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, no contexto da substituição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). O estudo concentra-se na função desempenhada pelo referido Fundo como mecanismo destinado a diminuir os efeitos decorrentes da extinção progressiva dos incentivos fiscais estaduais.

Busca-se compreender se a natureza compensatória do Fundo é capaz de substituir a função extrafiscal anteriormente exercida pelos incentivos do ICMS, especialmente quanto à atração de investimentos, à geração de empregos e ao estímulo de atividades econômicas.

Para tanto, adota-se pesquisa de natureza bibliográfica e legislativa, com análise do artigo 12 da Emenda Constitucional nº 132/2023, da Lei Complementar nº 214/2025, que regulamenta o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais, das alterações promovidas pela Lei Complementar nº 227/2026 e da Portaria RFB nº 635, de 31 de dezembro de 2025, que disciplina os critérios, requisitos e procedimentos para habilitação dos beneficiários à compensação.

Parte-se da hipótese de que, embora o Fundo de Compensação represente importante instrumento de transição e de proteção da confiança legítima dos contribuintes beneficiários de incentivos fiscais concedidos

1 Advogada. Mestranda em Direito Tributário pelo IBET. Especialista em Auditoria e Controladoria pelo UNICEUMA. Graduada em Direito e Ciências Econômicas pelo UNICEUMA. E-mail: patricia@guerreiro.adv.br

por prazo certo e sob condição onerosa, sua natureza compensatória não é suficiente para substituir integralmente a função extrafiscal anteriormente desempenhada pelos incentivos fiscais estaduais.

Além disso, permanecem questionamentos relevantes acerca da suficiência dos recursos destinados ao Fundo e de sua capacidade de minimizar os impactos econômicos decorrentes da extinção dos incentivos fiscais, especialmente nas unidades federativas que historicamente utilizaram esses mecanismos como instrumentos de desenvolvimento regional. A preocupação mostra-se ainda mais relevante diante das diferenças econômicas, sociais, geográficas e estruturais existentes entre as diversas regiões do país.

2 Reforma tributária e o fim do modelo antigo

Embora o sistema tributário brasileiro anterior apresentasse elevada complexidade e demandasse mudanças estruturais, o novo modelo instituído pela Reforma Tributária ainda suscita inúmeros questionamentos, especialmente quanto aos seus possíveis impactos sobre as regiões com menor capacidade contributiva e à potencial ampliação de controvérsias administrativas e judiciais.

A necessidade de reforma do sistema de tributação sobre o consumo é debatida há mais de duas décadas. Todavia, foi com a apresentação da Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, de autoria do Deputado Federal Baleia Rossi, que o tema passou a ocupar posição central na agenda legislativa nacional. Após intensos debates envolvendo o Poder Público, representantes da iniciativa privada, e a sociedade civil, a proposta foi aprovada pelo Congresso Nacional, dando origem à Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, responsável por promover alteração no Sistema Tributário Nacional.

No âmbito da tributação sobre o consumo, a Reforma Tributária adotou o princípio da tributação no destino. Nesse modelo, a receita do IBS passa a pertencer ao ente federativo onde ocorre o consumo do bem ou da prestação do serviço, substituindo gradualmente o sistema anterior, baseado na tributação na origem.

Entre os principais objetivos da reforma está a simplificação do sistema tributário, mediante a substituição de cinco tributos incidentes sobre o consumo — Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre

Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e parte do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) — por um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) Dual.

O novo sistema estrutura-se em três tributos principais. O primeiro é o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), destinado a substituir o ICMS e o ISS, cuja gestão será compartilhada entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. O segundo é a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, que unificará as contribuições atualmente representadas pelo PIS e pela COFINS. Por fim, foi instituído o Imposto Seletivo (IS), incidente sobre bens e serviços considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, com a finalidade de desestimular o seu consumo.

Apesar dos avanços relacionados à simplificação e à uniformização da tributação sobre o consumo, a transição para o novo modelo levanta preocupações relevantes quanto aos impactos econômicos decorrentes da extinção progressiva dos incentivos fiscais estaduais, especialmente para os entes federativos que historicamente utilizaram esses mecanismos como instrumentos de atração de investimentos e promoção do desenvolvimento regional. É nesse contexto que se insere a criação do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais, objeto central do presente estudo.

3 Incentivos fiscais do ICMS: origem, finalidade e funcionamento

Os benefícios fiscais constituem instrumentos utilizados pelos entes federativos como mecanismos de desenvolvimento econômico e social. Ao longo das últimas décadas, todas as unidades da federação passaram a utilizar algum tipo de benefício tributário com o objetivo de atrair investimentos, estimular determinados setores econômicos, promover a geração de empregos e ampliar a arrecadação futura. Essa prática contribuiu para o surgimento do fenômeno conhecido como "guerra fiscal", caracterizado pela competição entre os Estados na concessão de incentivos destinados à atração de empresas e empreendimentos econômicos.

No âmbito jurídico, a proteção dos benefícios fiscais concedidos sob determinadas condições consolidou-se gradualmente por meio da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Na década de 1960, a Corte passou a reconhecer que os benefícios concedidos sob condição onerosa não

poderiam ser livremente revogados quando o contribuinte já tivesse cumprido as exigências estabelecidas pela legislação concessiva. Esse entendimento foi posteriormente consolidado por meio da Súmula nº 544 do STF , segundo a qual "isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas".

Apesar da consolidação jurisprudencial da matéria, os conflitos envolvendo benefícios fiscais continuaram a ocorrer, especialmente em razão da concessão de incentivos do ICMS sem observância das regras previstas na Lei Complementar nº 24/1975. Com o objetivo de enfrentar parte dessas controvérsias, foi editada a Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, que permitiu a convalidação e a reinstituição de diversos benefícios fiscais anteriormente concedidos pelos Estados. A referida norma também flexibilizou determinadas exigências para aprovação de incentivos no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), contribuindo para a redução da insegurança jurídica decorrente da guerra fiscal.

Sob o aspecto conceitual, os benefícios fiscais constituem instrumentos jurídicos destinados a reduzir ou eliminar a carga tributária incidente sobre determinada atividade, operação ou contribuinte. Quando concedidos com a finalidade de estimular comportamentos econômicos, sociais ou regionais específicos, assumem a natureza de incentivos fiscais. Nessa hipótese, o tributo deixa de desempenhar exclusivamente função arrecadatória, passando a exercer relevante função extrafiscal. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho destaca que o mecanismo das isenções representa importante instrumento de extrafiscalidade, capaz de fomentar iniciativas de interesse público e estimular a produção, o comércio e o consumo.

Assim, o benefício fiscal não representa mero favor concedido ao contribuinte, mas uma técnica para impulsionar a econômica do Estado, estimulando investimentos, promovendo a instalação de empresas em determinadas regiões ou incentivando atividades específicas consideradas estratégicas para o desenvolvimento econômico e social.

Quanto ao seu funcionamento, o artigo 178 do Código Tributário Nacional que dispõe "isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo". A partir desse dispositivo estabelece como regra geral que a isenção pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo. Esse artigo aplica-se às isenções concedidas sem prazo determinado

e sem a imposição de condições específicas ao contribuinte, situações em que o benefício permanece sujeito às alterações promovidas pelo legislador.

Todavia, o próprio artigo 178 do Código Tributário Nacional estabelece exceção para as isenções concedidas por prazo certo e sob determinadas condições. Nessas hipóteses, uma vez cumpridas as exigências previstas na legislação, o contribuinte passa a possuir direito adquirido à manutenção do benefício até o término do prazo originalmente estabelecido. Em razão disso, o Estado não pode revogar ou suprimir unilateralmente o incentivo antes do prazo previsto, desde que permaneçam atendidas as condições que justificaram sua concessão.

Nesse contexto, a extinção progressiva dos benefícios fiscais do ICMS promovida pela Reforma Tributária suscita relevantes discussões acerca da preservação da legitimamente constituídas pelos contribuintes que realizaram investimentos com base nesses incentivos. É justamente para enfrentar os impactos decorrentes dessa transição que foi instituído o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais, tema que será analisado no tópico seguinte.

4 Fundo de compensação de benefícios fiscais ou financeiro-fiscais

O Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais, previsto no artigo 12 da Emenda Constitucional nº 132/2023, foi amplamente debatido na tramitação da Reforma Tributária, surgindo como uma solução constitucional destinada a reduzir os impactos decorrentes da extinção progressiva dos benefícios fiscais do ICMS. A principal preocupação do legislador consistia na preservação das situações jurídicas consolidadas em favor dos contribuintes que receberam incentivos fiscais do ICMS, concedidos por prazo certo e sob condição onerosa.

Nesse contexto, a criação do Fundo buscou no novo sistema tributário assegurar os princípios da segurança jurídica, da boa-fé e da proteção da confiança legítima. Além disso, procurou evitar a judicialização em massa que poderia decorrer da supressão de benefícios fiscais anteriormente concedidos pelos Estados e utilizados como fundamento para decisões de investimento tomadas por pessoas físicas e jurídicas.

A natureza jurídica do Fundo é essencialmente compensatória. Não se trata da manutenção dos benefícios fiscais anteriormente concedidos, mas da criação de mecanismo destinado a compensar economicamente os

contribuintes pela perda gradual desses incentivos durante o período de transição para o novo sistema tributário.

Nos termos do artigo 12 da Emenda Constitucional nº 132/2023, serão compensadas, entre 1º de janeiro de 2029 e 31 de dezembro de 2032, as pessoas físicas e jurídicas beneficiárias de incentivos, isenções e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, desde que concedidos por prazo certo e sob condição onerosa.

A Lei Complementar nº 214/2025 estabelece critérios para habilitação dos beneficiários ao Fundo de Compensação. Entre os requisitos exigidos, destaca-se a necessidade de demonstração de que o benefício fiscal estava relacionado ao ICMS, foi concedido por prazo certo e estava vinculado ao cumprimento de condições onerosas assumidas pelo contribuinte.

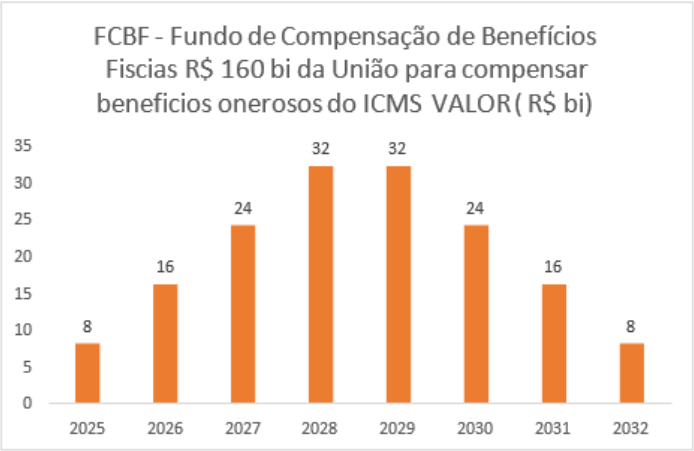
A exigência de comprovação da onerosidade constitui um dos pontos centrais da regulamentação, pois visa demonstrar que o contribuinte realizou investimentos, assumiu obrigações ou promoveu determinadas atividades econômicas em razão do incentivo

Um dos aspectos mais complexos da regulamentação diz respeito à metodologia de cálculo da perda econômica suportada pelos contribuintes. Embora a Lei Complementar nº 214/2025 não estabeleça rol taxativo dos benefícios compensáveis, o artigo 385, inciso V, faz referência expressa a modalidades como crédito presumido, crédito outorgado e benefícios decorrentes da ampliação do prazo de pagamento do ICMS, evidenciando a diversidade dos incentivos abrangidos pelo sistema de compensação.

Quanto maior a variedade dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais passíveis de compensação, maior será a dificuldade de construção de metodologia capaz de mensurar adequadamente a perda efetivamente suportada pelo contribuinte. A definição desses critérios compõe um dos pontos sensíveis da regulamentação, sendo provável o surgimento de controvérsias administrativas e judiciais relacionadas à apuração dos valores devidos.

O financiamento do Fundo será realizado mediante aportes da União, que poderão atingir aproximadamente R$ 160 bilhões[5] ao longo do período de implementação da reforma tributária. O volume de recursos demonstra a dimensão econômica do problema que se buscou solucionar por meio da compensação dos benefícios fiscais anteriormente concedidos pelos Estados.

Figura 1 – Evolução da dotação do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais (FCBF) entre 2025 e 2032



Fonte: Elaboração própria com base na EC nº 132/2023 e na LC nº 214/2025 (Brasil 2026).

Todavia, a solução adotada também suscita questionamentos. Em certa medida, a União assume o ônus financeiro decorrente da extinção dos incentivos utilizados pelos entes federativos durante décadas como instrumentos de desenvolvimento regional e atração de investimentos. Surge, assim, o debate acerca da suficiência dos recursos destinados ao Fundo e da eventual criação de nova relação de dependência financeira entre os Estados e a União.

Além disso, permanece a dúvida sobre a capacidade do montante previsto para atender integralmente todos os contribuintes habilitados à compensação, especialmente diante da diversidade de benefícios existentes e da complexidade dos critérios de apuração.

5 Requisitos para habilitação ao fundo de compensação de benefícios fiscais ou financeiro-fiscais

Os requisitos necessários para habilitação ao Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais estão disciplinados na Portaria RFB nº 635, de 31 de dezembro de 2025, que estabelece os procedimentos aplicáveis aos titulares de benefícios onerosos relativos ao ICMS, regulamentando os requisitos, a documentação exigida, os prazos e a forma

de apresentação dos requerimentos perante a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

A Portaria regulamenta aspectos operacionais já previstos na Emenda Constitucional nº 132/2023 e na Lei Complementar nº 214/2025, disciplinando quem poderá requerer a compensação, o procedimento de habilitação e a forma de análise dos pedidos. Nesse cenário, a Receita Federal assume papel central na operacionalização do Fundo, atuando simultaneamente como órgão responsável pelo recebimento dos requerimentos por meio do e-CAC, pela análise da documentação apresentada, pelo deferimento ou indeferimento dos pedidos e, posteriormente, pela gestão e liberação dos recursos destinados à compensação.

Para ter direito ao recebimento dos valores, o contribuinte deverá preencher alguns requisitos cumulativos. O primeiro deles consiste na comprovação de que o benefício fiscal ou financeiro-fiscal já havia sido concedido até 31 de maio de 2023. Tal exigência não decorre da Portaria, mas da própria sistemática instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pela Lei Complementar nº 214/2025.

Todavia, não basta que o benefício tenha sido concedido até a referida data. O contribuinte, pessoa física ou jurídica, deverá demonstrar que o benefício foi concedido por prazo certo, está vinculado ao cumprimento de condição onerosa que produzirá efeitos durante o período de compensação previsto na legislação e possuir repercussão econômica em sua atividade.

Dentre os requisitos previstos na Portaria, merece uma maior a exigência prevista no artigo 5º, da Portaria RFB nº 635, relacionada à demonstração da repercussão econômica do benefício fiscal. Trata-se de requisito que demanda cautela, uma vez que a sua aferição dependerá da análise das informações financeiras e econômicas apresentadas pelo contribuinte, bem como da forma pela qual a extinção gradual do benefício impactará sua atividade econômica.

Nesse contexto, surge um dos principais desafios no processo de habilitação. A controvérsia não se concentra na comprovação da existência do benefício fiscal, mas na demonstração de sua repercussão econômica efetiva e na caracterização da condição onerosa, conceitos que dependem da aceitação administrativa por parte da Receita Federal e da validação do ente federado concedente. Tal circunstância pode gerar divergências interpretativas e situações de insegurança jurídica, especialmente diante

da ausência de critérios objetivos para mensuração do impacto econômico decorrente da extinção dos benefícios fiscais.

Assim, embora a Portaria nº 635/2025 represente importante instrumento de operacionalização do Fundo de Compensação, a efetividade do sistema dependerá da uniformidade dos critérios adotados pela Administração Tributária, sob pena de transformar a fase de habilitação em controvérsia durante o período de transição da Reforma Tributária.

6 Possíveis impactos regionais com extinção dos incentivos dos benefícios ficais

A criação do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais demonstrou uma preocupação do legislador com os impactos econômicos decorrentes da extinção gradual dos incentivos fiscais do ICMS. A própria criação do Fundo revela o reconhecimento de que inúmeros investimentos foram realizados com fundamento em políticas estaduais de desenvolvimento econômico, atração de empresas e geração de empregos.

Contudo, a substituição dos incentivos fiscais por um sistema de compensação financeira não afasta integralmente os riscos econômicos decorrentes da transição. Em diversas regiões do país, principalmente naquelas com menor capacidade econômica, os benefícios fiscais constituíram importante instrumento de atração de investimentos produtivos, influenciando decisões empresariais relacionadas à instalação, expansão e manutenção de empreendimentos econômicos.

Nesse contexto, os possíveis impactos merecem especial atenção, sobretudo para os estados e regiões historicamente menos desenvolvidos. Aspectos relacionados à localização geográfica, densidade demográfica, infraestrutura logística, disponibilidade de mão de obra qualificada e proximidade dos grandes centros consumidores podem voltar a exercer papel preponderante nas decisões empresariais, reduzindo a competitividade de determinadas regiões que, até então, utilizavam os incentivos fiscais como mecanismo de compensação dessas desvantagens estruturais.

Embora o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional não constitua objeto específico deste estudo, sua existência merece destaque, uma vez que foi instituído juntamente com o Fundo de Compensação como instrumento destinado à redução das desigualdades regionais. Ambos os mecanismos refletem a preocupação do constituinte derivado com os

efeitos econômicos da Reforma Tributária sobre as diferentes unidades federativas.

Outro aspecto que merece reflexão diz respeito à operacionalização da compensação financeira. Conforme analisado no tópico anterior, a Portaria RFB nº 635/2025 exige a demonstração da repercussão econômica efetiva do benefício fiscal e o cumprimento de diversos requisitos para habilitação ao Fundo. Caso o procedimento administrativo se revele excessivamente burocrático ou demorado, existe o risco de que contribuintes afetados pela redução dos incentivos fiscais enfrentem dificuldades financeiras durante o período de transição, comprometendo investimentos, geração de empregos e a atividade econômica local.

Dessa forma, a efetividade do Fundo de Compensação não dependerá apenas da existência dos recursos financeiros previstos na legislação, mas também da capacidade da Administração Pública de promover uma análise célere, uniforme e segura dos pedidos de habilitação. A demora na liberação das compensações ou a adoção de interpretações excessivamente restritivas poderá comprometer os objetivos de segurança jurídica e proteção da confiança legítima que justificaram a criação do próprio Fundo.

7 Considerações finais

As considerações acima permitem chegar a algumas conclusões sobre a Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, com direcionamento ao estudo sobre o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais como instrumento voltado à proteção das situações jurídicas constituídas sob a égide do sistema anterior, principalmente daquelas concedidas por prazo certo e sob condição onerosa.

Pois bem! A análise desenvolvida permite concluir que o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais representa um mecanismo de transição criado para preservar situações jurídicas firmadas e reduzir os impactos decorrentes da extinção gradual dos incentivos fiscais do ICMS. Sob esse aspecto, sua instituição demonstra preocupação com a segurança jurídica, a proteção da confiança legítima e a estabilidade das relações estabelecidas entre os contribuintes e os entes federativos.

Contudo, a pesquisa também evidencia que o Fundo possui finalidade compensatória, não reproduzindo a função extrafiscal anteriormente desempenhada pelos incentivos fiscais estaduais. Enquanto

estes constituíam instrumentos permanentes de intervenção econômica destinados à atração de investimentos, à geração de empregos e à promoção do desenvolvimento regional, o Fundo limita-se à compensação financeira de benefícios anteriormente concedidos, não sendo capaz de produzir novos investimentos ou reduzir as desigualdades regionais.

Verificou-se, ainda, que a efetividade do Fundo dependerá da interpretação e da aplicação dos critérios estabelecidos pela Lei Complementar nº 214/2025 e pela Portaria RFB nº 635/2025, especialmente quanto à demonstração da condição onerosa, da repercussão econômica do benefício e à metodologia de cálculo da compensação. A ausência de parâmetros objetivos e uniformes poderá ampliar a litigiosidade administrativa e judicial justamente em um sistema instituído para conferir maior segurança jurídica durante a transição tributária.

Por fim, conclui-se que o Fundo de Compensação constitui solução constitucional necessária para preservar direitos adquiridos dos contribuintes beneficiários de incentivos fiscais regularmente concedidos. Todavia, não substitui na sua integralidade a política de desenvolvimento regional anteriormente exercida pelos incentivos fiscais, permanecendo em aberto o desafio de conciliar a neutralidade do novo sistema tributário com a redução das desigualdades econômicas e regionais entre os entes federativos.

Referências

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

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 20 dez. 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Diário Oficial da União: Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 8 ago. 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 16 jan. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 227, de 2026. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 2026.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Portaria RFB nº 635, de 31 de dezembro de 2025. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 31 dez. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 544. Brasília, DF: STF.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Entenda a Reforma Tributária do Consumo. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/programas-e-atividades/reforma-tributaria-do-consumo/entenda. Acesso em: 16 jun. 2026.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Relatório da Comissão de Constituição e Justiça sobre a PEC nº 45/2019. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/propostas/2023-10-25_relatorio-ccj_sen-eduardobraga.pdf. Acesso em: 19 jun. 2026.

BRASIL. Ministério da Fazenda. O que é o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais? Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/perguntas-e-respostas/o-que-e-o-fundo. Acesso em: 16 jun. 2026.

BRASIL. Senado Federal. Reforma Tributária. Brasília, DF. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/noticias/destaques/reforma-tributaria/pagina/1. Acesso em: 16 jun. 2026.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Conclusões técnicas dos trabalhos realizados na Gestão Tributária Federal**.** Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/conclusoes-tecnicas-dos-trabalhos-realizados-na-gestao-tributaria-federal.htm. Acesso em: 19 jun. 2026.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2023.

PRAZOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA. Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais (FCBF)**.** Disponível em: https://prazosdareforma.com.br. Acesso em: 19 jun. 2026.

Capítulo 31

A IMPOSITIVIDADE DAS EMENDAS PARLAMENTARES EM FACE DA CLÁUSULA PÉTREA DA SEPARAÇÃO DE PODERES: UMA ANÁLISE DOS LIMITES CONSTITUCIONAIS À EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA EMERGENTES NAS ADIS 7688, 7695, 7697 E 7995

Maria Eduarda Galvão Corrêa[1]
Cássius Guimarães Chai[2]

1 Introdução

Em um Estado Democrático de Direito, o orçamento público constitui o elo entre a vontade popular, expressa por meio dos representantes eleitos, e a execução prática e efetiva das políticas públicas pelo Poder Executivo. Afinal, como bem expõe Chai (2006), a legitimidade democrática não se esgota na legalidade formal, exigindo instrumentos capazes de preservar não apenas a iniciativa individual, mas, à mesma medida, a participação coletiva. Nesse espaço, o orçamento passa a ser concebido como esfera de dialogicidade entre Executivo e Legislativo, suscitando questões acerca dos efeitos jurídicos atribuídos às suas disposições, sobretudo, quanto à vinculação do Executivo na fase de execução, cuja extensão remete à própria natureza jurídica do instituto.

Desse modo, em relação à execução das programações orçamentárias decorrentes de emendas parlamentares, sublevaram-se, então, indagações quanto à compatibilidade de seu caráter impositivo com os limites assegurados pelo princípio da separação de poderes, protegido como

1 Graduanda em Direito pela Universidade Federal do Maranhão (UFMA) e membro do grupo de pesquisa Cultura, Direito e Sociedade (DGP/CNPq/UFMA). E-mail: meg.correa@discente.ufma.br.

2 Doutor em Direito Universidad de Salamanca (Estado de Derecho y Gobernanza Global, línea Geopolítica). Doutor em Direito Constitucional pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Professor Titular da Universidade Federal do Maranhão (UFMA) e do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direitos e Garantas Fundamentais PPGD/FDV. E-mail: cassius.chai@fdv.br.

cláusula pétrea pelo art. 60, § 4º, III, da Constituição Federal de 1988. Precisamente nesse contexto, em despacho proferido em 19 de maio de 2025, no âmbito das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.º 7.688, 7.695 e 7.697, que estão sob a relatoria do Ministro Flávio Dino, foram determinados quatro pontos controvertidos. O primeiro deles, ao qual se restringe esta análise, foi assim enunciado:

> I) Constitucionalidade da obrigatoriedade da execução (impositividade) de emendas parlamentares "individuais" e "de bancada", em face da cláusula pétrea da separação dos Poderes (art. 60, § 4º, III), bem como do sistema presidencialista (art. 76 da CF);

Os demais pontos versam sobre o atendimento dos princípios da eficiência, da economicidade e do planejamento (item II); a compatibilidade constitucional do montante e do crescimento das emendas, à luz de experiências internacionais (item III); e a observância das regras de responsabilidade fiscal dos arts. 167 e 167-A (item IV). Todavia, embora permaneçam pertinentes ao objeto geral das ações, não integram o recorte deste estudo, em razão da necessária delimitação material-teórica da pesquisa.

Ademais, para a adequada compreensão do objeto, convém identificar as ações que compõem o conjunto examinado. A ADI n.º 7.688 foi ajuizada pela Associação Brasileira de Jornalismo Investigativo (ABRAJI); a ADI n.º 7.695, pela Procuradoria-Geral da República; e a ADI n.º 7.697, pelo Partido Socialismo e Liberdade. A elas, somou-se, em 2026, a ADI n.º 7.995, proposta pelo Partido Rede Sustentabilidade.

Embora seus objetos não coincidam integralmente, as quatro ações convergem para o exame da conformação constitucional das emendas parlamentares. A conexão material entre os processos explica a concentração da relatoria no Ministro Flávio Dino. Quanto à ADI n.º 7.995, especificamente, a distribuição por prevenção ocorreu com fundamento no art. 77-B do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, tendo a ADI n.º 7.697 como processo que justificou a prevenção e as ADIs n.º 7.688 e 7.695 como processos relacionados. A ADI n.º 7.688 sustenta que os dispositivos impugnados violam cláusulas pétreas e, de modo particular, o princípio da separação de poderes. Fundamento semelhante integra o núcleo argumentativo das ADIs n.º 7.695 e 7.697.

É nesse contexto que se insere o exame proposto neste capítulo, dedicado à investigação dos limites constitucionais incidentes sobre a impositividade das emendas sob o prisma da separação de poderes. Delineia-se a seguinte hipótese: a ampliação da impositividade das

emendas parlamentares produz tensão constitucional quando a redução da margem de atuação do Poder Executivo alcança as condições mínimas para o exercício autônomo de suas funções, especialmente se o incremento do poder alocativo parlamentar não vier acompanhado de mecanismos suficientes de motivação, controle e responsabilização.

Como aspecto metodológico, adota-se o método dedutivo (Bittar, 2024) e, quanto à abordagem, a pesquisa se demonstra predominantemente qualitativa. Ainda, assume-se um caráter jurídico-dogmático (Gustin; Dias; Nicácio, 2020), valendo-se, de igual forma, de uma análise documental das transcrições da 44ª Audiência Pública realizada em 27 de junho de 2025, no âmbito das ADIs n.º 7.688, 7.695 e 7.697, bem como das peças e dos dados processuais relativos às mencionadas ações e à ADI n.º 7.995, além da revisão bibliográfica de produções inseridas nas esferas do Direito Financeiro e Constitucional.

Por fim, o estudo adota, como marco temporal, o estado processual das ações até 31 de agosto de 2026. Contudo, ressalva-se que as referidas ADIs permanecem em tramitação no Supremo Tribunal Federal, razão pela qual a análise desenvolvida neste capítulo reflete uma construção jurisprudencial ainda em curso.

2 O arco constitucional da impositividade: da EC 86/2015 à LC 210/2024

A compreensão da trajetória normativa de impositividade das emendas pressupõe, inicialmente, considerar o dissenso doutrinário acerca de um dos aspectos da natureza jurídica do orçamento. Assim, como esclarece Abraham (2026), a matéria permanece objeto de divergências, com autores concebendo o orçamento em caráter autorizativo, com hipóteses de impositividade se delimitando em situações específicas; outros, classificando-o como integralmente impositivo. De todo modo, para os fins deste estudo, adota-se posição intermediária: a lei orçamentária não constitui ato meramente autorizativo, nem título que confira, por si, direito subjetivo à execução, configurando-se como norma que vincula a Administração quanto aos fins, preservando-lhe margem de conformação quanto aos meios e ao momento (Ferreira, 2024).

Malgrado a existência de discordâncias doutrinárias sobre o tema, a promulgação de sucessivas emendas constitucionais entre 2015 e 2022 produziu progressiva ampliação normativa das hipóteses de

execução obrigatória do orçamento. A inflexão inicial ocorreu com a Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2014, cujo art. 52, constante da Lei n.º 12.919/2013, tornou obrigatória a execução das emendas individuais até o limite de 1,2% da receita corrente líquida, com metade destinada à saúde pública, conferindo grau de impositividade ao orçamento daquele exercício (Piscitelli, 2025).

Um ano após, a Emenda Constitucional n.º 86/2015 elevou essa disciplina ao plano constitucional, ao acrescentar os §§ 9º, 10 e 11 ao art. 166, consolidando o "regime das emendas impositivas", assim como passando a dispor que as dotações somente admitiriam contingenciamento se a limitação incidisse, na mesma proporção, sobre o conjunto das despesas discricionárias do Poder Executivo (Resende; Pires, 2024). Em sequência, adveio a Emenda Constitucional n.º 100/2019, que alterou os arts. 165 e 166 da CRFB/88 para estender a impositividade às emendas de iniciativa de bancada de parlamentares de Estado e do Distrito Federal. Por sua vez, as Emendas Constitucionais n.º 102/2019 e 105/2019 complementaram o modelo. Esta última, inclusive e com especial atenção, instituiu as transferências especiais e as transferências com finalidade definida ao texto constitucional (art. 166-A) (Abraham, 2026).

Logo após, a Emenda Constitucional n.º 126/2022 majorou o percentual de execução obrigatória das emendas parlamentares para 2% da receita corrente líquida da União (Abraham, 2026). Contudo, o arco normativo restaria incompleto sem o registro de que a etapa seguinte não decorreu de iniciativa espontânea do legislador, mas de sucessivas intervenções da jurisdição constitucional. Já em dezembro de 2022, ao julgar a ADPF n.º 854, o Plenário do Supremo Tribunal Federal firmou parâmetros de transparência e rastreabilidade aplicáveis às emendas de relator, exigindo a identificação dos solicitantes, bem como a publicidade dos critérios de distribuição dos recursos.

O respectivo movimento veio a se intensificar no âmbito da ADI n.º 7.697, em 14 de agosto de 2024, quando o Ministro Flávio Dino deferiu medida cautelar para suspender a execução das emendas parlamentares impositivas até a instituição de procedimentos aptos a assegurar critérios técnicos de transparência e rastreabilidade (Brasil, 2024b). A medida, inclusive, foi referendada por unanimidade pelo Plenário do STF. Assim, foi nesse cenário de tensão interinstitucional que sobreveio a Lei Complementar n.º 210/2024, marco infraconstitucional da disciplina relativa à proposição e à execução das emendas parlamentares, que estabeleceu parâmetros para a sua execução e definiu hipóteses de impedimento de ordem técnica,

buscando instituir mecanismos direcionados à observância de critérios técnicos e fiscais na execução orçamentária (Brasil, 2024a).

Portanto, revisto o arco normativo, é possível precisar que a impositividade se projeta para além do dever de execução das dotações aprovadas, alcançando o próprio espaço decisório sobre a destinação dos recursos. É precisamente a extensão desse poder alocativo, diante da necessária preservação da margem de atuação do Executivo, que conduz à controvérsia acerca de sua compatibilidade com a separação de poderes.

3 A separação de poderes como cláusula pétrea: contornos do art. 60, § 4º, III, da CRFB/88 no contexto de impositividade das emendas parlamentares

Como bem demarca Sarlet, Marinoni e Mitidiero (2026), os limites materiais à reforma da Constituição possuem, por finalidade intrínseca, assegurar a permanência de determinados conteúdos, em razão de sua relevância para a própria identidade da ordem constitucional. Nessa ótica, os limites materiais protegem não apenas os dispositivos que enunciam o respectivo princípio, mas, de igual modo, todo o complexo normativo que lhe confere os seus contornos nucleares. Compreendida esta premissa, verifica-se que, embora os arts. 165 e 166 da CRFB/88 não integrem o rol do art. 60, § 4º, a sua alteração pode incidir sobre o núcleo protegido pelo inciso III, na proporção em que é, por meio dos mencionados artigos, que a Constituição reparte, entre o Executivo e o Legislativo, as competências relativas à condução das finanças públicas.

Assim, delimitado o alcance da proteção constitucional conferida pelo art. 60, § 4º, III, parte-se a examinar como a separação de poderes se projeta, especificamente, sobre a atividade financeira do Estado. Com efeito, Heleno Torres (2014) sustenta que a denominada "Constituição Financeira" depende, intrinsecamente, do princípio da separação de poderes: ao Executivo, compete organizar as propostas de leis orçamentárias e executar a arrecadação; ao Legislativo, enquanto expressão da representação eleita, cabe deliberar democraticamente sobre a aprovação de receitas e despesas mediante lei; por fim, ao Judiciário, incumbe o controle e as decisões sobre a constitucionalidade e a legalidade dos atos então praticados.

Assentada a projeção do princípio sobre a atividade financeira, resta indagar o que, nesse domínio, integra o núcleo essencial insuscetível de supressão. Adota-se critério funcional: o núcleo protegido pelo art. 60,

§ 4º, III, não se confunde com a titularidade imutável de competências específicas, mas com a preservação, para cada Poder, das condições mínimas de exercício autônomo de suas funções típicas. Esse critério encontra apoio na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Na ADI n.º 3.367, ao examinar alegação de ofensa à separação de poderes pela Emenda Constitucional n.º 45/2004, o Tribunal afastou a inconstitucionalidade porque subsistiam o núcleo político do princípio, a função jurisdicional típica e as condições materiais de seu exercício imparcial e independente (Brasil, 2005).

Transposto ao domínio orçamentário, o parâmetro adotado neste estudo é o seguinte: a impositividade permanece compatível com a cláusula pétrea enquanto não reduza a margem de conformação do Executivo a ponto de comprometer o exercício autônomo de sua função administrativa, sobretudo quando a decisão alocativa parlamentar não seja acompanhada de mecanismos identificáveis de motivação, controle e responsabilização.

3.1 A 44ª Audiência Pública como instância de legitimação discursiva

A partir dessa tensão entre poder de alocação e responsabilidade institucional, introduzem-se as manifestações colhidas na 44ª Audiência Pública do Supremo Tribunal Federal, realizada no âmbito das ADIs n.º 7.688, 7.695 e 7.697. Em linhas gerais, o dissenso entre os expositores não se situou na legitimidade da participação parlamentar, mas na forma e na extensão de seu atual exercício. A própria convocação da audiência possui relevância metodológica para este estudo: ao delimitar previamente os pontos controvertidos, o despacho convocatório organizou o campo argumentativo dentro do qual se desenvolveram posições divergentes quanto ao mérito (Brasil, 2025a).

Assim, Chai (2026), ao formular a noção de democracia de riscos, sustenta que toda decisão constitucional seleciona riscos, distribui ônus e produz efeitos sobre sujeitos, de modo que a legitimidade não decorre apenas da autoridade do órgão que decide, mas também da abertura de espaços institucionais capazes de incorporar perspectivas relacionadas aos efeitos da decisão. Sem equiparar a audiência à representação direta de todos os sujeitos afetados, a sua realização amplia o espectro argumentativo disponível à jurisdição constitucional e qualifica a base discursiva da decisão a ser proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

3.2 A corrente que sustentou a compatibilidade com o princípio da separação de poderes

Uma parte dos expositores presentes na 44ª Audiência Pública do STF sustentou a compatibilidade da impositividade das emendas parlamentares com o princípio da separação de poderes, apoiando-se na preservação da integridade funcional do Legislativo. A posição favorável à legitimidade da alocação parlamentar partiu, em essência, do argumento de que o orçamento fixa prioridades nacionais e de que a participação efetiva do Legislativo integra sua função representativa, que não pode ser esvaziada no processo orçamentário (Ramalho, 2025).

Na mesma linha, a Advocacia-Geral do Senado Federal reconheceu a progressiva modificação do arcabouço constitucional estabelecido em 1988, com repercussão significativa no processo orçamentário (Brasil, 2025b). Na exposição, contudo, defendeu que essa modificação não configurou ruptura, mas decorrência da própria dinâmica do sistema político, no qual a relação entre os Poderes influencia a estrutura orçamentária e assume especial relevância no presidencialismo de coalizão brasileiro.

Nesse arranjo institucional, como observam Damacena, Pedra e Chai (2025), a governabilidade presidencial não se constrói isoladamente: a estabilidade do mandato e a efetividade da agenda governamental pressupõem base legislativa coesa, capaz de sustentar politicamente o Executivo na aprovação das medidas necessárias à concretização das políticas públicas (Damacena; Pedra; Chai, 2025).

3.3 A corrente que identificou o risco de violação ao princípio da separação de poderes

Em sentido diverso, durante a audiência pública, uma segunda linha de análise identificou, na configuração e extensão atual do instituto, o risco concreto de violação à cláusula pétrea da separação de poderes. Nesse embate, Ingo W. Sarlet partiu da premissa de que as cláusulas pétreas não constituem conteúdos absolutamente imutáveis, admitindo restrições e acomodações, porém, desde que proporcionais e, ainda, desde que preservado o núcleo essencial dos princípios que se busca proteger (Brasil, 2025b).

Sarlet sustentou que o equilíbrio inerente ao sistema de "freios e contrapesos" estaria sendo infringido, pois se retiraria do Poder Executivo

característica essencial de suas funções, qual seja, decidir sobre a execução de recursos orçamentários e participar da gestão isonômica das políticas públicas em âmbito nacional (Brasil, 2025b). Para o expositor, a supressão de competência elementar do Executivo permitiria caracterizar as emendas parlamentares impositivas, na configuração examinada, como medida tendente a abolir o princípio da separação dos poderes (Brasil, 2025b).

De mesmo modo, para Fernando Scaff, o esboço atual das emendas parlamentares transgrediria, ao menos, três princípios constitucionais: o republicano, o democrático e o da separação de poderes (Brasil, 2025b). Nesse ponto específico, a infringência ao último resultaria de que a função administrativa, a qual abrange a execução financeira e orçamentária, é atribuída, primordialmente, ao Executivo; porém, vem sendo continuamente exercida pelo Legislativo. A isso, soma-se o fato de que, conforme Scaff, a despesa é determinada pelo Poder Legislativo, mas este não responde pela qualidade do gasto, nem por eventuais desvios, permanecendo a responsabilidade a cargo do Executivo, motivo pelo qual o respectivo expositor concluiu ter se instituído, na prática, o "parlamentarismo financeiro" no presidencialismo brasileiro (Brasil, 2025b).

4 A ADI n.º 7.995: fundamentos da ação e a sua distribuição por prevenção

Posteriormente ao quadro delineado na audiência pública, somou-se a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 7.995, que tem por objeto as Emendas Constitucionais n.º 86/2015, 100/2019 e 105/2019, bem como, por arrastamento, as alterações promovidas pela EC n.º 126/2022 (Brasil, 2026). No plano processual, a ação foi distribuída por prevenção ao Ministro Flávio Dino, nos termos do art. 77-B do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. A certidão de distribuição indicou a ADI n.º 7.697 como processo que justificou a prevenção e registrou as ADIs n.º 7.688 e 7.695 como processos relacionados (Brasil, 2026). Quanto ao mérito, o argumento central da petição inicial se organiza em torno da tese de que, dentro da sistemática das emendas, o parlamentar se qualifica como "ordenador de despesas anômalo" e, por isso, deve submeter-se a mecanismos de controle e responsabilização compatíveis com o poder de definição exercido sobre a destinação dos recursos públicos (Brasil, 2026).

Ao apreciar a ADI n.º 7.995, o relator, Ministro Flávio Dino, adotou o rito do art. 12 da Lei n.º 9.868/1999 e determinou que as informações prestadas pelos órgãos contemplassem proposta de matriz de responsabilidades. A decisão exige a identificação dos agentes presentes em todas as etapas do ciclo da despesa custeada por emendas, com especificação das atribuições e responsabilidades correspondentes a cada fase da execução e inclusão da responsabilidade do parlamentar autor da indicação da emenda individual, quando houver definição impositiva de destinatários e objetos (Brasil, 2026). O dado é relevante porque desloca a análise para a relação entre poder de alocação, controle e imputabilidade institucional, sem confundir a indicação parlamentar com a prática dos atos administrativos posteriores de execução.

Esses elementos se articulam com a hipótese introdutória. O problema constitucional não exige que decisão alocativa e execução orçamentária permaneçam concentradas em um mesmo centro decisório. Exige, contudo, que a redistribuição do poder de decidir não produza dissociação entre poder de alocação, dever de motivação, possibilidade de controle e regime de responsabilização. Sob esse prisma, a figura do "ordenador de despesas anômalo" não se limita à qualidade do gasto público, pois suscita questão relacionada à repartição funcional de competências e à preservação das condições de exercício autônomo das funções estatais.

5 Os limites constitucionais emergentes: parâmetros de compatibilização entre impositividade e separação de poderes

A seguir, analisam-se parâmetros aptos a compatibilizar a impositividade com a repartição funcional de competências. A objeção central dirigida ao regime não reside na participação do Legislativo na alocação, mas na possibilidade de que o poder de definir a destinação de recursos se amplie sem correspondente dever de motivação e sem mecanismos suficientes de controle. O primeiro parâmetro de compatibilização, portanto, não é meramente quantitativo. A motivação qualificada atua como mecanismo de compatibilização da decisão alocativa parlamentar com as exigências constitucionais de transparência, controle e responsabilização, contribuindo para preservar o equilíbrio funcional entre os Poderes.

Na 44ª Audiência Pública do STF, celebrada no âmbito das mencionadas ADIs, a formulação mais densa dessa exigência foi apresentada

por Azevedo da Mata, representando o Observatório para a Qualidade da Lei. A partir dessa conjuntura, Azevedo da Mata propôs o que denominou de "sexto aspecto da transparência fiscal", em acréscimo aos cinco aspectos formulados por Gilmar Mendes e Celso Correia Neto. Assim, o sexto aspecto consistiria na definição da finalidade da emenda, compreendida como a possibilidade de rastreá-la desde o momento de sua elaboração (Brasil, 2025b).

Nessa perspectiva, Azevedo da Mata invocou os §§ 16 dos arts. 37 e 165 da CRFB/88, ambos incluídos pela EC n.º 109/2021, os quais impõem, à Administração Pública, a realização de avaliação das políticas públicas, com a subsequente divulgação dos resultados alcançados (Brasil, 2025b). Desse modo, a exigência de motivação qualificada é apresentada como decorrência do próprio sistema constitucional de avaliação de políticas públicas, e não como criação doutrinária autônoma.

Exigência semelhante foi formulada por outros expositores, entre os quais Heleno Torres, que destacou a necessidade de atenção especial à identificação das motivações (Brasil, 2025b). A convergência entre participantes de formações e posições distintas aponta para um requisito comum: para ser controlável, a decisão alocativa parlamentar precisa ser motivada de modo específico e verificável.

5.1 Impedimento técnico como instrumento de controle da execução

Com efeito, o art. 166, § 13, da CRFB/88 estabelece que as programações orçamentárias previstas nos §§ 11 e 12 não serão de execução obrigatória nos casos de impedimentos de ordem técnica, ao que se soma o § 14, que determina, aos órgãos de execução, a observância, nos termos da LDO, de cronogramas para análise e verificação de impedimentos e demais procedimentos necessários à viabilização da execução.

Na 44ª Audiência Pública, Hélder Rebouças, Consultor de Orçamento do Senado Federal, observou que a impositividade das emendas é relativa, precisamente porque desaparece diante de impedimentos de ordem técnica. Segundo o expositor, o exame desses impedimentos compete ao Executivo, a quem cabe a responsabilidade pela análise de mérito das emendas (Brasil, 2025b). Essa compreensão encontra concretização nas próprias decisões proferidas no curso das ADIs examinadas. Em 2 de dezembro de 2024, o Min. Flávio Dino proferiu decisão na qual reiterou a necessidade de apresentação prévia dos planos de trabalho pelo Poder

Executivo, cuja ausência caracteriza impedimento de ordem técnica à execução (Brasil, 2025a).

Rebouças, contudo, identifica uma disfuncionalidade que compromete a efetividade do instrumento, uma vez que o exame de compatibilidade pressupõe prioridades claramente definidas. Em sua leitura, a lei de diretrizes orçamentárias encaminhada pelo Executivo formula prioridades excessivamente gerais e lhes atribui caráter indicativo (Brasil, 2025b). O problema, portanto, não estaria no instituto do impedimento técnico, mas na insuficiência dos parâmetros necessários à sua operacionalidade. A solução proposta não se limita à restrição quantitativa das emendas. Ela exige o aprimoramento dos critérios que orientam a alocação, condição para que o impedimento técnico funcione como instrumento efetivo de delimitação das competências atribuídas a cada Poder.

6 Considerações finais

O capítulo partiu da indagação sobre a compatibilidade entre a impositividade das emendas parlamentares e a cláusula pétrea do art. 60, § 4º, III, da Constituição Federal. A linha favorável à compatibilidade se ancora na legitimidade democrática da alocação parlamentar e na dinâmica do presidencialismo de coalizão. A linha crítica identifica risco de esvaziamento da função executiva quando a ampliação do poder alocativo parlamentar compromete a margem funcional necessária à condução e à execução das políticas públicas.

Embora os expositores divirjam substancialmente quanto ao diagnóstico de constitucionalidade, as manifestações examinadas revelam relevante convergência em torno da necessidade de condicionamentos ao regime. O dissenso não se estabelece apenas entre validade e invalidade, mas também quanto ao grau e à natureza dos mecanismos necessários para compatibilizar a impositividade com a repartição constitucional de competências, entre eles, a motivação qualificada e o impedimento de ordem técnica. A proteção conferida pelo art. 60, § 4º, III, não congela toda distribuição específica de competências entre os Poderes, mas impede reformas que atinjam o núcleo funcional indispensável à preservação de sua autonomia.

Por fim, as ações examinadas ainda aguardam apreciação de mérito, razão pela qual as posições expostas possuem natureza de contribuição

doutrinária e institucional a um debate constitucional em curso. Isso não significa ausência de parâmetros jurisprudenciais, pois medidas cautelares que estabeleceram condicionamentos à execução das emendas parlamentares foram referendadas pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal. A análise desenvolvida não antecipa o resultado dos julgamentos. Identifica, antes, um repertório de teses e condicionamentos já formulados no processo constitucional. No recorte adotado, a compatibilização entre impositividade e separação de poderes depende da preservação de margem funcional efetiva do Executivo e da existência de mecanismos capazes de manter identificáveis as relações entre poder alocativo, motivação, controle e responsabilização.

Referências

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2026.

BITTAR, Eduardo. **Metodologia da pesquisa jurídica**: teoria e prática da monografia para os cursos de direito. 18. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 210**, de 25 de novembro de 2024. Dispõe sobre a proposição e a execução de emendas parlamentares na lei orçamentária anual; e dá outras providências. Brasília, DF, n. 228, p. 1, 26 nov. 2024a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp210.htm. Acesso em: 2 set. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.367**. Relator: Min. Cezar Peluso. Tribunal Pleno, julgamento em 13 abr. 2005. Brasília, DF. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&numProcesso=3367. Acesso em: 6 set. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7688**. Despacho de 19 de maio de 2025. Requerente: Associação Brasileira de Jornalismo Investigativo (ABRAJI). Relator: Min. Flávio Dino. Brasília, DF, 19 maio 2025a. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6987935. Acesso em: 4 set. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.697**. Decisão de 14 de agosto de 2024.

Relator: Min. Flávio Dino. Brasília, DF. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6997560. Acesso em: 31 ago. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7995**. Despacho. Relator: Min. Flávio Dino. Brasília, DF, 29 jul. 2026. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=7650369. Acesso em: 1 set. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Transcrição da audiência pública: emendas impositivas**. Brasília, DF: STF, 2025b. Disponível em: https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/audienciasPublicas/anexo/TranscrioAudinciapblicaFINALemendasimpositivas.pdf. Acesso em: 1 set. 2026.

CHAI, Cássius Guimarães. Análise das doutrinas do "mootness" e do "ripeness" no direito norte-americano e as nocividades para uma democracia entre livres e iguais decorrentes da distinção ontológica entre um controle concreto e abstrato de constitucionalidade: uma contribuição para o processo discursivo da jurisdição constitucional brasileira. **Revista do Ministério Público do Estado do Maranhão**, São Luís, n. 13, p. 235-249, jan./dez. 2006. Disponível em: http://repositorio.fdv.br:8080/bitstream/fdv/1111/1/CHAI%20-%20An%C3%A1lise%20das%20doutrinas%20do%20mootness%20e%20do%20ripeness%20no%20direito%20americano.pdf. Acesso em: 09 mai. 2026.

CHAI, Cássius Guimarães. Constitucionalismo antimessiânico e democracia de riscos: critérios de contenção da captura redentora da representação democrática. **Revista OWL**, Campina Grande, v. 4, n. 6, 2026. Disponível em: https://revistaowl.com.br/index.php/owl/article/view/897/875. Acesso em: 25 jun. 2026.

DAMACENA, Selso; PEDRA, Adriano; CHAI, Cássius Guimarães. Ingovernabilidade no Governo Federal como causa da Política de Coalizão. *In*: **Estudos Contemporâneos de Direito Eleitoral**. Organizadores: Cristina Rezende Eliezer, Cássius Guimarães Chai, Larissa de Moura Guerra Almeida. Santo Ângelo: Editora Metrics, 2025. Disponível em: https://editorametrics.com.br/media/pdfs/314/pUjz1bF2fI7x.pdf. Acesso em: 9 maio 2026.

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. **Orçamento impositivo no Brasil**: da ficção à realidade. São Paulo: Blucher, 2024.

GUSTIN, Miracy Barbosa; DIAS, Maria Tereza; NICÁCIO, Camila.

(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática. 5. ed. São Paulo: Almedina, 2020.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. 10. ed. Barueri/SP: Atlas, 2025.

RAMALHO, Renato. **Memoriais: emendas impositivas, 27/6/2025**: ADIs 7688, 7695 e 7697. Brasília, DF: [s.n.], 2025. (Apresentação técnica/Memorial sob relatoria do Min. Flávio Dino). 44ª Audiência Pública, ADI 7688, 7695 e 7697. Debate sobre a obrigatoriedade de execução de emendas parlamentares de caráter impositivo individuais e de bancada. Ministro-Relator Flávio Dino. Disponível em: https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/audienciasPublicas/anexo/Apresentac807a771oExpositoresEmendas5.pdf. Acesso em: 01 mai. 2026.

RESENDE, Carolina; PIRES, Manoel. **Uma avaliação da problemática das emendas parlamentares**. Brasília, DF: FGV IBRE, 2024. 18 p. (Texto para Discussão, n. 15). Disponível em: https://portalibre.fgv.br/texto-discussao/uma-avaliacao-da-problematica-das-emendas-parlamentares. Acesso em: 01 mai. 2026.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2026.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro**: teoria da Constituição financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

Capítulo 32

A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS E DIVIDENDOS REMETIDOS AO EXTERIOR PELA LEI Nº 15.270/2025 E OS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO: COMPATIBILIDADE FORMAL E DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÔMICA REMANESCENTE

Tagid Lage Nogueira[1]

1 Introdução

A Lei nº 15.270, de 26 de novembro de 2025, encerrou um dos regimes exonerativos mais longevos do sistema tributário brasileiro: a isenção do imposto sobre a renda incidente sobre lucros e dividendos distribuídos por pessoas jurídicas domiciliadas no País, instituída pelo art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e mantida por três décadas. Entre as inovações do novo diploma, que abrange também a tributação mínima das pessoas físicas residentes detentoras de altas rendas, interessa a este estudo, de modo específico, a instituição da incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 10% (dez por cento), sobre os lucros e dividendos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2026.

A novidade recoloca o Brasil no grupo majoritário dos países que tributam dividendos na fonte, mas o faz sobre uma rede de acordos internacionais contra a dupla tributação negociada, em grande parte, sob a premissa oposta, a de que a distribuição de lucros por sociedades brasileiras não sofria retenção. Daí decorre o problema de pesquisa que orienta este capítulo, desdobrado em duas perguntas. Primeiro: os acordos de

1 Advogado inscrito na OAB/BA, na OAB/SP e na Ordem dos Advogados de Portugal, com atuação em Direito Tributário Internacional envolvendo Brasil, Itália, Portugal e Estados Unidos. Mestre em Direito Internacional pela MUST University (Flórida, EUA). Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Membro da Comissão de Direito Internacional da OAB. Professor e pesquisador. E-mail: contato@tagidlage.com

bitributação celebrados pelo Brasil limitam ou afastam a nova incidência? Segundo: admitida a sua cobrança, em que medida o beneficiário no exterior obtém, no seu Estado de residência, o alívio da dupla tributação que a lógica convencional pressupõe?

A hipótese que se pretende demonstrar é a de que a retenção de 10% é formalmente compatível com o artigo 10 das convenções brasileiras, cujos tetos de tributação na fonte são iguais ou superiores à alíquota doméstica. A compatibilidade formal, contudo, não assegura neutralidade. O resultado efetivo da nova tributação é heterogêneo, porque depende dos métodos de eliminação da dupla tributação previstos no artigo 23 de cada convenção e do direito interno do Estado de residência do investidor, variáveis que a política fiscal brasileira não controla. O problema da dupla tributação, em suma, não foi resolvido pela lei: foi deslocado para fora do ordenamento brasileiro.

O percurso metodológico é dogmático e comparado. O *corpus* normativo compreende a Lei nº 15.270/2025 e as alterações que promoveu na Lei nº 9.249/1995; as convenções celebradas pelo Brasil com a Itália (Decreto nº 85.985, de 6 de maio de 1981) e com Portugal (Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001), escolhidas por representarem dois desenhos distintos de alívio no Estado de residência; e, como contraponto, a situação do investidor residente nos Estados Unidos da América, país com o qual o Brasil não mantém convenção. A comparação observa os limites que lhe são próprios: institutos de ordenamentos diversos não se presumem equivalentes, e as conclusões valem para as jurisdições e normas examinadas, nas versões vigentes indicadas.

O texto está estruturado em quatro seções de desenvolvimento: a análise da nova regra matriz de incidência (seção 2); o confronto com o artigo 10 das convenções (seção 3); o exame dos métodos de alívio nos três cenários selecionados (seção 4); e as questões remanescentes de não discriminação e do redutor legal (seção 5), seguidas das considerações finais.

2 A nova regra matriz de incidência do imposto de renda na fonte sobre lucros e dividendos remetidos ao exterior

O art. 3º da Lei nº 15.270/2025 introduziu o § 4º no art. 10 da Lei nº 9.249/1995, com a seguinte redação:

> Os lucros ou dividendos pagos, creditados, entregues, empregados ou

> remetidos ao exterior ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 10% (dez por cento). (BRASIL, 2025)

Decomposto o enunciado segundo o esquema da regra matriz de incidência tributária, tal como formulado pelo Constructivismo Lógico-Semântico (CARVALHO, 2019), o antecedente apresenta, como critério material, as condutas de pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter lucros ou dividendos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior; como critério temporal, o momento de cada um desses eventos; e, como critério espacial, o território nacional, do qual parte a distribuição. No consequente, o critério pessoal indica, como sujeito passivo, o beneficiário não residente, figurando a fonte pagadora como responsável pela retenção e pelo recolhimento; e o critério quantitativo estabelece a base de cálculo no montante bruto distribuído e a alíquota de 10%, sem o limiar mensal de R$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) que a mesma lei reservou à retenção incidente sobre distribuições a pessoas físicas residentes.

O § 5º do mesmo artigo excepciona da incidência quatro hipóteses: (i) as distribuições de resultados apurados até o ano calendário de 2025 cuja deliberação tenha sido aprovada até 31 de dezembro de 2025, desde que o pagamento observe os termos originalmente fixados, regra de transição destinada a preservar situações consolidadas; (ii) os pagamentos a governos estrangeiros, sob condição de reciprocidade; (iii) os fundos soberanos; e (iv) as entidades no exterior que administrem benefícios previdenciários. As exceções subjetivas reproduzem cortesias e praxes correntes do direito tributário internacional. A exceção temporal, por sua vez, tem gerado as primeiras controvérsias doutrinárias, por condicionar a salvaguarda a deliberações societárias anteriores à própria apuração completa dos resultados (RAMALHO; BAPTISTA, 2025).

Completa o desenho normativo o art. 10-A da Lei nº 9.249/1995, também acrescido pela nova lei. É um mecanismo de contenção da carga máxima combinada: quando a soma da alíquota efetiva de IRPJ e CSLL suportada pela pessoa jurídica distribuidora com a retenção de 10% ultrapassar as alíquotas nominais aplicáveis (34%, 40% ou 45%, conforme o setor de atividade), a lei reconhece ao beneficiário no exterior um crédito correspondente ao excesso, a ser pleiteado no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias. O redutor busca impedir que a superposição do imposto societário e da retenção eleve a carga total além do parâmetro nominal, mas opera *a posteriori*, mediante devolução, com os custos financeiros e de conformidade que lhe são inerentes, aspecto retomado na seção 5.

Quanto à eficácia temporal, o art. 8º da Lei nº 15.270/2025 dispõe que a lei entra em vigor na data de sua publicação e produz efeitos a partir de 1º de janeiro de 2026. Publicada a lei em novembro de 2025, restou atendida a anterioridade de exercício (art. 150, III, b, da Constituição), sendo inaplicável ao imposto sobre a renda a anterioridade nonagesimal (art. 150, § 1º, da Constituição).

Posta a norma interna, a questão dogmática subsequente é o seu confronto com as normas veiculadas pelos acordos internacionais, confronto mediado, no direito brasileiro, pelo art. 98 do Código Tributário Nacional.

3 O artigo 10 das convenções brasileiras e os limites à tributação no estado da fonte

Dispõe o art. 98 do Código Tributário Nacional:

> Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. (BRASIL, 1966)

A despeito da imprecisão do verbo revogar, a doutrina consolidou a leitura de que as convenções não revogam a lei interna, mas limitam a sua eficácia nas situações por elas alcançadas, prevalecendo sobre a legislação ordinária anterior e posterior por critério de especialidade (XAVIER, 2015). O Superior Tribunal de Justiça acolheu essa orientação ao decidir que as convenções contra a dupla tributação afastam a aplicação da lei interna com elas incompatível (REsp nº 1.161.467/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 17 de maio de 2012). O ponto de partida da análise, portanto, é seguro: se o artigo 10 das convenções brasileiras vedasse ou limitasse a nova retenção aquém dos 10%, a norma convencional prevaleceria.

O artigo 10 das convenções brasileiras segue, em linhas gerais, a Convenção Modelo da OCDE: os dividendos pagos por sociedade residente de um Estado a residente do outro Estado podem ser tributados no Estado de residência do beneficiário; podem, porém, ser tributados também no Estado da fonte, de acordo com a sua legislação, até o teto convencional, em competência cumulativa limitada, e não exclusiva (OCDE, 2017). A fruição do teto pressupõe, nas convenções que adotam a cláusula, que o destinatário seja o beneficiário efetivo dos dividendos, e não mero interposto. É dizer: o artigo 10 jamais proibiu o Brasil de

tributar dividendos na fonte. O que faltava, até 2025, era a norma interna instituidora da incidência, pois a convenção não cria tributo, apenas reparte e limita pretensões impositivas (XAVIER, 2015; TORRES, 2001).

Nos tratados aqui examinados, os tetos são os seguintes. Na Convenção entre o Brasil e a Itália, o imposto exigido no Estado da fonte não poderá exceder 15 por cento do montante bruto dos dividendos quando o beneficiário efetivo for residente do outro Estado (art. 10, § 2, do Decreto nº 85.985/1981). Na Convenção entre o Brasil e Portugal, o teto é de 10% do montante bruto quando o beneficiário efetivo detiver, diretamente, ao menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos, por período ininterrupto de dois anos, e de 15% nos demais casos (art. 10, § 2, alíneas a e b, do Decreto nº 4.012/2001). O padrão se repete na generalidade da rede convencional brasileira, cujos tetos para dividendos oscilam entre 10% e 15%.

A consequência é imediata: a alíquota doméstica de 10% se situa no limite convencional ou abaixo dele em toda a rede de acordos em vigor. Não há, assim, antinomia direta entre o § 4º do art. 10 da Lei nº 9.249/1995 e os limites quantitativos do artigo 10 das convenções. A nova retenção é, sob esse prisma, formalmente compatível com os compromissos internacionais do Brasil. Vale registrar, apenas, a hipótese limite portuguesa: para as participações qualificadas, o teto convencional de 10% coincide exatamente com a alíquota interna, de modo que qualquer majoração futura da retenção brasileira encontraria, ali, barreira convencional imediata.

A verificação de compatibilidade formal, todavia, não encerra o problema, e é neste ponto que a análise puramente doméstica se revela insuficiente. A dupla tributação jurídica internacional é eliminada, na arquitetura das convenções, pelo método consagrado no artigo 23 de cada acordo, a cargo do Estado de residência; e a dupla tributação econômica, isto é, a superposição entre o imposto societário sobre o lucro e o imposto sobre a sua distribuição, frequentemente não é sequer objeto do tratado (VOGEL, 1997). Saber se o investidor estrangeiro efetivamente recupera os 10% retidos no Brasil exige, portanto, deslocar o exame para o outro polo da relação convencional.

4 O problema deslocado: os métodos de eliminação da dupla tributação no estado da residência

Uma mesma retenção de 10% na fonte brasileira produz, conforme o Estado de residência do beneficiário, resultados radicalmente distintos. Três cenários paradigmáticos o demonstram.

4.1 Itália: crédito ordinário e crédito presumido (matching credit)

A Convenção entre o Brasil e a Itália adota, para os residentes italianos, o método do crédito ordinário: a Itália deduz do seu imposto o imposto pago no Brasil, até o limite da fração do imposto italiano proporcional aos rendimentos de fonte brasileira (art. 23, § 2, do Decreto nº 85.985/1981). A peculiaridade está no § 4 do mesmo artigo: para os dividendos, o imposto brasileiro será sempre considerado como tendo sido pago à alíquota de 25 por cento do montante bruto. É a cláusula de crédito presumido, o *matching credit*, concebida no início dos anos 1980 para preservar, no país de residência do investidor, o valor dos incentivos fiscais então concedidos pelo Brasil como país em desenvolvimento.

O anacronismo produz um paradoxo contemporâneo. Instituída a retenção efetiva de 10%, o residente italiano poderá, conforme a sua situação concreta, computar crédito calculado sobre alíquota presumida superior ao imposto efetivamente suportado, hipótese de sobrealívio, em que a convenção entrega mais do que a dupla tributação exigiria. A eficácia prática do crédito, contudo, depende do direito interno italiano. Para as sociedades, o regime de exclusão de 95% dos dividendos da base imponível (*participation exemption*) reduz proporcionalmente o imposto italiano disponível para absorver o crédito. Para as pessoas físicas, a sujeição dos dividendos a *imposta sostitutiva* suscita discussão própria sobre a creditabilidade do imposto estrangeiro em regimes substitutivos. A convenção prevê, ainda, isenção em favor da sociedade italiana que detenha ao menos 25% do capital da sociedade brasileira (art. 23, § 3). O exame exaustivo desses desdobramentos internos excede os limites deste capítulo. O que importa reter é que o desenho convencional entre Itália e Brasil tende à neutralização e, no limite, à sobreneutralização da nova retenção.

4.2 Portugal: participação qualificada e o crédito inútil

A Convenção entre o Brasil e Portugal desenha alívio de outra natureza para o investidor societário qualificado. Às participações de ao menos 25% detidas há dois anos, o acordo assegura, em Portugal, a dedução de 95% dos dividendos recebidos de sociedade brasileira (art. 23 do Decreto nº 4.012/2001), método de isenção parcial que o direito interno português reforça com o seu próprio regime de *participation exemption*. A consequência para a nova retenção brasileira é severa: se o dividendo está substancialmente excluído da base tributável portuguesa, inexiste imposto português contra o qual creditar os 10% retidos no Brasil. A retenção se converte, para esse investidor, em custo fiscal definitivo, e a dupla tributação econômica, do lucro já onerado por IRPJ e CSLL na sociedade brasileira e novamente atingido na distribuição, permanece sem alívio.

A ironia do resultado merece registro. Justamente o investidor que a convenção quis privilegiar, o sócio estratégico, de participação relevante e estável, é o que menos consegue recuperar a retenção brasileira. O investidor de portfólio, tributado ordinariamente em Portugal, tende a absorver a retenção pela via do crédito comum. A estrutura de alívio desenhada para um mundo em que o Brasil não tributava dividendos opera, agora, em desfavor do investimento direto entre Portugal e Brasil.

4.3 Estados Unidos: ausência de convenção e o § 245A do Internal Revenue Code

O terceiro cenário dispensa convenção, porque ela não existe. Brasil e Estados Unidos, a despeito de décadas de negociações, jamais concluíram acordo contra a dupla tributação, mantendo cooperação limitada ao intercâmbio de informações e ao reconhecimento administrativo de reciprocidade para fins de crédito. O investidor americano depende, assim, exclusivamente do alívio unilateral do seu direito interno, o *foreign tax credit* dos §§ 901 e 904 do *Internal Revenue Code*, sujeito a limitações por categoria de renda.

Para o principal grupo de investidores diretos, porém, o alívio unilateral foi suprimido pela própria reforma tributária americana de 2017 (*Tax Cuts and Jobs Act*). As sociedades americanas que detenham ao menos 10% de sociedade estrangeira fazem jus à dedução integral dos dividendos

recebidos (§ 245A do *Internal Revenue Code*) e, em contrapartida, têm vedado o crédito do imposto retido na fonte sobre esses mesmos dividendos (§ 245A(d)). O resultado é análogo ao cenário português qualificado: os 10% brasileiros se tornam custo definitivo e irrecuperável precisamente para as controladoras americanas de subsidiárias brasileiras, universo economicamente expressivo, dada a posição dos Estados Unidos entre as maiores fontes de investimento direto no País. Para o investidor de portfólio, pessoa física ou institucional, o crédito ordinário permanece disponível, dentro dos limites do § 904.

O quadro comparativo é eloquente. A mesma norma interna, uniforme e de alíquota única, produz ao menos três resultados distintos: sobrealívio potencial, por força de *matching credit* anacrônico (Itália); custo fiscal definitivo, por força de regimes de isenção de participação sem crédito correspondente (Portugal, no caso qualificado, e Estados Unidos, no caso societário); e alívio ordinário, para o investimento de portfólio em geral. A compatibilidade formal com o artigo 10 das convenções convive, portanto, com profunda heterogeneidade de efeitos, heterogeneidade que interfere na alocação do investimento estrangeiro e que a política fiscal internacional brasileira, ao instituir a retenção sem revisitar a sua rede convencional, simplesmente não controla (ROCHA, 2017).

5 Não discriminação, o redutor do art. 10-a e questões remanescentes

Restam três ordens de questões que a doutrina inicial já começa a formular (RAMALHO; BAPTISTA, 2025) e que tendem a alimentar o contencioso vindouro.

A primeira é a alegação de tratamento discriminatório. A distribuição de lucros a pessoa jurídica residente permanece isenta, enquanto a remessa ao sócio no exterior sofre a retenção de 10%; e a pessoa física residente se beneficia do limiar mensal de R$ 50.000,00, inexistente para o não residente. A tese da violação direta ao artigo 24 das convenções é, contudo, frágil. A cláusula convencional de não discriminação veda distinções fundadas na nacionalidade entre contribuintes que se encontrem na mesma situação, e os Comentários à Convenção Modelo esclarecem que residentes e não residentes não se encontram, em regra, nas mesmas circunstâncias para esse fim. A distinção por residência é constitutiva do próprio sistema convencional, e não a discriminação que ele proíbe (OCDE, 2017). Mais

promissoras, embora dependentes de construção argumentativa própria, são as vias internas da isonomia e da capacidade contributiva, e a discussão sobre a coerência sistêmica de um regime que isenta a cadeia societária doméstica e onera apenas a saída transfronteiriça do lucro.

A segunda ordem de questões envolve o redutor do art. 10-A da Lei nº 9.249/1995 em sua interface internacional. Três problemas se destacam: (i) a natureza jurídica do crédito devolvido ao não residente, com reflexos sobre prazo, atualização e forma de fruição; (ii) a repercussão da devolução sobre o crédito no Estado de residência, pois o imposto pago no Brasil, para fins de creditamento no exterior, há de ser o valor líquido do montante restituível, o que, somado ao descompasso temporal entre a retenção e a devolução em até 360 dias, cria risco de ajustes em exercícios distintos e de creditamento a maior ou a menor; e (iii) nos ordenamentos que condicionam a creditabilidade ao caráter compulsório e não restituível do tributo estrangeiro, a parcela alcançada pelo redutor pode ser tida por não creditável desde a origem. A regulamentação administrativa do mecanismo será decisiva para a segurança jurídica do investidor.

A terceira ordem é intertemporal. A salvaguarda das distribuições deliberadas até 31 de dezembro de 2025 exige deliberação societária anterior à apuração completa dos resultados do próprio exercício, o que atrita com a disciplina das demonstrações financeiras e das deliberações de destinação de resultado da Lei nº 6.404/1976, tensão já denunciada pela doutrina e provável fonte de litígios sobre o alcance do direito adquirido às distribuições aprovadas (RAMALHO; BAPTISTA, 2025).

6 Considerações finais

O percurso desenvolvido autoriza respostas objetivas ao problema proposto.

Primeira: a retenção de 10% instituída pelo § 4º do art. 10 da Lei nº 9.249/1995, na redação da Lei nº 15.270/2025, é formalmente compatível com o artigo 10 das convenções brasileiras contra a dupla tributação, cujos tetos de tributação na fonte, de 10% a 15% na rede em vigor, e especificamente 15% na Convenção com a Itália e 10% ou 15% na Convenção com Portugal, são iguais ou superiores à alíquota interna. As convenções nunca vedaram a tributação brasileira de dividendos na fonte; apenas a limitavam, à espera de norma interna que a instituísse.

Segunda: a compatibilidade formal não assegura o alívio efetivo da dupla tributação. O resultado concreto da retenção depende do método do artigo 23 de cada convenção e do direito interno do Estado de residência, com ao menos três desfechos identificados: o sobrealívio potencial decorrente do *matching credit* de 25% da Convenção com a Itália; o custo fiscal definitivo para o investidor qualificado português e para as sociedades americanas alcançadas pelo § 245A do *Internal Revenue Code*, hipóteses em que regimes de isenção de participação esvaziam o crédito; e o alívio ordinário do investimento de portfólio. A lei brasileira deslocou o problema da dupla tributação para regras de alívio que não edita nem controla.

Terceira: as teses de invalidade fundadas na não discriminação convencional são frágeis, porque a distinção entre residentes e não residentes é constitutiva do sistema dos tratados. O contencioso relevante tende a se concentrar nas vias internas da isonomia e da capacidade contributiva, no regime intertemporal das distribuições deliberadas em 2025 e na operacionalização do redutor do art. 10-A, cuja interface com o creditamento estrangeiro permanece em aberto.

Do diagnóstico decorre uma agenda: a renegociação seletiva da rede convencional brasileira, a começar pelos acordos que ainda veiculam créditos presumidos anacrônicos; a reavaliação da conveniência de uma convenção com os Estados Unidos, hoje o cenário de pior resultado para o investimento direto; e a regulamentação cuidadosa do redutor, com atenção às exigências de creditabilidade dos principais ordenamentos de residência. Sem esses ajustes, a nova tributação seguirá produzindo, sob a aparência de uniformidade, efeitos assimétricos que oneram seletivamente o investimento estrangeiro conforme a bandeira do investidor, resultado que nenhuma política fiscal internacional coerente pode desejar.

O estudo se limitou a dois tratados e a um cenário sem convenção. A extensão da análise à integralidade da rede brasileira, bem como o exame vertical do direito interno italiano, português e americano aqui apenas indicado, constituem desdobramentos naturais desta pesquisa.

Referências

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. *Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Diário Oficial da

União, Brasília, DF, 27 dez. 1995.

BRASIL. *Lei nº 15.270, de 26 de novembro de 2025*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 nov. 2025.

BRASIL. *Decreto nº 85.985, de 6 de maio de 1981*. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Italiana destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 7 maio 1981.

BRASIL. *Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001*. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 14 nov. 2001.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.161.467/RS*. Segunda Turma. Relator: Ministro Castro Meira. Julgado em 17 maio 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Internal Revenue Code*. 26 U.S.C., §§ 245A, 901 e 904.

OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital*: condensed version. Paris: OECD Publishing, 2017.

RAMALHO, Beatriz Kikuti; BAPTISTA, Giovani Oliveira. Controvérsias na tributação de lucros e dividendos para o exterior. *Migalhas*, 26 dez. 2025.

ROCHA, Sergio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on double taxation conventions*. 3. ed. London: Kluwer Law International, 1997.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

Capítulo 33

A LEGITIMIDADE ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA PARA REQUERER A FALÊNCIA: NOVOS PARADIGMAS À LUZ DA LEI 14.112/2020 E RESP 2.196.073/SE

Raquel Casonatto[1]

1 Introdução

O enfrentamento do inadimplemento tributário envolve um conjunto de instrumentos jurídicos destinados à tutela do crédito público, dentre os quais se destacam as garantias e os privilégios previstos na legislação tributária. Nos termos do Código Tributário Nacional, tais mecanismos visam assegurar a efetividade da arrecadação estatal, seja pela proteção procedimental do crédito tributário, seja pela atribuição de preferência em relação aos demais credores em hipóteses de concurso, a exemplo da preferência no pagamento em processos falimentares (art. 186 do CTN, ressalvadas as hipóteses legalmente excepcionadas, como os créditos trabalhistas, extraconcursais e garantidos por direito real) e da não sujeição da cobrança judicial do crédito tributário a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento (art. 187 do mesmo diploma).

Historicamente, tais dispositivos foram interpretados como óbices à legitimidade ativa do ente fazendário para requerer a falência de seus devedores, sob o fundamento de que o crédito tributário já estaria suficientemente resguardado por garantias incompatíveis com o pedido falimentar. Essa controvérsia remonta ao Decreto-Lei nº 7.661/1945, período em que o STJ consolidou entendimento pela ilegitimidade ativa da Fazenda Pública, orientação mantida mesmo após a Lei nº 11.101/2005 — que promoveu significativa alteração no regime da insolvência empresarial, substituindo a concordata por um modelo voltado à preservação da empresa. Como esse entendimento não foi objeto de consolidação vinculante por

1 Mestranda em Direito pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduada em Direito pela Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT). Procuradora do Estado de Mato Grosso. E-mail: raquelcasonatto@pge.mt.gov.br

súmula ou recurso repetitivo, formaram-se posicionamentos divergentes nos tribunais estaduais, alguns já reconhecendo a legitimidade fazendária com base na própria Lei nº 11.101/2005.

A temática ganhou renovada centralidade com a Lei nº 14.112/2020, que passou a prever expressamente a possibilidade de a Fazenda Pública requerer a convolação da recuperação judicial em falência, suscitando debate sobre a admissibilidade também do pedido direto de falência. Esse cenário culminou na superação das teses anteriores pela Terceira Turma do STJ, no REsp nº 2.196.073/SE, que reconheceu a legitimidade e o interesse processual da Fazenda para requerer a falência do devedor quando frustrada a execução fiscal previamente ajuizada.

Apesar de posicionamentos críticos que apontam risco de uso abusivo do pedido falimentar em detrimento de empresas em crise, a orientação revela-se compatível com uma interpretação sistemática do ordenamento, que exige a articulação entre os institutos do Direito Empresarial, Tributário e Administrativo — não se tratando de conferir à Fazenda Pública um superprivilégio, mas de assegurar-lhe paridade de instrumentos em relação aos demais credores.

2 Breve histórico do sistema falimentar brasileiro

A crise econômico-financeira de uma empresa exige atenção especial, pois nela se concentram importantes relações socioeconômicas. A instabilidade empresarial pode gerar efeitos que ultrapassam o campo estritamente econômico, uma vez que a atividade de produção e/ou circulação de bens e serviços, além de representar fonte de geração de riqueza, é essencial para a satisfação das necessidades da coletividade.

Isso se evidencia na geração e manutenção de empregos, na proteção dos direitos do consumidor e na oferta de produtos e serviços capazes de assegurar a liberdade de escolha e a livre concorrência entre os agentes econômicos. Tais fatores justificam a intervenção do Estado em situações de crise econômica e financeira empresarial, sendo o direito falimentar o ramo jurídico que versa sobre a recuperação judicial, a recuperação extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária.

Em perspectiva histórica, demonstrar-se-á a evolução das normas jurídicas do sistema falimentar, desde o Decreto-Lei nº 7.661/1945 até sua superação pela Lei nº 11.101/2005, considerada marco disruptivo, bem como sua posterior alteração pela Lei nº 14.112/2020, com o objetivo

de analisar a legitimidade da Fazenda Pública para requerer a falência do devedor.

O Decreto-Lei nº 7.661, de 21 de junho de 1945, disciplinava o instituto da falência e regulamentava a concordata no ordenamento jurídico brasileiro. O modelo procedimental então adotado tinha como consequência, em regra, o encerramento integral das atividades produtivas, sem a existência de mecanismos efetivos de preservação da função econômica da atividade empresarial nem de maior participação vantajosa dos credores no processo falimentar. A concordata, também prevista nesse diploma, tratava-se de benefício legal concedido ao devedor comerciante, desde que observadas determinadas exigências formais estabelecidas em lei, subdividindo-se em duas modalidades: a concordata preventiva, requerida antes da decretação da falência, e a concordata suspensiva, pleiteada após a declaração falimentar, com a finalidade de suspender os efeitos do processo já instaurado.

Com o tempo, diversos fatores contribuíram para a gradual obsolescência do Decreto-Lei nº 7.661/1945. A promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 representou um marco na consolidação do Estado Democrático de Direito, estabelecendo como fundamentos da República os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. Tal orientação constitucional evidenciou a relevância da atividade empresarial para o desenvolvimento econômico e social, ressaltando a função social da empresa, independentemente de seu porte ou segmento de atuação.

Nesse contexto, o artigo 170 da Constituição Federal, inserido no Capítulo I do Título VII, que trata da ordem econômica e financeira, dispõe que a atividade econômica deve observar princípios como a propriedade privada, a função social da propriedade, a livre iniciativa, a livre concorrência e a busca pelo pleno emprego. Esses fundamentos passaram a exigir uma releitura do sistema falimentar brasileiro, a fim de compatibilizá-lo com a necessidade de preservação das empresas viáveis, da manutenção dos postos de trabalho e da proteção dos interesses dos credores.

Diante dessas transformações constitucionais, bem como das mudanças estruturais ocorridas na economia nacional e no ambiente empresarial, tornou-se evidente a insuficiência do modelo falimentar até então vigente, caracterizado por forte viés liquidatório e punitivo. Assim, consolidou-se a necessidade de criação de um novo regime jurídico capaz de

privilegiar a recuperação da empresa em crise, promovendo a continuidade da atividade produtiva e a circulação de riquezas.

Esse movimento culminou na edição da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, que instituiu a Lei de Recuperação Judicial, Extrajudicial e Falências. O novo diploma legal representou uma mudança de paradigma, ao substituir a antiga concordata por instrumentos voltados à efetiva reestruturação econômico-financeira do devedor, com destaque para a recuperação judicial e a recuperação extrajudicial. A partir dessa nova sistemática, a preservação da empresa passou a ocupar posição central no direito concursal brasileiro, sendo reconhecida como meio de concretização da função social da atividade empresarial e de promoção do desenvolvimento econômico.

Após quinze anos, a Lei 11.101/2005 foi alterada pela Lei nº 14.112/2020, que trouxe diversas modificações no sistema brasileiro de insolvência empresarial, contribuindo para superar o entendimento anteriormente existente de incompatibilidade entre o regime da execução fiscal e o processo falimentar. Desse modo, evidencia-se que a falência constitui instrumento dotado de relevante função social, voltado ao saneamento do mercado e à efetivação dos princípios constitucionalmente assegurados, especialmente aqueles relacionados à ordem econômica e à livre iniciativa.

3 Os privilégios e garantias da fazenda pública previstos no CTN e a evolução do sistema normativo falimentar – integração dos sistemas

O ordenamento jurídico confere tratamento diferenciado ao crédito tributário, assegurando-lhe prerrogativas específicas no âmbito concursal. Conforme dispõe o art. 187 do Código Tributário Nacional, "a cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento". Sobressai também a preferência no pagamento em casos de falência, prevista no art. 186, que confere ao crédito tributário posição de destaque, ressalvadas as hipóteses legalmente excepcionadas, como os créditos trabalhistas, extraconcursais e aqueles garantidos por direito real. Tais dispositivos foram historicamente utilizados como impeditivo do direito fazendário de requerer a falência dos seus devedores, sob a alegação

de que o crédito fiscal dispõe de garantias e privilégios incompatíveis com o requerimento falimentar.

Durante longo período, questionava-se se a Fazenda Pública poderia habilitar seu crédito na falência ou se a execução fiscal seria a única via de cobrança possível, sob pena de se caracterizar dupla garantia. Na recuperação judicial, a exclusão dos créditos fiscais dos efeitos do processo, conferindo-lhes uma suposta superprioridade, gerou incongruências entre os sistemas concursal e tributário, conduzindo a paradoxos de difícil equacionamento. Com a evolução da legislação concursal, observa-se que o sistema jurídico busca a integração entre seus diversos ramos, sob pena de se perpetuarem contradições dentro de um só ordenamento. Vejamos.

3.1 Da legitimidade à luz do Decreto-Lei 7.661/1945

O debate acerca da legitimidade da Fazenda Pública para requerer a falência do contribuinte teve início na década de 1970, com a Fazenda Pública do Estado de São Paulo, alicerçada a partir de pareceres de Fábio Konder Comparato, que defendiam essa possibilidade.

Em parecer jurídico, o professor analisa a legitimidade da Fazenda Pública para requerer a falência de devedores e defende que o crédito tributário, embora goze de privilégios e ritos processuais próprios, permite ao Estado utilizar a via falimentar para proteger seus interesses. A argumentação destaca que a incolumidade do fisco em concursos de credores não deve ser interpretada como um impedimento, mas como uma faculdade ampliada de cobrança.

A sólida doutrina de Fabio Konder Comparato defendia desde 1972, a legitimidade do Fisco para requerer a decretação de falência lastreado em certidão da dívida ativa, ressaltando que a prerrogativa da execução fiscal não pode ser um obstáculo a adequação do processo falimentar. Nesse sentido, temos que a prerrogativa deve agregar e não reduzir garantias.

O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a possibilidade de a Fazenda Pública requerer a falência de contribuintes devedores sofreu uma evolução significativa ao longo do tempo, partindo de uma aceitação inicial até a consolidação de um entendimento contrário ao Fisco. Em 1995, no julgamento do Recurso Especial (REsp) n.º 10.660/MG, a Terceira Turma do STJ admitiu o pedido de falência formulado pela Fazenda Pública. O voto do Ministro Relator Costa Leite apoiou-se na tese de Fábio Konder Comparato, entendendo que não havia impedimento

legal e que o privilégio creditório do Fisco não se confundia com direito real de garantia. No entanto, a decisão não foi unânime; o Ministro Cláudio Santos foi voto vencido ao argumentar que a cobrança deveria ocorrer apenas por execução fiscal, faltando interesse econômico e moral à Fazenda.

A consolidação do entendimento contrário se deu em 2003, quando a Segunda Seção do STJ (no REsp 164.389/MG) ratificou o entendimento de que a Fazenda Pública não teria legitimidade nem interesse de agir para requerer a falência com base em crédito fiscal. O Tribunal definiu que a cobrança de tributos é uma atividade vinculada e que o Fisco deve utilizar a execução fiscal, não lhe sendo facultado pedir a quebra do devedor:

> PROCESSO CIVIL. PEDIDO DE FALÊNCIA FORMULADO PELA FAZENDA PÚBLICA COM BASE EM CRÉDITO FISCAL. ILEGITIMIDADE. FALTA DE INTERESSE. DOUTRINA. RECURSO DESACOLHIDO.
>
> I - Sem embargo dos respeitáveis fundamentos em sentido contrário, a Segunda Seção decidiu adotar o entendimento de que a Fazenda Pública não tem legitimidade, e nem interesse de agir, para requerer a falência do devedor fiscal.
>
> II - Na linha da legislação tributária e da doutrina especializada, a cobrança do tributo é atividade vinculada, devendo o fisco utilizar-se do instrumento afetado pela lei à satisfação do crédito tributário, a execução fiscal, que goza de especificidades e privilégios, não lhe sendo facultado pleitear a falência do devedor com base em tais créditos.

Tal decisão não foi unânime: o Ministro Castro Filho (voto vencido) defendeu o caráter moralizante da medida contra sonegadores. A matéria voltou à pauta no julgamento do REsp 287.824, julgado pela Primeira Turma do STJ. Dessa vez, a questão pareceu se pacificar de forma definitiva, com o tribunal decidindo por unanimidade pela ausência de legitimação do Fisco para promover a quebra do contribuinte.

Tal entendimento, embora amplamente predominante, não foi objeto de consolidação vinculante mediante súmula ou julgamento sob o rito dos recursos repetitivos.

3.2 Da legitimidade à luz da lei 11.101/2005

A Lei nº 11.101/2005 trouxe inovações profundas que modernizaram o direito empresarial brasileiro, transformando a forma como o país passou a lidar com empresas em crise econômico-financeira.

O diploma representou uma ruptura com o antigo modelo da concordata (DL nº 7.661/1945), ao instituir a recuperação judicial, procedimento muito mais dinâmico, flexível e voltado à negociação. Esse novo modelo foi inspirado no Capítulo 11 da legislação norte-americana (*Bankruptcy Code*) e busca equilibrar, de maneira eficiente, os interesses da empresa devedora e dos credores.

Passa-se a privilegiar a manutenção da atividade empresarial, com o reconhecimento expresso de sua função social, de seu papel estratégico na economia e da necessidade de proteção dos empregos. Tal perspectiva fundamenta-se na teoria da empresa, transcendendo a proteção individual da figura do empresário. De modo geral, essas inovações contribuíram para a consolidação de uma nova cultura empresarial no tratamento das crises. Por meio da participação ativa dos credores — especialmente nas assembleias gerais — e da ampla liberdade na escolha dos meios de recuperação, a lei passou a permitir soluções customizadas, aptas a possibilitar o soerguimento de empresas economicamente viáveis.

O art. 97, IV, da Lei nº 11.101/2005 estabelece que qualquer credor é legitimado para requerer a falência do devedor. Tal configuração, previsto de forma abrangente, promoveu a ampliação do rol de legitimados a requerer a falência, em sentido diametralmente oposto à redação mais restritiva constante do art. 9º do Decreto-Lei nº 7.661/1945.

Nos termos da lei, são legitimados ativos ao pedido de falência todos aqueles que possuem interesse juridicamente tutelado pela decretação da quebra no procedimento falimentar, inclusive o próprio devedor. Não há na norma qualquer restrição quanto à possibilidade de credores fiscais requererem a falência do empresário devedor; ao contrário, o texto é expresso ao consignar que "qualquer credor" pode formular o pedido.

Para afastar a legitimidade das Fazendas Públicas, seria imprescindível a existência de vedação legal expressa. Isso implicaria que o art. 97, inciso IV, da Lei nº 11.101/2005 previsse, de forma inequívoca, redação semelhante a: "qualquer credor, exceto as Fazendas Públicas".

Todavia, não foi essa a opção adotada pelo legislador. Ao contrário, o dispositivo confere legitimação ampla aos credores, sem estabelecer qualquer ressalva quanto à natureza do sujeito ativo do crédito. No mesmo sentido, o art. 94, § 2º, da Lei nº 11.101/2005 dispõe: "§ 2º Ainda que líquidos, não legitimam o pedido de falência os créditos que nela não se possam reclamar."

A contrário sensu, todos os créditos suscetíveis de habilitação no processo falimentar legitimam o respectivo pedido. Assim, a exclusão das Fazendas Públicas do rol de legitimados, sem respaldo em previsão normativa expressa, representaria restrição indevida não contemplada pela Lei nº 11.101/2005, em descompasso com os postulados da legalidade e do acesso à jurisdição.

Não obstante a força inovadora da Lei nº 11.101/2005 e a ampliação do rol de legitimados prevista no art. 97, não houve solução definitiva da controvérsia acerca da possibilidade de a Fazenda Pública requerer a falência de seus devedores. A interpretação do referido dispositivo continua permitindo o surgimento de discussões semelhantes àquelas existentes sob a vigência do Decreto-Lei nº 7.661/1945, especialmente quanto à legitimidade do Poder Público para pleitear a quebra do sujeito passivo da obrigação tributária. Embora a estrutura da nova legislação não proíba o pedido de falência pelo Fisco — ao contrário, atribua-lhe legitimidade ao estabelecer, no art. 97, IV, que "qualquer credor" pode formular tal requerimento — parte significativa da doutrina continuou a sustentar a ausência de interesse de agir por parte da Fazenda Pública.

Nesse sentido, expõe Bezerra Filho (2025, p. 119):

> 251. A Fazenda Pública não tem interesse para requerer falência, pois a cobrança do tributo é atividade vinculada e deve este credor valer-se do instrumento disponibilizado pela lei, ou seja, a execução fiscal (REsp 164.389-MG, rel. Min. Castro Filho, j. em 13.08.03, DJe 16.08.004; ainda REsp 363.206-MG, rel. Min. Humberto Martins, j. em 04.05.2010, DJe 21.05.2010). Marcus Elidius Michelli de Almeida (p. 747/763) traz detalhado estudo jurisprudencial e doutrinário, concluindo que "… a Fazenda, muito embora não haja restrição expressa na lei, encontra obstáculo para o pedido de falência, fundado no abuso do direito, na preservação da empresa, nos princípios constitucionais já mencionados e na interpretação" da lei.
>
> **252.** A 1ª Câmara Reservada de Direito Empresarial do TJSP, na Apelação 1.001.975-61.2019.8.26.0491, j. em 16.7.2020, Rel. o Des. Alexandre Lazzarini, com declaração de voto convergente do Des. Pereira Calças, declaração de voto divergente do Des. Fortes Barbosa, entendeu que a Fazenda Pública está legitimada para requerer falência de sociedade empresária, com fundamento no inc. II do art. 94. Este entendimento contrariou a jurisprudência e doutrina dominantes. Sem embargo do brilho das razões da relatoria e do voto convergente, parece que o melhor entendimento é o do voto divergente, ao não admitir tal tipo de requerimento.

Como visto, a Lei nº 11.101/2005 não teve o condão de alterar substancialmente a jurisprudência consolidada sob a égide do Decreto-Lei nº 7.661/1945 no que se refere à legitimidade do ente fiscal para requerer a falência.

3.3 Da legitimidade à luz da Lei 14.112/2020

A Lei nº 14.112/2020 promoveu relevantes alterações no sistema brasileiro de insolvência empresarial, contribuindo para afastar o entendimento anteriormente sustentado de que existiria incompatibilidade entre o regime da execução fiscal e o processo falimentar. Nesse contexto, destaca-se a introdução do art. 7º-A na Lei nº 11.101/2005, que instituiu o denominado incidente de classificação do crédito público (ICCP). Tal mecanismo determina que, logo após a decretação da falência, o próprio juízo falimentar instaure, de ofício, procedimento destinado à verificação e à classificação dos créditos fiscais do falido, evidenciando a integração formal e material da Fazenda Pública ao concurso falimentar.

Além disso, o referido dispositivo passou a prever a suspensão das execuções fiscais em razão da decretação da quebra. Com isso, superou-se o argumento tradicional de ausência de interesse processual do Fisco para requerer a falência, uma vez que a nova disciplina impede a continuidade paralela da execução individual, tornando o processo falimentar o espaço adequado para a satisfação ordenada do crédito público. A reforma legislativa reforça a utilidade e a necessidade da atuação fazendária no âmbito da insolvência empresarial.

Outro ponto relevante introduzido pela Lei nº 14.112/2020 foi a ampliação das hipóteses de convolação da recuperação judicial em falência, especialmente quando configurado prejuízo à Fazenda Pública. O art. 73 da Lei nº 11.101/2005 passou a contemplar situações como o inadimplemento de parcelamentos especiais de débitos fiscais ou a prática de atos de esvaziamento patrimonial em detrimento do crédito tributário. Essas modificações demonstram a crescente preocupação do legislador em harmonizar os instrumentos de tutela do crédito público com o regime concursal, fortalecendo a coerência e a efetividade do sistema de insolvência.

A nova legislação afastou de forma definitiva qualquer argumento no sentido de que a atuação da Fazenda Pública no processo falimentar teria caráter meramente coercitivo para forçar o pagamento do devedor — entendimento anteriormente manifestado, por exemplo, no REsp 164.389/MG. Isso porque o crédito tributário passou a ser disciplinado de modo

mais integrado no âmbito da falência, não se limitando à possibilidade de cobrança por meio da execução fiscal, tradicionalmente marcada por peculiaridades e privilégios próprios.

A nova disciplina legal estabelece, inclusive, que o incidente de classificação do crédito público deve ser instaurado de ofício pelo juízo falimentar, bem como determina a suspensão das execuções fiscais até o encerramento do processo falimentar, nos termos do art. 7º-A, caput e § 4º, V, da Lei de Recuperação e Falências. Tais disposições evidenciam que, diferentemente do que se reconhecia sob a égide do Decreto-Lei nº 7.661/1945, não há incompatibilidade entre as normas que regem atualmente a falência e aquelas aplicáveis à cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública.

Ao contrário, a expressa previsão de habilitação e classificação do crédito público no processo falimentar reforça a legitimidade da Fazenda Pública para requerer a decretação da quebra. Trata-se de conclusão que decorre logicamente da interpretação conjunta dos arts. 7º-A, 94, § 2º, e 97, IV, da Lei nº 11.101/2005.

A evolução normativa trazida por essa lei demonstrou que o sistema de falência não apenas comporta a presença da Fazenda Pública, mas também depende dela, reforçando a aptidão institucional do Fisco para pleitear a quebra do devedor.

Expõe Sacramone (2023, p. 910):

> Quanto ao argumento de que o Fisco poderia comprometer o desenvolvimento econômico nacional com diversos pedidos de falência, não há diferenciação do Fisco com os demais credores. A possibilidade mais célere de exigência do crédito, sob pena de decretação de falência, poderia incentivar os credores a manterem sua condição fiscal regularizada, com ganhos econômicos para toda a coletividade. Ademais, o empresário que não consegue desempenhar sua atividade econômica com o devido recolhimento dos seus tributos e demais encargos compromete a circulação de riqueza e gera uma distorção no sistema de mercado ao obter tratamento menos oneroso em relação aos seus concorrentes. O pedido de falência permitiria manter a higidez do mercado, a concorrência em igualdade de condições entre todos os agentes e recolhimento regular dos tributos, em benefício do desenvolvimento econômico nacional.

Com a lei 14.112/2020, a questão ganhou novos contornos, exigindo maior coerência do ordenamento e reanálise pela jurisprudência.

4 Do interesse e legitimidade da Fazenda Pública para requerer a falência após esgotamento das vias de cobrança - superação jurisprudencial e coerência sistêmica do ordenamento

Os principais julgados sobre a legitimidade da Fazenda Pública para requerer a falência de seus devedores firmaram-se ainda sob a vigência do Decreto-Lei nº 7.661/1945, cujo art. 9º possuía redação mais restrita do que o art. 97 da Lei nº 11.101/2005. Passadas duas décadas do julgamento do REsp 164.389/MG, o advento da Lei nº 14.112/2020, aliado ao amadurecimento da matéria e das atividades empresariais a ela relacionadas, exigiu nova análise jurisdicional.

Reconhecendo essa mudança de cenário, a Ministra Nancy Andrighi, relatora do REsp 2.196.073/SE, reconsiderou decisão monocrática que antes denegava o recurso fazendário, sob a alegação de ilegitimidade processual e falta de interesse de agir da Fazenda Nacional para requerer a falência de devedora contumaz de tributos.

Em 03.02.2026, no julgamento do REsp 2.196.073/SE, a Terceira Turma do Superior Tribunal de Justiça superou o entendimento anterior e reconheceu a legitimidade e o interesse processual da Fazenda Pública para requerer a falência do devedor quando a execução fiscal previamente ajuizada não produzir resultado. A decisão destacou que a medida não representa privilégio, mas ferramenta processual necessária à tutela do interesse público após o esgotamento de outras tentativas de cobrança, sendo contraditório impedir o Fisco de utilizar a via falimentar quando a lei já autoriza sua participação em processos iniciados por terceiros. Essa mudança reflete evolução legislativa voltada a igualar as capacidades do credor público às do setor privado na recuperação de ativos, tornando o pedido de falência mecanismo legítimo para combater a inadimplência deliberada.

A superação do entendimento anterior fundamentou-se, em primeiro lugar, na interpretação literal e sistemática do art. 97, IV, da Lei nº 11.101/2005, que confere legitimidade a "qualquer credor" para formular o pedido de quebra, sem distinção entre credores públicos e privados, sob pena de violação à isonomia. Somou-se a isso a superação da suposta incompatibilidade entre execução fiscal e processo falimentar, reforçada pela tese do Tema Repetitivo nº 1.092 e pelas alterações da Lei nº 14.112/2020, que passaram a prever mecanismos de participação da Fazenda Pública no rito falimentar, como o incidente de classificação do

crédito público e a suspensão das execuções fiscais diante da decretação da falência.

Outro fundamento relevante residiu na constatação de incoerências sistêmicas do entendimento anterior: mostrava-se contraditório admitir a habilitação do crédito fazendário em falência instaurada por terceiros, mas negar ao Fisco legitimidade para requerer a própria quebra — tanto mais porque a legislação já admite a convolação da recuperação judicial em falência em caso de prejuízo à Fazenda Pública. Destacou-se, ainda, que o juízo falimentar dispõe de instrumentos mais eficazes contra fraudes e para a responsabilização de sócios e administradores, como a ação revocatória e a arrecadação universal de bens, cumprindo o pedido de quebra também função de saneamento do mercado e de preservação da concorrência leal.

Dessa forma, o STJ concluiu que negar à Fazenda Pública tal legitimidade criaria um "antiprivilégio", tornando o crédito tributário o único passível de descumprimento impune, em prejuízo à credibilidade do Estado. Ressalvou-se, contudo, que não se trata de legitimar uso abusivo da medida: o pedido configura "última ratio", condicionado à comprovação de execução fiscal prévia e frustrada, ao uso subsidiário e à observância dos requisitos do art. 94, II, da Lei de Falências — funcionando não como cobrança inicial, mas como instrumento de saneamento aplicável quando os meios convencionais de cobrança se mostrarem ineficazes.

A manutenção do entendimento anterior, dissociado das transformações do contexto jurídico-econômico contemporâneo, gerava desequilíbrios prejudiciais à efetivação dos princípios constitucionais de tutela da ordem econômica, de modo que a mudança de orientação do STJ representa legítima inflexão pragmática, voltada a assegurar maior uniformidade interpretativa e a integração entre os ramos tributário, empresarial e falimentar.

5 Considerações finais

O presente estudo demonstrou que a controvérsia acerca da legitimidade da Fazenda Pública para requerer a falência do devedor sempre esteve relacionada à necessidade de harmonização entre o regime jurídico do crédito tributário e o sistema concursal brasileiro. Historicamente, a interpretação conferida aos arts. 186 e 187 do Código Tributário Nacional foi utilizada como fundamento para afastar a atuação do ente fazendário no âmbito falimentar, sob o argumento de que as prerrogativas

inerentes à execução fiscal tornariam incompatível o requerimento de quebra. Contudo, a evolução normativa e jurisprudencial evidenciou que tal leitura isolada produzia distorções sistêmicas, sobretudo diante das transformações introduzidas pela Lei nº 11.101/2005 e, posteriormente, pela Lei nº 14.112/2020.

A reforma legislativa mais recente contribuiu decisivamente para a integração entre os sistemas tributário e falimentar, ao instituir mecanismos específicos de participação da Fazenda Pública no concurso de credores, como o incidente de classificação do crédito público e a suspensão das execuções fiscais após a decretação da falência. Tais alterações reforçaram a compreensão de que o crédito tributário, embora dotado de garantias próprias, deve submeter-se à lógica concursal quando caracterizada a insolvência do devedor. Nesse contexto, a superação jurisprudencial promovida pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 2.196.073/SE, representou importante avanço na busca por coerência normativa, ao reconhecer a legitimidade e o interesse processual da Fazenda Pública para requerer a falência em caráter subsidiário, especialmente quando frustradas as tentativas de satisfação do crédito pela via executiva fiscal.

Verifica-se, portanto, que o reconhecimento dessa legitimidade não implica a concessão de privilégio indevido ao ente público, mas sim a concretização do princípio da isonomia entre credores e a promoção do equilíbrio sistêmico do ordenamento jurídico. A falência passa a ser compreendida como instrumento excepcional de tutela do crédito público e de saneamento do mercado, contribuindo para a preservação da função social da empresa, para a proteção da livre concorrência e para a efetividade da ordem econômica constitucional. Desse modo, a integração entre os regimes jurídico-tributário e falimentar revela-se essencial para a construção de um modelo concursal mais eficiente, coerente e alinhado às exigências contemporâneas do desenvolvimento econômico e social.

Referências

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 16 mar. 2026

BRASIL. **Decreto-Lei nº 7.661, de 21 de junho de 1945**. Lei de falências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del7661.htm. Acesso em: 16 mar. 2026

BRASIL. **Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005**. Regula a recuperação judicial, a recuperação extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm. Acesso em: 16 mar. 2026

BRASIL. **Lei nº 14.112, de 24 de dezembro de 2020**. Altera as Leis nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nº 8.929, de 22 de agosto de 1994, para atualizar a legislação referente à recuperação judicial, à recuperação extrajudicial e à falência do empresário e da sociedade empresária. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l14112.htm. Acesso em: 16 mar. 2026.

BRASIL**. Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005**, art. 97. In: BEZERRA FILHO, Manoel Justino; BEZERRA, Adriano Ribeiro Lyra; SANTOS, Eronides A. Rodrigues dos. ***Lei de Recuperação de Empresas e Falência*****.** São Paulo: Revista dos Tribunais, ed. 2025, p. RL-1.19.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial n. 10.660/MG**. Acórdão publicado no *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 10 jun. 1996. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199100085324&dt_publicacao=10-06-1996&cod_tipo_documento=1&formato=PDF. Acesso em: 16 mar. 2026

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 164.389/MG (1998/0010726-6)**. Relator: Ministro Castro Filho. Relator para o acórdão: Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 16 ago. 2004. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=883094&num_registro=199800107266&data=20040816&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 16 mar. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial n. 287.824/MG (2000/0119099-7)**. Relator: Ministro Francisco Falcão. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 20 fev. 2006. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/

mediado/?componente=ATC&sequencial=1306067&num_registro=200001190997&data=20060220&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 16 mar. 2026.

COMPARATO, Fábio Konder. Parecer. *Revista dos Tribunais*, v. 442, ago. 1972

SACRAMONE, Marcelo Barbosa. **Comentários à Lei de recuperação de empresas e falência** (Portuguese Edition) (pp. 910-911). SaraivaJur. Edição do Kindle.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Brasil). ***Para Terceira Turma, Fazenda Pública pode pedir falência após execução frustrada*.** Brasília, DF, 24 fev. 2026. Disponível em: https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/2026/24022026-Para-Terceira-Turma-Fazenda-Publica-pode-pedir-falencia-apos-execucao-frustrada-.aspx. Acesso em: 12 mar. 2026.

Capítulo 34

A TARIFAÇÃO DO OURO NA EXPORTAÇÃO BRASILEIRA E A PROBLEMÁTICA DA BAIXA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Raquel Pereira Oliveira[1]
Vitor Hugo Souza Moraes[2]

1 Introdução

O ouro ocupa posição singular na economia brasileira. Extraído do subsolo como bem mineral, circula no comércio internacional como mercadoria e, simultaneamente, é reconhecido pelo ordenamento como ativo financeiro integrante da política cambial. Essa condição híbrida não é mero detalhe descritivo: é ela que organiza, desde 1988, o tratamento tributário do metal e que está na origem do problema examinado neste capítulo.

Quando se observa a cadeia do ouro destinado à exportação, encontra-se um arranjo de desoneração praticamente completo. Não há incidência de ICMS, por força de imunidade constitucional. Não há incidência de PIS e de Cofins sobre as receitas de exportação. O imposto de exportação, embora previsto no Código Tributário Nacional, não alcança a posição tarifária do ouro. Resta, no plano tributário, o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) à alíquota de 1%, cobrado uma única vez, na operação de origem, e cuja arrecadação é integralmente transferida a Estados e Municípios. Fora do campo tributário, resta a Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM), fixada em 1,5% para o ouro.

A pergunta que orienta a análise pode ser formulada em termos diretos: essa carga guarda proporção com a riqueza que deixa definitivamente o território nacional? A indagação não é retórica. O ouro é recurso não renovável pertencente à União, sua extração produz passivos

1 Graduada em Direito pelo Centro Universitário Santa Terezinha (CEST). Advogada. Pesquisadora.

2 Doutor em Direito (Unimar). Professor Adjunto da Universidade Estadual da Região Tocantina do Maranhão (Uemasul).

ambientais duradouros e sua exportação se concentra em poucas praças internacionais de refino e negociação. A resposta, contudo, também não pode ser simplista, porque a desoneração das exportações integra uma estratégia de competitividade deliberadamente adotada pelo constituinte.

O capítulo percorre quatro movimentos. Primeiro, reconstrói a bifurcação normativa entre ouro mercadoria e ouro ativo financeiro e examina o regime do IOF. Em seguida, descreve a arquitetura de desoneração das exportações e o papel da CFEM como principal contrapartida financeira. O terceiro movimento enfrenta as objeções de justiça fiscal e o problema da rastreabilidade, à luz do que o Supremo Tribunal Federal decidiu nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 7.273 e 7.345. Por fim, verifica-se o que a reforma tributária alterou – e o que deliberadamente preservou – nesse desenho.

A abordagem é dogmática e documental. Trabalha-se com o texto constitucional, com a legislação ordinária de regência, com os dados oficiais da Agência Nacional de Mineração e com a jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal, sem perder de vista que o debate tributário sobre recursos minerais é, no fundo, um debate sobre repartição de riqueza entre gerações.

2 A bifurcação normativa: ouro mercadoria e ouro ativo financeiro

2.1 O critério da destinação

A Constituição Federal de 1988 não tributa o ouro pelo que ele é, mas pelo destino que lhe é dado. O art. 153, § 5º, estabelece regra de exclusividade:

> O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do caput deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos: I – trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem; II – setenta por cento para o Município de origem (Brasil, 1988).

A Lei nº 7.766, de 11 de maio de 1989, deu concretude ao comando. Seu art. 1º determina que o ouro em qualquer estado de pureza, bruto ou refinado, destinado ao mercado financeiro ou à execução da política cambial, é ativo financeiro ou instrumento cambial desde a

extração, inclusive. A expressão final merece atenção. O enquadramento não ocorre em algum momento posterior do circuito econômico: ele retroage ao instante da lavra, de modo que o mesmo metal que sai da cava já nasce, juridicamente, submetido a um regime distinto daquele aplicável às mercadorias em geral.

O que define o enquadramento é a destinação declarada pelo agente econômico, não uma qualidade física do bem. Duas barras idênticas, extraídas da mesma jazida, podem seguir trajetórias tributárias diversas conforme sejam remetidas ao mercado financeiro ou ao mercado de joias. Machado (2024) observa que tratamentos diferenciados dessa ordem constituem exceção ao princípio geral de tributação das operações econômicas e reclamam interpretação restritiva, sob pena de erosão da isonomia tributária. A advertência é pertinente: quando a norma delega ao contribuinte o poder de qualificar o próprio fato gerador, o controle da declaração passa a ser o único anteparo contra o uso estratégico do regime.

2.2 O IOF de 1% e a arrecadação que a União não retém

O art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 7.766/1989 fixa a alíquota em 1%, exatamente no piso constitucional. O fato gerador é a primeira aquisição do ouro efetuada por instituição autorizada integrante do Sistema Financeiro Nacional (art. 8º), e a base de cálculo é o preço de aquisição, observados os limites de variação da cotação do mercado doméstico no dia da operação (art. 9º). Contribuinte é a instituição adquirente (art. 10). As operações subsequentes com o mesmo metal não geram nova incidência, o que confere ao tributo caráter monofásico.

Há um aspecto do arranjo que costuma passar despercebido e que merece destaque. Embora o IOF seja imposto de competência federal, a Constituição determina a transferência de 30% da arrecadação ao Estado e de 70% ao Município de origem. Somados os percentuais, a União repassa a integralidade do que arrecada. O tributo federal funciona, no caso do ouro, como fonte de receita exclusivamente subnacional.

A consequência institucional é relevante e raramente explorada pela doutrina. A competência para fiscalizar a cadeia – Receita Federal, Banco Central, Agência Nacional de Mineração – é federal, ao passo que o produto da arrecadação é local. Cria-se um descompasso entre quem suporta o custo do controle e quem colhe o benefício financeiro do controle bem exercido. Em uma cadeia marcada por dispersão geográfica,

informalidade e dificuldade de rastreamento, esse descompasso não é detalhe de federalismo fiscal: é fator que ajuda a explicar a fragilidade crônica da fiscalização.

3 A arquitetura da desoneração na exportação

3.1 ICMS, contribuições sociais e imposto de exportação

A desoneração das exportações brasileiras é escolha constitucional expressa. O art. 155, § 2º, X, "a", com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/2003, afasta a incidência do ICMS sobre operações que destinem mercadorias ao exterior e assegura a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações anteriores. A Lei Complementar nº 87/1996, em seu art. 3º, II, já veiculava a não incidência, hoje elevada à condição de imunidade constitucional.

No plano das contribuições, o art. 149, § 2º, I, introduzido pela Emenda Constitucional nº 33/2001, veda a incidência sobre receitas decorrentes de exportação. As Leis nº 10.637/2002 (art. 5º) e nº 10.833/2003 (art. 6º) operacionalizam a regra para o PIS/Pasep e para a Cofins, com manutenção dos créditos vinculados e possibilidade de compensação ou ressarcimento.

O imposto de exportação exige exame mais cuidadoso, porque é nele que reside a imprecisão mais frequente no debate. Freitas e Calmon (2020) recordam que o tributo tem função primordialmente extrafiscal, voltada à regulação do comércio exterior e à prevenção do desabastecimento interno, o que historicamente o tornou pouco expressivo como fonte de receita. O art. 23 do Código Tributário Nacional define como fato gerador a saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional, e o art. 26 autoriza o Poder Executivo a alterar alíquotas e bases de cálculo para ajustá-las aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. O Decreto-Lei nº 1.578/1977, art. 3º, fixa a alíquota em 30%, admitida sua redução ou majoração pelo Executivo até o teto de cinco vezes esse percentual. A competência para fixá-la é hoje do Comitê-Executivo de Gestão da Câmara de Comércio Exterior.

Ocorre que o ouro, classificado na posição 7108 da Nomenclatura Comum do Mercosul, não integra o rol restrito de mercadorias sobre as quais o imposto de exportação é efetivamente exigido. Em rigor técnico, portanto, não há imunidade nem isenção legal: há competência tributária

não exercida. A distinção importa. Uma imunidade demandaria emenda constitucional para ser superada; uma isenção, lei em sentido formal. O que existe no caso do ouro é espaço normativo disponível, mobilizável por ato do próprio Executivo. Afirmar que a exportação de ouro é imune ao imposto de exportação, como por vezes se lê, desloca o problema do campo da decisão política para o campo da vedação constitucional – e, ao fazê-lo, torna invisível justamente a margem de escolha que o ordenamento preservou.

3.2 A CFEM e os limites de uma contrapartida não tributária

Diante da estreiteza do campo tributário, a principal obrigação econômica ligada à exploração aurífera concentra-se na Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais, fundada no art. 20, § 1º, da Constituição. A CFEM não é tributo. Trata-se de receita patrimonial originária, espécie de participação governamental pela exploração de bem público pertencente à União, entendimento consolidado na doutrina e na jurisprudência. Carvalho (2024) enfatiza que a separação entre tributo e receita patrimonial é pressuposto para a compreensão adequada do setor mineral, precisamente porque a CFEM remunera o uso de um bem, não a manifestação de capacidade contributiva.

A Lei nº 8.001/1990, com a redação da Lei nº 13.540/2017, fixou a alíquota do ouro em 1,5%. O percentual merece ser lido em perspectiva comparada dentro da própria tabela legal: o minério de ferro responde por 3,5%, a bauxita, o manganês, o nióbio e o sal-gema por 3%, o diamante e as demais substâncias por 2%. O ouro, cujo preço internacional atingiu patamares históricos nos últimos anos, situa-se abaixo de todas essas faixas, superando apenas o grupo de agregados da construção civil e das águas minerais.

A base de cálculo varia conforme a operação. Na venda, incide sobre a receita bruta deduzidos os tributos sobre a comercialização. Nas exportações, aplica-se o preço-parâmetro definido pela Receita Federal. Na extração sob Permissão de Lavra Garimpeira, a base é o valor da primeira aquisição do bem mineral, regra que desloca o recolhimento para o primeiro adquirente e faz da instituição financeira compradora o elo em que se concentra toda a informação fiscalmente relevante da cadeia.

Os números oficiais permitem dimensionar o que está em jogo. Segundo o Anuário Mineral Brasileiro, o país exportou, em 2024, 57.770

quilogramas de ouro sob regime de concessão de lavra, o equivalente a cerca de US$ 3,96 bilhões (Agência Nacional de Mineração, 2025). Ao longo de 2025, os informes trimestrais da autarquia registraram exportações crescentes da posição 7108, com concentração persistente em três destinos: Canadá, Suíça e Reino Unido, que em conjunto responderam por algo entre 80% e 90% do valor exportado (Agência Nacional de Mineração, 2026). Não se trata de consumo industrial disperso, mas de remessa a praças especializadas de refino e negociação de metais preciosos.

4 A problemática da baixa incidência

4.1 Exaustão do recurso e assimetria entre setores

A primeira objeção ao modelo diz respeito à natureza finita do bem explorado. Recursos minerais não se reconstituem. Uma jazida com reservas aproveitáveis por vinte anos produzirá, ao fim desse período, um território empobrecido do ponto de vista patrimonial, ainda que enriquecido em divisas durante o ciclo. A compensação recebida pelo poder público ao longo desses vinte anos – essencialmente a CFEM, a 1,5% – precisa fazer frente a um conjunto de encargos que sobrevive ao esgotamento: os passivos ambientais da atividade, os custos permanentes de fiscalização, os investimentos em infraestrutura induzidos pela mineração e a própria perda definitiva do recurso.

Torres (2019) sustenta que a neutralidade fiscal aplicada a recursos naturais não renováveis merece relativização, porque neutralidade tributária não equivale a neutralidade social. Derzi (2021) caminha em direção semelhante ao vincular a tributação à justiça distributiva, alertando contra arranjos em que o país exporta riqueza sem retorno fiscal correspondente. Paulsen (2024), por sua vez, recorda que a tributação não desempenha apenas função arrecadatória, mas também papéis distributivo e regulatório, particularmente em setores de exploração intensiva de recursos naturais. Carrazza (2024) acrescenta que benefícios fiscais não devem converter-se em esvaziamento permanente da capacidade arrecadatória estatal, sobretudo quando o objeto explorado pertence à coletividade.

A segunda objeção é de ordem comparativa. Considerem-se duas empresas com faturamento equivalente: uma exportadora de ouro e uma indústria de transformação voltada ao mercado interno. A segunda suporta incidências sucessivas ao longo de toda a cadeia produtiva, ao passo que

a primeira se beneficia de um conjunto articulado de desonerações. A assimetria não decorre de fraude nem de planejamento abusivo: resulta do desenho normativo. Mas é precisamente por resultar do desenho normativo que ela se torna objeto legítimo de avaliação, e não apenas de constatação.

Nada disso conduz, necessariamente, à conclusão de que a carga deva ser elevada. Alexandre (2024) propõe critério útil para o exame: benefícios e imunidades devem ser aferidos à luz do interesse público efetivamente protegido. Aplicado ao ouro, o critério desloca a pergunta. Não se trata de saber se a alíquota é baixa em termos absolutos, mas se o objetivo que justificou a desoneração (competitividade internacional do produto brasileiro) está sendo alcançado de modo a produzir contrapartidas proporcionais para a sociedade que cede o recurso.

4.2 Rastreabilidade e a decisão do STF nas ADIs 7.273 e 7.345

Há um segundo eixo do problema, menos discutido em chave tributária e igualmente decisivo. Uma alíquota, por mais elevada que seja, só arrecada sobre a base que a administração consegue enxergar. No caso do ouro, a base é notoriamente opaca.

A Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, disciplinou a compra, a venda e o transporte do ouro produzido em atividade garimpeira. Seu art. 39, § 4º, entretanto, introduziu dispositivo que operava em sentido contrário ao do controle: presumia a legalidade do ouro adquirido e a boa-fé da pessoa jurídica adquirente sempre que as informações prestadas pelo vendedor estivessem arquivadas na sede da instituição autorizada a comprar o metal. Bastava, em outras palavras, a guarda de documentos preenchidos pelo próprio vendedor para que a origem se tivesse por regular.

O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do dispositivo no julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 7.273 e 7.345, relatadas pelo Ministro Gilmar Mendes e decididas por unanimidade em sessão virtual encerrada em março de 2025. A eficácia da norma já estava suspensa desde abril de 2023, por decisão cautelar posteriormente referendada pelo Plenário. O fundamento central da decisão assenta-se no dever estatal de proteção ambiental inscrito no art. 225 da Constituição e no princípio da precaução: ao dispensar a verificação efetiva da procedência, a presunção legal esvaziava a fiscalização e criava ambiente propício ao garimpo ilegal, notadamente em unidades de conservação e terras indígenas. O Tribunal determinou ainda que os órgãos

federais competentes adotassem medidas regulatórias e administrativas destinadas a inviabilizar a aquisição de ouro de origem ilícita.

O julgado costuma ser lido como decisão de direito ambiental, e de fato o é. Sua repercussão tributária, contudo, é direta e merece registro. A presunção derrubada incidia exatamente sobre a primeira aquisição — o mesmo momento que a Lei nº 7.766/1989 elege como fato gerador do IOF e que a Lei nº 8.001/1990 adota como base de cálculo da CFEM no regime de permissão de lavra garimpeira. O ordenamento havia, portanto, concentrado num único elo toda a informação fiscalmente relevante da cadeia e, em seguida, dispensado esse elo de averiguar a veracidade daquilo que declarava. Não se tratava de falha de fiscalização: tratava-se de norma que legalizava a ausência de verificação no ponto exato em que a obrigação se constitui.

Daí decorre uma inversão útil para o debate. Discutir o aumento de alíquotas sobre uma base que a própria lei autorizava a não conferir seria, na melhor das hipóteses, exercício de baixa utilidade prática. A superação da presunção de boa-fé é, sob esse ângulo, medida de política tributária tanto quanto de política ambiental, porque restitui à administração a possibilidade de conhecer a base que pretende tributar.

5 A reforma tributária e a permanência do regime

Seria razoável supor que a reconstrução do sistema tributário nacional promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 tivesse alcançado o regime do ouro. Não foi o que ocorreu. A emenda alterou o art. 153 da Constituição para incluir o inciso VIII e o § 6º, referentes ao Imposto Seletivo, e não tocou no § 5º. A regra de exclusividade do IOF sobre o ouro-ativo financeiro, com a alíquota mínima de 1% e a repartição de 30% e 70%, permanece com a redação originária de 1988.

A Lei Complementar nº 214/2025, que institui o Imposto sobre Bens e Serviços e a Contribuição sobre Bens e Serviços, confirma a opção de forma expressa. De um lado, o art. 8º declara imunes as exportações de bens e serviços, preservando na nova arquitetura a desoneração que o ICMS, o PIS e a Cofins já asseguravam. De outro, o art. 9º, VII, contempla imunidade específica ao ouro quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial. O legislador complementar não apenas manteve o regime: reinscreveu-o no novo sistema, com redação própria.

Resta um ponto em aberto, que a doutrina precisará enfrentar nos próximos anos. O art. 153, § 6º, VII, da Constituição admite a incidência do Imposto Seletivo sobre a extração, independentemente da destinação do produto, com alíquota máxima de 1% do valor de mercado. A legislação complementar submeteu bens minerais a essa incidência. Caso o ouro venha a ser alcançado pela regra, será necessário compatibilizá-la com a cláusula de exclusividade do § 5º, que reserva ao IOF a tributação do ouro-ativo financeiro. A questão não é meramente formal: dela depende saber se a extração aurífera passará a sofrer incidência tributária federal efetiva pela primeira vez desde 1988.

De todo modo, o quadro que se consolida é de continuidade. A reforma redesenhou a tributação do consumo no Brasil, mas preservou intacto o núcleo do tratamento conferido ao ouro. A escolha é legítima e coerente com a política de estímulo às exportações. Convém, porém, que seja reconhecida como escolha, e não descrita como imposição do sistema.

6 Considerações finais

A exportação de ouro revela uma das tensões mais expressivas do direito tributário contemporâneo. De um lado, a necessidade de estimular a competitividade internacional dos produtos brasileiros, objetivo perseguido de modo consistente pelo constituinte e reafirmado pela reforma de 2023. De outro, o dever estatal de assegurar que a exploração de recursos minerais não renováveis produza benefícios que ultrapassem o interesse econômico privado e alcancem a sociedade que cede o recurso.

O percurso desenvolvido permite três constatações. A primeira é que a desoneração do ouro exportado decorre de arranjo normativo deliberado, construído em camadas – imunidade do ICMS, não incidência das contribuições, competência não exercida quanto ao imposto de exportação, exclusividade do IOF monofásico a 1% com repasse integral a entes subnacionais – e não de lacuna ou omissão legislativa. A segunda é que a principal contrapartida, a CFEM a 1,5%, tem natureza de receita patrimonial, situa-se abaixo das alíquotas aplicadas a outras substâncias metálicas e precisa responder por encargos que sobrevivem ao esgotamento da jazida. A terceira é que a discussão sobre carga tributária depende de um pressuposto que o ordenamento só recentemente assegurou: a possibilidade concreta de conhecer a origem do metal, restituída pela declaração de inconstitucionalidade do art. 39, § 4º, da Lei nº 12.844/2013.

Não parece produtivo, portanto, reduzir o problema à elevação indiscriminada de alíquotas. O desafio consiste em articular competitividade, segurança jurídica e retorno econômico à coletividade, em um desenho que reconheça a especificidade de um bem que, uma vez exportado, não retorna. Nessa direção apontam medidas como o fortalecimento dos mecanismos de rastreabilidade do metal, a revisão periódica das bases de cálculo das participações governamentais, a ampliação da transparência das operações de exportação, o reforço da capacidade fiscalizatória da Agência Nacional de Mineração e da Receita Federal e a construção de instrumentos que assegurem retorno econômico às comunidades diretamente afetadas pela atividade extrativa.

Manter um regime excessivamente favorecido sem avaliação periódica de seus resultados compromete a realização dos princípios constitucionais da solidariedade fiscal, da função social da propriedade mineral e do desenvolvimento nacional sustentável. Avaliar o regime, contudo, não significa presumir sua inadequação. Significa submetê-lo ao mesmo escrutínio que se exige de qualquer política pública que envolva a renúncia de receita sobre um patrimônio que pertence a todos e que se esgota uma única vez.

Referências

AGÊNCIA NACIONAL DE MINERAÇÃO. **Anuário Mineral Brasileiro: principais substâncias metálicas**. Brasília, DF: ANM, 2025. Disponível em: https://www.gov.br/anm/pt-br/assuntos/economia-mineral/publicacoes/anuario-mineral. Acesso em: 13 set. 2026.

AGÊNCIA NACIONAL DE MINERAÇÃO. **Informe Mineral**: 4º trimestre de 2025. Brasília, DF: ANM, 2026. Disponível em: https://www.gov.br/anm/pt-br/assuntos/economia-mineral/publicacoes/informe-mineral. Acesso em: 13 set. 2026.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 set. 2026.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o

Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (Código Tributário Nacional). Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.578, de 11 de outubro de 1977**. Dispõe sobre o imposto sobre a exportação e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1977.

BRASIL. **Lei nº 7.766, de 11 de maio de 1989**. Dispõe sobre o ouro, ativo financeiro, e sobre seu tratamento tributário. Brasília, DF: Presidência da República, 1989.

BRASIL. **Lei nº 8.001, de 13 de março de 1990**. Define os percentuais da distribuição da compensação financeira de que trata a Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1990.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Brasília, DF: Presidência da República, 1996.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). Brasília, DF: Presidência da República, 2002.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003.

BRASIL. **Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013**. Dispõe, entre outras matérias, sobre a compra, a venda e o transporte de ouro. Brasília, DF: Presidência da República, 2013.

BRASIL. **Lei nº 13.540, de 18 de dezembro de 2017**. Altera as Leis nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989, e nº 8.001, de 13 de março de 1990, para dispor sobre a Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM). Brasília, DF: Presidência da República, 2017.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001**. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 2001.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**.

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003.

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

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS). Brasília, DF: Presidência da República, 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.273/DF e Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.345/DF**. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Plenário, julgamento em sessão virtual, março de 2025.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2024.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

FREITAS, Vladimir Passos de; CALMON, Eliana. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2024.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2019.

Capítulo 35

A INCIDÊNCIA/APLICAÇÃO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA COMO ÚLTIMO ATO DE FALA DO CICLO DE POSITIVAÇÃO DA NORMA INSTITUIDORA DE TRIBUTOS

Valdomiro Aparecido Luqueta[1]
Diego Guimarães Ribeiro[2]
Rodrigo Passos Jarussi[3]
Mayara Sanchez Cimatti[4]

1 Introdução

O presente estudo tem por objetivo responder à questão de saber se a incidência/aplicação da regra-matriz de incidência tributária é o último ato de fala do ciclo de positivação da norma instituidora de tributos. A hipótese que se sustenta é afirmativa: delimitado o objeto à norma que institui o tributo, o ciclo de positivação se encerra com a produção da norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário.

1 Mestrando em Direito Tributário pelo IBET Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Especialista em Direito Tributário pelo IBET Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2.017. Graduado em Direito/ITE-Bauru, 2.010. Graduado em Administração de Empresas/ITE-Bauru, 2.001. Advogado. Professor de Seminários no IBET/Bauru. valdomiroluqueta@adv.oabsp.org.br. Lattes: https://lattes.cnpq.br/4009536337404871.

2 Doutorando em Direitos e Garantias Fundamentais pela Faculdade de Direito de Vitória (FDV). Mestrando em Direito Tributário pelo IBET. Mestre em Segurança Pública pela Universidade Vila Velha (UVV). Especialização *lato sensu* em Direito Público, Tributário, Empresarial, Penal e Processual Penal e Psicologia Jurídica. Graduado em Direito pela Universidade Vila Velha, Psicologia pela Faculdade Multivix e Filosofia pelo Centro Universitário Internacional (UNINTER). Advogado. E-mail: dgrguimaraes.adv@gmail.com. Lattes: http://lattes.cnpq.br/5267958851526690. Orcid: https://orcid.org/0000-0002-7923-9772.

3 Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET-SP). Especialista em Direito Tributário pelo IBET-SP e pela Escola Paulista de Direito (EPD). Advogado. E-mail: rpj@adv.oabsp.org.br. Lattes: http://lattes.cnpq.br/7062186130005067. Orcid: https://orcid.org/0009-0002-8674-4811.

4 Mestranda em Direito Tributário pelo IBET. Graduada em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Advogada. E-mail: cimattimayara@gmail.com. Lattes: http://lattes.cnpq.br/2990362233493140.

Parte-se, para tanto, da premissa de que o direito positivo é ato de fala social, isto é, produto cultural de determinada sociedade, o qual revela os valores dessa sociedade e prescreve como se espera que seus integrantes se comportem nas relações intersubjetivas nela ocorridas. Para demonstrá-lo, toma-se como base o direito positivo, entendido como conjunto de enunciados prescritivos, e percorre-se o ciclo de positivação do direito tributário, da norma de competência até a incidência/aplicação da norma geral e abstrata na construção da norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário e, por consequência, da relação obrigacional tributária.

Justifica-se a investigação porque da resposta ao problema dependem consequências dogmáticas relevantes, quais sejam, a fixação do momento a partir do qual se pode falar em fato jurídico tributário e em obrigação tributária, a identificação do sujeito credenciado a produzir a norma individual e concreta, e a delimitação entre aquilo que ainda pertence ao ciclo de positivação da norma instituidora do tributo e aquilo que já se submete a outras normas, como as sancionatórias, as de responsabilidade e as processuais.

Quanto ao método, adota-se o constructivismo lógico-semântico, na linha de Paulo de Barros Carvalho, Tárek Moysés Moussallem, Aurora Tomazini de Carvalho e Gabriel Ivo, cuja premissa fundamental é a de que o direito somente se manifesta em linguagem. A pesquisa é bibliográfica e dogmática, tendo por *corpus* a doutrina do referido marco teórico, a Constituição da República de 1988, o Código Tributário Nacional, a Lei Complementar nº 87/1996 e a Lei paulista nº 6.374/1989, esta última utilizada como exemplo de saturação dos critérios da regra-matriz do ICMS incidente sobre operações de circulação de mercadorias.

O trabalho está estruturado em três seções de desenvolvimento. A primeira reconstrói o direito positivo como camada de linguagem produzida por atos de fala. A segunda descreve o ciclo de positivação, da norma de competência à norma individual e concreta. A terceira examina as duas principais concepções doutrinárias sobre a incidência e, a partir da regra-matriz do ICMS, sustenta que a constituição do crédito tributário é o último ato de fala do ciclo de positivação da norma instituidora do tributo.

2 O direito positivo como ato de fala e criação da realidade social

O mundo que conhecemos e entendemos como realidade é fruto da criação da linguagem, por meio da qual não tomamos apenas consciência dos fenômenos naturais, dos objetos físicos criados pelo homem, das obras culturais, poesia e música, assim como das ciências, entre elas a Ciência do Direito. Assim, segundo Paulo de Barros Carvalho (2021b), a linguagem não apenas nos permite entender a realidade, mas também criar a realidade. Ou seja, no marco teórico adotado, nada existe sem a linguagem.

> Vilém Flusser afirmou que *universo*, *conhecimento*, *verdade* e *realidade* são aspectos linguísticos, de tal modo que a língua é, *forma*, *cria* e *propaga a realidade*. Aquilo que nos chega pela via dos sentidos (intuição sensível), e que chamamos de "realidade", é dado bruto, que se torna real apenas no contexto da língua, única responsável pelo seu aparecimento. Assim, todas as palavras são metáforas. As ciências, como camadas de linguagem, longe de serem válidas para todas as línguas, são, elas próprias, outras línguas que precisam ser traduzidas para as demais. O autor tcheco foi fortemente influenciado por Wittgenstein e por Husserl, criando seu método de análise fenomenológica da linguagem, o que lhe permitiu captar a língua como elemento vivo, capaz de transformar o caos dos dados imediatos, no cosmos das palavras preenchidas de sentido. (Carvalho, 2021b, p. 174)

Isso também ocorre com o direito positivo pois, assim como ocorre nos demais subsistemas do conhecimento humano, o direito positivo é resultado da criação linguística feita por cada sociedade, na qual estão contidos os seus valores. Essa criação linguística é, ademais, redutora de complexidade: partindo do universo mais amplo dos eventos relatados na linguagem social, seleciona somente aqueles reputados relevantes para o subsistema jurídico.

Conforme o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho (2021c), entende-se que o direito positivo é composto por um conjunto de enunciados prescritivos, que constituem metalinguagem da linguagem social, pois dela retiram os eventos reputados relevantes para a vida em sociedade, para regular as relações intersubjetivas dos integrantes dessa sociedade, e os convertem em fatos jurídicos, reduzindo assim a complexidade da linguagem social. Neste sentido:

> Digamos, então, que sobre essa linguagem incide a linguagem prescritiva do direito positivo, juridicizando fatos e condutas, valoradas com o sinal positivo da licitude e negativo da ilicitude. A partir daí, aparece o direito como sobrelinguagem, ou linguagem de sobrenível,

> cortando a realidade social com a incisão profunda da juridicidade. Ora, como toda a linguagem é redutora do mundo sobre o qual incide, a sobrelinguagem do direito positivo vem separar, no domínio do real-social, o setor juridicizado do setor não juridicizado. Vem desenhar, enfim, o território da facticidade jurídica. Assim como um evento qualquer, para tornar-se fato, exige relato em linguagem competente, qualquer acontecimento ou mesmo qualquer fato social que pretenda ingressar no reino da facticidade jurídica precisa revestir-se da linguagem própria que o direito impõe. (Carvalho, 2021c, p. 14).

Este conjunto de enunciados prescritivos é resultado do ato de fala proferido pelos órgãos e agentes competentes para a criação do direito positivo, nos termos definidos pelo próprio sistema jurídico, quais sejam, as "*decisões jurídicas*", nas palavras de Gregorio Robles (2026). Isto porque, segundo o autor, é o sistema jurídico que regula como novos enunciados prescritivos nele ingressam.

> Os atos de fala capazes de gerar texto novo são as decisões jurídicas. O direito se produz pela força da decisão. Sem decisão não há norma nem instituição, não há vida jurídica. Portanto, a decisão, frequentemente menosprezada pela teoria do direito, deve ocupar o lugar que lhe cabe: nada menos que o de criar o texto jurídico. A decisão é o elemento dinâmico do direito. (Robles, 2026, p. 27).

Em um primeiro momento, pode parecer contraditório o que se afirmou acima, pois se poderia dizer que o procedimento legislativo, por ser a forma primária de inclusão de novo texto prescritivo no sistema jurídico, não poderia ser considerado uma "*decisão jurídica*", uma vez que se trata de procedimento complexo, e não de ato decisório singular.

No entanto, entende-se de modo diverso, eis que o procedimento legislativo é, sim, uma "*decisão jurídica*", pois, ainda que receba denominação distinta, é integralmente regulado pelo direito e culmina em ato de vontade que introduz novos enunciados no sistema.

Como se sabe, no Brasil, o procedimento legislativo tem sua primeira regulação nos arts. 59 a 69 da Constituição da República de 1988, nos quais se definem as matérias que somente podem ser reguladas por meio de lei complementar, entre elas vários aspectos da matéria tributária (art. 146 da CR/1988), reservando-se as demais matérias à lei ordinária.

Depois, na esfera infraconstitucional, temos a Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que tem como objeto a regulação da produção de outras leis pelas casas legislativas dos três entes federados, conforme dispõe a ementa da matéria por ela regulada ao estabelecer que "*dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis,*

conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona" (Brasil, 1998).

Por fim, se o procedimento legislativo não fosse também jurídico e, portanto, "*decisão jurídica*", como afirma Robles (2026), não seria possível o controle de constitucionalidade de determinada lei ordinária que tratasse de matéria reservada à lei complementar. Tampouco seria possível o controle de legalidade na hipótese em que determinado município edita lei em desacordo com lei complementar nacional que exerce a função de norma geral sobre a matéria.

Assim, considerando que um novo enunciado jurídico somente passa a fazer parte do referido sistema se for criado por meio de ato de fala que obedeça ao que é prescrito pelo próprio sistema jurídico, é de se concluir que, para que determinado enunciado prescritivo deixe de fazer parte do sistema jurídico, também é preciso outro ato de fala que assim determine. É esse o ensinamento Carvalho (2021c), cujo juízo orienta no sentido de que a formulação opera de modo sucessivo, posto que um enunciado jurídico-prescritivo apenas pode ser modificado ou retirado do sistema por outro enunciado de natureza igualmente prescritiva, situado no mesmo nível hierárquico ou em nível superior.

Da mesma forma são os ensinamentos de Moussallem (2011, p. 199-200), vejamos:

> Basta supor, em SDP1, que todas as normas são válidas, vigentes e aplicáveis. Com a edição do ato de fala revogador em t2, pelo menos uma das normas de SDP1 perde sua aplicabilidade para os casos a ele posteriores. Então, em t2, tem novo sistema normativo SDP2. Em t3, quando decorrido o tempo de aplicação da norma revogada em relação ao derradeiro fato consumado sob seu intervalo de subsunção, a norma revogada perde sua validade e sua vigência, estabelecendo-se novo sistema normativo SDP3. Veja que em SDP1, SDP2 e SDP3 têm-se três sistemas de direito positivo distintos, já que suas consequências normativas são diferentes.

Neste contexto, toda alteração que ocorra no sistema jurídico se dará por meio de ato de fala, quer para a inclusão de novo enunciado prescritivo no sistema jurídico, quer para a exclusão de enunciado, seja ele norma geral e abstrata, ou norma individual e concreta.

Isso porque a norma geral e abstrata não tem o condão de regular diretamente as condutas intersubjetivas por ela prescritas, por isso que, por meio do ciclo de positivação do direito, parte-se da norma de maior

abstração, isto é, da norma de competência prevista no texto constitucional, e chega-se à norma de maior concretude, a norma individual e concreta, apta a regular as condutas intersubjetivas.

Assim, como será demonstrado adiante, a introdução da norma individual e concreta no sistema jurídico, decorrente da subsunção do fato ao que se prescreve na hipótese da norma geral e abstrata, se dá por meio da aplicação/incidência desta, que, conforme Paulo de Barros Carvalho (2021c), necessariamente depende de atuação humana e também se constitui em um ato de fala.

> Ainda que as ponderações transcritas proponham uma visão precisa do fenômeno observado, creio que seja a hora de dizer, novamente, e com todas as letras, que a previsão abstrata que a lei faz, na amplitude de sua generalidade, não basta para disciplinar a conduta intersubjetiva da prestação tributária. Sem uma norma individual e concreta, constituindo em linguagem o evento contemplado na regra-matriz, e instituindo também em linguagem o fato relacional, que deixa atrelados os sujeitos da obrigação, não há que se cogitar de tributo. Seria até um desafio mental interessante tentar imaginar caso de incidência específica da regra-padrão, numa hipótese individualizada, sem a expedição de ato de aplicação. Eis uma tarefa impossível! E esse ato aplicativo será, inexoravelmente, um segmento de linguagem que tanto pode ser produzido pela entidade tributante como pelo próprio sujeito passivo, nos casos em que a lei assim determinar. (Carvalho, 2021c, p. 280).

Desse modo, a incidência tributária somente se completa com a produção, em linguagem competente, da norma individual e concreta que constitui o fato jurídico e a correspondente relação obrigacional. É nesse ato de aplicação que a previsão abstrata da regra-matriz se converte em comando juridicamente individualizado e apto a produzir efeitos no sistema.

3 O ciclo de positivação do direito: da abstração à concretude da norma jurídica

Como dito de passagem no tópico anterior, para que os enunciados prescritivos que compõem o sistema jurídico possam cumprir seu papel de pacificação social e de regulação das condutas intersubjetivas dos indivíduos de uma determinada sociedade, é preciso que se deixe a generalidade e a abstração das normas gerais e abstratas, a começar pela norma de competência prevista no texto constitucional, e se chegue ao nível de concretude da norma individual e concreta, constituidora do fato

jurídico e, por consequência, da relação obrigacional, na qual se definem e se regulam as condutas intersubjetivas prescritas pelas normas gerais e abstratas.

Ainda que de forma sintética, entende-se necessário registrar a ambiguidade do termo norma jurídica, que pode ser utilizado para se referir à norma jurídica em sentido amplo, na qual, se enquadra todo enunciado que integra um sistema de direito positivo (Carvalho, 2021c). Com relação ao tema, convém registrar os escólios do saudoso professor Paulo de Barros Carvalho, *ispsis litteris:*

> O direito, sabemos, é um fenômeno complexo. Uma forma, porém, de estudá-lo sem ter de enfrentar o problema de sua ontologia é isolar as manifestações normativas. Ali onde houver direito, haverá normas jurídicas (Kelsen). A que poderíamos acrescentar: e onde houver normas jurídicas haverá, certamente, uma linguagem em que tais normas se manifestem. Aprisionando, então, a linguagem prescritiva de um direito positivo historicamente dado, estaremos em condições de iniciar o processo de aproximação com o conjunto das unidades normativas, expressões irredutíveis de manifestação do deôntico. Para esse fim será utilíssima a distinção entre texto e contexto, ou entre texto stricto sensu e texto em sentido amplo. (Carvalho, 2021c, p. 22).

Também, conforme Aurora Tomazini de Carvalho (2023), o termo norma jurídica pode ser usado em sentido estrito, ou seja, para se referir à significação construída pelo intérprete/aplicador a partir dos textos prescritivos, sob a forma de juízo hipotético-condicional. Essa construção se dá pelo percurso gerador de sentido, que parte do plano dos enunciados (S1), passa pelo plano das significações isoladamente construídas (S2) e pelo das normas jurídicas em sentido estrito (S3) e alcança o plano da coordenação e da subordinação normativas (S4), isto porque as normas jurídicas nunca estão sozinhas no sistema jurídico, mas sempre em relação com outras.

É justamente a partir dessa distinção conceitual que a autora ressalta a importância de preservar a separação entre norma jurídica em sentido amplo e norma jurídica em sentido estrito:

> Nestes termos, vale à pena manter a separação entre normas jurídicas em sentido amplo e normas jurídicas em sentido estrito, para aliviar as incongruências semânticas do uso da expressão "norma jurídica". As primeiras denotam unidades do sistema de direito positivo, ainda que não expressem uma mensagem deôntica completa. As segundas denotam a mensagem deôntica completa. Isto é, são significações construídas a partir dos enunciados postos pelo legislador, estruturas na forma hipotético-condicional. (Carvalho, 2023, p. 300).

A relação de subordinação se impõe, porque toda norma jurídica, segundo Carvalho (2021), tem como origem outra norma jurídica hierarquicamente superior, conclusão a que se chega quando se analisa o sistema jurídico a partir das normas individuais e concretas até chegar às normas de competência prescritas pela Constituição da República. Se a análise tiver como ponto de partida o texto constitucional, a conclusão será que todas as demais normas jurídicas dele derivam. Essa estrutura de fundamentação e derivação normativa é sintetizada nos seguintes termos:

> Como sistema nomoempírico prescritivo, o direito apresenta uma particularidade digna de registro: as entidades que o compõem estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinado o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o ângulo de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, também material e formalmente, regras de menor hierarquia.
>
> Todas as normas do sistema convergem para um único ponto – a norma fundamental –, que dá fundamento de validade à Constituição positiva. (Carvalho, 2021b, p. 57).

Também de acordo Carvalho (2021bc), a relação de coordenação entre as normas jurídicas igualmente se faz necessária, pois, como já registrado no tópico anterior, toda alteração ocorrida no sistema jurídico somente acontece por meio de atos de fala de igual ou superior hierarquia. Essa exigência de coordenação normativa, especialmente quanto aos mecanismos de alteração e extinção dos enunciados jurídicos, é explicitada pelo autor ao assinalar que:

> [...] Igualmente, para que a relação se extinga, far-se-á necessário outro enunciado, de mesma ou de hierarquia superior, dispondo nesse sentido. E assim por diante: um enunciado somente se modifica ou se extingue por obra de outro enunciado, sendo que, nos confins do direito, o enunciado que modifica ou que extingue terá de ser igual ou superior hierarquia. Quem pretender introduzir alguma modificação no liame jurídico surgido no bojo de um contrato, terá de postular uma alteração contratual que, mediante novo enunciado, modifique os termos linguísticos do primeiro. [...] (Carvalho, 2021c, p. 187).

Um texto de lei ordinária ou complementar somente é alterado ou retirado do sistema por meio de outro texto de lei de mesma hierarquia. Um contrato somente é alterado ou extinto por meio de outro documento (alteração/distrato), que é texto de mesma hierarquia. Uma sentença

somente é reformada por meio de acórdão, que é texto de superior hierarquia. E tudo isso em razão do que também já se disse no tópico anterior, ou seja, de que é o sistema jurídico que regula a sua própria alteração.

Além do percurso gerador de sentido, no qual o intérprete/aplicador do direito, partindo do texto prescritivo do direito positivo, constrói a norma em sentido estrito por meio da atribuição de significação ao texto, ou seja, ao formar o juízo hipotético-condicional, ele também se utiliza do ciclo de positivação do direito, que, como dito, se faz a partir da norma de competência, isto é, da norma jurídica de maior abstração, chegando à norma individual e concreta, que é a norma jurídica capaz de regular a conduta intersubjetiva e, assim, alterar a realidade social.

Entende-se que a melhor maneira de demonstrar como se dá o ciclo de positivação do direito acima mencionado é por meio de um exemplo, no caso o ICMS, cuja norma de competência encontra-se materializada no art. 155, II, da CF/88, *in verbis:*

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]
>
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (Brasil, 1988)

Por sua vez, o Congresso Nacional editou a Lei Complementar nº 87/1996, que veicula norma geral nos termos do art. 146, III, da CR/1988, para regular o ICMS em todo o território nacional ao dispor "*sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)*" (Brasil, 1996).

Com fundamento na aludida Lei Complementar, os Estados e o Distrito Federal editaram suas respectivas leis estaduais e distrital, aptas a instituir o ICMS no território de cada um dos respectivos entes federados.

O Estado de São Paulo, por exemplo, editou a Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989 (atualizada pela Lei nº 17.784, de 2 de outubro de 2023), que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (São Paulo, 1989).

A partir da referida lei paulista, os contribuintes do ICMS no Estado de São Paulo, após praticarem os eventos por ela prescritos como passíveis de incidência do ICMS, considerando os critérios material, espacial e temporal, que compõem a hipótese da norma geral e abstrata de incidência do ICMS, assim como os critérios pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota), que compõem o consequente da mesma norma de incidência, apuram o valor do tributo devido e formalizam o crédito por meio do ato a que o Código Tributário Nacional se refere como "*lançamento por homologação*" (art. 150), o qual, nos ensinamentos Carvalho (2021), é o ato do administrado apto a inserir no sistema jurídico norma individual e concreta, na qual estão individualizados os critérios material, espacial e temporal do antecedente da referida norma (fato jurídico tributário), assim como os critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota, valor do tributo a ser pago), que integram a relação obrigacional tributária constante do consequente da mesma norma.

É precisamente nesse contexto que o festejado autor destaca a participação do sujeito passivo na produção da norma individual e concreta, embora submetida ao posterior controle da Administração Tributária:

> Entre as decisões tomadas pelo legislador brasileiro, nesse campo, releva acentuar o caráter privativo da realização do lançamento para as autoridades administrativas, o que implicaria admitir a impossibilidade do particular desincumbir-se dessa tarefa. Intuindo, contudo, que isso não seria possível, porque a experiência jurídica efetiva revela o empenho dos administrados, editando, também, normas individuais e concretas no âmbito dos tributos, aquele mesmo legislador determinou que essa atividade do sujeito passivo, bem como seu produto, serão "lançamentos por homologação", uma vez que ficam sujeitos ao controle do Poder Tributante. (Carvalho, 2021c, p. 286).

Neste ponto, a norma individual e concreta que constitui o crédito tributário por meio do "*lançamento por homologação*" feito pelo administrado faz com que se alcance a concretude da norma de incidência do ICMS, ou seja, nela se definem os sujeitos ativo e passivo e o montante a ser pago pelo sujeito passivo a título de ICMS, sendo ela, assim, capaz de regular as condutas intersubjetivas decorrentes dessa relação obrigacional tributária, função precípua do direito.

É certo que a constituição do crédito tributário por meio da norma individual e concreta de cada respectivo tributo, seja por meio do lançamento de ofício (arts. 142 e 149 do CTN) ou do lançamento por declaração (art. 147 do CTN), seja por meio do "*lançamento por homologação*", nos termos

do art. 150 do mesmo diploma legal, não encerra a relação obrigacional tributária que se constituiu entre contribuinte e fisco. Na realidade, apenas inicia essa relação obrigacional tributária.

Após a constituição do crédito tributário, várias são as possibilidades de acontecimentos: o pagamento do tributo pelo contribuinte e, por consequência, a extinção da relação obrigacional tributária, a contestação do tributo pelo contribuinte e o consequente início do processo administrativo, ou ainda o não pagamento, a imposição de multa moratória pelo Fisco, a inscrição em dívida ativa, o processo de execução e a expropriação do patrimônio do contribuinte para a satisfação do crédito.

No entanto, com base no entendimento ora firmado, o pagamento do tributo, o processo administrativo, a imposição de multa, a responsabilidade de terceiros em decorrência do não pagamento do tributo pelo contribuinte, a inscrição em dívida ativa, a execução do crédito tributário não pago e tudo mais que acontece após a constituição do crédito tributário têm sua prescrição e regulação em outras normas jurídicas, que não a norma de incidência tributária, isto é, a norma instituidora do tributo.

Assim, ante o exposto e o que se defende neste artigo, esses fatos posteriores a esse momento do ciclo de positivação do direito tributário, ou seja, posteriores ao da constituição do crédito tributário, não serão objeto deste artigo, pois, como diz o título, o objetivo é dissertar sobre a incidência/aplicação da regra-matriz de incidência tributária no ciclo de positivação da norma instituidora de tributos, tema objeto do próximo tópico.

4 A incidência/aplicação da norma jurídica instituidora de tributos: regra-matriz de incidência tributária e a alteração da realidade jurídica

Estamos a falar de incidência da norma instituidora dos tributos desde o título deste artigo, mas cabe explicitar o que se entende por incidência e como ela ocorre, de forma a alterar a realidade jurídica e, assim, regular as condutas intersubjetivas dos indivíduos de uma sociedade, que, como já dito, é a função precípua do direito positivo.

Ao buscar no dicionário da língua portuguesa sinônimos para o termo "incidir", obtêm-se as seguintes acepções: "cair sobre. = precipitar-

se, ter efeitos sobre, = acometer, afetar, atingir" (Priberam Informática, [s. d.]).

Neste contexto e também como ensina Carvalho (2021b), podemos entender a incidência como a capacidade que a norma jurídica tem de construir fato jurídico a partir dos eventos que ocorrem no mundo fenomênico e que estão prescritos na hipótese da norma geral e abstrata que regula o acontecimento do referido evento. É nessa perspectiva que o autor evidencia a função da incidência normativa como mecanismo de juridicização dos fatos e de constituição das correspondentes relações jurídicas:

> As regras do direito juridicizam os fatos sociais (entre eles, os naturais que interessem de algum modo à sociedade), fazendo irromper relações jurídicas, no seio das quais aparecem os direitos subjetivos e os deveres correlatos. Daí dizer-se que a incidência da regra faz nascer o vínculo entre sujeitos de direito, por força da imputação normativa. E a norma tributária não refoge desse quadro de atuação que é universal, valendo para todo espaço e para todo o tempo histórico. (Carvalho, 2021b, p. 155).

No caso das normas instituidoras de tributos, a hipótese da norma geral e abstrata define qual é o verbo + complemento que identificará o evento que, ocorrendo no mundo fenomênico e sendo relatado em linguagem competente, dará ensejo à incidência de determinada norma tributária e, por consequência, ao surgimento da relação obrigacional tributária. O exposto está em consonância com o ensinamento de Gabriel Ivo, para quem a norma jurídica, por meio da incidência, transforma suporte fático (evento) em fato jurídico, vejamos:

> Por meio da hipótese de incidência da norma jurídica, descreve certa situação de possível ocorrência no mundo natural. Ainda não é o fato, mas as notas típicas que nele devem estar contidas. A situação prevista representa o suporte fático, "aquele fato ou grupos de fatos que compõe, e sobre o qual a regra incide". A incidência é o efeito da norma jurídica de transformar em fato jurídico a parte do suporte fático que o Direito reputou relevante, segundo critérios valorativos, para ingressar no mundo jurídico. A lição de TORQUATO CASTRO JR. expressa com rigor o sentido de suporte fático, que consiste numa "expressão que busca representar o evento que será convertido em fato jurídico, antes que essa conversão se tenha operado. Está situado como potencialidade. Se o evento acontecido vier a corresponder à descrição hipotética, inscrita numa regra do sistema jurídico, então essa correspondência é a circunstância que basta para que se possa falar de 'incidência' dessa norma sobre esse 'suporte fático'". (Ivo, 2018, p. 259).

Entendido o que venha a ser incidência, passa-se agora a examinar como ela ocorre, questão que também é objeto de discordância na Ciência do Direito, dada a divergência existente entre os cientistas do direito quanto à forma e ao momento em que ocorre a incidência da norma jurídica e, mais especificamente, da norma jurídica tributária. Assim, têm-se duas visões quanto à forma de ocorrência da incidência jurídica: de um lado, a denominada doutrina tradicional, de outro, a que toma por base o constructivismo lógico-semântico, para o qual, como já exposto, o direito nada mais é do que linguagem e, portanto, a incidência também somente ocorre por meio de linguagem, construindo-se assim a norma jurídica individual e concreta.

Assim, com relação à norma de incidência tributária, a sua concretude máxima somente é alcançada com a introdução no ordenamento jurídico de norma individual e concreta que constitui o crédito tributário, o que pode ocorrer por qualquer das vias previstas pelo sistema jurídico, nos termos dos arts. 142, 147, 149 e 150 do CTN. Se esta relação jurídica constituída pela norma individual e concreta será ou não cumprida, aliás, como já exposto antes, ao menos neste artigo, não é objeto de investigação do ciclo de positivação da norma jurídica de incidência tributária.

4.1 A incidência/aplicação da norma jurídica para a doutrina tradicional

Do ponto de vista dos doutrinadores que defendem a concepção denominada "*doutrina tradicional*" com relação à forma como ocorre a incidência da norma jurídica tributária, uma coisa é a incidência, outra a aplicação da norma jurídica tributária. Nessa concepção, incidência e aplicação do direito correspondem a fenômenos distintos, do que decorre, logicamente, a diferenciação entre o momento em que a norma incide e aquele em que se verifica sua efetiva aplicação.

Essa distinção entre incidência e aplicação, assentada na compreensão de que a incidência normativa opera independentemente da atuação concreta dos sujeitos ou do Estado, é formulada por Pontes de Miranda (1999, p. 25) da seguinte maneira:

> 1. Respeitabilidade e incidência. À incidência da regra jurídica tem-se chamado respeitabilidade. A palavra concorreu para muitos enganos, sendo o maior deles o de se procurar a causa desse respeito efetivo à regra jurídica: ora no íntimo dos indivíduos, deslocando-se para o terreno psicológico o problema de física social; ora fora dele, no poder

> exterior de coerção, o que esvaziaria de elemento psíquico o fato social e reduziria a respeitabilidade á coerção eficiente. Se bem meditarmos, teremos de admitir que a incidência é no mundo social, mundo feito de pensamentos e outros fatos psíquicos, porém nada tem com o que se passa dentro de cada um, no tocante à adesão à regra jurídica, nem se identifica com a eventual intervenção da coerção estatal. A incidência da lei independe da sua aplicação; sem aqui trazermos ábalha que os homens mais respeitam do que desrespeitam as leis, ou que as sanções são menos frequentes que as observâncias (e.q,, E. Ehrlich, Grundlegung der Soziologie des Rechts, 17), porque, então, estaríamos no plano tático (físico) da sociologia do direito, em vez de nos mantermos no plano lógico da teoria geral do direito. (Pontes de Miranda, 1999, p. 25).

Na mesma linha, Becker (2018, p. 330) reforça o caráter automático e infalível da incidência, distinguindo-a do efetivo respeito aos efeitos jurídicos dela decorrentes:

> A infalibilidade (ou automatismo) da incidência da regra jurídica não deve ser confundida com a respeitabilidade dos efeitos jurídicos que se irradiam depois da incidência.
>
> A incidência da regra jurídica *é infalível*, o que falha é o respeito aos efeitos jurídicos dela decorrentes. Não existe regra jurídica "ordenando" a incidência das demais regras jurídicas; a regra jurídica incide porque o incidir infalível (automático) é justamente uma *especificidade do jurídico* como instrumento praticável de ação social. (Becker, 2018, p. 330).

Para os referidos autores, como se verifica dos seus ensinamentos transcritos, a incidência da norma jurídica ocorre sempre que, no mundo social, ocorra o evento que o direito, por meio da norma geral e abstrata, reputou relevante para organizar a conduta social. Sustentam, assim, que a incidência da norma jurídica se dá independentemente de qualquer ação humana, ou seja, ocorrendo no mundo social o "evento" previsto na norma geral e abstrata, este estará automaticamente juridicizado, tornando-se assim fato jurídico. Por isso, para esses autores, é correto falar em incidência automática e infalível.

Neste sentido, a aplicação da norma jurídica geral e abstrata tem relação com a atuação do Estado e, conforme Pontes de Miranda (1999), consiste em atividade que visa a fazer cumprir a conduta estabelecida pela norma jurídica quando ocorre seu descumprimento pelo sujeito de quem se esperava o adimplemento. Essa distinção entre a incidência da norma e a atividade estatal voltada à sua aplicação é explicitada pelo autor ao relacionar esta última à tutela jurídica destinada a assegurar a realização dos efeitos decorrentes da regra incidente:

> A regra jurídica incide; e essa incidência é servida, para seu atendimento menos imperfeito possível, pela tutela jurídica, a que corresponde a pretensão à tutela jurídica, em suas múltiplas classes de aplicação das regras jurídicas. A atividade do Estado é que é hipotética; não a incidência da norma, razão bastante para se não pensar em definir a regra jurídica como enunciado hipotético, no tocante à aplicação. E de surpreender como a ciência européia confundiu o enunciado da regra jurídica "Se a, então a regra A" com o enunciado da aplicação "Se A e a, mas, no plano do atendimento, não-A, então A "(aplicação)". (Pontes de Miranda, 1999, p. 29).

Assim, a atuação humana, para esses autores, somente ocorre na aplicação do direito, e não na incidência, visto que esta se dá instantaneamente, assim que o evento prescrito pela hipótese da norma jurídica instituidora do tributo ocorre no mundo social. Ademais, primeiro ocorre a incidência, de forma automática, para depois ocorrer a aplicação, quando houver o descumprimento, pelo sujeito passivo, da relação obrigacional tributária decorrente da incidência da norma jurídica instituidora do tributo.

Neste sentido, a aplicação, como vista pelos autores acima citados, está fora do escopo de estudo definido para este artigo, pois, como já exposto, trata-se aqui da incidência/aplicação do direito até a constituição da norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário, decorrente do último ato de fala no ciclo de positivação da norma jurídica instituidora do tributo.

Registre-se, porém, que, sendo o objetivo precípuo do direito positivo a pacificação social pelo cumprimento, por parte dos indivíduos que integram a referida sociedade, das condutas intersubjetivas estipuladas pelo próprio direito, afigura-se limitado o entendimento de que somente haveria a aplicação do direito em caso de descumprimento da conduta pretendida, por meio da aplicação da norma jurídica secundária, ou seja, da aplicação de sanção, a qual, como já exposto, não é objeto deste estudo.

4.2 A incidência/aplicação da norma jurídica com base no constructivismo lógico-semântico

Em contraponto à doutrina vista acima, tem-se a concepção defendida pelos adeptos do constructivismo lógico-semântico, para a qual não há diferença entre incidência e aplicação da norma jurídica, pois, nesse marco, a incidência/aplicação da norma jurídica, e, dentre elas a tributária,

ocorre em um único momento, sendo a subsunção e a implicação momentos lógicos, e não cronológicos.

Entre os defensores dessa concepção destacam-se Paulo de Barros Carvalho e Marina Vieira de Figueiredo, não havendo, assim, que se falar em diferença entre incidência e aplicação da norma jurídica instituidora do tributo.

Essa compreensão, fundada na simultaneidade lógica entre incidência e aplicação, é desenvolvida por Carvalho (2021a, p. 286) ao sustentar que a constituição do fato e da relação jurídica ocorre no mesmo instante em que o evento é vertido em linguagem juridicamente competente:

> No processo de positivação, há diferentes modos de construir conceitos tendo por escopo distintas operações lógicas que ocorrem na ponência da norma individual e concreta, contudo, não esqueçamos: são momentos lógicos e não cronológicos. Em outros termos, instaura-se o vínculo abstrato, que une as pessoas, exatamente no instante em que aparece a linguagem competente que relata o evento descrito pelo legislador. Em um só tempo, constroem-se fato e relação jurídica, bem como ocorre incidência e aplicação do ordenamento posto. Para o direito são entidades simultâneas, concomitantes. (Carvalho, P. de B., 2021a, p. 286).

Em perspectiva convergente, Figueiredo (2014, p. 54) enfatiza que os acontecimentos do mundo social somente adquirem relevância para o direito quando constituídos em linguagem jurídica própria, mediante as operações de subsunção e implicação:

> De fato, sob o ponto de vista do ordenamento jurídico - perspectiva do participante - os acontecimentos sociais são simples eventos, sem qualquer relevância para o direito enquanto não forem constituídos em linguagem jurídica própria. Não produzirão, portanto, quaisquer efeitos dentro desse sistema, ou seja, não darão ensejo a relações jurídicas. O papel do homem, nesse fenômeno, é justamente o de promover o ingresso desses acontecimentos no direito positivo, constituindo as relações jurídicas deles decorrentes, nos termos das normas de superior hierarquia. Esse processo, por sua vez, ocorre mediante duas operações: subsunção + implicação. (FIGUEIREDO, 2014, p. 54).

Ainda no mesmo sentido dos autores citados é o entendimento de Carvalho (2023), para quem a incidência e a aplicação da norma jurídica somente ocorrem com o relato em linguagem competente do evento ocorrido no mundo fenomênico, razão pela qual incidência e aplicação da norma jurídica se confundem. Por fim, Pria (2020) também afirma não ser possível separar o momento da incidência do da aplicação da norma

jurídica, visto que somente existirão o fato jurídico e a correlata obrigação tributária em decorrência da incidência/aplicação da norma jurídica tributária.

Para os referidos autores não há incidência sem a atuação humana com o intuito de relatar em linguagem competente os "eventos" previstos nas hipóteses das normas gerais e abstratas, construindo assim as normas individuais e concretas, de modo a inserir no sistema jurídico nova norma jurídica instituidora de relação jurídica, o que se dá por meio do ciclo de positivação do direito já mencionado anteriormente.

Tal conclusão decorre do próprio postulado fundamental do constructivismo lógico-semântico, ou seja, de que os fatos jurídicos somente são constituídos por meio da linguagem competente e de que sem linguagem nada existe para o direito, como já exposto no primeiro tópico.

Neste contexto, a incidência da norma jurídica tributária somente se dará por meio da atividade humana, pois, sem a atuação do homem que relate em linguagem competente os eventos ocorridos no mundo fenomênico, tais eventos se perdem no tempo, sem qualquer repercussão jurídica.

Assim, ante o exposto, o direito tem como foco precípuo a regulação de condutas intersubjetivas, o que somente ocorre por meio da inserção no mundo jurídico de norma individual e concreta apta a constituir o fato jurídico e a relação jurídica tributária, razão por que não há como se falar em incidência automática do direito. Isto porque, conforme demonstrado por Paulo de Barros Carvalho (2021c), as normas jurídicas não incidem por si só: elas são incididas por meio da atividade humana, isto é, dependem do ato humano de aplicação.

Essa concepção, que atribui à atuação humana papel indispensável no processo de positivação e de incidência normativa, é reafirmada pelo saudoso professor, ao sustentar que a incidência pressupõe necessariamente a atividade de subsunção e implicação realizada pelo intérprete/aplicador, vejamos:

> Agora, é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. Numa visão antropocêntrica, requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraindo de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas ou individuais e concretas e, com isso, imprimindo positividade ao sistema, quer dizer, impulsionando-o das normas superiores às regras de inferior

> hierarquia, até atingir o nível máximo de motivação das consciências e, dessa forma, tentando mexer na direção axiológica do comportamento intersubjetivo: quando a norma terminal fere a conduta, então o direito se realiza, cumprindo seu objetivo primordial, qual seja, regular os procedimentos interpessoais, para que se torne possível a vida em sociedade, já que a função do direito é realizar-se, não podendo ser direito o que não é realizável, como já denunciara Ihering. E essa participação humana no processo de positivação normativa se faz também com a linguagem, que certifica os acontecimentos factuais e expede novos comandos normativos sempre com a mesma compostura formal: um antecedente de cunho descritivo e um consequente de teor prescritivo. Esta também é a lembrança de Gabriel Ivo: "Em todos os momentos a presença humana é imprescindível. No ato de vontade de aplicação, o intérprete autêntico no sentido kelseniano. E no ato de conhecimento, de designação do sentido dos textos normativos, ou seja, na construção das normas jurídicas, o intérprete não autêntico de Kelsen". (Carvalho, 2021c, p. 11-12).

Dessa perspectiva, a incidência jurídica deve ser compreendida como resultado de uma operação de aplicação normativa, e não como efeito automático da simples ocorrência do evento no mundo fenomênico. É pela atuação humana, mediante a constituição do fato em linguagem juridicamente competente, que a norma geral e abstrata se projeta sobre o caso concreto e produz os efeitos próprios do sistema jurídico.

4.3 O último ato de fala na incidência/aplicação da norma instituidora do tributo

Já foi dito neste artigo, no item 3, que o direito somente cumpre seu papel de regular as condutas intersubjetivas quando atinge sua maior concretude, o que, no caso específico da norma jurídica que institui tributos, ocorre quando posta no sistema jurídico a norma individual e concreta que constitui o crédito tributário de um referido tributo, por meio da subsunção do fato à hipótese da norma jurídica de instituição do referido tributo.

No âmbito do direito tributário, a forma mais segura de o aplicador do direito percorrer o ciclo de positivação do direito, de modo a chegar à concretude da norma jurídica, é por meio da regra-matriz de incidência tributária (RMIT), formulada por Carvalho (2021b), que permite ao intérprete, saturando os critérios da hipótese e do consequente com as notas próprias de cada tributo, construir, a partir da norma geral e abstrata, a norma individual e concreta correspondente, ato que consubstancia o

último ato de fala da incidência/aplicação da norma instituidora de tributos.

A função metodológica da regra-matriz de incidência tributária, especialmente como instrumento de construção da norma individual e concreta e de realização das operações de subsunção e implicação, é destacada pelo autor ao evidenciar a indispensável atuação humana nesse processo, vejamos:

> No primeiro plano, a adoção da teoria da regra-matriz outorga inegável caráter de potencialização ao pensamento do sujeito que investiga, instrumentalizando-o para explorar camadas mais profundas da linguagem do direito posto. Na instância seguinte, o isolamento da incidência como atividade de feição lógica, composta pelas operações de subsunção e de implicação, não só decompõe algo que não fora estudado com mais vagar, em outros tempos, como deixa assentado que o ser humano, e só ele, com seu aparato mental, autor de um ato de fala que manifesta o teor de sua vontade, poderá fazer com que a "norma incida", aplicando a regra geral e abstrata às situações concretas do mundo. No contradomínio, estão os preciosos efeitos da realização do fato jurídico, isto é, o relato em linguagem de um evento que teria ocorrido no domínio dos objetos da experiência e sua implicação inexorável: o nascimento da obrigação tributária. (Carvalho, 2021b, p. 154-155).

Como sabemos, a hipótese da RMIT tem três critérios: o material, composto de verbo e complemento, que identifica a materialidade do tributo, o temporal, que define quando ocorre a materialidade do tributo, e o espacial, que define onde ocorre o evento que dá ensejo à incidência. Por sua vez, o consequente é composto de dois critérios: o pessoal, que define o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária, e o quantitativo, formado pela base de cálculo e pela alíquota, que define o valor a ser pago a título de tributo e, que é o objeto da relação jurídica tributária.

Se faltar um desses critérios previstos na RMIT, não será possível construir a norma geral e abstrata, e muito menos a individual e concreta, dos respectivos tributos. Essa exigência de completude estrutural da norma jurídica é ressaltada pelo autor ao afirmar que somente a integração dos enunciados prescritivos em uma unidade normativa completa permite alcançar o chamado *mínimo irredutível do deôntico*:

> Vê-se que os enunciados prescritivos ingressam na estrutura sintática das normas, na condição de proposição-hipótese (antecedente) e de proposição-tese (consequente). E tudo isso se dá porque firmamos a norma jurídica como unidade mínima e irredutível de significação do deôntico. Quero transmitir, dessa maneira, que reconheço força

> prescritiva às frases isoladas dos textos positivados. Nada obstante, esse teor prescritivo não basta, ficando na dependência de integrações em unidades normativas, como mínimos deônticos completos. Somente a norma jurídica, tomada em sua integridade constitutiva, terá o condão de expressar o sentido cabal dos mandamentos da autoridade que legisla. (Carvalho, 2021c, p. 23).

Para demonstrar o acima exposto, tomemos por base o tributo já usado como exemplo no item 3, isto é, o ICMS no Estado de São Paulo, instituído pela Lei nº 6.374/1989. A aplicação dessa estrutura ao ICMS-mercadorias permite visualizar, de forma objetiva, tanto os critérios que compõem sua regra-matriz de incidência tributária quanto a correspondente passagem da norma geral e abstrata para a norma individual e concreta, conforme sintetizado no Quadro 1.

Quadro 1 - Comparativo - RMIT e norma individual e concreta

Critério	**Norma geral e abstrata**	**Norma individual e concreta**
Hipótese / antecedente		
Material	Realizar operação relativa à circulação de mercadoria (art. 1º da Lei paulista nº 6.374/1989)	A indústria "A" realizou operação relativa à circulação de mercadoria
Temporal	Na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (art. 2º, I)	Em 25/02/2026
Espacial	O local onde se encontre a mercadoria no momento da ocorrência do fato gerador (art. 23, I, "a")	Na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo
Consequente		
Pessoal	Sujeito ativo: Estado de São Paulo. Sujeito passivo (art. 7º): qualquer pessoa, natural ou jurídica, que, de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias	Sujeito ativo: Estado de São Paulo. Sujeito passivo: a indústria "A", que realizou a operação
Quantitativo	Base de cálculo: o valor da operação (art. 24, I). Alíquota: 18% nas operações internas (art. 34, I)	Base de cálculo: R$ 100.000,00. Alíquota: 18%. Obrigação tributária: pagamento de R$ 18.000,00

Ao constituir o crédito tributário e, por consequência, a relação obrigacional tributária nos termos acima, está encerrado o ciclo de

positivação da norma instituidora do tributo, o que se deu por meio do último ato de fala desse ciclo de positivação do direito tributário.

5 Conclusão

O problema formulado na introdução consistia em saber se a incidência/aplicação da regra-matriz de incidência tributária constitui o último ato de fala do ciclo de positivação da norma instituidora do tributo. O percurso desenvolvido autoriza resposta afirmativa, observada a delimitação de objeto adiante retomada.

A primeira premissa firmada foi a de que o direito posto é constituído por linguagem e é fruto da cultura social que o editou, conforme os ensinamentos dos autores citados. Como camada de linguagem prescritiva sobreposta à linguagem social, o direito positivo seleciona os eventos que reputa relevantes e os converte em fatos jurídicos, reduzindo a complexidade do social e desenhando o território da facticidade jurídica.

A segunda premissa foi a de que todo ingresso, modificação ou extinção de enunciados no sistema depende de ato de fala praticado por sujeito credenciado pelo próprio sistema, inclusive o processo legislativo que, embora não seja usualmente designado como decisão, é integralmente regulado pelo direito (arts. 59 a 69 da CF/88 e LC nº 95/1998) e submetido a controle de constitucionalidade e de legalidade. Daí a iteratividade apontada por Moussallem (2011) e por Carvalho (2021c): um enunciado somente se altera ou se extingue por força de outro enunciado de igual ou superior hierarquia.

Assentadas essas premissas, percorreu-se o ciclo de positivação do direito tributário. Parte-se do texto de maior abstração, a Constituição Federal e suas normas de competência, com fundamento nele, os sujeitos credenciados editam as normas gerais e abstratas das quais se constrói a regra-matriz de incidência tributária de cada tributo, e destas se constroem as normas de maior concretude, as normas individuais e concretas produzidas pelo lançamento, em qualquer de suas modalidades, ou pelo ato de formalização praticado pelo particular. São essas últimas as normas que alteram o mundo jurídico, porque constituem os fatos jurídicos e estabelecem as relações obrigacionais que regulam a conduta intersubjetiva dos membros de determinada sociedade. No exemplo do ICMS-mercadorias no Estado de São Paulo, o trajeto vai do art. 155, II, da CF/88 à LC nº 87/1996, desta à Lei paulista nº 6.374/1989 e, por fim,

à norma individual e concreta que identifica o fato jurídico tributário e o valor devido.

Desta forma, com base nas premissas adotadas, a construção da norma individual e concreta somente é possível pela direta atuação humana no processo de relatar, em linguagem competente, o evento ocorrido no mundo fenomênico, promovendo-se ao mesmo tempo a incidência e a aplicação do direito e realizando-se a transição do mundo do ser para o mundo do dever-ser, transição capaz de alterar o mundo jurídico e de regular as condutas intersubjetivas. Confrontadas as duas concepções examinadas na seção 4, optou-se pela constructivista, que não separa incidência e aplicação, por ser a que melhor se ajusta à premissa de que nada existe, para o direito, sem linguagem competente.

Cumpre registrar, contudo, o estatuto lógico dessa opção: a simultaneidade entre incidência e aplicação é consequência das premissas adotadas, e não demonstração independente delas. A divergência com a doutrina tradicional é, antes de tudo, divergência quanto ao que conta como existente para o direito. Reconhecê-lo não enfraquece a tese, ao contrário, delimita com honestidade o alcance do que aqui se sustenta.

Responde-se, pois, ao problema: a incidência/aplicação da regra-matriz é o último ato de fala do ciclo de positivação da norma instituidora do tributo porque, constituído o crédito tributário, exaure-se a função dessa norma, qual seja, a de converter o evento em fato jurídico tributário e instaurar a relação obrigacional correspondente. Os acontecimentos posteriores, pagamento, impugnação administrativa, imposição de multa, responsabilidade de terceiros, inscrição em dívida ativa e execução fiscal, não decorrem da norma instituidora do tributo, mas de outras normas jurídicas, que possuem regras-matrizes e ciclos de positivação próprios.

Impõe-se reconhecer os limites do que se conclui. Primeiro, a conclusão é válida no interior das premissas do constructivismo lógico-semântico, não se pretendendo refutar, em seus próprios termos, a concepção da incidência automática e infalível. Segundo, o recorte adotado deixa em aberto questão relevante: saber se os atos de revisão do crédito – a revisão de ofício do art. 149 do CTN, as decisões proferidas em processo administrativo e as decisões judiciais – configuram nova aplicação da mesma regra-matriz, hipótese em que o ciclo comportaria mais de um ato de fala terminal, ou aplicação de normas distintas, de controle. O tema exige investigação autônoma. Terceiro, o exemplo utilizado restringe-se ao ICMS-mercadorias e a um tributo cuja formalização compete, em regra,

ao particular, de modo que a generalização a outras materialidades e a outras modalidades de lançamento demanda verificação específica.

A contribuição do artigo está, assim, menos em afirmar a simultaneidade entre incidência e aplicação, tese já consolidada no marco teórico adotado, e mais em delimitar, com apoio na regra-matriz, o ponto exato em que se encerra o ciclo de positivação da norma instituidora do tributo, separando-o dos ciclos de positivação das normas sancionatórias, de responsabilidade e processuais. Como desdobramentos possíveis, indicam-se: o exame da revisão do lançamento à luz da noção de ato de fala, a repercussão, sobre o ciclo de positivação, da formalização eletrônica e automatizada do crédito tributário, e o comportamento do modelo diante da nova sistemática de tributação sobre o consumo.

Nesses termos, e nos limites acima assinalados, tem-se por demonstrada a hipótese proposta na introdução, qual seja, a incidência/aplicação da regra-matriz de incidência tributária é o último ato de fala do ciclo de positivação da norma instituidora de tributos.

Referências

BECKER, Alfredo Augusto. ***Teoria geral do direito tributário*** / Alfredo Augusto Becker. - 7. ed. - São Paulo: Noeses, 2018.

BRASIL. [Constituição (1988)]. ***Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.*** Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 ago. 2026.

BRASIL. ***Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.*** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 25 ago. 2026.

BRASIL. ***Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.*** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 25 ago. 2026.

BRASIL. ***Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998.*** Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp95.htm. Acesso em: 25 ago. 2026.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. ***Curso de teoria geral do direito*****: o constructivismo lógico-semântico.** – 7. ed., rev. - São Paulo: Noeses, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. ***Curso de direito tributário*** / Paulo de Barros Carvalho. - 31. ed. rev. atual. - São Paulo: Noeses, 2021a.

CARVALHO, Paulo de Barros. ***Direito tributário, linguagem e método***. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021b.

CARVALHO, Paulo de Barros. ***Fundamentos jurídicos da incidência*****.** 11. ed. São Paulo: Noeses, 2021c.

FIGUEIREDO, Marina Vieira de. ***Lançamento tributário: revisão e seus efeitos.*** São Paulo: Noeses, 2014.

IVO, Gabriel. Teorias sobre a incidência: a incidência como operação linguística. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de, CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). ***Constructivismo lógico-semântico*****.** São Paulo: Noeses, 2018.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. ***Revogação em matéria tributária***. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. ***Tratado de direito privado: parte geral.*** Atualizado por Vilson Rodrigues Alves. Campinas, SP: Bookseller, 1999. t. 1.

PRIA, Rodrigo Dalla. ***Direito processual tributário*** / Rodrigo Dalla Pria. - 1. ed. - São

Paulo: Noeses, 2020.

PRIBERAM INFORMÁTICA. Incidir. In: **Dicionário Priberam da Língua Portuguesa.** [S. l.]: Priberam Informática, [s. d.]. Disponível em: https://dicionario.priberam.org/incidir. Acesso em: 25 ago. 2026.

ROBLES, Gregorio. ***O direito como texto*****: quatro estudos de teoria comunicacional do direito**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2026.

SÃO PAULO (Estado)**.** ***Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989.*** Dispõe

sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. São Paulo: Assembleia Legislativa, 1989. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/compilacao-lei-6374-01.03.1989.html. Acesso em: 25 ago. 2026.

Capítulo 36

SOLIDARIEDADE SOCIAL, JUSTIÇA FISCAL E FINANCIAMENTO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR PÚBLICA: LIMITES E POSSIBILIDADES À LUZ DO DIREITO FINANCEIRO

Luis Miguel Barudi de Matos[1]

1 Introdução

A concretização dos direitos fundamentais prestacionais depende de decisões financeiras que antecedem e condicionam a própria atuação administrativa. Arrecadar, orçar e gastar não são operações neutras: cada uma distribui encargos, oportunidades e benefícios entre grupos sociais distintos. No financiamento da educação superior pública federal, essa dimensão aparece com particular nitidez.

De um lado, a Constituição consagra a educação como direito de todos, a gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais e a autonomia universitária. De outro, as instituições federais de ensino superior disputam recursos discricionários com políticas igualmente essenciais, ao mesmo tempo em que precisam financiar ensino, pesquisa, extensão, infraestrutura e condições materiais de permanência.

Este estudo parte da pesquisa desenvolvida na tese "Repensando o financiamento da educação superior pública federal no Brasil: uma proposta de modelo híbrido de financiamento com base no princípio da solidariedade social", mas adota recorte autônomo e atualizado (BARUDI, 2025).

O objetivo não é defender a cobrança de mensalidades na graduação, nem transferir ao estudante o dever estatal de financiar a educação. Pretende-se investigar em que medida a solidariedade social pode funcionar como parâmetro jurídico-financeiro de avaliação da distribuição dos encargos e benefícios dessa política pública e, a partir daí, orientar a diversificação constitucionalmente adequada de suas fontes.

1 Doutor em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Professor do Curso de Direito do Centro Universitário UDC Medianeira. Advogado.

O problema pode ser formulado nos seguintes termos: como avaliar a justiça financeira do modelo de custeio da educação superior pública sem confundir gratuidade para o usuário, financiamento estatal e ausência de custos sociais?

A hipótese é que a solidariedade possui uma dimensão distributiva que ultrapassa a legitimação geral dos tributos. Ela exige que a atividade financeira do Estado seja examinada por um teste integrado: quem financia, quem acessa, quem permanece e quem se beneficia. Quando o resultado dessa análise revelar concentração regressiva de benefícios, sem justificação constitucional suficiente e apesar da ampla socialização dos encargos, estará caracterizada a solidariedade financeira invertida.

A pesquisa é jurídico-dogmática, com análise normativa, jurisprudencial e documental. O corte de atualização é agosto de 2026. São considerados, entre outros marcos, a Lei nº 14.723/2023, a Lei nº 14.914/2024, a Lei nº 15.169/2025, a Emenda Constitucional nº 132/2023, as Leis Complementares nº 214/2025 e nº 227/2026, o orçamento federal de 2026, a apresentação da nova pesquisa de perfil discente pelo Inep e pela Andifes e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre gratuidade.

A cautela metodológica é central: não se infere o atual perfil distributivo das universidades federais a partir de dados históricos quando as tabelas completas do levantamento de 2026 ainda não foram publicamente localizadas.

2 Solidariedade social e a dimensão financeira dos direitos

A solidariedade social integra o projeto constitucional brasileiro. O art. 3º, I, da Constituição estabelece como objetivo fundamental construir uma sociedade livre, justa e solidária. A norma não se reduz a enunciado moral: irradia deveres de cooperação, limita o exercício egoístico de posições jurídicas e oferece fundamento para a repartição social dos custos da vida coletiva. No Estado fiscal, sua manifestação mais visível é o financiamento geral das atividades públicas por receitas arrecadadas segundo competências, legalidade e critérios de justiça tributária.

Essa leitura, entretanto, é incompleta se a solidariedade for observada somente no momento da receita. A atividade financeira do Estado constitui um circuito: obtenção de recursos, planejamento, alocação orçamentária, execução da despesa e avaliação de resultados. A justiça do financiamento

público depende tanto de quem suporta o encargo quanto de quem recebe prestações, oportunidades e vantagens.

Um sistema progressivo de arrecadação pode financiar uma despesa regressiva; uma receita de incidência ampla pode sustentar política altamente redistributiva; uma despesa universal pode produzir efeitos desiguais conforme barreiras de ingresso, território, raça, gênero e renda.

Por isso, a dimensão financeira dos direitos fundamentais não equivale à sua redução ao custo. O reconhecimento de custos evidencia que a efetividade demanda instituições, pessoal, infraestrutura, regulação e controle. A escassez orçamentária não elimina deveres constitucionais, mas impõe escolhas justificáveis, transparentes e controláveis. Em Direito Financeiro, a pergunta relevante não é apenas quanto custa o direito, mas como os encargos e benefícios de sua realização são distribuídos ao longo do tempo e entre as pessoas.

A justiça fiscal também não se resume à capacidade contributiva examinada tributo por tributo. Ela envolve a incidência agregada do sistema, a destinação constitucional de receitas, a qualidade do gasto e os efeitos distributivos das políticas financiadas. Historicamente, a importância da tributação sobre o consumo no Brasil ampliou a preocupação com efeitos regressivos.

A EC nº 132/2023 incluiu simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente entre princípios do sistema tributário; a LC nº 214/2025 instituiu IBS, CBS e Imposto Seletivo, com mecanismos como devolução de tributos a famílias de baixa renda; e a LC nº 227/2026 completou aspectos institucionais do IBS. A transição ainda está em implementação, de modo que não se pode declarar superada a regressividade. Pode-se afirmar, com maior precisão, que o novo desenho procura mitigá-la e torna indispensável avaliar conjuntamente receita e despesa.

A solidariedade financeira, assim, opera em duas direções. Na primeira, legitima a contribuição coletiva para direitos e serviços que sustentam a comunidade política. Na segunda, controla os resultados dessa contribuição: a universalidade do financiamento deve manter relação racional com igualdade de acesso, proteção das vulnerabilidades e distribuição social dos benefícios. A ausência desse segundo controle permite que um arranjo formalmente solidário reproduza privilégios.

3 O financiamento da educação superior pública como escolha alocativa

A educação superior pública produz benefícios individuais e coletivos. Para o estudante, pode ampliar conhecimento, renda, autonomia e mobilidade. Para a sociedade, sustenta pesquisa científica, formação profissional, inovação, extensão, serviços de saúde e capacidade estatal. Essa coexistência impede duas simplificações opostas: não é correto tratá-la como benefício exclusivamente privado, mas tampouco considerar irrelevante a distribuição concreta das oportunidades educacionais e dos retornos associados.

Nos termos dos arts. 205 e 206 da Constituição, a educação orienta-se ao pleno desenvolvimento da pessoa, ao exercício da cidadania e à qualificação para o trabalho, sob princípios de igualdade de condições de acesso e permanência e gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais.

O art. 207 garante autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, indissociável do ensino, pesquisa e extensão. O dever de financiamento permanece público, embora a autonomia e a legislação admitam receitas próprias e cooperação institucional dentro dos limites constitucionais.

O orçamento revela a diferença entre volume global e espaço efetivo de decisão. Em 2026, a dotação total do Ministério da Educação foi divulgada em aproximadamente R$ 269,8 bilhões, enquanto cerca de R$ 41,5 bilhões correspondiam a despesas discricionárias.

Esse subconjunto suporta grande parte do funcionamento cotidiano, investimentos, bolsas e ações passíveis de gestão. Ao mesmo tempo, o segundo relatório bimestral elevou a contenção geral de despesas discricionárias federais a R$ 23,7 bilhões.

Para as IFES, houve recomposições e repasses adicionais ao longo do exercício. O quadro correto, portanto, não é de queda linear nem de abundância: é de tensão entre expansão, custeio, obrigações rígidas, assistência estudantil e limites fiscais (BRASIL, 2026a; BRASIL, 2026b; MEC, 2026).

A análise jurídico-financeira deve evitar o uso isolado de cifras agregadas. Despesas com pessoal, custeio, investimento e assistência possuem funções distintas; expansão de vagas sem infraestrutura e permanência pode reduzir a efetividade do acesso; aumento nominal pode ser absorvido

por inflação, novos campi e encargos; bloqueios podem incidir justamente sobre parcelas essenciais ao funcionamento. A suficiência financeira deve ser apreciada em relação às obrigações, à cobertura, à qualidade e aos resultados.

Também é necessário distinguir universalidade da política e focalização de instrumentos. A universidade pública pode manter vocação universal enquanto utiliza ações afirmativas, assistência e critérios de vulnerabilidade para produzir igualdade material. A alocação diferenciada não rompe a universalidade; em determinadas circunstâncias, é condição para que ela deixe de ser apenas formal.

Esse raciocínio desloca a discussão de uma oposição abstrata entre gratuidade e cobrança para o desenho completo do sistema: financiamento do núcleo acadêmico, suporte à permanência, produção científica, extensão e fontes complementares admissíveis.

4 Acesso e permanência: a mudança do quadro normativo

O diagnóstico distributivo da educação superior federal mudou significativamente. Narrativas históricas segundo as quais a universidade pública seria financiada pelos pobres e apropriada pelos ricos não podem ser repetidas como descrição atual sem demonstração empírica.

A Lei nº 14.723/2023 alterou a Lei de Cotas, determinando que, no preenchimento das vagas reservadas, 50% se destinem a estudantes de famílias com renda igual ou inferior a um salário mínimo per capita.

O regime contempla ainda pretos, pardos, indígenas, quilombolas e pessoas com deficiência segundo proporções populacionais. O ingresso por ações afirmativas modifica a composição discente e exige que o exame da justiça financeira acompanhe essa transformação.

A mudança mais profunda está na positivação da permanência. A Lei nº 14.914/2024 instituiu a Política Nacional de Assistência Estudantil com a finalidade de ampliar e garantir condições de permanência e conclusão dos cursos. Seus objetivos incluem democratizar a permanência, minimizar desigualdades sociais e regionais, reduzir retenção e evasão e promover inclusão. Alimentação, moradia, transporte, saúde, inclusão digital, cultura, esporte e apoio pedagógico deixam de figurar como elementos laterais: integram juridicamente a arquitetura de efetividade da educação pública.

A permanência altera a unidade de análise. Contar matrículas não basta. O estudante que ingressa, mas abandona o curso por insegurança alimentar, falta de moradia ou incompatibilidade econômica, não recebe o mesmo benefício daquele que conclui e converte a formação em oportunidades. De igual modo, o custo social da vaga ociosa ou da retenção não pode ser atribuído automaticamente ao indivíduo; pode revelar deficiência no desenho da política. A PNAES transforma a pergunta "quem acessa?" em um conjunto mais exigente: quem consegue permanecer, concluir e participar das oportunidades acadêmicas?

Em julho de 2026, Inep e Andifes apresentaram nova Pesquisa Nacional de Perfil Socioeconômico e Cultural dos Estudantes de Graduação das Universidades Federais, com 91.218 respondentes. A comunicação pública localizada informa a abrangência temática como renda, raça e cor, ações afirmativas, permanência, alimentação, moradia e trajetória, mas não disponibiliza as tabelas completas necessárias a inferências distributivas detalhadas. Esse limite precisa ser explicitado. Até a publicação integral, o número de respondentes confirma a relevância do levantamento, não percentuais específicos sobre o corpo discente (ANDIFES, 2026).

A prudência empírica tem consequência normativa. A categoria proposta neste capítulo não presume regressividade. Ela cria um teste para investigá-la. Se os dados mostrarem que estudantes vulneráveis acessam, permanecem e concluem em proporção compatível com a população elegível, o financiamento coletivo poderá revelar solidariedade materialmente redistributiva. Se mostrarem barreiras persistentes ou concentração de benefícios em grupos economicamente favorecidos, surgirá dever de correção. Em ambos os casos, o resultado deve orientar ações de ingresso, assistência, expansão territorial e qualidade.

5 Solidariedade financeira invertida como teste jurídico-financeiro

Propõe-se definir solidariedade financeira invertida como a situação em que um mecanismo coletivamente financiado, depois de consideradas a incidência dos encargos, as condições de acesso, a possibilidade de permanência e a distribuição dos benefícios, produz resultado regressivo relevante sem justificação constitucional suficiente. Trata-se de categoria avaliativa, não de rótulo retórico. Sua aplicação demanda dados, comparação e explicitação dos critérios de justiça utilizados.

O primeiro eixo – quem financia – examina a origem econômica dos recursos. Não basta identificar formalmente a União como financiadora. É preciso considerar quais tributos alimentam o orçamento, sua incidência distributiva, vinculações, transferências intergeracionais e custos de oportunidade. A reforma do consumo tende a alterar gradualmente esse quadro, inclusive com *cashback*, mas seus efeitos devem ser medidos durante a transição. O teste também alcança receitas patrimoniais, fundos, doações, contratos de pesquisa e outras fontes, pois cada uma traz riscos, finalidades e graus de estabilidade diferentes.

O segundo eixo – quem acessa – observa oportunidades reais de ingresso. Inclui escola de origem, renda, raça e cor, deficiência, território, gênero, qualidade da educação básica e seletividade dos cursos. A Lei de Cotas fornece um mecanismo jurídico de correção, mas o cumprimento formal de reservas não esgota a igualdade. Cursos, turnos e campi podem apresentar perfis distintos, e a análise agregada pode ocultar segmentações internas. O benefício não é apenas obter uma vaga, mas acessar determinado percurso formativo com qualidade.

O terceiro eixo – quem permanece – investiga as condições de continuidade e conclusão. Renda disponível, alimentação, moradia, transporte, saúde mental, inclusão digital, responsabilidades familiares, racismo e acessibilidade influenciam resultados. A Lei nº 14.914/2024 confere densidade jurídica a esse eixo. A assistência deve ser tratada como investimento na efetividade e na eficiência da despesa educacional: protege o estudante e reduz perdas associadas a retenção e evasão evitáveis.

O quarto eixo – quem se beneficia – amplia o horizonte para além do diploma. Devem ser considerados benefícios diretos ao egresso, externalidades sociais da formação, pesquisa, inovação, extensão e serviços universitários. Também importa observar quais regiões, setores econômicos e grupos capturam os retornos. Uma política pode beneficiar estudante vulnerável e, simultaneamente, produzir elevados ganhos coletivos; pode ainda concentrar retornos privados em determinados segmentos, justificando instrumentos tributários gerais mais progressivos sem alterar a gratuidade do ensino.

Os quatro eixos são interdependentes. Um diagnóstico baseado apenas na arrecadação ignora o gasto; um diagnóstico baseado apenas no ingresso ignora evasão e conclusão; um diagnóstico baseado apenas no retorno salarial ignora pesquisa e externalidades. O teste deve, portanto, combinar indicadores quantitativos e análise jurídica. A regressividade

relevante não decorre de qualquer diferença, mas de uma concentração incompatível com igualdade material, objetivos da política e alternativas razoavelmente disponíveis.

A categoria pode orientar o controle de políticas públicas sem substituir decisões democráticas. Ao Legislativo e ao Executivo cabe definir prioridades e meios dentro da Constituição; órgãos de controle e sociedade podem exigir diagnóstico, motivação, transparência e avaliação.

A solidariedade financeira invertida funciona como pergunta estruturada: a distribuição observada corresponde às finalidades constitucionais declaradas? Se não, quais ajustes de receita, ingresso, permanência ou destinação de benefícios corrigem o descompasso com menor sacrifício de direitos?

Aplicada às IFES, a categoria impede conclusões automáticas. Caso a base tributária imponha proporcionalmente maiores encargos às famílias de baixa renda, mas ações afirmativas e PNAES ampliem acesso, conclusão e benefícios coletivos, a política pode compensar parte da regressividade da receita. Caso vagas e cursos de alto retorno permaneçam concentrados apesar do financiamento geral, serão necessárias correções de acesso e permanência antes de qualquer proposta que onere estudantes. O teste organiza prioridades: primeiro medir; depois identificar o ponto de regressividade; por fim selecionar a resposta constitucionalmente adequada.

6 Diversificação de fontes e limites constitucionais

Diversificar fontes não significa privatizar, substituir o orçamento público ou cobrar mensalidades na graduação. Significa reduzir dependência de uma única via e associar receitas adicionais a finalidades públicas, com transparência, estabilidade e proteção da autonomia. A Lei nº 15.169/2025 oferece exemplo concreto: incluiu políticas de assistência estudantil entre prioridades relacionadas a recursos do Fundo Social e previu receitas para atendimento de estudantes beneficiados por ações afirmativas. A solução conecta riqueza natural pertencente à coletividade à permanência educacional e evidencia que pluralização pode ter desenho redistributivo.

Outras fontes possíveis incluem rendimentos patrimoniais, fundos universitários, doações, receitas de inovação, prestação de serviços compatíveis com a missão institucional, parcerias de pesquisa e cobrança por atividades não abrangidas pela garantia constitucional de gratuidade.

Todas exigem filtros. A fonte não pode capturar a agenda científica, produzir discriminação, desviar recursos vinculados, reduzir o dever de aporte estatal ou converter a universidade em prestadora subordinada a interesses privados. Receitas próprias devem somar capacidade acadêmica e não funcionar como justificativa para retração orçamentária.

A jurisprudência delimita o campo. A Súmula Vinculante nº 12 permanece vigente: "A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal" (STF, 2008). No Tema 535, o Tribunal fixou que "A garantia constitucional da gratuidade de ensino não obsta a cobrança por universidades públicas de mensalidade em cursos de especialização" (STF, 2017). A distinção é clara: a tese relativa à especialização não autoriza transposição automática para a graduação, e a gratuidade do ensino público oficial continua sendo limite central.

Por isso, o debate sobre fontes complementares deve respeitar ao menos seis condicionantes: preservação do financiamento público suficiente; gratuidade da graduação e demais âmbitos protegidos; proteção reforçada de pessoas vulneráveis; adicionalidade das receitas; governança transparente com participação universitária; e vinculação dos recursos a ensino, pesquisa, extensão e permanência. Também são necessários indicadores de impacto distributivo para impedir que a diversificação aumente desigualdades entre instituições com diferentes capacidades de captação.

A justiça financeira pode ainda ser promovida fora da relação universidade-estudante. Tributação progressiva da renda e do patrimônio, combate à evasão, regras para retornos econômicos de inovação, fundos equalizadores e financiamento do sistema de ciência e tecnologia são instrumentos que socializam custos segundo capacidade econômica sem criar barreiras educacionais. A solidariedade não exige que o beneficiário direto pague pelo serviço; exige que a repartição dos encargos seja justificável diante da capacidade, dos benefícios e dos objetivos constitucionais.

A escolha entre fontes deve ser institucional, não meramente contábil. Uma receita volátil pode ser inadequada para despesas continuadas; uma doação condicionada pode comprometer autonomia; contratos de pesquisa podem concentrar investimentos em áreas comercialmente atraentes; fundos podem estabilizar ciclos, mas demandam governança. O Direito Financeiro contribui ao relacionar legalidade, planejamento, responsabilidade fiscal, transparência, controle e avaliação distributiva.

7 Considerações finais

A solidariedade social possui dimensão jurídico-financeira que alcança todo o circuito da atividade financeira do Estado. Não basta legitimar a arrecadação coletiva; é necessário avaliar como encargos e benefícios são distribuídos pela despesa pública. Na educação superior federal, essa perspectiva permite superar tanto a defesa acrítica de qualquer arranjo vigente quanto a redução do problema à cobrança de mensalidades.

A categoria solidariedade financeira invertida foi reconstruída como teste, e não como afirmação empírica prévia. Sua aplicação exige examinar quem financia, quem acessa, quem permanece e quem se beneficia. Somente a análise conjunta autoriza concluir pela existência de resultado regressivo juridicamente relevante. A ausência das tabelas completas da pesquisa nacional apresentada em julho de 2026 impede atribuir ao corpo discente atual um perfil distributivo definitivo; a honestidade metodológica é parte do próprio controle financeiro.

As mudanças normativas recentes reforçam o eixo da permanência. A Lei de Cotas atualizada e a PNAES legalmente instituída demonstram que igualdade de acesso não se esgota no ingresso. Alimentação, moradia, transporte, saúde e apoio pedagógico integram a efetividade do direito e devem aparecer no planejamento e na avaliação da despesa. A Lei nº 15.169/2025, por sua vez, prova que a diversificação de fontes pode ser desenhada para ampliar assistência e ações afirmativas.

O orçamento de 2026 confirma uma tensão estrutural entre volume global, rigidez, despesas discricionárias, expansão e contenções fiscais. A resposta jurídica não é naturalizar a insuficiência nem ignorar limites. É exigir prioridades transparentes, financiamento público adequado, avaliação de resultados e fontes complementares que sejam adicionais, equitativas e compatíveis com autonomia universitária.

Por fim, a Constituição e a jurisprudência mantêm fronteiras claras. A SV nº 12 permanece vigente, e o Tema 535 se restringe à possibilidade de cobrança em cursos de especialização. Diversificar fontes não autoriza converter o capítulo em defesa de mensalidades na graduação. O caminho constitucionalmente mais seguro é pluralizar receitas sem retirar o Estado, fortalecer permanência, corrigir desigualdades de acesso e submeter cada mecanismo ao teste de solidariedade financeira. Assim, o financiamento deixa de ser tratado apenas como problema de caixa e passa

a ser compreendido como questão de justiça fiscal, igualdade material e qualidade democrática das escolhas públicas.

Referências

ANDIFES. Inep apresenta resultados da Pesquisa Nacional de Perfil Socioeconômico e Cultural dos Estudantes de Graduação das Universidades Federais. Brasília, jul. 2026.

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

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF, 2023.

BRASIL. Lei nº 14.723, de 13 de novembro de 2023. Altera a Lei nº 12.711/2012 para dispor sobre o programa especial de acesso às instituições federais de educação superior e de ensino técnico. Brasília, DF, 2023.

BRASIL. Lei nº 14.914, de 3 de julho de 2024. Institui a Política Nacional de Assistência Estudantil (PNAES). Brasília, DF, 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o IBS, a CBS e o Imposto Seletivo. Brasília, DF, 2025.

BRASIL. Lei nº 15.169, de 17 de julho de 2025. Inclui políticas de assistência estudantil entre prioridades para recursos do Fundo Social. Brasília, DF, 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 227, de 2026. Institui o Comitê Gestor do IBS e disciplina sua administração. Brasília, DF, 2026.

BRASIL. Lei nº 15.346, de 14 de janeiro de 2026. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2026. Brasília, DF, 2026.

BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Governo eleva bloqueio das despesas em R$ 22,1 bilhões. Brasília, maio 2026.

BARUDI, Luis Miguel. Repensando o financiamento da educação superior pública federal no Brasil: uma proposta de modelo híbrido de financiamento com base no princípio da solidariedade social. 2025. Tese (Doutorado em Direito Político e Econômico) — Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2025.

MEC. Ministério da Educação. Orçamento e execução das instituições federais de ensino em 2026. Brasília, 2026.

STF. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 12. Brasília, DF, 2008.

STF. Supremo Tribunal Federal. Tema 535 da repercussão geral. RE 597.854. Brasília, DF, 2017.

Capítulo 37

A SUCESSÃO TRIBUTÁRIA NA ALIENAÇÃO CONCURSAL DE UNIDADES PRODUTIVAS ISOLADAS: A CONSTRUÇÃO DA NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA E OS LIMITES DA RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE

Diego Guimarães Ribeiro[1]
Cássius Guimarães Chai[2]
Leonardo José Vulpe da Silva[3]

1 Introdução

A alienação de ativos no contexto da recuperação judicial constitui um dos instrumentos mais relevantes para a preservação do valor econômico da empresa em crise, isto porque ela gerar recursos para o cumprimento do plano e contribuir para a preservação da atividade econômica remanescente. Na falência, diversamente, a alienação destina-se à liquidação eficiente do ativo e à maximização dos recursos disponíveis para pagamento dos credores, sem pressupor a manutenção das atividades da sociedade falida.

---

1 Doutorando em Direitos e Garantias Fundamentais pela Faculdade de Direito de Vitória (FDV). Mestrando em Direito Tributário pelo IBET. Mestre em Segurança Pública pela Universidade Vila Velha (UVV). Especialização *Lato Sensu* em Direito Público, Tributário, Empresarial, Penal e Processual Penal e Psicologia Jurídica. Graduado em Direito pela Universidade Vila Velha, Psicologia pela Faculdade Multivix e Filosofia pelo Centro Universitário Internacional (UNINTER). Advogado.

2 Professor Permanente PPGD/FDV. Doutor em Estado de Derecho y Gobernanza Global (línea geopolítica). Doutor em Direito Constitucional UFMG. Professor Titular da Universidade Federal do Maranhão (PROFIAP e PPGAERO). Promotor de Justiça MPMA.

3 Especialização Lato Sensu Direito Empresarial e ênfase em Recuperação Judicial e Falência. Administrador Judicial com mais de dez anos de experiência na condução de processos de recuperação judicial e falência, tendo atuado em diversos procedimentos de insolvência empresarial no Estado do Espírito Santo. Integra a REVIGO – Reestruturação de Empresas e Administração Judicial, com atuação em recuperação judicial, falência e reestruturação de empresas. Palestrante em eventos relacionados ao Direito Empresarial e à Recuperação Judicial. Graduado em Direito pela Universidade Vila Velha – UVV. Advogado.

A atratividade dessas operações depende da segurança jurídica oferecida ao adquirente. A existência de passivos tributários anteriores pode reduzir substancialmente o valor econômico dos ativos e desencorajar investidores. O problema ultrapassa o interesse individual do comprador. A redução do preço de alienação prejudica os credores submetidos ao processo concursal e pode gerar resultado inferior para a própria Fazenda Pública. A segurança jurídica do adquirente apresenta, portanto, relevância sistêmica.

O ordenamento brasileiro disciplina, de um lado, hipóteses gerais de responsabilidade tributária por sucessão e, de outro, situações específicas em que a aquisição judicial de ativos não transfere ao adquirente as obrigações anteriores do devedor. A hipótese geral está no art. 133, *caput*, e incisos I e II do Código Tributário Nacional. As exclusões constam dos §§ 1º e 2º do mesmo artigo, acrescidos pela Lei Complementar nº 118/2005, e correspondem, no plano concursal, ao parágrafo único do art. 60 e ao inciso II do art. 141 da Lei nº 11.101/2005 (Brasil, 1966; Brasil, 2005a; Brasil, 2005b).

A articulação entre esses regimes normativos não é isenta de dificuldades. A proteção conferida ao adquirente não pode servir como instrumento de fraude, simulação ou transferência patrimonial destinada a manter os mesmos interesses econômicos sob nova aparência formal. Por outro lado, a sucessão tributária não pode ser reconhecida com fundamento exclusivo na continuidade da atividade.

A simples utilização da expressão não é suficiente para produzir a exclusão da responsabilidade. É necessário verificar se o objeto foi validamente constituído, se a alienação foi autorizada no procedimento, se foram respeitadas as regras de competência, publicidade e competitividade e se o adquirente não se enquadra nas exceções legais.

A responsabilidade tributária não é efeito automático da transferência econômica de bens. Constitui consequência jurídica que depende da incidência de norma geral e abstrata sobre fatos juridicamente constituídos e que se completa, quando houver imputação, com a produção de norma individual e concreta identificando sujeitos, créditos, fundamento legal e limites da responsabilidade. No sentido inverso, a não sucessão prevista para a alienação concursal não nasce de ato discricionário do juízo. Uma vez juridicamente constituídos os pressupostos da operação protegida, o efeito excludente decorre da lei. Os atos do procedimento individualizam o

objeto, os sujeitos e as condições que permitem reconhecer essa incidência, distinção que orienta o percurso deste capítulo.

O problema que orienta esta pesquisa pode ser formulado nos seguintes termos: quais são os critérios normativos necessários para reconhecer, no caso concreto, a incidência da regra de não sucessão ou construir a norma individual e concreta que atribua responsabilidade tributária ao adquirente de unidade produtiva isolada em alienação concursal, e em que medida esses critérios preservam a segurança jurídica, a legalidade e a repressão à fraude?

A tese aqui defendida é que as regras do art. 133, § 1º, I e II, do CTN afastam a incidência da norma geral do *caput* nas alienações concursais que preencham seus pressupostos, sem instituir imunidade subjetiva contra fundamentos autônomos de responsabilidade. Disso decorrem três proposições a demonstrar. A responsabilização do adquirente de unidade produtiva isolada, quando cabível, apoia-se em fundamento material diverso da sucessão, inclusive no art. 124, I, apenas quando demonstrado interesse comum na situação constitutiva do fato gerador. A forma processual da imputação deve corresponder ao fundamento material invocado e assegurar contraditório quando a pretensão depender da superação da autonomia patrimonial. E a continuidade da exploração, isoladamente, é insuficiente para sustentar qualquer dessas hipóteses. A tese é contestável em cada um desses pontos.

O objetivo geral consiste em analisar os critérios de construção da responsabilidade tributária do adquirente de unidades produtivas isoladas e ativos de empresas em alienação concursal, verificando os limites normativos da sucessão e a extensão da segurança jurídica conferida ao adquirente. Três objetivos específicos concretizam esse propósito: reconstruir a norma geral de sucessão a partir do art. 133 do CTN e a norma especial de não sucessão a partir dos arts. 60, 60-A, 66 e 141 da Lei nº 11.101/2005; examinar os atos do procedimento concursal que constituem e individualizam juridicamente a operação sobre a qual incide a regra de não sucessão; e confrontar a tese defendida com a orientação dos tribunais superiores.

A pesquisa é jurídico-dogmática de caráter propositivo, com abordagem qualitativa, fundada na análise de fontes normativas primárias, doutrina especializada e precedentes selecionados. Não realiza estudo empírico sistemático de jurisprudência nem constitui *corpus* de editais, decisões e autos de arrematação. O recorte temporal abrange a legislação

vigente após a Lei nº 14.112/2020, e o recorte material limita-se aos tributos, sem alcançar as obrigações trabalhistas, ambientais e regulatórias também referidas no parágrafo único do art. 60 da Lei nº 11.101/2005. As fontes normativas foram conferidas em sua redação vigente e os precedentes identificados por órgão julgador, relator e data, de modo a permitir verificação direta pelo leitor.

O capítulo percorre, nesta ordem, as premissas de teoria da norma, a norma geral de sucessão do art. 133 do CTN, o regime especial de não sucessão e sua articulação com o Código, o reconhecimento concreto da não sucessão e a produção da norma individual e concreta de responsabilidade, a segurança jurídica do adquirente, os limites da proteção e o art. 124, e a posição do crédito tributário no arranjo da Lei nº 14.112/2020.

2 Premissas de teoria da norma

O Direito positivo constitui sistema de linguagem prescritiva. Os fatos econômicos somente ingressam no sistema jurídico quando vertidos em linguagem reconhecida pelo próprio Direito. Os textos do direito positivo compõem camada de linguagem prescritiva, ao passo que os da Ciência do Direito formam plano de linguagem descritiva, distinção que Aurora Tomazini de Carvalho (2019) toma como ponto de partida do constructivismo lógico-semântico.

A transferência econômica de um conjunto de ativos não determina, por si só, a responsabilidade tributária do adquirente, e precisa ser juridicamente qualificada segundo os critérios do ordenamento.

A perspectiva normativa é sintetizada na definição segundo a qual "o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país" (Carvalho, 2021, p. 6).

A validade é elemento central dessa definição. Uma norma pertence ao sistema porque foi produzida por órgão competente, mediante procedimento previsto e com fundamento em normas superiores. É necessário verificar se a norma de responsabilidade foi validamente produzida. Como sustenta Gama (2020, p. 6), "o fundamento de validade de uma norma será, sempre, outra norma e não fatores externos, alheios à racionalidade jurídica".

Essa distinção é essencial para compreender o conflito aparente entre as regras de sucessão e de não sucessão. O art. 133 do CTN veicula enunciados sobre a aquisição de estabelecimento e a continuidade da

exploração, ao passo que os arts. 60 e 141 da Lei nº 11.101/2005 estabelecem a alienação de unidades produtivas sem sucessão do adquirente.

O percurso de construção do sentido parte dos enunciados prescritivos, avança para as significações de expressões como unidade produtiva isolada e agente do devedor, organiza-as em normas com hipótese e consequência e examina as relações de especialidade e competência entre elas. O percurso corresponde aos quatro subsistemas descritos por Carvalho (2018), que vão do conjunto de enunciados tomados no plano da expressão até os vínculos de coordenação e de subordinação estabelecidos entre as regras jurídicas.

As regras de sucessão e de não sucessão são gerais e abstratas e estabelecem critérios aplicáveis a categorias de operações. Quando a regra especial de não sucessão incide, o efeito excludente decorre da lei, mas sua aplicação concreta pressupõe a qualificação jurídica do objeto e a demonstração de que a operação se realizou sob os requisitos legais. Se a Fazenda pretende afastar essa proteção e imputar responsabilidade ao adquirente, deverá produzir norma individual e concreta que identifique o adquirente e o devedor originário, delimite os créditos abrangidos, descreva os fatos juridicamente relevantes, indique o fundamento legal da imputação e fixe seus limites temporais e materiais.

A Administração Pública não pode responsabilizar o adquirente com base em suspeitas, sem demonstração dos elementos normativos. A prova exerce função constitutiva. Nos termos de Tomé (2016, p. 105), "para que se tenha fato jurídico em sentido estrito, é imprescindível seu relato em linguagem competente no corpo de norma em sentido estrito". A mesma exigência alcança a constituição jurídica dos fatos que permitem reconhecer a incidência da proteção do adquirente, documentados nos atos do procedimento.

3 A norma geral de sucessão e o art. 133 do Código Tributário Nacional

A obrigação tributária envolve sujeito ativo e sujeito passivo. O contribuinte possui relação pessoal e direta com o fato descrito na norma de incidência. O responsável, embora não seja o realizador imediato do fato tributado, é colocado no polo passivo por disposição legal, nos termos do art. 121, parágrafo único, II, do Código Tributário Nacional, e desde que se trate de terceiro vinculado ao fato gerador, como exige o art. 128 do

mesmo Código (Brasil, 1966). A responsabilidade tributária não pode ser presumida. Sua atribuição depende de fundamento legal e da existência de vínculo juridicamente relevante com o fato ou com o sujeito originalmente obrigado. A vedação da analogia opera aqui como limite adicional, pois, nos termos do art. 108, § 1º, do CTN, "o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei" (Brasil, 1966).

Na sucessão, a responsabilidade surge em razão de acontecimento posterior à ocorrência dos fatos tributários originários. O art. 129 do CTN delimita o alcance temporal dessa transferência, ao estender as regras de responsabilidade dos sucessores aos créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou constituídos posteriormente, desde que relativos a obrigações surgidas até a data dos atos (Brasil, 1966). Ferragut (2020, p. 2) classifica as normas de responsabilidade em "substituição, solidariedade, sucessão, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações", e é na terceira classe que se situa a hipótese aqui examinada.

O enunciado que institui a norma geral de sucessão empresarial é o seguinte.

> Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:
>
> I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;
>
> II – subsidiàriamente com o alienante, se êste prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão. (Brasil, 1966).

A reconstrução do enunciado revela quatro critérios cumulativos no antecedente, e não um único dado. É necessário que haja aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento, que o adquirente continue a respectiva exploração, que existam tributos relativos ao objeto adquirido e devidos até a data do ato, e que se verifique a situação do alienante prevista em um dos incisos. No consequente, a intensidade da relação varia conforme essa última circunstância, sendo integral a responsabilidade quando o alienante cessa a exploração e subsidiária quando prossegue ou reinicia atividade em seis meses.

A ausência de qualquer critério impede a incidência, e a distinção entre as modalidades determina se o adquirente responde desde logo ou apenas após excutido o patrimônio do alienante. O rigor do primeiro critério é destacado por Ferragut (2020, p. 80), para quem, "se não houver aquisição, não haverá responsabilidade por sucessão", porque "a aquisição que importa a sub-rogação da obrigação tributária é a aquisição da propriedade do estabelecimento".

A aquisição de um bem isolado não equivale, necessariamente, à aquisição de estabelecimento. É preciso verificar se o conjunto transferido preserva organização funcional apta à continuidade da exploração. O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp n. 1.140.655/PR, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, pela Segunda Turma, julgado em 17/12/2009, assentou que a responsabilidade prevista no art. 133 do CTN pressupõe a efetiva aquisição da propriedade do fundo de comércio, não sendo suficiente, para sua configuração, a mera utilização do imóvel a outro título (Brasil, 2010).

A continuidade da exploração é elemento da norma geral de sucessão. Ferragut (2020, p. 85) observa, mesmo fora do contexto concursal, que o aproveitamento do ponto comercial ou da clientela no mesmo ramo de atividade "não é suficiente, por si só, para demonstrar a sucessão empresarial, devendo ser sopesado o conjunto probatório". Na aquisição judicial de unidade produtiva isolada, a continuidade da atividade pode representar precisamente o resultado buscado pelo regime recuperacional, e utilizá-la como fundamento automático de sucessão esvaziaria a proteção legal. Há dois cenários distintos. Na aquisição privada de estabelecimento, fora do procedimento concursal, seguida de continuidade, a norma geral pode incidir. Na alienação judicial protegida pela regra especial, a continuidade, por si só, não afasta a norma especial.

A sucessão do art. 133 deve ser distinguida de outros fundamentos de sujeição passiva. Em particular, a solidariedade do art. 124, I, não decorre da mera aquisição nem da continuidade da atividade, pois pressupõe interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Essa diferença será retomada na seção 7, porque impede tanto que a não sucessão funcione como imunidade subjetiva quanto que o art. 124 seja utilizado como cláusula residual para suprir pressupostos ausentes da sucessão.

4 O regime especial de não sucessão e sua articulação com o Código Tributário Nacional

A alienação de ativos pode cumprir funções diferentes na recuperação e na falência. Na recuperação judicial, pode gerar liquidez, reduzir endividamento, concentrar a empresa em atividades viáveis ou transferir parte da operação a investidor com maior capacidade de exploração. Na falência, a alienação busca converter bens e direitos em recursos para pagamento dos credores. A continuidade da exploração econômica dos ativos pelo adquirente não se confunde, nesse caso, com a continuidade das atividades da sociedade falida. Em ambos os casos, a ausência de sucessão aumenta a atratividade, porque permite ao comprador calcular o valor com base nos ativos e nos riscos próprios da operação, sem incorporar integralmente passivos anteriores.

4.1 A delimitação legal da unidade produtiva isolada

A unidade produtiva isolada não possui conteúdo exclusivamente material. Sua autonomia deve ser funcional. O conjunto precisa apresentar aptidão para exploração econômica, ainda que dependa de adaptações ou complementações pelo adquirente. Essa compreensão deixou de depender de construção doutrinária com o advento do art. 60-A da Lei nº 11.101/2005, acrescido pela Lei nº 14.112/2020, segundo o qual a unidade produtiva isolada de que trata o art. 60 "poderá abranger bens, direitos ou ativos de qualquer natureza, tangíveis ou intangíveis, isolados ou em conjunto, incluídas participações dos sócios" (Brasil, 2005b).

A parte final do enunciado desautoriza a oposição entre aquisição de ativos e aquisição de participação societária. Em regra, o adquirente compra um conjunto organizado de bens, e não a personalidade jurídica titular dos passivos. A lei admite, porém, que participações dos sócios componham a unidade, e nessa configuração o adquirente pode passar a deter participação ou controle de pessoa jurídica que permanece titular das obrigações anteriores. A não sucessão, aí, não se explica apenas pela separação entre ativo e sujeito. Decorre da regra legal aplicável à alienação concursal, cujos pressupostos precisam estar validamente constituídos e documentados no procedimento.

4.2 Procedimento, competitividade e o conteúdo do edital

A proteção do adquirente depende da regularidade do procedimento. A competitividade favorece a formação de preço e reduz o risco de alienações dirigidas. O art. 140 da Lei nº 11.101/2005 estabelece ordem de preferência entre as formas de alienação, da venda dos estabelecimentos em bloco até a venda individualizada, passando pela alienação de filiais ou unidades produtivas isoladamente. O art. 142, na redação da Lei nº 14.112/2020, admite o leilão eletrônico, presencial ou híbrido, o processo competitivo promovido por agente especializado e qualquer outra modalidade aprovada nos termos da lei (Brasil, 2005b). A competitividade não exige forma única, e o que se impõe é a transparência do método e a motivação da escolha.

O edital deve delimitar o objeto, os bens e direitos incluídos, as condições de pagamento, os ônus conhecidos e o regime de não sucessão. O edital não pode, contudo, dispor em sentido contrário ao regime legal. Ao julgar o Tema 1.134, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça fixou a tese de que, diante do art. 130, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, "é inválida a previsão em edital de leilão atribuindo responsabilidade ao arrematante pelos débitos tributários que já incidiam sobre o imóvel na data de sua alienação" (Brasil, 2024). O precedente formou-se em arrematação de imóvel, e sua invocação aqui é argumentativa. A razão de decidir interessa porque assenta que o regime legal de transmissão de passivos não fica à disposição do edital.

A decisão judicial deve observar a competência e o procedimento. O juiz não cria livremente hipótese de exclusão de responsabilidade não prevista em lei. Aplica as normas legais ao caso concreto.

4.3 Os dois regimes de não sucessão e suas diferenças

A afirmação corrente de que a legislação concursal exclui a sucessão em termos uniformes não resiste ao confronto com os enunciados. Há dois regimes, e eles divergem na formulação e nos pressupostos. Na falência, o art. 141, II, da Lei nº 11.101/2005 dispõe que, na alienação promovida sob qualquer das modalidades do art. 142, "o objeto da alienação estará livre de qualquer ônus e não haverá sucessão do arrematante nas obrigações do devedor, inclusive as de natureza tributária, as derivadas da legislação do trabalho e as decorrentes de acidentes de trabalho". Na recuperação judicial, o parágrafo único do art. 60, na redação da Lei nº 14.112/2020,

estabelece que o objeto da alienação estará livre de ônus e que não haverá sucessão "nas obrigações do devedor de qualquer natureza, incluídas, mas não exclusivamente, as de natureza ambiental, regulatória, administrativa, penal, anticorrupção, tributária e trabalhista, observado o disposto no § 1º do art. 141 desta Lei" (Brasil, 2005b).

A comparação revela diferença textual relevante para a tese. Depois da reforma de 2020, o art. 60 passou a apresentar formulação mais abrangente e explícita quanto às espécies de obrigações alcançadas pela não sucessão, sem que isso autorize, por si só, afirmar que a proteção na recuperação seja materialmente mais extensa que a da falência. A divergência estende-se ao plano subjetivo. As hipóteses do § 1º do art. 141 referem-se ao falido e a sócio da sociedade falida, ao passo que o § 2º do art. 133 do Código Tributário Nacional alcança expressamente o devedor em recuperação judicial e seus sócios. Como o parágrafo único do art. 60 remete ao § 1º do art. 141, instala-se questão de compatibilização que a remissão não resolve, e a solução mais consistente é reconhecer que, em matéria tributária, as exceções aplicáveis à recuperação judicial são as do § 2º do art. 133, por serem as veiculadas pelo estatuto competente para dispor sobre responsabilidade tributária.

A não sucessão não extingue o crédito tributário. A obrigação permanece atribuída ao devedor ou à massa, conforme o regime aplicável. Na falência, o § 3º do art. 133 do Código Tributário Nacional reforça esse desenho ao determinar que o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permaneça em conta de depósito à disposição do juízo pelo prazo de um ano, contado da alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário (Brasil, 1966). O crédito tributário, portanto, não é abandonado, e sim reposicionado sobre o preço.

4.4 Reserva de lei complementar e o julgamento da ADI 3.934/DF

A objeção mais séria ao regime de não sucessão tributária é de hierarquia normativa. Se a Constituição reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação e crédito, uma lei ordinária não poderia excluir responsabilidade tributária instituída pelo Código Tributário Nacional.

A objeção não procede, em primeiro lugar, por razão de fonte. Os §§ 1º e 2º do art. 133 do CTN foram acrescidos pela LC nº 118/2005, sancionada na mesma data da Lei nº 11.101/2005 e vigente desde 9 de junho de 2005 (Brasil, 2005a). A exceção à sucessão não é veiculada por lei ordinária contra o Código, e sim pelo próprio Código, por instrumento de estatura complementar, cabendo à legislação concursal disciplinar o procedimento e os efeitos da alienação. A resposta tributária à objeção de hierarquia encontra-se, portanto, no próprio CTN. Em segundo plano, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.934/DF oferece confirmação constitucional do desenho concursal: o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou improcedente o pedido e declarou a constitucionalidade dos arts. 60, parágrafo único, e 141, II, da Lei nº 11.101/2005, entre outros dispositivos (Brasil, 2009a). O julgado não substitui o fundamento complementar do Código, mas reforça a legitimidade constitucional do modelo de alienação sem sucessão.

O fundamento do julgado interessa ao argumento econômico da seção 6. O Tribunal consignou que "a exclusão da sucessão torna mais interessante a compra da empresa e tende a estimular maiores ofertas pelos interessados na aquisição" (Brasil, 2009a). No contexto falimentar, essa referência à aquisição da empresa deve ser compreendida como aquisição do estabelecimento, da unidade produtiva ou do conjunto organizado de ativos, e não como preservação da sociedade empresária falida ou continuidade de suas atividades sob a mesma titularidade. A proposição foi formulada para as obrigações trabalhistas, e sua transposição para a matéria tributária não é automática, porque o crédito tributário conta com regime próprio de garantias. A estrutura do raciocínio é a mesma, e sobre ela se apoia a compreensão da não sucessão como técnica de maximização do ativo, e não como benefício fiscal.

4.5 Alienação fora do plano e proteção do adquirente de boa-fé

A proteção não deve ser automaticamente estendida a qualquer negócio realizado por empresa em recuperação. É necessário verificar se o negócio está inserido no plano ou autorizado nos termos legais. O regime dessa autorização é o do art. 66 da Lei nº 11.101/2005, que veda ao devedor, após a distribuição do pedido, alienar ou onerar bens do ativo não circulante sem autorização judicial, ressalvados os previamente autorizados no plano, e cujo § 3º estende à alienação assim autorizada a ausência de ônus e de sucessão (Brasil, 2005b). Uma venda realizada fora dessas

condições poderá sujeitar-se à regra geral de sucessão. O simples estado de recuperação judicial não basta.

A esse desenho soma-se o art. 66-A, também acrescido pela Lei nº 14.112/2020, que protege o adquirente de boa-fé contra a anulação ou a declaração de ineficácia da alienação depois de consumada. O enunciado positiva, no plano concursal, aquilo que a seção 6 tratará sob o nome de proteção da confiança. Resta em aberto se alcança a pretensão fiscal de responsabilização do adquirente ou apenas os efeitos concursais da alienação, questão que este capítulo formula sem pretender esgotar.

5 A construção da norma individual e concreta

A não sucessão não é criada pelos atos do procedimento. Uma vez preenchidos os pressupostos legais da alienação protegida, o efeito decorre da lei, como reconheceu a Segunda Seção do Superior Tribunal de Justiça no Conflito de Competência nº 161.042/RJ, ao qualificá-lo como automático, *ope legis* (Brasil, 2019c). A perspectiva da norma individual e concreta conserva relevância em outro plano. O plano, a decisão que autoriza a alienação, o edital, as propostas, a homologação, o auto de arrematação e os instrumentos de transferência constituem e delimitam, em linguagem juridicamente competente, o objeto, os sujeitos e as condições da operação sobre as quais incide a norma geral e abstrata de não sucessão. Esses atos não são meros registros descritivos. Funcionam como veículos introdutores de normas individuais e concretas que disciplinam a operação. A categoria é de Carvalho (2018), para quem unidade normativa alguma ingressa no ordenamento sem outra norma que a conduza. A validade desses atos depende da competência do juízo, do procedimento, da publicidade e da inexistência de fraude. A denominação formal da operação não substitui a análise de seus requisitos.

A norma de responsabilidade, por sua vez, pode ser formalizada por lançamento, decisão administrativa ou decisão judicial no curso da execução fiscal, conforme o fundamento invocado, e o ato de imputação deve indicar por que a regra especial não se aplica ou por que fundamento autônomo permite alcançar o adquirente. A exigência não é retórica, e a seção 7 demonstrará que dela depende a própria adequação do instrumento processual empregado. O juízo concursal pode reconhecer os efeitos legais da alienação, mas não extinguir crédito tributário sem fundamento nem impedir a Fazenda de apurar fraude. A Fazenda, por sua vez, não pode

ignorar aqueles efeitos e responsabilizar o adquirente apenas porque houve continuidade da atividade.

A incidência da regra de não sucessão depende da identificação do objeto alienado, e a qualificação jurídica não se esgota no nome utilizado pelas partes ou pelo edital. Antes da Lei nº 14.112/2020, ao apreciar o Conflito de Competência nº 144.219/RJ, a Segunda Seção do Superior Tribunal de Justiça assentou que o art. 60 da Lei nº 11.101/2005 abrangia a alienação de filiais ou de unidades produtivas isoladas, e não o trespasse integral do estabelecimento (Brasil, 2017). Esse limite não pode ser reproduzido sem ressalva após a reforma. O art. 50, XVIII, passou a admitir a venda integral da devedora, desde que garantidas aos credores não submetidos ou não aderentes condições, no mínimo, equivalentes às que teriam na falência, hipótese em que a operação será, para todos os fins, considerada unidade produtiva isolada (Brasil, 2005b). O precedente de 2017 conserva valor para impedir manipulação meramente nominal da categoria, mas não para excluir, em abstrato, a venda integral. O controle contemporâneo recai sobre o enquadramento legal, as condições da operação e a regularidade do procedimento.

A autoridade não pode extrair a responsabilidade apenas da manutenção do endereço, empregados, clientela ou ramo de atividade. Esses elementos podem demonstrar continuidade, mas não afastam automaticamente a regra especial. Será necessário provar que a operação não estava protegida ou que ocorreu hipótese de exceção.

A fraude pode justificar o afastamento da proteção, mas precisa ser juridicamente demonstrada. Constituem indícios relevantes a identidade substancial de controladores, o financiamento da aquisição pelo próprio devedor, a ausência de competitividade, o preço artificialmente reduzido, a manutenção oculta do controle e o uso de interpostas pessoas. Nenhum deles é conclusivo isoladamente. A simulação pode ocorrer quando a alienação formal não corresponde à realidade econômica ou quando o adquirente atua apenas como representante oculto do devedor. A norma de responsabilidade deve delimitar quais tributos são abrangidos e a quais períodos se referem.

A delimitação material não se esgota no principal. A Súmula 554 do Superior Tribunal de Justiça enuncia que, "na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão" (Brasil, 2015).

O enunciado mede o risco em disputa. Incidindo a proteção do art. 133, § 1º, a súmula é indiferente ao adquirente de unidade produtiva isolada. Afastada a proteção, o adquirente responde inclusive por multas punitivas, e é essa diferença, e não uma incerteza difusa, que o investidor precifica. A proteção da alienação judicial também precisa ser delimitada pelo objeto. A não sucessão refere-se às obrigações anteriores do devedor, não a uma imunidade futura.

6 Segurança jurídica do adquirente e formação do preço

A segurança jurídica exige que o adquirente conheça as regras aplicáveis antes de formular sua proposta. A cognoscibilidade depende de textos claros, editais completos e decisões coerentes, e a calculabilidade depende da estabilidade interpretativa. A terminologia é de Ávila (2011, p. 250), que decompõe a segurança jurídica em "um estado de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade" e define a primeira dimensão como "a capacidade de o contribuinte ter acesso material e intelectual ao conceito normativo". Transportada para o objeto aqui examinado, a cognoscibilidade exige que o interessado possa apreender, antes da proposta, o alcance da regra de exclusão e das suas exceções. Quando a sucessão é reconhecida posteriormente com base em interpretação ampliativa, investidores passam a incorporar risco adicional ou deixam de participar.

O adquirente que participa de procedimento regular possui expectativa legítima de que a aquisição ocorrerá sem sucessão. Essa confiança não é absoluta, e pode ser afastada diante de fraude, de má-fé ou da inobservância dos requisitos legais. Não deve, contudo, ser frustrada por mudança arbitrária de interpretação. A dimensão pertinente é a da confiabilidade, que Ávila (2011, p. 251) propõe no lugar da imutabilidade, por reconhecer que a mudança é possível desde que assegurada estabilidade e continuidade normativas. No plano concursal, essa expectativa deixou de ser apenas principiológica e ganhou enunciado próprio no art. 66-A da Lei nº 11.101/2005.

A diligência prévia é importante para avaliar ativos, contratos e contingências, mas sua função não é transferir ao adquirente toda a responsabilidade pelos passivos anteriores. A diligência permanece relevante para verificar a regularidade do procedimento, a descrição do objeto, os vínculos entre as partes e os riscos não abrangidos pela proteção. Não se deve converter a diligência em requisito implícito de aplicação da

lei, e a ausência de identificação de um débito anterior não gera, por si só, sucessão.

A responsabilidade tributária afeta diretamente o preço, porque o adquirente que precisa provisionar passivos indeterminados reduz sua proposta. A incerteza jurisprudencial atua como custo de transação, e decisões inconsistentes reduzem a eficácia econômica da regra ainda quando a lei prevê a não sucessão. A observação encontra apoio na fundamentação da ADI 3.934/DF, examinada na seção 4.4, e permite compreender por que a estabilidade dos critérios interessa também ao Fisco.

A referência genérica à preservação da empresa não justifica ignorar fraude. A legalidade opera nos dois sentidos, porque impede a ampliação não autorizada do polo passivo e, ao mesmo tempo, autoriza o afastamento da proteção nas hipóteses que a própria lei estabelece.

7 Os limites da proteção e o art. 124 do Código Tributário Nacional

A regra de não sucessão é instrumento funcional, não privilégio incondicionado. Seu objetivo é favorecer alienações legítimas e competitivas, não blindar patrimônio. O afastamento, porém, exige fundamento específico. Não pode ser baseado em juízo genérico de inconveniência. As hipóteses de exclusão são as do § 2º do art. 133 do CTN, que afasta a proteção quando o adquirente for sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor, parente em linha reta ou colateral até o quarto grau, consanguíneo ou afim, do devedor ou de qualquer de seus sócios, ou ainda quando identificado como agente do devedor com o objetivo de fraudar a sucessão tributária (Brasil, 1966). A utilização de fundos, sociedades de propósito específico ou veículos de investimento não caracteriza automaticamente fraude, e é necessário identificar quem controla a operação e quem dela se beneficia.

O ponto decisivo da tese situa-se, contudo, fora do art. 133. A regra do § 1º afasta a incidência do *caput* e não institui imunidade subjetiva. Isso não impede, em abstrato, a incidência do art. 124, I, do CTN, que declara solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (Brasil, 1966). A hipótese, porém, é estrita: o interesse comum deve vincular o sujeito à própria situação tributada e não se confunde com mera afinidade

econômica, participação em grupo ou interesse posterior no resultado da atividade.

Os fundamentos são materialmente distintos, porque a sucessão pressupõe a aquisição do estabelecimento e a continuidade da exploração, ao passo que a solidariedade por interesse comum pressupõe vinculação à própria situação constitutiva do fato gerador. O Superior Tribunal de Justiça reafirmou, no AgInt no REsp nº 2.024.453/SE, que a responsabilização de pessoa jurídica integrante de grupo econômico com fundamento no art. 124, I, exige comprovação do interesse comum na produção do fato gerador, não bastando a participação no grupo (Brasil, 2026). Confundir os fundamentos produz dois erros simétricos: supor que a proteção do § 1º imuniza o adquirente contra qualquer imputação ou utilizar o art. 124 como cláusula residual quando ausentes os pressupostos da sucessão. Ferragut (2020, p. 234) sustenta, em sentido convergente, que, havendo transferência de estabelecimento com esvaziamento patrimonial, "o que deveria ocorrer é a incidência da regra do art. 133 do CTN", que "é a norma específica", e não a responsabilização fundada em grupo econômico. A observação confirma a distinção proposta, sem excluir que, demonstrado interesse comum na situação tributada, o art. 124, I, opere por via própria.

A distinção material repercute no instrumento processual, e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não autoriza formular regra única para hipóteses materialmente diferentes. A Primeira Turma decidiu que o redirecionamento da execução fiscal a pessoa jurídica de grupo econômico não constante da certidão de dívida ativa, fora das hipóteses dos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional, exige a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica (Brasil, 2019a). A Segunda Turma considerou dispensável o incidente em sucessão empresarial com grupo econômico de fato e confusão patrimonial (Brasil, 2019b). Os precedentes partem de fundamentos distintos e não permitem converter o incidente em requisito universal de toda responsabilização do adquirente. No âmbito falimentar, o art. 82-A da Lei nº 11.101/2005 admite a desconsideração desde que observados o art. 50 do Código Civil e os arts. 133 a 137 do Código de Processo Civil (Brasil, 2005b).

Daí decorre conclusão mais estreita. Quando a pretensão fiscal se funda diretamente em norma tributária que atribui responsabilidade ao sujeito, o cabimento do redirecionamento deve ser examinado conforme os pressupostos materiais dessa norma e a posição processual do responsável. Quando, porém, a Fazenda pretende superar a autonomia patrimonial de pessoa não constante do título com fundamento em abuso, desvio

de finalidade ou confusão patrimonial, o incidente de desconsideração oferece a via compatível com o art. 50 do Código Civil e com os arts. 133 a 137 do Código de Processo Civil, assegurando contraditório prévio. A existência de regra legal de não sucessão impede que esse percurso seja substituído por presunções baseadas apenas na continuidade da atividade, na essencialidade dos ativos ou na simples vinculação econômica entre os sujeitos.

Quem pretende afastar a regra especial deve apresentar fundamento jurídico e prova dos fatos relevantes, e não basta alegar que a atividade continuou ou que os ativos eram essenciais. O controle judicial deve examinar a validade dos atos, a competência, o procedimento, a motivação e a prova. A decisão deve explicar a relação entre os fatos provados e a norma aplicada. A mera referência a princípios abstratos é insuficiente.

8 A posição do crédito tributário no arranjo da Lei nº 14.112/2020

A segurança do adquirente e a proteção do crédito tributário não são valores necessariamente antagônicos. A previsibilidade aumenta o preço dos ativos e favorece a satisfação coletiva. A afirmação, contudo, seria apenas programática se o ordenamento não dispusesse de instrumentos próprios para reposicionar o crédito tributário quando ele deixa de acompanhar o ativo alienado. A reforma de 2020 os instituiu, e é sobre eles que a compatibilização efetivamente se apoia.

A Lei nº 14.112/2020 alterou a Lei nº 10.522/2002 para instituir regime específico de equacionamento do passivo fiscal do devedor em recuperação judicial. O art. 10-A disciplina o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional em até cento e vinte prestações, e o art. 10-C faculta ao devedor propor transação relativa a créditos inscritos em dívida ativa, com prazo máximo de cento e vinte meses e redução de até setenta por cento (Brasil, 2002). A reforma ampliou os instrumentos específicos de equacionamento do passivo tributário do devedor, reduzindo a pressão sistêmica por soluções que projetem o passivo sobre o adquirente.

A consequência apareceu na jurisprudência. Antes da reforma, a Terceira Turma do Superior Tribunal de Justiça afastava a exigência de certidões negativas do art. 57 da Lei nº 11.101/2005 e do art. 191-A do Código Tributário Nacional, ao fundamento de que a leitura literal inviabilizaria a recuperação judicial (Brasil, 2020b). Depois da Lei nº

14.112/2020, o mesmo órgão passou a reconhecer que a apresentação dessas certidões, ressalvados os débitos de titularidade dos fiscos estaduais, distrital e municipais, constitui exigência inafastável, precisamente porque o novo regime de parcelamento tornou a exigência viável (Brasil, 2023). A inflexão confirma a hipótese de leitura aqui adotada, segundo a qual a proteção do adquirente e a proteção do crédito público operam em planos distintos e complementares.

A não sucessão não impede a Fazenda de cobrar o devedor originário, a massa falida ou outros responsáveis legalmente definidos, e os recursos obtidos com a alienação permanecem submetidos ao regime concursal. O equilíbrio do sistema não depende da transferência automática da dívida ao adquirente.

Os critérios que tornam controlável a decisão sobre a incidência ou o afastamento da proteção são a existência de fundamento legal expresso, a regularidade do procedimento, a definição objetiva do ativo, a publicidade e a competitividade da alienação, a ausência das hipóteses do § 2º do art. 133 do CTN, a motivação, a prova de eventual fraude, a delimitação material e temporal da responsabilidade e o respeito ao contraditório. Na hipótese de não sucessão, esses elementos permitem reconhecer a incidência concreta do efeito legal; quando se pretende atribuir responsabilidade ao adquirente, devem integrar a norma individual e concreta de imputação. Em ambos os casos, a validade da decisão não depende do resultado econômico da operação, e sim da correção jurídica do processo de sua produção.

9 Conclusão

O estudo examinou os critérios necessários para reconhecer, no caso concreto, a incidência da regra de não sucessão e para construir a norma individual e concreta que atribua responsabilidade tributária ao adquirente de unidade produtiva isolada, e sustentou tese em três proposições que agora podem ser retomadas.

A primeira é que as regras do art. 133, § 1º, I e II, do Código Tributário Nacional afastam a incidência do *caput* nas alienações concursais que preencham seus pressupostos sem instituir imunidade subjetiva contra fundamentos autônomos de responsabilidade. O art. 124, I, pode operar por via própria, mas somente quando demonstrado interesse comum do adquirente na situação constitutiva do fato gerador, exigência reafirmada

pelo Superior Tribunal de Justiça (Brasil, 2026). A demonstração apoia-se na distinção entre os antecedentes das normas, e não em política fiscal.

A segunda é que a exposição a fundamento autônomo de responsabilidade não autoriza imputação indiferenciada. A forma processual deve corresponder ao fundamento material invocado. Quando a pretensão depende da superação da autonomia patrimonial por abuso, desvio de finalidade ou confusão patrimonial de pessoa não constante do título, o incidente de desconsideração constitui a via adequada para assegurar contraditório prévio, em consonância com a orientação da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça e, no âmbito falimentar, com o art. 82-A da Lei nº 11.101/2005. A existência de precedentes em hipóteses distintas recomenda, porém, não converter o incidente em requisito universal para toda forma de responsabilidade tributária do adquirente.

A terceira é que a continuidade da exploração, isoladamente, não sustenta nenhum dos dois fundamentos. Na alienação judicial protegida, sua função deve ser lida segundo a finalidade própria de cada regime. Na recuperação judicial, a alienação pode servir à preservação da atividade da própria devedora, que permanece titular de sua empresa e das obrigações anteriores. Na falência, o propósito é diverso, porque se busca liquidar o patrimônio e maximizar o valor do ativo em proveito da coletividade de credores, sem que a lei pretenda manter em funcionamento a sociedade falida.

O que pode prosseguir, em uma e outra hipótese, é a atividade econômica vinculada aos bens transferidos, agora explorada pelo adquirente por conta e risco próprios, e essa continuidade econômica não representa prosseguimento das atividades da sociedade falida nem preservação da empresa do devedor sob nova titularidade formal. Em ambos os regimes, portanto, a continuidade da exploração pelo adquirente é o resultado que a alienação busca produzir, e convertê-la em indício autônomo de responsabilidade equivaleria a onerar o adquirente exatamente pelo êxito da finalidade legal e esvaziar a proteção que a lei confere à aquisição concursal.

Três resultados subsidiários merecem registro. O regime de não sucessão não é uniforme, e, após a Lei nº 14.112/2020, o art. 60 passou a apresentar formulação textual mais abrangente e explícita do que o art. 141, II, quanto às espécies de obrigações alcançadas. A unidade produtiva isolada pode compreender participações societárias, por força do art. 60-A da Lei nº 11.101/2005, e a venda integral da devedora pode ser qualificada como UPI nas condições do art. 50, XVIII. A compatibilização entre a proteção

do adquirente e a do crédito público apoia-se em instrumentos positivados, entre os quais o parcelamento e a transação da Lei nº 10.522/2002 e o depósito previsto no § 3º do art. 133 do Código Tributário Nacional.

A proteção do adquirente não representa renúncia ao crédito tributário. A dívida permanece atribuída ao devedor, à massa ou a outros responsáveis definidos em lei, e o sistema apenas impede que o passivo acompanhe automaticamente o ativo alienado.

Cabe delimitar o alcance do que foi demonstrado. O estudo propõe critérios de decisão e os confronta com os enunciados vigentes e com precedentes identificados, mas não os testa contra a prática decisória, porque não constituiu corpus de editais, decisões e autos de arrematação. A conclusão vale como reconstrução dogmática, não como descrição do comportamento efetivo dos órgãos julgadores. Pesquisas futuras poderão analisar decisões judiciais e administrativas específicas, comparando os critérios empregados para reconhecer ou afastar a sucessão. Também poderão examinar a relação entre a regra de não sucessão tributária e outras formas de responsabilidade, como obrigações trabalhistas, ambientais e regulatórias, hoje expressamente referidas no parágrafo único do art. 60 da Lei nº 11.101/2005 e deliberadamente excluídas do recorte adotado.

Referências

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. [Constituição (1988)]. ***Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.*** Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 6 set. 2026.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 6 set. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei.** Brasília, DF: Presidência da República, 2005a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/

lcp118.htm. Acesso em: 6 set. 2026.

BRASIL. **Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências.** Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10522.htm. Acesso em: 6 set. 2026.

BRASIL. **Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária.** *Diário Oficial da União*: Brasília, DF: Presidência da República, 2005b. Edição extra. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm. Acesso em: 6 set. 2026.

BRASIL. **Lei nº 14.112, de 24 de dezembro de 2020.** Altera as Leis nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nº 8.929, de 22 de agosto de 1994, para atualizar a legislação referente à recuperação judicial, à recuperação extrajudicial e à falência do empresário e da sociedade empresária. Brasília, DF: Presidência da República, 2020a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l14112.htm. Acesso em: 6 set. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.934/DF**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em 27 maio 2009. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2009a. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=605415. Acesso em: 6 set. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial nº 1.140.655/PR**. Relatora: Min. Eliana Calmon. *Diário da Justiça Eletrônico*. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2010. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900944470&dt_publicacao=19/02/2010. Acesso em: 6 set. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Súmula nº 554.** *Diário da Justiça Eletrônico*. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2015. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/doce&l=100&i=554&operador=AND&ordenacao=-@NUM. Acesso em: 6 set. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Seção). **Conflito de Competência nº 144.219/RJ.** Relator: Min. Paulo de Tarso Sanseverino. *Diário da Justiça Eletrônico*. Brasília, DF: 2017. Disponível

em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201502989027&dt_publicacao=18/08/2017. Acesso em: 6 set. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Especial nº 1.775.269/PR**. Relator: Min. Gurgel de Faria. *Diário da Justiça Eletrônico*. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2019a. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201802809059&dt_publicacao=01/03/2019. Acesso em: 6 set. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial nº 1.786.311/PR**. Relator: Min. Francisco Falcão. *Diário da Justiça Eletrônico*. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2019b. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201803305364&dt_publicacao=14/05/2019. Acesso em: 6 set. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Seção). **Conflito de Competência nº 161.042/RJ.** Relator: Min. Ricardo Villas Bôas Cueva. Relator para acórdão: Min. Raul Araújo. *Diário da Justiça Eletrônico.* Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2019c. Disponível em: https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/=201802453126&salvar=false&seq=1770190&tipo=0. Acesso em: 7 set. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Turma). **Recurso Especial nº 1.864.625/SP.** Relatora: Min. Nancy Andrighi. *Diário da Justiça Eletrônico*. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2020b. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201902946319&dt_publicacao=26/06/2020. Acesso em: 6 set. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Tema Repetitivo 1.134. Recursos Especiais nº 1.914.902/SP, 1.944.757/SP e 1.961.835/SP.** Relator: Min. Teodoro Silva Santos. *Diário da Justiça Eletrônico*. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2024. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1134&cod_tema_final=1134. Acesso em: 6 set. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Turma). **Recurso Especial nº 2.082.781/SP.** Relator: Min. Ricardo Villas Bôas Cueva. *Diário da Justiça Eletrônico*. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2023. Disponível

em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202302259896&dt_publicacao=06/12/2023. Acesso em: 6 set. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial nº 2.024.453/SE.** Relator: Min. Teodoro Silva Santos. Julgado em 18 mar. 2026. *Diário da Justiça Eletrônico.* Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2026. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?dt_publicacao=25%2F03%2F2026&num_registro=202202789884. Acesso em: 7 set. 2026.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico.** 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. - 31. ed. rev. atual. - São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. - 7. ed. rev. - São Paulo: Noeses, 2018.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. - 4. ed., rev., atual. e ampl. - São Paulo: Noeses, 2020.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. - 3. ed., rev. e ampl. - São Paulo: Noeses, 2020.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015**. 4. ed., rev., atual. -São Paulo: Noeses, 2016.

Capítulo 38

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA, DECADÊNCIA E TEMPO JURÍDICO: ATO, PROCEDIMENTO OU FATO JURÍDICO DECADENCIAL NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Rodrigo Teodoro Pereira[1]

1 Introdução

O § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional é invocado todos os dias, e quase sempre sem que se pergunte o que ele de fato diz. A prática do contencioso adotou a expressão "homologação tácita" como se ela designasse uma entidade autônoma, com vida própria, capaz de desfazer a relação obrigacional pelo simples correr dos dias. Fala-se em crédito "homologado tacitamente" no mesmo tom em que se fala em crédito pago ou compensado, como se o silêncio da Administração fosse, ele mesmo, um ato dela.

Este trabalho pretende desconfiar dessa naturalidade. A pergunta que o organiza tem duas camadas. Uma é de qualificação jurídica: homologação tácita é ato administrativo, é procedimento ou é apenas fato jurídico decadencial? A outra é de estrutura: como o tempo jurídico opera na conformação normativa do art. 150, § 4º, e em que posição sintática, no antecedente ou no consequente, essa figura comparece?

O caminho metodológico é o do Constructivismo Lógico-Semântico, que toma o direito positivo como fenômeno comunicacional e a linguagem como condição do conhecimento jurídico. A investigação corre pelos três planos da semiótica: no semântico, para definir o conceito; no sintático, para localizar a estrutura normativa em que ele se acomoda; no pragmático, para observar o que o sistema efetivamente faz com a expressão. O marco teórico é a tese de doutoramento de Sílvia Regina Zomer, O tempo jurídico e a homologação tácita (2016), cujo recorte se

1 Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), especialista em Direito Tributário. E-mail: rodrigo@grupoevox.com.br

retoma aqui em diálogo com a teoria da norma jurídica e a regra-matriz de incidência tributária.

Vale adiantar a conclusão, que torna o percurso mais legível. Não há homologação tácita como ato, como procedimento ou como norma dispositiva. Há decadência. A chamada homologação tácita é o fato jurídico decadencial que ocupa o antecedente de uma das normas de decadência do sistema, aquela que busca fundamento de validade no art. 150, § 4º, do CTN. Daí um corolário de consequência prática nada desprezível: positivada em linguagem competente, a homologação deixa de ser tácita, porque passa a ser expressa.

2 Premissas: o direito como texto e a norma como construção

Comece-se pelo óbvio que se costuma pular. O direito positivo é objeto cultural: tem suporte físico e sentido atribuído, e existe em coordenadas de espaço e tempo. É conjunto de normas válidas veiculadas por enunciados prescritivos. A distinção que interessa é esta: uma coisa é o texto da lei, dado bruto, material, disperso em enunciados que nem sempre conversam entre si; outra, bem diferente, é a norma jurídica, significação que o intérprete constrói a partir daqueles enunciados. O nome do método vem daí. É preciso catar, em dispositivos espalhados, os elementos que permitirão montar a mensagem deôntica completa.

Essa montagem percorre o que Paulo de Barros Carvalho chama de percurso gerador de sentido, articulado em quatro subsistemas. Em S1 o intérprete se depara com a literalidade textual, o suporte físico dos enunciados. Em S2 isola a significação dos termos. Em S3 organiza essas significações sob a forma de juízos hipotético-condicionais. Em S4 submete as normas construídas às relações de coordenação e subordinação dentro do sistema. Reter esses degraus não é preciosismo acadêmico. Boa parte da confusão em torno da homologação tácita nasce de se tomar como existente no plano da expressão aquilo que o intérprete apenas construiu no plano das significações normativas.

A norma em sentido estrito tem estrutura invariável: uma hipótese, descritora de acontecimento de possível ocorrência, implica um consequente, prescritor de relação jurídica, na fórmula D (H → C). O functor deôntico neutro impõe a implicação; o intraproposicional modaliza a conduta em obrigatório, permitido ou proibido. O antecedente é sempre menção a um acontecimento. O consequente aparece sempre

como relação jurídica, com sujeito ativo titular do direito de exigir e sujeito passivo cometido do dever de cumprir a prestação. Causalidade normativa, portanto, imputação, e não causalidade natural, como mostrou Lourival Vilanova (2000, p. 18).

Dessas premissas sai o axioma que atravessa tudo o que se segue: não há fato jurídico sem linguagem competente. O evento ocorrido no mundo fenomênico se esvai no tempo e no espaço. O que o direito conhece é o fato jurídico, isto é, o relato do evento em linguagem que o próprio sistema admite, produzido por sujeito credenciado, segundo o procedimento adequado. Por isso a incidência não é automática nem infalível, ao contrário do que sustentava Pontes de Miranda. Alguém precisa apertar o botão, subsumindo o fato à classe prevista na hipótese e implicando o consequente. Aplicar o direito é, no mesmo movimento, criá-lo (Ivo, 2006, p. XXIV).

3 O tempo jurídico: do tempo social ao tempo normativado

O tempo de que trata o art. 150, § 4º, não é o do relógio nem o da física. É tempo jurídico, e a diferença não é ornamental. François Ost sustenta que o tempo é instituição social antes de ser fenômeno físico e experiência psíquica, e condensa em fórmula conhecida o vínculo dialético entre a temporalização social do tempo e a instituição jurídica da sociedade:

> o direito temporaliza o tempo e, este, determina a força instituinte do direito – o tempo institui (Ost, 1999, p. 15).

A relação, adverte o autor, não é externa. O tempo é interno à matéria jurídica; é de dentro dela que direito e tempo trabalham um sobre o outro. Tárek Moysés Moussallem prefere falar em juridicização, reservando temporalização ao tempo exterior ao direito e empregando aquela primeira palavra para o tempo já normativado. A escolha de vocabulário importa menos que o resultado: ao fixar um intervalo, um termo inicial e um termo final, o sistema não descreve o tempo. Ele o constitui juridicamente, transformando-o em critério de norma.

Na teoria carvalhiana convém separar dois referenciais. O tempo no fato é o instante da ocorrência do evento no mundo fenomênico, apontado pelo critério temporal da norma produzida, o enunciado-enunciado. O tempo do fato é o momento da constituição linguística daquele acontecimento, aferível pela data do documento normativo, colhida na enunciação-enunciada. Some-se a isso a unidirecionalidade: a norma não

retroage para alterar eventos pretéritos, que já se foram, mas apenas para regular os efeitos jurídicos que deles se irradiam.

Aplicado o instrumental ao art. 150, § 4º, o resultado é este. Os cinco anos não são quantidade cronológica que corre sozinha. São tempo intranormativo, com marco inicial fixado pelo próprio sistema, a ocorrência do fato gerador, e marco final que só adquire relevância quando alguém o relata em linguagem competente. Considerado em si mesmo, o transcurso do prazo é evento. Vira fato jurídico quando alguém autorizado disser que ele ocorreu, do modo que o sistema prescreve. É essa a chave da pergunta-problema.

4 A homologação expressa e o paradoxo da homologação tácita

Antes da modalidade tácita, uma observação sobre a expressão que a antecede. "Lançamento por homologação" já traz tensão interna. Paulo de Barros Carvalho anota que a atividade de lançar briga com o ato de homologar: quando o agente público pode e deve lançar, está impedido de homologar; quando pode e deve homologar, seria absurdo lavrar o lançamento. Juntar os dois expedientes numa entidade só é proeza do legislador, e cabe ao cientista do direito emprestar-lhe o mínimo de racionalidade que toda mensagem legislada há de conter.

Há ainda a questão do objeto. Costuma-se dizer que se homologa o pagamento antecipado. A leitura mais fiel ao caput do art. 150 é outra: homologa-se a atividade de apuração e constituição do crédito exercida pelo sujeito passivo, atividade que compreende o pagamento sem se reduzir a ele. Não é o pagamento que extingue a relação jurídica, mas o ato da Administração certificando aquilo que o particular fez antes (Zomer, 2016, p. 142).

A homologação expressa é ato administrativo, e como tal reclama os requisitos que lhe são próprios, entre eles a exteriorização. Opera no plano da literalidade textual. Encerrada a verificação fiscal, confrontadas as provas com a apuração veiculada pela norma individual e concreta que o administrado produziu, a autoridade certifica aquela atividade por meio de outra norma individual e concreta, a exemplo do termo de encerramento de ação fiscal. Há enunciação, documento normativo, dêiticos identificáveis, ato de fala deôntico. Há, em suma, linguagem.

Com a modalidade tácita o problema começa. Se todo fato jurídico se reveste necessariamente de linguagem competente, como conceber

manifestação tácita sem suporte algum no plano dos significantes? A objeção está formulada por Paulo de Barros Carvalho em termos que merecem transcrição:

> Se a homologação tácita tem a pretensão de irradiar efeitos jurídicos, predicado dos fatos que são antecedentes de normas individuais e concretas, por esse mesmo motivo, deve ser vertida em linguagem. [...] O que releva assinalar, por enquanto, é que a homologação tácita tem de apresentar-se por escrito, para que possa surtir os efeitos que lhe são próprios: um deles, o de extinguir o débito tributário. Eis aí o paradoxo da homologação tácita (Carvalho, 2018, item 2.9.12).

O paradoxo está montado. Ou a homologação é manifestação, e então se expressa, ou é silêncio, e então se cala. Não existe modo de ser capaz de abrigar os dois sentidos na mesma palavra. A contradição, como observa Zomer (2016, p. 115), é semântica antes de ser jurídica.

5 Ato, procedimento ou fato?: a desconstrução da expressão

Afaste-se primeiro a hipótese do ato administrativo. Ela não se sustenta por razão elementar: falta a exteriorização. Não se presume a prática de ato administrativo, nem existe presunção normativa de silêncio. José Souto Maior Borges apanhou a distinção com precisão:

> A homologação expressa é ato administrativo. A homologação ficta não o é, porque consiste apenas num expediente de técnica legislativa pelo qual, na ausência do ato, a inércia do Fisco produz efeitos que, em tudo e por tudo, se lhe equiparam (Borges, 1999, p. 400).

A inércia da Administração naquilo que ela deveria fazer configura o que Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 405) chama de silêncio administrativo. Esse silêncio produz efeitos jurídicos, sim, mas sob uma condição: quando integra a hipótese de uma norma, isto é, quando comparece como fato jurídico. Não há outra forma de o silêncio ganhar significação jurídica senão compondo antecedente normativo. E o antecedente que ele compõe, no caso do art. 150, § 4º, é o da norma decadencial.

A hipótese do procedimento cai por razão parecida. Procedimento é sucessão ordenada de atos voltados a um fim, e de uma abstenção não se extrai sucessão nenhuma. Os procedimentos que de fato existem nesse regime são outros: o do sujeito passivo, a quem a lei manda apurar, constituir e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade (art. 150, caput e § 1º), e o de fiscalização, quando a Administração resolve exercer sua

competência de controle. Onde nada se faz não há procedimento. Há o correr do tempo.

Sobra a terceira hipótese, que é a que se defende aqui. A chamada homologação tácita é fato jurídico decadencial. Sacha Calmon Navarro Coêlho já havia percebido a natureza da questão ao negar existência à própria figura:

> Na verdade não há homologação tácita do lançamento – que não existe enquanto ato privativo da Administração –, mas homologação expressa do pagamento ou inércia da Fazenda em praticar o ato jurídico do lançamento (preclusão) e, pois, decadência do direito ao crédito que porventura não tenha sido recolhido (Coêlho, 2012, p. 749-750).

Cabe uma ressalva ao autor, quanto à preclusão. Preclusão é instituto de índole processual, ligado à perda de faculdade dentro de relação processual em curso. Aqui se trata de decadência do direito da Fazenda ao exercício da competência de lançar, decorrente da sua própria inércia. O núcleo da lição, esse, fica de pé: ao cabo, essa modalidade de extinção do crédito reconduz-se à decadência.

Renata Elaine Silva (2013, p. 263) qualifica a homologação tácita como ficção jurídica prevista no art. 150, § 4º, do CTN, e lhe nega caráter sancionatório. A concordância é parcial, e convém dizer em que parte. Quanto à ausência de sanção, a autora tem razão: a Administração que se mantém inerte não pratica ilícito nenhum, e a norma em exame não é secundária, pois sua hipótese não se constitui pela prática de infração. Quanto à ficção, não se pode acompanhá-la. Não se está diante de criação artificial de realidade jurídica, e sim de um tempo juridicizado, tempo em sentido estrito, intranormativo, que dispõe sobre o não exercício de um direito. Que é exatamente o que faz a decadência. Eurico Marcos Diniz de Santi resume o ponto sem desperdiçar palavra:

A decadência e a prescrição determinam no tempo a perda da possibilidade de constituir dado fato jurídico como relevante para produzir efeitos de direito (Santi, 2004, p. 47).

6 A estrutura normativa: o lugar sintático da homologação tácita

Definido o conceito no plano semântico, resta acomodá-lo sintaticamente. A doutrina que trata a homologação tácita como entidade autônoma constrói, ainda que sem dizê-lo, a seguinte norma: dado o fato

da inércia do Fisco diante de eventuais irregularidades praticadas pelo contribuinte, durante o transcurso de cinco anos contados do fato gerador, deve ser a homologação tácita, com a extinção da relação jurídica havida entre a Administração e o particular. Em fórmula: D [(inércia do Fisco por cinco anos contados do fato gerador) → (homologação tácita, extinguindo a relação jurídica)].

A construção não passa no exame lógico. Se a homologação tácita é, ela mesma, o transcurso do tempo qualificado pela ausência de manifestação, colocá-la no consequente é repetir no polo implicado aquilo que já se afirmou no implicante. O consequente não descreve acontecimentos; institui deonticamente a relação jurídica que se irradia do antecedente. Uma inércia não implica uma inércia. O que a inércia implica é a extinção de um direito.

A proposta, então, é de deslocamento. A homologação tácita não é efeito normativo: é elemento do antecedente, causa implicacional da decadência. E comparece nos dois planos normativos. Na norma geral e abstrata, a hipótese é o decurso de certo trato de tempo, com início no marco especificado em lei, e o consequente é a extinção do direito de lançar. Na norma individual e concreta o desenho fica assim: dado o transcurso de cinco anos contados do fato gerador, sem que o Fisco tenha exercido a competência de lançar quanto à irregularidade na constituição do crédito pelo sujeito passivo ou ao pagamento a menor, deve ser a perda desse direito, desconstituindo-se a relação havida entre ele e o contribuinte. Em notação simplificada: D [(inércia do Fisco CM . durante cinco anos contados do fato gerador CT . no âmbito territorial de vigência CE) → (perda do direito de lançar . extinção da relação jurídica entre Fisco SA e contribuinte SP)].

A conclusão é a de Zomer (2016, p. 146), aqui acolhida por inteiro:

> não existe "homologação tácita" como um instituto do direito; existe a "homologação tácita", simplesmente, como fato jurídico decadencial [...]. Se resulta da positivação normativa, decorrente do mecanismo de subsunção, dela não se pode dizer que seja constituída tacitamente; será sempre constituída por um agente competente, segundo o procedimento adequado para o exercício da sua competência, resultando num ato de fala deôntico (Zomer, 2016, p. 146).

Situada a figura no sistema, restam apenas duas formas de extinção da relação jurídica tributária pelo decurso do tempo nesse regime. A homologação expressa, fundada no caput do art. 150 do CTN. E a decadência, cujas hipóteses são o prazo do § 4º daquele artigo, quando houve

constituição do crédito e antecipação do pagamento pelo sujeito passivo, e o prazo do art. 173, I, nas demais situações, entre elas as qualificadas por dolo, fraude ou simulação. Convém lembrar, com Santi (2004), que o sistema comporta mais de uma norma decadencial, distintas conforme o respectivo fundamento de validade, e que a chamada homologação tácita aparece em apenas uma delas.

O Superior Tribunal de Justiça chegou, por outro caminho argumentativo, a resultado convergente. A Súmula 436 diz que a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência do Fisco, o que desloca a discussão da decadência para a prescrição. A Súmula 555 fixa que, não havendo declaração do débito, o prazo decadencial se conta exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Nos dois enunciados discute-se exercício ou não exercício de competência dentro de um tempo normativado. Não a existência de um suposto ato homologatório ficto.

7 Consequências pragmáticas: o ônus da linguagem competente

O deslocamento conceitual proposto não é exercício de elegância teórica. Ele produz efeitos verificáveis na prática do contencioso, e é no plano pragmático que sua utilidade se mede.

O primeiro efeito é o ônus da linguagem. A homologação tácita, enquanto situação ontologicamente subjetiva, é fruto de operação interpretativa realizada no plano S3, e dali não se irradia efeito jurídico algum enquanto não houver acréscimo no plano da expressão. O contribuinte que conclui por conta própria que passaram cinco anos sem manifestação do Fisco não tem, rigorosamente, nada em mãos. Tem uma interpretação, não uma norma. Daí a cena corriqueira: a Administração investe contra o particular exigindo crédito supostamente homologado, e cabe a ele comprovar a situação fática, sob pena de cobrança administrativa de valor que, no plano das significações, já não poderia ser exigido.

O segundo efeito é identificar corretamente os veículos capazes de constituir o fato jurídico decadencial. Eles existem, e são vários: o despacho decisório que aprecia pedido de restituição ou declaração de compensação; a decisão da Delegacia de Julgamento ou do Conselho Administrativo de

Recursos Fiscais que acolhe a alegação de decadência; a certidão negativa ou a positiva com efeitos de negativa; a sentença ou o acórdão que reconhece a extinção. Em todos eles a manifestação escrita constitui o fato jurídico e retrocede, no tempo, até o termo final do prazo previsto no CTN. Positivada assim, repita-se, a homologação nunca é tácita. É expressa, e essa sempre foi a única forma possível da sua existência jurídica.

O terceiro efeito toca à distribuição de competências e deveres. Dalla Pria (2020) demonstra que o poder de constituir o crédito tributário e o dever de fazê-lo se materializam em relações jurídicas distintas, ainda que mutuamente implicadas: de um lado, o vínculo em que reside o poder de lançar, com o Estado-administração no polo ativo; de outro, a relação funcional que impõe à autoridade fiscal o dever de desempenhar essa competência, e na qual ela ocupa posição de sujeito passivo. Nos tributos submetidos ao art. 150, o dever de constituir o crédito recai sobre o próprio sujeito passivo, o que não retira da Administração o poder-dever de controlar aquela atividade. Tendo esse poder-dever, ela deve exercê-lo no tempo jurídico que lhe foi concedido. Ficando inerte, terá de se conformar com o que foi apurado e pago, ainda que irregularmente, porque seu direito decaiu. Restam ao Fisco duas alternativas apenas: lançar, ou ver o direito esvair-se.

Registre-se, por fim, que a homologação tácita nasceu como solução de conveniência. O Código precisava enfrentar a impossibilidade material de homologar expressamente a quantidade imensa de tributos submetidos a esse regime, e inventou a figura. Entender essa origem pragmática ajuda a explicar por que ela se consolidou. Não a legitima como conceito.

8 Considerações finais

A pergunta de abertura admitia três respostas. Só uma resiste ao exame.

A homologação tácita não é ato administrativo: falta-lhe exteriorização, e não se presume nem a prática de ato nem, normativamente, o silêncio. Não é procedimento: de uma abstenção não se extrai sucessão coordenada de atos. É fato jurídico decadencial, acontecimento que, relatado em linguagem competente, compõe o antecedente de uma norma de decadência, aquela cujo fundamento de validade está no art. 150, § 4º, do CTN, e implica no consequente a extinção do direito da Fazenda de exercer sua competência de lançar.

Quanto ao tempo jurídico, ele não é moldura externa dentro da qual o direito se acomoda. É matéria internalizada à norma. Os cinco anos do art. 150, § 4º, não correm no calendário. Correm dentro de uma estrutura normativa que lhes fixa o marco inicial, lhes dá significação e condiciona seus efeitos ao relato em linguagem admitida pelo sistema. Aqui o tempo é critério, não é fluxo.

Sobra a proposição que fecha o estudo, e que talvez seja seu único enunciado verdadeiramente contraintuitivo: a homologação tácita, para produzir efeitos, precisa ser dita; e, uma vez dita, deixa de ser tácita. A expressão carrega contradição nos próprios termos. Trocá-la pela designação correta, fato jurídico decadencial, não é capricho terminológico. É condição para que o intérprete saiba o que precisa provar, quem precisa dizê-lo e em que documento normativo essa fala deve estar vertida.

Referências

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário.** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário:** fundamentos jurídicos da incidência. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário:** linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2018.

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

DALLA PRIA, Rodrigo. **Direito processual tributário.** São Paulo: Noeses, 2020.

IVO, Gabriel. **Norma jurídica:** produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária.** São Paulo: Noeses, 2005.

OST, François. **O tempo do direito.** Tradução de Maria Fernanda Oliveira. Lisboa: Instituto Piaget, 1999.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário.** 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.

SILVA, Renata Elaine. **Curso de decadência e prescrição no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2013.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito.** 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

ZOMER, Sílvia Regina. O tempo jurídico e a homologação tácita. 2016. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

Capítulo 39

O CRITÉRIO ESPACIAL DO IBS NA REFORMA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE À LUZ DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Mayara Sanchez Cimatti[1]
Diego Guimarães Ribeiro[2]
Rodrigo Passos Jarussi[3]
Valdomiro Aparecido Luqueta[4]

1 Introdução

A Emenda Constitucional nº 132/2023 promoveu uma profunda reconfiguração da tributação sobre o consumo no Brasil, ao instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e redefinir os critérios estruturais da incidência tributária.

Dentre as alterações introduzidas, destaca-se a adoção do princípio do destino como elemento orientador do critério espacial, deslocando o eixo da tributação do local de produção ou prestação para o local de consumo. Essa alteração não se limita a uma opção de política fiscal, mas

1 Advogada e Mestranda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET)

2 Doutorando em Direitos e Garantias Fundamentais pela Faculdade de Direito de Vitória (FDV). Mestrando em Direito Tributário pelo IBET. Mestre em Segurança Pública pela Universidade Vila Velha (UVV). Especialização *lato sensu* em Direito Público, Tributário, Empresarial, Penal e Processual Penal e Psicologia Jurídica. Graduado em Direito pela Universidade Vila Velha, Psicologia pela Faculdade Multivix e Filosofia pelo Centro Universitário Internacional (UNINTER). Advogado. E-mail: dgrguimaraes.adv@gmail.com. Lattes: http://lattes.cnpq.br/5267958851526690. Orcid: https://orcid.org/0000-0002-7923-9772.

3 Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET-SP). Especialista em Direito Tributário pelo IBET-SP e pela Escola Paulista de Direito (EPD). Advogado. E-mail: rpj@adv.oabsp.org.br. Lattes: http://lattes.cnpq.br/7062186130005067. Orcid: https://orcid.org/0009-0002-8674-4811.

4 Mestrando em Direito Tributário pelo IBET Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Especialista em Direito Tributário pelo IBET Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2017. Graduado em Direito/ITE-Bauru, 2.010. Graduado em Administração de Empresas/ITE-Bauru, 2001. Advogado. Professor de Seminários no IBET/Bauru. valdomiroluqueta@adv.oabsp.org.br. Lattes: https://lattes.cnpq.br/4009536337404871.

representa uma modificação relevante na própria estrutura da norma jurídica tributária, especialmente no que se refere à delimitação do espaço juridicamente relevante para a incidência.

O critério espacial, enquanto componente do antecedente da regra-matriz de incidência tributária, exerce função determinante na identificação do ente competente para a exigência do tributo e na própria operabilidade da norma. A definição desse critério revela-se particularmente complexa no contexto das relações econômicas contemporâneas, marcadas pela fragmentação das cadeias produtivas e pela crescente relevância das operações digitais, nas quais múltiplos elementos territoriais podem coexistir.

Nesse cenário, a simples adoção do princípio do destino, sem a correspondente densificação normativa, mostra-se potencialmente insuficiente para garantir a adequada identificação do local do fato jurídico tributário.

A experiência jurisprudencial consolidada no âmbito do ICMS e do ISS evidencia que a delimitação do critério espacial exige a construção de parâmetros normativos precisos, capazes de evitar conflitos federativos, múltiplas exigências tributárias e insegurança jurídica.

Tais precedentes demonstram que a alteração do elemento espacial da incidência não pode ser realizada de forma genérica ou abstrata, demandando estrutura normativa apta a definir, com clareza, os elementos de conexão relevantes.

Diante desse contexto, o presente artigo tem por objetivo analisar o critério espacial do IBS à luz da teoria da regra-matriz de incidência tributária, investigando se a adoção do princípio do destino, tal como prevista na Reforma Tributária, atende às exigências de densidade normativa necessárias à adequada aplicação da norma.

Para o alcance desse objetivo geral, adotam-se três objetivos específicos: **(i)** reconstruir a função do critério espacial no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, **(ii)** identificar e sistematizar os elementos de conexão adotados pelo art. 156-A, § 5º, IV, da Constituição Federal e pelo art. 11 da Lei Complementar nº 214/2025, e **(iii)** confrontar esses elementos de conexão com os parâmetros de densidade normativa firmados pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça quanto ao critério espacial do ICMS e do ISS.

A relevância da investigação decorre de dupla ordem de razões. Do ponto de vista científico, a produção doutrinária sobre a EC nº 132/2023

tem-se concentrado nos regimes de alíquotas, na não cumulatividade e nas regras de transição, sendo ainda incipiente o exame dogmático do critério espacial a partir da estrutura da regra-matriz de incidência tributária. Do ponto de vista prático, o tema apresenta urgência imediata: o IBS já ingressou em sua fase de implementação, de modo que a definição do local da operação repercute, desde logo, sobre a identificação do ente de destino, sobre a alíquota aplicável e sobre a própria validade do ato de constituição do crédito tributário.

Nesse contexto, formula-se a hipótese, a ser testada em face do direito positivo do IBS, de que a simples referência ao destino, desacompanhada de critérios normativos suficientemente determinados, não se mostra apta a estruturar de forma adequada o critério espacial da incidência tributária, sendo indispensável que a interpretação do novo modelo observe os parâmetros já consolidados pela jurisprudência em relação ao ICMS e ao ISS, a fim de preservar a segurança jurídica e evitar a reprodução de conflitos federativos no âmbito do IBS.

Registre-se, desde logo, que a hipótese não afirma a inexistência de disciplina legal do local da operação, o art. 11 da LC nº 214/2025 a estabelece de forma detalhada, mas sustenta a sua insuficiência qualificada nas hipóteses em que o elemento de conexão deixa de corresponder a um dado verificável da própria operação e passa a ser construído por presunção. A hipótese contrária, segundo a qual a legislação complementar já teria esgotado a densificação normativa exigida, é expressamente enfrentada na seção 5.

O estudo está estruturado em oito seções. Inicialmente expõe-se o referencial teórico adotado e descreve-se o percurso metodológico. Em seguida, examina-se a função do critério espacial no antecedente da regra-matriz de incidência tributária e o deslocamento promovido pelo princípio do destino. A seção seguinte reconstrói os elementos de conexão positivados no art. 156-A, § 5º, IV, da CF e no art. 11 da LC nº 214/2025 e enfrenta a objeção de que a densificação normativa já estaria concluída. Ato contínuo, confrontam-se esses elementos com os parâmetros firmados pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, examina-se as consequências da indeterminação sobre a subsunção e sobre o lançamento e por derradeiro apresenta-se as considerações finais.

2 Referencial teórico

O presente estudo adota como referencial teórico o Constructivismo Lógico-Semântico, desenvolvido por Paulo de Barros Carvalho (2021), segundo o qual o Direito se estrutura como um sistema de linguagem composto por enunciados normativos. Nessa perspectiva, a distinção entre evento e fato jurídico revela-se essencial. O evento, enquanto ocorrência no plano empírico, não ingressa automaticamente no universo jurídico, exigindo a intermediação de um ato de linguagem juridicamente competente para que se constitua o fato jurídico (Carvalho, 2021).

Tal compreensão é fundamental para a análise da incidência tributária, uma vez que a aplicação da norma depende da adequada construção de seus critérios estruturais, especialmente aqueles que compõem a regra-matriz de incidência tributária.

A esse respeito, Carvalho (2021) evidencia que a regra-matriz consiste em modelo lógico que permite identificar os critérios material, temporal e espacial no antecedente normativo, e os critérios pessoal e quantitativo no consequente, possibilitando a adequada subsunção do fato à norma.

No contexto da Reforma Tributária, essa estrutura assume papel central, na medida em que a redefinição do critério espacial da incidência exige rigor na delimitação dos elementos de conexão, sob pena de comprometer a coerência do sistema.

Nesse sentido, a análise do princípio do destino deve ser realizada não apenas sob perspectiva econômica, mas sobretudo à luz da estrutura normativa da incidência tributária, conforme destacado pela doutrina especializada que analisa a tributação no destino e seus desafios operacionais (Padilha, 2024; Britto, 2026).

Trata-se de pesquisa de natureza teórica com abordagem jurídico-dogmática, orientada pelo referencial alhures exposto. Não se trata de investigação empírica, eis que não se realiza levantamento estatístico de decisões nem se pretende descrever o comportamento dos tribunais, mas analisar estruturas normativas e a fundamentação de precedentes selecionados por pertinência temática.

O *corpus* normativo é composto pelo art. 156-A da CF, na redação da EC nº 132/2023, e pelos arts. 3º a 15 da LC nº 214/2025, com especial atenção ao art. 11, que define o local da operação, e ao art. 15, parágrafo único, que identifica o destino da operação com esse local. Consideram-se,

ainda, as alterações promovidas pela LC nº 227/2026 na redação do art. 11, X.

Os precedentes examinados foram selecionados segundo três critérios cumulativos: **(i)** versarem diretamente sobre a definição do local da incidência do ICMS ou do ISS, e não sobre outros aspectos desses tributos, **(ii)** terem sido julgados sob o rito dos recursos repetitivos, da repercussão geral ou do controle concentrado de constitucionalidade, de modo a assegurar eficácia vinculante ou expansiva, e **(iii)** enfrentarem a exigência de LC ou de definição normativa dos elementos de conexão. A aplicação desses critérios conduziu ao exame do REsp nº 1.060.210/SC (Tema 355/STJ), do RE nº 1.287.019/DF (Tema 1093 da repercussão geral) e da ADI nº 5.835/DF.

Convém salientar a existência de duas limitações. A primeira é que a seleção não pretende exaurir a jurisprudência sobre o critério espacial, de modo que as conclusões valem como reconstrução dogmática dos parâmetros firmados nos julgados analisados, e não como descrição exaustiva do entendimento dos tribunais. A segunda é que a análise do IBS é necessariamente prospectiva, posto que se examina o direito positivo antes da plena produção de efeitos do tributo, sem que se disponha, ainda, de contencioso consolidado sobre a aplicação do art. 11 da LC nº 214/2025.

3 O critério espacial na regra-matriz de incidência tributária

O critério espacial integra o antecedente da regra-matriz de incidência tributária, ao lado dos critérios material e temporal, desempenhando função essencial na delimitação do local juridicamente relevante para a ocorrência do fato jurídico tributário.

Trata-se de elemento estrutural da norma, cuja adequada definição condiciona a própria possibilidade de incidência, na medida em que permite identificar o espaço em que o evento descrito deve ocorrer para produzir efeitos jurídicos.

A estrutura da hipótese normativa evidencia essa integração entre os critérios que compõem o antecedente, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho ao afirmar que "na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial)" (Carvalho, 2021, p. 685). Não se trata, portanto, de elementos isolados, mas de componentes que, conjuntamente, viabilizam a identificação do fato jurídico tributário.

Nesse contexto, o critério espacial assume a função de delimitar a circunstância de lugar em que o evento juridicamente relevante deve ocorrer, não podendo ser confundido com o próprio espaço físico, mas sim compreendido como construção normativa que permite sua identificação. Como destaca o autor, "o critério espacial encerra os elementos que nos permitirão reconhecer a circunstância de lugar que limita, no espaço, a ocorrência daquele evento" (Carvalho, 2021, p. 484).

Essa compreensão revela que o critério espacial não se esgota na simples indicação do âmbito territorial de validade da norma. Ao contrário, a sua redução a um mero delimitador geográfico representa uma visão simplista e insuficiente, na medida em que ignora sua função estruturante dentro da hipótese normativa.

Nesse sentido, adverte o doutrinador que tal leitura "parece reduzir injustamente a dimensão desse critério, tornando-o singelo indicador, quase sempre implícito, do campo de validade da proposição jurídico-normativa" (Carvalho, 2021, p. 482).

A relevância do critério espacial evidencia-se, ainda, na medida em que pequenas variações em sua definição podem produzir alterações significativas na própria incidência tributária e em seus efeitos jurídicos. Como observa Carvalho (2021, p. 482), "pequena mutação que se proceda em seus elementos pode determinar sensível modificação, não só da hipótese, como também da consequência que lhe é imputada". Tal constatação reforça a necessidade de rigor na construção normativa desse critério.

A definição do espaço da incidência deve, portanto, estar vinculada ao núcleo da materialidade tributária, uma vez que "o critério material da hipótese tributária pode bem ser chamado de núcleo, pois é o dado central que o legislador passa a condicionar, quando faz menção aos demais critérios" (Carvalho, 2021, p. 477).

Desse modo, o critério espacial não pode ser construído a partir de elementos periféricos da operação econômica, mas deve refletir o comportamento que efetivamente caracteriza o fato tributável.

Por fim, a experiência revela que a imprecisão na definição do critério espacial constitui uma das principais causas de conflitos de competência entre os entes federativos. Como destaca o autor, "a experiência tem demonstrado que a origem de boa parte desses conflitos está na circunstância de existirem critérios espaciais pouco elaborados, pobres em especificações, carentes de melhores esclarecimentos" (Carvalho, 2021, p. 484).

Essa constatação assume especial relevância no contexto da Reforma Tributária, na medida em que evidencia que a adequada construção do critério espacial não se limita a um problema teórico, mas representa condição indispensável à segurança jurídica e à estabilidade do sistema tributário.

4 O princípio do destino na Reforma Tributária

A EC nº 132/2023 introduziu no sistema tributário brasileiro o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e, com ele, promoveu uma mudança estrutural no critério espacial da tributação sobre o consumo.

A lógica tradicional, fortemente marcada pela tributação na origem no âmbito do ICMS e, em boa medida, também do ISS, cede espaço a um modelo orientado pela tributação no destino, isto é, pelo local de consumo da operação.

Britto (2025, p. 19) parte dessa mudança para delimitar o objeto do estudo, assinalando que a EC nº 132/2023 "instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) – tributo de base ampla, incidente sobre bens, serviços e direitos, e que absorveu as materialidades antes submetidas ao ISS e ao ICMS". E acrescenta, de forma precisa, que "definir o local da tributação significa, na essência, determinar quem arrecada e a qual jurisdição tributária o contribuinte se submete" (Britto, 2025, p. 19).

Registre-se que a pesquisa desenvolvida na dissertação foi posteriormente submetida a avaliação por pares e publicada na Revista Direito Tributário Atual (Britto, 2026), razão pela qual as remissões que se seguem indicam o ano de publicação para distinguir as duas obras do mesmo autor. Ao comparar as arquiteturas normativas dos tributos substituídos, Britto (2026, p. 73) demonstra que tanto o ISS quanto o ICMS operavam com categorias de natureza denotativa, as listas de serviços da Lei Complementar nº 116/2003 e o local do estabelecimento fornecedor do art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996, associadas a elementos de conexão subjetivos, centrados na figura do prestador-fornecedor, de modo que "não há, dessarte, múltiplos elementos de conexão associados à origem". A ruptura promovida pelo IBS é, por isso, dupla, ou seja, altera o polo de referência da incidência e substitui a técnica denotativa por uma estrutura categórica.

Não se trata, portanto, de mera alteração de política arrecadatória. A adoção do destino repercute diretamente sobre a estrutura da incidência,

pois redefine o elemento de conexão a partir do qual se identifica o ente competente para exigir o tributo e para receber a correspondente receita. Por isso, a mudança do critério espacial não pode ser examinada apenas sob prisma econômico ou federativo, devendo ser compreendida também em sua dimensão dogmática, sobretudo à luz da regra-matriz de incidência tributária.

A complexidade desse deslocamento é expressamente reconhecida pela doutrina. Ainda na introdução da dissertação, Britto (2025, p. 19) observa que "a definição do critério espacial da incidência não é tarefa singela, e passa, preliminarmente, pela escolha de um parâmetro normativo, que definirá se a tributação ocorrerá na origem ou no destino". Logo em seguida, Brito (2025) evidencia a complexidade inerente à distinção entre origem e destino na tributação sobre o consumo, uma vez que a definição do local relevante pode envolver diferentes referenciais territoriais, como o local de produção, o local de consumo, localidades intermediárias ou mesmo múltiplos pontos de conexão, especialmente nas operações digitais, marcadas pela desterritorialização e pela redução da intermediação nas etapas econômicas.

É exatamente nesse ponto que o tema assume relevância maior no âmbito do IBS. Se, por um lado, a tributação no destino pretende reduzir distorções e aproximar o sistema brasileiro de modelos internacionais de IVA, por outro, ela exige a construção normativa de critérios capazes de identificar, com segurança, o local juridicamente relevante da operação.

Britto (2025, p. 88) destaca que, no IVA europeu e também na arquitetura normativa do IBS, a organização do critério espacial não se faz por um único critério linear, mas por uma estrutura mais complexa, que combina "a estrutura categórica (por tipo de operação) e a estrutura iterativa (critérios adicionais, ou cadeia sucessiva de proxies, acionada quando a regra geral não é suficiente, até que se identifique, por presunção normativa, o local de consumo para fins tributários)".

A remissão ao modelo europeu, contudo, deve apoiar-se em fonte primária. A Diretiva 2006/112/CE organiza o local das prestações de serviços por categorias (arts. 43.º a 59.º-A) e, no art. 58.º, estabelece que os serviços de telecomunicações, de radiodifusão e os prestados por via eletrónica a não sujeitos passivos consideram-se prestados no lugar em que o destinatário está estabelecido, tem domicílio ou reside habitualmente (União Europeia, 2006). A operacionalização desse critério não foi confiada à livre apreciação do intérprete: o Regulamento de Execução

(UE) nº 282/2011 fixou presunções específicas, o lugar de instalação da linha fixa, quando o serviço é prestado por essa via, e o país identificado pelo código do cartão SIM, nas redes móveis, e, nas demais situações, exigiu a identificação do destinatário com base em dois elementos de prova não contraditórios, arrolados no próprio regulamento, admitida a ilisão da presunção mediante três elementos em sentido diverso (União Europeia, 2011).

No mesmo sentido, as *International VAT/GST Guidelines da Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD* adotam, para as prestações realizadas à distância a consumidores finais, a residência habitual do destinatário como elemento de conexão (OCDE, 2017). Confirma-se, portanto, a estrutura descrita pela doutrina, categórica na regra geral e iterativa nas hipóteses de baixa verificabilidade, com a nota, decisiva para este estudo, de que os ordenamentos que adotaram o destino cuidaram de positivar as presunções aplicáveis e os meios de prova admitidos, em vez de remeter o ponto à construção jurisprudencial.

Essa constatação é especialmente importante porque evidencia que o destino não funciona, por si só, como resposta pronta e autoaplicável. Ao contrário, a sua operacionalização depende de regras complementares e de critérios presuntivos que tornem possível localizar juridicamente o consumo.

Britto (2025), ao analisar a arquitetura constitucional do IBS, destaca que a compreensão da tributação no destino constitui questão central para a adequada interpretação do novo sistema, especialmente porque exige o exame dos elementos de conexão previstos no art. 11 da LC nº 214 e no art. 156-A, § 5º, IV, da CF, a fim de delimitar o conteúdo normativo atribuído à tributação no destino. A dificuldade aumenta nas operações digitais.

Vita e Zenotoni (2024) observam, ao tratar do princípio do destino nas transações digitais, que a experiência internacional mostra que a desterritorialização dos negócios, fruto da digitalização da economia, traz dificuldades na implementação do princípio do destino.

No mesmo sentido, Padilha (2024, p. 465) afirma que "supor que o local onde estabelecido o fornecedor de bens e serviços digitais é onde ele está sendo consumido não representa um critério confiável e seguro", justamente porque tais operações operam-se remotamente, com o consumo do bem ou serviço por um número variado de clientes situados em qualquer lugar do globo.

A autora aponta, ainda, que, diante dessa dificuldade, os sistemas de IVA passaram a recorrer a presunções e elementos indiretos de conexão, registrando que:

> [...] por essas razões, em sistemas tributários que adotam o IVA, recorreu-se a proxies, servindo estas como elementos presuntivos do local de consumo, que determina o lugar de tributação no comércio de serviços e intangíveis. (Padilha, 2024, p. 466).

Desta maneira, essas doutrinas apontam que a operacionalização do princípio do destino exige a definição de critérios normativos claros, muitas vezes baseados em presunções quanto à localização do consumidor, especialmente em operações digitais.

Esse ponto dialoga diretamente com o problema central do presente artigo. Se o local da incidência do IBS determinará **(i)** o Estado e o Município de destino, **(ii)** as alíquotas aplicáveis e **(iii)** a destinação dos recursos arrecadados, então a definição do critério espacial não pode permanecer em nível de abstração excessiva. Padilha (2024, p. 467) registra que, "no desenho do IBS, norteado pelo princípio do destino, conferiu-se elevada importância ao aspecto espacial deste imposto".

Em síntese, a adoção do princípio do destino representa, sem dúvida, uma das mudanças mais relevantes da Reforma Tributária, mas não elimina, por si só, os problemas inerentes à definição do critério espacial. Ao contrário, desloca a controvérsia para um novo plano, em que a identificação do local da operação depende de elementos normativos mais sofisticados, de regras complementares específicas e de critérios de conexão adequados às características de cada operação.

É justamente por isso que a análise do IBS exige atenção redobrada à densidade normativa do princípio do destino, sob pena de que a promessa de simplificação venha a reproduzir, sob nova roupagem, a insegurança jurídica já conhecida na experiência do ISS e do ICMS.

Convém, nesse ponto, precisar o próprio conceito de densidade normativa aqui empregado. Britto (2026, p. 70), apoiado em Humberto Ávila, define-a como a aptidão dos enunciados para conferir "clareza, cognoscibilidade, previsibilidade e coerência". Adota-se essa formulação, que tem a vantagem de converter a exigência de densificação em critério de aferição, e não em fórmula meramente retórica: um elemento de conexão será suficientemente denso quando permitir ao destinatário da norma antecipar, com segurança, qual é o ente competente antes de realizada a operação.

5 O critério espacial do IBS no direito positivo: os elementos de conexão do art. 11 da LC nº 214/2025

O exame da densidade normativa do princípio do destino não pode ser realizado em abstrato. A CF, no art. 156-A, § 5º, IV, na redação da EC nº 132/2023, não definiu ela própria o destino da operação, pelo contrário, delegou à Lei Complementar os critérios de sua definição, indicando, de modo exemplificativo, o local de entrega, de disponibilização ou de localização do bem, o da prestação ou disponibilização do serviço e o do domicílio ou da localização do adquirente ou do destinatário, e admitindo expressamente diferenciações em razão das características da operação. A opção constitucional, portanto, não foi por um elemento de conexão único, mas por uma autorização de pluralidade categorial.

Essa autorização foi exercida pelo art. 11 da LC nº 214/2025, que fixa o local da operação segundo a natureza do bem ou do serviço: o local da entrega ou disponibilização, nas operações com bem móvel material (inciso I), o local do imóvel, nas operações a ele relacionadas (inciso II), o local da prestação, nos serviços prestados fisicamente sobre a pessoa física ou fruídos presencialmente (inciso III) e naqueles prestados fisicamente sobre bem móvel material (inciso V), o local do evento, nos serviços a ele vinculados (inciso IV), o local de início do transporte de passageiros (inciso VI) e o local da entrega, no transporte de carga (inciso VII), o território de cada ente, proporcionalmente à extensão da via explorada (inciso VIII), e o local de instalação do terminal, na telefonia fixa e nos demais serviços de comunicação prestados por meios físicos (inciso IX).

Para os bens e serviços não abrangidos pelos incisos anteriores, o inciso X remete ao local do domicílio principal do adquirente ou, conforme o caso, do destinatário (Brasil, 2025). O art. 15, parágrafo único, fecha o sistema ao dispor que o destino da operação é o local da sua ocorrência, definido nos termos do art. 11.

Essa arquitetura admite sistematização. Britto (2026, p. 78) propõe organizar os dez incisos do art. 11 em três classes de regras:

> i) *Regras gerais* (*incisos I a IV*): organizadas por categorias amplas que são divididas genericamente conforme o tipo de operação.
>
> ii) *Regras especiais* (*incisos V a IX*): que individualizam o "local" da tributação em razão da especificidade da operação.
>
> iii) *Regra residual* (*inciso X*): voltada para operações com intangíveis.

A distinção é analiticamente produtiva porque revela que a regra residual não opera do mesmo modo que as demais, ou seja, enquanto as regras gerais e especiais indicam diretamente um lugar, a residual apresenta estrutura iterativa, partindo do princípio geral e percorrendo uma cadeia de proxies, composta pelo domicílio do adquirente, pelo cadastro, pelo arranjo de pagamento e pelo endereço de protocolo de internet (Britto, 2026, p. 80). Note-se a coincidência com a técnica europeia examinada na seção anterior: também ali a indeterminação do elemento de conexão nas operações desmaterializadas é enfrentada por presunções escalonadas.

Confrontada com a estrutura da regra-matriz de incidência tributária, essa disciplina revela dois grupos distintos. Nos incisos I a IX, o elemento de conexão é extraído de um dado que integra a própria conduta descrita no critério material, a entrega, a localização do imóvel, a execução física do serviço, a instalação do terminal. Há, nesses casos, correspondência entre o núcleo da materialidade e o espaço da incidência, na exata linha do que se expôs na seção 3. No inciso X, ao contrário, o elemento de conexão desloca-se para uma qualidade do sujeito, o domicílio principal do adquirente, que não é dado apreensível na própria operação e depende de construção normativa autônoma.

É no § 3º do art. 11 que essa construção se realiza. O domicílio principal corresponde, em regra, ao local constante do cadastro com identificação única, considerando-se, para as pessoas físicas, a habitação permanente ou, na sua inexistência ou pluralidade, o local em que as relações econômicas forem mais relevantes; e, para as pessoas jurídicas, o estabelecimento para o qual o bem ou serviço seja fornecido. Não estando o adquirente regularmente cadastrado, o inciso II admite a combinação de ao menos dois critérios não conflitantes, à escolha do fornecedor, entre o endereço declarado, o endereço obtido por informações comercialmente relevantes, o endereço constante do cadastro do arranjo de pagamento e o endereço de protocolo de internet ou obtido por geolocalização; não sendo possível essa combinação, prevalece o endereço declarado ao fornecedor (inciso III).

A objeção mais consistente a essa leitura provém da própria doutrina especializada. Britto (2026, p. 74) sustenta que, embora o art. 156-A, § 5º, IV, veicule critérios meramente exemplificativos, disso não decorre a ausência de conceito: existe conceito constitucional de tributação no destino, compreendido, na formulação de Schoueri por ele adotada, como a atribuição da competência tributária ao ente federativo em cujo território se verifica o consumo.

Quanto ao plano complementar, o autor conclui que "os limites do conceito constitucional do princípio do destino foram respeitados pelo legislador complementar" (Britto, 2026, p. 75), uma vez que os elementos de conexão eleitos, como a entrega do bem material, o vínculo com o imóvel, o local de execução da prestação e o local do evento, aproximam a tributação do ato de consumo, e não das atividades preparatórias ou intermediárias da operação.

Poder-se-ia objetar, a partir desse desenho, que a densificação normativa reclamada neste estudo já estaria integralmente realizada e que a hipótese formulada na introdução deveria ser rejeitada. A objeção procede em parte e impõe a qualificação da hipótese. É correto que o legislador complementar não se limitou a enunciar o princípio do destino: positivou categorias, presunções e uma cadeia de critérios subsidiários, em técnica próxima à adotada no direito europeu. Não é correto, contudo, extrair daí que a indeterminação tenha sido eliminada. Ela subsiste, ao menos, em três pontos.

O primeiro é o conceito de local em que as relações econômicas são mais relevantes (§ 3º, I, "a"), que remete a juízo valorativo não parametrizado. O segundo é a atribuição ao próprio fornecedor da escolha dos dois critérios de conexão aplicáveis (§ 3º, II), que admite que uma mesma operação seja localizada em Municípios distintos conforme os elementos eleitos. O terceiro é a regra residual do endereço declarado (§ 3º, III), que converte declaração unilateral do adquirente em critério de definição de competência, fragilidade agravada pelo § 6º do mesmo artigo, que transfere ao próprio adquirente a responsabilidade pela diferença apurada quando incorretas as informações prestadas.

A hipótese, assim, não é a de ausência de disciplina, mas a de insuficiência qualificada: nos pontos em que o elemento de conexão deixa de corresponder a um dado verificável da operação e passa a depender de presunção ou de escolha do sujeito passivo, o critério espacial perde a determinação exigida pela estrutura da regra-matriz de incidência tributária. É precisamente esse o vício que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal identificou no deslocamento do ISS para o domicílio do tomador, como se examina no item seguinte.

Essa conclusão converge com a de Britto (2026, p. 76), ainda que alcançada por percurso distinto. Valendo-se do instrumental da teoria das classes, o autor observa que o art. 11 "não formula uma definição intensional [...] mas sim uma definição extensional", isto é, limita-se a

enumerar possíveis referentes do termo destino sem explicitar o critério capaz de unificá-los.

Traduzida para a linguagem da regra-matriz, a observação significa que o dispositivo indica onde a incidência pode ocorrer, sem fornecer o atributo que permite decidir, diante de operação concreta em que concorram múltiplos elementos de conexão, qual deles prevalece. Daí a conclusão do autor de que a densidade normativa do princípio do destino "apenas se confirma quando submetida a técnicas interpretativas adequadas" (Britto, 2026, p. 76), o que, na perspectiva aqui adotada, equivale a reconhecer que a determinação do critério espacial não está integralmente posta no enunciado legal, dependendo de construção posterior, precisamente o percurso que a experiência do ICMS e do ISS recomenda evitar.

6 O critério espacial do IBS e a experiência jurisprudencial: limites normativos e reflexos na aplicação da norma

A análise do critério espacial do IBS não pode ser realizada de forma isolada, devendo considerar a experiência jurisprudencial consolidada no âmbito dos tributos que ele se propõe a substituir, especialmente o ICMS e o ISS.

A trajetória desses tributos evidencia que a definição do local da incidência constitui um dos principais pontos de tensão do sistema tributário brasileiro, sendo recorrentes os conflitos federativos decorrentes da imprecisão na delimitação desse critério.

No âmbito do ISS, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp nº 1.060.210/SC sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 355), enfrentou a definição do sujeito ativo do imposto nas operações de arrendamento mercantil financeiro e distinguiu dois regimes normativos, quais sejam, na vigência do Decreto-Lei nº 406/68, o tributo é devido ao Município da sede do estabelecimento prestador; na vigência da LC nº 116/2003, é competente o Município em que se localiza a unidade econômica ou profissional da instituição financeira dotada de poderes decisórios para a concessão e a aprovação do financiamento (Brasil, 2012).

O que interessa a este estudo não é o resultado do julgamento, mas o seu pressuposto: o Tribunal somente alcançou esse critério porque precisou construir, por via interpretativa, um elemento de conexão, o local do núcleo decisório do serviço, que o enunciado legal não fornecia com a

precisão necessária. A insuficiência do texto transferiu ao Judiciário a tarefa de densificar o critério espacial.

A definição jurisprudencial, nesse contexto, não se limitou a interpretar a legislação, mas atuou na estabilização do sistema, diante da multiplicidade de interpretações possíveis quanto ao local da incidência.

Essa função estabilizadora não se exaure no regime anterior. Britto (2026) demonstra que os conceitos sobre bens e serviços, sedimentados na experiência dogmática e jurisprudencial do ISS e do ICMS permanecem indispensáveis ao enquadramento das operações nas categorias genéricas do art. 11 da Lei Complementar nº 214/2025, e que as operações mistas continuarão a ser resolvidas pelo critério da preponderância, tal como assentado na Súmula 156 do Superior Tribunal de Justiça.

O autor propõe, ainda, tipologia de utilidade direta para este estudo, no sentido de que os serviços materiais, ligados à execução física, orientam-se por elementos de conexão objetivos, os serviços imateriais, por elementos subjetivos, vinculados ao adquirente, e os serviços digitais, desprovidos de territorialidade física, submetem-se à cadeia de proxies do inciso X (Britto, 2026). A tipologia confirma o argumento desenvolvido na seção anterior, qual seja, a indeterminação do critério espacial não se distribui uniformemente pelo art. 11, concentrando-se justamente onde o elemento de conexão deixa de ser objetivo.

Situação semelhante se verificou no campo do ICMS. Ao apreciar o Tema 1093, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu que a cobrança do diferencial de alíquotas nas operações interestaduais destinadas a consumidor final depende de LC que discipline a matéria, afastando a possibilidade de regulamentação por meio de convênios (Brasil, 2021).

A decisão evidencia que a simples adoção do critério do destino, desacompanhada de adequada densificação normativa, não é suficiente para estruturar a incidência tributária, sendo indispensável a definição precisa dos elementos de conexão e da repartição de competências.

Ao julgar a ADI 5.835/DF (Brasil, 2023), o Supremo Tribunal Federal não censurou, em si, o deslocamento do critério espacial do ISS para o domicílio do tomador. Ao contrário, assentou que esse deslocamento é legítimo, desde que a lei complementar defina de modo claro e exauriente os conceitos de tomador do serviço e de seu domicílio. A inconstitucionalidade foi reconhecida porque a LC nº 157/2016 e a LC nº 175/2020 não cumpriram essa exigência, remanescendo hipóteses, como

a do tomador com mais de um domicílio, aptas a legitimar mais de um sujeito ativo para a mesma operação.

O precedente firma, portanto, um padrão de exigência: a alteração do elemento espacial da incidência reclama definição exauriente dos elementos de conexão, sob pena de insegurança jurídica e de conflitos federativos. Esse padrão incide integralmente sobre o art. 11, § 3º, da LC nº 214/2025, cuja disciplina da pluralidade de domicílios do adquirente reproduz, sob nova configuração, o vício reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal.

A partir desses precedentes, verifica-se que a definição do critério espacial exige densidade normativa suficiente para permitir a adequada subsunção do fato à norma, não sendo possível sua construção com base em conceitos abertos ou indeterminados. Trata-se de exigência que decorre da própria estrutura da regra-matriz de incidência tributária, que demanda precisão na delimitação dos critérios que compõem a hipótese normativa.

Essa necessidade de precisão assume especial relevância no momento de aplicação da norma, especialmente no âmbito do lançamento tributário.

Como destaca Figueiredo (2014), o lançamento não se limita a uma atividade formal de constituição do crédito, mas pressupõe a identificação rigorosa dos elementos que compõem o fato jurídico tributário, exigindo correspondência entre o fato ocorrido e a hipótese normativa previamente estabelecida.

A partir dessa perspectiva, a imprecisão do critério espacial revela-se incompatível com a própria lógica do lançamento, na medida em que impede a adequada identificação do fato jurídico e do ente competente para a exigência do tributo.

A ausência de definição clara quanto ao local da incidência compromete a subsunção, abrindo margem para interpretações divergentes e para a constituição de créditos tributários potencialmente inválidos.

Tal constatação evidencia que a adoção do princípio do destino no âmbito do IBS, embora relevante do ponto de vista econômico, não dispensa a necessidade de construção normativa precisa do critério espacial. Ao contrário, intensifica essa exigência, uma vez que o conceito de destino apresenta maior grau de indeterminação quando comparado à lógica da origem.

Dessa forma, a análise conjunta da doutrina e da jurisprudência permite concluir que o IBS não parte de um cenário neutro, mas de um

histórico consolidado de conflitos e de soluções interpretativas construídas ao longo do tempo.

Ignorar essa experiência implica o risco de reprodução, em maior escala, das mesmas controvérsias que marcaram a aplicação do ICMS e do ISS.

Nesse contexto, a adequada interpretação do critério espacial do IBS deve necessariamente considerar os parâmetros já estabelecidos pela jurisprudência, especialmente no que se refere à exigência de densidade normativa, à definição precisa dos elementos de conexão e à necessidade de evitar conflitos federativos. Trata-se de condição indispensável para assegurar a coerência do sistema tributário e a segurança jurídica das relações entre Fisco e contribuinte.

7 Consequências práticas: o impacto da indeterminação do critério espacial na aplicação da norma tributária

A indeterminação do critério espacial no âmbito do IBS não se limita a uma questão teórica ou de técnica legislativa, mas projeta efeitos diretos sobre a própria aplicação da norma tributária. A definição do local da incidência constitui elemento indispensável à identificação do ente competente para exigir o tributo, bem como à delimitação da relação jurídico-tributária, de modo que sua imprecisão compromete a operabilidade do sistema.

Sob a perspectiva da regra-matriz de incidência tributária, a ausência de clareza quanto ao critério espacial impede a adequada subsunção do fato concreto à hipótese normativa. Isso porque a incidência tributária exige a correspondência entre o fato ocorrido e os critérios previamente estabelecidos na norma, sendo certo que a indefinição de qualquer desses elementos inviabiliza a identificação do fato jurídico tributário.

Essa problemática torna-se ainda mais evidente no momento de constituição do crédito tributário.

O lançamento, enquanto atividade administrativa destinada a verificar a ocorrência do fato jurídico e quantificar a obrigação tributária, pressupõe a identificação precisa dos elementos da regra de incidência, incluindo o critério espacial.

Nesse sentido, Figueiredo (2014) aponta que a constituição do crédito tributário exige a delimitação rigorosa dos elementos da incidência,

não sendo possível admitir margens de indeterminação que comprometam a correspondência entre o fato ocorrido e a hipótese normativa.

A ausência de definição clara quanto ao local da incidência gera, assim, efeitos concretos relevantes, dentre os quais se destacam a possibilidade de múltiplas exigências tributárias sobre um mesmo fato, a dificuldade de identificação do sujeito ativo da obrigação e o aumento da litigiosidade entre entes federativos. Trata-se de cenário já verificado no âmbito do ICMS e do ISS, cuja experiência jurisprudencial evidencia que a imprecisão do critério espacial constitui uma das principais fontes de conflito no sistema tributário.

No contexto do IBS, tais riscos tendem a se intensificar, na medida em que a adoção do princípio do destino desloca o critério espacial para um elemento que, em muitos casos, não se apresenta de forma imediatamente identificável no plano empírico.

A identificação do local de consumo, especialmente em operações digitais ou complexas, pode envolver múltiplos referenciais, exigindo a construção de critérios normativos adicionais para viabilizar a aplicação da norma.

Nesse cenário, a ausência de densificação normativa adequada pode comprometer não apenas a segurança jurídica, mas também a própria eficácia da tributação, na medida em que dificulta a atuação administrativa e amplia o espaço para controvérsias interpretativas.

A experiência comparada examinada na seção 4, em especial a disciplina europeia das presunções de localização do destinatário e as diretrizes da OCDE quanto às prestações realizadas à distância, e a doutrina especializada demonstram que a operacionalização do princípio do destino depende da definição de critérios objetivos e de mecanismos normativos capazes de identificar, com precisão, o local juridicamente relevante da operação.

Dessa forma, evidencia-se que a adequada construção do critério espacial no âmbito do IBS constitui condição indispensável para a efetividade do novo modelo tributário.

A inexistência de parâmetros normativos claros não apenas compromete a coerência da regra-matriz de incidência tributária, mas também reproduz, em nova configuração, os problemas já enfrentados no âmbito dos tributos substituídos.

8 Considerações finais

A análise desenvolvida ao longo do presente estudo evidencia que o critério espacial da incidência tributária constitui elemento estrutural da regra-matriz de incidência, sendo indispensável à delimitação do fato jurídico e à identificação do ente competente para a exigência do tributo. Não se trata de aspecto meramente acessório da norma, mas de componente cuja adequada definição condiciona a própria operabilidade do sistema tributário.

A partir da abordagem teórica adotada, verificou-se que a incidência tributária depende da precisa delimitação dos critérios que compõem a hipótese normativa, especialmente aqueles que permitem situar o fato no tempo e no espaço.

Nesse contexto, a imprecisão do critério espacial compromete a subsunção do fato à norma, dificultando a identificação do fato jurídico tributário e, consequentemente, a constituição válida do crédito tributário.

A experiência jurisprudencial consolidada no âmbito do ICMS e do ISS reforça essa conclusão, ao demonstrar que a ausência de critérios normativos suficientemente determinados quanto ao local da incidência gera conflitos federativos, múltiplas exigências tributárias e elevada litigiosidade.

Os precedentes do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça evidenciam que a definição do critério espacial não pode ser realizada de forma genérica ou abstrata, exigindo densidade normativa adequada para assegurar a estabilidade das relações jurídico-tributárias.

Nesse cenário, a Reforma Tributária introduzida pela EC nº 132/2023, ao adotar o princípio do destino como elemento orientador do critério espacial do IBS, promove relevante transformação no modelo de tributação sobre o consumo.

Todavia, conforme demonstrado, a simples referência ao destino não se mostra suficiente para estruturar adequadamente a incidência tributária, na medida em que o local de consumo, especialmente em operações complexas ou digitais, não se apresenta de forma imediatamente identificável no plano empírico.

A análise conjunta da doutrina e da jurisprudência permite concluir que a efetividade do novo modelo depende da construção normativa de critérios objetivos e precisos que permitam identificar, com segurança, o espaço juridicamente relevante da incidência. A ausência de tal densificação

normativa tende a reproduzir, sob nova configuração, os conflitos já verificados no âmbito dos tributos substituídos.

Dessa forma, embora o IBS represente um novo tributo sob o ponto de vista formal, sua implementação não afasta a necessidade de observância dos parâmetros interpretativos já consolidados pela jurisprudência em relação aos tributos por ele substituídos (ICMS e ISS).

Ao contrário, a experiência acumulada no tratamento do critério espacial nesses tributos deve servir como referência para a interpretação e aplicação do novo modelo, de modo a evitar a repetição de controvérsias e a assegurar a segurança jurídica.

Do reconhecimento dessa insuficiência não decorre a inutilidade do modelo adotado. Britto (2026) indica dois caminhos aptos a reforçar a densidade normativa do princípio do destino, de um lado, a ampliação criteriosa do rol de regras especiais, como manifestação do cânone *lex specialis derogat legi generali*, reduzindo a margem de escolha do intérprete diante da concorrência de elementos de conexão, de outro, a edição de normas infralegais que organizem listas indicativas de enquadramento das categorias amplas, elaboradas com a participação do contribuinte-destinatário.

Ambas as propostas são compatíveis com a conclusão aqui alcançada e sugerem que a densificação faltante pode ser suprida sem alteração do desenho constitucional, o que reforça, e não infirma, a exigência de determinação do critério espacial sustentada neste estudo.

Conclui-se, portanto, que a adoção do princípio do destino, desacompanhada de adequada densificação normativa, não é apta, por si só, a estruturar o critério espacial da incidência tributária, sendo indispensável que o IBS seja interpretado à luz da teoria da regra-matriz de incidência tributária e da experiência jurisprudencial consolidada, como forma de garantir a coerência do sistema e a estabilidade das relações jurídico-tributárias.

Referências

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 mar. 2026.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de**

2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 15 mar. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 16 jan. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 5 set. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026**. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos; institui normas gerais relativas ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD); altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a Lei nº 10.893, de 13 de julho de 2004, a Lei nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020, a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, a Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, a Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, a Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, o Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga dispositivos da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 14 jan. 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 5 set. 2026.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 15 mar. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial nº 1.060.210/SC. Tema Repetitivo 355**. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Julgado em: 28 nov. 2012. *Diário da Justiça Eletrônico*: Brasília, DF, 5 mar. 2013. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_

pesquisa=T&cod_tema_inicial=355&cod_tema_final=355. Acesso em: 5 set. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.835/DF**. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Julgado em: 2 jun. 2023. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2023. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5333106. Acesso em: 5 set. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF. Tema 1.093 da repercussão geral**. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgado em: 24 fev. 2021. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2021. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcessorocesso=RE&numeroTema=1093. Acesso em: 5 set. 2026.

BRITTO, Frederico Martins de Figueiredo de Paiva. **O princípio do destino no imposto sobre bens e serviços (IBS): a nova lógica do local da tributação sobre o consumo**. 2025. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2025.

BRITTO, Frederico. O princípio do destino no IBS: a (re)construção do critério espacial de tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], v. 62, p. 67–85, 2026. DOI: 10.46801/2595-6280.62.3.2026.2879. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2879. Acesso em: 5 set. 2026.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2014.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **International VAT/GST guidelines**. Paris: OECD Publishing, 2017. DOI: https://doi.org/10.1787/9789264271401-en. Acesso em: 5 set. 2026.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Lugar da incidência do IBS em operações com software. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da Emenda Constitucional nº 132/2023**. São Paulo: Noeses, 2024. p. 461-470.

UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado**. *Jornal Oficial da União Europeia*, L 347, 11 dez. 2006. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32006L0112. Acesso em: 5 set. 2026.

UNIÃO EUROPEIA. **Regulamento de Execução (UE) nº 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado**. *Jornal Oficial da União Europeia*, L 77, 23 mar. 2011. Alterado pelo Regulamento de Execução (UE) nº 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32011R0282. Acesso em: 5 set. 2026.

VITA, Jonathan Barros; ZENOTONI, Jacqueline de Paula Leite. Tributação no destino nas operações digitais e os desafios de implementação no IBS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da Emenda Constitucional nº 132/2023**. São Paulo: Noeses, 2024. p. 471-478.

POSFÁCIO

Chega-se, com este volume, ao fim de um percurso que a Reforma Tributária tornou ao mesmo tempo inevitável e inesgotável. A Emenda Constitucional nº 132/2023 e a legislação complementar que a sucedeu — as Leis Complementares nº 214/2025 e nº 227/2026, entre outras — não apenas substituíram tributos; deslocaram categorias, reabriram debates que se supunham pacificados e criaram um vocabulário jurídico ainda em formação. É nesse ambiente de transição que os capítulos reunidos nesta obra foram escritos.

Cada capítulo nasceu de uma pesquisa autônoma, com problema, metodologia e conclusões próprios, subscrito por autores especialistas na temática e dispostos a abordar, criticar e comentar o momento histórico em que se passa o Sistema Tributário Nacional.

Um primeiro eixo reúne os estudos voltados aos fundamentos da linguagem jurídica e da prova no processo tributário: o exame do Auto de Infração como ato-norma, cuja subsistência depende da higidez do conjunto probatório nos planos da existência, validade e eficácia; a reflexão sobre a linguagem como instância constitutiva da realidade jurídica da prova no procedimento fiscalizatório; e o estudo de caso sobre o protesto de Certidão de Dívida Ativa judicialmente declarada nula, tratado como sanção política incompatível com a ordem constitucional.

Um segundo eixo debruça-se sobre a arquitetura institucional da própria Reforma Tributária. Nele situam-se a análise da cotitularidade fiscalizatória no IBS diante do fato gerador multidestinatário e da lacuna estrutural do art. 4º da Lei Complementar nº 227/2026; a reconstrução hermenêutica da natureza jurídica do art. 149-B da Constituição Federal, viga mestra da simetria normativa entre IBS e CBS; o exame da responsabilidade tributária das plataformas digitais na intermediação de operações; e o estudo do regime específico das cooperativas agrícolas como estratégia de adaptação do produtor rural à nova ordem tributária. São capítulos que, cada um a seu modo, testam a coerência de um sistema ainda incompleto, apontando zonas de indefinição que a regulamentação infralegal não resolveu.

Um terceiro grupo volta-se à segurança jurídica e à estabilidade das relações tributárias já constituídas: a relativização da coisa julgada tributária à luz dos Temas 881 e 885 do Supremo Tribunal Federal, e os efeitos da

declaração superveniente de inconstitucionalidade sobre a transação tributária já celebrada. Ambos os estudos perguntam, por caminhos distintos, até que ponto a autoridade dos precedentes constitucionais pode alcançar situações jurídicas que as partes já consideravam definitivas — questão que a reforma do consumo não cria, mas que se torna mais urgente à medida que o litígio tributário se sofistica.

Por fim, um último conjunto de capítulos aproxima o Direito Tributário de outras searas em que a mudança também é estrutural: a promoção da justiça fiscal e da inclusão social como tensão entre o constitucionalismo social e o constitucionalismo de austeridade; os limites do devido processo legal diante da fiscalização tributária algorítmica; e a desconexão entre a regra-matriz de incidência do INSS sobre a folha de salários e a proposta de redução da jornada 6x1 com manutenção integral da remuneração. São textos que lembram que a tributação não se explica por si mesma: ela distribui, disciplina e, por vezes, tensiona direitos que a Constituição também protege.

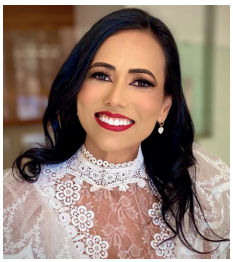
Nenhum desses eixos foi imposto aos autores; eles emergem do simples fato de que todos escreveram sob o mesmo céu normativo. Essa é, talvez, a maior virtude de uma coletânea concebida nestes termos: sem a pretensão de construir uma tese única, o livro acaba por oferecer um retrato coral do estado da arte — as perguntas que a comunidade jurídica tributária brasileira considerava urgentes fazer, e os instrumentos teóricos com que se dispôs a respondê-las.

Fica registrado, para o leitor que aqui chega ao final, o convite implícito em toda obra coletiva: o de que cada capítulo seja lido e cotejado com a experiência prática de quem aplica, questiona ou sofre os efeitos das normas tributárias no dia a dia. A Reforma Tributária brasileira ainda não terminou de ser escrita, nem pelo legislador, nem pela doutrina, nem pela jurisprudência. Este volume é apenas um registro de um trecho desse percurso.

Lucas Vinicios Cruz

Mestre em Direito Privado pela PUC Minas (bolsista CAPES/PROEX TAXAS), Pós-graduado em Direito de Empresa pela PUC Minas (especialização). Advogado.

SOBRE OS ORGANIZADORES



Cristina Rezende Eliezer: Doutora em Educação pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC Minas (BOLSISTA CAPES). Mestra em Educação pela Universidade Federal de Lavras - UFLA/MG. Pós-Graduada Lato Sensu em Ciências Criminais pela Universidade Cândido Mendes- UCAM/RJ. Pós-Graduada Lato Sensu em Gestão de Projetos pelo Centro Universitário de Formiga - UNIFOR/MG. Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC Minas. Graduada em Pedagogia pelo Centro Universitário Newton Paiva. Graduanda em Letras pelo Centro Universitário Newton Paiva. Foi professora de Direito no Instituto Federal de Ciência e Tecnologia de Minas Gerais - IFMG (2010 a 2013). Atua desde 2017 como Membro e Professora da Comissão OAB Vai à Escola, da Seção Minas Gerais. Foi Professora Assistente no curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC Minas Arcos (2020 a 2022). É Advogada - OAB/MG 126.942 e Pedagoga. Membro do Conselho Editorial da Editora Dialética. Membro do Conselho Editorial da Editora Metrics. Coordenadora-geral da Rede de Egressos do PPGE - UFLA. Coordenadora do Projeto PUC'blica - PUC Minas. Pesquisadora no Grupo de Pesquisa Currículo Crítico, Educação Transformadora: políticas e práticas (CNPq) - PUC Minas. Membro da Associação Brasileira de Currículo - ABDC. Parecerista na Revista Arquivo Brasileiro de Educação - Pós-graduação em Educação (PUC Minas). Acadêmica Efetiva na Academia Formiguense de Letras (AFL). E-mail: cristinaeliezer@yahoo.com.br

Cássius Guimarães Chai: Professor Titular da Universidade Federal do Maranhão (PROFIAP e PPGAERO). Professor Titular da Faculdade de Direito de Vitó ria (PPGD/FDV). Doutor em Direito Constitucional (UFMG/Cardozo School of Law/Capes). Doctor por la Universidad de Salamanca (Estado de Derecho y Gobernanza Global, línea Geopolítica). Pesquisador G20 Research Center on International Cooperation Beijing College of Criminal Law, the Normal University of Political Science and Law of Beijing Ibero-american Observatory of

Health and Citizenship. Membro da International Association of Political Science, International Association of Constitutional Law, International Law Association, Law and Society Association, Association Française de Sciences Politiques, Ratio Legis UAL, European Society of International Law, International Association of Prosecutors, International Association of Penal Law, International Society of Criminology, ABEC, Academia Brasileira de Direito Internacional, IBCCrim. Promotor de Justiça do Estado do Maranhão, titular da 1ªPromotoria Regional da Defesa da Ordem Tributária e Econômica da Capital. Escola Nacional do Ministério Público. Escola Superior do Ministério Público do Estado do Maranhão. Red de Derechos Humanos / USAL. https://orcid.org/0000-0001-5893-3901: E-mail: cassiuschai@gmail.com

Diego Guimarães Ribeiro: Doutorando em Direitos e Garantias Fundamentais pela Faculdade de Direito de Vitória (FDV), Brasil (2021). Mestrando em Direito Tributário pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Brasil (2025). Mestre em Segurança Pública pela Universidade Vila Velha, UVV, Brasil (2019), especialização _lato sensu_ em Direito Tributário, Direito Empresarial, Direito Penal e Processual Penal e Psicologia Jurídica. Graduado em Direito pela Universidade Vila Velha, Brasil (2004), Psicologia pela Faculdade Multivix (2024) e Filosofia pelo Centro Universitário Internacional – UNINTER (2025). Advogado. E-mail: dgrguimaraes@gmail.com

Vitor Hugo Souza Moraes: Doutor em Direito pela Universidade de Marília (Unimar). Mestre em Direito e Instituições do Sistema de Justiça pela Universidade Federal do Maranhão (UFMA). Especialista em Direito Público (PUC-MG), em Direitos Difusos e Coletivos (CERS) e em Direito Constitucional (UNIBF). Graduado em Direito (UFMA). Professor Adjunto da Universidade Estadual da Região Tocantina do Maranhão (UEMASUL), Professor da Universidade Federal do Maranhão (UFMA) e do Centro Universitário Santa Terezinha CEST, onde também é Coordenador de Internacionalização do Ensino Superior. Pesquisador do Grupo de Pesquisa Cultura, Direito e Sociedade (DGP/CNPq/UFMA). Advogado e Consultor de Políticas Públicas e Advocacy. E-mail: vitorhugosmoraes@gmail.com

A Emenda Constitucional nº 132/2023 e as Leis Complementares nº 214/2025 e nº 227/2026 instauraram a mais extensa reconstrução do sistema tributário brasileiro desde 1965. A transição, contudo, não incide sobre um sistema vazio: alcança relações de trato sucessivo estabilizadas por coisa julgada, execuções fiscais iniciadas há mais de uma década, transações celebradas sob normas cuja constitucionalidade ainda será apreciada e expectativas de contribuintes que organizaram sua atividade segundo o regime anterior. O direito tributário de 2026 responde, ao mesmo tempo, pelos problemas do sistema que nasce e pelos que o sistema anterior não resolveu. Os estudos reunidos neste volume enfrentam os dois. Do art. 149-B da Constituição à responsabilidade das plataformas digitais, do regime das cooperativas à relativização da coisa julgada pelos Temas 881 e 885 do STF, da transação tributária ao protesto de certidão de dívida ativa nula, cada capítulo formula um critério verificável para a mesma questão: quais posições jurídicas do contribuinte sobrevivem à modificação da norma, do precedente ou do ato administrativo. Este volume reúne estudos que respondem a essas inquietações, no momento em que a Emenda Constitucional nº 132/2023 e as Leis Complementares nº 214/2025 e nº 227/2026 reconstroem o sistema tributário sem retirar dele os conflitos que o regime anterior deixou em aberto.

Fábio Lucas de Albuquerque Lima

ISBN 978-655397341-1

9 786553 973411

EDITORA METRICS