Receita Federal




# Revista da Receita Federal

Estudos Tributários e Aduaneiros

Volume 5
Nº 01

Jan / Jun
2026

**Ministro da Fazenda**
Dario Carnevalli Durigan

**Secretário Especial da Receita Federal do Brasil**
Robinson Sakiyama Barreirinhas

**Secretária Especial Adjunta da Receita Federal do Brasil**
Adriana Gomes Rêgo

**Subsecretários da Receita Federal do Brasil**
Andrea Costa Chaves
Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva
Fabiano Coelho
Gustavo Andrade Manrique
Juliano Brito da Justa Neves

**Presidente do Conselho Editorial**
Antônio Henrique Lindemberg Baltazar

Os conceitos e opiniões expressos nos trabalhos são de exclusiva responsabilidade de seus autores, que também se responsabilizam integralmente pela originalidade do conteúdo, não refletindo, necessariamente, o posicionamento institucional da Receita Federal do Brasil.

Revista da Receita Federal: Estudos Tributários e Aduaneiros [recurso eletrônico]. – Ano 5 – n. 1 (jan./jul. 2026) – Brasília-DF: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, 2026.

ISSN: 2359-4284
Semestral. Modo de acesso:
https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/revistas/revista-da-receita-federal

1 – Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – Brasil – periódico. 2 – Tributação – Brasil – periódicos. 3 – Aduana – Brasil – periódicos.

**CDD: 336.205**

**e-mail:** revistareceitafederal@rfb.gov.br

# Equipe Técnica


### Editor-Chefe

Robinson Sakiyama Barreirinhas

### Editor-Executivo

Adriana Gomes Rêgo

### Presidente do Conselho Editorial

Antônio Henrique Lindemberg Baltazar

### Conselho Editorial

Andréa Duek Simantob
Antônio Henrique Lindemberg Baltazar
Claudemir Rodrigues Malaquias
Fabiano Coelho
Francisco Lessa Ribeiro Júnior
Francisco Marconi de Oliveira
João Batista Barros da Silva Filho
João Ricardo Catarino
Juliano Brito da Justa Neves

### Editorial

Ronan Costa Pereira
Silvia Mikiko Tanji

### Edição de Texto

Fabricio Rodrigues Camargos
Ronan Costa Pereira

### Diagramação

Fabricio Rodrigues Camargos

### Capa

Felipe Zaiden Rezende

### Equipe do Projeto da Revista

Antônio Henrique Lindemberg Baltazar, Fabricio Rodrigues Camargos, Hiroshimi Nakao, Ronan Costa Pereira, Silvia Mikiko Tanji.

### Comitê Avaliador

Alberto Oliveira da Silva, Alexandre de Andrade Fonseca, Alexandre Nunes, Alexandre Rampelotto, Altemir Linhares de Melo, Ana Cristina Silva Iatarola, Andrea Costa Chaves, Antônio Carlos de Almeida, Antônio Guimarães Sepulveda, Bruno Carvalho Nepomuceno, Carlos Roberto Lessa de Siqueira, Celso Vilela Chaves Campos, Christiano Rocha Pinheiro, Cláudio Soares da Silva Calisto, Daniel Vieira de Oliveira Silva, Demetrius de Moura Soares, Elaine Araújo Busnardo, Elaine Reis de Freitas, Fabiano de Castro Liberato Costa, Gerson Dagord Schaan, Giovanni Christian Nunes Campos, José Garcia Leal Filho, Joyce Frade Machado, Juliana Lemos Martins Casagrande, Kleber Gil Zeca, Leonardo Felis Silva, Leonardo Pereira Moreira, Luiz Gonzaga Ventura Leite Júnior, Marcílio Henrique Ferreira, Márcio Augusto Pereira da Silva Campos, Márcio Henrique Sales Parada, Marco Aurélio Nunes da Silveira, Marcos Gregório Borges, Marcos Paulo Pereira Milagres, Maria Hozana Braga Palma, Mayanny Gomes da Silva, Patrícia Cíntia Machado, Renan Gomes Rêgo, Rinald Boassi, Rodrigo Mineiro Fernandes, Rogério Carlos Vieira Maciel, Roque Luiz Wandenkolk Souza de Oliveira Tadie Mattiazzi, Sara Barbosa Rangel, Susana Sobral, Tatiana Gonçalves Muzi, Thaís Fernanda Faião, Valéria Moura Venturella.

# Sumário


5 Consolidando um Espaço de Conhecimento e Diálogo na Administração Tributária

6 A Colaboração na Construção do Conhecimento e da Inovação

7 O Perfil Metodológico da Produção Científica na Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil

15 CONFIA – Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal da Receita Federal do Brasil

36 Transparência e Accountability de Benefícios Tributários no Brasil: Desafios e Propostas para um Controle Social Efetivo

53 A Dupla Dimensão do Sigilo Fiscal no Brasil

60 Da Fiscalização Reativa à Conformidade Sustentável: Um Novo Paradigma para a Aduana Moderna

70 Quem Financia a Previdência Social? Evidências Setoriais e Distributivas das Lacunas Tributárias no Brasil

89 Reflexões iniciais sobre a transação tributária individual de créditos em contencioso administrativo

104 Engajamento Profissional no Setor Público: Fatores Determinantes e Práticos voltados à Administração Tributária

121 Governança e trilhas de auditoria de sistemas algorítmicos na fiscalização tributária: proposta de framework e matriz de controles para a Administração Tributária brasileira

132 Educação Fiscal: Um Mapeamento das Pesquisas Realizadas entre os Anos de 2020 e 2025

146 A Tributação e os Instrumentos de Precificação do Carbono: A Experiência dos Países Membros da União Europeia, México e Brasil

159 Uma Teoria Geral dos Indícios: o valor probatório dos indícios na comprovação da responsabilidade tributária

169 A Aplicação de Nudges na Estratégia de Cobrança da Receita Federal do Brasil e seus Impactos na Conformidade Tributária

185 O Duplo Constrangimento Redistributivo Brasileiro: Gastos Tributários, Regressividade e uma Agenda Incremental de Governança

199 Percepções de Justiça Organizacional no Programa de Gestão e Desempenho da Receita Federal do Brasil

212 A Reforma Tributária e Seus Reflexos para o Microempreendedor Individual (MEI): Desafios, Riscos e Oportunidades

228 O Controle do Tabaco como Ferramenta para Fiscalizar o Mercado Ilícito de Cigarros: Adequações e Avanços na Implementação do Protocolo para Eliminar o Comércio Ilícito de Produtos de Tabaco

245 Inteligência Artificial na Administração Tributária: Uma Revisão Sistemática da Literatura (2020-2026)

258 A Neutralidade Tributária sob a Égide da Reforma Tributária, aplicada ao Comércio Transfronteiriço: Uma Análise Histórica e Crítica do Regime de Tributação de Mercadorias Importadas por Particulares

277 Qual a Aduana que queremos? Reflexões sobre as melhores práticas aduaneiras em um mundo pós-11 de setembro e geopoliticamente complexo

289 A Capitalização de Reservas de Incentivos Fiscais e o Custo de Aquisição de Participações Societárias: Análise do Acórdão 2201-012.426

# Consolidando um Espaço de Conhecimento e Diálogo na Administração Tributária

*A Receita Federal do Brasil exerce papel essencial na sustentação do Estado, no financiamento das políticas públicas, na proteção da economia nacional e na promoção de um ambiente de negócios mais íntegro, competitivo e seguro. Em um período de mudanças profundas no sistema tributário brasileiro e de crescente complexidade nas relações econômicas, sociais e tecnológicas, esse papel exige capacidade permanente de adaptação, inovação e reflexão institucional.*

*A nova edição da Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros insere-se nesse contexto. Mais do que registrar estudos e pesquisas, a Revista contribui para ampliar a inteligência institucional da Receita Federal, aproximando a experiência concreta da administração tributária e aduaneira da produção acadêmica, da análise técnica e do debate qualificado.*

*A implementação da Reforma Tributária, a transformação digital, a evolução dos modelos de conformidade, o fortalecimento da gestão de riscos, a modernização aduaneira e o enfrentamento de novas formas de organização econômica impõem desafios que não podem ser respondidos apenas com rotinas administrativas. Eles exigem conhecimento acumulado, capacidade analítica, abertura ao diálogo e compromisso com soluções sustentáveis para o país.*

*Nesse sentido, a Revista representa uma iniciativa alinhada à visão de uma Receita Federal moderna, técnica, transparente e orientada ao interesse público. Ao estimular a produção e a circulação de conhecimento especializado, o periódico fortalece a capacidade da instituição de compreender melhor seus desafios, aperfeiçoar suas práticas e contribuir para o desenvolvimento nacional.*

*Ao reunir diferentes olhares sobre temas centrais da agenda tributária e aduaneira, a Revista também contribui para projetar a Receita Federal no debate público qualificado, fortalecendo sua presença nos espaços de reflexão técnica, acadêmica e institucional. Essa aproximação entre conhecimento, gestão e sociedade é fundamental para que a administração tributária continue a responder, com legitimidade e excelência, aos desafios do presente e do futuro.*

*Esta edição reafirma, portanto, o compromisso da Receita Federal do Brasil com uma administração tributária e aduaneira baseada em evidências, aberta à inovação e comprometida com a sociedade. Que os trabalhos aqui reunidos possam inspirar novas reflexões, apoiar decisões qualificadas e contribuir para o contínuo aperfeiçoamento da nossa instituição.*



**Robinson Sakiyama Barreirinhas**
Secretário Especial da Receita Federal do Brasil
Editor-Chefe da Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil

# A Colaboração na Construção do Conhecimento e da Inovação

*A presente edição da Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros marca mais um passo importante na consolidação de um projeto que, desde o seu relançamento, vem reafirmando sua relevância como espaço de produção, integração e difusão do conhecimento nas áreas tributária e aduaneira.*

*A experiência da edição anterior demonstrou não apenas o expressivo interesse da comunidade acadêmica e institucional, mas também a qualidade das contribuições recebidas. Trabalhos consistentes, plurais e tecnicamente qualificados evidenciaram o potencial da Revista como ambiente de diálogo entre diferentes saberes, reunindo servidores da Receita Federal do Brasil, pesquisadores e especialistas de instituições nacionais e internacionais.*

*O conhecimento adquire maior valor quando compartilhado de forma aberta, estruturada e comprometida com o interesse coletivo. Nesse sentido, a Revista busca promover a circulação de ideias, estimular a reflexão crítica e incentivar a construção de soluções inovadoras para os desafios contemporâneos da administração tributária e aduaneira.*

*Em um cenário marcado por transformações econômicas, tecnológicas e institucionais cada vez mais complexas, entre as quais se destaca a implementação da Reforma Tributária, a produção de conhecimento torna-se elemento essencial para o fortalecimento das capacidades do Estado. Nessa perspectiva, a administração tributária e aduaneira é chamada, continuamente, a aperfeiçoar seus instrumentos de atuação, ampliar sua capacidade analítica, dialogar com a sociedade e responder, com técnica e responsabilidade pública, às novas demandas do país.*

*Mais do que um espaço de publicação, este periódico afirma-se como um convite permanente à colaboração. A participação ativa de servidores, pesquisadores e especialistas é fundamental para que avancemos na construção de um ambiente institucional orientado pelo conhecimento, pela inovação e pela busca de melhores resultados para a sociedade.*

*Que esta nova edição continue a inspirar reflexões, fortalecer conexões e reafirmar o compromisso da Receita Federal do Brasil com a produção e a disseminação do conhecimento como instrumentos de desenvolvimento institucional e social.*



**Adriana Gomes Rêgo**
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Secretária Especial Adjunta da Receita Federal do Brasil
Editora-Executiva da Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil

ARTIGO

DOI: 10.5281/zenodo.20511063

# O Perfil Metodológico da Produção Científica na Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil

## *The Methodological Profile of Scientific Production in the Journal of Tax and Customs Studies of the Brazilian Federal Revenue Service*

**Conselho Editorial:** Antônio Henrique Lindemberg Baltazar | Andréa Duek Simantob | Claudemir Rodrigues Malaquias | Fabiano Coelho | Francisco Lessa Ribeiro Junior | Francisco Marconi de Oliveira | João Batista Barros da Silva Filho | João Ricardo Catarino | Juliano Brito da Justa Neves

**RESUMO**

A consolidação de periódicos científicos vinculados a instituições públicas estratégicas constitui elemento central para o fortalecimento do diálogo entre produção acadêmica, formulação de políticas públicas e práticas administrativas. No campo da administração tributária e aduaneira, a Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil ocupa papel relevante como espaço de difusão de reflexões técnicas, jurídicas e institucionais. O presente artigo analisa empiricamente o perfil metodológico dos artigos publicados na revista desde sua criação, com especial atenção à presença de pesquisas empíricas. A partir da leitura integral e sistemática de todos os artigos publicados, os trabalhos foram classificados segundo sua natureza metodológica. Os resultados indicam uma predominância expressiva de ensaios teóricos, normativos e revisões de literatura, em detrimento de estudos empíricos baseados em dados. À luz da literatura sobre métodos de pesquisa em administração pública, o artigo discute as implicações epistemológicas e institucionais desse perfil e propõe caminhos para o fortalecimento da pesquisa empírica aplicada no âmbito da revista.

**Palavras-chave:** Produção Científica; Métodos de Pesquisa; Pesquisa Empírica; Administração Tributária; Revistas Institucionais.

**ABSTRACT**

The consolidation of scientific journals linked to strategic public institutions plays a key role in strengthening the dialogue between academic research, public policy formulation, and administrative practice. In the field of tax and customs administration, the Journal of Tax and Customs Studies of the Brazilian Federal Revenue Service represents an important forum for technical, legal, and institutional reflection. This article empirically analyzes the methodological profile of the articles published in the journal since its inception, with particular attention to the presence of empirical research. Based on a systematic and comprehensive reading of all published articles, contributions were classified according to their methodological nature. The findings reveal a strong predominance of theoretical, normative, and literature-based articles, with limited space devoted to empirical research grounded in data. Drawing on the literature on research methods in public administration, the article discusses the epistemological and institutional implications of this pattern and proposes avenues to strengthen applied empirical research within the journal.

**Keywords:** Scientific Production; Research Methods; Empirical Research; Tax Administration; Institutional Journals.

## 1 | Introdução

Nas últimas décadas, a administração pública tem experimentado um movimento consistente de valorização da pesquisa empírica como fundamento para a formulação de políticas públicas, o aprimoramento organizacional e a avaliação de resultados. Esse deslocamento reflete a crescente demanda por decisões baseadas em evidências, em um contexto marcado pela complexificação dos problemas públicos, pela ampliação das expectativas sociais e pela intensificação dos mecanismos de *accountability*. No âmbito da administração tributária e aduaneira, tais desafios assumem contornos ainda mais profundos, dada a elevada densidade normativa, a acelerada transformação digital e a crescente interdependência entre sistemas fiscais nacionais e internacionais.

Nesse cenário, os periódicos científicos vinculados a instituições públicas ocupam posição epistemológica singular. Ao situarem-se na intersecção entre produção acadêmica, prática administrativa e reflexão institucional, esses espaços editoriais possuem potencial não apenas para difundir conhecimento especializado, mas também para articular evidências empíricas, experiências organizacionais e debates teóricos relevantes para a ação pública. A Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil (doravante, Revista da RFB) insere-se precisamente nesse espaço híbrido, funcionando como fórum institucional de circulação de análises jurídicas, técnicas e administrativas no campo tributário e aduaneiro.

Apesar de sua relevância institucional, o perfil metodológico da produção científica publicada na revista ainda não havia sido objeto de exame sistemático. Permanecem pouco exploradas questões centrais para a avaliação de sua contribuição científica, tais como: qual é o peso relativo de pesquisas empíricas em comparação com ensaios teóricos, análises normativas ou revisões de literatura? Em que medida a revista tem incorporado investigações baseadas em dados empíricos, quantitativos, qualitativos ou mistos, capazes de iluminar práticas organizacionais, processos decisórios e resultados institucionais?

Essas questões ultrapassam um interesse meramente descritivo. A distribuição metodológica de um periódico revela, em grande medida, as lógicas epistemológicas que estruturam um campo, os incentivos editoriais predominantes e as formas de conhecimento que são reconhecidas como legítimas. Assim, examinar o perfil metodológico da Revista da RFB permite não apenas mapear sua produção, mas também refletir criticamente sobre o estado da empiria e da integração metodológica na construção do conhecimento aplicado em administração tributária e aduaneira.

O objetivo deste artigo é analisar empiricamente o conjunto de artigos publicados na Revista da RFB, classificando-os segundo sua natureza metodológica e discutindo as implicações desse perfil à luz da literatura sobre métodos de pesquisa em administração pública. Ao fazê-lo, o estudo dialoga com debates contemporâneos sobre rigor metodológico, empiria e integração de abordagens como projetos epistemológicos, contribuindo para uma reflexão mais ampla sobre o papel dos periódicos institucionais na produção de conhecimento científico aplicado.

## 2 | Pesquisa empírica, integração metodológica e administração pública

A centralidade do método no desenvolvimento da administração pública enquanto campo científico é amplamente reconhecida pela literatura especializada. Desde sua consolidação como área de investigação autônoma, o campo tem sido atravessado por tensões persistentes entre tradições positivistas, interpretativas e normativas, o que se reflete tanto na diversidade de objetos quanto nas estratégias de produção do conhecimento. Nas últimas décadas, observa-se um esforço crescente de ampliação do repertório metodológico e de fortalecimento da pesquisa empírica como base para a produção de conhecimento cumulativo, comparável e potencialmente generalizável, capaz de sustentar análises explicativas e informar a ação pública (BRYMAN, 2021; PETERS, 2018).

Nesse contexto, a valorização da empiria não se limita à adoção de técnicas quantitativas ou qualitativas específicas, mas envolve a compreensão do método como expressão de um projeto epistemológico subjacente. JOHNSON e ONWUEGBUZIE (2004) argumentam que as escolhas metodológicas devem ser orientadas prioritariamente pelo problema de pesquisa e pelos objetivos analíticos, e não por adesões paradigmáticas rígidas. Essa perspectiva desloca o debate metodológico da oposição entre abordagens para a coerência entre questões de pesquisa, estratégias analíticas e formas de evidência mobilizadas. É nesse marco que se insere a expansão dos métodos mistos,

concebidos como integração intencional de abordagens qualitativas e quantitativas com vistas à compreensão mais ampla e aprofundada dos fenômenos públicos (CRESWELL; PLANO CLARK, 2022; TEDDLIE; TASHAKKORI, 2021).

Apesar desse avanço conceitual, revisões empíricas da literatura indicam que a incorporação efetiva da pesquisa empírica, e em particular da integração metodológica, permanece aquém do discurso normativo que a valoriza. O estudo de HENDREN et al. (2018), ao examinar periódicos centrais da administração pública internacional, evidencia a persistente distância entre a retórica favorável aos métodos empíricos e sua adoção concreta nas práticas de pesquisa. Os autores identificam fragilidades recorrentes na explicitação dos desenhos metodológicos, na definição clara dos propósitos da integração e na articulação substantiva entre componentes qualitativos e quantitativos, frequentemente tratados de forma instrumental ou meramente ilustrativa. Diagnósticos semelhantes são apresentados por OSPINA; ESTEVE; LEE (2018), ao apontarem limitações na qualidade e na visibilidade da pesquisa qualitativa no campo da administração pública.

Essas limitações não podem ser compreendidas exclusivamente como resultado de escolhas individuais dos pesquisadores. Elas refletem, em grande medida, fatores estruturais que moldam a produção científica, como padrões editoriais dominantes, trajetórias formativas predominantemente orientadas por abordagens quantitativas ou normativas e culturas disciplinares específicas. A literatura institucionalista tem enfatizado que os critérios de rigor e legitimidade científica são socialmente construídos e reproduzidos no interior de campos acadêmicos, influenciando quais métodos e formas de evidência são reconhecidos como válidos (DIMAGGIO; POWELL, 1983; MARCH; OLSEN, 2006).

Em campos fortemente influenciados pelo direito, como o da administração tributária, a centralidade da análise normativa e dogmática tende a ocupar posição privilegiada. Embora esse tipo de produção seja fundamental para a interpretação e a sistematização do ordenamento jurídico, sua predominância pode limitar o desenvolvimento de investigações empíricas sistemáticas voltadas à compreensão de processos organizacionais, práticas administrativas e resultados institucionais. Estudos empíricos qualitativos e de métodos mistos são particularmente relevantes nesse contexto, pois permitem captar dinâmicas organizacionais, mecanismos causais e contextos institucionais que não se revelam plenamente por meio da análise normativa ou de dados agregados (FLYVBJERG, 2006; YANOW; SCHWARTZ-SHEA, 2015).

À luz desse debate, torna-se especialmente relevante examinar como essas dinâmicas epistemológicas e institucionais se manifestam em periódicos científicos de vocação aplicada, sobretudo aqueles vinculados a organizações públicas. A análise do perfil metodológico desses periódicos permite não apenas mapear padrões de publicação, mas também compreender quais formas de conhecimento são privilegiadas, legitimadas e reproduzidas no interior de campos institucionais específicos, bem como suas implicações para o desenvolvimento do conhecimento aplicado em administração pública.

## 3 | Metodologia

O presente estudo adota uma abordagem descritiva, exploratória e documental, orientada à análise sistemática do perfil metodológico da produção científica publicada na Revista da RFB. Trata-se de uma investigação de natureza qualitativo-quantitativa, na qual a quantificação dos artigos decorre de um processo analítico de classificação metodológica, e não de procedimentos estatísticos inferenciais. Essa combinação é coerente com estudos cujo objetivo central consiste em mapear padrões, regularidades e distribuições em corpora documentais, conforme amplamente reconhecido na literatura metodológica (BOWEN, 2009; KRIPPENDORFF, 2018).

A opção por esse desenho metodológico fundamenta-se na compreensão da análise documental como estratégia sistemática de investigação, capaz de produzir evidências empíricas a partir de textos institucionais e científicos, desde que orientada por critérios explícitos de seleção, leitura, codificação e interpretação (BOWEN, 2009). Nesse sentido, o método adotado permite tratar os artigos publicados como unidades de análise empírica, examinando-os enquanto produtos sociais e científicos que refletem escolhas metodológicas, epistemológicas e editoriais.

## 3.1 | Corpus de análise

O corpus do estudo compreende a totalidade dos artigos científicos publicados pela Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil desde sua criação, abrangendo todas as edições já publicadas no período de 2014 a 2025. Foram excluídos editoriais, apresentações institucionais, prefácios, notas introdutórias e resenhas, considerando-se exclusivamente os textos que se apresentam como artigos científicos autônomos.

A adoção de um recorte censitário, ao abranger o universo completo das publicações da revista, elimina vieses de seleção amostral e confere maior robustez descritiva aos resultados, característica recomendada em estudos de mapeamento e diagnóstico de campos científicos ou periódicos específicos (PETTICREW; ROBERTS, 2006).

## 3.2 | Procedimento de análise

O procedimento analítico consistiu na leitura integral e sistemática de todos os artigos pelo próprio investigador, realizada de forma padronizada e orientada por um protocolo analítico previamente definido. Cada artigo foi examinado individualmente, com atenção à presença ou ausência de dados empíricos, à explicitação do método de pesquisa, às estratégias de coleta e análise de dados e à indicação do desenho metodológico adotado.

Esse procedimento aproxima-se da lógica da análise de conteúdo qualitativa, entendida como técnica de interpretação sistemática de textos orientada à inferência de características relevantes a partir de categorias analíticas explícitas (BARDIN, 2016; KRIPPENDORFF, 2018). A classificação metodológica baseou-se no conteúdo efetivamente mobilizado nos artigos, e não apenas na terminologia ou na autodeclaração dos autores, o que é consistente com abordagens que privilegiam a análise do uso efetivo de métodos e evidências em detrimento de rótulos formais.

## 3.3 | Critérios de classificação metodológica

Os artigos foram classificados em categorias metodológicas mutuamente exclusivas, definidas com base na literatura de métodos em administração pública e ciências sociais aplicadas. As categorias adotadas foram: (i) ensaios teóricos ou normativos; (ii) estudos empíricos quantitativos; (iv) estudos empíricos qualitativos; e (v) estudos de métodos mistos.

A atribuição de cada artigo a uma categoria considerou a natureza da evidência mobilizada, o tipo de dado utilizado e o grau de explicitação do procedimento metodológico. No caso dos estudos empíricos, observou-se a presença de dados primários ou secundários e a utilização explícita de técnicas de análise compatíveis com abordagens quantitativas, qualitativas ou integradas, em consonância com tipologias amplamente aceitas na literatura metodológica (CRESWELL; PLANO CLARK, 2022; TEDDLIE; TASHAKKORI, 2021).

## 3.4 | Rigor analítico e limitações

Embora a análise do conteúdo dos artigos tenha sido conduzida por um único investigador, buscou-se mitigar potenciais vieses por meio da aplicação consistente do protocolo analítico a todo o corpus, da leitura integral e atenta de cada artigo e da utilização de categorias de classificação ancoradas na literatura. O foco do estudo não reside na avaliação da qualidade metodológica ou do rigor científico individual dos trabalhos, mas no mapeamento do perfil metodológico predominante da revista ao longo do período analisado.

Como limitação, reconhece-se que a classificação metodológica envolve juízo analítico do investigador, especialmente nos casos em que os artigos não apresentam descrição metodológica detalhada. Ainda assim, esse procedimento é compatível com práticas consolidadas de análise documental e análise de conteúdo em pesquisas qualitativas e metodológicas, sendo coerente com o caráter exploratório e diagnóstico da investigação (BOWEN, 2009; BARDIN, 2016).

# 4 | Resultados

A análise empírica contemplou a totalidade das edições da Revista da RFB publicadas até o momento, abrangendo integralmente o universo de revistas editadas pela instituição no período de 2014 a 2025. O caráter censitário da análise permite descrever o perfil metodológico do periódico sem vieses associados à seleção amostral, sendo apropriado para estudos cujo objetivo consiste no mapeamento de padrões e

distribuições em corpora documentais delimitados (PETTICREW; ROBERTS, 2006; BOWEN, 2009).

Os resultados evidenciam a predominância consistente de artigos classificados como ensaios teóricos ou normativos ao longo de todas as edições analisadas, ainda que com variações relevantes no tempo. Na edição inaugural, publicada em 2014, esse tipo de produção correspondeu a 90% dos artigos. Percentuais igualmente elevados são observados nas edições subsequentes, indicando estabilidade do padrão metodológico predominante no período analisado. Esse tipo de descrição longitudinal é particularmente adequado para identificar regularidades e inflexões temporais em estudos de produção científica (KRIPPENDORFF, 2018).

Observa-se, contudo, uma inflexão pontual na edição de 2016, na qual os estudos empíricos quantitativos passam a representar parcela significativamente maior do total de artigos publicados. Nessa edição, a proporção de artigos empíricos alcança 45%, configurando o maior peso relativo da empiria em toda a série analisada. Em termos metodológicos, esse tipo de variação pontual é interpretado como mudança episódica, e não como tendência consolidada, quando não se reproduz em períodos subsequentes (PETTICREW; ROBERTS, 2006).

No conjunto das cinco edições analisadas, a revista publicou 77 artigos científicos. Desses, 60 artigos (77,9%) enquadram-se como ensaios teóricos ou normativos, enquanto 17 artigos (22,1%) podem ser classificados como estudos empíricos. A análise da composição interna dos estudos empíricos revela predominância de abordagens quantitativas, que correspondem a 15 dos 17 artigos empíricos identificados. Em contraste, apenas dois estudos adotam abordagem qualitativa, ambos concentrados em uma única edição, e não se identifica nenhum artigo explicitamente estruturado segundo desenhos de métodos mistos.

A distribuição observada indica que, embora a revista tenha incorporado pesquisas empíricas ao longo de sua trajetória editorial, a presença da empiria permanece quantitativamente minoritária e metodologicamente concentrada. Do ponto de vista descritivo, não se observa diversificação consistente das abordagens empíricas ao longo do período analisado, o que caracteriza um perfil metodológico relativamente estável no tempo, conforme critérios usualmente adotados em estudos de análise de produção científica e análise documental (BOWEN, 2009; KRIPPENDORFF, 2018).

**Tabela 1 – Perfil metodológico dos artigos publicados**

| Edição (Ano) | Total de artigos | Ensaios teóricos | Empíricos quantitativos | Empíricos qualitativos | Métodos mistos |
|---|---|---|---|---|---|
| **1ª (2014)** | 20 | 18 | 2 | 0 | 0 |
| **2ª (2015/1)** | 13 | 10 | 3 | 0 | 0 |
| **3ª (2015/2)** | 16 | 12 | 2 | 2 | 0 |
| **4ª (2016)** | 11 | 6 | 5 | 0 | 0 |
| **5ª (2025)** | 17 | 14 | 3 | 0 | 0 |
| **Total** | **77** | **60** | **15** | **2** | **0** |

## 5 | Discussão

Os resultados evidenciam a predominância de produções de natureza teórica e normativa na *Revista da RFB*, padrão que se mantém relativamente estável ao longo das edições analisadas, ainda que com variações pontuais, como a observada em 2016. Esse perfil metodológico não deve ser interpretado como fragilidade ou limitação intrínseca do periódico, mas como expressão consistente de sua inserção institucional e de sua filiação a uma tradição jurídica consolidada no campo tributário.

A administração tributária constitui um domínio historicamente estruturado a partir do direito, no qual a interpretação normativa, a dogmática jurídica e a sistematização conceitual desempenham papel central tanto na prática profissional quanto na produção do conhecimento. Nesse contexto, é esperado que a produção científica privilegie análises normativas e teóricas, voltadas à interpretação do ordenamento jurídico, à construção de categorias conceituais e à reflexão sobre institutos legais. Como destacam PETERS (2018) e RAADSCHELDERS (2011), a administração pública caracteriza-se por um campo

epistemologicamente híbrido, no qual tradições normativas coexistem com abordagens empíricas, sem que uma necessariamente substitua a outra.

Sob essa perspectiva, o perfil metodológico da Revista da RFB revela coerência com sua função institucional e com o público ao qual se dirige. A predominância de ensaios teóricos e normativos reflete a centralidade do direito tributário como linguagem estruturante da atuação administrativa e da produção de conhecimento no setor. Tal característica confere à revista relevância enquanto espaço de consolidação, interpretação e difusão do conhecimento jurídico-administrativo, contribuindo para a segurança jurídica, a previsibilidade normativa e a uniformização de entendimentos.

Ao mesmo tempo, a literatura contemporânea em administração pública tem ressaltado que a complexidade crescente das organizações públicas e das políticas públicas demanda, de forma complementar, a incorporação de abordagens empíricas capazes de iluminar processos organizacionais, práticas administrativas e dinâmicas institucionais que não se esgotam na análise normativa. Estudos qualitativos e quantitativos permitem compreender como normas são interpretadas, implementadas e vivenciadas no cotidiano organizacional, ampliando o alcance analítico do conhecimento produzido (YANOW, 2000; FLYVBJERG, 2006; BRYMAN, 2021).

Nesse sentido, a presença minoritária de estudos empíricos identificada neste estudo não diminui a relevância da produção publicada, mas sinaliza uma oportunidade de complementaridade epistemológica. A literatura destaca que a articulação entre abordagens normativas, qualitativas e quantitativas pode enriquecer a compreensão dos fenômenos públicos, ao combinar rigor conceitual com evidência empírica contextualizada (CRESWELL; PLANO CLARK, 2022; TEDDLIE; TASHAKKORI, 2021).

Assim, os resultados sugerem que o perfil metodológico observado reflete menos uma lacuna editorial e mais a predominância de uma tradição disciplinar específica, historicamente legitimada e funcional ao campo tributário. O fortalecimento progressivo de abordagens empíricas pode, portanto, ser concebido não como substituição da tradição jurídica, mas como estratégia complementar, capaz de ampliar o diálogo entre norma, organização e prática administrativa, preservando a identidade institucional da revista ao mesmo tempo em que expande seu potencial analítico.

## 6 | Conclusão e agenda propositiva

Este artigo apresentou uma análise empírica do perfil metodológico da produção científica publicada na *Revista da RFB*, a partir do exame censitário de todas as edições publicadas desde sua criação. Os resultados evidenciam a predominância de ensaios teóricos e normativos, acompanhada por uma presença limitada e irregular de estudos empíricos, especialmente no que se refere a abordagens qualitativas e à integração metodológica.

Esse perfil metodológico deve ser interpretado à luz da função institucional da revista e de sua inserção em um campo historicamente estruturado pela tradição jurídica. A literatura sobre administração pública e direito administrativo tem destacado que, em domínios fortemente normatizados, a produção científica tende a privilegiar a interpretação dogmática, a sistematização conceitual e a análise normativa como formas legítimas e centrais de produção de conhecimento (PETERS, 2018; RAADSCHELDERS, 2011). No caso da administração tributária, essa característica está diretamente associada à necessidade de segurança jurídica, previsibilidade normativa e coerência interpretativa, elementos fundamentais para a atuação estatal e para a relação entre Fisco e sociedade.

Sob essa perspectiva, a predominância de artigos teóricos e normativos na Revista da RFB não constitui um déficit científico, mas expressão de uma lógica epistemológica consolidada e funcional ao campo. Como argumenta BOURDIEU (2004), os campos científicos desenvolvem critérios próprios de legitimidade, que orientam quais formas de conhecimento são reconhecidas e valorizadas. A revista, ao refletir essa tradição, cumpre papel relevante na consolidação e difusão do conhecimento jurídico-administrativo tributário.

Ao mesmo tempo, a literatura contemporânea em administração pública tem ressaltado que a crescente complexidade das organizações públicas e das políticas públicas exige, de forma complementar, a incorporação de abordagens empíricas capazes de iluminar processos organizacionais, práticas administrativas e dinâmicas institucionais que não se esgotam na análise normativa (PERRY; KRAEMER, 1986; VAN THIEL, 2014). Estudos empíricos, particularmente aqueles baseados em dados organizacionais, estudos de caso e abordagens qualitativas, contribuem para compreender como

normas são interpretadas, implementadas e experienciadas no cotidiano institucional.

Nesse sentido, a ampliação gradual do espaço dedicado à pesquisa empírica aplicada pode ser compreendida como estratégia de complementaridade epistemológica, e não como substituição da tradição jurídica que caracteriza a revista. Mesmo em periódicos centrais da administração pública internacional, a incorporação sistemática dessa integração permanece um desafio, o que indica tratar-se de agenda em construção no campo como um todo (HENDREN; LUO; PANDEY, 2018).

À luz desses argumentos, uma agenda propositiva para a Revista da RFB inclui o estímulo à submissão de estudos empíricos aplicados, baseados em dados administrativos, análises organizacionais e estudos de caso institucionais, preservando simultaneamente o espaço destinado à reflexão normativa e teórica. Tal estratégia pode contribuir para ampliar o diálogo entre norma, organização e prática administrativa, fortalecendo o papel da revista como espaço de aprendizado institucional e de produção de conhecimento relevante para a administração tributária contemporânea.

Ao preservar sua identidade jurídica e, de forma progressiva, ampliar seu repertório metodológico, a revista tem potencial para consolidar-se como referência não apenas na interpretação e sistematização do direito tributário, mas também na produção de conhecimento empírico aplicado, em consonância com os desafios analíticos e institucionais enfrentados pelas administrações públicas no século XXI.

## Referências bibliográficas


BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70, 2016.

BOURDIEU, Pierre. *Os usos sociais da ciência: por uma sociologia clínica do campo científico*. São Paulo: UNESP, 2004.

BOWEN, Glenn A. *Document analysis as a qualitative research method*. Qualitative Research Journal, v. 9, n. 2, p. 27–40, 2009. **DOI**: https://doi.org/10.3316/QRJ0902027

BRYMAN, Alan. *Social research methods.* 6. ed. Oxford: Oxford University Press, 2021.

CRESWELL, John W.; PLANO CLARK, Vicki L. *Designing and conducting mixed methods research*. 3. ed. Thousand Oaks: Sage, 2022.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. *The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*. American Sociological Review, v. 48, n. 2, p. 147–160, 1983.
**DOI:** https://doi.org/10.2307/2095101

FLYVBJERG, Bent. *Five misunderstandings about case-study research*. Qualitative Inquiry, v. 12, n. 2, p. 219–245, 2006.
**DOI:** https://doi.org/10.1177/1077800405284363

HENDREN, Kathryn; LUO, Qian Eric; PANDEY, Sanjay K. *The state of mixed methods research in public administration and public policy*. Public Administration Review, v. 78, n. 6, p. 904–916, 2018.
**DOI:** https://doi.org/10.1111/puar.12981

JOHNSON, R. Burke; ONWUEGBUZIE, Anthony J. *Mixed methods research: a research paradigm whose time has come*. Educational Researcher, v. 33, n. 7, p. 14–26, 2004.
**DOI:** https://doi.org/10.3102/0013189X033007014

KRIPPENDORFF, Klaus. *Content analysis: an introduction to its methodology*. 4. ed. Thousand Oaks: Sage, 2018.

MARCH, James G.; OLSEN, Johan P. *The logic of appropriateness*. In: MORAN, Michael; REIN, Martin; GOODIN, Robert (org.). The Oxford handbook of public policy. Oxford: Oxford University Press, 2006.

OSPINA, Sonia M.; ESTEVE, Marc; LEE, Seulki. *Assessing qualitative studies in public administration research*. Public Administration Review, v. 78, n. 4, p. 593–605, 2018. **DOI:** https://doi.org/10.1111/puar.12837

PERRY, James L.; KRAEMER, Kenneth L. *Research methodology in the public administration review*, 1975–1984. Public Administration Review, v. 46, n. 3, p. 215–226, 1986. **DOI:** https://doi.org/10.2307/976389

PETERS, B. Guy. *The politics of bureaucracy: an introduction to comparative public administration*. 7. ed. London: Routledge, 2018.

PETTICREW, Mark; ROBERTS, Helen. *Systematic reviews in the social sciences: a practical guide*. Oxford: Blackwell Publishing, 2006.

RAADSCHELDERS, Jos C. N. *Public administration: the interdisciplinary study of government*. Oxford: Oxford University Press, 2011.

TEDDLIE, Charles; TASHAKKORI, Abbas. *Foundations of mixed methods research: integrating quantitative and qualitative approaches in the social and behavioral sciences*. 2. ed. Thousand Oaks: Sage, 2021.

VAN THIEL, Sandra. *Research methods in public administration and public management: an introduction*. London: Routledge, 2014.

YANOW, Dvora. *Conducting interpretive policy analysis.* Thousand Oaks: Sage, 2000.

YANOW, Dvora; SCHWARTZ-SHEA, Peregrine. *Interpretive research design: concepts and processes*. 2. ed. New York: Routledge, 2015.

DOI: 10.5281/zenodo.20511652

# CONFIA – Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal da Receita Federal do Brasil

## *CONFIA – Cooperative Tax Compliance Program of the Brazilian Federal Revenue Service*

Flávio Vilela Campos
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, atualmente na coordenação do programa CONFIA e Coordenador de Maiores Contribuintes - substituto. Graduado em Direito e Agronomia. Especialista em Direito Tributário e Mestre em Administração Tributária pela *Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) / Instituto de Estudios Fiscales (IEF)*, em Madrid/Espanha.

Marco Sérgio Almeida Veludo Gouveia
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Marco Sérgio Almeida Veludo Gouveia, atualmente Coordenador Especial de Maiores Contribuintes, pós-graduado em Direito Tributário pela Faculdade Anhanguera em convênio com a Uniderp e LFG (2011), *Diplomado en Administración Tributaria por El Centro Interamericano De Administraciones Tributarias – CIAT (2016)*, especialização em Big Data e Ciência de Dados pela PUC-MG (2021).

**RESUMO**
O artigo apresenta a construção, implementação e consolidação do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (CONFIA) da Receita Federal do Brasil (RFB), primeira iniciativa latino-americana baseada no paradigma internacional de cooperative compliance. Desenvolvido entre 2020 e 2026, o CONFIA resulta de um processo colaborativo envolvendo Fórum de Diálogo, contribuintes, associações empresariais, organismos internacionais e unidades especializadas da RFB. O texto descreve os fundamentos conceituais do modelo — transparência, cooperação, confiança justificada e gestão de riscos —, detalha as etapas de alinhamento, desenho, teste, piloto e implementação permanente, e apresenta o marco normativo que consolida o programa no ordenamento brasileiro (LC 225/2026, IN RFB 2.295/2025 e Portaria 621/2025). O artigo também analisa o Marco de Controle Fiscal (MCF) e a norma técnica ABNT NBR 17301, que institucionalizam padrões de governança tributária alinhados às melhores práticas internacionais. Por fim, discute os próximos passos do programa, incluindo integração com o Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado (OEA), sinergias normativas e expansão multilateral. Conclui-se que o CONFIA inaugura um modelo relacional de governança fiscal baseado em cooperação, diálogo e prevenção de litígios, configurando estratégia de Estado para segurança jurídica, eficiência administrativa e maior conformidade tributária.

**Palavras-chave:** Conformidade Cooperativa; Governança Tributária; Gerenciamento de Riscos; Receita Federal do Brasil; Programa CONFIA; Compliance Tributário.

**ABSTRACT**
This article presents the development, implementation, and consolidation of the Cooperative Tax Compliance Program (CONFIA) of the Brazilian Federal Revenue Service (RFB), the first Latin American initiative grounded in the global cooperative compliance paradigm. Implemented between 2020 and 2026, CONFIA is the result of a collaborative process involving a Dialogue Forum, taxpayers, business associations, international organizations, and specialized units within the RFB. The text outlines the conceptual foundations of the model — transparency, cooperation, justified trust, and riskbased management — and details the stages of alignment, design, testing, pilot execution, and permanent implementation, as well as the regulatory framework that formally embeds the program in the Brazilian legal system (Complementary Law 225/2026, RFB Normative Instruction 2.295/2025, and Ordinance 621/2025). The article also examines the Tax Control Framework (TCF) and the ABNT NBR 17301 technical standard, which institutionalize tax governance practices aligned with leading international benchmarks. Finally, it discusses the program's next steps, including integration with Brazilian Authorized Economic Operator (AEO) Program, regulatory synergies, and multilateral expansion. The article concludes that CONFIA introduces a relational model of tax governance grounded in cooperation, dialogue, and dispute prevention, constituting a state strategy for strengthening legal certainty, administrative efficiency, and enhanced tax compliance.

**Keywords:** Cooperative Compliance; Tax Governance; Risk Management; Brazilian Federal Revenue Service; CONFIA Program; Tax Compliance.

## 1 | Introdução: por que conformidade cooperativa agora?

A relação entre contribuintes e administrações tributárias vem passando por uma transformação estrutural nas últimas décadas. O paradigma tradicional, assentado no controle posterior e na coerção como instrumentos predominantes de indução ao cumprimento, cede espaço a um modelo orientado por **transparência, cooperação e confiança justificada**. Essa inflexão decorre de vetores convergentes: globalização das cadeias de valor; digitalização de processos econômicos; aumento da complexidade regulatória; e pressão por **eficiência e segurança jurídica** nos sistemas fiscais (OCDE, 2012, 2013; Campos, 2020; Owens & Leigh Pemberton, 2021).

É nesse contexto que se consolida o conceito de **conformidade cooperativa** (*cooperative compliance*), inaugurando um regime relacional — sobretudo com grandes contribuintes — que combina **voluntariedade, proporcionalidade, gestão baseada em risco e decisão sustentada por evidências**. Em lugar de uma atuação reativa e fragmentada, o modelo propõe **estratégias personalizadas, canais permanentes de diálogo e tratamento prévio de questões relevantes**, mitigando a litigiosidade e promovendo previsibilidade regulatória. Experiências internacionais e diretrizes de organismos como OCDE[1], CIAT[2], BID[3], WU[4] e IFA[5] indicam ganhos mensuráveis em **redução do hiato tributário, qualidade da informação e legitimidade institucional** (OCDE, 2013; Owens & Leigh Pemberton, 2021).

## Conceito, Princípios e Fundamentos

A conformidade cooperativa assenta-se em três eixos complementares:

1. Transparência recíproca e confiança justificada — o contribuinte torna explícitas suas estratégias fiscais e seus principais riscos; a administração explicita interpretações normativas, critérios de atuação e expectativas. A confiança é "justificada" porque depende de evidências objetivas de governança tributária e de controles internos efetivos, usualmente estruturados em um Marco de Controle Fiscal (MCF) inspirado no Tax Control Framework (OCDE, 2016).

2. Gestão de Riscos de Conformidade (GRC) — segmentação por perfil de risco, visão integral do setor e do contribuinte, e pactuação de planos de trabalho que priorizam riscos materiais. O foco desloca-se para a prevenção, sem abdicar de coerção proporcionada e tempestiva para casos de fraude, má fé ou resistência deliberada (Campos, 2022, 2023A; 2023B; Campos, F. V; Verçosa, P. E. N; Chaves, A. C., 2024).

3. Base institucional, tecnológica e normativa — no plano tecnológico, a confiabilidade decorre de infraestruturas de dados (por exemplo, SPED, eSocial, eFinanceira[6]...) e de intercâmbio internacional de informações (CbCR[7], CRS[8], FATCA[9]), processados em ambientes de *big data* e analítica avançada para segmentação de riscos. No plano normativo — especialmente em países de *civil law* —, a codificação de princípios, processos e salvaguardas é condição para previsibilidade e isonomia (OCDE, 2013; Campos, 2020).

No Brasil, a Receita Federal do Brasil (RFB) estruturou o Programa de Conformidade Cooperativa — CONFIA como concretização desse paradigma relacional, fundamentado em base legal (LC nº 225/2026[10]), regulamentação operacional (IN RFB nº 2.295/2025[11]) e portarias de implementação (v.g., Portaria RFB nº 621/2025[12]). A trajetória incluiu alinhamento conceitual, desenho colaborativo em Fórum de Diálogo, teste de procedimentos, piloto com certificação e, por fim, lançamento da versão permanente.

[1] OCDE: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

[2] CIAT: Centro Interamericano de Administrações Tributárias

[3] BID: Banco Interamericano de Desenvolvimento

[4] *WU: Vienna University of Economics and Business. WU Global Tax Policy Center at the Institute of Austrian and International Tax Law*

[5] *IFA: International Fiscal Association*

[6] Receita Federal do Brasil. (n.d.). Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Recuperado em 20 de setembro de 2025, de http://sped.rfb.gov.br/.

[7] *Country By Country Report* consiste em um relatório anual por meio do qual grupos multinacionais deverão fornecer à administração tributária da jurisdição de residência para fins tributários de seu controlador final diversas informações e indicadores relacionados à localização de suas atividades, à alocação global de renda e aos impostos pagos e devidos.

[8] *Common Reporting Standard (CRS)* é uma política global para a troca automática de informações.

[9] *FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act)*. Visa combater a evasão fiscal exigindo que bancos estrangeiros reportem dados bancários de pessoas do Estados Unidos.

[10] Brasil (2026). Lei Complementar 225/2026. Recuperado em 15 de fevereiro de 2025, de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp225.htm.

[11] Receita Federal do Brasil (2025). Instrução Normativa RFB nº 2295 de 03 de dezembro de 2025. Recuperado em 15 de fevereiro de 2025, de https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/148173.

[12] Receita Federal do Brasil. (2025). Portaria RFB nº 621 de 03 de dezembro de 2025. Recuperado em 15 de fevereiro de 2025, de https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/148154.

## 2 | A construção do CONFIA (2020–2026): do desenho colaborativo à implementação

O Programa de Conformidade Cooperativa da Receita Federal do Brasil – CONFIA[13] – configura-se como uma iniciativa pioneira destinada a reconfigurar a relação entre a Administração Tributária e os grandes contribuintes no país. Fundamentado em princípios de confiança recíproca, transparência informacional e diálogo institucionalizado, o programa objetiva promover um ambiente fiscal mais previsível, seguro e orientado pela cooperação. Trata-se da primeira experiência dessa natureza na América Latina e no Caribe, concebida em consonância com as diretrizes internacionais mais recentes, especialmente aquelas formuladas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2013) e por autores como Owens e Leigh-Pemberton (2021). Nesse sentido, o CONFIA integra um movimento mais amplo de modernização das administrações tributárias, já consolidado em diversas jurisdições internacionais.

A proposta central do CONFIA consiste na superação do paradigma tradicional de fiscalização, historicamente orientado pelo controle posterior e pela aplicação de sanções. Em seu lugar, o programa adota uma abordagem preventiva e orientativa, estruturada para incentivar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias mediante a cooperação ativa entre a Administração Tributária e os contribuintes participantes. Tal mudança de enfoque contribui para a redução do contencioso fiscal, a diminuição dos custos de conformidade e o fortalecimento da legitimidade institucional do Fisco perante a sociedade.

Sob essa perspectiva, o programa induz a adoção de práticas estruturadas de governança tributária no âmbito empresarial, estimula mecanismos de autorregularização e favorece a solução célere, técnica e consensual de divergências fiscais. Assim, o CONFIA busca consolidar uma cultura tributária mais avançada, orientada por responsabilidade fiscal, pela integridade das informações prestadas e por um sólido sistema de gestão de conformidade tributária.

O desenho institucional do programa baseia-se em um modelo conceitual robusto, composto por fases claramente delineadas, instrumentos normativos próprios, mecanismos sistemáticos de monitoramento e avaliação e estruturas administrativas específicas para sua execução. O presente artigo descreve e analisa esses componentes, à luz da experiência acumulada ao longo do processo de formulação e implementação do CONFIA.

[13] Receita Federal do Brasil. (n.d.). Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal – CONFIA. Recuperado em 20 de setembro de 2025, de https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia.

### 2.1 | Modelo Conceitual

A estruturação institucional do Programa de Conformidade Cooperativa da Receita Federal do Brasil iniciou-se com a criação do Comitê Gestor (Portaria RFB nº 28/2021), do Fórum de Diálogo (Portaria RFB nº 71/2021) e do Centro CONFIA (Portaria RFB nº 209/2022). Esses três elementos formaram o arcabouço inicial necessário para viabilizar a construção colaborativa do modelo, bem como para a realização de testes e validações dos processos que sustentam o programa.

O modelo conceitual do CONFIA está ancorado em quatro pilares estratégicos: (i) o Comitê Gestor; (ii) o Fórum de Diálogo; (iii) o modelo de funcionamento do programa; e (iv) o referencial para o marco de controle fiscal. Esses pilares são interdependentes e complementares, constituindo uma base estrutural coerente para o desenvolvimento de uma relação cooperativa e sustentável entre a Administração Tributária e os contribuintes participantes.
O Comitê Gestor, composto pela alta administração da Receita Federal, tem a atribuição de analisar e deliberar sobre propostas relativas ao Programa de Conformidade Cooperativa. Sua atuação representa o nível estratégico de governança do CONFIA, conferindo legitimidade institucional e garantindo alinhamento com as diretrizes gerais da administração tributária.

O Fórum de Diálogo, por sua vez, constitui um espaço institucionalizado de deliberação e escuta ativa, no qual são discutidos aspectos conceituais, operacionais e normativos do programa. Essa instância reúne representantes da Receita Federal, das empresas participantes e de entidades setoriais parceiras, assegurando transparência decisória e participação qualificada dos atores envolvidos. O Fórum é responsável por formular propostas de aperfeiçoamento para o programa, que são posteriormente encaminhadas para análise e deliberação pelo Comitê Gestor, reforçando a lógica de construção conjunta que orienta o CONFIA.

O modelo de funcionamento do programa abrange seus princípios orientadores, etapas de desenvolvimento, processos internos, serviços diferenciados oferecidos aos participantes, sistema de penalidades, critérios de adesão, mecanismos de certificação, execução dos planos de trabalho, procedimentos de avaliação e hipóteses de exclusão. Estruturado para permitir escalabilidade e adaptação às diferentes realidades empresariais, o modelo adota os princípios da voluntariedade, boa-fé, cooperação, transparência e proporcionalidade como fundamentos para a participação no programa.

Do ponto de vista operacional, o CONFIA apoia-se na gestão de riscos tributários e na disposição do contribuinte em manter padrões elevados de transparência. O programa disponibiliza um canal técnico de comunicação permanente, destinado à solução antecipada de questões fiscais relevantes, de modo a prevenir litígios e promover segurança jurídica para ambas as partes.

Por fim, o marco de controle fiscal estabelece o padrão de governança tributária esperado das empresas aderentes ao CONFIA. Esse referencial engloba elementos como o comprometimento da alta administração com a conformidade tributária, a existência de mecanismos eficazes de controle interno, a adequada documentação dos processos e a gestão sistemática dos riscos fiscais. Trata-se de componente fundamental para o fortalecimento da confiança mútua, eixo estruturante do modelo de conformidade cooperativa.

[14] Receita Federal do Brasil. (n.d.). Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal – CONFIA: Legislação de referência. Recuperado em 20 de setembro de 2025, de https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/legislacao-de-referencia.

## 2.2 | Etapas de Construção

A construção do Programa de Conformidade Cooperativa da Receita Federal do Brasil – CONFIA – foi conduzida por meio de uma abordagem incremental, participativa e orientada por evidências, estruturada em cinco etapas principais: alinhar, desenhar, testar, implementar e expandir. Cada fase desempenhou função estratégica no amadurecimento do modelo e contou com intensa interlocução com atores públicos e privados relevantes.

A fase de alinhamento, realizada em 2021, concentrou-se na promoção de seminários, *workshops* e reuniões técnicas envolvendo representantes do setor privado, da academia e de organismos internacionais. O propósito central foi apresentar os fundamentos teóricos da conformidade cooperativa, recolher subsídios das partes interessadas e construir uma compreensão compartilhada acerca dos desafios e oportunidades para a implementação de um programa dessa natureza no contexto brasileiro.

Na etapa seguinte, voltada ao desenho do programa, foram consolidadas as bases operacionais do CONFIA, com destaque para a instituição do Fórum de Diálogo. Nesse espaço, representantes da Receita Federal, contribuintes e entidades parceiras colaboraram na elaboração e validação dos documentos estruturantes: o modelo conceitual, os instrumentos de autoavaliação, os critérios de validação e certificação, os roteiros de processos de trabalho, bem como a definição de benefícios e serviços essenciais. Também foram formuladas e debatidas as propostas normativas necessárias, incluindo a minuta do Projeto de Lei submetido posteriormente ao Congresso Nacional.

Durante os trabalhos no Fórum de Diálogo, identificou-se a necessidade de testar experimentalmente os procedimentos em discussão, de modo a aferir sua viabilidade prática e criar ambiente de confiança entre os participantes. O Teste de Procedimentos, conduzido entre 2022 e 2024, envolveu um grupo inicial de nove empresas voluntárias e possibilitou a aplicação preliminar dos instrumentos operacionais (ponto focal CONFIA; renovação de certidões de débitos; análises cooperativas por iniciativa da RFB e do contribuinte), além da avaliação da capacidade de resposta dos contribuintes e da Receita Federal. Essa etapa permitiu identificar ajustes essenciais e consolidar a segurança técnica necessária para avançar para o piloto oficial.

Com base nas lições extraídas dessa experimentação, deu-se início, em 2023, formalmente à fase de testes, instituída pela Portaria RFB nº 387/2023. Nessa fase, foi lançado o projeto-piloto do CONFIA, que certificou 20 empresas. A atuação coordenada entre Administração Tributária e contribuintes permitiu a aplicação do processo completo de adesão, a validação das candidatas, o desenvolvimento de planos de trabalho estruturados e a consolidação da metodologia de certificação.

A implementação do programa em caráter permanente teve início em dezembro de 2025, quando os resultados do piloto foram incorporados ao modelo final. Novos marcos normativos foram editados, incluindo procedimentos de revelação e monitoramento e um sistema próprio de penalidades. Em janeiro de 2026, foi publicada a Norma Nacional de Sistema de Compliance Tributário, destinada a orientar a avaliação do Marco de Controle Fiscal. Paralelamente, as unidades da Receita

Federal responsáveis pelo atendimento aos maiores contribuintes passaram por reestruturação, visando oferecer tratamento integrado aos grandes contribuintes. Assim, iniciou-se a operação do modelo completo de conformidade cooperativa no Brasil, acompanhada da ampliação do número de vagas originalmente previstas para o piloto.

Por fim, a fase de expansão visa estender o alcance do programa a um universo maior de contribuintes, consolidando o CONFIA como política pública permanente. A expansão ocorrerá de forma gradual, condicionada tanto à demanda dos contribuintes interessadas quanto à capacidade operacional da Receita Federal de garantir os serviços previstos. O programa, em sua concepção, prevê evolução contínua, de modo a adequar-se às necessidades dos participantes e às inovações na administração tributária.




Figura 1 Etapas de Construção do CONFIA

## 2.3 | Mudança de Cultura e de Conduta

A implementação de um programa de conformidade cooperativa pressupõe um dos desafios mais complexos para administrações tributárias: a transformação cultural. Tal mudança requer uma revisão profunda das práticas e comportamentos tanto da administração tributária quanto dos contribuintes, com a migração de um modelo tradicionalmente adversarial para uma lógica estruturada de cooperação, confiança e transparência.

A transformação cultural ultrapassa a mera alteração de normas e procedimentos. Trata-se de um processo que envolve a reformulação de mentalidades, condutas e posturas institucionais, demandando uma Administração Tributária orientada por serviços, pela gestão de relacionamentos e pela construção contínua de confiança mútua. Experiências internacionais, como a dos Países Baixos[15], demonstram que a adoção apressada de modelos cooperativos, quando não acompanhada de adequada preparação cultural, tende a comprometer seus resultados. Em resposta a esse desafio, a RFB e a equipe do CONFIA investem intensamente em ações de capacitação, comunicação e construção colaborativa, fundamentais para sustentar a mudança de paradigma.

[15] *Revisión independiente del mecanismo de Supervisión Horizontal ("Horizontal Monitoring") publicado el 20 de junio de 2012 por un Comité del Gobierno de los Países Bajos. Resumen del informe disponible en el Anexo B del documento OCDE (2013). La relación cooperativa: un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo (pp. 99-104). OECD Publishing.*

### 2.3.1 | Estudos Internacionais e Modelagem do Programa

A Receita Federal do Brasil promoveu estudos aprofundados sobre as recomendações da OCDE e as práticas internacionais de conformidade cooperativa. Esses estudos foram realizados também de forma conjunta com contribuintes no âmbito do Fórum de Diálogo, possibilitando uma modelagem participativa do programa. Os resultados desse trabalho forneceram a base conceitual para o desenho dos pilares estruturantes do CONFIA.

### 2.3.2 | Webinar Internacional e Comunicação Institucional

A disseminação do novo paradigma foi impulsionada pela realização do Primeiro Webinar Internacional Fisco & Contribuinte: Conformidade Cooperativa, um novo paradigma, organizado com o apoio da OCDE e do BID. O evento contribuiu para nivelar o conhecimento dos atores envolvidos, reforçando o compromisso da Receita Federal com a transparência ativa, a inovação e a promoção de práticas modernas de administração tributária.

### 2.3.3 | Diálogo e Transparência

O Fórum de Diálogo foi concebido como instância permanente de participação e construção conjunta, viabilizando a discussão estruturada de temas conceituais, operacionais e normativos. Paralelamente, a realização de videoconferências individuais com 44 grupos econômicos permitiu apresentar o programa, alinhar expectativas, esclarecer dúvidas e fortalecer o engajamento dos potenciais participantes. Essas iniciativas consolidaram um ambiente de cooperação e

transparência, essencial para o desenvolvimento do programa.

### 2.3.4 | Comunicação e Transparência Ativa

Com o objetivo de promover ampla divulgação e fortalecer a transparência, foi desenvolvido o site oficial do Programa CONFIA, que funciona como canal de comunicação com a sociedade e repositório das informações relevantes sobre o andamento do programa. O Centro CONFIA tem atuado ativamente em seminários presenciais e virtuais, conduzindo lançamentos de novas fases, explicando processos e fornecendo orientações técnicas.

Além disso, a produção contínua de artigos técnicos, notícias e conteúdos explicativos contribui para ampliar o conhecimento público sobre o programa. O Centro também mantém um canal direto de atendimento por meio de caixa postal institucional, destinado ao suporte e ao esclarecimento de dúvidas de contribuintes e interessados. Essas ações reforçam o compromisso do programa com a transparência ativa e a comunicação contínua.

### 2.3.5 | Formação Contínua e Desenvolvimento de Competências

A mudança cultural promovida pelo CONFIA é sustentada por um amplo programa de formação voltado ao desenvolvimento técnico e comportamental dos servidores da Receita Federal. Destacam-se ações focadas em habilidades interpessoais, como comunicação não violenta, escuta ativa, mediação e técnicas de diálogo qualificado — competências fundamentais em modelos baseados na cooperação e na confiança.

Esse processo formativo é complementado por cursos EAD sobre conformidade cooperativa, disciplinas oferecidas em programas de pós-graduação em Direito Tributário e Compliance Fiscal, capacitações técnicas sobre comportamento dos contribuintes, gestão de riscos e governança tributária, além de um módulo prático presencial destinado às equipes e aos pontos focais do programa. Esses Auditores-Fiscais atuam como interface direta entre a Receita Federal e as empresas participantes.

Para assegurar a consistência das ações, são elaborados manuais operacionais e materiais específicos destinados aos pontos focais, possibilitando atuação qualificada, técnica e crítica diante das informações e dos riscos apresentados pelos contribuintes. O objetivo é promover uma relação profissional, transparente e cooperativa, sem abdicar do rigor fiscal e da análise criteriosa.

A mudança cultural impulsionada pelo CONFIA configura-se como um processo de médio prazo, baseado em ações estruturadas de formação, comunicação, diálogo e fortalecimento da confiança. Ao investir simultaneamente na qualificação técnica e interpessoal de seus servidores, na participação ativa dos contribuintes e na adoção de práticas internacionais consolidadas, a Receita Federal avança na construção de uma administração tributária moderna, transparente e orientada para serviços — pilares essenciais de um ambiente fiscal cooperativo e sustentável.

## 2.4 | Fórum de diálogo

O Fórum de Diálogo do Programa CONFIA consolidou-se como um espaço estratégico de cocriação entre o setor público e o setor privado, desempenhando papel central nas fases de desenho e teste do programa. Nesse ambiente, estabeleceu-se um processo contínuo de intercâmbio de experiências, perspectivas e propostas, contribuindo significativamente para o amadurecimento conceitual e operacional da iniciativa.

Desde sua concepção, foram convidadas três associações nacionais representativas dos contribuintes[16] que abrangem a quase totalidade do público-alvo do Programa de Conformidade Cooperativa brasileiro. Essas entidades tiveram papel decisivo no apoio técnico, na mobilização dos participantes e na disseminação dos fundamentos do modelo junto aos seus associados. Paralelamente, os convites ao setor privado foram direcionados a grandes grupos econômicos que possuíam informações públicas indicando elevados padrões de governança tributária e mecanismos consolidados de controle fiscal.

A seleção desses grupos seguiu critérios objetivos, considerando a lista de maiores contribuintes da Receita Federal, dados de mercado, publicações especializadas e parâmetros regulatórios, especialmente no setor financeiro[17]. Ademais, admitiu-se a participação de empresas que demonstrassem maturidade em governança corporativa e experiência prévia em iniciativas internacionais de conformidade cooperativa, reforçando o caráter técnico e representativo do Fórum.

O Fórum de Diálogo[18] opera mediante Estatuto próprio e estrutura-se em três componentes institucionais:

1. Secretaria-Executiva, composta por servidores da RFB e representantes das entidades parceiras (ABRASCA, FEBRABAN e GETAP), responsável pela coordenação administrativa e operacional dos trabalhos;

2. Assembleia de Representantes, órgão deliberativo, composto por dez representantes dos contribuintes e cinco da RFB, todos com direito a voto, encarregado de selecionar temas de estudo e aprovar propostas a serem encaminhadas ao Comitê Gestor;

3. Câmaras Temáticas, responsáveis pelo estudo aprofundado dos temas, elaboração de propostas e discussão de alternativas. Esses grupos contam com participação ampliada, incluindo representantes das empresas, servidores da RFB, especialistas, acadêmicos e outras entidades públicas ou privadas com conhecimento relevante. A liderança das câmaras é exercida por representantes da RFB com formação específica em conformidade cooperativa e habilidades interpessoais.

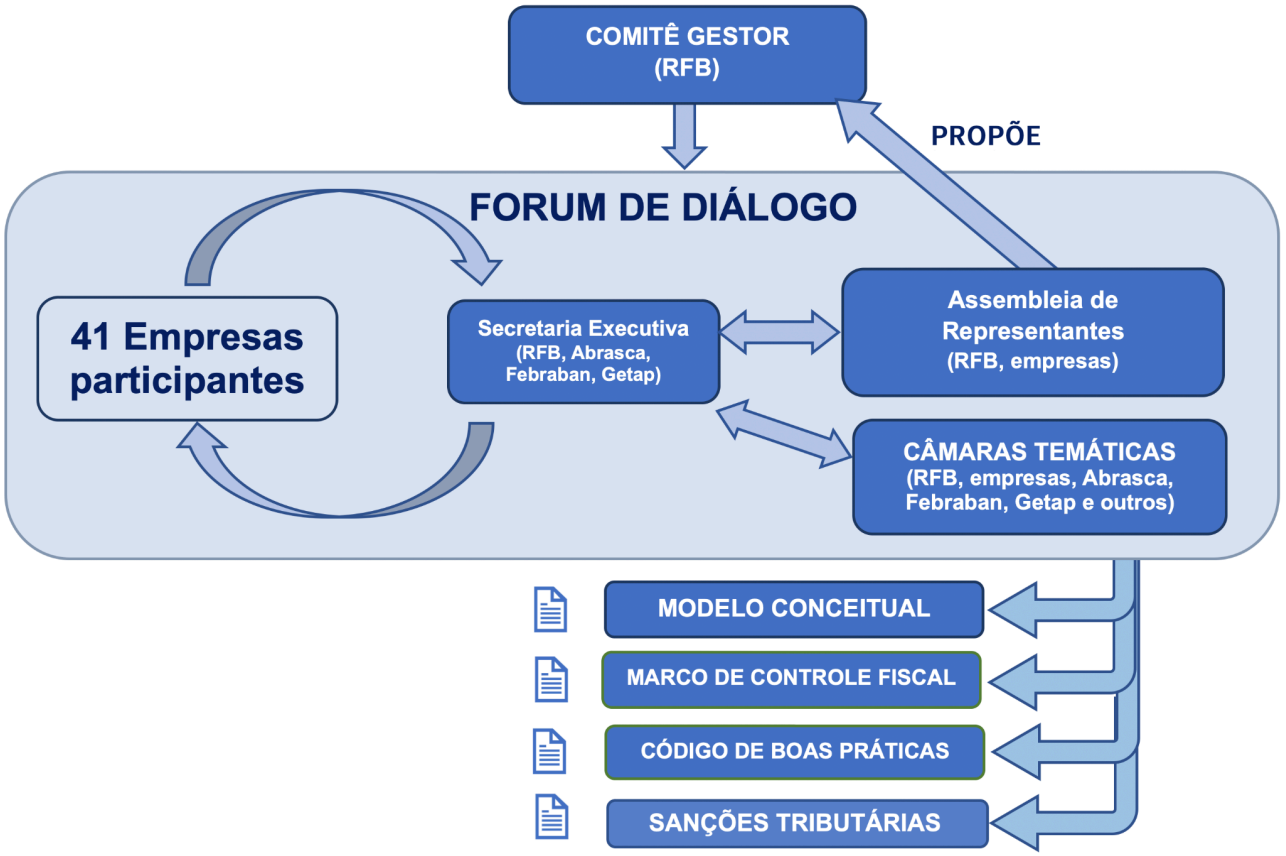



Figura 2 Comitê Gestor e Fórum de Diálogo CONFIA

O fluxo de trabalho previsto no Estatuto[19] do Fórum assegura ampla participação, diversidade de perspectivas e busca constante pelo consenso. Os temas podem ser propostos por qualquer integrante do Fórum ou pelo Comitê Gestor e são submetidos à aprovação da Assembleia de Representantes. Uma vez aprovados, são encaminhados à Câmara Temática competente, que realiza estudos detalhados e elabora um Relatório Preliminar. Esse documento é submetido às empresas participantes, que podem apresentar manifestações e sugestões. A partir dessas contribuições, a Câmara reavalia sua proposta e prepara o Relatório Final, posteriormente encaminhado à Assembleia. Somente após sua aprovação o documento segue para deliberação do Comitê Gestor, que decide sobre sua implementação.

Na prática, o Fórum tornou-se um ambiente de construção de consensos, envolvendo representantes da Receita Federal, empresas participantes, associações empresariais e especialistas em tributação. O diálogo estruturado permitiu resolver conflitos interpretativos, identificar pontos de melhoria normativa e desenvolver soluções inovadoras, sempre com elevada transparência e abertura ao contraditório. As Câmaras Temáticas tiveram papel fundamental nesse processo, aprofundando discussões sobre tópicos específicos, como o Código de Boas Práticas Tributárias, o Marco de

Controle Fiscal, o sistema de sanções e o próprio modelo operacional do CONFIA.

Um exemplo marcante foi a identificação da necessidade de testar determinados procedimentos antes do início do piloto oficial. O tema emergiu das discussões no Fórum e resultou na realização de testes conjuntos entre 2022 e 2024, nos quais RFB e empresas avaliaram, de forma prática, a viabilidade técnica do modelo. Essa experiência contribuiu para a redução de incertezas, aumento da confiança e compreensão mais clara dos fluxos de trabalho por ambas as partes.

Importante destacar que, mesmo quando as propostas das Câmaras Temáticas foram posteriormente adaptadas ou implementadas em formatos diferentes, sua elaboração foi essencial para o amadurecimento institucional e para a aceitação das soluções pelos participantes. As contribuições relativas ao Código de Boas Práticas Tributárias, ao Marco de Controle Fiscal e às sanções tributárias foram incorporadas ao projeto-piloto, ao anteprojeto de lei do CONFIA e às discussões que culminaram na criação da norma nacional de *compliance* tributário.

O Fórum de Diálogo tem vocação para lidar com discussões em nível abstrato e estruturante, especialmente no que diz respeito ao aperfeiçoamento contínuo do programa. As questões fiscais individuais dos participantes são tratadas em reuniões específicas, no âmbito dos planos de trabalho firmados com cada contribuinte certificado.

Com o encerramento da fase de construção do programa e o início de sua implementação permanente, o Fórum de Construção deu lugar a uma nova instância de diálogo, formada exclusivamente pelos contribuintes certificados. Esse novo Fórum tem a função de atuar como canal permanente de comunicação e relacionamento cooperativo, contribuindo para o aprimoramento técnico e normativo do CONFIA.

Em síntese, o Fórum de Diálogo revelou-se instrumento indispensável para a redução de assimetrias de informação, a construção colaborativa de soluções e o amadurecimento institucional dos atores envolvidos. Seu funcionamento reforça o compromisso com a transparência, a participação e a evolução contínua do programa, elementos essenciais para a consolidação de um ambiente fiscal baseado na confiança e na cooperação.

[16] Abrasca - Associação Brasileira das Companhias Abertas, que congrega as empresas de capital aberto negociado em bolsa; Grupo de Estudos Tributários Aplicados – GETAP, que também contempla grandes empresas multinacionais com capital fechado no Brasil e; Federação Brasileira de Bancos (Febraban), que agrega as instituições financeiras.

[17] Critério de seleção dos grupos econômicos convidados para participar do fórum de diálogo para construção do programa CONFIA. Recuperado em 15 de fevereiro de 2026, de https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2021/CRITRIOSSELEOGRUPOSECONMICOSCONVIDADOSFDCONFIA.pdf.

[18] Receita Federal do Brasil. (n.d.). Conheça o Fórum de Diálogo CONFIA e suas Câmaras Temáticas. Relatórios Finais das Câmaras Temáticas. Recuperado em 28 de fevereiro de 2026, de https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/conheca-o-forum-de-dialogo-confia.

[19] O Fórum de Diálogo CONFIA foi instituído pela Portaria RFB nº 71 com estatuto recuperado em 15 de fevereiro de 2026, de https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2021/Estatutorepublicado29102021.pdf.

## 2.5 | Coleta e Intercâmbio de Informações Econômico Fiscais

O Programa de Conformidade Cooperativa estabelece um novo paradigma na relação entre a administração tributária e os contribuintes, fundamentado nos princípios de transparência, cooperação, boa-fé e confiança justificada — esta última ancorada na governança corporativa tributária adotada pelas empresas participantes. A viabilidade desse modelo pressupõe que a administração tributária disponha de instrumentos eficazes para validar, de forma tempestiva e precisa, as informações fornecidas pelos contribuintes.

Nesse contexto, o Brasil ocupa posição de destaque no cenário internacional em razão de seu avançado sistema de coleta, integração e intercâmbio de dados econômico-fiscais, estruturado em torno do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). O SPED consolida informações fiscais, contábeis, previdenciárias e financeiras, muitas delas transmitidas praticamente em tempo real por meio de documentos eletrônicos como a NF-e, ECD, ECF, eSocial, e-Financeira, entre outros. Tais dados são reportados não apenas pelos próprios contribuintes, mas também por terceiros, como instituições financeiras e demais agentes regulados, ampliando a abrangência e a confiabilidade das informações disponíveis.

Além do fluxo interno de dados, o país mantém cooperação ativa com administrações tributárias estaduais e municipais, especialmente no âmbito da implementação do IBS e da CBS, que convergem para a criação de um ambiente compartilhado de gestão tributária. No plano internacional, o Brasil participa da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua em Matéria Tributária e de diversos acordos bilaterais que

possibilitam o intercâmbio automático de informações, incluindo o *Country-by-Country Reporting, o Common Reporting Standard (CRS) e o Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*.

A Receita Federal processa esse conjunto massivo de dados em ambiente de Big Data, utilizando ferramentas de inteligência artificial destinadas à segmentação de contribuintes por perfil de risco e ao aprimoramento dos mecanismos de gestão da conformidade. A aplicação desses recursos tecnológicos reduz assimetrias informacionais, reforça a confiança entre Fisco e contribuintes e cria condições propícias para a implementação efetiva de um modelo de conformidade cooperativa no país (Campos, F. V.; Verçosa, P. E. N.; Chaves, A. C., 2024).

## 2.6 | Gerenciamento de Riscos de Conformidade

O gerenciamento de riscos de conformidade constitui pilar central para o avanço do modelo de conformidade cooperativa entre a Receita Federal do Brasil e os contribuintes. A abordagem adotada pelo órgão visa promover uma atuação mais estratégica, preventiva e orientada a evidências, permitindo identificar e tratar riscos de forma proporcional e transparente. O modelo brasileiro de gestão de riscos estrutura-se em três eixos principais, articulados entre si.

1. **Visão Integral do Setor Econômico**. A Receita Federal desenvolve estudos setoriais aprofundados, voltados à compreensão do comportamento tributário de grupos homogêneos de empresas. Esses estudos permitem identificar padrões, inconsistências, tendências e potenciais riscos inerentes a cada setor econômico. A partir dessa análise comparativa, é possível orientar ações mais precisas e calibradas, alinhadas às especificidades produtivas e regulatórias de cada segmento.

2. **Visão Integral do Contribuinte**. O segundo eixo refere-se à análise individualizada dos grandes contribuintes. Essa avaliação contempla aspectos contábeis, fiscais, patrimoniais e mercadológicos, permitindo uma compreensão holística da estrutura operacional e do perfil de risco de cada empresa. A partir dessa visão integrada, a administração tributária consegue interpretar adequadamente situações complexas, identificar riscos específicos e avaliar a aderência das práticas empresariais às normas tributárias.

3. **Plano de Trabalho Conjunto**. Com base nos diagnósticos setoriais e individuais, elabora-se um plano estratégico de conformidade, que consolida os riscos identificados e estabelece prioridades de atuação. Esse plano orienta as ações a serem desenvolvidas em colaboração com o contribuinte no âmbito do Programa CONFIA, contemplando medidas preventivas, revisões de processos internos, ajustes de governança tributária e mecanismos de monitoramento contínuo. Trata-se de instrumento que formaliza o diálogo cooperativo e garante previsibilidade às partes.

Esse modelo integrado de gestão de riscos permite à Receita Federal tratar as situações de conformidade de maneira estruturada e cooperativa, favorecendo maior transparência, previsibilidade e fortalecimento da confiança recíproca. Ao aprofundar o conhecimento sobre setores econômicos e contribuintes específicos, a administração tributária amplia sua capacidade de reduzir o hiato tributário (tax gap) e de promover uma conformidade fiscal sustentável no longo prazo (Campos, F. V.; Verçosa, P. E. N.; Chaves, A. C., 2024).

## 2.7 | Estrutura

A estrutura institucional concebida para viabilizar o Programa de Conformidade Cooperativa é composta por unidades especializadas e instâncias de governança destinadas à coordenação, execução e supervisão das atividades. Nesse arranjo, o Centro de Conformidade Cooperativa (Centro CONFIA), subordinado à Coordenação-Especial de Maiores Contribuintes da Receita Federal, assume papel central como órgão articulador do programa em âmbito nacional.

O Centro CONFIA é responsável pela coordenação estratégica e operacional do Programa, abrangendo a articulação nacional, a condução das ações de mudança cultural, a validação dos requisitos de adesão, a certificação das empresas participantes e a supervisão do trabalho desenvolvido pelos pontos focais CONFIA. Sua equipe multidisciplinar reúne auditores-fiscais e analistas tributários com competências especializadas em tributação, gestão de riscos e do crédito tributário, compliance, educação corporativa e comunicação institucional.

A estrutura interna do Centro está organizada em três gerências:

1. **GECOE:** Responsável pela coordenação estratégica do Programa, incluindo a produção de estudos, propostas de aperfeiçoamento, definição de metas, indicadores e

monitoramento de resultados. Também conduz a participação da Receita Federal nas atividades do Fórum de Diálogo e presta suporte técnico às suas deliberações.

2. **GEFOR:** Dedica-se ao gerenciamento do processo de mudança cultural, incluindo ações de comunicação interna e externa, organização de eventos, capacitações e desenvolvimento de materiais informativos. É responsável pela trilha de formação dos Pontos Focais CONFIA e pelas atividades de desenvolvimento profissional do público interno e externo ao Programa.

3. **GEOPE:** Atua na gestão operacional do Programa, supervisionando os pontos focais e coordenando os planos de trabalho, por meio de painéis de acompanhamento e indicadores de desempenho. Além disso, organiza grupos técnicos especializados e apresenta propostas de aprimoramento dos processos relacionados à gestão de riscos tributários dos contribuintes certificados.

Complementam essa estrutura as Delegacias de Maiores Contribuintes (Demac), que atuam diretamente na interlocução com os participantes do Programa. Essas unidades permitem que todos os processos de trabalho relacionados aos contribuintes CONFIA sejam desenvolvidos de maneira integrada. As Demac contam com equipes próprias de assistência, nas quais são alocados os Pontos Focais CONFIA, submetidos à supervisão técnica da GEOPE, favorecendo a uniformidade metodológica e a eficiência no acompanhamento dos contribuintes.

Outro componente relevante são os Comitês Transversais de Conformidade, formados por representantes de diversas áreas da Receita Federal, com a finalidade de analisar, de forma integrada, os planos de trabalho e as demandas apresentadas pelos contribuintes. Esses comitês têm contribuído para estimular a coordenação entre áreas e fortalecer uma abordagem sistêmica e cooperativa. Participam dessas instâncias representantes das áreas de gestão de riscos, monitoramento e assistência, gestão do crédito tributário, direito creditório, fiscalização e o ponto focal CONFIA.

Em conjunto, essa arquitetura institucional confere ao Programa CONFIA maior robustez, coerência e capacidade de resposta, assegurando que as práticas de conformidade cooperativa sejam aplicadas de modo uniforme, transparente e alinhado aos objetivos estratégicos da administração tributária.

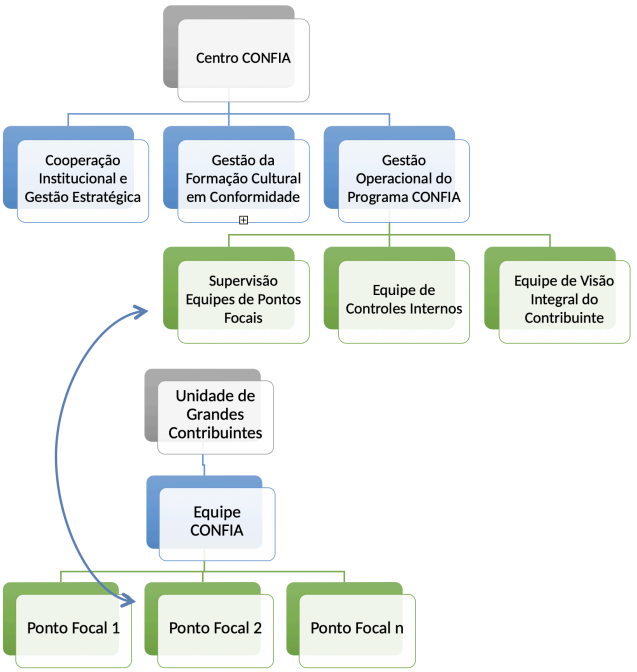


Figura 3 Estrutura Institucional do CONFIA

## 2.8 | Governança Interna

A consolidação de uma estrutura interna robusta constitui elemento essencial para garantir a sustentabilidade do Programa CONFIA e assegurar uma governança eficaz do modelo de conformidade cooperativa. A adoção de práticas de relacionamento mais abertas e transparentes implica uma maior proximidade entre o Auditor-Fiscal e o contribuinte, o que torna imprescindível o estabelecimento de mecanismos de controle capazes de preservar a necessária distância profissional e assegurar avaliações críticas, imparciais e tecnicamente fundamentadas das condutas fiscais analisadas.

Nesse contexto, o Programa CONFIA incorpora um conjunto de medidas de governança e controle interno que visam promover integridade, padronização procedimental, segurança jurídica e transparência:

1. Parcerias institucionais. O desenvolvimento do Programa — incluindo seu modelo conceitual, seus procedimentos e sua aplicação prática — é submetido à análise das áreas de gestão de riscos, auditoria interna e corregedoria da Receita Federal. Essas instâncias atuam para identificar e mitigar riscos, inclusive aqueles relacionados à integridade institucional. Novos processos são formalmente mapeados segundo metodologia corporativa, assegurando aderência às normas internas.

2. Manuais de procedimentos. O CONFIA dispõe de manuais específicos direcionados tanto ao funcionamento geral do programa quanto à

atuação dos Pontos Focais (Auditores-Fiscais). Esses documentos consolidam normas, orientações técnicas e fluxos operacionais, reforçando previsibilidade, uniformidade de atuação e transparência no relacionamento entre administração tributária e contribuintes.

3. Reuniões com múltiplos servidores e registro formal. As interações entre Pontos Focais e contribuintes são realizadas presencialmente ou por videoconferência, sempre com a participação mínima de dois representantes de cada parte. Todas as reuniões contam com atas formais e, no caso das sessões virtuais, com gravação, garantindo rastreabilidade e segurança no processo decisório.

4. Sistema informatizado de controle. O andamento das atividades do Programa é documentado em sistema informatizado próprio, no qual são registrados os temas analisados, os termos lavrados, os acordos firmados e os resultados alcançados. Esse repositório institucional assegura transparência e padronização, além de subsidiar auditorias e avaliações posteriores.

5. Orientações institucionais. As análises fiscais realizadas pelos Pontos Focais são apoiadas por áreas técnicas da Receita Federal, de modo que as orientações adotadas sejam institucionais e vinculantes, e não expressões individuais. Esse procedimento reforça a objetividade, a consistência técnica e a legitimidade das decisões.

6. Rodízio de Pontos Focais. Para evitar vínculos excessivos e preservar a independência profissional, é instituído rodízio dos Pontos Focais a cada quatro anos. Essa prática contribui para a renovação de perspectivas e para um monitoramento mais isento e equilibrado.

7. Relatórios de avaliação do Plano de Trabalho. Ao término de cada ciclo anual, é elaborado um relatório de avaliação do Plano de Trabalho, contendo os resultados do monitoramento do contribuinte. Esse documento permite mensurar o relacionamento institucional, verificar a aderência às obrigações tributárias e avaliar se o contribuinte mantém comportamento compatível com a natureza e o porte de suas operações, oferecendo base objetiva para sustentar a confiança depositada pela administração tributária.

8. Relatórios anuais do Programa CONFIA. São produzidos relatórios anuais que apresentam avanços, resultados e aprendizados institucionais do Programa. Esses documentos evidenciam a contribuição do CONFIA para o aprimoramento da governança tributária, a redução de litígios e a promoção de maior conformidade fiscal, fortalecendo sua legitimidade como política pública.

## 2.9 | Piloto

A implementação do projeto-piloto constituiu etapa decisiva para a consolidação do Programa CONFIA. Iniciado em 2024, o piloto ampliou o escopo de participação para aproximadamente 1.600 grandes empresas, selecionadas com base em critérios objetivos relacionados ao porte econômico, à maturidade da governança tributária e ao histórico de relacionamento com a Administração Tributária. Essa fase representou um avanço em relação ao Teste de Procedimentos, realizado entre setembro de 2022 e abril de 2024, ao introduzir, pela primeira vez, critérios qualitativos e quantitativos para a admissão de contribuintes e ao testar um processo estruturado de adesão, composto por cinco etapas.

A primeira etapa, de autoavaliação, consistiu na realização de diagnóstico interno pelas empresas, com base em critérios fornecidos pela Receita Federal, incluindo parâmetros de governança corporativa tributária, gestão de riscos e sistemas internos de conformidade. Na etapa de candidatura, as organizações interessadas formalizaram sua inscrição e apresentaram a documentação comprobatória. Em seguida, na fase de validação, a Receita Federal analisou os dados apresentados e verificou o atendimento às condições de admissibilidade, tais como regularidade fiscal, nível de endividamento e realização de auditoria independente.

A etapa de pactuação envolveu a construção conjunta de planos de trabalho de conformidade, documentos que consolidam as principais questões fiscais consideradas relevantes tanto pela administração tributária quanto pelas empresas. Esses planos conferem previsibilidade ao relacionamento cooperativo e permitem que o contribuinte apresente, de forma proativa, dúvidas e temas tributários que pretende discutir com a Receita Federal. Por fim, a etapa de certificação formalizou o ingresso das empresas no Programa, mediante publicação no Diário Oficial da União e realização de evento público em Brasília, ocasião em que contribuinte e Administração Tributária assumiram compromissos recíprocos de

cooperação, transparência, previsibilidade e conformidade.

A comparação entre o Teste de Procedimentos e o Piloto evidencia avanços importantes. Enquanto o teste foi restrito às empresas integrantes do Fórum de Diálogo, o piloto possibilitou a participação de um universo muito mais amplo de contribuintes. Além disso, os critérios de entrada foram aprimorados pela introdução de requisitos formais de elegibilidade, pelo estabelecimento de número inicial de vagas e pela testagem de um processo completo de adesão em cinco etapas. As portarias RFB nº 387/2023, nº 402/2024 e nº 417/2024 constituíram o marco normativo que estruturou essa fase.

O piloto recebeu 31 candidaturas, das quais 24 foram validadas e, após a etapa de pactuação, 20 contribuintes foram certificados. Os resultados foram expressivos: pactuaram-se 127 questões fiscais a serem tratadas de forma colaborativa entre a Receita Federal e as empresas certificadas. Esses diálogos resultaram em impactos positivos tanto para os contribuintes — com redução de passivos tributários, incremento da segurança jurídica e eliminação de ambiguidades interpretativas — quanto para a Administração Tributária, que obteve acordos para regularização de inconsistências, aperfeiçoamento de processos internos e de normativos, e melhor alocação de recursos de fiscalização.

Entre os resultados qualitativos mais relevantes destacam-se:

- Posicionamentos institucionais da Receita Federal em temas controversos, materializados em atos normativos de efeito vinculante.
- Orientação tributária tempestiva para novas legislações, permitindo ajustes normativos e prevenindo a formação de litígios.
- Aprimoramento da governança e dos processos de trabalho tanto da Receita Federal quanto das empresas certificadas, a partir da análise conjunta de situações concretas.
- Celebração de acordos de regularização, com redução de penalidades para os contribuintes e arrecadação célere para o Estado.
- Construção cooperativa de propostas normativas, com participação direta dos contribuintes.

Além dos ganhos quantitativos, a experiência piloto demonstrou a viabilidade prática do modelo de conformidade cooperativa e sua capacidade de induzir transformações culturais nas organizações envolvidas. Essa fase serviu de base empírica para o aperfeiçoamento dos instrumentos normativos e para o planejamento da expansão futura do Programa, consolidando evidências de que o CONFIA constitui política pública sustentável e alinhada às melhores práticas internacionais de administração tributária[20].

[20] Receita Federal do Brasil. (2025). Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal – CONFIA: Resultados Piloto do Programa CONFIA. Recuperado em 20 de setembro de 2025, de https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2025/2025-03-14_balanco-anual-de-atividades-do-confia-2024.pdf.

## 2.10 | Marco Normativo

O ordenamento jurídico brasileiro, estruturado sob a tradição *civil law*, caracteriza-se pela centralidade de normas escritas e codificadas, em contraste com sistemas de *common law*, nos quais os precedentes judiciais desempenham papel normativo central. Nesse contexto, a previsibilidade e a segurança jurídica — tanto para os contribuintes quanto para a administração tributária — dependem fundamentalmente da produção e da publicidade de atos normativos formais. A construção do marco jurídico do Programa de Conformidade Cooperativa (CONFIA) reflete essa exigência, ao se apoiar em um conjunto articulado de normas legais e infralegais que definem direitos e deveres, disciplinam procedimentos e organizam a governança do modelo (Campos, F. V; Parada, M.H.S., 2024).

O primeiro marco normativo relevante foi a Portaria RFB nº 28/2021, que instituiu o Comitê Gestor responsável por propor as diretrizes de criação e funcionamento do CONFIA e autorizou a constituição de um fórum de diálogo, posteriormente formalizado pela Portaria RFB nº 71/2021. Em 2022, a Portaria RFB nº 210 aprovou a realização do Teste de Procedimentos, etapa experimental essencial para validar instrumentos operacionais do programa.

A fase piloto foi instituída pela Portaria RFB nº 387/2023, que regulamentou o processo de autoavaliação, candidatura, validação, elaboração dos planos de trabalho e certificação dos participantes. Essa regulamentação foi complementada pelas Portarias RFB nº 402, 408 e 417, todas de 2024, que detalharam critérios e procedimentos aplicáveis ao ciclo piloto.

Para a implementação da versão permanente do Programa, foi elaborado no âmbito do Fórum de Diálogo um projeto de lei, posteriormente ajustado pela Receita Federal e encaminhado ao Congresso Nacional. O texto resultante foi aprovado no Capítulo IV da Lei Complementar nº 225/2026, que disciplina os

programas de conformidade tributária e aduaneira. A lei conferiu segurança jurídica e caráter perene ao CONFIA, além de prever incentivos específicos às empresas certificadas, como tratamento diferenciado em processos administrativos fiscais. Seus principais elementos podem ser sintetizados da seguinte forma:

## 1. Natureza e objetivo

- Adesão voluntária por pessoas jurídicas.
- Incentivo ao cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras mediante relacionamento cooperativo com a Receita Federal.

## 2. Requisitos para adesão

- Estrutura de governança corporativa tributária.
- Sistema de gestão de conformidade tributária contendo:
    - política fiscal formalmente aprovada;
    - procedimentos para preparação das obrigações acessórias;
    - testes e validações periódicas de controles internos.
- Atendimento a requisitos quantitativos e qualitativos estabelecidos pela Receita Federal.

## 3. Princípios orientadores

- Voluntariedade;
- Boa-fé e confiança mútua;
- Diálogo e cooperação;
- Transparência e segurança jurídica;
- Prevenção de litígios;
- Proporcionalidade e imparcialidade.

## 4. Deveres das partes

| Receita Federal | Contribuintes |
|---|---|
| Disseminar cultura de conformidade | Divulgar política fiscal e procedimentos internos |
| Adequar a estrutura organizacional ao modelo | Capacitar colaboradores |
| Cumprir o plano de trabalho pactuado | Sanar falhas de governança identificadas |
| | Adequar sistemas tecnológicos às exigências do Programa. |

## 5. Serviços diferenciados aos participantes

- Canal de comunicação personalizado;
- Renovação colaborativa de certidões;
- Interlocução prévia em pedidos de créditos tributários.

## 6. Processos próprios de trabalho

- Revelação voluntária de atos relevantes;
- Monitoramento contínuo da conformidade tributária;
- Possibilidade de confissão e pagamento sem multa;
- Plano de regularização com entrada de 30% e parcelamento em até 60 vezes.

## 7. Lançamento de ofício

- Ausência de multa nos casos de revelação voluntária;
- Redução de multas quando o fato é identificado em monitoramento, conforme critérios regulamentares.

## 8. Exclusão do Programa

- Descumprimento de requisitos ou princípios;
- Prática de fraude, simulação ou má-fé;
- Comunicação formal acompanhada de possibilidade de recurso;
- Readmissão após dois anos, condicionada à correção das falhas.

## 9. Benefícios adicionais

- Recebimento do Selo CONFIA;
- Acesso aos benefícios do nível mais elevado do Programa Sintonia[21];
- Preferência em licitações e processos administrativos;
- Bônus de adimplência fiscal.

Com fundamento na Lei Complementar nº 225/2026 e no art. 7º da Lei nº 14.689/2023[22] — que autoriza a Administração Tributária a instituir incentivos à conformidade tributária baseados em critérios de regularidade fiscal —, foi editada a Instrução Normativa RFB nº 2.295/2025, regulamentando o CONFIA em sua forma permanente. Complementarmente, a Portaria

RFB nº 621/2025 inaugurou a primeira edição do programa, fixando o número inicial de vagas, o prazo para apresentação de requerimentos de certificação e os critérios de adesão.

[21] Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – Sintonia. Recuperado em 20 de fevereiro de 2025, de https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/programas-e-atividades/sintonia.

[22] Brasil (2023). Lei nº 14.689 de 20 de setembro de 2023. Recuperado em 20 de setembro de 2025, de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/l14689.htm.

## 2.11 | Marco de Controle Fiscal

O Marco de Controle Fiscal (MCF) constitui um referencial técnico destinado a orientar a análise da maturidade dos sistemas de governança tributária das empresas participantes do Programa CONFIA. Fundamentado em critérios objetivos e padronizados, o MCF é elemento estruturante para assegurar a confiabilidade dos dados, a tempestividade das informações e a integridade dos procedimentos fiscais declarados pelos contribuintes. Sua aplicação contribui para a construção de confiança justificada, requisito essencial para o funcionamento de modelos de conformidade cooperativa.

No âmbito do Fórum de Diálogo, foi instituída uma Câmara Temática específica com o objetivo de elaborar diretrizes de governança tributária aplicáveis às empresas interessadas em demonstrar controle efetivo sobre suas posições fiscais. Após amplo debate entre representantes da Administração Tributária, contribuintes e especialistas, essa Câmara produziu um conjunto de enunciados norteadores para o MCF[23], sintetizados a seguir:

| Enunciados | Forma de materialização (exemplificativo) |
|---|---|
| 1. A administração está comprometida com a conformidade tributária e dissemina essa cultura na organização. | • Existe uma Política Tributária formalizada e estabelecida pela administração.<br>• A Política Tributária é divulgada aos colaboradores da organização por canais de comunicação oficiais.<br>• A Política Tributária está acessível também aos interessados externos. (ex. website)<br>• O Código de Conduta/Ética contempla orientações e condutas relacionadas à conformidade tributária e à política tributária da organização. |
| 2. A Política Tributária da organização está desdobrada em normas e procedimentos formalizados que devem ser seguidos pelas áreas que impactam diretamente a conformidade tributária. | • As áreas contábil, fiscal e tributária devem estar alinhadas à Política Tributária.<br>• Os procedimentos operacionais relativos às questões tributárias são padronizados, documentados e de conhecimento dos envolvidos.<br>• As competências e atribuições são definidas de forma clara.<br>• Há segregação de funções, nos processos e atividades relacionados a questões tributárias. |
| 3. A administração deve assegurar que a gestão de riscos tributários esteja integrada às áreas de negócios da organização. | • A gestão de riscos tributários é conhecida pelos envolvidos nas atividades que impactam a conformidade tributária.<br>• Há um processo de classificação dos riscos tributários de acordo com a sua relevância.<br>• A avaliação dos riscos tributários é revisada periodicamente de modo a identificar mudanças ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo que possam impactar a conformidade tributária.<br>• Há plano de ação para tratamento dos riscos tributários, quando cabível. |
| 4. O gestor do risco, deve ser comunicado, em tempo hábil, acerca dos riscos tributários relevantes. | • Há um processo que estabelece procedimentos que assegurem a comunicação sobre os riscos tributários relevantes e mudanças no ambiente interno e externo que possam refletir tais riscos.<br>• Há um Canal de Denúncia que garante a confidencialidade das informações e o anonimato do denunciante e este contempla também questões de conduta e riscos tributários. |
| 5. A organização deve ter uma estrutura de governança tributária abrangente, robusta e eficaz. | • A organização disponibiliza recursos suficientes para a implementação da estrutura de governança e assegura a sua independência técnica.<br>• Há um processo periódico de acompanhamento da aderência das atividades de gestão de riscos tributários e, quando necessário, a estrutura de governança tributária da empresa é revisada para aprimoramento e adequação. |

Durante o projeto-piloto do CONFIA, a avaliação do MCF foi realizada por meio de autoavaliação dos contribuintes, complementada pela obrigatoriedade de auditoria independente conduzida por profissionais registrados no órgão de supervisão competente. Além disso, a Receita Federal analisou mecanismos de controle internos e, quando identificadas inconsistências, solicitou a elaboração de planos de aprimoramento destinados a evitar sua reincidência.

Com vistas a conferir maior legitimidade, uniformidade e aderência internacional ao MCF, a Receita Federal, em conjunto com a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) e com apoio do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), desenvolveu, de forma colaborativa com entidades representativas dos contribuintes e especialistas, a norma ABNT NBR 17301[24] – Sistemas de Gestão de *Compliance* Tributário (Campos, F. V.; Lamadrid, P. B. G.; Oliveira, J. C., 2026). A norma estabelece requisitos mínimos e orientações para sistemas de gestão de compliance tributário no Brasil, alinhando-se às melhores práticas nacionais e internacionais. Sua aplicação permitirá a autoavaliação pelas empresas, a avaliação institucional pela Receita Federal e a certificação por organismos acreditados.

A ABNT NBR 17301 constitui a base do Marco de Controle Fiscal brasileiro, inspirada no conceito de ***Tax Control Framework (TCF)*** da OCDE. Entre suas principais referências normativas destacam-se:

- **ABNT NBR ISO 37301:2021** – Sistemas de gestão de compliance;
- **ABNT NBR ISO 37001:2017** – Sistemas de gestão antissuborno;
- **ISO Anexo SL** – Estrutura de alto nível para normas de sistemas de gestão;
- **UNE 19602:2019** – Norma espanhola de compliance tributário.

A convergência normativa facilita integração, eficiência institucional e reconhecimento mútuo de padrões de governança tributária.

### Principais eixos da ABNT NBR 17301

- **Abordagem baseada em riscos:** identificação, avaliação, tratamento e monitoramento contínuo dos riscos tributários, alinhados à legislação, às operações relevantes e ao apetite de risco da organização.
- **Governança, liderança e cultura de *compliance*:** compromisso explícito da alta administração, definição clara de responsabilidades e promoção de cultura de integridade fiscal.
- **Planejamento e controles tributários:** requisitos para planejamento lícito, controles internos, documentação formalizada e segregação de funções.
- **Transparência e comunicação:** estímulo ao diálogo qualificado com autoridades fiscais e comunicação interna estruturada.
- **Monitoramento, auditoria e melhoria contínua:** mecanismos de supervisão, revisões periódicas e ações corretivas.
- **Integração com outros sistemas de gestão:** compatibilidade com normas de compliance, anticorrupção e gestão de riscos.

A proposta busca refletir práticas modernas de compliance tributário, aplicáveis de forma isonômica e adaptável às realidades empresariais brasileiras.

Os principais elementos avaliados no MCF incluem: a existência de políticas e procedimentos formalizados, o comprometimento da alta administração, a gestão de riscos tributários, os mecanismos de monitoramento e auditoria interna e a cultura organizacional voltada para a integridade fiscal.

Além de apoiar a certificação, o Marco de Controle Fiscal atua como ferramenta de autodiagnóstico e melhoria contínua para as empresas, permitindo identificar lacunas, promover ajustes e consolidar práticas que reforcem previsibilidade, segurança jurídica e confiança no relacionamento cooperativo com a Administração Tributária.

[23] Receita Federal do Brasil. (2022). Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal – CONFIA: Relatório da Câmara Temática do Marco de Controle Fiscal. Recuperado em 20 de setembro de 2025, de https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2023/20220817RelatrioFinalCTMCFassinado2.pdf.

[24] Norma técnica brasileira ABNT NBR 17301:2026. Sistemas de gestão de *compliance* tributário — Requisitos com orientações para uso. Este documento especifica os requisitos e fornece as diretrizes para estabelecer, desenvolver, implementar, avaliar, manter, e melhorar um sistema de gestão de *compliance* tributário eficaz dentro de uma organização. Recuperado em 28 de fevereiro de 2026, de https://www.abntcatalogo.com.br/grd.aspx.

## 2.12 | Consolidação (dez/2025) e transição a Programa permanente

Após cinco anos de desenvolvimento e a execução sequenciada das etapas anteriormente descritas, a Receita Federal concluiu, ao final de 2025, o processo de

construção do Programa CONFIA em sua forma permanente. O resultado é um modelo dinâmico, de evolução contínua, sustentado por um conjunto de pilares estruturantes:

- investimentos robustos em mudança cultural;
- criação de um fórum permanente de diálogo;
- ampliação e qualificação da coleta e do intercâmbio de informações;
- implantação de uma abordagem estruturada de gerenciamento de riscos de conformidade;
- formação de unidades especializadas para atendimento aos maiores contribuintes e de um Centro Nacional dedicado ao Programa;
- estabelecimento de governança interna sólida;
- consolidação de marco normativo próprio;
- constituição de um Marco de Controle Fiscal.

Esse processo culminou, em 9 de dezembro de 2025, no lançamento formal do Programa CONFIA em sua versão permanente. Sua base jurídica está assentada em três instrumentos centrais:

1. Lei Complementar nº 225, de 8 de janeiro de 2026, que institucionaliza o Programa no ordenamento jurídico, define seus princípios estruturantes, disciplina deveres e direitos dos participantes, estabelece benefícios, detalha seus processos e regulamenta seu modelo sancionatório;

2. Artigo 7º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que autoriza a adoção de medidas de incentivo à conformidade tributária;

3. Instrução Normativa RFB nº 2.295, de 3 de dezembro de 2025, que regulamenta de maneira integral a operacionalização do Programa, disciplinando o ciclo de adesão, certificação, monitoramento, governança e exclusão.

A primeira edição do CONFIA permanente foi formalmente instituída pela Portaria RFB nº 621/2025, que definiu as regras específicas para abertura de vagas, critérios de priorização, requisitos de seleção e procedimentos para apresentação do requerimento de certificação. Em janeiro de 2026 foram disponibilizadas as primeiras 40 vagas, dentro de um processo estruturado em seis etapas.

A LC nº 225/2026 estabelece o CONFIA como instrumento oficial de conformidade tributária e aduaneira da Receita Federal, enquanto a IN RFB nº 2.295/2025 operacionaliza sua execução. Conjuntamente, regulam:

- conceitos essenciais do Programa;
- critérios e requisitos de adesão;
- processo de certificação;
- parâmetros do relacionamento cooperativo;
- Plano de Trabalho;
- benefícios;
- mecanismos de monitoramento;
- regras de exclusão e procedimentos pós-certificação.

A Portaria RFB nº 621/2025, específica da primeira edição, define:

- número de vagas disponíveis;
- critérios objetivos de priorização;
- requisitos de seleção;
- cronograma e procedimentos formais de requerimento.

Os normativos determinam que o Programa tem como finalidade promover segurança jurídica, previsibilidade, diálogo cooperativo, prevenção de litígios e elevação dos níveis de conformidade tributária e aduaneira. Entre seus princípios fundamentais destacam-se: voluntariedade, boa-fé, cooperação, transparência, previsibilidade, imparcialidade e prevenção de litígios.

O arcabouço normativo estabelece critérios quantitativos e qualitativos de adesão. Entre os critérios quantitativos incluem-se ativo patrimonial, estrutura acionária, receita bruta, débitos declarados, massa salarial, representatividade na arrecadação e participação no comércio exterior. Para a primeira edição, foram definidos requisitos objetivos específicos, como receita bruta anual superior a R$ 2 bilhões, débitos declarados acima de R$ 100 milhões no ano e classificação como maior contribuinte especial.

Os critérios **qualitativos** envolvem: histórico de conformidade, perfil de litígio, estrutura de governança tributária, sistema de gestão de conformidade, configuração organizacional e complexidade das operações.

O processo de certificação ocorre em seis etapas:

1. abertura de vagas;
2. questionário de autoavaliação (QAA);
3. requerimento eletrônico;
4. validação pela Receita Federal;
5. elaboração conjunta do Plano de Trabalho CONFIA;
6. certificação mediante Ato Declaratório Executivo (ADE).

O Plano de Trabalho CONFIA constitui o principal instrumento do relacionamento cooperativo. Elaborado conjuntamente pela RFB e pelo contribuinte, define as questões fiscais relevantes que serão tratadas no ciclo anual, incluindo operações relevantes reveladas pelo contribuinte e riscos identificados pela administração tributária. O plano possui vigência anual e é renovado periodicamente, funcionando como espaço institucionalizado de diálogo técnico, construção conjunta da interpretação normativa e definição de eventuais correções necessárias.

O Programa oferece benefícios significativos, entre os quais: canal exclusivo de comunicação; análise cooperativa das questões incluídas no Plano de Trabalho; participação na formação de entendimentos institucionais por meio de consulta dialogada; prioridade no atendimento pela RFB; interlocução prévia antes de indeferimentos; renovação dialogada de certidões fiscais; possibilidade de regularização sem sanções; redução ou dispensa de penalidades em caso de divergência interpretativa; utilização do Selo CONFIA; bônus de adimplência; vedação ao registro de arrolamento sobre bens em determinadas situações e preferência em contratações públicas.

Os contribuintes certificados devem manter estrutura de governança e sistema de conformidade atualizados, cooperar na execução do Plano de Trabalho e preservar sua regularidade fiscal. À Receita Federal cabe ofertar serviços diferenciados, manter comunicação adequada, realizar monitoramento cooperativo e garantir confidencialidade.

A exclusão do Programa pode ocorrer quando o contribuinte deixar de atender aos critérios de adesão, violar princípios do Programa, praticar fraude, má-fé ou simulação, descumprir o Plano de Trabalho ou apresentar falhas persistentes de governança.

Nesta primeira edição, o Marco de Controle Fiscal é avaliado por meio de questionário de autoavaliação, cujos resultados são objeto de análise conjunta no Plano de Trabalho. Com a publicação da ABNT NBR 17.301/2026, inicia-se o processo de capacitação e acreditação de organismos certificadores, permitindo, no futuro, certificação independente e possível incorporação desse requisito ao CONFIA.

Em síntese, o conjunto normativo composto pela LC nº 225/2026, pela IN RFB nº 2.295/2025 e pela Portaria RFB nº 621/2025 institui um modelo moderno, robusto e tecnicamente consistente de conformidade cooperativa. O Programa CONFIA representa um avanço substantivo na governança fiscal brasileira ao incentivar práticas preventivas, fortalecer a gestão de riscos tributários e estabelecer o diálogo institucional como instrumento central de resolução de divergências. Ao combinar incentivos relevantes, responsabilidades claramente definidas e procedimentos padronizados, o Programa cria condições para o desenvolvimento de relações de confiança mútua e para a evolução contínua da conformidade tributária no país.

## 3 | Próximos passos: integração OEA, norma técnica ABNT e agenda multilateral

A IN 2.295/2025 autoriza sinergias com o Programa OEA[25] (critério diferenciado) e incentiva a adoção de normas técnicas de *compliance* tributário (no Brasil, ABNT NBR 17301:2026), alinhadas a padrões ISO 37301/UNE 19602, criando linguagem comum auditável e fortalecendo o Marco de Controle Fiscal. Na dimensão federativa e internacional, recomenda-se estruturar consultas coordenadas e planos conjuntos em temas de alto impacto (créditos, regimes e operações em cadeia) (Campos, F. V., Parada, M. H. S., & Lamadrid, P. B. G., 2025; Owens, J., Piakarskaya, A., Christodoulopoulos, T., & Sushkova, O., 2024).

[25] Programa Operador Econômico Autorizado da Receita Federal do Brasil. Recuperado em 28 de fevereiro de 2026, de https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea.

## 4 | Conclusão: estratégia de Estado para incremento da conformidade tributária

O Programa CONFIA consolida, no ordenamento jurídico brasileiro, um modelo contemporâneo de governança tributária relacional, caracterizado por voluntariedade, proporcionalidade, gestão baseada em riscos e decisões sustentadas por evidências. A combinação entre sua base legal — instituída pela Lei Complementar nº 225/2026 — e sua regulamentação infralegal — especialmente a Instrução Normativa RFB

nº 2.295/2025 e portarias complementares — confere ao programa estabilidade institucional e previsibilidade, atributos essenciais para sua expansão, avaliação e contínuo aperfeiçoamento. Os próximos ciclos de implementação tendem a priorizar a consolidação de métricas públicas de desempenho, o fortalecimento das competências dos pontos focais e a integração do modelo com outros instrumentos de conformidade, como o Operador Econômico Autorizado (OEA) e o ecossistema de gestão do IVA dual.

A conformidade cooperativa representa, nesse contexto, uma mudança paradigmática na relação entre contribuintes e administração tributária. Em contraste com o paradigma tradicional, centrado em controle posterior e aplicação de sanções, o modelo cooperativo fundamenta-se na construção de confiança mútua, na transparência e em mecanismos estruturados de diálogo. Ao privilegiar soluções preventivas e orientadas ao risco, a conformidade cooperativa oferece alternativa mais eficiente, equitativa e sustentável para a gestão fiscal contemporânea.

Como exposto, a implementação de programas dessa natureza exige transformação cultural profunda tanto na administração tributária quanto nas empresas participantes. Essa transformação envolve o desenvolvimento de competências interpessoais, a construção de estruturas formais de governança tributária, a adoção de marcos normativos consistentes e o estabelecimento de canais permanentes de interlocução técnica. O processo não se resume à edição de normas: pressupõe aprendizagem institucional, mudança de mentalidades e ajustes organizacionais contínuos.

O Programa CONFIA, elaborado pela Receita Federal do Brasil com base em referências internacionais e adaptado às especificidades nacionais, constitui um exemplo concreto dessa evolução. Seu desenho busca fomentar uma cultura tributária mais madura, ampliar os níveis de conformidade, reduzir custos associados ao cumprimento das obrigações e mitigar litígios. Ao promover o tratamento preventivo de questões fiscais e estabelecer um ambiente de colaboração estruturada, o programa contribui para maior eficiência administrativa e para o fortalecimento da segurança jurídica.

Por fim, é importante ressaltar que a conformidade cooperativa não configura um modelo estático ou concluso. Ao contrário, trata-se de um processo evolutivo, orientado pelo aprendizado contínuo, pela adaptação normativa e pela construção progressiva de confiança institucional. Seu êxito depende do compromisso recíproco entre contribuintes e administração tributária, da clareza dos incentivos e objetivos estabelecidos e da capacidade de gerar resultados mensuráveis que reforcem a credibilidade do modelo. Em última análise, a conformidade cooperativa representa uma trajetória de aprimoramento institucional permanente, na qual o diálogo, a transparência e a corresponsabilidade constituem pilares fundamentais.

## Referências bibliográficas


Associação Brasileira de Normas Técnicas. ABNT. Norma técnica brasileira ABNT NBR 17301:2026. Sistemas de gestão de compliance tributário — Requisitos com orientações para uso. Recuperado em 28 de fevereiro de 2026, de https://www.abntcatalogo.com.br/grd.aspx.

Brasil (2023). Lei nº 14.689 de 20 de setembro de 2023. Recuperado em 20 de setembro de 2025, de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/l14689.htm.

Brasil (2026). Lei Complementar 225/2026. Recuperado em 15 de fevereiro de 2025, de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp225.htm.

Campos, F. V. (2020). El cumplimiento cooperativo en Brasil: un análisis comparado (Dissertação de mestrado, Universidad Nacional de Educación a Distancia – UNED).

Campos, F. V. (2022). Cooperative Compliance – O novo paradigma na relação Fisco-Contribuinte [Material de disciplina de pós-graduação]. Universidade Católica de Brasília.

Campos, F. V. (2023A). Conformidade tributária. FGV Editora.

Campos, F. V. (2023B). Programas de conformidade no novo art. 139-B do CTN. In R. H. Costa et al. (Orgs.), Normas gerais de prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo tributário e código de defesa dos contribuintes (pp. 197–218). Casa do Direito.

Campos, F. V; Verçosa, P. E. N; Chaves, A. C. (2024). A Receita Federal está preparada para um Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal: premissas para instituição do CONFIA. In Oliveira. F. M...[et al]. Estudos Tributários e Aduaneiros. (pp. 707–741). I Congresso da Receita Federal. RFB.

Campos, F. V; Parada, M.H.S. (2024). Lições da construção de um programa de conformidade – o

CONFIA. In Oliveira. F. M...[et al]. Estudos Tributários e Aduaneiros. (pp. 569–604). I Congresso da Receita Federal. RFB.

Campos, F. V., Parada, M. H. S., & Lamadrid, P. B. G. (2025). A conformidade cooperativa para a nova tributação sobre o consumo. In A. L. R. de Almeida, M. E. Queiroz, & R. D. Nolasco (Eds.), A consensualidade no direito tributário (pp. 178–193). NSM Editora.

Campos, F. V; Lamadrid, P.B.G, & Oliveira, J. C. (2026). A nova norma ABNT e a formalização da governança tributária. Novo marco entre fisco, ABNT e empresariado na elaboração conjunta de normas. JOTA. Recuperado em 28 de fevereiro de 2026, de https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-nova-norma-abnt-e-a-formalizacao-da-governanca-tributaria.

OECD (2012). Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/47eadd78-en.

OECD (2013). Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance. OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en.

OECD (2016). Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks. OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/9789264253384-en.

Owens, J., & Leigh-Pemberton, J. (2021). Cumplimiento cooperativo: Un enfoque para la fiscalidad sostenible y con múltiples partes interesadas. Kluwer Law International. Banco Interamericano de Desarrollo.

Owens, J., Piakarskaya, A., Christodoulopoulos, T., & Sushkova, O. (2024). The use of cooperative compliance for minimizing cross-border VAT/GST disputes. World Tax Journal, 16(3), 1–26. https://doi.org/10.59403/1pnw1rj.

Receita Federal do Brasil. (n.d.). Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Recuperado em 20 de setembro de 2025, de http://sped.rfb.gov.br/.

Receita Federal do Brasil. (n.d.). Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal – CONFIA. Recuperado em 20 de setembro de 2025, de https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia.

Receita Federal do Brasil. (n.d.). Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal – CONFIA: Legislação de referência. Recuperado em 20 de setembro de 2025, de https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/legislacao-de-referencia.

Receita Federal do Brasil. (n.d.). Conheça o Fórum de Diálogo CONFIA e suas Câmaras Temáticas. Relatórios Finais das Câmaras Temáticas. Recuperado em 28 de fevereiro de 2026, de https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/conheca-o-forum-de-dialogo-confia.

Receita Federal do Brasil. (2021). Estatuto do Fórum de Diálogo do Programa CONFIA. Recuperado em 28 de fevereiro de 2025, de https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2021/Estatutorepublicado29102021.pdf.

Receita Federal do Brasil. (2022). Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal – CONFIA: Relatório da Câmara Temática do Marco de Controle Fiscal. Recuperado em 20 de setembro de 2025, de https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2023/20220817RelatrioFinalCTMCFassinado2.pdf.

Receita Federal do Brasil. (2023). Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal – CONFIA: Câmara Temática de Sanções Tributárias. Relatório Final. Recuperado em 20 de setembro de 2025, de https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2023/relatorio-final-ct-sancoes.pdf.

Brasil. Receita Federal. (2023). Portaria RFB nº 387, de 13 de dezembro de 2023. Institui o Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (CONFIA). Recuperado em 20 de setembro de 2025, de https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/135261.

Receita Federal do Brasil. (2025). Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal – CONFIA: Resultados Piloto do Programa CONFIA. Recuperado em 20 de setembro de 2025, de https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2025/2025-03-14_balanco-anual-de-atividades-do-confia-2024.pdf

Receita Federal do Brasil (2025). Instrução Normativa RFB nº 2.295 de 03 de dezembro de 2025. Recuperado em 15 de fevereiro de 2025, de https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/148173.

Receita Federal do Brasil. (2025). Portaria RFB nº 621 de 03 de dezembro de 2025. Recuperado em 15 de fevereiro

de 2025, de https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/148154.

Receita Federal do Brasil. (2026). Relatório de Encerramento do Projeto CONFIA. Recuperado em 28 de fevereiro de 2026, de https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/relatorio-final-do-projeto-confia.

DOI: 10.5281/zenodo.17341826

# Transparência e *Accountability* de Benefícios Tributários no Brasil: Desafios e Propostas para um Controle Social Efetivo

## *Transparency and Accountability of Tax Benefits in Brazil: Challenges and Proposals for Effective Social Control*

Arnaldo Ferreira Leite Burle Neto
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD).

Fabiola Ferreira Franco
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD).

**RESUMO**
O presente artigo analisa a transparência e a *accountability* dos benefícios tributários no Brasil, discutindo seus avanços, desafios e perspectivas no contexto das políticas públicas. A pesquisa, de natureza qualitativa e abordagem documental, examina o arcabouço normativo, as instituições e os instrumentos de divulgação e controle em nível federal e subnacional, bem como as recomendações internacionais sobre o tema. Verificou-se que o país avançou significativamente na publicização de dados sobre benefícios tributários, sobretudo com a criação da Declaração de Incentivos, Renúncias, Benefícios e Imunidades Tributárias (DIRBI) e do Painel de Benefícios Fiscais. Contudo, persistem lacunas relacionadas à padronização, à interoperabilidade e à integração dos dados entre os entes federativos. Conclui-se que o fortalecimento da governança e a consolidação de mecanismos de transparência ativa, acompanhados de ações coordenadas de controle social, constituem condições essenciais para a efetiva *accountability* fiscal e para a legitimidade das políticas tributárias no Brasil.

**Palavras-chave:** Transparência fiscal; *Accountability*; Benefícios Tributários; Controle Social; Governança de dados.

**ABSTRACT**
This article analyzes transparency and accountability in tax benefits in Brazil, discussing their advances, challenges, and prospects within the context of public policies. The research adopts a qualitative approach and documentary analysis, examining the normative framework, institutions, and instruments for disclosure and control at both federal and subnational levels, as well as international recommendations on the subject. The findings indicate that Brazil has made significant progress in the publication of data on tax benefits, particularly with the creation of the Declaration of Incentives, Waivers, Tax Benefits, and Immunities (DIRBI) and the Tax Benefits Panel. Nevertheless, gaps remain regarding data standardization, interoperability, and integration among federative entities. It is concluded that strengthening governance and consolidating mechanisms of active transparency, combined with coordinated actions of social control, are essential conditions for effective fiscal accountability and for enhancing the legitimacy of tax policies in Brazil.

**Keywords:** Fiscal transparency; Accountability; Tax benefits; Social control; Data governance.

## 1 | Introdução

Os benefícios tributários, situações favoráveis proporcionadas pelo sistema tributário ao contribuinte - gerando ou não impacto orçamentário às contas públicas - são instrumentos de política pública utilizados pelo Estado para incentivar atividades econômicas, sociais ou regionais específicas. Embora possam ser justificáveis em muitos casos, a sua concessão e manutenção frequentemente carecem de transparência, dificultando a avaliação de sua real eficácia e o controle por parte da sociedade.

A ausência de informações claras e acessíveis acerca de quem recebe tais benefícios, por quanto tempo e mediante quais contrapartidas, compromete os princípios constitucionais da publicidade, da transparência e da justiça tributária, criando um ambiente propício a distorções, à concorrência desleal e, em casos extremos, à corrupção.

Nesse contexto, a transparência dos benefícios tributários deve ser compreendida como parte de um processo mais amplo de gestão pública, ou seja, a transparência para ser efetiva deve agregar informações relativas ao benefício desde a sua concessão, objetivo, metas e indicadores positivados, até informações quantitativas e qualitativas de sua implementação.

A existência de bases informacionais acessíveis, organizadas e interoperáveis contribui para a avaliação das políticas de incentivo, permitindo identificar seus custos, beneficiários e resultados. Assim, a consolidação de um ambiente de transparência requer não apenas a publicização de informações, mas também o fortalecimento dos mecanismos institucionais de monitoramento e controle, de modo a viabilizar uma cultura de *accountability* sustentada por dados confiáveis e socialmente úteis.

Este artigo propõe analisar a transparência e *accountability* na concessão e controle dos benefícios tributários no Brasil, com ênfase nos instrumentos e instituições responsáveis por sua publicização e monitoramento. Busca-se examinar a evolução normativa e técnica, identificar as principais barreiras à transparência ativa e discutir, à luz das tendências internacionais, possíveis caminhos para a construção de um modelo federativo de governança de dados fiscais, capaz de assegurar maior integração, comparabilidade e efetividade na divulgação dos benefícios tributários.

A pesquisa se justifica pela relevância do tema para a gestão fiscal responsável e para o fortalecimento da democracia, uma vez que a transparência é pilar fundamental para a participação cidadã e para o combate à má aplicação de recursos públicos.

O artigo está estruturado em seis seções, além desta introdução: (i) fundamentação teórica; (ii) arcabouço normativo; (iii) instituições e instrumentos de divulgação e controle nos âmbitos federal e subnacionais; (iv) o desempenho do Brasil em perspectiva internacional ;(v) os principais desafios para o acesso à informação dos benefícios tributários; e (vi) os mecanismos de aprimoramento organizados em cinco eixos: visibilidade e acessibilidade dos dados; padronização; interoperabilidade e integração; granularidade e periodicidade; e participação social e ação conjunta dos órgãos de controle.

Por fim, propõe-se a criação do Observatório do Ciclo dos Benefícios Tributários - OCBT, uma plataforma digital interativa destinada a fortalecer a transparência ativa, a rastreabilidade e a governança baseada em evidências, permitindo o acompanhamento pela sociedade da trajetória e dos resultados de cada política pública associada a tais benefícios. Ao integrar as dimensões de visibilidade, padronização e controle social, o observatório busca consolidar um novo referencial de *accountability* e efetividade das políticas públicas financiadas por meio de benefícios tributários.

## 2 | Fundamentos Teóricos

A fim de estabelecer uma referência dos conceitos utilizados na elaboração deste artigo, tendo em vista haver na doutrina uma pluralidade de termos e conceitos que por vezes carregam significados diferentes em cada publicação. Este capítulo busca uniformizar o significado dos termos transparência, *accountability*, benefício tributário e gasto tributário.

A transparência constitui princípio estruturante da administração pública contemporânea, alicerçado na ideia de que o acesso à informação é condição essencial para o controle democrático e a responsabilização dos agentes estatais. No contexto do direito brasileiro, sua positivação ganhou relevo com a inclusão, pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023 (EC 132/2023), dos princípios da transparência e da justiça tributária no âmbito do Sistema Tributário Nacional.

Nesse contexto, GRECO E ROCHA (2024), na obra Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC 132/2023, destacam que:

> Este princípio, no campo tributário, estabelece como fim um ambiente em que as relações entre o Fisco e os sujeitos passivos de deveres fiscais se deem de forma clara, de modo que informações relevantes sobre fatos, interpretações e posições jurídicas de parte a parte estejam disponíveis e possam ser acessadas, inclusive, no que possível, por cidadãos que não integram a relação jurídico-tributária. (GRECO; ROCHA, 2024, p. 16)

Entende-se que a transparência é aspecto primário da prestação de contas do Estado para que possa existir o efetivo controle social das políticas públicas em vigor. Portanto, a transparência é elemento inafastável da *accountability*, que, por sua vez, se valida através do efetivo exercício do controle social e institucional. Conforme reforçada pela literatura jurídica:

> O princípio da responsabilidade, ou, mais especificamente, a responsabilidade fiscal, corresponde ao conceito de *accountability*, de dificílima tradução para o português. Aproxima-se do sentido de uma responsabilidade pela eficiente gerência de recursos públicos (TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio Da Transparência No Direito Financeiro, p.8)

Para fins deste estudo, *accountability* refere-se à responsabilidade de prestação de contas que o Estado assume perante a sociedade e instituições quanto às políticas públicas implementadas, especialmente aquelas materializadas por meio de benefícios tributários.

Ainda, tanto a transparência quanto a *accountability* devem ser compreendidas de maneira dialógica, entre Estado e contribuinte. Uma vez que a publicidade dos dados é priorizada, a clareza da informação precisa ser tal que ambas as partes - e eventuais terceiros interessados - possam acessá-las. Em última instância, essa relação tende a aprimorar a qualidade da informação e a reduzir erros, como destacam GRECO E ROCHA (2024):

> A partir disso, um aspecto interessante do princípio da transparência é ele ser uma via de mão dupla: o Estado deve agir de forma clara e acessível da mesma maneira que o sujeito passivo de deveres fiscais deve atuar de forma clara e acessível perante o Estado. (GRECO E ROCHA ,2024, p.16)

São relevantes para este estudo os conceitos de transparência ativa e passiva, que foram positivados através da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação – LAI). Sendo a transparência ativa o dever de manter públicas as informações de interesse público pela administração e a transparência passiva o dever de prestar as informações mediante provocação de cidadãos.

O conceito de Benefício tributário utilizado neste estudo refere-se às situações favoráveis proporcionadas pelo sistema tributário ao contribuinte que podem, ou não, gerar impacto orçamentário às contas públicas.

A decisão política de conceder ou ampliar benefícios tributários que gerem redução na arrecadação tributária é considerado renúncia tributária. No entanto, custos indiretos do sistema tributário considerados estruturantes ou protetores de capacidade contributivas, imunidades e isenções técnicas, não são considerados renúncia tributária (PINHEIRO, 2024).

Diante desse contexto, a concessão de benefícios tributários como instrumento de política pública exige *accountability* tanto quanto a despesa direta. Todavia, por tratar-se em grande parte de "receita renunciada" e por vezes operar fora dos mecanismos convencionais de acompanhamento orçamentário, há riscos de menor visibilidade, menos monitoramento e menor responsabilização. Assim, é necessário adaptar e reforçar os mecanismos de governança, transparência e controle, de modo que a política de utilização de benefício tributário atenda ao princípio da accountability.

Gasto tributário é uma técnica de apuração de custos implementados através do sistema tributário e, conforme definido pela RFB:

> Para a Receita Federal do Brasil, gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência - STR, reduzindo a arrecadação potencial e, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte (BRASIL, 2025, p 4 e 5.)

Assim, no âmbito deste artigo, tem-se que a divulgação da previsão de Gastos Tributários e das demais Renúncias Fiscais publicizadas pela RFB está alinhada aos conceitos de transparência, *accountability* e controle social. No entanto, estes instrumentos de divulgação, por si só, não são suficientes para o efetivo exercício do controle social sobre as políticas públicas implementadas por benefícios tributários.

Como será demonstrado adiante, o ciclo de avaliação de uma política pública vai além da publicação dos valores

nela dispendidos e requer a atuação conjunta de outras instituições governamentais além da RFB.

## 3 | Arcabouço Normativo da Transparência de Benefícios Tributários no Brasil

A Transparência da administração pública advém do princípio constitucional da publicidade, art. 37 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), impondo-se à máquina estatal a obrigação de atuar de modo aberto e acessível. No campo tributário, o §3º do art. 145, incluído pela EC 132/2023, incorporou expressamente a transparência como dever jurídico da administração tributária.

Complementarmente, a Emenda Constitucional nº 108, de 26 de agosto de 2020 (EC 108/2020), ao inserir o art. 163-A na CF/88, estabeleceu a obrigatoriedade de divulgação das informações fiscais, orçamentárias e contábeis em formato sistemático e comparável entre os entes federativos. Tal dispositivo representa um marco jurídico relevante para o fortalecimento da *accountability* e para a consolidação da prestação de contas baseada em dados acessíveis e padronizados. Nesse sentido, o artigo prevê:

> Art. 163-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, de forma a garantir a rastreabilidade, a comparabilidade e a publicidade dos dados coletados, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público (BRASIL,1988, art. 163-A).

No âmbito das finanças públicas, o princípio da transparência se apresenta como diretriz inicial na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), que no §1º do art. 1º assim dispõe:

> Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.
> § 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e **transparente**, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (grifo nosso)

Além disso, a LRF dedica um capítulo inteiro ao tema transparência, controle e fiscalização[1], especialmente quanto à elaboração e cumprimento do Orçamento Federal.

Especificamente em relação à transparência, a Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009 (LC 131/2009), bem como a Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016 (LC 156/2016), alteram o parágrafo único do art. 48 da LRF criando obrigações voltadas à ampliação do acesso público e às informações fiscais. Destaca-se, o inciso II que dispõe que a transparência seria assegurada mediante a "liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público".

Em reforço a essa diretriz de transparência ativa e acesso tempestivo às informações públicas, foi publicada a LAI, que positiva a publicidade como regra e o sigilo como exceção, conforme inciso I do art. 3º da LAI:

> Art. 3º Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes:
> I - observância **da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção**; (grifos nossos)

A publicação da LAI, bem como do Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012 (Decreto 7.724/2012), que a regulamenta, provoca uma mudança de paradigma na administração pública, pois positiva regras objetivas para a implementação daquilo que antes existia apenas como princípio normativo. O instrumento confere poder à sociedade para exigir as informações que lhe são de interesse e estão de posse da administração pública.

Em consequência, novos normativos foram elaborados para conferir método de classificação, organização e prestação das informações, bem como limites para aplicação da publicidade e fundamentos para eventual necessidade de sigilo. Nesse sentido, foi publicada a Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais – LGPD), estabelecendo forma de tratamento e guarda de informações pessoais de pessoas físicas.

No âmbito da administração tributária, em especial quanto à transparência dos benefícios tributários

concedidos, a adequação aos novos paradigmas se deu através de alguns mecanismos normativos, dentre os quais destaca-se, inicialmente, a inclusão do inciso IV ao §3º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

> Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela LC nº 104, de 2001)
> § 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela LC nº 104, de 2001)
> IV - incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica. (Incluído pela Lei Complementar nº 187, de 2021)

A partir da alteração do CTN, foi publicada a Portaria RFB nº 319, de 11 de maio de 2023 (Portaria RFB 319/2023), que "dispõe sobre a transparência ativa de informações relativas a incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica".

Por fim, o assunto transparência de benefícios tributários foi contemplado com mais um mecanismo de controle e acompanhamento através do art. 43 da Lei nº 14.973, de 16 de setembro de 2024 (Lei 14.973/2024), que instituiu a Declaração de Incentivos, Renúncias, Benefícios e Imunidades de Natureza Tributária – Dirbi, posteriormente regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 2.198, de 17 de junho de 2024 (IN RFB 2.198/2024).

Desta forma, tem-se que a legislação brasileira, ao longo dos últimos anos, vem impondo à administração pública a transparência como prática cada vez mais ampliada, criando obrigações e instrumentos que permitem o fortalecimento do controle social como instrumento de acompanhamento da elaboração e implementação das políticas públicas.

[1] Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Capítulo IX – Da transparência, controle e fiscalização.

## 4 | Instituições e Instrumentos de Divulgação e Controle de Benefícios Tributários

A transparência e a *accountability* fiscal dependem de uma estrutura institucional clara e de mecanismos que assegurem a publicidade, a compreensão e o acompanhamento das políticas públicas. Conforme o Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal (FMI, 2007), a gestão das finanças públicas deve estar inserida em um quadro jurídico e administrativo aberto, no qual as funções e responsabilidades dos diferentes órgãos e níveis de governo estejam bem definidas, divulgadas para sociedade e sujeitas a controle efetivo - promovendo a legalidade, eficiência e responsabilidade na utilização dos recursos públicos.

No Brasil esse arcabouço é operacionalizado por um conjunto de instituições que atuam de forma complementar na divulgação e no controle das informações relativas aos benefícios tributários. Destacam-se a RFB, o Tesouro Nacional, o Tribunal de Contas da União (TCU), a Controladoria-Geral da União (CGU) e o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP), cujas competências e instrumentos contribuem para consolidação da transparência e do controle social.

Estruturas semelhantes também se verificam em âmbito subnacional, onde as secretarias de fazenda, controladorias e tribunais de contas desempenham papeis análogos na supervisão e divulgação dos benefícios tributários concedidos pelos respectivos entes federativos.

### 4.1 | Estruturas Federais de Transparência e Controle

O Governo Federal mantém diversas iniciativas voltadas à transparência e ao acompanhamento dos subsídios concedidos, abrangendo benefícios tributários, financeiros e creditícios, sob a responsabilidade de órgãos como a RFB, o Tesouro Nacional e o Banco Nacional de Desenvolvimento (BNDES). No entanto, este artigo concentra-se especificamente nos benefícios tributários e nos instrumentos de publicização dessas informações.

A RFB realiza a transparência ativa dos benefícios tributários, em cumprimento ao inciso IV, § 3, art. 198 do CTN, por meio do Painel de Benefícios Fiscais. Esse instrumento operacionaliza a divulgação de informações provenientes das próprias bases cadastrais e declaratórias sob sua gestão, como a DIRBI. Os dados são apresentados em nível individualizado, com identificação nominal das pessoas jurídicas beneficiarias e dos valores correspondentes, assegurada a observância das normas de sigilo e proteção de dados.

A divulgação ocorre de forma periódica e consolidada, de acordo com o processamento e a organização coletados pela instituição.
Além de promover a transparência ativa, a declaração oferece subsídios técnicos para a formulação, avaliação e racionalização de políticas públicas que envolve benefícios tributários. Um exemplo recente é o caso do Perse – Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos – que, na sua instituição, teve estipulado um limite de gastos para início de sua descontinuação e, apenas com base nos dados da DIRBI, verificou-se que esse limite já havia sido ultrapassado. Diante disso, observa-se como a respectiva declaração permite mensurar com tempestividade o uso e o impacto fiscal dos benefícios tributários.

Em paralelo, a RFB elabora o Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT), principal instrumento para dar transparência e estimar os gastos indiretos, funcionando como canal de informações para a sociedade. Embora não se enquadre formalmente como um mecanismo de transparência ativa nos termos do inciso IV, § 3, art. 198 do CTN, o DGT disponibiliza dados que favorecem a compreensão sobre o custo fiscal das políticas de fomento. Sua elaboração atende ao disposto no parágrafo 6º do art. 165 da CF/88 e do inciso II do art. 5º da LC 101/2000.Conforme descrito no DGT PLOA 2025, o instrumento tem por objetivo:

> "estimar a perda de arrecadação decorrente da concessão de benefícios de natureza tributária (gastos tributários) e, desse modo, dar maior transparência às políticas fiscais e aos tratamentos diferenciados existentes, bem como subsidiar os formuladores de políticas públicas e possibilitar aos cidadãos visualizar a alocação dos recursos públicos e a distribuição da carga tributária." (p. 4).

Para mensuração dos gastos tributários, o DGT utiliza fontes internas e externas, provenientes de declarações, escriturações, processos, cadastros, documentos de arrecadação e relatórios estatísticos. Ademais, o documento explicita as fontes de cálculo, os critérios para enquadramento como gasto tributário e as metodologias empregadas, as quais estão disponíveis na área "Dados Abertos" do site da RFB.

A RFB, na Nota COSIT nº 206/2022, reforça a dimensão finalística da transparência fiscal, ao reconhecer que sua importância reside em permitir que a sociedade conheça e avalie o destino dos recursos renunciados, os custos gerados e quem são seus efetivos beneficiários, permitindo, assim, um maior controle social.

Ainda em âmbito federal, o TCU exerce o controle externo sobre a gestão dos recursos públicos, inclusive quando as políticas públicas se materializem por meio de benefícios tributários. A esse respeito, o Acordão 1.112/2020[2] reconheceu fragilidades na mensuração e no acompanhamento desses benefícios, recomendando o aprimoramento dos instrumentos de avaliação e transparência. A prioridade institucional foi reforçada com a inclusão do assunto na lista de alto risco, em razão dos impactos a sustentabilidade fiscal e à transparência.

Além disso, o Tribunal consolidou parâmetros de governança e avaliação por meio do Referencial de Controle de Benefícios Tributários (TCU, 2022), que orienta diagnósticos de maturidade, transparência e efetividade das políticas implementadas por meio desses benefícios. Esse referencial define maturidade, conforme disposto abaixo:

> Tal maturidade é determinada pelas capacidades existentes em termos de liderança, estratégia e controle e de preparo das estruturas para gestão; pelo emprego dessas capacidades aos processos e parcerias; bem como pelos resultados obtidos na melhoria do desempenho de políticas públicas no cumprimento de sua finalidade de gerar valor para a sociedade com eficiência e eficácia, transparência e *accountability*, e em conformidade com leis e regulamentos. (TCU,2022, p. 41)

A CGU, órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, tem um papel que vai além de fiscalizar legalidades formais: ela atua para fortalecer os instrumentos de governança, sugerir correções metodológicas e aumentar a transparência dos programas fiscais, mensurando se o público-alvo, o custo/benefício e os impactos das políticas tributárias são adequadamente acompanhados para fins de controle social. No que se refere especificamente aos benefícios tributários, a CGU atua como órgão de auditoria e correição interna, avaliando se a Administração observa os princípios de publicidade, eficiência e economicidade no desenho e na execução dessas políticas.

Além dos órgãos de controle que atuam na fiscalização e avaliação das políticas fiscais, em 2019 foi criado o CMAP, com a finalidade de acompanhar e avaliar a efetividade das políticas governamentais. Entre suas atribuições, destaca-se o exame do impacto de subsídios e gastos tributários (GTs).

A seleção dos benefícios analisados pelo CMAP baseia-se em três critérios: criticidade, relacionada à

variação na disponibilidade de recursos públicos; materialidade, que considera o volume total de recursos envolvidos; relevância, voltada à aderência dos benefícios às prioridades e agendas transversais definidas no Plano Plurianual (PPA).

Em síntese, observa-se, em nível federal, o fortalecimento progressivo da atuação dos órgãos de controle, com o aprimoramento das metodologias, ampliação da integração de bases de dados e consolidação de referenciais de avaliação. Paralelamente, os instrumentos têm evoluído em abrangência de detalhamento, refletindo um esforço contínuo de modernização, buscando maior padronização, interoperabilidade e efetividade no fortalecimento do controle social.

[2] Acórdão nº 1.112/2020 - Plenário, publicado na Ata nº 15/2020, referente à sessão de 5 de maio de 2020.

## 4.2 | Estruturas Subnacionais de Transparência e Controle

Em âmbito estadual e distrital, o controle é feito de forma semelhante ao modelo federal. Os Tribunais de Contas Estaduais fiscalizam a divulgação e a consistência das informações sobre os benefícios tributários que causam impacto no orçamento, avaliando se os entres cumprem as obrigações de transparência previstas na LRF e se os dados divulgados permitem o controle social. As Controladorias Gerais dos Estados, em papel similar ao da CGU, promovem auditorias e ações de integridade voltadas a ampliar a publicidade e confiabilidade das informações.

Já as Secretarias de Fazenda e de Planejamento, equivalentes à RFB no plano subnacional, são responsáveis por organizar, publicar e atualizar os dados, assegurando que sejam acessíveis, compreensíveis e periodicamente revisados.

Nesse contexto, torna-se relevante examinar como tais responsabilidades têm sido efetivamente exercidas pelos entes subnacionais, especialmente no que se refere à divulgação e a transparência dos benefícios tributários concedidos. Para tanto, foi conduzida uma análise abrangente sobre todas as unidades da federação, com o objetivo de avaliar o grau de disponibilização, o nível de detalhamento e a transparência das informações relativas aos benefícios tributários, com base nos dados e informações públicas disponíveis nas páginas eletrônicas das administrações tributárias das unidades federadas.

Considerando-se os limites de escopo e viabilidade da pesquisa, optou-se por não incluir na análise da transparência dos benefícios tributários concedidos em âmbito municipal.

**Quadro 1 – Transparência dos Benefícios Tributários nas Unidades da Federação**

| UF | Periodicidade | Granularidade da Informação | Observações |
|---|---|---|---|
| ES, GO MT, PA, PB, PR, RS, TO, RN | Varia entre bases anuais e mensais, com atualizações mensais, trimestrais, anuais ou apenas periódicas, sem definição de prazo | As informações variam entre os entes, podendo apresentar-se desagregadas por tributo, modalidade ou programa, e, em determinados casos, por setor ou atividade econômica beneficiada, incluindo dados por beneficiário, **com identificação de CNPJ, razão social e valores de renúncia correspondentes**. | Disponibilizadas em painéis e relatórios específicos |
| CE, PE, RJ, RO, MA, MS | Varia entre bases anuais e mensais, com atualizações mensais, trimestrais, anuais ou apenas periódicas, sem definição de prazo | As informações variam entre os entes, podendo apresentar-se desagregadas por tributo, modalidade ou programa, e, em determinados casos, por setor ou atividade econômica beneficiada, incluindo dados por beneficiário, **com identificação de CNPJ, razão social, mas sem valores de renúncia correspondentes**. | Disponibilizadas em painéis e relatórios específicos |
| DF, SP, MG | Varia entre bases anuais e mensais, com atualizações mensais, trimestrais, anuais ou apenas periódicas, sem definição de prazo | As informações variam entre os entes, podendo apresentar-se desagregadas por tributo, modalidade ou programa, e, em determinados casos, por setor ou atividade econômica beneficiada, **sem incluir dados por beneficiário, ou com dados anonimizados**. | Disponibilizadas em painéis e relatórios específicos |
| AC, AL, AP, AM, BA, PI, RR, SC, SE | Nos portais analisados, **não foram encontradas informações especificas relacionadas à transparência ativa dos benefícios tributários**, tendo sido localizadas apenas dados voltados ao cumprimento do anexo fiscal da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). | | |

Verificou-se significativa heterogeneidade entre os estados quanto à divulgação das informações analisadas, evidenciando-se um quadro fragmentado entre os diferentes portais de transparência. Variações significativas tanto quanto à granularidade dos dados divulgados quanto à periodicidade das atualizações.

Observou-se que alguns entes federativos apresentam níveis mais elevados de transparência. Entre eles, destaca-se o Mato Grosso (MT), que disponibiliza listagens nominais dos beneficiários, acompanhadas de CNPJ, razão social, valores e atos normativos concessores, além de relatórios de desempenho de determinados programas de incentivo. Outros estados, contudo, restringem-se à divulgação de dados agregados por tributo, programa ou modalidade, sem identificação individualizada dos contribuintes.

Em contrapartida, há unidades federativas que não disponibilizam qualquer tipo de informação voltada à transparência ativa, limitando-se ao cumprimento formal do anexo fiscal previsto na LDO.

Diante desse panorama, apesar dessas instâncias se apoiarem em um marco normativo robusto indutor de padrões de transparência ativa – que envolve a LAI, a LRF, o CTN e normas especificas – verifica-se que persistem desafios relacionados à granularidade, à periodicidade e à interoperabilidade dos dados. Conforme reforçado pelo Boletim Goiano de Geografia (2024), em um estudo recente sobre a transparência dos gastos tributários nos estados brasileiros:

> Conclui-se que a divulgação destas despesas é efetivada de modo precário no Brasil, o que indica uma opacidade das administrações públicas estaduais maior do que sugerem os textos normativos e o desenho constitucional. (A transparência dos gastos tributários nos estados brasileiros_ Boletim Goiano de Geografia_2024)

Conclui-se, portanto, que as informações disponibilizadas pelos entes federados, apresentam baixos níveis de padronização e variações de detalhamento e temporalidade. Essa heterogeneidade compromete a comparabilidade entre as unidades federadas, fragiliza a análise evolutiva e evidencia a necessidade de aprimoramento institucional e tecnológico.

## 5 | Brasil em Perspectiva Internacional

No cenário internacional, observa-se um movimento contínuo de fortalecimento da transparência e da *accountability* no campo dos benefícios tributários, impulsionado por diretrizes e boas práticas promovidas por organismos multilaterais dos quais o Brasil participa ou com os quais mantém interlocução permanente, como o Banco Mundial (World Bank), o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT).

Essas instituições defendem que a transparência dos benefícios tributários deve ir além da divulgação de dados, abrangendo a prestação de contas sobre a concessão, o monitoramento e a avaliação desses instrumentos. A transparência, nesse sentido, deve integrar os processos orçamentários e de planejamento, explicitando estimativas, previsões e justificativas das renúncias fiscais.

As recomendações apresentadas por Molodtsov e Nikiforova (2024), a partir de um estudo comparativo sobre a usabilidade e o desempenho de portais de dados governamentais na União Europeia e no Golfo, reforçam que a transparência ativa efetiva depende não apenas da publicação de informações, mas também da qualidade, interoperabilidade e capacidade de reutilização dos dados. A experiencia internacional evidência que portais maduros investem em acessibilidade, padrão uniforme de dados, mecanismos de participação cidadã e coordenação interinstitucional.

Para o Brasil, tais diretrizes convergem com o desafio de aprimorar a transparência dos benefícios tributários, avançando de um modelo fragmentado de divulgação para uma infraestrutura federada e interoperável de dados públicos, que una RFB, Tesouro Nacional, TCU, CGU e entes subnacionais. A incorporação dessas práticas permitiria fortalecer a transparência ativa orientada ao controle social e à accountability fiscal, aproximando o país das melhores práticas internacionais de governança digital.

Essa integração reforça a necessidade de discutir os benefícios tributários em conjunto com os demais instrumentos de políticas públicas conferindo-lhes visibilidade e comparabilidade no orçamento público. Assim, a transparência dos gastos tributários a eles relacionados passa a construir um instrumento efetivo de responsabilização.

A linha de base normativa dos benefícios tributários constitui elemento essencial nos manuais e diretrizes desses organismos internacionais, pois se define o que é considerado como sistema tributário de referência,

permitindo identificar desvios que, quando geram perda de arrecadação, podem ser mensurados pela metodologia dos gastos tributários.

Embora a padronização da metodologia de cálculo dos gastos tributários ainda represente um desafio, o Manual de Gastos Tributários (*Tax Expenditure Manual*) do Banco Mundial propõe três formas de abordagem, quais sejam:

- Receita renunciada (*Revenue forgone*): Modelo através do qual se estima o gasto tributário desconsiderando eventuais reflexos do benefício tributário no comportamento do contribuinte.

- Ganho de receita (*Revenue gain*): Modelo que tenta prever o comportamento do contribuinte em um cenário de retirada do benefício tributário.

- Abordagem de equivalência de despesas (*Outlay equivalence approach*): Modelo que compara os gastos tributários com o gasto direto necessário para alcançar os mesmos objetivos.

O modelo de receita renunciada é o mais amplamente difundido entre os países em função de sua simplicidade de aplicação. Este é o método utilizado pela RFB na elaboração de seu DGT e sua efetividade como forma de expor o dado bruto é essencial, inclusive, para o desenvolvimento de outros métodos e ferramentas.

Iniciativas recentes como o *Global Tax Expenditures Transparency Index (GTETI)*, desenvolvido pela organização *Tax Expenditure Lab* (www.taxexpenditures.org), representam uma tentativa estruturada de mensuração da transparência e da *accountability* dos gastos tributários em escala global.

De acordo com as informações da própria organização, o Índice Global de Transparência de Gastos Tributários (GTETI) é a primeira avaliação comparativa dos relatórios de gastos tributários, abrangendo países em todo o mundo.

Através do GTETI, é possível fazer avaliações comparativas dos relatórios de gastos tributários abrangendo países em todo o mundo, com base nas informações disponibilizadas por meio do Banco de Dados Global de Gastos (GTED). Esses dados fornecem uma estrutura sistemática para classificar os países em nível de transparência de acordo com metodologia própria.

A metodologia consiste em avaliar o nível de transparência das publicações de cada país acerca dos gastos tributários sob cinco dimensões, quais sejam: (1) Disponibilidade ao público; (2) Estruturação institucional; (3) Metodologia e escopo; (4) Dados descritivos dos gastos tributários; e (5) Avaliação do gasto tributário. Cada dimensão é avaliada a partir de cinco indicadores e, desta forma, tem-se um ranking internacional sobre o tema.

Vale dizer que, neste ranking, atualizado em dezembro de 2025, o Brasil se encontra na 10ª posição, a frente de países utilizados como referências de boas práticas em relatórios internacionais e manuais do Banco Mundial, tais como Estados Unidos e Reino Unido[3].

O Relatório Nacional sobre Gastos Tributários de 2025[4] (Relatório) referente ao Brasil aponta algumas oportunidades de melhoria na prestação de contas dos Gastos Tributários da União, dentre as quais se destacam:

- As informações sobre benefícios tributários são apenas parcialmente integradas ao ciclo orçamentário e não detalham objetivos das renúncias.

- Os relatórios apresentam cobertura limitada, sem abranger todos os tributos nem diferenciar adequadamente os desagravamentos estruturais.

- Faltam dados sobre beneficiários e projeções de perdas futuras de receita.

- Não há informações consolidadas sobre mecanismos ou resultados de avaliação, evidenciando ausência de monitoramento sistemático da efetividade das políticas.

Apesar de entender que cada metodologia apresenta vieses e limites que podem gerar interpretações menos precisas, é relevante notar que o Brasil já contempla mecanismos transparentes na prestação de contas quanto aos gastos tributários se comparado aos demais países.

A melhoria do modelo brasileiro deve adotar benchmarks diversos, pois resta evidente que a prática

de divulgação dos gastos tributários de maneira transparente e instrumental ainda está pouco desenvolvida em todos os países.

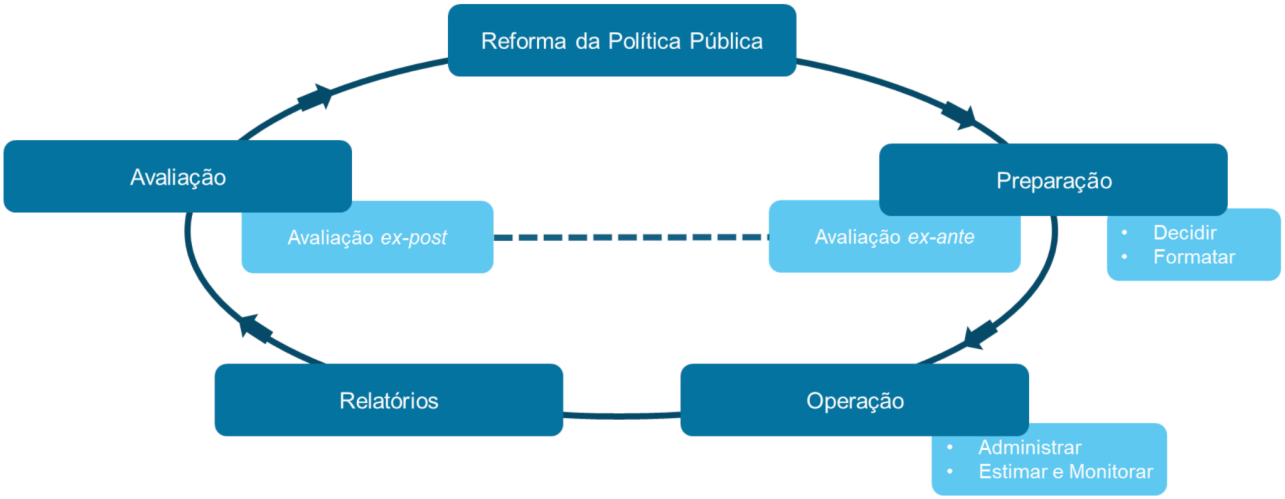
Sobre as constatações acima, vale dizer que o DGT, apesar de constituir instrumento de transparência da peça orçamentária nacional, não deve ser reivindicado como ferramenta de monitoramento, controle e avaliação das políticas públicas financiadas através de benefícios tributários.

Logo, ao final deste artigo são propostos encaminhamentos e medidas para a utilização dos dados presentes no DGT e no Painel de Transparência a uma iniciativa multi-institucional que se proponha a combinar estas informações de gastos e renúncias tributárias disponibilizadas pela RFB a outras informações de competência e guarda dos demais órgãos envolvidos na elaboração e fiscalização das Políticas Públicas em si.

Outro ponto que merece destaque é como o GTETI operacionaliza o ciclo de políticas públicas aplicado à política fiscal de gastos tributários. Embora se concentre em avaliar como as informações sobre gastos tributários são reportados pelos governos, sem emitir juízo direto sobre o mérito ou a efetividade das políticas em si, a compreensão do ciclo de avaliação da política pública é fundamental para contextualizar essa transparência.

Nesse contexto, o GTETI traduz em métricas comparáveis o grau de maturidade dos países em cada etapa desse ciclo, amplamente difundido em referenciais internacionais, pressupondo que uma política eficaz deve ser planejada com base em diagnostico claro, executada com instrumentos adequados e avaliada a partir de evidências empíricas.

**Figura 1 - Ciclo da avaliação da Política Pública**




Fonte: Adpatado do COMPANION PAPER TO THE GLOBAL TAX EXPENDITURES TRANSPARENCY INDEX (2024)

Nesse cenário, destaca-se o papel da RFB na consolidação da Operação e na elaboração de Relatórios que subsidiem as avaliações e tomadas de decisão pelas instâncias competentes.

Sobre o Relatório, em relação à transparência e publicização dos Gastos Tributários, cabe destaque às dimensões 1 (Disponibilidade Pública) e 4 (Dados Descritivos) do modelo do GTETI, que refletem o grau de abertura e institucionalização das informações e a profundidade e o detalhamento dos dados divulgados, respectivamente. Juntas, essas dimensões refletem a transição da transparência formal (centrada na publicação de dados) para a transparência substantiva, voltada à compreensão dos impactos e à accountability fiscal.

Neste sentido, o Brasil apresenta cerca de 75% do índice máximo em ambos os aspectos, o que reflete sua colocação no ranking. As pontuações obtidas demonstram que o país consolidou uma base sólida de transparência formal, sustentada por publicações regulares e metodologias consistentes e crescente abertura de dados, mas ainda enfrenta desafios para

atingir transparência substantiva, especialmente quanto a desagregação dos dados por grupo de beneficiários, à comparabilidade internacional de estimativas e à avaliação dos resultados fiscais dessas políticas.

Em síntese, o Brasil tem avançado no campo da transparência ativa na perspectiva internacional, mas o alinhamento integral às melhores práticas, preconizadas por organismos internacionais, ainda requer a consolidação de mecanismos que integrem transparência orçamentária, avaliação de impacto e participação social.

[3] https://doi.org/10.5281/zenodo.14536637

[4] https://www.idos-research.de/fileadmin/user_upload/pdfs/publikationen/mitarbeiter_sonstige/2025/TECR_Brasil_PT.pdf

## 6 | Desafios para o Acesso à Informação dos Benefícios Tributários

Apesar dos avanços normativos já mencionados, ainda persistem barreiras que limitam a efetividade da publicidade e enfraquecem o controle social. Desafios como a fragmentação, oscilações de granularidade, falta de periodicidade e de padronização dos dados são latentes quando analisado o panorama das informações publicadas nos portais de transparência, relatórios específicos dos entes da federação e em âmbito internacional. Relatórios dos órgãos de controle, estudos de organismos internacionais, como o CIAT, a OCDE e o Banco Mundial, reforçam que a transparência ativa sobre benefícios tributários enfrenta dificuldades estruturais nesse sentido.

O Guia de Transparência Ativa da CGU, além de destacar diretrizes a serem observadas para a disponibilização de conteúdo, sinaliza a importância da padronização mínima para ampliar o acesso público[5].

Como se pode notar, a transparência ativa não se restringe à disponibilização de dados, mas exige acessibilidade, padronização, periodicidade e linguagem cidadã. De acordo com o Referencial de Controles de Benefícios Tributários do TCU (2020), a falta de padronização e a fragmentação das informações reduzem a possibilidade de comparações, dificultam análises de efetividade e limitam o controle social.

Nesse ponto, o CIAT propõe, em seu Manual de Boas práticas na Medição de Gastos Tributários (2011), uma convenção de codificação de benefícios tributários, incluindo classificações por imposto, base legal e tipo de benefício. O manual também apresenta um modelo de relatório padronizado que pode ser replicado pelos países-membros.

A ausência de padronização na coleta e divulgação dos dados de benefícios tributários conecta-se diretamente ao problema de interoperabilidade. Não basta que cada órgão publique seus relatórios de forma isolada: é necessário que os sistemas de informações sejam capazes de dialogar entre si, utilizando padrões comuns de classificação, formatos legíveis por máquina e metadados consistentes. É nesse ponto que a interoperabilidade se torna o elo natural após a padronização: trata-se de transformar informações dispersas em bases integradas e comparáveis.

Segundo a e-PING (Padrões de Interoperabilidade de Governo Eletrônico) e a Estratégia de Governo Digital (Decreto nº 12.198/2024 – 2024 a 2027), a interoperabilidade deve assegurar que os sistemas públicos compartilhem informações de forma segura e padronizada, viabilizando a publicação em formato aberto e integrado. Um dos princípios do Governo Digital é o Governo Integrado e Colaborativo[6].

O Governo Federal tem dispensado esforços para estruturar sua base normativa e técnica voltada ao compartilhamento de dados, especialmente na esfera cadastral, conforme se observa no Decreto nº 10.046, de 9 de outubro de 2019 (Decreto 10.1046/2019), na Portaria RFB nº 34, de 14 de maio de 2021 (Portaria RFB 34/2021) e Notas Técnicas da RFB/COCAD nº 47/2024 e 86/2024. Esses documentos revelam uma estratégia institucional de padronização e abertura controlada, permitindo à Receita Federal usar dados de outros órgãos para enriquecer suas bases e, ao mesmo tempo, disponibilizar à sociedade informações mais confiáveis e em formato aberto, em conformidade com a Lei de Acesso à Informação e a Lei do Governo Digital.

A DIRBI trouxe uma inovação ao exigir entrega mensal das informações sobre benefícios tributários, o que amplia a atualidade dos dados declarados, aproxima os dados à sociedade e favorece análises independentes. Contudo, transformar esse insumo em transparência ativa útil requer processamento adicional, validação metodológica e integração às plataformas oficiais de dados abertos.

Em termos de *accountability*, a interoperabilidade não é apenas um desafio técnico: é uma condição para que a transparência ativa cumpra seu papel democrático. Sem sistemas integrados a sociedade só tem acesso a fragmentos e com a interoperabilidade consegue-se acompanhar de forma contínua quanto se gasta, em que base legal, para quais setores e com quais resultados. Isso permite ao controle social – imprensa, academia, sociedade civil organizada e de órgãos de controle – exercer uma fiscalização substantiva, cobrando eficiência e equidade na concessão de benefícios tributários.

Em complemento, as práticas observadas de publicação mínima, em linguagem pouco acessível e sem mecanismos de interação com a sociedade evidenciam barreiras institucionais e culturais que restringem o acesso à informação e fiscalização dos benefícios tributários. A ausência de governança estruturada sobre esses instrumentos, a transparência reduzida a ato formal sem assegurar a utilidade social, a falta de integração ao ciclo orçamentário, sobretudo na execução das políticas públicas, e a carência de mecanismos de engajamento social e de informações em linguagem cidadã configuram expressões dessas barreiras.

Em síntese, as barreiras que limitam o acesso e comprometem a qualidade da informação configuram um desafio para a transparência e para a *accountability* fiscal. A insuficiência de clareza e padronização nesse campo pode comprometer a eficiência do sistema e a percepção de justiça fiscal, com impactos diretos na legitimidade das políticas públicas, como enfatiza a OCDE[7].

Dessa forma, com o objetivo de mitigar os desafios ora analisados, é necessário combinar normas de acesso, ferramentas de interoperabilidade, e sobretudo uma postura ativa e conjunta dos órgãos – RFB, Tesouro Nacional, CGU e TCU – a fim de abrir dados de forma útil para engajar a sociedade.

[5] O objetivo da padronização dessas páginas oficiais, conforme proposto neste Guia, é oferecer ao cidadão um padrão que facilite a navegação, permitindo uma rápida localização e obtenção das informações desejadas, além de favorecer as pesquisas por máquina. Também é importante destacar que a divulgação espontânea das informações é uma das diretrizes da LAI (art. 3º, II), sendo vantajosa para a Administração Pública porque tende a reduzir as demandas nos canais de transparência passiva, minimizando o trabalho e os custos de processamento, bem como gerenciamento dos requerimentos de acesso. (Guia de Transparência Ativa da CGU, p. 8)

[6] O princípio "Governo Integrado e Colaborativo" reflete a aspiração de um Estado que busca atuar de forma coordenada, buscando a integração de dados, plataformas e serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios, garantindo que a jornada do cidadão tenha simplicidade, consistência e menores custos, independente do órgão ou da esfera administrativa responsável pela prestação dos serviços. Esta abordagem melhora a eficiência e promove uma cultura de colaboração e compartilhamento de conhecimento entre diferentes entidades governamentais. (Portal do Governo Digital Estratégia Federal de Governo Digital 2024-2027 — Governo Digital)

[7] Para o contribuinte típico, à medida que a maioria dos processos do sistema tributário se torna cada vez mais intimidante, a percepção de injustiça e de estar excluído de benefícios desconhecidos, mas presumidos para os outros, pode ser desmoralizante. Da mesma forma, a manipulação de interações não intencionais entre as despesas fiscais pode reduzir a eficiência da alocação de recursos e diminuir a arrecadação em relação ao que era pretendido ou necessário, além de reduzir a justiça real e percebida. Assim, a falta de transparência das despesas fiscais pode ter um custo real na eficácia do governo. (TAX EXPENDITURES IN OECD COUNTRIES © OECD 2010, p 29, tradução livre)

## 7 | Mecanismos para Aprimorar a Transparência e Ampliar Participação Social

As recomendações de aprimoramento propostas neste estudo baseiam-se na análise normativa e comparativa de boas práticas nacionais e internacionais em matéria de transparência fiscal. Buscam orientar a consolidação de um modelo de divulgação mais padronizado, detalhado e integrado, capaz de fortalecer a governança dos benefícios tributários e ampliar a accountability das políticas públicas.
A partir dessas fundamentações teóricas e empíricas, e considerando os diagnósticos obtidos ao longo da pesquisa, as recomendações foram organizadas em cinco eixos estruturantes que sintetizam os principais desafios identificados e orientam ações concretas para seu enfrentamento:

**Visibilidade e linguagem acessível dos dados**; padronização das informações; Interoperabilidade e integração; Granularidade e periodicidade; e Participação Social e ação conjunta dos órgãos envolvidos: Visibilidade e linguagem acessível - enfatiza a importância de disponibilizar informações em formatos abertos, compreensíveis e voltadas ao público não especializado:

I. Reforçar a divulgação ativa e aprimorar a comunicação institucional sobre as metodologias utilizadas para cálculo e classificação dos gastos tributários adotando

linguagem mais acessível e formatos visuais interativos.

II. Ampliar o escopo de divulgação dos benefícios tributários, incluindo aqueles que atualmente não se enquadram formalmente na definição do DGT, mas que produzem efeitos fiscais relevantes.

III. Aprimorar a descrição dos programas e o vínculo entre cada benefício e a política pública correspondente, permitindo ao cidadão compreender a finalidade e os resultados esperados de cada renúncia.

IV. Tornar públicos os estudos de custo-benefício dos principais gastos tributários, incluindo as estimativas de perda de arrecadação e impacto econômico, de forma comparável ao gasto direto.

**Padronização das informações** – elemento essencial para garantir a comparabilidade e a consistência metodológica das estimativas:

I. Aprimorar o preenchimento da DIRBI, inclusive com campos padronizados e integração automática com os dados do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, reduzindo erros e promovendo uniformidade.

II. Rever metodologia de cálculo e classificação dos benefícios, adotando o mesmo padrão de codificação funcional e programática do orçamento, de modo a compatibilizá-los com o DGT e a LOA.

III. Ampliar a compatibilidade metodológica entre DIRBI, STR e DGT, permitindo análises consistentes e comparáveis entre bases distintas, fortalecendo a padronização nacional das informações fiscais a fim de permitir a criação de um banco de dados único e abrangente.

IV. Incluir benefícios não tributários correlatos (como subsídios e créditos presumidos) no mesmo modelo de referência, de modo a compor uma visão integral do gasto fiscal.

V. Aprimorar os métodos dos cálculos dos GTs já divulgados, adotando as boas práticas internacionais (Banco Mundial), o que inclui:

- Complementar o cálculo estático de perda de arrecadação com análises dinâmicas de custo/benefício para os maiores GTs, e

- Estudar a possibilidade de divulgação de estimativas pelo método de equivalência de despesas (*outlay equivalent method*) para aumentar a comparabilidade com os gastos diretos do orçamento.

**Interoperabilidade e Integração** – condição indispensável para consolidar uma visão sistêmica das políticas tributárias e permitir o cruzamento de dados:

I. Desenvolver mecanismos de interoperabilidade entre sistemas e bases de dados, especialmente entre RFB, Tesouro Nacional, CGU, TCU, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), permitindo o cruzamento de informações sobre arrecadação, renúncia e execução orçamentária.

II. Estabelecer parcerias institucionais com ministérios e administrações tributárias estaduais e municipais para o compartilhamento de dados e o aperfeiçoamento de estimativas de perda de arrecadação.

III. Aprimorar o diálogo técnico sobre o significado e as limitações dos números divulgados na DIRBI, esclarecendo divergências quando comparados aos dados do DGT, sobretudo em relação aos tributos indiretos.

IV. Integrar o módulo de benefícios tributários aos painéis orçamentários federais, criando uma visão consolidada do esforço fiscal total por política pública.

**Granularidade e periodicidade das informações** – reforçando a necessidade de maior detalhamento, atualização e acompanhamento contínuo das renúncias fiscais:

I. Publicar séries históricas anuais e desagregadas dos benefícios tributários, com identificação de valores estimados, realizados e variações por setor econômico.

II. Aumentar a frequência de divulgação da DIRBI e do DGT, de modo a garantir atualização tempestiva e comparabilidade entre exercícios fiscais.

III. Ampliar a desagregação territorial e setorial, permitindo que o cidadão visualize a distribuição dos benefícios por região, UF, setor produtivo ou tipo de contribuinte.

IV. Desenvolver painéis dinâmicos de acompanhamento, com indicadores desempenho e comparações automáticas entre gasto tributário e gasto direto correspondente.

**Participação social e ação conjunta dos órgãos envolvidos** – destacando que a transparência só se torna efetiva quando associada à cooperação institucional e ao controle social ativo:

I. Fortalecer os comitês interinstitucionais já existentes, como o CMAP, alinhando sua atuação aos princípios de governança baseada em evidências e coerência de políticas para o desenvolvimento sustentável (PCSD), conforme diretrizes de organismos internacionais como a OCDE e o Banco Mundial.

II. Criar fóruns técnicos ou subcomitês temáticos, com participação da sociedade civil, para discutir e acompanhar os impactos dos benefícios tributários e subsidiar decisões de revisão ou manutenção.

III. Publicar relatórios de avaliação participativa, com linguagem acessível e espaço para manifestação de pesquisadores, órgãos de controle e cidadãos.

IV. Estabelecer parcerias com universidades e centros de pesquisa, fomentando estudos independentes sobre efetividade dos benefícios tributários e seu impacto distributivo.

Como desdobramento lógico dos cinco eixos de aprimoramento propostos, e com o objetivo de criar uma cadeia de rastreabilidade da política pública - em consonância com as recomendações dos órgãos de controle e avaliação, bem como das boas práticas internacionais de transparência fiscal, propõe-se a criação de um Observatório do Ciclo dos Benefícios Tributários - OCBT: uma plataforma digital interativa voltada à transparência ativa e à comunicação pública das renúncias fiscais.

O objetivo é transformar informações técnicas em narrativas acessíveis, permitindo que o cidadão acompanhe, de forma intuitiva, a trajetória de cada benefício tributário desde sua instituição legal até os resultados efetivos alcançados. O observatório seria estruturado em quatro componentes principais, organizados segundo a sequência lógica do ciclo da política pública:

I. uma linha do tempo interativa, que exibiria o percurso da medida – lei instituidora, setor beneficiado, valor da renúncia e contrapartida prevista;

II. um painel de acompanhamento que indicaria o percentual de cumprimento das metas assumidas, como geração de empregos ou investimentos realizados;

III. um mapa de impacto, que georreferenciaria os benefícios, possibilitando a visualização territorial dos efeitos econômicos e sociais; e

IV. um painel orçamentário integrado, que apresentaria as dotações e execuções orçamentárias vinculadas às políticas associadas, revelando o esforço fiscal total, isto é, a soma entre a renúncia tributária e o gasto público direto previsto na LOA e no PPA daquela mesma política pública.

A criação do OCBT pressupõe um arranjo institucional formalizado que estabeleça sua governança, fluxo de informação e responsabilidades capaz de assegurar a interoperabilidade entre os órgãos da administração direta federal.

Nesse desenho, o Ministério da Fazenda (MF) e o Ministério do Planejamento e Orçamento (MPO) devem integrar essa estrutura. O primeiro, responsável pela formulação e administração da política tributária, através da Secretaria de Política Econômica e da RFB. E o segundo, responsável por integrar essa política à perspectiva orçamentária e programática, através da

Secretaria de Orçamento Federal e da Secretaria de Planejamento.

A estrutura seria complementada pela Casa Civil, assegurando a coerência normativa e articulação interministerial, e pelos órgãos como o IPEA e o IBGE. Órgãos de controle, como o TCU e CGU, reforçariam a governança.

Com papeis claramente definidos e mecanismos formais de coordenação, esse Observatório teria potencial para fortalecer a transparência, qualificar a avaliação e apoiar decisões sobre a manutenção, revisão ou aperfeiçoamento dos benefícios tributários.

Como se pode notar, o aprimoramento da transparência dos benefícios tributários exige ir além da mera divulgação formal de dados, incorporando práticas que assegurem maior granularidade, frequência e comparabilidade das informações. A consolidação de uma cultura de transparência pressupõe que os dados sejam apresentados de forma detalhada, tempestiva e compreensível, permitindo o acompanhamento efetivo das políticas públicas e de seus impactos distributivos.

## 8 | Considerações Finais

A análise realizada evidencia que a transparência e a *accountability* dos benefícios tributários no Brasil encontram-se em avanço, mas ainda enfrentam entraves estruturais. Embora a evolução normativa e institucional tenha promovido maior publicidade e acesso às informações, observa-se que a fragmentação dos dados, a falta de padronização entre os entes federativos e a ausência de interoperabilidade entre os sistemas limitam a efetividade da transparência como instrumento de controle social e de responsabilidade fiscal.

As propostas apresentadas neste estudo, organizadas em cinco eixos de aprimoramento, buscam fortalecer a governança fiscal e a coerência das políticas tributárias. A criação do Observatório do Ciclo dos Benefícios Tributários - OCBT se destaca como instrumento de inovação institucional, voltada à transparência ativa, à governança baseada em evidências e à integração entre dados orçamentários e tributários. A iniciativa também dialoga com as recomendações dos órgãos de controle e com as boas práticas internacionais que enfatizam a necessidade de padronização, interoperabilidade e avaliação periódica das renúncias fiscais.

Por fim, é importante reconhecer que o uso indevido de benefícios tributários pode gerar distorções concorrenciais, perdas de arrecadação e desafios à justiça distributiva, sobretudo quando não há critérios claros de concessão e acompanhamento. Avançar em transparência, avaliação e governança é, portanto, um imperativo democrático e fiscal, essencial para assegurar que os benefícios tributários cumpram de fato seu propósito público, com eficiência, equidade e legitimidade perante a sociedade.

## Referências bibliográficas


ADDIS TAX INITIATIVE (ATI). *Pocket Guide on Tax Expenditures for Parliamentarians*. [S.l.]: ATI, 2025. Disponível em: https://www.addistaxinitiative.net/sites/default/files/resources/ATI%20Pocket%20Guide%20on%20TEs%20for%20MPs%20EN.pdf.
**Acesso em: 31 out. 2025.**

BRASIL. Portais de Transparencia dos Estados brasileiros. Diversos endereços eletrônicos oficiais consultados entre ago. e out. 2025, incluindo:
Portal de transparência do Estado Mato Grosso (https://www.transparencia.mt.gov.br/incentivos-fiscais ), Portal de transparência do Estado do Distrito Federal (https://www.transparencia.df.gov.br), Portal de transparência do Estado de Minas Gerais ( https://www.transparencia.mg.gov.br), entre outros. **Acesso em 31 out. 2025.**

BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários* (PLOA 2026). Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2025.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Gasto tributário: conceito e critérios de classificação*. Brasília, DF, 2020. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de%20conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf.
**Acesso em: 25 set. 2025.**

BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Nota Cosit/Sutri/RFB nº 206, de 15 de junho de 2022*. Assunto: Sigilo Fiscal – aspectos do art. 198, § 3º, inciso IV, do Código Tributário

Nacional, acrescido pela Lei Complementar nº 187, de 2021. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/sigilo-fiscal/arquivos/nota-cosit-no-206-de-15-de-junho-de-2022.pdf.
**Acesso em: 25 set. 2025.**

BRASIL. Senado Federal. Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle. *Declaração de Incentivos, Renúncias, Benefícios e Imunidades Tributárias (DIRBI): Nota Informativa*. Brasília, DF: Senado Federal, 7 ago. 2025. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/estudos/tipos-de-estudos/notas-tecnicas-e-informativos/nota-dirbi.pdf.
**Acesso em: 31 out. 2025.**

CIAT – Centro Interamericano de Administrações Tributárias. *Transparencia y rendición de cuentas*. Elaborado pelo Grupo de Trabajo sobre Transparencia en la Administración Tributaria. Panamá: CIAT, 2019. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/Papeles_Trabajo/Etica/2019/PT_01_2019.pdf.
**Acesso em: 25 set. 2025.**

CIAT – Centro Interamericano de Administrações Tributárias. *Panorama de los gastos tributarios en América Latina*. Panamá: CIAT, 2025. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2025/DT_04_Pelaez.pdf .
**Acesso em: 31 out. 2025.**

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU). *Guia de Transparência Ativa (GTA) para órgãos e entidades do Poder Executivo Federal* – 7ª versão. Brasília, DF: CGU, 2022. Disponível em: www.gov.br/acessoainformacao/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/gta-7-guia-de-transparencia-ativa-final.pdf.
**Acesso em: 31 out. 2025.**

COUNCIL ON ECONOMIC POLICIES (CEP); GERMAN INSTITUTE OF DEVELOPMENT AND SUSTAINABILITY (IDOS). *Tax Expenditures Country Report: Brazil*. [S.l.]: CEP/IDOS, 2025. Disponível em: https://www.idos-research.de/fileadmin/user_upload/pdfs/publikationen/mitarbeiter_sonstige/2025/TECR_Brazil_EN.pdf.
**Acesso em: 31 out. 2025.**

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. *Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: IBDT, v. 56, ano 42, p. 752-780, 1º quadrimestre 2024.

GTETI – Global Tax Expenditures Transparency Index. *Companion Paper (Revised Version)*. Dez. 2024. Disponível em: https://www.taxexpenditures.org/gteti-companion-paper-revised-version.
**Acesso em: 25 set. 2025.**

LOLLI, Eduardo Henrique. *Transparência e acesso à informação de dados relativos a incentivos fiscais: desafios históricos e avanços recentes*. Revista da CGU, Brasília, v. 1, n. 1, p. 31-50, maio 2022. Disponível em: https://revista.cgu.gov.br/Revista_da_CGU/article/view/498.
**Acesso em: 25 set. 2025.**

MACEDO, D. F.; SANTOS, P. L. V. A. C.; SILVA, T. E. *Dados abertos governamentais: modelo de diagnóstico de maturidade voltado à qualidade de dados para publicação na web*. Em Questão, Porto Alegre, v. 30, 2024.
DOI: 10.1590/1808-5245.30.132617.
Disponível em: https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=10101810
**Acesso em: 31 out. 2025.**

MOLODTSOV, F.; NIKIFOROVA, A. *De uma estrutura de usabilidade integrada a lições sobre usabilidade e desempenho de portais de dados governamentais abertos: um estudo comparativo da União Europeia e dos países do Conselho de Cooperação do Golfo*. Pré-impressão arXiv, 2024.
DOI: 10.48550/arXiv.2406.08774.
Disponível em: https://arxiv.org/abs/2406.08774.
**Acesso em: 28 out. 2025.**

MURILO, Hinojosa. *Declaração de Incentivos, Renúncias, Benefícios e Imunidades Tributárias (Dirbi)*. Nota Informativa. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa – Assessoramento em Orçamentos, 7 ago. 2025. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/estudos/tipos-de-estudos/notas-tecnicas-e-informativos/nota-dirbi.pdf.
**Acesso em: 25 set. 2025.**

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Rebooting Public Service Delivery: How Can Open Government Data Help to Drive Innovation?* (OECD Public Governance Policy Papers, No. 52). Paris: OECD Publishing, 2016. DOI: 10.1787/2eafc096-en. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/rebooting-public-service-delivery-how-can-open-government-data-help-to-drive-innovation_2eafc096-en.html.
**Acesso em: 31 out. 2025.**

PINHEIRO, Hendrick. *Gastos tributários: por uma autonomia conceitual em relação à renúncia de receitas e benefícios tributários*. Revista de la Facultad de Derecho (Universidad de la República – Udelar), Montevideo, n. 58, 2024, e205. Disponível em: http://www.scielo.edu.uy/pdf/rfd/n58/2301-0665-rfd-58-e205.pdf.
**Acesso em: 31 out. 2025.**

REDONDA, A., MILLAN, L., ALIU, F., & VON HALDENWANG, C. (2025). *Global Tax Expenditures Transparency Index* (GTETI) (2.0) [Data set]. Zenodo. Tax Expenditures Lab.
Disponível em: https://doi.org/10.5281/zenodo.14536637.
**Acesso em 10 dez. 2025.**

RENZIO, P. et al. *Relatório Nacional sobre Gastos Tributários* – Brasil. Rio de Janeiro: FGV, fev. 2025. Disponível em: https://www.idos-research.de/fileadmin/user_upload/pdfs/publikationen/mitarbeiter_sonstige/2025/TECR_Brasil_PT.pdf.
**Acesso em: 25 set. 2025.**

TAX EXPENDITURES LAB; GERMAN INSTITUTE OF DEVELOPMENT AND SUSTAINABILITY (IDOS). *Minimum Standards for Tax Expenditure Reporting: The Brazilian Experience*. [S.l.]: Tax Expenditures Lab/IDOS, jul. 2025. Disponível em: https://www.taxexpenditures.org/wp-content/uploads/2025/06/FFD4_presentation_v3.pdf
**Acesso em: 31 out. 2025**

TCU – Tribunal de Contas da União. *Referencial de Controle de Benefícios Tributários* (RC-BT). Brasília, DF: TCU, 2025. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/publicacoes-institucionais/cartilha-manual-ou-tutorial/referencial-de-controle-de-beneficios-tributarios.
**Acesso em: 25 set. 2025.**

TCU – Tribunal de Contas da União. *Relatório de Gastos Tributários e o Desafio Fiscal do Brasil*. Brasília, DF: TCU, ago. 2025. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/publicacoes-institucionais/cartilha-manual-ou-tutorial/gastos-tributarios-e-o-desafio-fiscal-do-brasil.
**Acesso em: 25 set. 2025.**

TAVARES, F. M. M.; HEY, M. A. *A transparência dos gastos tributários nos estados brasileiros: Tax Expenditure Reporting in the Brazilian States*. Boletim Goiano de Geografia, Goiânia, v. 44, n. 1, 2024.
DOI: 10.5216/bgg.v44i1.78921.
Disponível em: https://revistas.ufg.br/bgg/article/view/78921.
**Acesso em: 31 out. 2025.**

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da transparência no direito financeiro. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. WORLD BANK GROUP. Tax Expenditure Manual. Washington, DC: World Bank, jun. 2024. Disponível em: https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/099062724151636908.
**Acesso em: 25 set. 2025.**

DOI: 10.5281/zenodo.17350115

# A Dupla Dimensão do Sigilo Fiscal no Brasil

## *The Double Dimension of Tax Secrecy in Brazil*

Tacio Lacerda Gama
Professor livre-docente em Direito da PUC-SP. Presidente do IAT. Advogado.

**RESUMO**
O regime jurídico do sigilo fiscal no Brasil será analisado dialogicamente, em suas dimensões constitucional, legal e jurisprudencial. Será demonstrado que o sigilo fiscal constitui garantia bifronte: de um lado, assegura ao contribuinte a não divulgação de seus dados econômicos sensíveis; de outro, estabelece requisitos procedimentais para que a Administração Tributária tenha acesso lícito à prova. Parte-se da Constituição da República para a sua positivação no art. 198 do Código Tributário Nacional. Em seguida, analisa-se o regime instituído pela Lei Complementar nº 105/2001 e a jurisprudência vinculante do Supremo Tribunal Federal (RE 601.314, Tema 225, e ADIs 2.386, 2.390, 2.397 e 2.859), bem como os precedentes de igual natureza do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Conclui-se que o sigilo fiscal não limita o poder de tributar, mas qualifica-o, impondo condições de validade ao exercício da atividade fiscalizatória.

**Palavras-chave:** sigilo fiscal; sigilo bancário; autodeterminação informacional; direito tributário; procedimento administrativo fiscal; Lei Complementar nº 105/2001; lançamento tributário.

**ABSTRACT**
The legal framework governing tax confidentiality in Brazil will be analyzed in a dialogical manner, examining its constitutional, statutory, and jurisprudential dimensions. It will be demonstrated that tax confidentiality constitutes a two-sided guarantee: on the one hand, it ensures that a taxpayer's sensitive economic data will not be disclosed; on the other, it establishes procedural requirements to enable the Tax Administration to lawfully access evidence. The analysis begins with the Constitution of the Republic and its codification in Article 198 of the National Tax Code. Next, the regime established by Complementary Law No. 105/2001 and the binding case law of the Federal Supreme Court (RE 601.314, Topic 225, and ADIs 2,386, 2,390, 2,397, and 2,859), as well as precedents of a similar nature from the Superior Court of Justice and the Administrative Council of Tax Appeals. It is concluded that tax confidentiality does not limit the power to tax, but rather qualifies it, imposing conditions of validity on the exercise of tax enforcement activities.

**Keywords:** tax confidentiality; bank secrecy; informational self-determination; tax law; tax administrative procedure; Complementary Law No. 105/2001; tax assessment.

## 1 | Introdução

O sigilo fiscal constitui uma das garantias estruturantes da relação jurídico-tributária no Brasil. É regra que qualifica a relação entre Fisco e Contribuinte, mas pode não ser vista como uma pura e simples limitação à competência tributária. Antes é um modo de exercício. Explico, não é limitação, pois não há um núcleo de dados que o Estado, enquanto agente fiscalização, não possa ter acesso. Neste sentido, o sigilo fiscal não limita o poder de tributar. Porém, qualifica-o, na medida que estabelece regras para seu exercício lícito, feitos na forma de deveres jurídicos impostos ao próprio Estado no exercício da atividade fiscalizatória.

Sob essa perspectiva, o sigilo fiscal assegura ao contribuinte: (i) a não divulgação de seus dados econômicos sensíveis a terceiros e, para a Administração Tributária, por seu turno, é garantido acesso à prova lícita (i) desde que cumpridos os requisitos estabelecidos em lei para tanto. Trata-se, portanto, de garantia bifronte: de um lado, proteção contra exposição indevida; de outro, acesso à prova lícita, desde que atendidos os requisitos procedimentais previstos em Lei.

Esses dois desdobramentos do direito ao sigilo fiscal foram amplamente desenvolvidos pela doutrina tributária brasileira e reiteradamente enfrentados pela jurisprudência dos tribunais superiores, inclusive em decisões dotadas de eficácia vinculante. Este artigo enfrenta esse tema a partir de uma análise dialógica da dimensão constitucional do sigilo fiscal, de sua disciplina no Código Tributário Nacional (CTN), da regulamentação infraconstitucional federal e, por fim, da interpretação consolidada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Busca-se demonstrar que o regime jurídico do sigilo fiscal não institui obstáculo à atuação fiscalizatória estatal, mas impõe condições de validade ao exercício desse poder.

## 2 | A dimensão constitucional do sigilo fiscal: entre a proteção da intimidade e a autodeterminação informacional

O sigilo fiscal não decorre apenas de previsão legal específica. Sua matriz é constitucional. Ainda que a Constituição Federal de 1988 (CF/88) não contenha dispositivo expresso sob a rubrica "sigilo fiscal", a proteção dos dados econômicos do contribuinte emerge diretamente da articulação entre o direito à intimidade e à vida privada (art. 5º, X), a inviolabilidade do sigilo de dados (art. 5º, XII), o devido processo legal (art. 5º, LIV) e o princípio da legalidade administrativa (art. 37, *caput*).

A informação econômica integra a esfera jurídica protegida da pessoa, natural ou jurídica, na medida em que revela estratégias empresariais, padrões de consumo, margens operacionais, estrutura patrimonial e relações negociais. A divulgação indevida desses dados pode gerar prejuízos concorrenciais, danos reputacionais e distorções no ambiente de mercado. Nesse sentido, o sigilo fiscal não se reduz a uma técnica de proteção administrativa da informação: é expressão de um direito fundamental à autodeterminação informacional em matéria econômica.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento paradigmático da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 6.387, de relatoria da Ministra Rosa Weber, reconheceu expressamente a existência, no ordenamento constitucional brasileiro, de um direito fundamental à autodeterminação informativa, deduzido da leitura conjunta do princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III) e das garantias previstas no art. 5º, X e XII, da Constituição. A decisão, embora proferida no contexto da proteção de dados pessoais no âmbito da Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), fixou premissa teórica que se projeta inequivocamente sobre o regime do sigilo fiscal, visto que os dados econômicos do contribuinte constituem modalidade qualificada de dados pessoais, cuja exposição indevida pode acarretar consequências patrimoniais e concorrenciais severas.

SARLET (2021, p. 41), com razão, adverte que a autodeterminação informativa ostenta dupla dimensão: individual, enquanto faculdade de cada pessoa decidir sobre o acesso, uso e difusão de seus dados; e coletiva, enquanto precondição para uma ordem comunicacional livre e democrática. No âmbito tributário, essa dupla dimensão se traduz na tensão entre o dever fundamental de pagar tributos, que pressupõe a possibilidade de investigação fiscal sobre a capacidade contributiva, e o direito à preservação do núcleo essencial da esfera informacional do contribuinte.

Essa dimensão subjetiva convive, no entanto, com outra igualmente relevante: a *dimensão procedimental do sigilo fiscal*. O direito ao sigilo não impede o acesso estatal à informação econômica. Antes, condiciona esse acesso à

observância de requisitos juridicamente estabelecidos. A Constituição não protege o contribuinte contra a fiscalização. Protege-o contra a divulgação indevida de dados e o não cumprimento de requisitos legais para acessar informação, contra a fiscalização arbitrária portanto.

## 3 | O regime jurídico do sigilo fiscal no Código Tributário Nacional: o art. 198 e seus desdobramentos dogmáticos

O Código Tributário Nacional estabelece a disciplina estruturante do sigilo fiscal no direito brasileiro, especialmente por meio do art. 198. Nos termos desse dispositivo, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informações obtidas em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios. Essa vedação possui natureza jurídica de garantia institucional do contribuinte e de dever funcional do agente público.

Cabe destacar que o art. 198 do CTN opera uma distinção conceitual decisiva entre acesso e divulgação da informação econômica. O acesso à informação econômica constitui elemento essencial da atividade de lançamento tributário, compreendido este, com base do art. 142 do CTN, como procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato jurídico tributário da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo. A divulgação dessa informação, por sua vez, somente é admitida nas hipóteses expressamente autorizadas pelo ordenamento jurídico.

O próprio CTN prevê exceções juridicamente estruturadas à regra do sigilo: requisições judiciais, solicitações de autoridades administrativas no interesse da Administração Pública, intercâmbio de informações entre entes federativos e compartilhamento com autoridades estrangeiras nos termos da legislação aplicável. Essas hipóteses confirmam que o sigilo fiscal não é absoluto. Ele é normativamente condicionado.

CARVALHO (2021, p. 419), ao analisar o lançamento tributário sob a tríplice perspectiva de norma, procedimento e ato, adverte que o ato é sempre resultado de um procedimento e que tanto ato quanto procedimento hão de estar, invariavelmente, previstos em normas do direito posto. Essa concepção reforça que o acesso a dados econômicos do contribuinte, na medida em que integra a cadeia procedimental de constituição do crédito tributário, submete-se ao mesmo regime de vinculação legal que governa o lançamento como um todo.

A dogmática tributária brasileira reconhece, portanto, que o sigilo fiscal funciona simultaneamente como garantia negativa, consistente na vedação de divulgação, e como garantia procedimental, consistente na exigência de condições formais e materiais para o acesso. XAVIER (2001, p. 39), ao tratar dos princípios da legalidade e da tipicidade em matéria tributária, já advertia que a atividade administrativa em matéria fiscal é plenamente vinculada, o que implica dizer que o próprio acesso à informação econômica do contribuinte está condicionado ao cumprimento de pressupostos legais.

## 4 | A disciplina procedimental do acesso a dados bancários na Lei Complementar nº 105/2001

A regulamentação infraconstitucional do sigilo fiscal foi significativamente densificada pela Lei Complementar (LC) nº 105/2001, especialmente no que se refere ao acesso a dados bancários pela Administração Tributária. A LC 105/2001 instituiu regime jurídico específico de compartilhamento de informações entre instituições financeiras e autoridades fiscais, estabelecendo que não há quebra de sigilo bancário quando ocorre transferência de dados diretamente às autoridades fiscais competentes; que o acesso deve ocorrer no interesse da fiscalização tributária; e que o procedimento deve observar requisitos formais previamente estabelecidos.

O art. 6º da LC 105/2001 condiciona o exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras à existência de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e à consideração de indispensabilidade pela autoridade administrativa competente. O Decreto nº 3.724/2001, que regulamenta o dispositivo, densifica esses requisitos, exigindo a emissão de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), precedida de intimação prévia ao contribuinte, relatório circunstanciado motivando a necessidade de acesso e enquadramento em hipótese legal de indispensabilidade.

A norma não autoriza acesso irrestrito. Ao contrário, estabelece um modelo procedimental de acesso juridicamente controlado. A exigência de procedimento administrativo formal, motivado e vinculado à atividade fiscalizatória constitui elemento de validade da atuação estatal. A ausência desses requisitos compromete a legitimidade da prova obtida e pode contaminar o lançamento tributário correspondente.

O regime instituído pela LC 105/2001 não flexibiliza a proteção do contribuinte, mas redefine seus contornos à luz de uma concepção procedimental do sigilo. O que o legislador complementar fez foi substituir a reserva de jurisdição por uma reserva de procedimento, exigindo que o acesso se dê sob condições de juridicidade, transparência e controle. A análise da jurisprudência confirma que o descumprimento desses requisitos procedimentais é causa autônoma de invalidação do ato fiscalizatório.

A esse respeito, cabe trazer à discussão a contribuição do constructivismo lógico-semântico acerca da incidência da norma jurídica para a adequada compreensão do problema. CARVALHO (2014, p. 9) assentou que as normas não incidem por força própria: requerem o homem, como elemento intercalar, responsável por movimentar as estruturas lógicas do direito. O fato jurídico tributário somente se constitui por meio de linguagem competente, isto é, pela enunciação produzida por agente credenciado, no âmbito de procedimento juridicamente prescrito.

Transposta essa premissa para o campo do sigilo fiscal, conclui-se que a obtenção de dados bancários pela Administração configura ato de linguagem, cuja validade depende de sua formalização em linguagem competente. Isso pressupõe o cumprimento integral do rito procedimental estabelecido pela LC nº 105/2001 e do Decreto nº 3.724/2001, sob pena de invalidação do próprio ato de constituição do crédito tributário.

## 5 | A jurisprudência vinculante do Supremo Tribunal Federal: o translado do dever de sigilo

O Supremo Tribunal Federal enfrentou de modo definitivo a matéria no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 601.314/SP (Tema 225 da repercussão geral) e das ADIs 2.386, 2.390, 2.397 e 2.859, concluídos em 24 de fevereiro de 2016. Nesses precedentes, a Corte, por maioria de 9 a 2 votos, fixou a tese de que o art. 6º da LC 105/2001 não ofende o direito ao sigilo bancário, porquanto realiza a igualdade entre os cidadãos por meio do princípio da capacidade contributiva, estabelece requisitos objetivos para o acesso e opera o translado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

A Corte consolidou, portanto, duas premissas fundamentais. A primeira consiste em que o sigilo fiscal protege contra divulgação indevida, não contra fiscalização legítima. Não há quebra de sigilo, mas transferência de sigilo: os dados transitam da esfera bancária para a esfera fiscal, ambas igualmente submetidas ao dever de preservação. A segunda premissa reside em que a validade do acesso aos dados depende da observância de procedimento legalmente estruturado, nos termos estritos da LC 105/2001 e do Decreto nº 3.724/2001.

O Ministro Dias Toffoli, relator das ADIs, fez constar observações que explicitam os limites da constitucionalidade declarada. Quanto a Estados e Municípios, assinalou que estes somente poderão obter informações nos termos do art. 6º após regulamentação análoga ao Decreto Federal nº 3.724/2001, devendo conter: pertinência temática entre a obtenção das informações e o procedimento de fiscalização; mecanismos efetivos de apuração e correção de eventuais desvios; e instrumentos de sigilo e proteção dos dados.

Posteriormente, no julgamento do RE 1.055.941/SP (Tema 990), o Plenário assentou a constitucionalidade do compartilhamento dos relatórios da Unidade de Inteligência Financeira (UIF) e da íntegra do procedimento fiscalizatório da Receita Federal com órgãos de persecução penal para fins criminais, sem prévia autorização judicial, ressalvada a exigência de resguardo do sigilo das informações em procedimentos formalmente instaurados e sujeitos a posterior controle jurisdicional. Também aqui, a Corte reiterou a natureza procedimental da garantia: o compartilhamento deve ocorrer por meio de comunicações formais, com certificação do destinatário e instrumentos efetivos de apuração de desvios.

Essa orientação possui eficácia vinculante e constitui hoje o parâmetro interpretativo obrigatório para a Administração Tributária e para o Poder Judiciário. A lógica subjacente à construção jurisprudencial é de nítida inspiração procedimental: não se exige abstenção

investigatória, mas procedimentalização da investigação.

## 6 | A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: procedimentalização e controle de validade

O Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento no sentido de que o acesso a dados bancários pela Administração Tributária está condicionado à observância de requisitos procedimentais estritos: a instauração de procedimento administrativo regular, a existência de motivação específica e a pertinência entre os dados requisitados e a investigação fiscal em curso.

O precedente paradigmático na matéria tributária é o REsp 1.134.665/SP. Na ocasião, a Corte reconheceu a legalidade da requisição direta de informações pela Autoridade Fiscal às instituições bancárias, sem prévia autorização judicial, para fins de constituição de crédito tributário no âmbito do processo administrativo fiscal. A tese firmada, contudo, não é incondicionada: pressupõe o estrito cumprimento dos requisitos previstos no art. 6º da LC 105/2001, isto é, a existência de processo administrativo instaurado e a indispensabilidade da medida, devidamente demonstrada pela autoridade competente. Trata-se, portanto, de um precedente que legitima o acesso apenas quando inserido em um iter procedimental juridicamente controlado.

Os limites desse acesso foram posteriormente delineados no REsp 1.361.174/RS. Embora oriundo da seara penal, o precedente é central para a definição da validade da prova fiscal. O STJ assentou que os dados obtidos pela Receita Federal com fundamento no art. 6º da LC 105/2001 não podem ser utilizados em processo penal sem prévia autorização judicial. A *ratio decidendi* reside na vinculação teleológica do acesso: a legitimidade da obtenção dos dados está condicionada à finalidade fiscal que a justifica. A prova torna-se ilícita, uma vez desvirtuada essa finalidade. Essa orientação foi reiterada no REsp nº 1.402.649/BA, reafirmando a vedação ao uso, no processo penal, de prova emprestada de procedimento fiscal desacompanhada de prévio controle judicial.

No mesmo sentido, a 3ª Seção do STJ, ao julgar os REsp nº 1.349.363, estabeleceu distinção relevante entre a transferência legítima de dados (Tema 225/STF) e a requisição direta de informações sigilosas por órgãos de investigação. A Corte afirmou que, em um Estado de Direito, não se admite que autoridades investigativas, em procedimentos informais ou desprovidos de urgência, obtenham dados protegidos constitucionalmente sem prévia autorização judicial, determinando, no caso, a exclusão das provas obtidas em desconformidade com o devido rito legal.

Ainda nesse eixo, o STJ tem enfatizado que a ausência de motivação individualizada compromete a validade do ato, mesmo quando submetido à apreciação judicial, o que se aplica, com maior rigor, aos atos administrativos de requisição de dados. No REsp nº 1.951.176, a Corte reforçou que a mitigação do sigilo bancário somente se legitima quando orientada à tutela de interesse público concreto e devidamente justificado, vedando-se sua utilização genérica ou desviada de finalidade.

A jurisprudência do STJ evidencia, assim, que a inobservância dos requisitos procedimentais na obtenção de informações compromete a validade do lançamento tributário, na medida em que a prova ilícita contamina o ato administrativo que nela se funda. Não se trata de formalismo excessivo, mas de exigência inerente à juridicidade da atuação estatal: o procedimento constitui condição de legitimidade da prova fiscal.

No âmbito da fiscalização tributária, esse imperativo se projeta com especial intensidade. A natureza vinculada do lançamento tributário (art. 3º e art. 142, parágrafo único, do CTN) impõe que todos os atos da cadeia procedimental, inclusive aqueles voltados à obtenção de dados sigilosos, estejam sujeitos a controle de competência, finalidade e motivação.

## 7 | A jurisprudência administrativa do CARF: a ilicitude da prova como vício do lançamento

No âmbito do CARF, há precedentes relevantes no sentido de que o acesso a dados bancários pela fiscalização tributária exige estrita observância dos requisitos previstos na LC 105/2001, notadamente a instauração de procedimento fiscal, a demonstração de indispensabilidade da medida e a existência de motivação específica. Tais exigências encontram densificação normativa no art. 4º do Decreto nº 3.724/2001, que disciplina o procedimento de requisição de informações financeiras pela Administração Tributária, impondo não apenas a formalização da RMF,

mas também sua precedência por intimação ao sujeito passivo e sua fundamentação em relatório circunstanciado.

Nessa linha, reconhece-se que a ausência de fundamentação individualizada compromete a validade do procedimento, ao passo que a obtenção irregular da prova projeta efeitos invalidantes sobre o próprio lançamento tributário, contaminando-o de nulidade. Isso porque o § 5º do art. 4º do Decreto nº 3.724/2001 exige que a RMF seja lastreada em relatório circunstanciado, ao passo que o § 6º impõe que esse relatório demonstre, com precisão e clareza, a indispensabilidade da medida, não se tratando, portanto, de formalidade dispensável, mas de elemento estrutural de validade do ato. A matéria, contudo, não está isenta de tensões internas, havendo correntes divergentes no tribunal administrativo sobre o grau de formalidade exigido.

A jurisprudência mais garantista do CARF caminha no sentido de que a ausência do relatório circunstanciado previsto no art. 4º do Decreto nº 3.724/2001, que motiva a emissão da RMF, pode viciar a obtenção dos extratos bancários e, por consequência, contaminar o lançamento. No Acórdão nº 1301-003.764, o colegiado cancelou a exigência fiscal em razão de, mesmo em sede de diligência, não ter sido localizado e disponibilizado ao contribuinte cópia do relatório circunstanciado que motivou a emissão da RMF. Concluiu-se que houve nulidade na obtenção dos extratos bancários e, por consequência, ausência de provas lícitas de omissão de receitas. Trata-se do precedente mais aderente à tese de que a irregularidade na obtenção da prova contamina o lançamento como um todo.

No mesmo sentido, o Acórdão nº 1302-001.642 aponta que a autuação a partir de depósito bancário de origem não comprovada somente subsiste quando a autoridade fiscal individualiza os depósitos que considera não comprovados, permitindo ao autuado apresentar defesa individualizada. A ausência de intimação que discrimine de forma individualizada os créditos a serem comprovados implica a improcedência do lançamento, por descrição inadequada dos fatos. Tal exigência dialoga diretamente com o § 2º do art. 4º do Decreto nº 3.724/2001, que condiciona a expedição da RMF à prévia intimação do sujeito passivo, reforçando a centralidade do contraditório procedimental na formação da prova fiscal. Esse precedente reforça que o poder de requisição não dispensa a especificação do que se investiga.

Há, contudo, corrente divergente. No Acórdão nº 1102-001.017, entendeu-se que o relatório circunstanciado constitui instrumento de cunho meramente informativo, cuja ausência nos autos não acarretaria cerceamento do direito de defesa, uma vez que a expedição da RMF presume a indispensabilidade das informações requisitadas. Essa posição encontra apoio formal no § 8º do art. 4º do Decreto nº 3.724/2001, segundo o qual a expedição da RMF presume a indispensabilidade das informações requisitadas, embora tal presunção não afaste, sob perspectiva garantista, o dever de motivação concreta. O Acórdão nº 1401-003.651 adotou posição intermediária, concluindo que não há nulidade quando o relatório fiscal demonstra que a RMF foi emitida por agente competente e nas situações legalmente previstas, possibilitando ao contribuinte aferir a legalidade do procedimento.

A jurisprudência do CARF demonstra, ademais, que o poder investigatório da Administração não dispensa o cumprimento das condições legais de exercício. A atividade fiscalizatória não se legitima por seus fins. Legitima-se por seus meios.

Essa orientação consolidada reflete a compreensão de que o procedimento administrativo fiscal não é mero percurso burocrático, mas cadeia estruturada de atos e termos orientada à precisa apuração do fato gerador e à adequada quantificação do crédito tributário. A desatenção aos princípios norteadores do procedimento vicia o ato fiscalizatório e contamina o auto de infração.

## 8 | Conclusões

A análise das disposições constitucionais, das normas do Código Tributário Nacional, da legislação complementar federal e da jurisprudência vinculante permite afirmar que o sigilo fiscal constitui garantia estruturante da relação jurídico-tributária contemporânea.

Em primeiro lugar, assegura-se ao contribuinte o direito à preservação de seus dados econômicos sensíveis, especialmente em razão dos prejuízos concorrenciais e reputacionais que sua divulgação pode ocasionar. Trata-se de proteção indispensável à integridade da esfera jurídica privada no contexto de economias complexas e altamente informatizadas. O reconhecimento pelo STF do direito fundamental à autodeterminação informativa confere sustentação constitucional autônoma a essa garantia, para além das

clássicas formulações em torno da intimidade e da vida privada.

Em segundo lugar, o direito ao sigilo fiscal não configura obstáculo intransponível à atuação da Administração tributária. Ao contrário, o ordenamento jurídico impõe à Administração o dever de perseguir todos os dados econômicos necessários à identificação da ocorrência do fato gerador e à adequada quantificação do crédito tributário. O que se exige não é abstenção investigatória, mas legalidade da investigação.

A observância dos requisitos legais de acesso à informação econômica constitui condição de validade da atuação administrativa. Sua inobservância compromete a legitimidade da prova produzida e pode ensejar o cancelamento de autos de infração e cobranças tributárias, como demonstra a jurisprudência consolidada do STF (Tema 225), do STJ e do CARF.

O sigilo fiscal, portanto, não limita o poder de tributar. Qualifica-o.

## Referências bibliográficas


CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros (org.). Constructivismo lógico-semântico. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política, v. 1, 1992.

SARLET, Ingo Wolfgang. Fundamentos constitucionais: o direito fundamental à proteção de dados. In: BIONI, Bruno et al. Tratado de Proteção de Dados Pessoais. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. 1. ed. São Paulo: 2001, Dialética. Jurisprudência citada

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 601.314/SP (Tema 225 da repercussão geral). Rel. Min. Edson Fachin. Tribunal Pleno, j. 24.02.2016, DJe 16.09.2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.390, ADI 2.386, ADI 2.397 e ADI 2.859. Rel. Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, j. 24.02.2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 1.055.941/SP (Tema 990 da repercussão geral). Rel. Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, j. 04.12.2019, DJe 11.03.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 6.387 MC-REF. Rel. Min. Rosa Weber. Tribunal Pleno, j. 07.05.2020, DJe 12.11.2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.134.665/SP (recurso repetitivo). 1ª Seção. Rel. Min. Luiz Fux, j. 25.11.2009, DJe 18.12.2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.361.174/RS. 5ª Turma. Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze, j. 03.06.2014 (Informativo 543).

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.402.649/BA. 5ª Turma.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.951.176. 3ª Turma. Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 6ª Turma. Rel. Min. Rogerio Schietti Cruz (nulidade de quebra de sigilos por falta de fundamentação). Notícia STJ de 28.05.2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1301-003.764. 1ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1302-001.642. 1ª Seção, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, sessão de 05.02.2015.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1102-001.017. 1ª Seção, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, sessão de 12.02.2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1401-003.651. 1ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sessão de 14.08.201

DOI: 10.5281/zenodo.17350370

# Da Fiscalização Reativa à Conformidade Sustentável: Um Novo Paradigma para a Aduana Moderna

## *From Reactive Enforcement to Sustainable Compliance: A New Paradigm for Modern Customs*

Amanda Martha Vieira Scarlatelli Lima Dutra

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com atuação na área aduaneira e experiência em gestão, fiscalização e políticas públicas voltadas ao comércio exterior. Atualmente exerce a função de Coordenadora de Controle de Intervenientes no Comércio Exterior (COINT), no âmbito da Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (COANA). Mestre em Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria pelo Instituto de Estudios Fiscales (IEF), da Espanha, com pesquisa voltada à gestão de riscos de conformidade na administração aduaneira.

Douglas Fonseca Coutinho

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e Coordenador Especial de Gestão de Riscos Aduaneiros (CORAD). Analista de Sistemas e bacharel em Direito. Atuou como Program Owner dos módulos de Gerenciamento de Riscos do Portal Único de Comércio Exterior e de Passageiros Internacionais, além de colaborar na modelagem da operacionalização da Reforma Tributária do Consumo. Pré-acreditado em Supply Chain Integrity pela Organização Mundial das Aduanas (OMA) e foi Auditor-Especialista do Fórum da OCDE sobre Transparência e Troca de Informações Tributárias.

**RESUMO**

Este artigo apresenta uma proposta metodológica aplicada para a gestão de riscos de conformidade na administração aduaneira brasileira, integrando o modelo do Indicador de Conformidade Aduaneira (ICA) ao paradigma mais amplo da Gestão Integrada de Riscos (GIR). Em um contexto de crescente complexidade das cadeias globais de comércio, a mensuração objetiva do nível de conformidade dos operadores de comércio exterior tornou-se elemento central para a eficiência, a legitimidade e a sustentabilidade das aduanas modernas. O estudo parte da constatação de que, diferentemente dos tributos internos, ainda são escassos os instrumentos consolidados para mensurar a brecha de conformidade no âmbito aduaneiro. A metodologia combina revisão analítica dos principais marcos internacionais — ISO 31000, OCDE, FMI, CIAT e OMA — com aplicação empírica baseada em dados reais de importadores brasileiros referentes ao ano de 2024. Os operadores foram segmentados por porte e perfil de risco, e as variáveis são organizadas em três universos analíticos: probabilístico, determinístico e cooperativo. A partir dessa estrutura, é calculado o ICA individual e agregado, permitindo diagnosticar padrões de comportamento, identificar riscos relevantes e monitorar a efetividade das ações aduaneiras ao longo do tempo. Demonstra-se que o ICA pode ser utilizado como verdadeiro termômetro de mudança comportamental, devendo aumentar após a atuação da fiscalização e manter níveis elevados, refletindo conformidade sustentável. Ao integrar o ICA à GIR, o artigo contribui para a evolução da gestão de riscos operacionais para um modelo estratégico de gestão de riscos de conformidade, com impactos diretos sobre o planejamento institucional, a alocação eficiente de recursos, a facilitação do comércio legítimo e a proteção da sociedade.

**Palavras-chave:** Gestão de riscos. Administração aduaneira. Conformidade. Brecha de descumprimento.

**ABSTRACT**

This article presents an applied methodological proposal for compliance risk management in Brazilian customs administration, integrating the Customs Compliance Indicator (ICA) into a broader Integrated Risk Management (GIR) framework. With the complexity of global trade chains, the objective measurement of foreign trade operators' compliance levels has become a key element for the efficiency, legitimacy, and sustainability of modern customs administrations. Unlike internal taxation, consolidated empirical tools to measure the customs compliance gap remain scarce. The methodology combines a review of international frameworks — ISO 31000, OECD, IMF, CIAT, and WCO — with an empirical application using real data from Brazilian importers in 2024. Operators are segmented by size and risk profile, and variables are organized into three analytical universes: probabilistic, deterministic, and cooperative. Based on this structure, individual and aggregated ICAs are calculated, enabling the identification of behavioral patterns, relevant risks and monitoring of enforcement effectiveness over time. The article argues that the ICA functions as a behavioral thermometer, expected to increase after enforcement actions and remain high historically, indicating sustainable compliance. By integrating the ICA into a GRI approach, the study contributes to a strategic shift from reactive enforcement toward evidence-based compliance governance.

**Keywords:** Risk management. Customs administration. Compliance. Compliance gap.

## 1 | Introdução

A história das administrações aduaneiras é marcada pela busca permanente de um equilíbrio delicado entre a proteção da receita e da sociedade e a facilitação do comércio legítimo. Durante décadas, tanto no Brasil quanto em grande parte do mundo, predominou um modelo de atuação essencialmente reativo, centrado na seleção de alvos e na detecção de infrações após sua ocorrência. Esse paradigma, embora tenha produzido resultados pontuais em termos de repressão a ilícitos, mostrou-se limitado para promover melhorias estruturais e sustentáveis nos níveis de conformidade dos operadores de comércio exterior.

No contexto brasileiro, a intensificação dos fluxos internacionais, a diversificação das cadeias logísticas e a sofisticação das práticas empresariais ampliaram significativamente a complexidade do controle aduaneiro. A aduana passou a lidar, simultaneamente, com desafios relacionados à arrecadação tributária, à proteção da saúde e da segurança públicas, à repressão a fraudes estruturadas e à necessidade de facilitar o comércio legítimo como vetor de desenvolvimento econômico. Essa multiplicidade de objetivos evidenciou as limitações de uma abordagem baseada exclusivamente na fiscalização *ex post*.

A partir da última década, impulsionada por avanços tecnológicos, maior integração de bases de dados e pela incorporação de referenciais internacionais de governança, a administração aduaneira brasileira iniciou uma transformação profunda em seu modelo de atuação. Essa transformação culmina na adoção progressiva da Gestão Integrada de Riscos (GIR), que reposiciona a aduana de um papel predominantemente punitivo para uma atuação preventiva, estratégica e orientada à mudança de comportamento dos operadores de comércio exterior.

Nesse novo paradigma, a gestão de riscos de conformidade aduaneira assume centralidade. Diferentemente da lógica tradicional de fiscalização, a GIR desloca a pergunta institucional de "quem vamos punir?" para "qual é o risco real, qual sua causa e qual a forma mais eficiente de preveni-lo ou mitigá-lo?". Trata-se de uma mudança não apenas técnica, mas cultural, que reconhece que a conformidade sustentável depende da combinação adequada entre prevenção, orientação, facilitação e *enforcement* proporcional.

Apesar desses avanços, persiste uma lacuna relevante no âmbito aduaneiro: a ausência de indicadores sintéticos, comparáveis e recorrentes capazes de mensurar, de forma objetiva, o nível de conformidade dos operadores e a evolução desse comportamento ao longo do tempo. Enquanto no campo dos tributos internos existem metodologias mais consolidadas para estimar a brecha de conformidade, no contexto aduaneiro essa mensuração ainda é incipiente.

É nesse ponto que se insere a proposta do Indicador de Conformidade Aduaneira (ICA), concebido como instrumento central de mensuração e monitoramento dentro de um modelo mais amplo de Gestão Integrada de Riscos. O ICA não se limita a classificar operadores segundo seu perfil de risco; trata-se de um verdadeiro termômetro de mudança comportamental, capaz de ser aferido antes e depois das intervenções da administração aduaneira. Espera-se, assim, que ações fiscais adequadas, sejam elas preventivas ou repressivas, produzam efeitos mensuráveis, refletidos na elevação do indicador no período subsequente à intervenção. Espera-se, nesse sentido, elevação do indicador no período posterior à intervenção e que níveis elevados de conformidade sejam mantidos, refletindo internalização de padrões mais elevados de cumprimento.

Este artigo tem como objetivo apresentar como o Indicador de Conformidade Aduaneira (ICA) pode ser aplicado de forma prática como instrumento da Gestão Integrada de Riscos, demonstrando sua fundamentação teórica e como a sua aplicabilidade operacional contribuem diretamente para decisões mais eficientes e para a modernização da administração aduaneira brasileira.

## 2 | Do Paradigma Reativo à Gestão Integrada de Riscos na Aduana Brasileira

Por longo período, a gestão de riscos aduaneiros foi compreendida, essencialmente, como um mecanismo de seleção de declarações e cargas para fiscalização. A pergunta central era "o que fiscalizar?", e a resposta materializava-se em técnicas de targeting cada vez mais sofisticadas, mas ainda predominantemente reativas. A atuação da administração concentrava-se na detecção de infrações já consumadas, frequentemente gerando autos de infração, litígios administrativos e judiciais e elevados custos institucionais.

Esse modelo apresentava características marcantes: reatividade, punitivismo e fragmentação organizacional. As ações eram tomadas após a materialização da infração; as penalidades constituíam o principal instrumento de controle; e as unidades organizacionais frequentemente atuavam de forma isolada, sem uma visão integrada dos riscos de conformidade.

A Receita Federal do Brasil avançou significativamente ao longo desse período com a implementação de instrumentos como a Auditoria Pós-Desembaraço, a Malha Aduaneira e modelos de fiscalização de alta performance. Essas iniciativas representaram progresso relevante, ao permitir análises mais aprofundadas e racionalizar o uso de recursos. Contudo, mantinham caráter predominantemente corretivo, lidando com infrações já ocorridas e apresentando eficácia limitada para a prevenção.

O avanço paradigmático inicial em direção à conformidade proativa ocorreu com a criação do Programa Operador Econômico Autorizado (OEA), em 2015. O OEA introduziu, de forma estruturada, princípios de conformidade colaborativa, oferecendo facilidades operacionais em troca do compromisso dos operadores com padrões elevados de conformidade. Essa experiência demonstrou que operadores legítimos respondem positivamente a incentivos, transparência e previsibilidade, abrindo caminho para uma abordagem mais ampla de gestão de riscos de conformidade.

A Gestão Integrada de Riscos representa, portanto, a consolidação dessa mudança de perspectiva. Em vez de concentrar-se exclusivamente na repressão, a GIR busca identificar, analisar, priorizar e tratar riscos de forma sistêmica, considerando suas causas, impactos e a forma mais eficiente de mitigação.

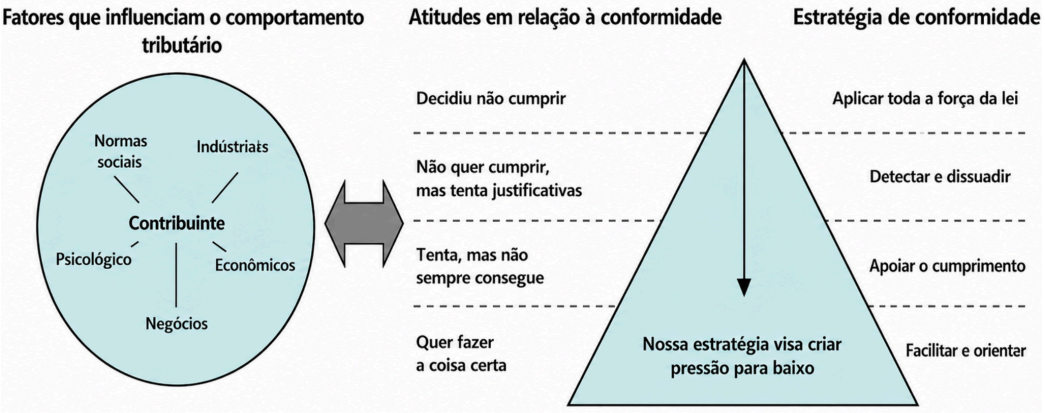
## 3 | Fundamentos da Gestão Integrada de Riscos de Conformidade Aduaneira

A GIR parte de uma distinção conceitual fundamental entre risco e infração. O risco de conformidade aduaneira refere-se à possibilidade de práticas dos operadores que possam resultar em descumprimento da legislação, afetando objetivos como arrecadação, segurança, proteção da saúde pública e facilitação do comércio. A infração, por sua vez, é a materialização desse risco.

Essa distinção desloca o foco institucional da punição ex post para a prevenção ex ante. A GIR reconhece que muitos operadores desejam cumprir suas obrigações, mas enfrentam dificuldades decorrentes da complexidade normativa, de assimetrias informacionais ou de limitações operacionais. Para esses casos, medidas de orientação, assistência e facilitação são mais eficazes do que a fiscalização intensiva.

A literatura internacional e a experiência prática indicam que a conformidade sustentável resulta da combinação equilibrada entre diferentes instrumentos de atuação, frequentemente representados pela Pirâmide de Conformidade. Na base, encontram-se operadores em conformidade espontânea, para os quais a prioridade é a facilitação e a manutenção do cumprimento voluntário. Nos níveis intermediários, situam-se operadores que necessitam de orientação, estímulos moderados ou autorregularização. No vértice, encontram-se os operadores que demandam ações de enforcement mais intensivas.

Figura 1 – Pirâmide de conformidade da OCDE (traduzida)




Fonte: OECD (2004), Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance.

Essa abordagem não implica renúncia ao poder sancionador do Estado, mas sim sua aplicação de forma proporcional e estratégica, maximizando o impacto institucional com uso eficiente de recursos.

## 4 | Metodologia conceptiva do ICA

A fim de avaliar sua exequibilidade, foi realizada prova de conceito de construção e aplicação do ICA por meio de uma abordagem metodológica aplicada, combinando revisão analítica de marcos internacionais com uma aplicação empírica baseada em dados reais da administração aduaneira brasileira. O objetivo central da metodologia foi desenvolver, testar e validar um modelo de Indicador de Conformidade Aduaneira (ICA) capaz de mensurar o comportamento dos operadores de comércio exterior de forma objetiva, segmentada e historicamente comparável.

### 4.1 | Fontes de dados e recorte empírico

A prova de conceito do modelo utilizou dados reais de importadores brasileiros referentes ao ano de 2024, extraídos de sistemas institucionais da Receita Federal do Brasil relacionados a despacho aduaneiro, fiscalização, seleção por risco e programas de facilitação. Os dados contemplaram informações declaratórias, histórico de intervenções fiscais, indicadores de risco e resultados de ações de controle, garantindo uma base robusta para análise comportamental.

### 4.2 | Segmentação dos operadores

Os operadores foram segmentados por porte e relevância operacional, com base em percentis da distribuição do valor e da frequência das importações. Essa segmentação permitiu classificar os importadores em três grupos principais, refletindo diferenças significativas quanto à capacidade econômica, complexidade operacional e impacto potencial sobre a arrecadação e a integridade do sistema aduaneiro.

A segmentação contextualiza os riscos aduaneiros, permitindo uma análise mais precisa conforme as características específicas de cada grupo de operadores econômicos envolvidos no comércio exterior. Diferentemente de abordagens tradicionais que se limitam ao porte empresarial ou setor econômico, a segmentação moderna reconhece que os riscos aduaneiros variam substancialmente conforme fatores operacionais e comerciais específicos.

Por exemplo, um operador que realiza importação de artigos eletrônicos de alto valor agregado enfrenta riscos completamente distintos de um que importa commodities agrícolas. O primeiro enfrenta riscos de subfaturamento, classificação incorreta para elidir tributos ou fugir de direitos comerciais; o segundo, riscos relacionados a origem falsa ou certificações sanitárias fraudulentas.

Da mesma forma, um exportador de produtos de origem controlada (como minérios ou madeira de floresta nativa) enfrenta riscos diferentes de um exportador de bens manufaturados. O primeiro pode estar sujeito a simulação de exportação para lavagem de dinheiro ou apropriação indevida de créditos de ICMS; o segundo, a manipulação de classificação fiscal ou transferência de preços entre partes relacionadas.

A segmentação aduaneira eficaz considera, portanto:

- Natureza das operações: Importação, exportação, trânsito aduaneiro, regimes especiais (drawback, admissão temporária, etc.);
- Tipos de mercadorias: Setores econômicos sensíveis (eletrônicos, farmacêuticos, combustíveis, produtos agrícolas, produtos de origem controlada);
- Padrões comerciais: Frequência de operações, volume de transações, consistência de fornecedores e destinos;
- Histórico de conformidade: Comportamento anterior do operador e seus parceiros comerciais.

Essa abordagem permite à administração aduaneira concentrar recursos onde realmente há os riscos aduaneiros de maior impacto, em vez de aplicar tratamentos genéricos. Um importador ocasional de máquinas industriais recebe tratamento diferenciado de um importador habitual de produtos têxteis com histórico de subfaturamento. A facilitação é proporcional à conformidade demonstrada, mas também contextualizada aos riscos específicos do setor e do tipo operacional.

## 4.3 | Universos analíticos do ICA

O modelo proposto para cálculo do ICA organiza as variáveis de risco em três universos analíticos, alinhados à prática institucional:

- *Universo probabilístico*, que reúne indicadores voltados à estimativa ex ante da probabilidade de erro ou fraude, tais como acurácia de preenchimento da declaração de importação, riscos de interposição fraudulenta e estimativas simplificadas de subvaloração aduaneira;

- *Universo determinístico*, que incorpora evidências objetivas ex post, resultantes da atuação da administração aduaneira, incluindo histórico de fiscalizações em zona primária, autos de infração, créditos constituídos, combate a fraudes e aplicação de sanções relevantes, como o perdimento de mercadorias;

- *Universo cooperativo*, que considera o grau de engajamento voluntário do operador com a administração, refletido na adesão a programas de conformidade, como o Operador Econômico Autorizado (OEA), histórico de responsividade à malha aduaneira e participação em iniciativas de cooperação e transparência.

Essa organização permite uma leitura mais coerente do risco de conformidade, integrando expectativa, evidência e comportamento cooperativo em um único indicador sintético.

## 4.4 | Construção e cálculo do ICA

Para cada universo analítico foi construída uma matriz de riscos, com variáveis ponderadas conforme sua relevância institucional. As pontuações atribuídas foram padronizadas e agregadas, resultando no cálculo do ICA individual. O indicador foi concebido para permitir comparações entre operadores, entre segmentos e ao longo do tempo, viabilizando sua utilização como métrica de monitoramento contínuo.

A combinação dessas dimensões permitiu atribuir pontuações padronizadas, resultando em uma visão integrada do risco de conformidade. Essa abordagem supera análises fragmentadas e possibilita compreender o comportamento do operador de forma sistêmica.

O ICA foi calculado a partir da agregação ponderada das variáveis da matriz, resultando em um indicador sintético, comparável e replicável. Cada operador recebeu uma pontuação individual, posteriormente classificada em faixas de conformidade.

Tabela 1 – Classificação dos operadores segundo o ICA

| Faixa de ICA | Nível de conformidade | Interpretação institucional |
|---|---|---|
| Alto | Elevada conformidade | Perfil confiável, foco em facilitação |
| Médio | Conformidade intermediária | Monitoramento e ações seletivas |
| Baixo | Baixa conformidade | Prioridade para controle e fiscalização |

Essa abordagem contribui para a evolução da gestão de riscos operacionais para um modelo mais amplo de gestão de riscos de conformidade, fortalecendo a governança aduaneira e a legitimidade institucional. 5. Resultados e Discussão

## 5.1 | Diferenciação de Operadores por Nível de Conformidade

Nem todos os operadores econômicos são iguais em termos de seu histórico e propensão ao cumprimento das suas obrigações. A GIR reconhece isso através da diferenciação baseada em conformidade: operadores com histórico consistente de cumprimento recebem tratamento diferenciado, frequentemente com procedimentos mais ágeis, simplificações e facilitações, enquanto aqueles com histórico de descumprimento recebem atenção proporcional a seus riscos.

Isso não é punição, é alocação eficiente de recursos. É reconhecer que, para a maioria dos operadores que buscam cumprir, simplificação e facilitação produzem melhores resultados do que escrutínio intenso. Os Operadores Econômicos Autorizados (OEA), que demonstram conformidade consistente, recebem benefícios operacionais concretos como canais de desembaraço mais ágeis, redução de conferências aduaneiras, prioridade no atendimento, que os incentivam a manter seu status de conformidade.

## 5.2 | A adequação das medidas de tratamento de riscos segundo a pirâmide de conformidade

Talvez um dos conceitos mais inovadores da GIR seja o reconhecimento de que existem múltiplas formas de se melhorar a conformidade, e nem todas envolvem fiscalização ou punição. Essa estrutura reconhece uma verdade fundamental: manter a ampla base de operadores em conformidade voluntária é bem mais eficaz que concentrar recursos no vértice punitivo.

O pragmatismo econômico é avassalador. A abordagem tradicional de enforcement puro gera uma equação profundamente desfavorável: apenas uma diminuta fração dos valores lançados por autos de infração aduaneiros se reverte efetivamente aos cofres públicos. Desses, parcela significativa é consumida pelos custos de atividades de lançamento, administração do crédito tributário, cobrança e contenciosos administrativo e judicial. Administrar e destinar bens apreendidos também exigem muitos recursos.

A ineficiência fica ainda mais evidente na comparação direta:

| |
|---|
| ***Enforcement* tradicional:**<br>Vários servidores envolvidos + anos de litígio = recuperação de pequena parcela do valor lançado ou apreendido. |
| **Prevenção/facilitação:**<br>1 servidor orientando = múltiplas infrações evitadas e valores que seriam elididos imediatamente nos cofres públicos e controle aduaneiro assegurado. |

Não se trata de deixar de lançar autos de infração ou de aprender mercadorias, esses instrumentos jamais perderão sua necessidade e importância, mas de diversificar inteligentemente as formas de atuação conforme a Pirâmide de Conformidade. Um servidor dedicado à facilitação na segunda ou terceira camada evita múltiplos autos de infração futuros, cada um custando mais para recuperar crédito tributário do que a economia proporcionada pela intervenção preventiva inicial.

A adoção das estratégias representadas na Pirâmide não é ideologia, é engenharia institucional. Representa alocação mais eficaz de recursos escassos para maximizar conformidade, arrecadação e facilitação do comércio legítimo simultaneamente.

## 5.3 | Integração dos Riscos de Conformidade e a construção de um Plano Integrado de Melhoria da Conformidade Aduaneira

Um dos maiores desafios nas administrações públicas é a existência de silos organizacionais. Na Receita Federal do Brasil, esse desafio é particularmente complexo porque a RFB administra simultaneamente dois universos de riscos distintos, porém frequentemente interconectados: os riscos de conformidade tributária e os riscos de conformidade aduaneira.

Historicamente, as estruturas organizacionais da RFB separavam esses dois domínios. As unidades de tributos internos focavam-se em riscos de cumprimento de obrigações de IRPF, IRPJ, IPI, PIS, COFINS e outros tributos federais. As unidades aduaneiras focavam-se em riscos relacionados a classificação fiscal, valoração, origem de produtos, e segurança do comércio exterior. Frequentemente, cada área identificava e enfrentava riscos independentemente, sem compreender como esses riscos se relacionavam.

Essa fragmentação criava vulnerabilidades significativas. Um operador que praticava planejamento tributário abusivo poderia estar simultaneamente utilizando operações de comércio exterior para amplificar esquemas de elisão ou evasão. Um exportador que falsificava documentos de origem para obter créditos tributários indevidos poderia estar também manipulando valores nas declarações de exportação. Um importador que subfaturava produtos para reduzir a os tributos aduaneiros poderia estar registrando esses mesmos produtos a valores inflados em sua contabilidade interna, comprometendo tanto a receita aduaneira quanto a tributária.

A abordagem integrada utiliza duas ferramentas fundamentais:

- Registro Integrado de Riscos: Um catálogo institucional e padronizado dos riscos de conformidade que abrange tanto o universo tributário quanto o aduaneiro, permitindo que a organização como um todo compreenda como riscos tributários e aduaneiros interagem e se potencializam;

- Matriz de Riscos Integrada: Uma visualização multidimensional dos riscos conforme sua

relevância, baseada em uma escala institucional de probabilidade e impacto, considerando não apenas o efeito isolado de cada risco (tributário ou aduaneiro), mas sua materialidade combinada para os objetivos institucionais da RFB.

Essas ferramentas permitem que a RFB, como instituição única e indivisível, compreenda o quadro completo de riscos de conformidade. Evita-se que recursos sejam alocados ineficientemente, com a área aduaneira tendo recursos insuficientes para um risco aduaneiro grave enquanto a área tributária investe recursos redundantes em riscos correlatos, ou vice-versa.

Após definir segmentos, identificar riscos e selecionar medidas de tratamento, a administração elabora Planos Integrados de Melhoria da Conformidade Aduaneira. Esses planos são ferramentas de integração institucional que:

- Definem estratégias específicas para cada segmento operacional ou público-alvo identificado;
- Articulam as ações de diferentes unidades da RFB necessárias para implementar a estratégia;
- Estabelecem resultados esperados e rotinas de monitoramento contínuo;
- Garantem que todas as partes envolvidas entendem seu papel no contexto geral da estratégia.

A adoção da Gestão Integrada de Riscos implica também uma transformação na forma como a administração aduaneira avalia seu desempenho. Indicadores tradicionais, como número de fiscalizações ou autos de infração lavrados, medem esforço, mas não necessariamente eficácia.

Nesse contexto, o Indicador de Conformidade Aduaneira assume papel central como métrica orientada a resultados. Ao ser mensurado antes e após a atuação fiscal, o ICA permite avaliar se houve efetiva mudança de comportamento dos operadores. A elevação do indicador no período posterior à intervenção, acompanhada da manutenção de níveis elevados ao longo do tempo, sinaliza conformidade sustentável e efetividade institucional.

Além do ICA, outros indicadores complementares podem ser utilizados, como níveis de conformidade por segmento, redução do tempo de despacho para operadores conformes, diminuição de litígios e aumento da satisfação dos operadores legítimos. Esses indicadores refletem uma nova lógica de mensuração do sucesso institucional, alinhada aos objetivos estratégicos da aduana moderna.

## 5.4 | Tecnologia, Análise de Dados e Inovação na Gestão Integrada de Riscos

A consolidação da Gestão Integrada de Riscos na administração aduaneira brasileira não seria possível sem a evolução tecnológica e o fortalecimento das capacidades analíticas institucionais. Ao longo da última década, a Receita Federal do Brasil desenvolveu e aprimorou sistemas que permitiram elevar progressivamente o nível de sofisticação da gestão de riscos aduaneiros, culminando na incorporação de técnicas de inteligência artificial e aprendizado de máquina.

Um dos marcos desse processo é o Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina (SISAM), que analisa de forma massiva as declarações de importação, identificando potenciais erros e indícios de fraude relacionados à classificação fiscal, valoração aduaneira, origem das mercadorias, regimes tributários e acordos tarifários. O SISAM opera por meio de mecanismos de aprendizado supervisionado e não supervisionado, permitindo a atualização contínua de probabilidades de risco à medida que novas evidências são incorporadas.

Complementarmente, o Analisador Inteligente e Integrado de Transações Aduaneiras (ANIITA) ampliou a capacidade analítica ao integrar dados aduaneiros e tributários, oferecendo visão unificada do comportamento dos operadores. Essa integração é fundamental para identificar esquemas fraudulentos que exploram a separação histórica entre riscos tributários e aduaneiros, reforçando a lógica da GIR.

Outro avanço relevante é a Declaração Eletrônica de Bens de Viajantes (e-DBV), que incorporou módulo de gerenciamento de riscos aplicado ao controle de viajantes, permitindo análise antecipada com base em dados estruturados e fontes de inteligência. A experiência da e-DBV demonstra o potencial de aplicação dos princípios da GIR em diferentes contextos operacionais da aduana.

Destaca-se ainda a Matriz CORAD de Risco de Interposição Fraudulenta, desenvolvida especificamente para identificar empresas interpostas e estruturas societárias artificiais utilizadas como fraude-meio para a prática de outros ilícitos. A interposição fraudulenta mostrou-se risco transversal, concentrado especialmente em segmentos de menor capacidade econômico-financeira, reforçando a necessidade de instrumentos analíticos especializados.

A transformação para GIR não seria possível sem os avanços tecnológicos mencionados acima e de outras ferramentas em desenvolvimento como o controle estruturado da eficácia da seleção ("feedback da seleção"), dashboards com informações gerenciais da atividade de gerenciamento de riscos, sistemas que empregam inteligência artificial para tratamento e reconhecimento de imagens, bem como aqueles voltados à capacidade de coletar, processar e analisar grandes volumes de dados permite que a administração aduaneira:

- Identifique padrões de risco com precisão sem precedentes, detectando anomalias que indicam possível fraude ou descumprimento;
- Tome decisões baseadas em dados concretos e análises validadas, não em intuição ou subjetividade · Monitore continuamente a evolução dos riscos conforme o ambiente comercial muda;
- Ajuste estratégias em tempo próximo ao real conforme necessário, respondendo a riscos emergentes;
- Projete tratamentos proporcionais e diferenciados conforme o risco identificado.

A tecnologia também permite que a conformidade seja facilitada por desenho (*compliance by design*). A aduana brasileira vem gradualmente atualizando seus sistemas para tornar o cumprimento de obrigações uma parte natural das transações do dia a dia dos operadores de comércio exterior, não um obstáculo burocrático. Declarações assistidas, validações em tempo de preenchimento que guiam o operador para o correto, informações em tempo real sobre requisitos aplicáveis, são capazes de reduzir a "fricção" e propensão ao descumprimento não-intencional.

Essas ferramentas, em seu conjunto e em sua evolução contínua, permitem que a RFB se transforme de uma administração que reagia a fraudes concretizadas para uma administração que previne fraudes através de identificação proativa de padrões de risco. A capacidade de análise em massa, a integração de múltiplas fontes de informação, e o desenvolvimento de modelos analíticos sofisticados tornaram viável o modelo de GIR em escala operacional real.

## 5.5 | Transformação Cultural e Consolidação da Gestão Integrada de Riscos

Talvez o maior desafio da implementação da Gestão Integrada de Riscos não seja tecnológico ou metodológico, mas cultural. A transição de um modelo centrado na detecção e punição de infrações para um paradigma orientado à prevenção e à promoção da conformidade exige mudança profunda de mentalidade institucional.

Essa transformação requer capacitação contínua dos servidores, liderança comprometida com a nova abordagem e comunicação clara dos objetivos e benefícios da GIR. Prevenir uma infração passa a ser reconhecido como resultado institucional tão relevante quanto detectá-la, reforçando uma cultura de atuação estratégica, proporcional e baseada em riscos.

## 6 | Conclusão

A transição da fiscalização reativa para a conformidade sustentável constitui um dos principais desafios contemporâneos das administrações aduaneiras. Ao longo deste artigo, demonstrou-se que essa transição não se viabiliza apenas por meio do fortalecimento do enforcement, mas sobretudo pela adoção de um modelo estruturado de Gestão Integrada de Riscos (GIR), capaz de orientar a atuação institucional de forma estratégica, preventiva e proporcional.

Nesse contexto, o Indicador de Conformidade Aduaneira (ICA) emerge como elemento central de articulação entre a GIR e a prática operacional da administração aduaneira. Ao transformar dados dispersos em informação sintética e comparável, o ICA permite que a gestão de riscos deixe de ser apenas um instrumento de seleção para fiscalização e passe a funcionar como verdadeiro mecanismo de governança, planejamento e avaliação de políticas públicas. Sua capacidade de

mensurar o nível de conformidade individual e agregada dos operadores confere objetividade à análise da brecha de incumprimento, ainda pouco explorada no âmbito aduaneiro.

A principal contribuição do modelo proposto reside justamente na integração entre gestão de riscos e mensuração de resultados. Ao ser utilizado como termômetro de mudança comportamental, o ICA possibilita avaliar a efetividade da atuação aduaneira de forma dinâmica e longitudinal. A elevação do indicador após ações fiscais bem-sucedidas, bem como a manutenção de níveis elevados ao longo do tempo, sinaliza não apenas correção pontual de irregularidades, mas a internalização de padrões mais elevados de conformidade pelos operadores de comércio exterior. Dessa forma, a atuação da administração deixa de ser avaliada apenas pelo volume de autuações ou créditos constituídos e passa a ser mensurada pelo impacto real sobre o comportamento dos contribuintes.

A análise empírica reforçou a importância da segmentação de operadores e da diferenciação de estratégias de tratamento de riscos. A concentração de riscos de interposição fraudulenta em segmentos de menor capacidade econômico-financeira evidencia que a conformidade não é homogênea e que respostas institucionais padronizadas tendem a ser ineficientes. A GIR, associada ao uso do ICA, permite calibrar a atuação estatal de acordo com o perfil de risco, combinando facilitação, orientação e *enforcement* de forma proporcional e racional.

Do ponto de vista institucional, a incorporação do ICA ao modelo de Gestão Integrada de Riscos fortalece a governança aduaneira ao alinhar planejamento estratégico, alocação de recursos e avaliação de desempenho. A adoção de indicadores orientados a resultados contribui para a superação de silos organizacionais, promove maior transparência e previsibilidade e reforça a legitimidade da atuação aduaneira perante a sociedade e os operadores legítimos.

Por fim, destaca-se que o modelo apresentado não se encerra em si mesmo. A articulação entre a Gestão Integrada de Riscos e o Indicador de Conformidade Aduaneira fornece base objetiva para a elaboração e o monitoramento de planos estruturados de melhoria da conformidade, conforme recomendado nos referenciais internacionais de gestão de riscos e compliance. O ICA permite identificar segmentos, operadores e variáveis críticas, subsidiando a definição de ações específicas de tratamento dos riscos — como orientação dirigida, ajustes normativos, intensificação seletiva do *enforcement* ou ampliação de mecanismos cooperativos — e possibilitando a avaliação ex post da efetividade dessas medidas.

Nesse sentido, o plano de melhoria da conformidade deixa de ser um instrumento genérico ou declaratório e passa a constituir componente central da governança aduaneira, ancorado em indicadores mensuráveis, metas claras e acompanhamento contínuo. A mensuração periódica do ICA antes e após a implementação das ações previstas no plano permite verificar se houve efetiva redução da brecha de incumprimento e se a mudança de comportamento dos operadores se sustenta ao longo do tempo, reforçando a lógica de gestão orientada a resultados. Ao contrário, abre caminho para avanços futuros, como a incorporação de técnicas mais sofisticadas de análise preditiva, o uso de inteligência artificial na estimativa de riscos e a integração plena entre riscos aduaneiros e tributários. Desta Forma, a articulação entre Gestão Integrada de Riscos e Indicador de Conformidade Aduaneira representa passo decisivo rumo a uma aduana moderna, orientada por evidências, focada na prevenção e comprometida com a promoção de uma conformidade sustentável e duradoura.

## Referências bibliográficas


ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. *ABNT NBR ISO 31000:2018 – Gestão de riscos – Diretrizes*. Rio de Janeiro: ABNT, 2018.

CIAT – CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS. *Manual de Gestão de Riscos Institucionais e de Cumprimento*. Cidade do Panamá: CIAT, 2022.

DUTRA, Amanda Martha Vieira Scarlatelli Lima. *Gestão de riscos de conformidade na administração aduaneira: proposta de um modelo de indicador segmentado para medir e reduzir a brecha de incumprimento*. 2025. Trabalho de Fin de Máster (Máster en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria) – Universidad Nacional de Educación a Distancia, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2025.

FMI – FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. *Developing a Risk-Based Compliance Improvement Plan for Customs Administrations*. Washington, D.C.: IMF, 2025.

JAMBEIRO FILHO, Jorge; COUTINHO, Gustavo; MORGERO, Kelly. *How Brazil Transformed Customs Control Through Artificial Intelligence and Other Technologies.* WCO News, n. 3, 2024. Disponível em: https://mag.wcoomd.org/.
**Acesso em: 26 fev. 2026.**

OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations*. Paris: OECD, 2023.

OMA – ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS. *Risk Management Compendium*. Brussels: WCO, 2011.

DOI: 10.5281/zenodo.17350521

# Quem Financia a Previdência Social? Evidências Setoriais e Distributivas das Lacunas Tributárias no Brasil

## *Who Finances Social Security? Sectoral and Distributional Evidence of Tax Gaps in Brazil*

Marcelo de Sousa Silva
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Membro da Equipe Tax Gap da RFB. Mestre em Administração Pública pela UFBA, Especializado em Comércio Exterior/UFPE.

Juliana Lemos Martins Casagrande
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Membro da Equipe Tax Gap da RFB. Mestre em Tecnologias da Inteligência e Design Digital pela PUC/SP.

Guilherme Dal Pizzol
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Membro da Equipe Tax Gap da RFB. Mestre em Ciências da Computação pela UFRGS e Especialista em Ciência de Dados pela PUC/MG.

**RESUMO**
Este artigo examina o financiamento da Previdência Social brasileira por meio de uma abordagem integrada por meio de dados administrativos oficiais e do arcabouço conceitual das lacunas tributárias (tax gaps) das contribuições previdenciárias, decompõe em componentes de conformidade e de política tributária por setor econômico, e combina com a distribuição dos gaps ao longo da escala de renda da população. Os resultados empíricos indicam que o gap de política — associado a regimes diferenciados, imunidades e tratamentos previstos na legislação — supera o gap de conformidade no agregado, e evidenciam forte corrosão da base de financiamento assentada na folha de salários, associada à informalidade, à plataformização do trabalho e aos regimes tributários especiais que incentivam a pejotização. A ampliação da análise para 20 seções da CNAE revela heterogeneidades relevantes em relação a estudos e artigos anteriores, com destaque para educação e saúde, que concentram elevado gap de política e de conformidade reflexa, e para serviços domésticos, com maior peso relativo do gap de conformidade. A distribuição por faixa de renda evidencia que a arrecadação efetiva concentra-se nas camadas intermediárias, enquanto o gap de conformidade é mais relevante nas faixas inferiores e o gap de política se expande nos estratos superiores, refletindo fragmentação contributiva e reorganização jurídica da renda do trabalho. Os resultados sugerem que a sustentabilidade do financiamento da Seguridade Social depende da coerência entre base contributiva, estrutura produtiva e padrões de conformidade.

**Palavras-chave:** Seguridade Social; Contribuições Previdenciárias; Tax Gap; Financiamento Público; Progressividade Tributária.

**ABSTRACT**
This article examines the financing of Brazilian Social Security through an integrated approach through official administrative data and the conceptual framework of tax gaps in social security contributions, breaks it down into compliance and tax policy components by economic sector, and combines it with the distribution of gaps along the population's income scale. The empirical results indicate that the policy gap — associated with differentiated regimes, immunities and treatments provided for in the legislation — exceeds the compliance gap in the aggregate, and show a strong corrosion of the financing base based on the payroll, associated with informality, the platformization of work and the special tax regimes that encourage tax avoidance. The expansion of the analysis to 20 sections of the CNAE reveals relevant heterogeneities in relation to previous studies and articles, with emphasis on education and health, which concentrate a high policy gap and reflex compliance, and for domestic services, with a greater relative weight of the compliance gap. The distribution by income bracket shows that effective collection is concentrated in the intermediate strata, while the compliance gap is more relevant in the lower brackets and the policy gap expands in the upper strata, reflecting contributory fragmentation and legal reorganization of labor income. The results suggest that the sustainability of Social Security financing depends on the coherence between the contributory base, productive structure and compliance standards.

**Keywords:** Social Security; Social Contributions; Tax Gap; Public Finance; Progressive Taxation.

## 1 | Introdução

O financiamento da Seguridade Social brasileira ocupa posição central no debate fiscal contemporâneo. Em um país caracterizado por elevada carga tributária agregada e persistente desigualdade de renda, a discussão pública tende a concentrar-se na insuficiência de recursos ou na necessidade de ajustes paramétricos das alíquotas. Contudo, essa abordagem frequentemente negligencia uma questão mais fundamental: **quem efetivamente financia a Seguridade Social e por quais bases econômicas**.

O sistema brasileiro estrutura-se historicamente sobre contribuições incidentes majoritariamente sobre a folha de salários e sobre tributos vinculados ao consumo. Esse arranjo impõe elevada carga nominal sobre o trabalho formal e sobre bases de ampla visibilidade econômica, enquanto coexistem regimes diferenciados, imunidades, isenções e padrões heterogêneos de conformidade que fragmentam a base contributiva. O resultado é um modelo que arrecada valores expressivos, mas o faz de forma concentrada, regressiva e estruturalmente tensionada.

Este artigo parte da hipótese de que os desafios do financiamento da Seguridade Social não decorrem apenas do nível agregado de arrecadação, mas da combinação entre três elementos estruturais: (i) dependência excessiva de bases regressivas, como consumo e folha; (ii) presença de amplas lacunas tributárias — tanto de conformidade quanto de política; e (iii) distribuição assimétrica dessas lacunas ao longo dos setores econômicos e da escala de renda da população.

A primeira contribuição empírica deste trabalho consiste na revisão da arrecadação efetiva das contribuições previdenciárias com apoio técnico do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). A nova estimativa eleva a arrecadação de aproximadamente R$ 296 bilhões para cerca de R$ 375 bilhões (ano-base 2019), excluído o setor da administração pública. Essa revisão altera significativamente o diagnóstico de estudos de gaps anteriores[1]: o gap de conformidade mostra-se substancialmente menor do que anteriormente estimado, enquanto o gap de política — associado a regimes especiais, desonerações e tratamentos diferenciados — emerge como componente dominante da lacuna previdenciária.

A segunda inovação reside na ampliação da análise setorial. Enquanto os estudos anteriores operavam com menos setores econômicos (11), o presente trabalho decompõe os gaps previdenciários em 20 seções da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE). Essa maior granularidade revela heterogeneidades relevantes até então não capturadas, com destaque para setores como educação e saúde, nos quais coexistem elevado gap de política — associado a imunidades e regimes diferenciados — e significativo gap de conformidade, em especial no segmento privado tributado (não isento). Também se evidencia a magnitude do gap de conformidade em serviços domésticos, refletindo padrões estruturais de informalidade.

A terceira contribuição — e a mais inovadora do ponto de vista distributivo — consiste na distribuição das lacunas previdenciárias ao longo da escala de renda da população brasileira. Integrando dados administrativos e metodologias consolidadas de mensuração de tax gap, o artigo estima alíquotas implícitas de arrecadação efetiva, gap de conformidade e gap de política por faixa de renda. Os resultados indicam padrão distributivo assimétrico: as faixas inferiores apresentam maior peso relativo do gap de conformidade, associado à informalidade e à subdeclaração, enquanto os estratos superiores concentram parcela expressiva do gap de política, refletindo regimes favorecidos e reorganizações jurídicas da renda do trabalho e do capital.

Essa evidência permite qualificar o debate público em dois sentidos. Primeiro, demonstra que a fragilidade do financiamento da Seguridade não pode ser atribuída exclusivamente à evasão fiscal. Segundo, revela que parte significativa das lacunas decorre de escolhas institucionais incorporadas ao próprio desenho legal do sistema, o que desloca o foco da discussão para a arquitetura estrutural das bases de incidência.

Ao longo do artigo, os resultados setoriais e distributivos são analisados em diálogo com reformas tributárias recentes — em especial a reforma da tributação do consumo e a reforma do Imposto de Renda da Pessoa Física — avaliando seus impactos potenciais sobre a progressividade, a eficiência econômica e a sustentabilidade do financiamento social. Argumenta-se que reformas isoladas, ainda que relevantes sob o prisma da eficiência ou da progressividade interna de determinados tributos, são insuficientes para alterar o padrão estrutural de

financiamento da Seguridade Social quando mantida a dependência predominante de bases regressivas.

Em síntese, este estudo busca responder a uma pergunta simples, mas frequentemente obscurecida por debates agregados: **quem financia a Seguridade Social no Brasil e quais lacunas estruturais condicionam esse financiamento?** Ao oferecer evidências setoriais detalhadas e estimativas distributivas por faixa de renda, o artigo contribui para uma compreensão mais precisa dos limites econômicos do modelo atual e fornece base empírica para o debate sobre alternativas de redesenho das bases de financiamento.

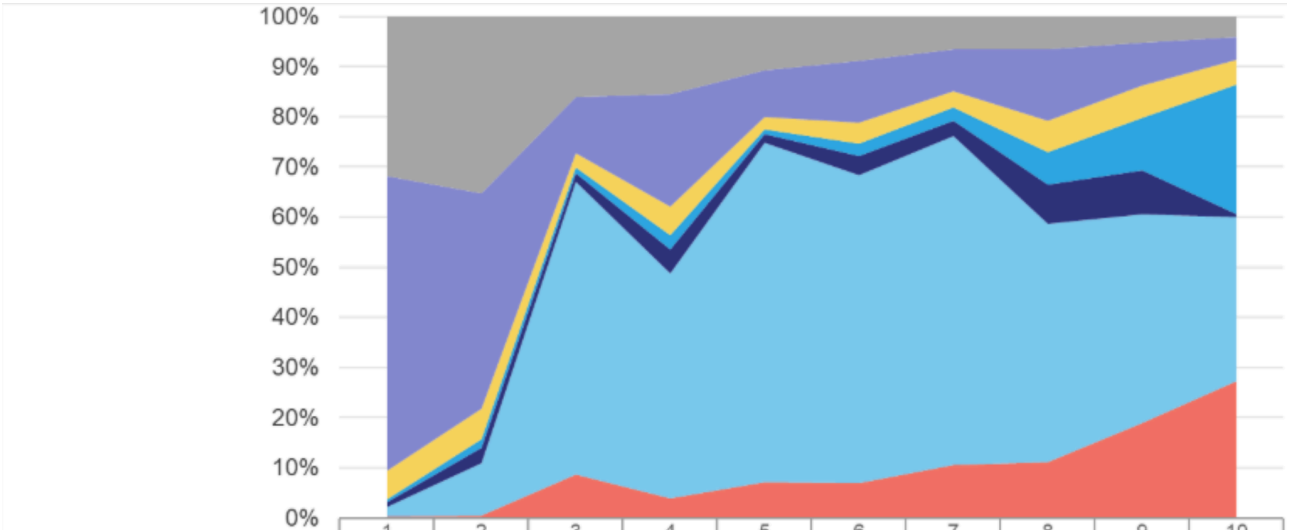
Historicamente, o modelo de custeio da Seguridade Social concentrou-se nas contribuições incidentes sobre a folha de salários, chegando a 53% em 2023 (v. Tabela 1), sendo tais contribuições compatíveis com um mercado de trabalho baseado no emprego assalariado formal. Nas últimas décadas, entretanto, essa base vem sendo progressivamente corroída por transformações estruturais, como a informalidade persistente, a expansão do trabalho por plataformas digitais, a terceirização, a pejotização das relações de trabalho e a difusão de regimes tributários especiais, notadamente o Microempreendedor Individual (MEI), o Simples Nacional, o Lucro Presumido e o Lucro Real, como pode ser observado na Figura 1.

**Tabela 1 - Fontes de financiamento da Seguridade Social – 2023**

| Orçamento da Seguridade Social - 2023 | 1.121,36 | 100,0% |
|---|---|---|
| **Tributos sobre a Folha de Salários** | **589,59** | **52,6%** |
| Contrib. para o INSS - Patronal | 395,77 | 35,3% |
| Contrib. para o INSS - Empregado | 159,93 | 14,3% |
| Salário Educação | 30,44 | 2,7% |
| Contrib. Rurais | 2,53 | 0,2% |
| PIS - Folha de pagamento | 0,92 | 0,1% |
| **Tributos sobre a Renda** | **148,91** | **13,3%** |
| CSLL | 145,00 | 12,9% |
| Contrib. s/ Concursos e Prognósticos | 3,91 | 0,3% |
| **Tributos sobre Bens e Serviços** | **382,86** | **34,1%** |
| Cofins | 286,26 | 25,5% |
| PIS | 61,01 | 5,4% |
| Contrib. Previdenciária sobre Faturamento | 16,78 | 1,5% |
| Cide-Remessas | 9,87 | 0,9% |
| Outros | 7,75 | 0,7% |
| CIDE – Combustíveis | 1,19 | 0,1% |

Fonte: elaboração própria, com base em dados da Receita Federal do Brasil. Valores em R$ bilhões.

Figura 1 - Distribuição dos trabalhadores por tipo de regime de declaração fiscal por decil da população ocupada (2019)

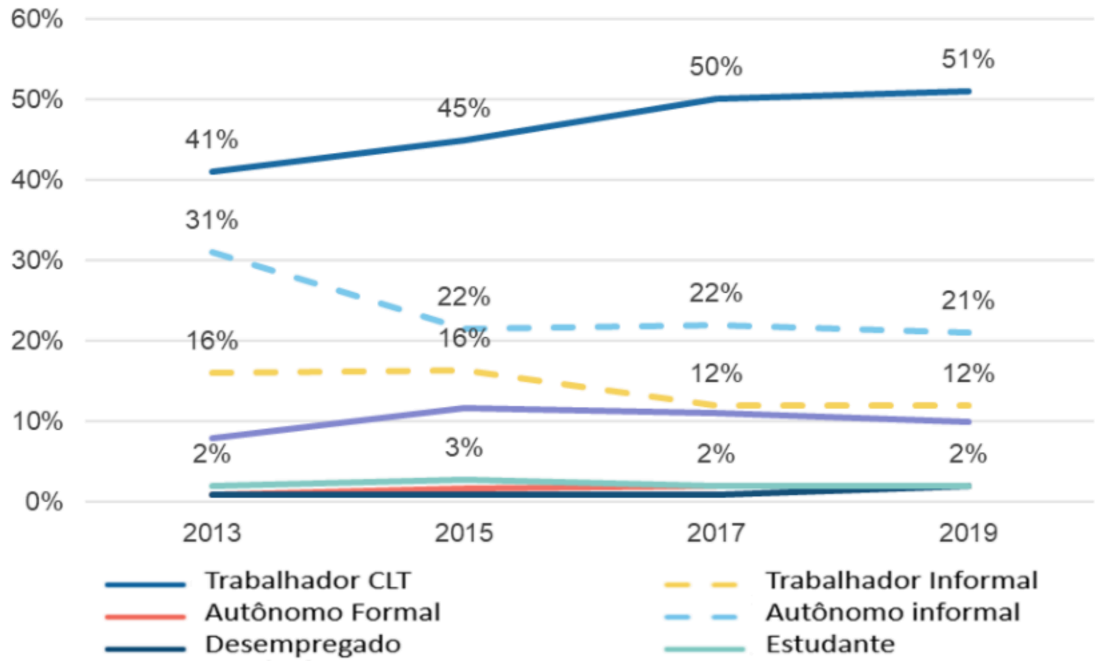



| | 1<br>258 | 2<br>652 | 3<br>932 | 4<br>991 | 5<br>1,162 | 6<br>1,425 | 7<br>1,727 | 8<br>2,170 | 9<br>3,281 | 10<br>8,849 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Empregado Assalariado Informal | 31,88% | 35,16% | 15,98% | 15,51% | 10,77% | 8,76% | 6,61% | 6,63% | 5,17% | 4,08% |
| Trabalhador Informal Autônomo | 58,65% | 43,05% | 11,27% | 22,32% | 9,21% | 12,48% | 8,26% | 14,25% | 8,62% | 4,54% |
| Trabalhador Autônomo | 5,76% | 6,10% | 2,83% | 5,75% | 2,63% | 4,10% | 3,32% | 6,17% | 6,41% | 4,98% |
| PJ (Simples, LP, LR) | 0,54% | 1,61% | 1,09% | 2,94% | 0,80% | 2,57% | 2,58% | 6,56% | 10,46% | 25,89% |
| MEI | 1,07% | 3,15% | 1,78% | 4,62% | 1,78% | 3,66% | 3,10% | 7,69% | 8,70% | 0,58% |
| Trabalhador Formal (CLT) | 1,85% | 10,47% | 58,45% | 44,97% | 67,62% | 61,48% | 65,56% | 47,61% | 41,64% | 32,58% |
| Servidor Público | 0,26% | 0,44% | 8,60% | 3,90% | 7,20% | 6,95% | 10,57% | 11,08% | 18,99% | 27,35% |

Fonte: Banco Mundial - BraSim 2.0 baseados na PNAD-C 2019.

O MEI, particularmente, tem sido uma das principais fontes de corrosão das bases tributárias previdenciária; cerca de 50% dos novos registros como MEI são feitos por trabalhadores egressos do mercado formal, ou seja, que eram contratados como empregados celetistas. Ao longo do tempo, mais trabalhadores MEI eram ex-trabalhadores assalariados (50% em 2019) e menos eram trabalhadores informais (21% trabalhadores informais assalariados e 12% trabalhadores independentes informais, conforme pode se observar na Figura 2).

Figura 2 - Regime fiscal de declaração antes de se registrar como MEI (2019)




Fonte: Banco Mundial, com base no PNADC

Por outro lado, as alíquotas nominais dos tributos que incidem sobre folha de salários contribuem para a informalidade e pejotização, vista na Figura 1, chegando a níveis máximos marginais de até 77,7%, conforme demonstrado na Tabela 2:

**Tabela 2 - Alíquotas dos tributos incidentes sobre folha de salários**

| | Alíquota Mínima | | Alíquota Máxima | Arrecadação (R$ bilhões) | % da arrecadação Nacional |
|---|---|---|---|---|---|
| **Empregador (salário integral)** | **34,2%** | | **36,2%** | **664,8** | |
| **Previdenciários** | **21,0%** | | **23,0%** | **425,5** | **13,4%** |
| INSS | | 20,0% | | 395,8 | |
| Seg. Acid. Trab. (à alíquota de 1,5%) | 1,0% | | 3,0% | 29,7 | |
| **Não previdenciários** | | **13,2%** | | **239,3** | **7,5%** |
| Salário-educação | | 2,5% | | 30,4 | |
| Sistema S | | 2,5% | | 30,8 | |
| Contribuições rurais | | 0,2% | | 2,5 | |
| FGTS | | 8,0% | | 175,5 | |
| **Empregado** | **7,5%** | | **41,5%** | **347,5** | **6,1%** |
| Contribuição (limitada ao teto previdenciário) | 7,5% | | 14,0% | 159,9 | |
| IRRF | 0,0% | | 27,5% | 187,6 | |
| **Total** | **41,7%** | | **77,7%** | **1.012,3** | **27%** |

Fonte: elaboração própria, com base em dados Receita Federal do Brasil – Dados de 2023

Como consequência, observa-se a redução do potencial arrecadatório das contribuições sociais e a ampliação da distância entre a arrecadação efetiva e aquela que seria obtida em um cenário de plena conformidade e desenho tributário neutro. Trata-se, portanto, menos de um problema de fiscalização isolada e mais de um desafio estrutural de política pública, com implicações diretas para a sustentabilidade econômica da Previdência e da Assistência Social.

[1] Especificamente, foram revistos os dados apresentados na apresentação "Tax gap previdenciário", feita no seminário "Desafios para as administrações tributárias no Brasil" (2022), que foram utilizados em SILVA e CASAGRANDE (2025).

## 2 | Metodologia

Esta seção descreve a estratégia metodológica adotada para estimar e distribuir as lacunas tributárias (tax gaps) das contribuições previdenciárias ao longo da estrutura produtiva e da escala de renda da população brasileira. O objetivo central não é reestimar os valores macroeconômicos agregados de arrecadação e de lacunas, mas integrá-los de forma consistente a evidências setoriais e distributivas, preservando coerência contábil e transparência analítica.

A metodologia combina três dimensões complementares:

I. ancoragem macroeconômica em estimativas oficiais de arrecadação e gap;
II. decomposição setorial em 20 seções da CNAE;
III. distribuição das lacunas ao longo da escala de renda da população adulta.

### 2.1 | Âncora macroeconômica: arrecadação efetiva e lacunas tributárias

Os valores agregados de arrecadação efetiva e de lacunas tributárias utilizados neste estudo são ancorados em estimativas técnicas produzidas no âmbito da Receita Federal do Brasil, com revisão

metodológica realizada em cooperação com o Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD).

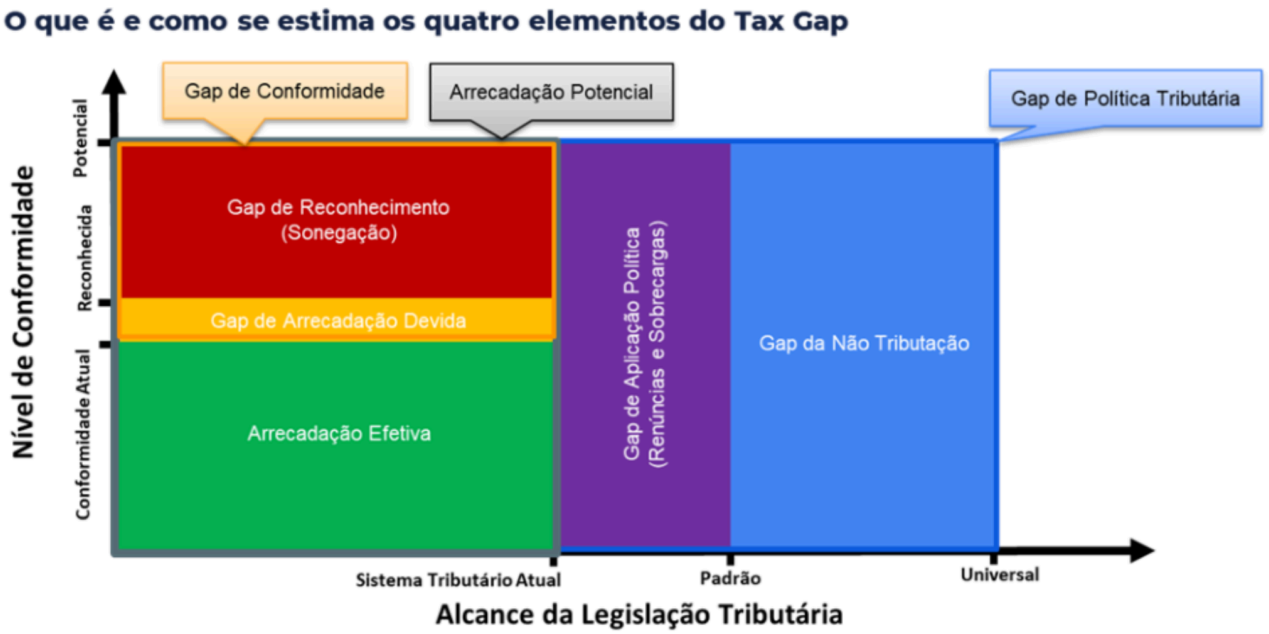
A arrecadação efetiva das contribuições previdenciárias (ano-base 2019), excluído o setor da administração pública, foi revista para aproximadamente R$ 375 bilhões. Esse valor substitui estimativas anteriores da ordem de R$ 296 bilhões e altera de forma substancial a relação entre arrecadação observada e arrecadação potencial.

Adota-se a tipologia clássica de tax gap, amplamente utilizada pelo FMI, OCDE e por administrações tributárias:

- **Gap de conformidade:** diferença entre a arrecadação potencial sob a legislação vigente e a arrecadação efetivamente observada, associada à evasão, informalidade, subdeclaração e inadimplência.
- **Gap de política:** diferença entre a arrecadação potencial de um sistema padrão de referência e a arrecadação potencial sob a legislação vigente, refletindo regimes especiais, imunidades, isenções e tratamentos diferenciados. O Sistema Tributário Padrão adotado por esta metodologia foi o Regime Geral da Previdência Social – RGPS aplicado sobre empregados CLT.

A Figura 3 apresenta esquematização dos diferentes tipos de gap tributário, de acordo com a metodologia do FMI.

**Figura 3 - As diferentes lacunas tributárias**




Fonte: FMI (2017)

Os valores agregados dessas lacunas são tratados como parâmetros exógenos no exercício distributivo, garantindo consistência macroeconômica: a soma das alocações setoriais e distributivas reproduz exatamente os valores totais estimados.

A adoção de um regime tributário padrão único universal decorre do princípio tributário da neutralidade econômica, ou seja, toda variação comparativa do sistema tributário em vigor (atual) com o sistema tributário padrão é considerado gap de aplicação política, quando valor positivo é considerado gasto tributário, e quando negativo significa sobrecarga tributária.

## 2.2 | Decomposição setorial: ampliação para 20 seções da CNAE

A análise setorial baseia-se na desagregação das atividades econômicas em 20 seções da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), ampliando o nível de granularidade em relação aos estudos anteriores.

A arrecadação potencial setorial é estimada a partir da massa salarial reconhecida fiscalmente, combinada às alíquotas padrão do regime previdenciário. A diferença entre a arrecadação potencial sob o sistema vigente e a arrecadação efetivamente observada gera o gap de conformidade setorial.

O procedimento metodológico envolve:

I. a estimativa da arrecadação potencial do sistema atual de incidência das contribuições previdenciárias em cada setor, usando como base econômica potencial os valores dos salários e do rendimento misto ajustado das contas nacionais;

II. a estimativa da arrecadação potencial do sistema eleito como padrão (universal);

III. a comparação da arrecadação potencial do sistema atual com arrecadação reconhecida (declarada ou lançada) e com a arrecadação efetiva para se obter os gaps de conformidade (gap de reconhecimento e de arrecadação) por setor econômico; e por último

IV. a comparação da arrecadação potencial do sistema padrão eleito (universal) com a arrecadação potencial do sistema atual para fim de obter o gap de aplicação política (gap de gastos tributários)

Essa decomposição permite identificar heterogeneidades relevantes entre setores intensivos em mão de obra, setores com elevada presença de entidades imunes ou filantrópicas e setores com maior grau de formalização.

Maiores informações detalhadas da metodologia podem ser encontradas em SILVA, M. S. e CASAGRANDE, J. L. M. (2025). Além dessa referência, em breve será publicado no sítio da Receita Federal do Brasil o relatório completo dos gaps previdenciários[2] com resultados e metodologia detalhada, ampliando a análise para 68 setores econômicos.

[2] https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/tax-gap

## 2.3 | Unidade de análise distributiva: percentil de renda

Para a análise distributiva, a unidade básica de observação é o percentil de renda da população adulta, construído a partir de dados administrativos integrados e alinhado à literatura recente sobre progressividade tributária baseada em microdados fiscais (Palomo et al., 2025).

A alíquota efetiva de arrecadação em cada percentil corresponde à razão entre:

- a arrecadação efetivamente observada associada ao grupo; e
- a renda total apropriada pelos indivíduos pertencentes ao percentil.

É fundamental destacar que essa alíquota efetiva é uma média. Dentro de um mesmo percentil coexistem contribuintes plenamente formais e contribuintes com diferentes graus de informalidade ou enquadramento em regimes diferenciados. A média observada resulta da agregação desses comportamentos heterogêneos.

## 2.4 | Distribuição do gap de conformidade por faixa de renda

A distribuição do gap de conformidade das contribuições previdenciárias ao longo da escala de renda baseia-se em vetores construídos a partir de evidências empíricas[3], conforme Figura 1, e proporções de regimes previdenciários por decil sobre:

- inserção no mercado de trabalho por regime (empregado formal, trabalhador sem carteira, autônomo, MEI, empresário);
- padrões de informalidade por faixa de renda;
- composição da renda do trabalho ao longo dos decis e percentis superiores.

Assume-se que o gap de conformidade é proporcional à diferença entre a massa salarial econômica estimada e a massa salarial reconhecida fiscalmente em cada faixa de renda. Os vetores são normalizados de modo que a soma das alocações reproduza exatamente o valor agregado do gap de conformidade.

Essa estratégia evita supor uniformidade de evasão ao longo da distribuição e incorpora explicitamente a

heterogeneidade estrutural do mercado de trabalho brasileiro.

[3] Banco Mundial - BraSim 2.0 baseados na PNAD-C 2019

## 2.5 | Distribuição do gap de política por faixa de renda

O gap de política é distribuído com base na incidência dos regimes diferenciados de contribuição ao longo da escala de renda.

Destacam-se como principais vetores[4]:

- participação do Microempreendedor Individual (MEI) por faixa de renda;
- estratégias de pejotização;
- regimes simplificados de tributação empresarial;
- tratamentos diferenciados setoriais com reflexo na renda do trabalho e do capital.

Nos estratos superiores da distribuição, o gap de política tende a refletir reorganizações jurídicas da renda do trabalho e a fragmentação da base contributiva, enquanto nas faixas inferiores sua incidência está associada sobretudo a regimes simplificados de pequena escala.

A alocação é normalizada para preservar o valor agregado do gap de política estimado.

[4] Idem, ibidem.

## 2.6 | Reconstrução da carga implícita padrão

A soma, para cada faixa de renda, dos seguintes componentes: (i) alíquota efetiva observada; (ii) alíquota correspondente ao gap de conformidade e (iii) alíquota correspondente ao gap de política, permite reconstruir a alíquota total implícita do sistema padrão.

Essa alíquota pode ser interpretada como a carga que incidiria sobre os contribuintes plenamente conformes pelo sistema padrão na ausência de lacunas estruturais. Tal reconstrução é central para a análise econômica, pois explicita o descompasso entre carga normativa implícita e capacidade contributiva média da população, permitindo avaliar os limites estruturais do modelo de financiamento.

## 2.7 | Consistência macroeconômica e hipóteses conservadoras

Em todos os exercícios distributivos, os vetores são normalizados de modo que:

- a soma das arrecadações efetivas por faixa de renda reproduza exatamente o valor agregado observado;
- a soma dos gaps distribuídos corresponda exatamente aos valores agregados estimados.

Não se assume conformidade perfeita em cenários contrafactuais. Quando alterações na legislação ampliam a base potencial de incidência, aplica-se um parâmetro estrutural de conformidade ($\alpha$), definido como a razão entre o gap de conformidade e a arrecadação potencial sob o regime vigente. Essa hipótese preserva realismo institucional e evita superestimação de impactos arrecadatórios.

## 2.8 | Limitações

As estimativas distributivas dependem da qualidade e da granularidade dos dados administrativos disponíveis, bem como das hipóteses adotadas para construção dos vetores de alocação. Embora sujeita a essas limitações, a metodologia assegura:

- consistência macroeconômica; transparência na decomposição das lacunas;
- coerência entre análise setorial e distributiva.

Ao integrar estimativas agregadas de tax gap a evidências microdistributivas, o artigo avança na compreensão do financiamento da Seguridade Social não apenas como problema fiscal agregado, mas como fenômeno estruturalmente condicionado por escolhas institucionais e por padrões distributivos.

## 3 | Resultados Setoriais: A Nova Anatomia das Lacunas Previdenciárias

Esta seção apresenta os resultados da decomposição setorial das contribuições previdenciárias, com base na ampliação da análise para 20 seções da CNAE e na

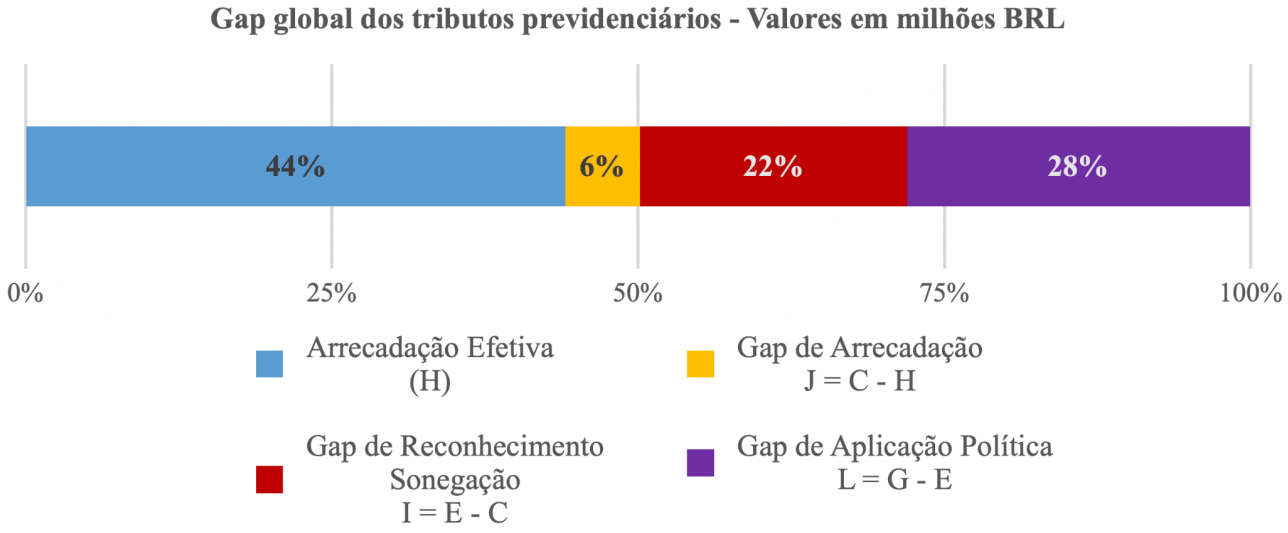
revisão da arrecadação efetiva. O objetivo é identificar padrões estruturais de conformidade e de política tributária ao longo da estrutura produtiva brasileira, distinguindo setores segundo intensidade de mão de obra, grau de formalização e presença de regimes diferenciados.

A leitura integrada dos resultados revela que a fragilidade do financiamento previdenciário não é homogênea entre setores, tampouco pode ser explicada exclusivamente por evasão fiscal. Ao contrário, os dados evidenciam que a interação entre desenho institucional e estrutura produtiva é determinante para compreender a magnitude e a natureza das lacunas.

## 3.1 | Revisão da arrecadação efetiva e reconfiguração do diagnóstico

A revisão da arrecadação efetiva realizada em estudos anteriores de R$ 289 bilhões para aproximadamente R$ 375 bilhões (ano-base 2019), excluído o setor da administração pública, altera substancialmente a relação entre arrecadação observada e arrecadação potencial. A Figura 4 ilustra a composição do gap global previdenciário.

**Figura 4 - Gap global dos tributos previdenciários por valor e por percentual da arrecadação do sistema padrão - 2019**




Fonte: elaboração própria, com base em dados do IBGE e da Receita Federal do Brasil e Metodologia adaptada do FMI.

Enquanto estimativas anteriores sugeriam que o gap de conformidade representava parcela predominante da lacuna previdenciária, os novos valores indicam cenário distinto:

- o gap de conformidade é relevante, mas inferior ao anteriormente estimado;
- o gap de política emerge como componente dominante da diferença entre sistema padrão e sistema vigente.

Essa reconfiguração tem implicações analíticas importantes. O debate sobre sustentabilidade previdenciária frequentemente associa fragilidade fiscal à evasão generalizada. Contudo, os dados indicam que parcela expressiva da lacuna decorre de regimes especiais, desonerações e escolhas institucionais incorporadas ao próprio desenho legal do sistema.

Em termos estruturais, o financiamento da Seguridade revela-se menos dependente da hipótese de descumprimento generalizado e mais condicionado à fragmentação normativa da base contributiva.

## 3.2 | Heterogeneidade setorial: evidências a partir das 20 seções CNAE

As Figuras 5 e 6, a seguir, apresentam os resultados dos gaps dos tributos previdenciários, em valores absolutos em milhões de reais, por setor econômico, considerando todas as seções do CNAE, exceto a relativa à administração pública.

A ampliação da análise para 20 seções da CNAE permite capturar heterogeneidades antes diluídas em agregações amplas. Os resultados mostram três padrões distintos.

### (i) Setores com elevada arrecadação efetiva e menor gap relativo

Setores como indústrias de transformação, intermediação financeira, eletricidade e gás, e parte dos serviços de informação apresentam:

- elevada formalização;
- forte rastreabilidade das relações de trabalho;
- menor gap de conformidade proporcional.

Nesses casos, a arrecadação efetiva aproxima-se mais do potencial sob a legislação vigente, indicando que a estrutura organizacional das cadeias produtivas e o grau de formalização exercem papel central na conformidade tributária.

### (ii) Setores intensivos em mão de obra com elevado gap de conformidade

Construção civil, comércio e determinados segmentos de "outros serviços" exibem:

- gap de reconhecimento elevado;
- forte presença de informalidade e subdeclaração salarial;
- maior volatilidade da base contributiva.

A incidência do gap de conformidade nesses setores está associada à natureza das relações de trabalho — alta rotatividade, contratos precários, prestação de serviços por autônomos e informalidade estrutural.

Entretanto, mesmo nesses casos, a revisão da arrecadação efetiva reduz a magnitude relativa da evasão anteriormente estimada, sugerindo que parte da lacuna é estruturalmente vinculada ao desenho do sistema e não apenas ao comportamento dos contribuintes.

### (iii) Setores com elevado gap de política: educação e saúde

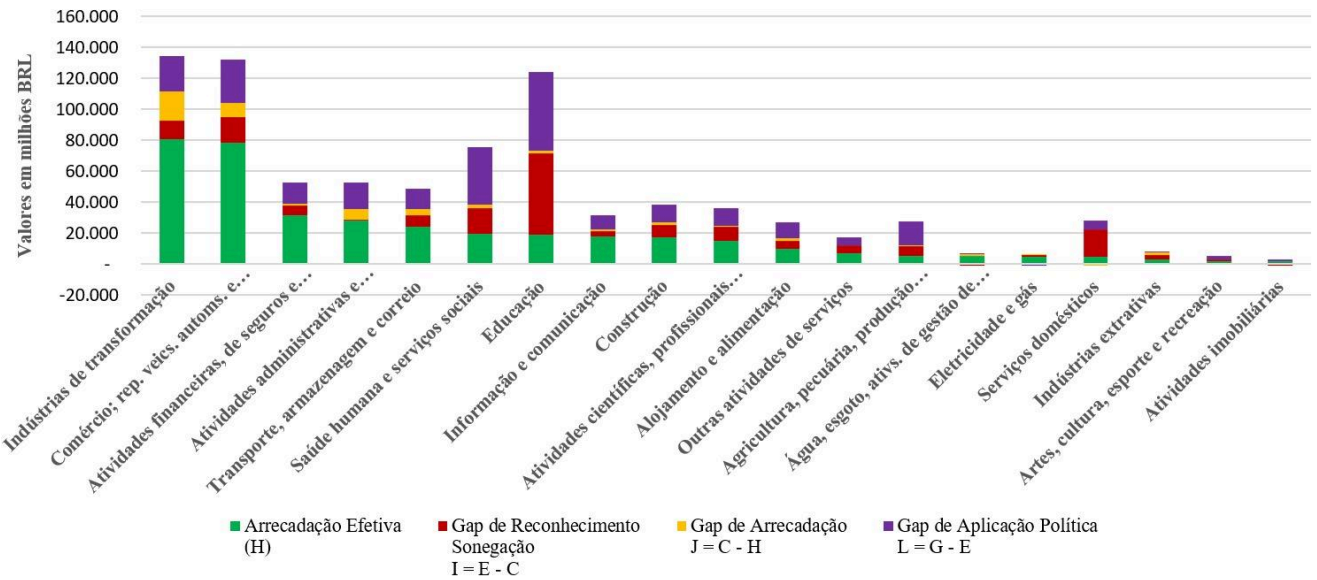
A maior inovação empírica da decomposição setorial é a evidência robusta de que setores como educação e saúde concentram parcela expressiva do gap de política.

Esses setores caracterizam-se por:

- presença significativa de entidades imunes ou filantrópicas;
- regimes diferenciados de contribuição;
- coexistência de segmento tributado e segmento desonerado.

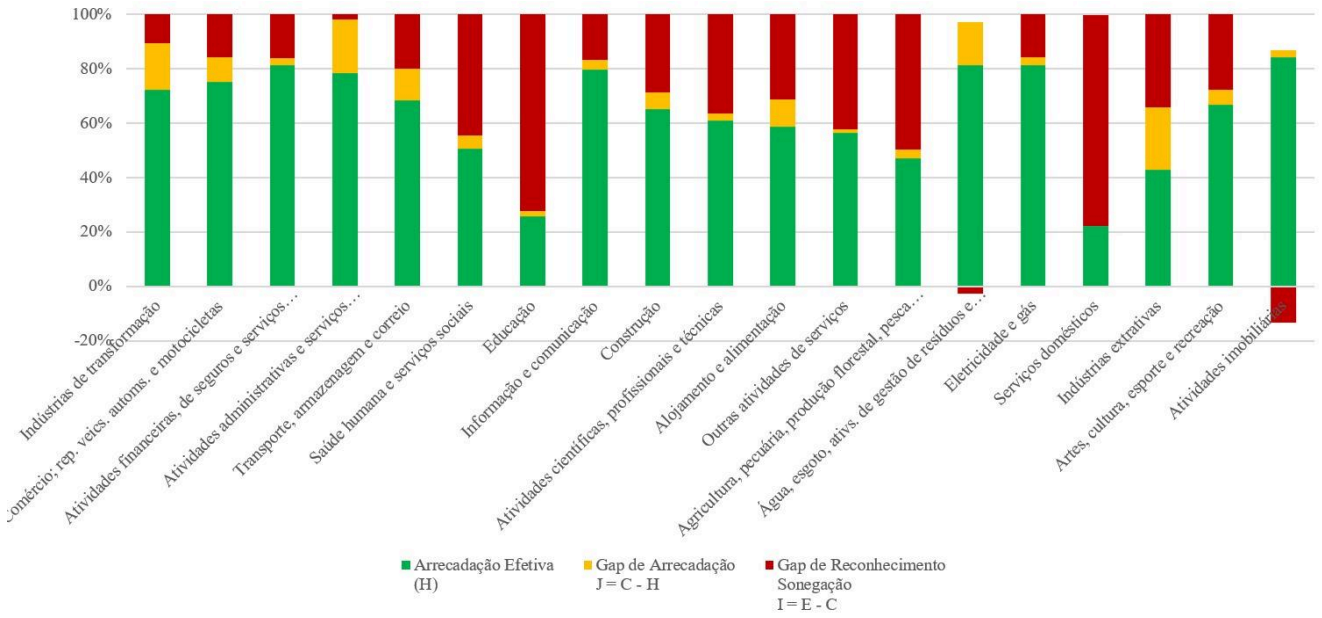
Essa configuração gera efeito distributivo e concorrencial relevante. A coexistência entre instituições imunes e empresas privadas plenamente tributadas cria ambiente de competição assimétrica, no qual parte do diferencial competitivo decorre do tratamento tributário.

**Figura 5 - Gaps dos tributos previdenciários por setores econômicos - 2019**




Fonte: elaboração própria, com base em dados do IBGE e da Receita Federal do Brasil e Metodologia adaptada do FMI.

**Figura 6 - Gap de conformidade decomposto em gaps de reconhecimento e de arrecadação, como % da arrecadação potencial do sistema atual por setor econômico.**




Fonte: elaboração própria, com base em dados do IBGE e da Receita Federal do Brasil e Metodologia adaptada do FMI. Obs.: gap negativo por conta de possível divergência entre o CNAE do IBGE e o CNAE da RFB.

Os dados indicam que, nesses setores, o gap de política pode superar o gap de conformidade, evidenciando que a principal lacuna não decorre de descumprimento, mas de escolha institucional. Por outro lado, o gap de conformidade também se mantém alto, tanto em percentual da arrecadação potencial vigente quanto em valores absolutos. A coexistência de segmentos com diferentes tratamentos tributários, incluindo os serviços públicos gratuitos, pode gerar incentivos econômicos distintos, conforme pode ser observado na Figura 7, afetando o comportamento de conformidade nos setores. Ambas as lacunas tributárias corroem de forma significativa as bases tributárias dos tributos previdenciários. Para clarificar, a Tabela 3 ilustra as isenções e imunidades vigentes por tipo de entidade.

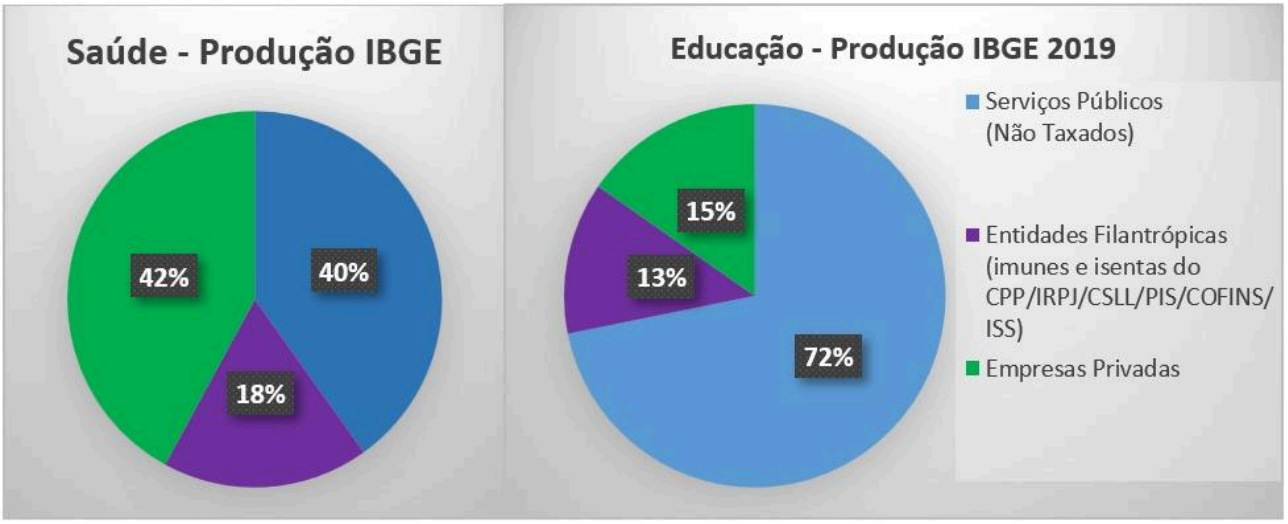
**Tabela 3 - Imunidade e isenção de contribuições previdenciárias patronais**

| Tipo de entidade | Benefício previdenciário (INSS patronal) | Requisitos principais | Certificação necessária | Impacto da LC 224/2025 (redução linear) |
|---|---|---|---|---|
| Beneficentes de assistência social (exs.: ONGs socioassistenciais, creches, abrigos) | Imunidade plena (0%) | Cumprir LC 187/2021, gratuidade mínima, aplicação integral de recursos etc. | CEBAS-AS (MDS) | Preservado (excluído da redução pela IN RFB 2.307/2026) |
| Hospitais e clínicas filantrópicas (saúde) | Imunidade plena (0%) | Atendimento SUS/parcial gratuito, contrapartidas sociais | CEBAS-Saúde (Ministério da Saúde) | Preservado |
| Escolas e instituições educacionais filantrópicas | Imunidade plena (0%) | Bolsas de estudo gratuitas (mínimo percentual), sem fins lucrativos | CEBAS-Educação (MEC) | Preservado |
| Entidades filantrópicas genéricas (sem foco em assistência/saúde/educação) | Geralmente não (pagam 20% normal) | Não se enquadram na imunidade constitucional específica | Sem CEBAS | Isenções gerais preservadas, mas sem imunidade previdenciária |
| Outras sem fins lucrativos (culturais, recreativas, científicas, associações civis) | Não (exceto casos excepcionais) | Apenas isenções de IRPJ/CSLL/COFINS, sem imunidade previdenciária | Sem CEBAS | Isenções preservadas pela IN RFB 2.307/2026, mas sem benefício previdenciário |

Fonte: elaboração própria.

A Figura 7 apresenta as proporções de participação na produção nacional dos setores de saúde e de educação para o ano de 2019. Observa-se que as entidades imunes e isentas foram responsáveis por 18% da produção no setor de saúde e por 13% da produção no setor de educação.

**Figura 7 – Participação dos serviços públicos, das entidades filantrópicas e das empresas privadas na produção dos setores de saúde e educação em 2019**




Fonte: elaboração própria, combinando dados do IBGE e dos Estudos Setoriais no sítio da RFB.

Esse resultado desloca o debate do campo exclusivamente fiscal para o campo da arquitetura regulatória e concorrencial.

## 3.3 | Serviços domésticos: informalidade estrutural

Outro resultado relevante emerge no setor de serviços domésticos, no qual o gap de conformidade permanece significativo mesmo após a revisão da arrecadação.

A elevada informalidade histórica nesse segmento, combinada com baixa capacidade contributiva média e fragmentação das relações contratuais, explica a magnitude da lacuna. Diferentemente dos setores de educação e saúde, aqui o gap é predominantemente de conformidade, não de política.

Essa distinção é crucial: enquanto no primeiro grupo a lacuna é institucional, no segundo ela é estruturalmente associada às características socioeconômicas do mercado de trabalho.

## 3.4 | Valor absoluto versus proporção: implicações fiscais

Quando analisados em valores absolutos, os setores de maior peso econômico concentram naturalmente maiores montantes de lacunas. Contudo, a análise proporcional revela aspectos mais relevantes para política pública.

Setores com alto gap proporcional e baixo peso econômico podem ter impacto fiscal limitado, mas sinalizam fragilidade institucional. Por outro lado, setores com elevado gap de política e grande participação na massa salarial agregada — como educação, saúde e comércio — representam núcleos estratégicos para o debate sobre sustentabilidade previdenciária.

A decomposição setorial evidencia que o financiamento da Seguridade não é apenas questão de nível de alíquota, mas de desenho da base contributiva e de coerência entre política setorial e sistema tributário.

## 3.5 | Síntese dos resultados setoriais

A análise setorial permite extrair cinco conclusões centrais:

1. A revisão da arrecadação efetiva reduz o peso relativo do gap de conformidade.

2. O gap de política assume papel dominante na lacuna previdenciária agregada.
3. A heterogeneidade setorial é significativa e economicamente relevante.
4. Educação e saúde destacam-se como núcleos estruturais do gap de política.
5. A informalidade permanece concentrada em setores intensivos em mão de obra de baixa renda.

Em conjunto, os resultados indicam que o problema do financiamento previdenciário não pode ser tratado exclusivamente como falha de fiscalização. Ele decorre da interação entre desenho institucional, estrutura produtiva e padrões distributivos.

Essa constatação prepara o terreno para a seção seguinte, na qual as lacunas previdenciárias são distribuídas ao longo da escala de renda da população, permitindo avaliar quem efetivamente financia o sistema e como as escolhas institucionais moldam essa distribuição.

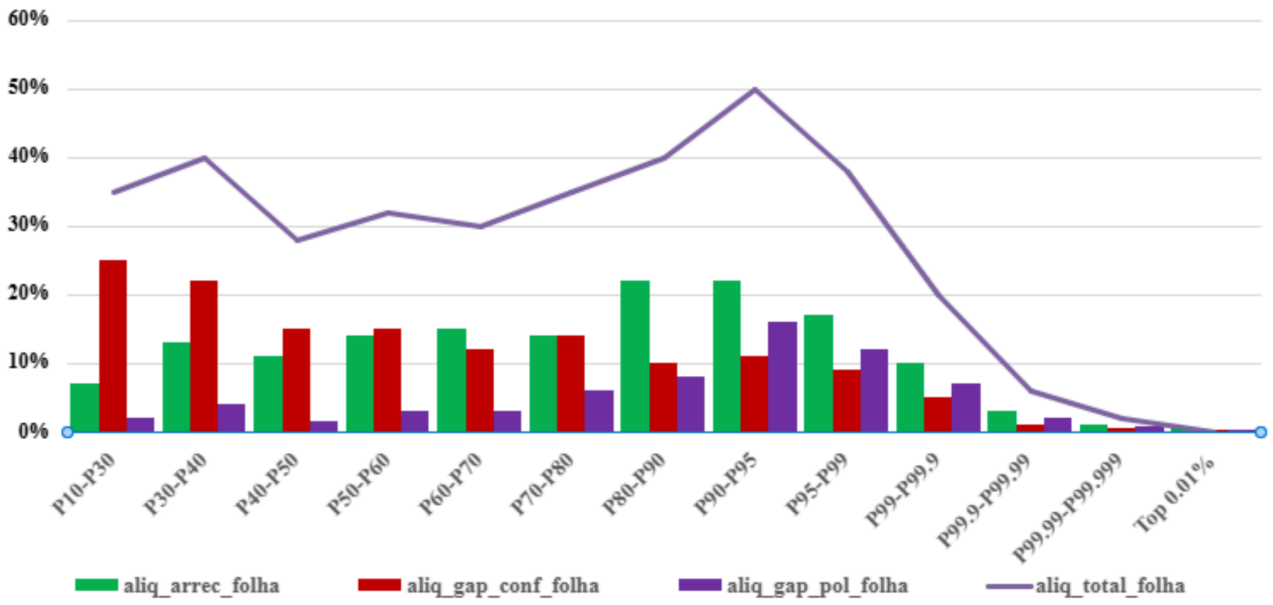
## 4 | Resultados Distributivos: Quem Financia a Seguridade?

Se a análise setorial revela onde se localizam as lacunas previdenciárias, a dimensão distributiva permite responder à pergunta central deste artigo: **quem efetivamente financia a Seguridade Social no Brasil?**

Ao distribuir a arrecadação efetiva, o gap de conformidade e o gap de política ao longo da escala de renda da população adulta, torna-se possível reconstruir a carga implícita associada ao regime padrão e identificar os mecanismos pelos quais o financiamento é concentrado ou fragmentado.

Os resultados indicam padrão distributivo assimétrico, no qual diferentes tipos de lacuna predominam em diferentes estratos de renda. A Figura 8 ilustra esse fenômeno.

**Figura 8 - Alíquotas da arrecadação efetiva e dos gaps tributários implícitas por faixa de renda da população – 2019**




Fonte: elaboração própria

### 4.1 | Arrecadação efetiva por faixa de renda

A arrecadação efetiva das contribuições previdenciárias apresenta perfil fortemente concentrado nas faixas intermediárias de renda.

Esse padrão decorre de três fatores estruturais:

1. A base de incidência principal é o trabalho formal assalariado;
2. A massa salarial formal concentra-se nas faixas intermediárias da distribuição;

3. A inserção formal diminui tanto nas faixas inferiores (informalidade) quanto nas superiores (reorganização contratual.

Como resultado, a alíquota efetiva média observada é mais elevada nos estratos intermediários e declina nas extremidades da distribuição.

Essa configuração já sinaliza um desequilíbrio: o financiamento do sistema repousa majoritariamente sobre trabalhadores formais de renda média.

## 4.2 | Gap de conformidade: peso relativo maior nas faixas inferiores

A distribuição do gap de conformidade revela padrão distinto.

Nas faixas inferiores de renda, o gap de conformidade representa parcela relativamente elevada da arrecadação potencial. Esse resultado está associado a:

- informalidade estrutural;
- subdeclaração salarial;
- inserção ocupacional precária;
- menor acesso a regimes formais de contribuição.

É fundamental qualificar esse achado. O elevado peso relativo do gap de conformidade nas faixas inferiores não implica maior capacidade econômica de evasão, mas reflete limitações estruturais do mercado de trabalho e restrições de renda.

Trata-se de lacuna predominantemente associada à dificuldade de inserção formal, não a estratégias sofisticadas de planejamento tributário.

À medida que se avança para os estratos intermediários, o gap de conformidade diminui proporcionalmente, acompanhando o aumento da formalização e da rastreabilidade das relações de trabalho.

## 4.3 | Gap de política: concentração crescente nos estratos superiores

O padrão se inverte quando se observa o gap de política.

Nos estratos superiores da distribuição de renda, o gap de política cresce de forma expressiva. Esse comportamento está associado a:

- expansão do Microempreendedor Individual (MEI) entre trabalhadores de maior rendimento;
- pejotização;
- enquadramento em regimes simplificados;
- reorganização jurídica da renda do trabalho.

Ao contrário do gap de conformidade nas faixas inferiores, aqui a lacuna decorre predominantemente de escolhas institucionais previstas na legislação.

Esse resultado é particularmente relevante: a redução da carga efetiva nos estratos superiores não se explica majoritariamente por evasão ilegal, mas por fragmentação normativa da base contributiva.

## 4.4 | MEI e a fragmentação da base contributiva

O papel do MEI é central nessa dinâmica.

Os dados mostram que parcela relevante dos novos registros como MEI decorre de trabalhadores anteriormente inseridos no emprego formal. Esse movimento implica:

- redução da base contributiva da Previdência;
- substituição de contribuição proporcional à folha por valor fixo reduzido;
- erosão da arrecadação potencial.

Distribuído ao longo da escala de renda, o MEI apresenta dupla natureza:

- instrumento de formalização nas faixas inferiores;
- mecanismo de reorganização defensiva nas faixas superiores.

Essa ambivalência explica por que o gap de política cresce no topo da distribuição. O regime cumpre papel relevante de inclusão produtiva, embora seus efeitos sobre a base contributiva devam ser analisados de forma sistêmica.

## 4.5 | Reconstrução da alíquota implícita padrão

Ao somar, para cada faixa de renda:

- alíquota efetiva observada;
- alíquota correspondente ao gap de conformidade;
- alíquota correspondente ao gap de política, obtém-se a alíquota total implícita do regime padrão na plena conformidade.

Os resultados indicam que essa alíquota implícita seria significativamente superior àquela efetivamente observada, especialmente nas faixas intermediárias.

Esse exercício revela um ponto estrutural: a universalização plena da conformidade sob o regime padrão implicaria carga potencialmente elevada frente à capacidade contributiva média observada. Em outras palavras, o sistema opera sustentado por lacunas.

## 4.6 | Síntese distributiva

A análise distributiva permite sintetizar quatro conclusões centrais:

1. O financiamento da Seguridade concentra-se nos trabalhadores formais de renda intermediária.
2. O gap de conformidade é mais relevante nas faixas inferiores, associado à informalidade estrutural.
3. O gap de política concentra-se nas faixas superiores, associado à fragmentação normativa.
4. A carga implícita padrão revela limites econômicos do modelo vigente.

Essa configuração produz efeito distributivo complexo, marcado por:

- regressividade nas bases de financiamento das faixas intermediárias para as mais altas de renda;
- fragmentação contributiva nos estratos superiores;
- pressão concentrada sobre o núcleo formal intermediário.

## 4.7 | Implicações estruturais

Os resultados indicam que a fragilidade do financiamento previdenciário não pode ser explicada exclusivamente por insuficiência de fiscalização. Parte substantiva da lacuna decorre de desenho institucional que fragmenta a base contributiva e cria diferenciações entre contribuintes com igual capacidade econômica.

A combinação entre:

- elevada carga nominal sobre a folha,
- informalidade estrutural nas faixas inferiores,
- reorganização jurídica nas faixas superiores,

produz sistema que depende simultaneamente de conformidade parcial e de regimes diferenciados para permanecer economicamente viável.

Essa evidência reforça a necessidade de avaliar alternativas de redesenho das bases de financiamento, tema explorado na seção seguinte.

# 5 | Implicações para o Financiamento da Seguridade Social

Os resultados setoriais e distributivos apresentados nas seções anteriores permitem avançar do diagnóstico empírico para uma reflexão estruturada sobre o financiamento da Seguridade Social. O objetivo desta seção não é propor reformas específicas, mas explicitar implicações institucionais decorrentes das evidências apresentadas.

A análise indica que a sustentabilidade do sistema depende menos de ajustes marginais de alíquotas sobre os mesmos contribuintes sobrecarregados e mais da coerência entre base de incidência, estrutura produtiva e padrões de conformidade.

## 5.1 | A predominância do gap de política e o desenho da base contributiva

A revisão da arrecadação efetiva revelou que o gap de política representa parcela significativa da lacuna previdenciária agregada. Esse resultado sugere que a estrutura normativa da contribuição social exerce papel central na determinação da arrecadação potencial.

Regimes diferenciados, imunidades e desonerações cumprem funções econômicas e sociais específicas. Entretanto, sua coexistência com o regime de referência implica fragmentação da base contributiva e

heterogeneidade de carga entre contribuintes com estruturas econômicas semelhantes.

A evidência setorial — especialmente nos setores de educação e saúde — mostra que o tratamento tributário diferenciado pode ter implicações concorrenciais relevantes. A análise não questiona a legitimidade das imunidades constitucionais, mas sugere que seus efeitos fiscais e distributivos devem ser considerados de forma integrada no debate sobre financiamento.

## 5.2 | Informalidade e conformidade: limites estruturais

A distribuição do gap de conformidade por faixa de renda indica que a informalidade permanece concentrada nos estratos de menor renda e em setores intensivos em mão de obra.

Esse padrão reforça que políticas exclusivamente baseadas em intensificação de fiscalização podem ter eficácia limitada quando não acompanhadas de medidas estruturais voltadas à simplificação, redução de custos de conformidade, flexibilização da jornada de trabalho e estímulo à formalização.

A evidência sugere que a melhoria da conformidade depende da combinação entre:

- desenho institucional compatível com a capacidade contributiva média;
- simplificação de obrigações;
- previsibilidade normativa;
- fortalecimento da Administração Tributária.

## 5.3 | Fragmentação contributiva e reorganização contratual

O crescimento de regimes simplificados e formas alternativas de inserção produtiva — como o Microempreendedor Individual (MEI) — alterou a composição da base contributiva ao longo da última década.

Embora o MEI represente instrumento relevante de formalização para trabalhadores de baixa renda, sua expansão também interage com incentivos econômicos associados à carga incidente sobre a folha de salários. A coexistência entre múltiplos regimes contribui para a fragmentação da arrecadação potencial e para a heterogeneidade de carga efetiva.

A evidência distributiva indica que parte do gap de política nos estratos superiores está associada à reorganização jurídica da renda do trabalho. Esse fenômeno não deve ser interpretado exclusivamente como estratégia de evasão, mas como resposta econômica a diferenciais de incidência entre regimes.

Esse resultado reforça a importância de avaliar a coerência horizontal do sistema contributivo.

## 5.4 | Interação com reformas tributárias recentes

As reformas recentes do sistema tributário brasileiro — notadamente a reforma da tributação do consumo e a reforma do Imposto de Renda da Pessoa Física — introduziram mudanças relevantes na estrutura tributária.

Entretanto, as evidências deste estudo indicam que:

- a reforma do consumo melhora eficiência e simplificação, mas não altera de forma direta a base contributiva da Seguridade Social;
- a reforma do IRPF pode ampliar progressividade interna, mas seu impacto sobre o financiamento previdenciário é indireto e limitado.

Isso sugere que a sustentabilidade da Seguridade permanece condicionada principalmente à estrutura das contribuições incidentes sobre o trabalho e à arquitetura dos regimes contributivos.

## 5.5 | Coerência entre progressividade e financiamento

A análise distributiva evidencia que o financiamento previdenciário está concentrado nas faixas intermediárias de renda, enquanto lacunas de política se expandem nos estratos superiores.

Esse padrão não implica ausência de progressividade, mas indica que a estrutura contributiva opera com forte dependência da formalização do trabalho assalariado.

Uma eventual ampliação de progressividade no sistema tributário como um todo requer coordenação entre:

- ampliação das bases de tributação da renda,
- regimes contributivos amplos como a contribuição sobre pagamentos - transações financeiras (Cintra, 2009),
- permitindo a desoneração das bases incidentes sobre o trabalho, com redução das alíquotas nominais dos tributos previdenciários.

Sem essa coordenação, reformas isoladas tendem a produzir efeitos distributivos limitados no financiamento da Seguridade.

## 5.6 | Síntese das implicações

A partir dos resultados apresentados, é possível sintetizar cinco implicações principais:

1. A principal lacuna previdenciária decorre de desenho institucional (gap de política), e não exclusivamente de descumprimento.
2. A informalidade concentra-se nas faixas de menor renda e exige abordagem estrutural.
3. A fragmentação contributiva altera a distribuição da carga ao longo da renda.
4. Reformas isoladas não modificam substancialmente a base de financiamento.
5. A sustentabilidade de longo prazo depende da coerência entre base contributiva, estrutura produtiva e padrões de conformidade.

Essas conclusões fornecem base técnica para o debate sobre eventuais alternativas de redesenho das bases de financiamento, que podem ser analisadas em estudos complementares. A Tabela 4 apresenta síntese do que foi levantado.

**Tabela 4 - Síntese executiva dos resultados e implicações**

| Dimensão | Evidência Empírica | Implicação Técnica |
|---|---|---|
| Arrecadação efetiva revisada | Revisão para ~R$ 375 bilhões (2019), excluída adm. pública | Redução do peso relativo do gap de conformidade; reconfiguração do diagnóstico de estudos e artigos anteriores |
| Composição das lacunas | Gap de política supera gap de conformidade no agregado | Fragilidade estrutural associada ao desenho institucional da base contributiva |
| Heterogeneidade setorial | Diferenças significativas entre 20 seções CNAE | Necessidade de análise setorial diferenciada no debate sobre sustentabilidade |
| Educação e Saúde | Elevado gap de política, coexistência de segmentos imunes e tributados | Implicações fiscais e concorrenciais relevantes |
| Serviços domésticos | Gap de conformidade proporcionalmente elevado | Informalidade estrutural associada a características do mercado de trabalho |
| Distribuição por renda | Arrecadação concentrada nas faixas intermediárias | Dependência do trabalho formal como principal base de financiamento |
| Gap de conformidade por renda | Maior peso relativo nas faixas inferiores | Desafio estrutural de formalização e capacidade contributiva |
| Gap de política por renda | Concentração crescente nos estratos superiores | Fragmentação contributiva e reorganização jurídica da renda |
| MEI e regimes simplificados | Expansão altera composição da base | Importância de avaliar coerência horizontal entre regimes |
| Reformas recentes | Consumo e IRPF não alteram substancialmente a base previdenciária | Sustentabilidade depende da estrutura das contribuições sobre o trabalho |

Fonte: elaboração própria.

## 6 | Considerações Finais

Este artigo examinou o financiamento da Seguridade Social brasileira a partir de uma perspectiva integrada, combinando revisão da arrecadação efetiva, decomposição setorial ampliada e distribuição das lacunas tributárias ao longo da escala de renda da população.

A revisão da arrecadação previdenciária para aproximadamente R$ 375 bilhões (ano-base 2019), excluído o setor da administração pública, reconfigura o diagnóstico tradicional sobre as lacunas do sistema. Os resultados indicam que o gap de política — associado a regimes diferenciados, imunidades e tratamentos específicos previstos na legislação — representa parcela expressiva da diferença entre o sistema padrão ou de referência e o sistema vigente. O gap de conformidade permanece relevante, mas em magnitude inferior a estimada em estudos e artigos anteriores realizados pela equipe do projeto Tax Gap da Receita Federal do Brasil.

A ampliação da análise para 20 seções da CNAE revelou heterogeneidades setoriais relevantes. Setores como educação e saúde concentram elevado gap de política, decorrente da coexistência entre entidades imunes e segmentos plenamente tributados. Em contrapartida, setores intensivos em mão de obra e de menor formalização, como serviços domésticos, apresentam maior peso relativo do gap de conformidade. Esses resultados evidenciam que a fragilidade do financiamento previdenciário decorre da interação entre estrutura produtiva e desenho institucional.

A dimensão distributiva acrescenta elemento central ao debate. A arrecadação efetiva das contribuições sociais concentra-se nas faixas intermediárias de renda, refletindo a predominância do trabalho formal como base de financiamento. O gap de conformidade é mais relevante nas faixas inferiores, associado à informalidade estrutural, enquanto o gap de política se expande nos estratos superiores, em razão da fragmentação contributiva e da multiplicidade de regimes.

Essas evidências sugerem que a sustentabilidade do financiamento da Seguridade Social não depende exclusivamente do nível agregado de alíquotas, mas da coerência entre base de incidência, estrutura produtiva e padrões de conformidade. Reformas tributárias recentes — embora relevantes para eficiência e progressividade em outras bases — não alteram de forma substantiva a dependência estrutural das contribuições incidentes sobre o trabalho formal.

O estudo não propõe soluções normativas específicas, mas fornece evidência empírica para qualificar o debate institucional. A integração entre análise setorial e distributiva permite compreender com maior precisão quem financia o sistema e onde se localizam as principais lacunas.

Como agenda futura, destacam-se três frentes analíticas:

- aprofundamento da avaliação de regimes diferenciados à luz de seus efeitos fiscais e distributivos;
- análise da interação entre mercado de trabalho e estrutura contributiva;
- integração entre estudos de progressividade tributária e financiamento da Seguridade.

Ao contribuir com evidências baseadas em dados administrativos e metodologia consistente, o artigo busca fortalecer o debate técnico sobre o financiamento da Seguridade Social brasileira, oferecendo subsídios para decisões futuras fundamentadas em diagnóstico empírico preciso e abordagem institucional integrada.

## Referências bibliográficas


BANCO MUNDIAL. *World Development Indicators*. Washington, DC: World Bank, 2023. Disponível em: https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators.
**Acesso em: 10 set. 2025.**

BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Tax Gap: IRPJ/CSLL*. Brasília: Ministério da Fazenda, 2023. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/tax-gap/tax-gap-dos-tributos-irpj-csll.
**Acesso em: 8 ago. 2025.**

BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Dados administrativos da GFIP e da DCTFWeb*. Brasília: RFB, s.d. _____. _____.Tax gap previdenciário. In: Desafios para as administrações tributárias no Brasil. Brasília, 2022. Disponível em https://www.youtube.com/watch?v=mNuafMm-u-g (47 min).
**Acesso em 26/2/2026.**

CINTRA, Marcos. *Bank transactions: pathway to the single tax ideal*. Munich: Munich Personal RePEc Archive (MPRA), 2009. MPRA Paper nº 16710. Disponível em: https://mpra.ub.uni-muenchen.de/16710/.
**Acesso em: 23 out. 2025.**

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Sistema de Contas Nacionais*. Rio de Janeiro: IBGE, 2023.

INTERNATIONAL MONETARY FUND (IMF). *Measuring the VAT Gap*. Washington, DC: IMF, 2017. (Technical Notes and Manuals, 17/04). Disponível em: https://www.imf.org/-/media/files/publications/tnm/2017/tnm1704.pdf.
**Acesso em: 10 set. 2025.**

PALOMO, F.; SOUZA, P. H. G. F.; BARBOSA, R. J.; FERREIRA, P. C. *Progressividade tributária e desigualdade no Brasil: evidências a partir de dados administrativos integrados*. Brasília: IPEA, 2025. Disponível em: https://www.taxobservatory.eu/publication/tax-progressivity-and-inequality-in-brazil-evidence-from-integrated-administrative-data/
**Acesso em: 10 set. 2025.**

SILVA, M. S.; CASAGRANDE, J. L. M. *Lacunas tributárias e financiamento da Seguridade Social no Brasil: evidências empíricas e alternativas de política pública*. Trabalho vencedor - 1° Prêmio Política Pública de Previdência Social – 2025 (no prelo).

SILVA, M. S.; MEDINA, R. L.; MOREIRA, L. P. *Lacuna tributária: conceitos, importância e a experiência brasileira. Brasília: Receita Federal do Brasil*, 2023. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/i-congresso-da-receita-federal.
**Acesso em: 14 ago. 2025.**

DOI: 10.5281/zenodo.17350617

# Reflexões iniciais sobre a transação tributária individual de créditos em contencioso administrativo

## *Initial reflections on the individual tax transaction of credits in administrative litigation*

Evandro Carlos e Silva

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Especialista em Direito Tributário pela Escola Nacional de Administração Pública (Enap, 2021). Especialista em Direito Aduaneiro e Comércio Exterior pela Universidade Católica de Brasília (UCB, 2022). Atualmente integra a Equipe Nacional de Transação de Créditos Tributários (Enat).

**RESUMO**

Embora prevista há mais de meio século no ordenamento legal, a regulamentação da transação tributária é recente e veio ao encontro da necessidade de mecanismos alternativos para promover a resolução de conflitos tributários, com a finalidade de descongestionar o aparelho do contencioso e incrementar a arrecadação, cujo resultado histórico tem sido afetado por esse quadro. Inicialmente, a atuação da RFB ficou restrita a modalidades massificadas, limitação que foi corrigida pelo legislador em 2022, quando amplificou a política pública para os créditos em contencioso administrativo, modificação que vem gerando resultados crescentes nos últimos anos e dispõe de vasto espaço para crescimento. A transação na modalidade individual é caracterizada pela presença de negociação, estruturação e soluções customizadas à situação concreta do sujeito passivo, com acordo personalizado dentro dos limites legais, o que permite o exercício pleno do juízo de oportunidade e conveniência na avaliação do caso específico, além de possibilitar a atuação mais refinada no tratamento dos litígios mais complexos, não resolúveis pela via massificada. Para a gestão mais eficiente do quadro instalado no contencioso administrativo, é relevante a compreensão das minúcias relativas ao crédito tributário imerso nesse sistema, que tem peculiaridades próprias, as quais devem ser consideradas na abordagem da ferramenta e na condução da negociação. Outro aspecto é que a transação no contencioso administrativo é a que mais se aproxima do ponto de exigibilidade do crédito tributário, evento que inaugura o período de cobrança, sendo, portanto, aquela que confere o maior potencial de eficácia e eficiência na arrecadação de receitas.

**Palavras-chave:** Transação tributária. Contencioso administrativo. Negociação. Juízo de oportunidade e conveniência. Arrecadação.

**ABSTRACT**

Although foreseen in the legal system for over half a century, the regulation of tax transactions is recent and addresses the need for alternative mechanisms to resolve tax disputes, aiming to decongest the litigation system and increase revenue, the historical results of which have been affected by this situation. Initially, the RFB's (Brazilian Federal Revenue Service) actions were restricted to mass-market modalities, a limitation that was corrected by the legislator in 2022, when it expanded the public policy to include credits in administrative litigation. This modification has been generating increasing results in recent years and has ample room for growth. Individual transactions are characterized by negotiation, structuring, and customized solutions tailored to the specific situation of the taxpayer, with a personalized agreement within legal limits. This allows for the full exercise of judgment of opportunity and convenience in evaluating the specific case, as well as enabling a more refined approach to handling more complex disputes that cannot be resolved through mass-market means. For more efficient management of the framework established in administrative litigation, it is relevant to understand the intricacies related to tax credits within this system, which has its own peculiarities that must be considered when approaching the tool and conducting negotiations. Another aspect is that the transaction in administrative litigation is the one that most closely approximates the point of enforceability of the tax credit, an event that initiates the collection period, and is therefore the one that confers the greatest potential for effectiveness and efficiency in revenue collection.

**Keywords:** Tax transaction. Administrative litigation. Negotiation. Judgment of opportunity and convenience. Collection.

## 1 | Introdução: A evolução da transação de créditos tributários em contencioso administrativo

A solução de litígios pela via negocial vem ganhando ênfase dentro da Administração Pública. Na seara tributária, a abordagem dialógica nem é novidade, pois a Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN) já previa um instituto baseado na consensualidade em seu art. 171, segundo o qual "A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário".

Na esfera federal, a lei que estabeleceu as condições para a transação tributária veio ao mundo com a MP nº 899/2019, convertida na Lei nº 13.988/2020. De início, a atuação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) ficou restrita às modalidades massificadas para créditos no contencioso de pequeno valor e no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

Durante o processo legislativo que resultou na Lei nº 14.375/2022, o legislador entendeu que era "oportuno introduzir aperfeiçoamentos no regime geral de transação de créditos de interesse da União Federal", segundo justificativa estampada no Parecer de Plenário à MP nº 1.090/2021 (Brasil, Câmara Federal, 2022, p. 20). Um dos melhoramentos foi a introdução do art. 10-A na Lei nº 13.988/2020, que expandiu a atuação da RFB e amplificou a política pública no âmbito do órgão arrecadador primaz da Administração Federal.

Além de contextualizar a transação tributária de créditos em contencioso administrativo, com enfoque nas premissas da modalidade individual, este estudo pretende esmiuçar aspectos peculiares do crédito tributário nessa situação, os quais interferem na abordagem e condução de negociações com o emprego da ferramenta de solução antecipada de litígios.

## 2 | A natureza da transação e as formas acrescentadas pela Lei nº 14.375/2022 para o contencioso administrativo

O art. 171 do CTN enfatiza o caráter facultativo e aponta o meio a ser empregado para o encerramento do litígio – as concessões recíprocas, o que confere natureza negocial à transação. Esse espírito é traduzido por Torres (2011, p. 300):

> A transação implica no encerramento do litígio através de ato do sujeito passivo que reconhece a legitimidade do crédito tributário, mediante concessão recíproca da Fazenda Pública. O objetivo primordial da transação é, por conseguinte, encerrar o litígio, tornando seguras as relações jurídicas. O seu requisito essencial é que haja direitos duvidosos ou relações jurídicas subjetivamente incertas. Para que se caracterize a transação torna-se necessária a reciprocidade de concessões, com vista ao término da controvérsia. Renúncia ao litígio fiscal sem a correspectiva concessão é mera desistência, e, não, transação.

A Lei nº 13.988/2020 listou diferentes formas de concretizar a transação. O art. 10-A, acrescentado pela Lei nº 14.375/2022, estabeleceu que "A transação na cobrança de créditos tributários em contencioso administrativo fiscal poderá ser proposta pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, de forma individual ou por adesão, ou por iniciativa do devedor [...]".

A transação por adesão opera por meio da oferta pública de condições padronizadas, definidas após juízo de oportunidade e conveniência massificado. A singularidade da transação individual decorre da negociação personalizada e do acordo customizado. Segundo Vergueiro (2022, p. 37) "o legislador adotou como critério classificatório para identificar as modalidades de transação, o grau de generalidade da proposta, distinguindo-as em transação: (i) por proposta individual (customizada) ou (ii) por adesão (genérica)". Calcini (2021, p. 171) distinguiu:

> A individual, em verdade, não obstante as diretrizes e todos os modelos previstos em lei e atos infralegais, tem por característica principal a voluntariedade de uma das partes (contribuinte ou União), tendo por objetivo estruturar, de forma customizada, os termos, as concessões que serão ajustadas entre as partes para a extinção ou prevenção entre elas. Já quando se trata de transação por adesão, inexiste, de certo modo, customização à situação concreta, eis que todas as condições e concessões são postas de forma antecipada pela União, reduzindo-se sobremaneira a margem de negociação das concessões entre as partes.

O trecho da decisão judicial abaixo transcrito estampa entendimento semelhante, ao tempo que aponta a esfera de operação de cada modalidade:

> [...]. Sob o prisma da eficiência administrativa, somente se justifica a oferta de modalidade de transação individual (que demanda análise muito mais dispendiosa à Administração, por exigir negociação individualizada, soluções customizadas, etc) para créditos que tenham alto potencial de retorno e maior dificuldade de cobrança. [...] Aos demais devedores, certamente o maior número de contribuintes,

> ainda restará a modalidade de transação por adesão, mais padronizada e que poderá atender às respectivas situações econômico-financeiras, observada, por certo, a necessidade de observância a critérios mais genéricos. [...] (Brasil, TRF-4, 2022)

Recente relatório do Tribunal de Contas da União (TCU) (Brasil, 2025a, p. 6) seguiu o mesmo caminho quanto aos formatos da transação:

> 27. A modalidade de transação por adesão aplica-se a todas as espécies de transação (contencioso econômico, controvérsia jurídica e de pequeno valor). Ela é realizada exclusivamente por meio eletrônico e implica aceitação de todas as condições fixadas no edital que a propõe (a exemplo do prazo para adesão, dos critérios para elegibilidade e impeditivos, dos compromissos e obrigações exigidos dos contribuintes, dentre outras cláusulas).
> 28. Já a modalidade por proposta individual aplica-se apenas à transação do contencioso econômico. Neste caso, o contribuinte provoca a Administração, ou vice-versa, de sorte a ensejar uma efetiva negociação entre as partes com vistas a se chegar a um acordo para pagamento dos débitos para com a União. Nesta modalidade, os termos da transação são elaborados individualmente para as partes, ocasião em que serão previstas as condições, benefícios e demais cláusulas de maneira personalizada, artesanal.

Logo, a presença de negociação personalizada é ínsita à transação individual. Tendo em conta o peso do atributo negocial para esse formato, segue definição do Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva (2016):

> NEGOCIAÇÃO. Do latim negotiatio, de negotiari [...] é comumente empregado para designar a discussão ou estudos feitos acerca de um negócio ou de um contrato, preliminarmente, para que, por eles, se chegue a um acordo e se tenha por concluído ou fechado o negócio ou o contrato. A negociação, assim, significa o entendimento preliminar, de que possa resultar o contrato ou de que possa resultar o negócio, que não se considera acabado ou concluído, enquanto as partes não se ajustam nas condições ou cláusulas, em que ele se possa realizar, e não firmam, em definitivo, seu consentimento.

Diante dessas manifestações, é de se concluir que a transação individual é aquela na qual a presença da negociação, tida como as tratativas preliminares e pontuais à formalização do negócio, é muito mais acentuada, com a possibilidade de acordo customizado às peculiaridades concretas. Nela o exercício do juízo de oportunidade e conveniência é pleno e mais efetivo. Portanto, constitui a ferramenta padrão ouro para o tratamento de litígios cuja solução antecipada pela sistemática massificada é inviável, devido à complexidade envolvida.

## 3 | O escopo da amplificação da política pública pela Lei nº 14.375/2022

A Exposição de Motivos da MP nº 899/2019 (Brasil, ME; AGU, 2019) justificou a transação como uma ferramenta para redução do contencioso tributário, além de ter conferido as feições de um mecanismo de recuperação de crédito e incremento de arrecadação, ainda que, inicialmente, o contencioso administrativo tenha ficado limitado a modalidades massificadas.

As manifestações geradas durante o processo de produção legislativa são relevantes para identificar a política pública implementada. É o que ilustra o trecho de expediente adotado pelo Parecer JM nº 02/2023 (Brasil, AGU, 2023), que tratou de aspectos da transação:

> 58. Nesse ponto, vale transcrever trecho de recente artigo escrito para o portal Jota, pelo professor e Procurador da Fazenda Nacional, Leonardo Alvim, em que ele critica interpretações da norma que desconsideram a política pública que se pretendeu implementar.
> "Por aqui, parece que cada intérprete, ante a abertura inevitável da linguagem, avoca para si o poder de atribuir a interpretação que para ele soa melhor, não aderindo a qualquer projeto legislativo. Os intérpretes pragmatistas, diante de uma nova lei, ignoram os formuladores da política pública e oferecem cada um o que lhes parece ser a melhor interpretação. São milhares de técnicos escalando sua própria seleção de normas, escolhendo os princípios que existiriam e os que não existiriam, hierarquizando estes mesmos princípios, segundo seus próprios valores, e fazendo o mesmo com a força de cada argumento, sempre conforme suas convicções pessoais. Em países desenvolvidos, a interpretação é voltada para os objetivos pretendidos com ela pelo legislador e por quem elaborou a política pública. Vale dizer, as notas técnicas, os pareceres, as justificativas, exposições de motivos e outros elementos formais relacionados com a norma são os elementos principais para sua interpretação. Dworkin chega a dizer que "as declarações de propósitos oficiais, feitas de forma canônica estabelecida pela prática da elaboração legislativa, deveriam ser consideradas, elas mesmas, normas do Estado personificado". Como ele explica, seria um absurdo considerar cada declaração feita por um legislador sobre a finalidade de uma lei como sendo, ela própria, a lei do Estado, "mas um relatório formal de comissão, ou a declaração inconteste do relator de um projeto de lei, é coisa diferente; podem-se considerá-los como uma parte daquilo que o processo legislativo realmente produziu, alguma coisa com a qual o conjunto da comunidade está comprometido. Podem ser vistos desse modo desde que a prática os considere especiais, como o faz a prática norte-americana" [...]".

Na lição de Carvalho (2018, p. 436) "as exposições de motivos das legislações não podem ser desprezadas. Na qualidade de marcas deixadas no curso do processo de enunciação, assumem indiscutível relevância, auxiliando e orientando a atividade do intérprete".

Porém, o ordenamento legal é vivo, dinâmico e evolui conforme as demandas sociais. Segundo Maximiliano (2011, p. 115) "pelo espírito das alterações e reformas sofridas por um preceito em sua trajetória histórica, chega-se ao conhecimento do papel que ele é chamado a exercer na atualidade". Logo, se impõe o necessário discernimento quanto ao papel esperado da transação atualmente.

Nesse contexto, a Exposição de Motivos da MP nº 899/2019, que listou as diretrizes iniciais da transação federal, não deve ser tomada isoladamente para balizar a política pública, pois reflete o estado de coisas naquela ocasião, modificado por aperfeiçoamentos supervenientes da Lei nº 13.988/2020. Esse aspecto também foi abordado em ato adotado pelo Parecer JM nº 02/2023 (Brasil, AGU, 2023):

> 24. Inicialmente, portanto, o legislador considerou possível a transação na cobrança de créditos tributários da União somente a partir da suas (sic) inscrição em Dívida Ativa da União, conforme dicção do artigo 10, da Lei nº 13.988/2020, ainda em vigor: [...]
> 27. Havia, portanto, naquele momento, a compreensão de que o equacionamento do estoque de créditos em cobrança, por meio do instituto da transação tributária previsto no artigo 171 do CTN, cuja regulamentação se propunha, devia estar centrado nos créditos inscritos em Dívida Ativa da União.
> 28. A situação do contencioso administrativo fiscal, como visto anteriormente, não restou ignorada. Entendeu-se mais adequado, entretanto, tratá-lo apenas no âmbito "da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica", prevista no Capítulo III, da medida legislativa em questão.
> 29. Esse estado de coisas veio a se alterar com a edição da Lei nº 14.375/2022, resultado da conversão em lei da Medida Provisória nº 1.090/2021. Ao contrário da Lei nº 13.988/2020, entretanto, as alterações promovidas pela Lei nº 14.375/2022, na regulamentação da transação tributária, não constaram da Medida Provisória em questão e foram incluídas por emendas parlamentares, durante sua tramitação no Congresso Nacional.
> 30. Por esse motivo, não há menção às modificações promovidas na lei de transação na mensagem do Sr. Presidente da República de envido da Medida Provisória para o Congresso. Por seu turno, o Parecer de Plenário à MPV nº 1.090, de 30 de dezembro de 2021, pela Comissão Mista, da lavra do Deputado Relator Hugo Mota, relacionou apenas algumas das alterações propostas pelos legisladores.

Então, o foco inicial da transação esteve centrado nos créditos inscritos em dívida ativa. Porém, esse estado de coisas foi aperfeiçoado, segundo justificativa estampada no Parecer de Plenário à MP nº 1.090/2021(Brasil, Câmara Federal, 2022, p. 20), conforme segue:

> Ademais, em alinhamento com o escopo da MP nº 1.090/2021, entendemos oportuno introduzir aperfeiçoamentos no regime geral de transação de créditos de interesse da União Federal. Nesse sentido, inserimos no PLV modificações pontuais na Lei nº 13.988/2020, que atualmente disciplina a matéria, em especial: (i) a previsão de que a transação realizada no âmbito do contencioso administrativo fiscal também poderá ser proposta por iniciativa do devedor, e não apenas por adesão; [...]

O legislador entendeu pela oportunidade de introduzir aperfeiçoamentos na transação federal, o que ilustra o espírito das modificações inseridas, dentre as quais a permissão para que o órgão primaz da arrecadação federal pudesse manejar com maior amplitude a novel ferramenta. Nota-se, em especial, a preocupação de que os créditos em contencioso administrativo não ficassem restritos à forma massificada, mas pudessem ser tratados na transação na sua versão mais completa e refinada, aquela capaz de solucionar os casos mais complexos que requerem tratamento individualizado.

Segundo Justen Filho (2014, p. 255), "A interpretação não é uma avaliação de conveniência formulada pelo intérprete, mas um processo de revelação da vontade legislativa". Nesse contexto, certamente que a transação no âmbito da RFB foi amplificada para atuar como um mecanismo de descongestionamento do contencioso administrativo e de incremento da arrecadação.

## 4 | O caminho percorrido pelo crédito tributário no contencioso administrativo

A oportunidade de aperfeiçoamento vislumbrada pelo legislador é condizente com o gargalo instalado no contencioso administrativo, a partir do qual se observa elevado tempo de resolução e baixa conversão dos créditos em arrecadação, o que fornece evidências do papel esperado para a transação tributária.

Em regra, o crédito tributário passível de recurso no rito do Decreto nº 70.235/1972 é aquele lançado de ofício. Portanto, decorre de um ato impositivo constituído a partir de um procedimento induzido pelo princípio da inquisitoriedade (Marins, 2017, p. 186, 211). Logo, parte de uma relação que revela antagonismo e predispõe ao litígio, tanto que é majoritariamente impugnado.

Após o ingresso no contencioso administrativo, o caminho percorrido por esse crédito tem sido longo e vagaroso. O Relatório Anual de Fiscalização 2024-2025 (Brasil, RFB, 2025, p. 26, 27) aponta que, até o início de 2025, de R$ 159,1 bilhões lançados de ofício em 2023, enquanto 82,5% aguardavam julgamento, apenas 1,9% foi pago/parcelado. Se tomado o ano mais antigo da série exposta no documento, de R$ 135,7 bilhões lançados de

ofício em 2019, 61,6% aguardavam julgamento depois de cinco anos, ao passo que apenas 2,8% foram pagos/parcelados até a apuração.

Em 2022 o TCU incluiu o contencioso tributário na primeira edição da Lista de Alto Risco da Administração Pública Federal (LAR) (Brasil, 2022). Ao final de 2024 foi publicada a segunda edição da LAR (Brasil, TCU, 2024b), quando o tema permaneceu sob monitoramento, dentre outros, pelos motivos abaixo:

> **Elevada duração do contencioso tributário** - Em 2019 e 2020, o prazo médio de duração do contencioso administrativo tributário era de 2,6 anos nas delegacias de Julgamento (DRJ) da RFB, 4 anos no Carf e 17 anos na execução fiscal, a cargo da PGFN. Em 2023, esses prazos diminuíram para 2,3 anos, 3,3 anos e 12,2 anos, respectivamente. Contudo, continuavam bem acima do prazo de 360 dias para decisão final nesse tipo de processo (Lei 11.457/2007).
> **Elevado índice de cancelamento das autuações** – O índice de cancelamento das autuações era de 47% nas DRJ e 45% no Carf entre 2012 e 2019. Para o período de 2016 a 2023, houve aumento para 50% na DRJ e diminuição para 36% no Carf.
> **Não pagamento de tributos objeto de autuações mantidas no processo administrativo fiscal (PAF)** – Apenas 5% do valor das autuações mantidas era arrecadado aos cofres do Tesouro Nacional (após julgamentos no Carf e na DRJ) entre 2012 e 2019. Desse total, 2,25% se referiam à arrecadação após julgamento no Carf. Segundo os novos dados obtidos, esse indicador subiu para 2,94% entre 2016 e 2023. A RFB não apresentou dados atualizados quanto à arrecadação, após julgamento nas DRJ.
> **Crescente judicialização de matérias procedimentais do contencioso administrativo** – Houve aumento do número de processos judiciais relativos à atuação do Carf, de 77 processos, em 2020, para 329 processos, em 2023.

Esses dados falam por si e corroboram o quadro crônico evidenciador da premência por soluções alternativas para aliviar a carga do contencioso administrativo, que tem sido demorado, cancela parte considerável dos créditos e, ao final, tem resultado em baixa conversão em arrecadação.

O relatório do Acórdão nº 2.437/2024 – Plenário (Brasil, TCU, 2024a, p. 19, 23) detalhou os resultados do contencioso administrativo entre os anos de 2016 e 2023 e demonstrou que, nesse período, o CARF julgou R$ 514,97 bilhões em créditos tributários, dos quais 47,89% (R$ 246,62 bilhões) foram exonerados. Restaram mantidos R$ 268,35 bilhões, dos quais R$ 7,9 bilhões foram convertidos em arrecadação até a apuração, o que resultou no aproveitamento efetivo de apenas 1,53% em relação ao total julgado.

Sob perspectiva mais longínqua, o referido acórdão remeteu à Nota Cofis nº 95/2024 e, com base nela, apontou que, após mais de vinte anos, 35% dos créditos tributários lançados foram pagos, enquanto 32% foram exonerados no contencioso e, depois de duas décadas, 33% aguardavam cobrança/julgamento.

O acórdão citado ainda fez referência à manifestação da Corat de 05/09/2024, e relatou que "em se levando em consideração os valores obtidos via solução e prevenção de litígios, a arrecadação subiria de R$ 32 bilhões entre 2012-2019 para mais de R$ 50 bilhões nos últimos dois anos, com base em alterações legislativas recentes". Portanto, com o reforço de novos mecanismos como os trazidos pela Lei nº 13.988/2020 e Lei nº 14.375/2022, a arrecadação média de R$ 4 bilhões/ano no primeiro período saltou para R$ 25 bilhões/ano no segundo, o que dá a medida do potencial das soluções alternativas ao contencioso tributário, dentre as quais a transação.

## 5 | A transação como ferramenta de gestão do contencioso tributário

No panorama crônico exposto, a transação surge como um dos remédios mais eficientes para tratar a patologia diagnosticada. Tem efeito curativo ao antecipar a solução do litígio, preventivo ao estabilizar os direitos e relações em discussão cujo resultado até então era duvidoso e, ao mesmo tempo, potencializa a arrecadação ao iniciar o fluxo de recebimentos, que era incerto e imprevisível enquanto se aguardava o desfecho final do contencioso.

Um ponto relevante é que a cobrança coercitiva não constitui a solução para a resolução desse quadro. A uma, porque só opera após o encerramento do contencioso administrativo dentro do seu curso normal, que é lento e longo. A duas, devido o tempo médio da execução fiscal, que segundo o TCU (Brasil, 2024b) era de 12,2 anos em 2023. A três, pelo contexto da própria execução, evidenciado pelo Conselho Nacional de Justiça (Brasil, CNJ, 2025, p. 409):

> Historicamente, as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade da Justiça Federal. O processo de execução fiscal chega à Justiça Federal depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário restaram frustradas na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor - ou de patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário - já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária. Chegam ao Judiciário títulos de dívidas antigas ou com tentativas prévias de cobranças e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação.

A transação induz à estabilidade da relação Fisco e contribuinte, na medida em que o sujeito passivo reconhece a legitimidade do crédito tributário, tornando a relação jurídica mais segura (Torres, 2011, p. 300). Esse efeito é alcançado a partir do desenho que a condiciona à renúncia dos recursos e das alegações de direito nas quais se fundam (Art. 3º, IV, da Lei nº 13.988/2020), e a configura como confissão irrevogável e irretratável dos créditos por ela abrangidos (Art. 3º, §1º).

Em 2022 foi publicado o relatório final de pesquisa patrocinada pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e realizada pela Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ) (p. 164), cujas conclusões e recomendações ilustram a premência por alternativas ao litígio tributário:

> Finalmente, entende-se que a implementação de métodos alternativos para a resolução de conflitos fiscais acarretará maior celeridade e efetividade na resolução de litígios, devendo ensejar o incremento da arrecadação tributária e a redução do estoque de processos em tramitação. Assim sendo, as conclusões e recomendações desta seção apontam para as vantagens da utilização dos métodos alternativos de solução de litígios fiscais, com especial destaque para a ampliação do uso da transação e da mediação tributária e para a introdução da arbitragem tributária no ordenamento jurídico brasileiro, com vistas a uma maior celeridade e a resolutividade processual.

A doutrina de Torres (2024, p. 34) corrobora a necessidade de caminhos alternativos para superar esse quadro:

> A introdução de meios alternativos de solução de controvérsias tributárias pode ser um auspicioso caminho para a ampliação das receitas tributárias no financiamento das necessidades públicas, pela recuperação dos créditos estagnados em processos que se eternizam. São formas que não encontram resistência constitucional. Devem, pois, ser estimulados, na medida em que promovem eficiência na persecução dos interesses fiscais do Estado brasileiro (art. 37 da CF), com resolução de litígios em tempo razoável (art. 5º, LXXVIII, da CF). Tudo a satisfazer o interesse público no financiamento de custos públicos por meio da receita derivada da tributação.

Partindo para a abordagem prática, as planilhas publicadas no portal de dados abertos (Brasil, RFB, 2026b) mostram que, desde o início, as transações tributárias individuais formalizadas pela RFB encerraram contencioso administrativo total de R$ 12,5 bilhões, enquanto as transações por adesão, em todas as modalidades, encerraram R$ 46,3 bilhões. Portanto, litígios no montante de R$ 68,8 bilhões foram encerrados antecipadamente pela política pública. Não tivesse sido transacionado, esse volume de crédito tributário teria permanecido submerso no contencioso, com perspectiva de resolução imprevisível e incerta no tempo.

Outro relatório recente (Brasil, RFB, 2026a, p. 6) mostra que, em dezembro/2025, o volume de créditos tributários administrados pela RFB que estava com a exigibilidade suspensa por discussão administrativa totalizava 1,85 trilhão. A grandeza desse valor ilustra o tamanho do espaço potencial para manejo da transação tributária, com vista à redução do gargalo instalado no contencioso.

## 6 | O impacto fiscal da transação de créditos tributários em contencioso administrativo

Mesmo sendo um remédio eficaz, a transação tributária enfrenta controvérsias, dentre elas a natureza do seu impacto nas contas públicas.

Trecho do Parecer Conjunto SEI nº 78/2022/ME transcrito nos expedientes que sustentaram o Parecer JM 02/2023 (Brasil, AGU, 2023) estampou:

> Os créditos irrecuperáveis são desreconhecidos como haveres da União para fins do Balanço Geral da União (BGU) devendo ficarem conta de controle até sua extinção. Dada a organicidade do ordenamento jurídico, esses créditos não são considerados para fins do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme preceito da Lei Complementar n. 174, de 2020.

Nessa ótica, a transação tributária de créditos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação não caracteriza renúncia fiscal, por não envolver ativos listados no Balanço Geral da União (BGU). O desreconhecimento decorre do art. 13 da Portaria MF nº 293/2017, que tem finalidade contábil e se restringe à dívida ativa.

Por sua vez, os créditos tributários que estão com a exigibilidade suspensa em razão de contencioso administrativo não são alcançados pelo desreconhecimento, pois nem são reconhecidos no ativo da União, conforme esclarece a nota explicativa c.1.1 do BGU 2024 (Brasil, Tesouro Nacional, 2025, p. 110):

> Os créditos tributários com exigibilidade suspensa, seja por processo administrativo, seja por decisão judicial, conforme prevê o art. 151, incisos III a V, do CTN, não atendem aos critérios de reconhecimento de ativo, pois não há garantias de geração de benefícios econômicos futuros. Dessa forma, o

> registro dos valores atualizados desses créditos ocorre em contas de controle [...].

A NBC TSP 3 (Brasil, CFC, 2016) fundamenta essa nota explicativa, ao dispor que "Ativos contingentes não devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que podem resultar no reconhecimento de receitas que nunca virão a ser realizadas", detalhando o contexto conforme segue:

> Ativo contingente é um ativo possível que resulta de eventos passados, e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não completamente sob o controle da entidade. [...]
> 40. Ativos contingentes usualmente decorrem de eventos não planejados ou inesperados que (a) não estejam totalmente sob controle da entidade e (b) que dão origem a possibilidade da entrada de recursos econômicos ou potencial de serviços para a entidade. Um exemplo corresponde a uma reivindicação da entidade por meio de processos legais, em que o resultado é incerto.

Logo, se a transação de créditos tributários desreconhecidos do BGU não configura renúncia fiscal, por faltar a eles a aptidão de ativo, o mesmo efeito se aplica na transação de créditos em contencioso administrativo, independentemente do grau de recuperabilidade, pois não são considerados ativo da União.

Na doutrina, Alves (2023, p. 66-67) condensou o entendimento majoritário sobre o impacto fiscal da transação tributária nos termos que seguem:

> [...] a preocupação da Lei de Responsabilidade Fiscal é evitar o desperdício do dinheiro público e frear as renúncias fiscais. A questão é que programas de transação, ainda que estabeleçam descontos, podem proporcionar um aumento na arrecadação a um custo menor para o Estado e de maneira mais rápida. Daí parece ser um contrassenso exigir medidas compensatórias para manter o mesmo nível de receita, pois a expectativa é aumentar a arrecadação, e não o contrário. Heleno Torres considera que a transação não veicula renúncia de crédito tributário.
> Ao se pronunciar sobre a questão, Hugo de Brito Machado, considera que o art. 14 da LRF é aplicável a todos os recursos indiscutivelmente certos para o Fisco, o que afastaria a sua observância para créditos litigiosos e duvidosos, de modo que a transação não precisaria observá-los. Machado também pondera que, além da literalidade do dispositivo não incluir a transação, não seria ainda possível considerá-la um benefício fiscal, posição que foi acompanhada pelo STF na ADI-MC2.401-5.
> Onofre Alves Batista Junior considera que, se a transação é realizada em razão de uma incerteza objetiva, não se está diante de crédito certo e, dessa maneira, não é possível falar em renúncia, mesmo no caso de redução de tributo. Caso essa incerteza não esteja presente, são necessários lei específica e atendimento aos requisitos da Lei de Responsabilidade Fiscal. Porém, casos a transação seja um veículo para anistia e remissões, parece ser necessário atender aos requisitos postos na Lei. É preciso algum tipo de controle que demonstre a viabilidade financeira da transação e parece ser o caso da instituição de uma regra de controle específica para transação, que leve em considerações suas peculiaridades.
> Yuri Excalibur, por sua vez, considera que não há qualquer ponto de tangenciamento entre transação tributária e renúncia fiscal, que, conforme Ricardo Lobo Torres, equivale a um gasto tributário feito pelo sistema tributário, para atingir objetivos econômicos e sociais, reduzindo arrecadação e aumentando a disponibilidade do contribuinte, conforme os ditames do art. 89 da Lei nº 12.456/2011. Além disso, o autor ressalva que não se pode perder o que não se tem.
> A questão, entretanto, parece ter sido superada pela Lei Complementar nº 174/2020, cujo art. 3º afastou a caracterização de renúncia para transação tributária resolutiva de litígio. Apesar de estabelecido em uma lei específica para a extinção de créditos do Simples Nacional, esse dispositivo tem redação abrangente.

O autor mencionou o art. 3º da Lei Complementar nº 174/2020, que colocou um ponto final nas dúvidas quando positivou que "A transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública não caracteriza renúncia de receita para fins do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000".

Esse diploma tem a mesma envergadura da Lei Complementar nº 101/2010 (LRF), sendo apto a dispor sobre finanças públicas conforme o art. 163 da CF/1988. O art. 3º da Lei Complementar nº 174/2020 está vigente e eficaz, alcançando a transação tributária na sua configuração atual, inclusive naquelas inovações posteriormente introduzidas na Lei nº 13.988/2020, entendimento derivado do art. 2º do Decreto-Lei nº 4.657/1942.

Em recente acórdão o TCU (Brasil, 2025b, p. 1) adotou o entendimento de que "conforme previsto no art. 171 do Código Tributário Nacional, regulamentado pela Lei 13.988/2020 (Lei da Transação)", a transação tributária é "uma forma legal de extinção de crédito tributário que não configura renúncia de receita, nos termos do art. 3º da Lei Complementar 174/2020".

## 7 | A transação tributária como meio de recuperação de crédito

Esclarecida a não configuração de renúncia de receitas, resta identificar o papel da transação tributária na seara orçamentária, no que o art. 58 da LRF é elucidativo.

> Art. 58. A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos

> nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

A LRF comanda que se busque medidas de recuperação de créditos e de incremento de receitas, ótica sob a qual a transação tem sido abordada, tanto que a Prestação de Contas do Presidente da República 2024 (Brasil, CGU, pg. 135, 142) a listou dentre as "Medidas Adotadas para o Incremento das Receitas Tributárias e de Contribuições" e as "Medidas Adotadas para Melhoria da Sistemática de Recuperação de Créditos Administrados pela RFB".

Ao analisar essa prestação de contas o TCU (Brasil, 2025c, pg. 43) apontou que: "Com o objetivo de aprimorar a sistemática de recuperação de créditos, a Receita Federal do Brasil (RFB) adotou diversas medidas ao longo de 2024, entre as quais destacam-se os programas de transação tributária, que resultaram em arrecadação de R$ 5,35 bilhões [...]".

Já o Anexo IV.2 (Metas Fiscais Anuais) que integrou o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2026 (Brasil, MPO, 2025), no tópico C.3, intitulado "Medidas de Recomposição das Receitas e mudanças estruturais na tributação", destacou que "As medidas de compensação tributária e transação tributária são essenciais para o fortalecimento da conformidade fiscal, a redução de litígios e consolidação do viés orientador da Receita Federal".

O conjunto de pronunciamentos evidencia o papel desempenhado pela transação tributária como instrumento de recuperação de créditos e incremento de receitas públicas.

## 8 | As peculiaridades do crédito tributário em contencioso administrativo

Aspecto relevante para o tratamento eficiente do crédito tributário em contencioso administrativo é o discernimento quanto às peculiaridades dessa situação. O relatório final do estudo "Desafios do contencioso tributário brasileiro" (ETCO, 2019) apontou a necessidade de estudar e compreender esse sistema, diante de sua relevância e impacto:

> A importância de estudar e compreender o contencioso tributário do Brasil pode ser justificada pela relevância do assunto tanto para contribuintes quanto para o governo. O alto estoque de crédito tributário, a morosidade na solução dos litígios e as estratégias da fiscalização para a eficiência das autuações têm impactos no orçamento dos entes federativos, na atividade empresarial e, de modo geral, na vida dos contribuintes.

O art. 151, III, do CTN suspense a exigibilidade do crédito tributário em contencioso administrativo, o que impede medidas coercitivas de cobrança até o esgotamento recursal. A transação requer a desistência do recurso pendente de julgamento, mas esse efeito se aperfeiçoa apenas com a formalização do acordo, após a negociação. Em tempo, a possibilidade de recurso na via administrativa decorre do princípio do contraditório e da ampla defesa, cuja renúncia é facultada ao sujeito passivo, sendo proibida qualquer coerção sobre esse direito.

Relembrando, o crédito tributário em contencioso administrativo não é considerado ativo da União, pois seu resultado é imprevisível e depende de evento futuro, sujeito a julgamento sob rito legal, portanto, fora do controle do credor. Este ponto é crucial e evidencia a necessidade de abordagem compatível no tratamento desse crédito que: (1) não é exigível; (2) não é líquido; e (3) não é certo.

A título comparativo, o art. 204 do CTN estabelece que o crédito inscrito em dívida ativa (DAU), "goza da presunção de certeza e liquidez". Sobre esses atributos, a Portaria PGFN nº 33/2018 disciplinou:

> Art. 1º. O controle de legalidade dos débitos encaminhados para inscrição em dívida ativa da União consiste na análise, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), dos requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade, essenciais à formação do título executivo necessário à prática de qualquer ato de cobrança coercitiva, seja judicial ou extrajudicial.
> § 1º. Débito certo é aquele cujos elementos da relação jurídica obrigacional estão evidenciados com exatidão.
> § 2º. Débito líquido é aquele cujo valor do objeto da relação jurídica obrigacional é evidenciado com exatidão.
> § 3º. Débito exigível é aquele vencido e não pago, que não está mais sujeito a termo ou condição para cobrança judicial ou extrajudicial.

Segundo essa portaria, a inscrição em DAU é pré-requisito para a cobrança coercitiva, enquanto o seu art. 6º, I, b, indica que uma das finalidades da notificação, após a inscrição, é instar a negociação, ao tempo que o art. 7º lista medidas passíveis de imposição na falta de regularização pelo devedor.

Para os créditos tributários em contencioso administrativo a abordagem para transação é essencialmente negocial desde o primeiro momento, o que não é uma desvantagem para transacioná-los, ao contrário. A uma, porque o instituto é facultativo e

focado na consensualidade, na forma do art. 171 do CTN, busca o equilíbrio dos interesses e a estabilidade da relação. A duas, porque a alternativa seria aguardar o desfecho final do litígio, que é imprevisível, tem proporcionado significativo percentual de cancelamentos de créditos tributários e não tem produzido resultado satisfatório, segundo a performance histórica. A três, porque quanto mais antecipado se der o início do fluxo de recebimentos, maior o potencial de efetividade na arrecadação, o que atende aos princípios da eficiência e da razoável duração dos processos, tutelados pelo § 2º do art. 1º da Lei nº 13.988/2020. Segundo relatório do TCU (Brasil, 2024a, p. 10), a demora na solução dos processos em todas as suas fases prejudica a arrecadação, "pois conforme o tempo passa, mais difícil obter o pagamento dos tributos".

Nas palavras de Coêlho (2012, p. 739) "Transacionar não é pagar; é operar para possibilitar o pagar. É modus faciendi, tem feitio processual, preparatório do pagamento". Por sua vez, Carvalho (2018, p. 579) diz que "O processo de transação tão somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo".

Logo, a transação tributária dos créditos em contencioso administrativo é operada para (1) antecipar a solução de um litígio cujo prolongamento não é interessante aos envolvidos e (2) possibilitar a quitação da dívida, finalidade para a qual a lei autoriza o manejo de concessões entre as partes. Nesse contexto, as peculiaridades do crédito tributário nessa situação, cuja exigibilidade está suspensa e assim permanecerá no decorrer da negociação, devem ser consideradas no manejo da transação. Esse discernimento é essencial e demanda abordagem apropriada, que atenda ao interesse público e, ao mesmo tempo, seja dotada de amplitude suficiente para estimular o acordo, mediante condições que serão definidas segundo o juízo de oportunidade e conveniência individualizado, observados os limites legais. É missão plenamente compatível com a estatura institucional e funcional da RFB, órgão essencial ao funcionamento do Estado, nos termos do art. 1º da Lei nº 11.457/2007.

Diretiva relevante foi abordada pela decisão judicial já citada (Brasil, TRF-4, 2022), quando apontou que a transação individual "demanda análise muito mais dispendiosa à Administração, por exigir negociação individualizada, soluções customizadas, etc", sendo destinada aos "créditos que tenham alto potencial de retorno e maior dificuldade de cobrança". Para o crédito tributário em contencioso não há que se falar em dificuldade operacional de cobrança, diante do impedimento absoluto para essa ação, mas a partir do contexto exposto acima, há que se ponderar a impertinência do prolongamento do litígio no tempo, conjugada à incerteza da manutenção do próprio crédito, além da performance histórica da arrecadação gerada após o final do processo no seu curso normal. São variáveis críticas a serem consideradas na avaliação da oportunidade e conveniência pela celebração do acordo.

## 9 | O papel das concessões mútuas e a discricionariedade administrativa

Conforme art. 171 do CTN, a reciprocidade de concessões instrumentaliza a transação. Segundo Torres (2011. p. 300), "Para que se caracterize a transação torna-se necessária a reciprocidade de concessões, com vista ao término da controvérsia. Renúncia ao litígio fiscal sem a correspectiva concessão é mera desistência, e, não, transação". Carvalho (2018, p. 579) ensina que "Os sujeitos do vínculo concertam abrir mão de parcelas de seus direitos, chegando a um denominador comum, teoricamente interessante para as duas partes". A doutrina enfatiza a transação como um negócio bilateral, mesmo entendimento adotado no voto do Ministro Alexandre de Moraes, relator da ADI nº 2.405/RS (Brasil, STF, 2019, p. 24), segundo o qual ela "necessariamente envolve concessões mútuas de ambas as partes".

O tratamento de litígios mediante mecanismos consensuais baseados na reciprocidade de concessões não se restringe à seara tributária. É o que evidencia o artigo de autoria dos Ministros do TCU Bruno Dantas e Benjamin Zymler (2024), no trecho transcrito a seguir.

> A litigiosidade administrativa é uma questão tormentosa. O relatório "Justiça em Números do CNJ" permite realizar um primeiro recorte quantitativo sobre o tema. O poder público é o maior litigante brasileiro, e o ramo que representa o maior gargalo da justiça é o da execução fiscal.
> Em um modelo de gestão de Estado no qual perdurou, por muitos anos, a imperatividade como norma quase absoluta, houve muita resistência em relação à discussão acerca da ampliação da margem de discricionariedade administrativa, um dos atributos necessários para a implementação de uma consensualidade mais efetiva na Administração Pública.
> É nesse contexto espinhoso que o Tribunal de Contas da União (TCU), no exercício de sua atividade de controle externo, inaugurou, em junho de 2023, uma nova secretaria, voltada à solução consensual de controvérsias relevantes e à prevenção de conflitos afetos a órgãos e entidades da Administração Pública Federal, em matéria sujeita à

> competência do TCU (Secretaria de Controle Externo de Solução Consensual e Prevenção de Conflitos — Secex Consenso). [...]
> As controvérsias apresentadas para uma tentativa consensual no âmbito da Secex Consenso são altamente complexas. Isso demanda, na maioria das vezes, concessões de ambos os lados dentro do espaço permitido pela ordem jurídico-normativa. O caráter dialógico dos processos de solução consensual permite agregar iniciativas que dificilmente seriam contempladas nos processos usuais de controle externo.

Os autores destacaram que a ampliação da discricionariedade administrativa é necessária para a implementação de uma efetiva consensualidade na Administração Pública. Essa premissa também faz sentido no âmbito da transação dos créditos tributários em contencioso administrativo, pois se as concessões recíprocas são operadas para alcançar o consenso que antecipa a solução do litígio, é imprescindível que a RFB atue com margem de discricionariedade compatível com um ambiente de negociação.

Justen Filho (2014, p. 254) diz que "A discricionariedade é um modo de construção da norma jurídica, caracterizado pela atribuição ao aplicador da competência para produzir a solução por meio de ponderação quanto às circunstâncias". Na lição de Furtado (2016, p. 566) "a discricionariedade é a liberdade que a lei confere ao administrador para a adoção da melhor solução para o caso concreto em razão do mérito administrativo", enquanto o "mérito é o juízo de conveniência e de oportunidade de que se vale o administrador para definir a solução que melhor realize os fins legais quando a lei houver conferido discricionariedade". Por sua vez, Medauer (2018, p. 106) leciona:

> A margem livre sobre a qual incide a escolha inerente à discricionariedade corresponde à noção de mérito administrativo. O mérito administrativo expressa o juízo de conveniência e oportunidade da escolha, no atendimento do interesse público, juízo esse efetuado pela autoridade à qual se conferiu o poder discricionário.

Di Pietro (2020, p. 253) lista vantagens da discricionariedade que são aplicáveis no âmbito da transação tributária:

> Sob o ponto de vista prático, a discricionariedade justifica-se, quer para evitar o automatismo que ocorreria fatalmente se os agentes administrativos não tivessem senão que aplicar rigorosamente as normas preestabelecidas, quer para suprir a impossibilidade em que se encontra o legislador de prever todas as situações possíveis que o administrador terá que enfrentar, isto sem falar que a discricionariedade é indispensável para permitir o poder de iniciativa da Administração, necessário para atender às infinitas, complexas e sempre crescentes necessidades coletivas. A dinâmica do interesse público exige flexibilidade de atuação, com a qual pode revelar-se incompatível o moroso procedimento de elaboração das leis.

O contexto da regulamentação da transação mostra que se pretendeu um instituto diferente dos programas de regularização anteriores, aqueles do tipo "Refis". Se a intenção fosse disponibilizar algo da espécie, despido de juízo de ponderação quanto ao acordo e as concessões nele inseridas, bastaria ter reeditado um deles, mas não teria sido a transação a ferramenta disponibilizada.

O art. 171 do CTN comandou um desenho discricionário ao projetar a facultatividade da transação, enquanto o § 1º do art. 1º da Lei nº 13.988/2020 o complementou ao dispor que "A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público". Esse entendimento é seguido pelos tribunais, conforme ilustram os julgados a seguir:

> A transação tributária não configura direito subjetivo do contribuinte em quaisquer condições, mas faculdade condicionada à análise da Administração Pública. Ao Judiciário cabe apenas o controle de legalidade, não sendo possível substituir o administrador na definição de critérios de conveniência e oportunidade. (Brasil, TRF-2, 2025)

> A transação tributária é ato jurídico de natureza discricionária, vinculada à conveniência e oportunidade do ente federativo, conforme o artigo 1º da Lei n. 13.988/2020, não configurando direito subjetivo do contribuinte. (Brasil, TRF-3, 2025)

> Nos termos da Lei nº 13.988/2020 a transação se dará através de juízo de oportunidade e conveniência da União (mérito administrativo), quando esta entender que a utilização do instituto irá atender ao interesse público. Desse modo, evidencia-se que a transação se aperfeiçoará quando atender ao interesse público, e não para atender ao interesse individual do contribuinte. (Brasil, TRF-4, 2025)

> Enquanto o parcelamento não envolve celebração de acordo, visto que as concessões já foram previamente ajustadas na lei, não possuindo, assim, a autoridade fiscal liberdade para negociar os termos do parcelamento com o devedor, a transação consiste em um acordo firmado pelas partes, que abrange concessões mútuas, o que confere à autoridade fiscal considerável margem de atuação. Corroborando tal entendimento, o art. 1º, § 1º, da Lei nº 13.988/2020, estabeleceu que "A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público". Evidentemente, esse juízo de oportunidade e conveniência não pode ter caráter arbitrário, porquanto a própria legislação impõe que a medida seja motivada e atenda ao interesse público. (Brasil, TRF-5, 2023)

Portanto, a diretriz da discricionariedade permeia a transação tributária, observados os limites legais e o interesse público, especialmente na modalidade individual, onde a proposta é avaliada à luz das circunstâncias e peculiaridades do caso concreto. É atributo fundamental para o manejo de uma ferramenta negocial.

## 10 | Considerações finais

A Lei nº 14.375/2022 amplificou a transação tributária federal e conferiu à RFB a prerrogativa de manejar a ferramenta negocial com maior abrangência, o que vai ao encontro da necessidade de ações para dar fluidez ao contencioso administrativo. As premissas dessa amplificação são imperativas na execução da política pública, cujos resultados têm se mostrado promissores, disponho ainda de vasto espaço para crescimento.

Relembrando a lição de Torres (2024, p. 34), os meios alternativos de solução de controvérsias tributárias devem "ser estimulados, na medida em que promovem eficiência na persecução dos interesses fiscais do Estado brasileiro (art. 37 da CF), com resolução de litígios em tempo razoável (art. 5º, LXXVIII, da CF)". A recente Lei Complementar n.º 225/2026, que instituiu o "Código de Defesa do Contribuinte", deu novo impulso a essa diretriz e reforçou o já expressivo papel da transação, quando comandou no seu art. 3º, II, que a administração tributária deve reduzir a litigiosidade. É norma programática de relevante impacto que clama pela redução do contencioso tributário.

Nesse cenário, a modalidade de transação individual vem contribuindo com os resultados da política pública no âmbito da RFB, mas é incipiente e pode avançar, especialmente se forem observadas as peculiaridades do crédito tributário em contencioso administrativo, além de adotada a abordagem adequada no manejo da ferramenta de solução antecipada dos litígios mais complexos, nos quais o tratamento massificado não é eficiente, por demandar negociação e estruturação customizada, dentro dos limites postos pela lei.

## Referências Bibliográficas


ALVES, Vinícius Augustus de Vasconcelos Rezende. *Transação tributária federal à luz da igualdade: análise do modelo inaugurado pela lei nº 13.988/2020.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023.

Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ). Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo. São Paulo. ABJ. 2023. Disponível em: https://abj.org.br/pdf/abj_bid_2022.pdf. **Acesso em: 21 fev. 2026.**

BRASIL. Advocacia Geral da União. *Parecer nº JM 02/2023.* Brasília. AGU. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/AGU/Pareceres/2023-2026/PRC-JM-02-2023.htm. **Acesso em: 21 fev. 2026.**

BRASIL. Câmara Federal. *Parecer de Plenário à Medida Provisória nº 1.090, de 30 de dezembro de 2021, pela Comissão Mista.* Relator Deputado Hugo Mota. Brasília. Câmara Federal [2022]. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2171603&filename=PPP%201%20MPV109021%20=%3E%20MPV%201090/2021. **Acesso em: 21 fev. 2026.**

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. *Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 03, de 21 de outubro de 2016.* Brasília. [2016] CFC. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP03.pdf **Acesso em: 21 fev. 2026**

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em números.* Brasília: CNJ. [2025]. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2025/11/justica-em-numeros-2025.pdf. **Acesso em: 21.fev.2026.**

BRASIL. Controladora Geral da União. *Prestação de Contas do Presidente da República de 2021.* Brasília. CGU. [2025]. Disponível em: https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/arquivos/2024/pcpr2024.pdf. **Acesso em: 21 fev. 2026.**

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.* Brasília. Presidência da República. [1988]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. **Acesso em: 21 fev. 2026.**

BRASIL. *Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.* Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras

providências. Brasília. Presidência da República. [1972]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm.
**Acesso em: 21 fev. 2026.**

BRASIL. *Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro.* Brasília. Presidência da República [1942]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm.
**Acesso em: 21 fev. 2026.**

BRASIL. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.* Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília. Presidência da República. [2000]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm
**Acesso em: 21.fev.2026.**

BRASIL. *Lei Complementar nº 174, de 5 de agosto de 2020.* Autoriza a extinção de créditos tributários apurados na forma do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), mediante celebração de transação resolutiva de litígio; e prorroga o prazo para enquadramento no Simples Nacional em todo o território brasileiro, no ano de 2020, para microempresas e empresas de pequeno porte em início de atividade. Brasília. Presidência da República. [2020]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp174.htm
**Acesso em: 21.fev.2026.**

BRASIL. *Lei Complementar nº 225, de 8 de janeiro de 2026.* Institui o Código de Defesa do Contribuinte. Brasília. Presidência da República, [2026]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp225.htm
**Acesso em: 21.fev.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: 21 fev. 2026.**

BRASIL. *Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.* Dispõe sobre a Administração Tributária Federal. Brasília, DF: Presidência da República. [2007]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm
**Acesso em: 21 fev. 2026.**

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. Presidência da República, [1980]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm
**Acesso em: 21.fev.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 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília. Presidência da República, [2020]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm
**Acesso em: 21 fev. 2026.**

BRASIL. *Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019.* Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. Brasília. Presidência da República, [2019]. Disponível em:https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/mpv/mpv899.htm
**Acesso em: 21.fev.2026.**

BRASIL. Ministério da Economia; Advocacia Geral da União. *Exposição de Motivos Interministerial nº 068/2019 ME AGU.* Brasília. ME; AGU. [2019]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf
**Acesso em: 21 fev. 2026.**

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Portaria MF nº 293, de 12 de junho de 2017.* Estabelece os critérios para classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União e institui o Grupo Permanente de Classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União (GPCLAS). Brasília. MF [2017]. Disponível em: https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/83674
**Acesso em 21.fev.2026.**

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018.* Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os

procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais. Brasília. PGFN [2018]. Disponível em: https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/90028
**Acesso em 21.fev.2026.**

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Balanço Geral da União: exercício de 2024.* Brasília. STN. [2025]. Disponível em: https://thot-arquivos.tesouro.gov.br/publicacao/51740
**Acesso em: 21. fev. 2026.**

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Relatório anual de fiscalização 2024-2025.* Brasília. [2025]. RFB. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-da-fiscalizacao-2024-2025-1.pdf/view
**Acesso em: 21 fev. 2026.**

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Relatório de Créditos Ativos.* Brasília. RFB. [2026a]. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2026/janeiro/receita-federal-lanca-primeiro-relatorio-de-creditos-ativos-e-amplia-transparencia-fiscal/creditos-ativos-1-edicao-jan-2026.pdf/view
**Acesso em: 21 fev. 2026.**

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Transações tributárias deferidas na RFB.* Brasília. RFB. [2026b]. Disponível em: https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/transacoes-tributarias-deferidas-na-rfb
**Acesso em: 21 fev. 2026.**

BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. *Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO 2026 Anexo IV.2 - Anexo de Metas Fiscais Anuais*. Brasília, DF. [2025]. MPO. Disponível em: https://www.gov.br/planejamento/pt-br/assuntos/orcamento/orcamentos-anuais/2026/pldo/3-anexo-iv-2-anexo-de-metas-fiscais-anuais.pdf
**Acesso: em 21 fev. 2026.**

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.405/RS.* Relator Ministro Alexandre de Moraes. Julgado em 20 set. 2022. Brasília. STF. 2019. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341354971&ext=.pdf
**Acesso em: 21 fev. 2026.**

BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). *Acórdão nº 2.437/2024.* Relator Ministro Walton Alencar Rodrigues. Julgado em 13 nov. 2024. Brasília. TCU. [2024a]. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2437%2520ANOACORDAO%253A2024/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0
**Acesso em: 21 fev. 2026.**

BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). *Acórdão nº 2.670/2025.* Relator Ministro Walton Alencar Rodrigues. Julgado em 12 nov. 2025. Brasília. TCU. [2025a]. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2670%2520ANOACORDAO%253A2025/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0

Acesso em: 21 fev. 2026. BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). *Acórdão nº 1.157/2025.* Relator Ministro Antonio Anastasia. Julgado em 21 maio 2025. Brasília. TCU. [2025b]. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/KEY:ACORDAO-COMPLETO-2710242/NUMACORDAOINT%20asc/0
**Acesso em 21 fev. 2026.**

BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). *Acórdão nº 1.326/2025.* Relator Ministro Jhonatan de Jesus. Julgado em 11 jun. 2025. Brasília. TCU. [2025c]. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1326%2520ANOACORDAO%253A2025/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0
**Acesso em: 21 fev. 2026.**

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Lista de Alto Risco da Administração Pública Federal.* 1. Ed. Brasília, DF. [2022] TCU. Disponível em: https://sites.tcu.gov.br/listadealtorisco2022/eficiencia_da_cobranca_e_do_contencioso_tributarios.html
**Acesso em: 21 fev. 2026.**

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Lista de Alto Risco da Administração Pública Federal.* 2. Ed. Brasília, DF. [2024b] TCU. Disponível em: https://sites.tcu.gov.br/listadealtorisco/eficiencia_da_cobranca_e_do_contencioso_tributarios.html
**Acesso em: 21 fev. 2026.**

BRASIL. Tribunal Regional Federal. (2ª Região). *Apelação Cível nº 5009270-13.2022.4.02.5104.* Relator Desembargador Marcus Abraham. Julgado em 23 set. 2025. Rio de Janeiro. TRF-2. [2025]. Disponível em: https://eproc-consulta.trf2.jus.br/eproc/externo_controlador.php?acao=processo_consulta_publica
**Acesso em: 21 fev. 2026.**

BRASIL. Tribunal Regional Federal. (3ª Região). *Apelação Cível nº 5000461-19.2025.4.03.6133.* Relator Desembargadora Leila Paiva Morrison. Julgado em 27 ago. 2025. São Paulo. TRF-3. [2025]. Disponível em: https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/listView.seam
**Consulta: em 21 fev. 2026.**

BRASIL. Tribunal Regional Federal. (4ª Região). *Agravo de Instrumento nº 5016725-58.2022.4.04.0000/SC.* Relator Juiz Marcelo de Nardi. Julgado em 22 abril 2022. Porto Alegre. TRF-4. [2022]. Disponível em: https://www.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=principal&
**Acesso em: 21 fev. 2026.**

BRASIL. Tribunal Regional Federal. (4ª Região). *Apelação Cível nº 5006691-97.2023.4.04.7110/RS.* Relator Desembargador Luís Alberto Azevedo Aurvalle. Julgado em 30 abril 2025. Porto Alegre. TRF-4. [2025]. Disponível em: https://www.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=principal&
**Acesso em: 21 fev. 2026.**

BRASIL. Tribunal Regional Federal. (5ª Região). *Apelação Cível / Remessa Necessária nº 0811944-74.2022.4.05.8000.* Relator Desembargador Leonardo Resende Martins. Julgado em 29 ago. 2023. Recife. TRF-5. [2023]. Disponível em: https://pje.trf5.jus.br/pje/ConsultaPublica/listView.seam
**Acesso em: 21 fev. 2026.**

CALCINI, Fábio Pallaretti. *Transação tributária: modalidades, proposta, hipótese de rescisão e vedações.* In SEEFELDER FILHO, Cláudio Xavier et al (coord.). Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. 1. Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método.* 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

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

DANTAS, Bruno. ZYMLER, Benjamin. *Tendências no Direito Administrativo brasileiro: consensualidade na resolução de conflitos.* Consultor Jurídico. São Paulo. 21 nov. 2024. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2024-nov-21/tendencias-no-direito-administrativo-brasileiro-consensualidade-na-resolucao-de-conflitos/
**Acesso em 21 fev. 2026.**

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 33. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

FURTADO, Lucas Rocha. *Curso de Direito Administrativo.* 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL (ETCO). *Desafios do contencioso tributário brasileiro*. São Paulo. ETCO. 2019. Disponível em: https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf
**Consulta em: 21 fev. 2026.**

JUSTEN FILHO, Marçal. *Direito Administrativo*. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro.* Administrativo e Judicial. 10. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2017.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito.* 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno.* 21. ed. Belo Horizonte: Fórum. 2018.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico.* Atualizadores: Nagib Slaibi Filho, Priscila Pereira Vasques Gomes. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

TORRES, Heleno Taveira. *A transação tributária para a prevenção de potencial litígio fiscal e o princípio da eficiência administrativa.* IN Estudos Tributários e

Aduaneiros – IX Seminário CARF. OLIVEIRA, Francisco Marconi de et al (coord.). Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF. 2024. Disponível em: https://www.gov.br/carf/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/estudos-tributarios-e-aduaneiros-ix-seminario-carf.pdf
**Acesso em: 21 fev. 2026.**

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário.* 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

VERGUEIRO, Camila Campos. CPC/2015. *Regulamentação da transação e suas modalidades*. In CONRADO, Paulo Cesar, ARAUJO Juliana Furtado Costa, (coord.). Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

DOI: 10.5281/zenodo.17353146

# Engajamento Profissional no Setor Público: Fatores Determinantes e Práticos voltados à Administração Tributária

## *Professional Engagement in the Public Sector: Determining and Practical Factors geared towards Tax Administration*

Paulo Eduardo Nunes Verçosa

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB). Ex-Coordenador-Geral de Fiscalização da RFB. Graduado em Ciências Contábeis. Pós Graduado em Administração Tributária. Pós Graduado em Planejamento e Gestão Tributária. Doutorando em Administração e Políticas Públicas pela Universidade de Lisboa, Portugal. Professor em cursos de Pós-Graduação nas áreas de Contabilidade, Auditoria, Administração Pública e Tributária. Ex chefe da divisão de normas da Fiscalização na COFIS. Ex chefe do serviço de monitoramento das grandes empresas na 3ªRF. Ex chefe substituto da divisão de fiscalização e da divisão de tributação da 3aRF. Na iniciativa privada (entre os anos de 1998 a 2010), foi contador, auditor contábil e consultor tributário, tendo trabalhado, entre outras empresas, em grandes multinacionais, tais como Ernst&Young e Baker Tilly.

**RESUMO**

Este artigo explora o conceito de engajamento, integrando perspectivas seminais como as de Kahn (1990) – que o definiu como o envolvimento simultâneo do indivíduo nos domínios físico, cognitivo e emocional durante a realização de tarefas – e de Schaufeli et al. (2002) – que o caracterizam como um estado mental positivo, marcado por vigor, dedicação e absorção. Metodologicamente, realizou-se uma abordagem qualitativa, de natureza ensaio teórico-conceitual, fundamentada em uma revisão narrativa da literatura especializada tanto nacional quanto internacional, conduzida de forma analítica, com foco no setor público. A análise, fundamentada na Teoria da Autodeterminação (RYAN; DECI, 2000) e na Teoria Demandas-Recursos no Trabalho (DEMEROUTI et al., 2001), revela a centralidade da autonomia (capacidade de decisão e controle sobre o trabalho), da competência (percepção de eficácia e oportunidades de desenvolvimento) e do relacionamento (qualidade dos vínculos sociais e senso de pertencimento) como necessidades psicológicas básicas e recursos de trabalho essenciais, especialmente no setor público. Identificou-se o reconhecimento profissional, a autonomia contextualizada, o desenvolvimento contínuo de competências e a promoção de relacionamentos colaborativos como fatores relevantes para o engajamento no serviço público. Concluiu-se que a adoção de políticas e práticas que valorizem a motivação intrínseca do servidor impulsiona o engajamento, resultando em maior eficiência e satisfação. O estudo além de apontar fatores determinantes para o engajamento, também oferece soluções práticas para instituições públicas, visando estratégias de gestão de pessoas mais eficazes e humanizadas.

**Palavras-chave:** Engajamento profissional. Autonomia. Competência. Relacionamento. Reconhecimento.

**ABSTRACT**

This article explores the concept of engagement, integrating seminal perspectives such as those of Kahn (1990) – who defined it as the simultaneous involvement of the individual in the physical, cognitive, and emotional domains during task performance – and Schaufeli et al. (2002) – who characterize it as a positive mental state, marked by vigor, dedication, and absorption. Methodologically, a qualitative approach was adopted, of a theoretical-conceptual essay nature, based on a narrative review of specialized national and international literature, conducted analytically, with a focus on the public sector. The analysis, grounded in Self-Determination Theory (RYAN; DECI, 2000) and Job Demands-Resources Theory (DEMEROUTI et al., 2001), reveals the centrality of autonomy (decision-making capacity and control over work), competence (perception of effectiveness and development opportunities), and relatedness (quality of social bonds and sense of belonging) as basic psychological needs and essential job resources, especially in the public sector. Professional recognition, contextualized autonomy, continuous competence development, and the promotion of collaborative relationships were identified as relevant factors for engagement in public service. It was concluded that the adoption of policies and practices that value the intrinsic motivation of civil servants drives engagement, resulting in greater efficiency and satisfaction. In addition to identifying determinants of engagement, the study also offers practical solutions for public institutions, aiming at more effective and humanized people management strategies.

**Keywords:** Professional engagement. Autonomy. Competence. Relatedness. Recognition.

## 1 | Introdução

A compreensão do engajamento profissional no setor público contemporâneo é melhor entendida mediante uma análise da evolução dos modelos de administração pública. A trajetória do Estado, desde o modelo burocrático até as abordagens mais gerencialistas e de governança, moldou, orientadas para a modernização do Estado, as dinâmicas de trabalho (SECCHI, 2009).

O modelo de Administração Pública burocrática estabeleceu as bases da atuação estatal por meio da impessoalidade, legalidade, hierarquia e racionalidade (SECCHI, 2009). Este paradigma foi relevante para combater o clientelismo, contudo, sua rigidez inerente, a formalização excessiva e a primazia de processos sobre resultados frequentemente levaram à inflexibilidade e à despersonalização do trabalho, criando um ambiente menos propício à expressão individual e à proatividade dos servidores (LIMA, 2021).

Em resposta às críticas sobre a ineficiência da burocracia, emergiu, a partir da década de 1980, o movimento da Nova Gestão Pública (NGP) influenciada por preceitos do setor privado, onde se preconizava a introdução de conceitos como eficiência, eficácia, orientação para o cliente (BILHIM, 2013). Mais recentemente, a partir da década de 1990, o reconhecimento das limitações da NGP e a crescente complexidade dos desafios sociais impulsionaram a transição para modelos como a Nova Governança Pública (SECCHI, 2009). Essas novas abordagens buscam um equilíbrio entre a racionalidade instrumental e a valorização do propósito público, da colaboração intersetorial e interpessoal e da participação cidadã (SECCHI, 2009).

Nesse cenário, a capacidade de o servidor público se engajar profundamente com a missão institucional e com a entrega de valor à sociedade torna-se não apenas desejável, mas imperativa para a criação de políticas públicas eficazes e adaptáveis. Essa realidade fez emergir com mais intensidade a necessidade de estudos sobre Engajamento Profissional, sendo um estado positivo e realizador, caracterizado pelo investimento físico, cognitivo e emocional no desempenho do papel profissional (KAHN, 1990).

Apesar de avanços teóricos e práticos, o estudo sobre a temática "Engajamento Profissional", no setor público, é considerado ainda escasso (CAMÕES; GOMES, 2024). A rigidez legal e orçamentária, a necessidade de conciliar estabilidade com meritocracia, a influência de fatores políticos, a exposição ao escrutínio público e a, por vezes, negativa percepção social sobre a máquina pública criam um contexto complexo (CAMÕES; GOMES, 2024; PERRY; WISE, 1990). Adicionalmente, a sobrecarga de trabalho, a burocracia excessiva e a sensação de que o impacto individual é minimizado por grandes estruturas organizacionais podem contribuir para o estresse e o esgotamento profissional (BORST, 2018; MASLACH et al., 2001), comprometendo a capacidade de servidores altamente qualificados de se manterem engajados.

Neste panorama, a importância de estudos e evidências sobre engajamento profissional para a eficiência organizacional ganha espaço. Segundo Kahn (1990), o engajamento representa um estado positivo e realizador, caracterizado pelo investimento físico, cognitivo e emocional no desempenho do papel profissional. Servidores engajados demonstram maior vigor, dedicação e absorção em suas tarefas (SCHAUFELI et al., 2002), o que se traduz em melhor desempenho, produtividade superior, maior inovação, proatividade na resolução de problemas, melhor qualidade dos serviços prestados à população e redução do absenteísmo e da rotatividade (BAKKER; ALBRECHT, 2018; BORST, 2018; GROSS et al., 2019; BORST et al., 2020; BORST et al., 2019).

No contexto específico de Administrações Tributárias, o engajamento dos servidores é ainda mais crítico para a garantia da conformidade tributária e da eficiência na arrecadação de recursos, elementos essenciais para a sustentabilidade, para o desenvolvimento do país e para a elaboração de políticas públicas (BIANCO; COLBARI; SILVA NETO, 2010; FONTOURA; TEIXEIRA; PICCININI, 2016).

É fundamental reconhecer que as dimensões do engajamento no contexto público podem apresentar particularidades. Além dos aspectos universais, o engajamento de servidores públicos é frequentemente influenciado por um senso de propósito público e pela motivação em servir à comunidade (PERRY; WISE, 1990). Essa motivação para o serviço público atua também, em muitos casos, como um poderoso antecedente do engajamento, conferindo-lhe uma dimensão ética e cívica intrínseca (CAMÕES; GOMES, 2024; PERRY; WISE, 1990; VANDENABEELE, 2007). Compreender essas nuances é vital para desenvolver estratégias nas entidades públicas que verdadeiramente promovam o engajamento no setor público.

## 2 | Metodologia

Este artigo adota uma abordagem qualitativa, de natureza ensaio teórico-conceitual, fundamentada em uma revisão narrativa da literatura especializada, tanto nacional quanto internacional. A opção metodológica pelo ensaio teórico justifica-se pela necessidade de integrar diferentes perspectivas teóricas sobre o engajamento profissional no setor público, com ênfase em seus antecedentes e determinantes.

Os trabalhos incluídos neste estudo foram selecionados a partir de buscas estruturadas em diversas fontes, com destaque às bases SciELO, Google Scholar e Scopus, utilizando palavras-chave relacionadas ao engajamento profissional no setor público. A seleção priorizou artigos com relevância teórica significativa, incluindo tanto clássicos da área quanto publicações recentes, garantindo diversidade temporal e rigor acadêmico.

A revisão narrativa da literatura foi conduzida de forma analítica, não configurando revisão sistemática. Foram privilegiadas obras clássicas sobre motivação e engajamento, bem como pesquisas contemporâneas publicadas em periódicos acadêmicos nacionais e internacionais, de modo a permitir uma compreensão abrangente e comparativa do fenômeno.

O objetivo metodológico central foi explorar, sistematizar e organizar os principais fatores determinantes do engajamento profissional no setor público, de modo a construir um quadro conceitual integrador que auxilie tanto no avanço da reflexão teórica quanto na formulação de implicações práticas.

O processo analítico foi dividido em etapas:

- **Definição e Contextualização:** Inicialmente, buscou-se compreender a relevância do engajamento profissional no contexto específico do setor público, em especial nas Administrações Tributárias, mapeando os desafios e a importância estratégica do tema para a entrega de valor público e a governança.

- **Análise Conceitual do Engajamento:** Foram revisadas e integradas as conceituações de engajamento, com destaque para as perspectivas de Kahn (1990) e de Schaufeli et al. (2002).

- **Fundamentação Teórica dos Fatores Determinantes:** Para identificar os fatores que impulsionam o engajamento, o estudo ancorou-se em duas teorias amplamente reconhecidas: Teoria da Autodeterminação (TAD), Desenvolvida Ryan e Deci (2000), e a Teoria Demandas-Recursos no Trabalho (JD-R), Proposta por Demerouti et al. (2001).

- **Identificação e Detalhamento dos Fatores Práticos:** A partir da síntese das teorias e da revisão da literatura aplicada ao setor público, foram sistematicamente identificados e detalhados quatro fatores práticos cruciais para o engajamento: autonomia no trabalho, competência e desenvolvimento contínuo, qualidade dos relacionamentos interpessoais e reconhecimento profissional.

A metodologia aplicada permite a análise de um fenômeno complexo, sintetizando criticamente o conhecimento existente e propondo um modelo interpretativo para a compreensão e intervenção (SNYDER, 2019; WEBSTER; WATSON, 2002). Embora não envolva coleta de dados empíricos primários, essa abordagem é reconhecida como adequada quando o objetivo é integrar perspectivas teóricas, organizar conceitos e produzir sínteses interpretativas em campos com literatura ampla e heterogênea, como ocorre em revisões narrativas (BAUMEISTER; LEARY, 1997; GRANT; BOOTH, 2009). Assim, a revisão contribui para desenvolver e aprimorar frameworks teóricos, consolidar evidências e apontar implicações práticas.

## 3 | Resultados e Discussões

### 3.1 | Conceituação de Engajamento Profissional

O constructo do engajamento profissional tem ganhado proeminência no campo da gestão de pessoas e do comportamento organizacional, representando um estado psicologicamente denso. A sua conceituação tem evoluído a partir de diferentes perspectivas teóricas, destacando-se as contribuições seminais de Kahn (1990) e Schaufeli et al. (2002).

Um dos pilares conceituais do engajamento reside na abordagem de Kahn (1990), que o define como a mobilização e expressão do eu nas performances de

papéis de trabalho. Para esse autor, o engajamento é um estado psicológico em que indivíduos aplicam suas plenas capacidades físicas, cognitivas e emocionais em suas tarefas laborais, ou seja, corpo, mente e coração. Ele postula que três condições psicológicas são fundamentais para que esse engajamento ocorra: a significância psicológica (a percepção de que o trabalho é significativo, valioso e útil, alinhado aos valores e propósitos do indivíduo), a segurança psicológica (a crença de que é seguro ser e expressar o próprio eu no ambiente de trabalho sem medo de consequências negativas, como ridicularização ou punição), e a disponibilidade psicológica (a posse de recursos físicos, emocionais e energéticos para investir no trabalho). A relevância do trabalho do servidor público, por exemplo, como a atuação dos servidores das Administrações Tributárias na garantia da justiça fiscal e na proteção dos recursos para aplicação em políticas públicas, pode favorecer a significância psicológica, um componente vital para o engajamento, conforme Kahn (1990).

Complementarmente à visão de Kahn (1990), a perspectiva de Schaufeli et al. (2002) oferece uma conceituação amplamente aceita. Eles definem o engajamento profissional como um estado mental positivo, satisfatório e relacionado ao trabalho, caracterizado por três dimensões inter-relacionadas:

- **Vigor:** Refere-se a altos níveis de energia e resiliência mental enquanto se trabalha, à disposição para investir esforço no trabalho e à persistência mesmo diante de dificuldades.

- **Dedicação:** Caracteriza-se por um forte envolvimento com o trabalho, acompanhado de sentimentos de entusiasmo, inspiração, orgulho e um senso de desafio.

- **Absorção:** Manifesta-se como um estado de total concentração e imersão no trabalho, de modo que o tempo parece passar rapidamente e a pessoa tem dificuldade em se desvencilhar da tarefa.

Enquanto os modelos de Kahn (1990) e Schaufeli (2002) fornecem uma base teórica sólida e universal, a sua aplicação em organizações públicas exige considerar nuances específicas. Ou seja, a adaptação dessas conceituações para o contexto do setor público é fundamental, dado que as características desse ambiente podem modular a manifestação do engajamento. A natureza hierárquica e burocrática existente de muitas instituições públicas, incluindo as características de um órgão de Administração Tributária, pode impactar as condições para a segurança e disponibilidade psicológica apontada por Kahn (1990), bem como a percepção de vigor levantadas por Schaufeli (2002). As restrições orçamentárias, a rigidez de processos e a necessidade de aderência estrita à legislação, como o complexo arcabouço tributário, podem limitar a autonomia e, consequentemente, a capacidade dos servidores de expressarem plenamente seu "eu" no trabalho. Assim, percebe-se que essa realidade traz consigo problemas a serem superados.

É precisamente nesse contexto que a compreensão do engajamento se torna mais crítica, pois ele pode atuar, por exemplo, como um amortecedor contra os efeitos negativos da burocracia e como um catalisador para a inovação e a adaptabilidade dentro dos limites legais e institucionais do setor público (BORST et al., 2025; KOSSYVA et al., 2023; GEORGE et al., 2020; HOUTGRAAF & BORST, 2025). Portanto, embora as definições de Kahn (1990) e Schaufeli et al. (2002) forneçam um arcabouço conceitual robusto, a análise do engajamento no setor público deve considerar as peculiaridades do ambiente, incluindo a forte influência da motivação intrínseca para o serviço público e os desafios estruturais e culturais inerentes. É dentro dessa perspectiva que esse artigo se aprofunda.

## 3.2 | Teorias Científicas Com Impacto no Engajamento Profissional no Setor Público

### 3.2.1 | Teoria da Autodeterminação (TAD)

A compreensão dos fatores que impulsionam o engajamento profissional no setor público requer uma análise aprofundada dos fundamentos da motivação humana, nesse contexto, a Teoria da Autodeterminação (TAD) oferece um arcabouço conceitual robusto (RYAN; DECI, 2000). A TAD postula que o funcionamento ótimo e o bem-estar psicológico dos indivíduos dependem da satisfação de três necessidades psicológicas básicas e inatas: autonomia, competência e relacionamento. Quando satisfeitas, essas necessidades fomentam a motivação intrínseca, que é um preditor poderoso do engajamento (RYAN; DECI, 2000; BROECK et al., 2010).

A primeira necessidade, a autonomia, refere-se à percepção de que as ações de um indivíduo são autoendossadas e decorrentes de suas próprias escolhas,

e não de coerção externa (RYAN; DECI, 2000). No ambiente de trabalho, isso não implica ausência total de regras ou estruturas, mas sim a liberdade de fazer escolhas sobre como, quando e onde realizar as tarefas, dentro de um escopo definido, com senso de propriedade sobre as tarefas e métodos. Para o servidor público, em um contexto muitas vezes caracterizado por regulamentações rígidas e hierarquias estabelecidas, como as existentes nas Administrações Tributárias, a autonomia se manifesta na possibilidade de exercer discricionariedade profissional, ser ouvido e ter voz em decisões relevantes e participar na solução de problemas (BAKKER; DEMEROUTI, 2017). A satisfação da necessidade de autonomia impulsiona o engajamento ao promover um senso de responsabilidade pessoal, iniciativa e alinhamento entre o propósito individual e o organizacional.

A segunda necessidade, a de competência, diz respeito ao anseio humano de sentir-se eficaz, capaz e proficiente no enfrentamento de desafios e na realização de tarefas (RYAN; DECI, 2000). A percepção de competência é alimentada por oportunidades de desenvolver e aplicar habilidades, receber feedback positivo e alcançar resultados significativos (TAFVELIN et al., 2019). No setor público, a satisfação dessa necessidade se destaca. Ela se manifesta no acesso a programas de capacitação e desenvolvimento contínuo, especialmente em áreas de alta complexidade como legislação tributária, na atribuição de tarefas desafiadoras, mas realizáveis, e na promoção de um ambiente onde o aprimoramento técnico e profissional e os resultados alcançados são valorizados e reconhecidos. Sentir-se competente não apenas aumenta a autoconfiança, mas também fortalece o vigor e a absorção no trabalho, características centrais do engajamento. O resultado disso impacta o terceiro elemento do engajamento que é a dedicação, pois servidores autoconfiantes, cheios de energia e concentrados tendem a aumentar seu nível de dedicação nas atividades.

A necessidade de relacionamento ou conexão social diz respeito ao desejo inato de sentir-se conectado, cuidado e pertencente a um grupo ou comunidade (BROECK et al., 2010). No ambiente de trabalho, isso se traduz na qualidade das interações com colegas e superiores, no suporte social percebido, no senso de equipe e na existência de uma cultura organizacional que promova a confiança e o respeito mútuo (TAFVELIN et al., 2019). Para o engajamento do servidor público, particularmente em equipes multidisciplinares existentes em Administrações Tributárias que atuam para garantir recursos para políticas públicas, a capacidade de estabelecer vínculos interpessoais saudáveis e de sentir-se parte de um coletivo com propósitos compartilhados é essencial. Um ambiente colaborativo e de apoio mútuo, onde o suporte da liderança e dos pares é evidente, mitiga o estresse e fortalece o senso de dedicação à equipe e à missão institucional (HAKANEN et al., 2006).

A satisfação simultânea dessas três necessidades psicológicas básicas, conforme a Teoria da Autodeterminação, leva a formas mais autônomas e qualitativas de motivação, culminando em maior engajamento, bem-estar psicológico e desempenho superior (DECI; RYAN, 2017). Para a gestão de pessoas no setor público, a TAD oferece um guia claro: políticas e práticas que nutram a autonomia, invistam na competência e promovam relações positivas entre os servidores são essenciais para cultivar um ambiente de trabalho onde o engajamento floresce, resultando em maior eficiência e efetividade na entrega de valor público.

### 3.2.2 | Teoria Demandas-Recursos no Trabalho (JD-R)

Além das necessidades psicológicas básicas da Teoria da Autodeterminação, a Teoria Demandas-Recursos no Trabalho (JD-R), proposta por Demerouti et al. (2001) e subsequentemente trabalhado por Bakker e Demerouti (2007, 2017), oferece uma perspectiva abrangente sobre o bem-estar dos funcionários e, em particular, sobre o engajamento. Esta teoria postula que as características do ambiente de trabalho podem ser classificadas em duas categorias amplas: demandas de trabalho e recursos de trabalho, as quais influenciam diferentemente a saúde e a motivação dos indivíduos. Essa teoria alcança a realidade do setor público (BAKKER, 2015).

As Demandas de Trabalho referem-se aos aspectos físicos, psicológicos, sociais ou organizacionais do trabalho que requerem esforço físico e/ou mental e, consequentemente, estão associados a custos fisiológicos e/ou psicológicos, exemplos incluem carga de trabalho, pressão de tempo, ambiguidade de papéis, conflito de papéis, demandas emocionais, e condições físicas adversas (DEMEROUTI et al., 2001). Embora algumas demandas de trabalho possam ser estimulantes e contribuir para o desenvolvimento

profissional, a presença de demandas crônicas e excessivas, especialmente quando não são acompanhadas por recursos adequados — como apoio social, autonomia e reconhecimento —, está fortemente associada ao burnout, caracterizado por três dimensões inter-relacionadas: exaustão, cinismo e ineficácia profissional (MASLACH et al., 2001). No setor público, demandas como burocracia excessiva, falta de clareza nas diretrizes, pressão para atender a expectativas públicas crescentes e a frequente escassez de pessoal podem atuar como fontes significativas de desinteresse, estresse e desengajamento (BAKKER, 2015; BORST et al., 2019; QURATULAIN; KHAN, 2015; SCHAUFELI; BAKKER, 2004). Especificamente nas Administrações Tributárias, a complexidade da legislação tributária, o volume massivo de dados a serem trabalhados e o constante escrutínio público adicionam camadas de demanda que podem impactar o bem-estar dos servidores.

Por outro lado, os recursos de trabalho são aspectos do trabalho que são funcionais para atingir metas de trabalho, reduzir as demandas do trabalho e os custos fisiológicos e/ou psicológicos associados, ou estimular o crescimento pessoal, a aprendizagem e o desenvolvimento (BAKKER; DEMEROUTI, 2007). Estes recursos podem ser, por exemplo, organizacionais (e.g., segurança no emprego, salários, oportunidades de carreira), sociais (e.g., suporte social de colegas e supervisores, feedback), físicos (e.g., equipamentos adequados, ambiente confortável) ou de tarefas (e.g., autonomia, variedade de habilidades, significância da tarefa) (SCHAUFELI; DIJKSTRA; VÁZQUEZ, 2013). Os recursos de trabalho são os principais preditores do engajamento, promovem a motivação intrínseca, aumentam a capacidade dos funcionários de lidar com as demandas do trabalho e geram um ciclo virtuoso de ganhos de recursos e maior investimento no trabalho (SCHAUFELI; BAKKER, 2004). Quando os servidores possuem recursos suficientes, eles se sentem mais capacitados, valorizados e apoiados, o que impulsiona seu vigor, sua dedicação e sua absorção.

A aplicação do JD-R no contexto público é particularmente relevante. A natureza do serviço público, com suas missões de grande impacto social, como a de garantir a arrecadação que sustenta o Estado, exercida pelas Administrações Tributárias, pode oferecer um forte senso de propósito e significância da tarefa, atuando, entre outros, como um recurso poderoso. No entanto, as demandas muitas vezes são elevadas, com a complexidade da legislação, a necessidade de atualização constante, a pressão por resultados, os desafios nas relações hierárquica e o constante escrutínio público. Para instituições onde a execução de tarefas é complexa, requer-se precisão e traz consigo grandes responsabilidades. A identificação e a gestão eficaz tanto das demandas quanto dos recursos tornam-se importantes.

A intervenção baseada no JD-R no setor público, portanto, não deve focar apenas na redução de demandas, o que nem sempre é possível devido à natureza do trabalho, mas principalmente na ampliação e no fortalecimento dos recursos disponíveis. Isso inclui investir em programas de desenvolvimento de competências, fomentar um ambiente de suporte social robusto, conceder autonomia decisória (dentro dos limites legais e burocráticos), fornecer feedback regular, positivo e construtivo, e reconhecer as contribuições dos servidores. Ao criar um ambiente rico em recursos, a organização não apenas mitiga os efeitos deletérios das demandas de trabalho, mas também nutre a motivação intrínseca e o engajamento, permitindo que os servidores públicos prosperem e contribuam de forma mais eficaz para a missão do Estado (BAKKER; DEMEROUTI, 2007; BROECK et al., 2010; SCHAUFELI; TARIS, 2014).

## 3.3 | Fatores determinantes e práticos no engajamento profissional no setor público

### 3.3.1 | Autonomia no Trabalho

A autonomia no trabalho é um dos preditores mais consistentes do engajamento e da satisfação no ambiente organizacional (BAKKER; DEMEROUTI, 2007; HACKMAN; OLDHAM, 1976). Na Teoria da Autodeterminação (TAD), conforme discutido anteriormente, a autonomia é reconhecida como uma necessidade psicológica básica universal, referindo-se à percepção de que se tem controle sobre as próprias ações, agindo por escolha e não por imposição (RYAN; DECI, 2000). Não se trata de uma independência irrestrita, mas da liberdade de fazer escolhas sobre como, quando e onde realizar as tarefas, dentro dos limites das responsabilidades e da estrutura organizacional.

No contexto do engajamento, a autonomia contribui significativamente para o vigor, a dedicação e a absorção (SCHAUFELI; BAKKER, 2004; BAKKER et al., 2011). Quando os servidores percebem que têm agência sobre

seu trabalho, sentem-se mais responsáveis pelos resultados, o que intensifica sua motivação intrínseca e o investimento pessoal nas tarefas. Além disso, a autonomia fomenta a segurança psicológica de Kahn (1990), permitindo que os indivíduos experimentem e expressem seu "eu" profissional sem o temor de serem excessivamente controlados ou microgerenciados. Na teoria Demandas-Recursos no Trabalho (JD-R), a autonomia é classificada como um recurso de trabalho fundamental, capaz de mitigar o impacto de demandas elevadas ao proporcionar aos servidores as ferramentas e a liberdade necessárias para gerenciar seu próprio trabalho de forma eficaz (BAKKER; DEMEROUTI, 2017).

A implementação da autonomia no setor público, no entanto, apresenta nuances peculiares. Tradicionalmente, as organizações públicas, como as Administrações Tributárias, são caracterizadas por estruturas hierárquicas rígidas, processos altamente formalizados e uma cultura de conformidade com regulamentos (SECCHI, 2009). Essa burocracia, embora essencial para garantir equidade, impessoalidade e prestação de contas, pode, por vezes, restringir a autonomia individual e a capacidade de inovação dos servidores particularmente em um contexto de constantes mudanças, como é o caso das Administrações Tributárias. Mesmo dentro de limites regulatórios, é importante, contudo, fomentar um ambiente onde os servidores sintam que têm espaço para exercer julgamento profissional, participar de decisões e contribuir com ideias.

Assim, o sucesso na promoção da autonomia no setor público reside na capacidade de as lideranças delegarem autoridade e responsabilidade, confiarem nas capacidades dos servidores e criarem um ambiente que incentive a proatividade e a tomada de decisão contextualizada. Outra solução possível com impacto e reforço na autonomia envolve a implantação de modelos de teletrabalho, de trabalho híbridos ou de trabalho flexíveis. A implementação do teletrabalho, por exemplo, oferece maior autonomia aos servidores sobre seu ambiente de trabalho e horários (GARCIA-SALIROSAS; RONDON-EUSEBIO, 2023; TANESAB, 2020). Pesquisas recentes sugerem que o teletrabalho, quando bem gerido, pode aumentar a satisfação e a produtividade dos servidores públicos, ao lhes proporcionar maior controle sobre sua rotina e métodos de trabalho (FILARDI; CASTRO; ZANINI, 2020; RÍOS VILLACORTA et al., 2024).

Órgãos que promovem a formação de equipes autogerenciáveis ou que delegam maior autoridade decisória a níveis operacionais e táticos têm demonstrado também sucesso em aumentar a autonomia e por consequência o engajamento (BAXTER et al., 2023). Para as Administrações Tributárias, isso pode se traduzir na delegação de poder de decisão para equipes de fiscalização, por exemplo, e para equipes que tratam dados complexos, ou para grupos de trabalho específicos na modernização de processos ou procedimentos fiscais. No Reino Unido, por exemplo, o modelo "Agile in Government" (Metodologias Ágeis no Governo) tem sido adotado por diversos departamentos para acelerar a entrega de serviços digitais (GOVERNMENT DIGITAL SERVICE, [s.d.]). Esse modelo enfatiza a autonomia das equipes multifuncionais para planejar, executar e adaptar-se, resultando em maior engajamento e inovação (BAXTER et al., 2023; YOUSAF; AHMAD, 2021). Outra ação que pode impactar e promover a autonomia é o envolvimento dos servidores na cocriação de soluções, na revisão de processos internos ou na formulação de políticas departamentais (STEEN; VAN EIJK; TORENVLIED, 2020). Nas Administrações tributárias, iniciativas que envolvem servidores na proposição de melhorias para sistemas de gestão tributária, na simplificação de normas ou na elaboração de estratégias de atendimento ao contribuinte, podem fortalecer a percepção de autonomia. Quando os servidores sentem que suas opiniões são valorizadas, por meio de suporte organizacional, e que podem influenciar o ambiente de trabalho, sua percepção de controle e pertencimento aumenta, impulsionando o engajamento (DAI; QIN, 2016).

Em suma, a autonomia no trabalho é um fator crítico para o engajamento no setor público. Embora as restrições burocráticas possam parecer um obstáculo, a chave reside em identificar oportunidades para conceder autonomia em áreas onde o julgamento e a escolha profissional é essencial, como nos modelos de trabalho flexíveis, na delegação de responsabilidades e na inclusão dos servidores em processos decisórios. Ao fazê-lo, as organizações públicas não apenas atendem a uma necessidade psicológica básica, mas também capacitam seus servidores a serem mais proativos, inovadores e engajados com a missão de servir ao público.

### 3.3.2 | Competência e Desenvolvimento

A busca e o aprimoramento da competência profissional são inerentes à natureza humana e constituem um dos pilares do engajamento (DECI; OLAFSEN; RYAN, 2017). Na Teoria da Autodeterminação (TAD), a competência é postulada como uma necessidade psicológica básica universal, referindo-se à percepção de eficácia e domínio sobre o ambiente e as tarefas (RYAN; DECI, 2000). A satisfação dessa necessidade impulsiona a motivação intrínseca, pois os indivíduos se sentem mais engajados em atividades nas quais percebem que podem ter sucesso e aprimorar suas habilidades. No contexto do engajamento, servidores que sentem que estão crescendo profissionalmente, que possuem as habilidades necessárias para realizar suas tarefas e que suas capacidades são utilizadas de forma eficaz, demonstram maior vigor, dedicação e absorção em suas atividades diárias (SCHAUFELI; BAKKER; VAN RHENEN, 2009).

Além de uma necessidade psicológica, o desenvolvimento de competências atua como um importante recurso de trabalho no Modelo Demandas-Recursos no Trabalho (JD-R). Recursos como oportunidades de treinamento, feedback sobre desempenho, e planos de carreira claros capacitam os servidores a lidar com as crescentes demandas do trabalho, prevenindo o burnout e fomentando o engajamento (BAKKER; DEMEROUTI, 2007; SCHAUFELI; BAKKER; VAN RHENEN, 2009; BAKKER; DEMEROUTI, 2017). Para Kahn (1990), a percepção de competência contribui para a disponibilidade psicológica, pois o servidor se sente mais apto e seguro para investir seus recursos pessoais no trabalho.

No setor público, a relevância da competência e do desenvolvimento é acentuada por diversas particularidades: a complexidade e a constante evolução da legislação, a necessidade de inovação na prestação de serviços à sociedade, o escrutínio público e a exigência por performance. Para servidores das Administrações Tributárias, isso implica, por exemplo, aprofundamento em áreas como direito tributário e técnicas de fiscalização com análise de dados massivos (big data). Servidores públicos, muitas vezes impulsionados pela motivação para o serviço público (PERRY; WISE, 1990), buscam impactar positivamente a sociedade, e o desenvolvimento de suas competências é fundamental para que possam realizar essa missão de forma eficaz.

Organizações públicas eficazes investem sistematicamente no desenvolvimento de seus talentos, utilizando uma variedade de abordagens para aprimorar a competência e sustentar o engajamento. Muitos países possuem escolas de governo dedicadas à capacitação e desenvolvimento de seus servidores, por exemplo, no Brasil há a Escola Nacional de Administração Pública – ENAP (ENAP, [s.d.]). As Administrações Tributárias, por exemplo a Receita Federal, complementam essa capacitação com programas internos e treinamentos específicos focados nas nuances da legislação fiscal e nas ferramentas tecnológicas de combate à fraude e à evasão tributária. Essa formação contínua não apenas atualiza os conhecimentos técnicos e gerenciais dos servidores, mas também reforça a cultura de excelência e a motivação para o serviço público. Outra questão a ser observada envolve programas de mentoria e compartilhamento de conhecimento. Programas formais de mentoria ou a criação de comunidades de prática facilitam o aprendizado informal e o aprimoramento contínuo das habilidades (FOUNTAIN, 2018). Instituições como a Agência Nacional de Segurança Cibernética do Reino Unido (NCSC), por exemplo, investem em programas de desenvolvimento de talentos e na colaboração entre especialistas para aprimorar as competências em um campo de alta demanda e rápida evolução (NATIONAL CYBER SECURITY CENTRE, [s.d.]).

Outro investimento relevante com a intenção de desenvolver as competências envolve trilhas de carreira e desenvolvimento personalizado. Oferecer caminhos claros para o desenvolvimento de carreira nesses formatos e oportunidades de crescimento dentro da organização pode aumentar a percepção de que a instituição investe no futuro do trabalhador (RHOADES; EISENBERGER, 2002; KRAIMER et al., 2011). Em contextos públicos, práticas estruturadas de desenvolvimento — como trilhas de carreira, planos personalizados e oportunidades internas — funcionam como sinais de investimento organizacional no futuro do servidor, fortalecendo relações de troca, comprometimento e intenção de permanência (GOULD-WILLIAMS, 2007). Para órgãos com alta complexidade técnica, o desenvolvimento de competências, especialmente específicas, pode ser essencial para o engajamento. Isso é particularmente verdadeiro para as Administrações Tributárias, onde a natureza técnica do trabalho em auditoria, fiscalização e inteligência fiscal exige um aprimoramento contínuo e especializado.

Em síntese, a promoção da competência e do desenvolvimento profissional é um fator multifacetado e estratégico para o engajamento no setor público. Ao satisfazer a necessidade psicológica de competência e atuar como um recurso de trabalho essencial, o investimento em capacitação, feedback, mentoria e trilhas de carreira não apenas equipa os servidores com as habilidades necessárias para enfrentar os desafios de suas funções, mas também reforça seu senso de valor, propósito e conexão com a missão institucional. Um corpo de servidores em constante aprimoramento é fundamental para a capacidade de adaptação e excelência na prestação de serviços à sociedade.

### 3.3.3 | Relacionamento

A qualidade dos relacionamentos interpessoais no trabalho — expressa em apoio e suporte social, confiança e segurança psicológica — é um pilar do engajamento e do bemestar (KAHN, 1990; SCHAUFELI; BAKKER, 2004; HAKANEN; BAKKER; SCHAUFELI, 2006). Na Teoria da Autodeterminação (TAD), a necessidade de relacionamento ou conexão social é uma das três necessidades psicológicas básicas universais, juntamente com autonomia e competência (RYAN; DECI, 2000). Essa necessidade reflete o anseio humano inato de sentir-se conectado, cuidado, valorizado e pertencente a um grupo ou comunidade (BAUMEISTER; LEARY, 1995). A satisfação dessa necessidade promove a internalização de valores e a motivação intrínseca, elementos-chave para o engajamento (BORST et al., 2019).

Para Kahn (1990), a existência de segurança psicológica é um pré-requisito para o engajamento, e ela é fortemente influenciada pela qualidade dos relacionamentos. Um ambiente de trabalho onde os servidores confiam em seus colegas e líderes, sentem-se seguros para expressar suas opiniões, para cometer erros e para pedir ajuda sem medo de retaliação ou julgamento, fomentando a abertura e a colaboração. Essa segurança, enraizada em relacionamentos positivos, permite que os indivíduos mobilizem e expressem plenamente o seu "eu" nas performances de trabalho, contribuindo também para o vigor, a dedicação e a absorção (SCHAUFELI; BAKKER, 2004).

Na teoria Demandas-Recursos no Trabalho (JD-R), o suporte social – proveniente de colegas e, fundamentalmente, de supervisores – é classificado como um recurso de trabalho vital (BAKKER; DEMEROUTI, 2017). O suporte de colegas se manifesta na ajuda mútua, no compartilhamento de conhecimento e na camaradagem, enquanto o suporte do supervisor envolve feedback construtivo, orientação, reconhecimento e demonstração de preocupação com o bem-estar da equipe. Esses recursos sociais atuam como amortecedores contra as elevadas demandas do trabalho, prevenindo o burnout e, simultaneamente, impulsionando o engajamento ao fornecer energia e senso de pertencimento para lidar com os desafios laborais (SCHAUFELI; BAKKER, 2004; BAKKER; DEMEROUTI, 2017).

No setor público, a dinâmica dos relacionamentos apresenta particularidades. A natureza colaborativa de muitas atividades, a necessidade de coordenação interdepartamental (como entre diferentes áreas de atuação das Administrações Tributárias – cadastro, fiscalização, arrecadação etc) e a relevância da missão pública podem fortalecer os laços entre servidores (PERRY; WISE, 1990). No entanto, estruturas hierárquicas rígidas, rivalidades intersetoriais, pressões políticas e a falta de feedback adequado podem, por vezes, prejudicar o desenvolvimento de relacionamentos de apoio. Assim, a promoção de relacionamentos saudáveis é essencial para a troca de informações, a resolução de problemas complexos e a coesão organizacional.

Estratégias eficazes para fomentar relacionamentos positivos no setor público focam na liderança, na cultura organizacional e em iniciativas que promovam a interação e o apoio mútuo. Líderes que demonstram empatia, fornecem feedback regular, são acessíveis e investem no desenvolvimento de suas equipes criam um ambiente onde os relacionamentos florescem. Estudos têm consistentemente demonstrado que o suporte do supervisor é um dos recursos mais importantes para o engajamento e o bem-estar dos funcionários (KAHN, 1990; RHOADES; EISENBERGER, 2002; SCHAUFELI; BAKKER, 2004). Evidências clássicas mostram que o suporte do supervisor é de fato um recurso-chave que sustenta o engajamento e protege o bem-estar, mitigando burnout (KAHN, 1990; MAY; GILSON; HARTER, 2004; SCHAUFELI; BAKKER, 2004; HALBESLEBEN, 2006; HAKANEN; BAKKER; SCHAUFELI, 2006). Programas de desenvolvimento de liderança no setor público, como os do “U.S. Office of Personnel Management” (OPM), que são alinhados às “Executive Core Qualifications”, costumam incluir módulos de comunicação eficaz e construção de equipes, além de conteúdos de inteligência emocional (muitas vezes

apresentados como autoconsciência e habilidades interpessoais), visando capacitar líderes a fomentar um ambiente de apoio e confiança (U.S. OFFICE OF PERSONNEL MANAGEMENT, [s.d.]).

Outrossim, criar oportunidades formais e informais para que os servidores trabalhem juntos em projetos multidisciplinares ou participem de atividades de equipe pode fortalecer os laços interpessoais. Proporcionar um ambiente relaxado, onde os colegas podem interagir fora das pressões do dia a dia, ajuda a construir confiança e empatia, elementos que se transferem para o ambiente de trabalho e fortalecem o suporte social (METHOT et al., 2021; KLEIN et al., 2009; BARSADE; O'NEILL, 2014). Muitos órgãos públicos implementam também programas de qualidade de vida no trabalho (QVT) que incluem atividades sociais e de bem-estar, reconhecendo a interconexão entre saúde, relacionamentos e desempenho (QUALIDADE DE VIDA NO TRABALHO (QVT), 2023).

Em suma, o relacionamento no trabalho, manifestado através do suporte de líderes e colegas e da promoção de uma cultura de confiança e colaboração, é um fator determinante para o engajamento profissional no setor público. Ao satisfazer a necessidade inata de conexão social e ao atuar como um recurso crucial para enfrentar as demandas do trabalho, relacionamentos positivos impulsionam o vigor, a dedicação e a absorção dos servidores, contribuindo significativamente para a eficiência e a adaptabilidade de instituições na entrega de valor público.

### 3.3.4 | Reconhecimento Profissional

O reconhecimento profissional vai além da compensação financeira e representa um componente psicológico fundamental para a motivação e o engajamento dos servidores, pois contribui diretamente para a satisfação das necessidades de competência (sentir-se eficaz e capaz) e relacionamento (sentir-se conectado e valorizado pelos outros), além de validar a autonomia (percepção de que se tem controle sobre as próprias ações) aplicada pelo profissional (HERZBERG, 1968; RYAN; DECI, 2000; ANTLOGA et al., 2025). O reconhecimento profissional abrange a percepção de que o trabalho e os esforços individuais são valorizados, notados e apreciados pela organização, pelos colegas e pela liderança (HERZBERG, 1968; ANTLOGA et al., 2025). Em um contexto de serviço público, particularmente em Administrações Tributárias que são atividades típicas de Estado, onde a remuneração é frequentemente regulada por tabelas salariais rígidas, em que as oportunidades de ascensão podem ser limitadas e as ferramentas de gestão à disposição dos líderes são mais escassas, o reconhecimento assume uma dimensão ainda mais significativa.

O reconhecimento atua como um poderoso incentivo não-monetário, fazendo existir uma constatação pública positiva das escolhas e das execuções laborais, considerando nesse limiar as ações que antecederam e provocaram o engajamento e o esforço na atividade objeto de reconhecimento (HERZBERG, 1968; ANTLOGA et al., 2025). O reconhecimento pode manifestar-se de diversas formas, desde o formal, como prêmios por desempenho, promoções baseadas em mérito, publicações internas de conquistas ou menções em meios oficiais, até o informal, que inclui elogios verbais, feedback positivo em reuniões, cartas de agradecimento, ou simplesmente o reconhecimento do impacto do trabalho de um servidor (HERZBERG, 1968; YANG; JIANG; CHENG, 2022; ANTLOGA et al., 2025). Pesquisas indicam que ambas as formas são importantes, mas o reconhecimento informal e frequente, oriundo de supervisores e pares, pode ter um impacto substancial na percepção diária de valor do servidor bem como no seu comportamento (YANG; JIANG; CHENG, 2022; YANG; JIANG, 2023). Estudos recentes indicam que tanto o reconhecimento formal quanto o informal influenciam positivamente o desempenho, com o reconhecimento informal tendo impacto relevante no engajamento organizacional (YANG; JIANG; CHENG, 2022; YANG; JIANG, 2023).

Outro impacto positivo do reconhecimento envolve a percepção das testemunhas desse evento. Quando os funcionários testemunham o reconhecimento dos colegas, isso envia um sinal de que aquele reconhecido, que cria valor e contribui para a organização, é respeitado e apreciado (YANG; JIANG, 2023). Isso pode fortalecer o nível mais alto de justiça organizacional percebido pelas testemunhas e aumentar a impressão de que aqueles que fazem um bom trabalho são reconhecidos, isso se alinha à ideia de influenciar a percepção diária de valor e comportamento de um funcionário (YANG; JIANG, 2023).

Percebe-se assim que, psicologicamente, o reconhecimento alimenta a necessidade de competência, relacionamento e autonomia da Teoria da Autodeterminação (RYAN; DECI, 2000). Quando um servidor é reconhecido, sua percepção de eficácia e

domínio sobre suas tarefas é reforçada, satisfazendo a necessidade de competência (DECI; KOESTNER; RYAN, 1999; RYAN; DECI, 2000; GAGNÉ; DECI, 2005). Além disso, o reconhecimento, especialmente quando expresso por colegas e líderes, fortalece o senso de pertencimento e conexão com a equipe e a organização, satisfazendo a necessidade de relacionamento (GAGNÉ; DECI, 2005; BAUMEISTER; LEARY, 1995). O reconhecimento, seja forma ou informal, valida também as decisões sobre as ações discricionárias dos profissionais, ou seja, a autonomia permitida e aplicada (HERZBERG, 1968; RYAN; DECI, 2000; ANTLOGA et al., 2025).

Para Kahn (1990), o reconhecimento contribui para a significância psicológica, pois valida o trabalho e as escolhas do indivíduo e reforça a crença de que suas contribuições são importantes e valiosas. Na teoria Demandas-Recursos no Trabalho (JD-R), o reconhecimento atua como um recurso de trabalho que pode mitigar o impacto de demandas elevadas e promover o engajamento, ao fornecer energia e motivação para enfrentar desafios (BAKKER; DEMEROUTI, 2017). A importância do reconhecimento é ainda mais acentuada no setor público devido à motivação para o serviço público que permeia a maior parte dos profissionais dessa área. Servidores públicos são frequentemente impulsionados por um forte senso de propósito em servir à sociedade (PERRY; WISE, 1990). O reconhecimento não monetário que valida esse propósito pode reforçar a motivação intrínseca e o engajamento desses profissionais.

Observa-se que organizações públicas bem-sucedidas em promover o engajamento frequentemente integram o reconhecimento em suas culturas organizacionais por meio de abordagens multifacetadas. Muitos governos implementam sistemas de premiação para reconhecer excelência no serviço público. Por exemplo, nos Estados Unidos, o *Service to America Medals* (Sammies), embora gerido por uma entidade privada (*Partnership for Public Service*), destaca o trabalho excepcional de servidores federais em áreas críticas (PARTNERSHIP FOR PUBLIC SERVICE, [s.d.]). Similarmente, em nível departamental, órgãos como o Departamento de Saúde e Serviços Humanos (HHS) e a NASA frequentemente utilizam prêmios internos para celebrar inovações e resultados notáveis, promovendo o reconhecimento formal da competência e dedicação de seus funcionários (OFFICE OF PERSONNEL MANAGEMENT, 2013). No contexto brasileiro, o reconhecimento formal de servidores públicos é promovido por diversas iniciativas institucionais que visam valorizar o desempenho e a dedicação dos profissionais do setor público. Um exemplo significativo é o Prêmio de Reconhecimento Profissional ColaboraGov, organizado pelo Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos (MGI) (BRASIL, 2024).

O reconhecimento informal e contínuo pela liderança e pelos pares também é uma realidade prática. A pesquisa da Gallup, que frequentemente analisa o engajamento no setor público, reitera a importância do feedback e do reconhecimento informal diário (GALLUP, 2024). O reconhecimento, que é uma forma de feedback por meio do reforço positivo, comunica aos funcionários quais comportamentos seus líderes, gerentes e colegas de trabalho valorizam e querem ver mais (GALLUP, 2024). Segundo essa pesquisa, fornecer feedback frequente e de qualidade é essencial para construir uma cultura organizacional forte, onde os profissionais aprendem, crescem e melhoram continuamente seu desempenho. Assim, líderes e colegas que expressam apreciação regularmente e fornecem feedback construtivo contribuem significativamente para a percepção de valor de seus profissionais.

Em órgãos onde o trabalho é muitas vezes técnico e complexo, como nas Administrações Tributárias, com suas atividades de auditoria, fiscalização, arrecadação, cadastro, atendimento, entre outras, líderes que dedicam tempo para entender as contribuições individuais, elogiar o esforço, e comunicar o impacto das tarefas no sucesso da instituição e na sociedade podem fortalecer o engajamento (BAKKER; DEMEROUTI, 2007; BAKKER; DEMEROUTI, 2017). Iniciativas onde colegas podem reconhecer o trabalho uns dos outros também são eficazes, notadamente em ambientes em que as equipes trabalham de forma virtual e estão distantes fisicamente (GALLUS, 2016; EDENRED, [s.d.]). Essas iniciativas internas permitem que colegas de trabalho ofereçam reconhecimento direto e instantâneo uns aos outros, seja por uma ajuda em um projeto, por uma atitude colaborativa, ou por um esforço extra. Este tipo de reconhecimento, vindo de quem está na linha de frente e compreende o contexto diário, é frequentemente percebido como autêntico e significativo (BRUN; DUGAS, 2008; GALLUS, 2016; EDENRED, [s.d.]).

Em síntese, o reconhecimento profissional, em suas diversas formas, atua como um catalisador do engajamento no setor público. Ao satisfazer necessidades psicológicas básicas e atuar como um

recurso de trabalho, ele valida as escolhas e o esforço do servidor, fortalece seu senso de competência e pertencimento, solidifica as relações interpessoais e reforça a conexão com a missão pública. Instituições que investem em sistemas de reconhecimento robustos, formais e informais, acabam por demonstrar um compromisso com o desenvolvimento e a valorização de seu capital humano, promovendo maior satisfação de seus profissionais e traduzindo em um serviço público mais engajado e eficiente.

## 4 | Conclusão

O engajamento profissional, compreendido como um estado de investimento físico, cognitivo e emocional no trabalho, emergiu como um constructo central para o desempenho e o bem-estar no ambiente organizacional (KIŞI, 2024). No contexto desafiador do setor público brasileiro, notadamente das Administrações Tributárias, onde a busca por eficiência, satisfação, inovação e entrega de valor à sociedade é constante, a promoção do engajamento dos servidores não é apenas uma aspiração, mas um imperativo estratégico. Nas Administrações Tributárias, o tema engajamento profissional ganha ainda maior relevância diante dos reflexos na garantia da conformidade tributária e da justa arrecadação de recursos, elementos essenciais para o desenvolvimento do país e para a elaboração de políticas públicas.

Este artigo buscou delinear os fatores determinantes do engajamento profissional no setor público, fundamentando-se em perspectivas teóricas consolidadas e adaptando-as às peculiaridades desse ambiente. Isso foi feito a partir dos modelos de Kahn (1990) – que conceitua o engajamento como um estado de mobilização do eu em condições de significância, segurança e disponibilidade psicológica – e de Schaufeli et al. (2002) – que o caracterizam por vigor, dedicação e absorção.

As análises revelaram que a satisfação de necessidades psicológicas básicas, nos termos da Teoria da Autodeterminação (TAD) de Ryan e Deci (2000), é relevante. A autonomia, a competência e o relacionamento não são apenas desejáveis, mas essenciais para nutrir a motivação intrínseca e o engajamento sustentável. Complementarmente, a teoria Demandas-Recursos no Trabalho (JD-R), de Demerouti et al. (2001), demonstrou a importância de gerenciar as demandas do trabalho e, essencialmente, de fortalecer os recursos disponíveis para mitigar os riscos de burnout e amplificar o engajamento.

Para o contexto do setor público, este estudo destacou quatro fatores-chave que atuam como recursos importantes e promotores do engajamento: a autonomia no trabalho, o investimento em competência e desenvolvimento contínuo, a qualidade dos relacionamentos interpessoais e o reconhecimento profissional. A autonomia, mesmo dentro de estruturas regulatórias, empodera o servidor e estimula a proatividade (BAKKER; DEMEROUTI, 2017). O desenvolvimento de competências não apenas equipa o profissional para os desafios, mas também reforça seu senso de valor (TAFVELIN et al., 2019). O relacionamento, pautado pelo suporte de líderes e colegas, constrói um ambiente de confiança e colaboração essencial para o bem-estar e a produtividade (TAFVELIN et al., 2019). E o reconhecimento, em suas formas formal e informal, valida a contribuição e as escolhas do servidor e reforça seu propósito (HERZBERG, 1968; YANG; JIANG; CHENG, 2022; ANTLOGA et al., 2025).

As descobertas deste estudo oferecem implicações práticas para a gestão de pessoas visando o aumento do engajamento, especialmente nas Administrações Tributárias, com destaque em:

- **Promover a Autonomia Contextualizada:** Embora as restrições burocráticas sejam uma realidade, é possível expandir a autonomia percebida por meio da delegação de responsabilidades, da inclusão dos servidores em processos decisórios, e da adoção de modelos de trabalho flexíveis que lhes concedam maior controle sobre seu modo de trabalho.

- **Investir Estrategicamente em Competência e Desenvolvimento:** Criar e manter trilhas de aprendizagem personalizadas, oferecer acesso a capacitações técnicas e comportamentais de ponta, e fomentar programas de mentoria e compartilhamento de conhecimento. A percepção de que a instituição investe no crescimento de seus servidores é um poderoso catalisador do engajamento.

- **Fortalecer os Relacionamentos e o Suporte Social:** Desenvolver líderes que pratiquem a liderança de suporte e apoio, promovendo uma

cultura de feedback contínuo, empatia e confiança. Incentivar a colaboração entre equipes e departamentos e criar oportunidades para a integração e o bem-estar dos servidores.

- **Fomentar uma Cultura de Reconhecimento:** Implementar programas de reconhecimento vertical (gestores e líderes) e horizontal (colegas) que valorizem tanto os resultados quanto os comportamentos alinhados aos valores institucionais e ao serviço público. Isso inclui desde elogios formais e informais, promovidos por chefes ou colegas, e feedback positivo e construtivo até programas de premiação que destaquem o impacto social do trabalho do servidor.

Ao focar nesses fatores, as organizações públicas podem criar um ambiente de trabalho que não apenas atenda às necessidades intrínsecas dos servidores, mas também os capacite a contribuir de forma mais significativa para a missão do Estado. O engajamento profissional é, portanto, um capital humano estratégico, capaz de impulsionar a criatividade, a inovação e a qualidade dos serviços públicos, resultando em um trabalho mais eficaz, com melhor desempenho e promovendo maior satisfação dos servidores e, por conseguinte, melhores serviços à sociedade geral (BAKKER, 2015; BORST et al., 2019). Nas Administrações Tributárias, especificamente, esses melhores serviços se traduzem em maior eficácia na arrecadação no combate à sonegação e contrabando, impactando diretamente no desenvolvimento do país e na elaboração de políticas públicas (BIANCO et al., 2010; FONTOURA et al., 2016).

## Referências bibliográficas


ANTLOGA, C. S. X. et al. *Engajamento no trabalho: analisando o impacto do reconhecimento e dos afetos positivos.* Revista do Serviço Público, Brasília, v. 76, n. 2, p. 290-309, abr./jun. 2025. DOI: 10.21874/rsp.v76i2.10249.

BAKKER, A. B. *A job demands–resources approach to public service motivation*. Public Administration Review, v. 75, n. 5, p. 723-732, 2015.

BAKKER, A. B.; ALBRECHT, S. *Work engagement: current trends.* Career Development International, v. 23, n. 1, p. 4-11, 2018.

BAKKER, A. B.; ALBRECHT, S.; LEITER, M. P. *Key questions regarding work engagement*. European Journal of Work and Organizational Psychology, v. 20, n. 1, p. 4-28, 2011.

BAKKER, A. B.; DEMEROUTI, E. *The Job Demands–Resources model: State of the art*. Journal of Managerial Psychology, v. 22, n. 3, p. 309-328, 2007.

BAKKER, A. B.; DEMEROUTI, E. *Job Demands–Resources Theory: Taking Stock and Looking Forward*. Journal of Occupational Health Psychology, v. 22, n. 3, p. 273-285, 2017.

BARSADE, S. G.; O'NEILL, O. A. *What's love got to do with it? A longitudinal study of the culture of companionate love and employee and client outcomes in a long-term care setting.* Administrative Science Quarterly, v. 59, n. 4, p. 551-598, 2014.

BAUMEISTER, R. F.; LEARY, M. R. *The need to belong: Desire for interpersonal attachments as a fundamental human motivation.* Psychological Bulletin, v. 117, n. 3, p. 497-529, 1995.

BAUMEISTER, R. F.; LEARY, M. R. *Writing narrative literature reviews.* Review of General Psychology, v. 1, n. 3, p. 311–320, 1997. DOI: 10.1037/1089-2680.1.3.311.

BAXTER, D. et al. Institutional challenges in agile adoption: *Evidence from a public sector IT project.* Government Information Quarterly, v. 40, n. 4, e101858, out. 2023. DOI: 10.1016/j.giq.2023.101858.

BIANCO, M. D. F.; COLBARI, A. D. L.; SILVA NETO, A. O. D. *A categoria dos auditores fiscais da Receita Federal do Brasil: a (des) construção da identidade profissional*. Cadernos EBAPE.BR, Rio de Janeiro, v. 8, p. 453-467, 2010.

BILHIM, J. A. D. F. *Ciência da Administração*. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais, 2013.

BORST, R. T. *Comparing work engagement in people-changing and people-processing service providers: A mediation model with red tape, autonomy, dimensions of PSM, and performance.* Public Personnel Management, v. 47, n. 3, p. 287-313, 2018.

BORST, R. T.; KNIES, E.; BLOM, R. *Coping with, or recovering from COVID-19 related red tape? Comparing public servants' strategies to deal with the health-impairment and demotivational processes from red*

*tape through well-being on performance.* Review of Public Personnel Administration, v. 45, n. 2, p. 263-295, 2025. DOI: 10.1177/0734371X251327139.

BORST, R. T.; KRUYEN, P. M.; LAKO, C. J. *Exploring the job demands–resources model of work engagement in government: Bringing in a psychological perspective.* Review of Public Personnel Administration, v. 39, n. 3, p. 372-397, 2019.

BORST, R. T.; KRUYEN, P. M.; LAKO, C. J.; DE VRIES, M. S. *The attitudinal, behavioral, and performance outcomes of work engagement: A comparative meta-analysis across the public, semipublic, and private sector.* Review of Public Personnel Administration, v. 40, n. 4, p. 613–640, 2020. DOI: 10.1177/0734371X19840399.

BRASIL. Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos. *Prêmio de Reconhecimento Profissional ColaboraGov 2024: homenagem aos servidores públicos.* Brasília, 2024. Disponível em: https://www.gov.br/gestao/pt-br/assuntos/noticias/2024/outubro/ministerio-da-gestao-realiza-premio-de-reconhecimento-profissional-colaboragov-2024-em-homenagem-aos-servidores-publicos.

BROECK, A. van den et al. *Capturing autonomy, competence, and relatedness at work: Construction and initial validation of the Work-related Basic Need Satisfaction scale.* Journal of Occupational and Organizational Psychology, v. 83, n. 4, p. 981-1002, 2010.

BRUN, J.-P.; DUGAS, N. *An analysis of employee recognition: perspectives on human resources practices.* The International Journal of Human Resource Management, v. 19, n. 4, p. 716-730, 2008. DOI: 10.1080/09585190801953723.

CAMÕES, M. R. de S.; GOMES, A. de O. *Engajamento no trabalho de servidores públicos na perspectiva de especialistas.* Revista do Serviço Público, Brasília, v. 75, n. 2, p. 411-430, 2024. DOI: 10.21874/rsp.v75i2.9884.

DAI, K.; QIN, X. *Perceived Organizational Support and Employee Engagement: Based on the Research of Organizational Identification and Organizational Justice.* Open Journal of Social Sciences, v. 4, n. 12, p. 273-286, 2016. DOI: 10.4236/jss.2016.412005.

DECI, E. L.; KOESTNER, R.; RYAN, R. M. *A meta-analytic review of experiments examining the effects of extrinsic rewards on intrinsic motivation.* Psychological Bulletin, v. 125, n. 6, p. 627, 1999.

DECI, E. L.; OLAFSEN, A. H.; RYAN, R. M. *Self-Determination Theory in Work Organizations: The State of a Science.* Annual Review of Organizational Psychology and Organizational Behavior, v. 4, p. 19-43, 2017. DOI: 10.1146/annurev-orgpsych-032516-113108.

DECI, E. L.; RYAN, R. M. *Self-determination theory: Basic psychological needs in motivation, development, and wellness.* New York: Guilford Press, 2017.

DEMEROUTI, E. et al. *The Job Demands–Resources model of burnout.* Journal of Applied Psychology, v. 86, n. 3, p. 499-512, 2001.

EDENRED. *The rise of peer-to-peer recognition in the public sector: how can your organisation benefit?* Londres, [s.d.]. Disponível em: https://www.edenred.co.uk/en/resources/the-rise-of-peer-to-peer-recognition-in-the-public-sector--how-can-your-organisation-benefit/.

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (ENAP). *Cursos e Programas.* [s.d.]. Disponível em: www.enap.gov.br.

FILARDI, F.; CASTRO, R. M. P. D.; ZANINI, M. T. F. *Vantagens e desvantagens do teletrabalho na administração pública: análise das experiências do Serpro e da Receita Federal.* Cadernos EBAPE.BR, Rio de Janeiro, v. 18, n. 1, p. 28-46, jan./mar. 2020. DOI: 10.1590/1679-395174605.

FONTOURA, D. S. dos; TEIXEIRA, R.; PICCININI, V. C. *Emprego público em tempos de crise - um estudo com servidores de carreira na Receita Federal do Brasil*. Pensamento & Realidade, São Paulo, v. 31, n. 2, p. 90-90, 2016.

FOUNTAIN, L. T. *Mentoring Elements that Influence Employee Engagement.* 2018. 167 f. Tese (Doutorado em Administração de Empresas) – Walden University, Minneapolis, 2018. Disponível em: scholarworks.waldenu.edu.

GAGNÉ, M.; DECI, E. L. *Self-determination theory and work motivation.* Journal of Organizational Behavior, v. 26, n. 4, p. 331-362, 2005.

GALLUP. *Organizations Can Redefine Feedback by Including Recognition.* Gallup, 23 out. 2024. Disponível em: https://www.gallup.com/workplace/651812/organizations-redefine-feedback-including-recognition.aspx.

GALLUS, J. *Fostering public good contributions with symbolic awards: a large-scale natural field experiment at Wikipedia.* Management Science, v. 63, n. 12, p. 3999-4015, 2016. DOI: 10.1287/mnsc.2016.2540.

GARCIA-SALIROSAS, E. E.; RONDON-EUSEBIO, R. *Impact of Labor Autonomy and Work-Life Balance on Job Satisfaction in Teleworking.* In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON E-BUSINESS AND APPLICATIONS, 7., Kunming, 2023. New York: ACM, 2023. p. 12-18. DOI: 10.1145/3599609.3599621.

GEORGE, B.; PANDEY, S. K.; STEIJN, B.; DECRAMER, A.; AUDENAERT, M. *Red tape, organizational performance, and employee outcomes: meta-analysis, meta-regression, and research agenda*. Public Administration Review, v. 81, n. 4, p. 638–651, 2020. DOI: 10.1111/puar.13327.

GOVERNMENT DIGITAL SERVICE. *Agile in Government*. [s.d.]. Disponível em: https://www.gov.uk/service-manual/agile-delivery.

GOULD-WILLIAMS, J. *HR practices, organizational climate and employee outcomes: evaluating social exchange relationships in local government.* The International Journal of Human Resource Management, v. 18, n. 9, p. 1627-1647, 2007. DOI: 10.1080/09585190701570700.

GRANT, M. J.; BOOTH, A. *A typology of reviews: an analysis of 14 review types and associated methodologies.* Health Information and Libraries Journal, v. 26, n. 2, p. 91–108, 2009. DOI: 10.1111/j.1471-1842.2009.00848.x.

GROSS, H. P.; THALER, J.; WINTER, V. *Integrating public service motivation in the job demands-resources model: An empirical analysis to explain employees' performance, absenteeism, and presenteeism.* International Public Management Journal, v. 22, n. 1, p. 176-206, 2019.

HACKMAN, J. R.; OLDHAM, G. R. *Motivation through the design of work: Test of a theory.* Organizational Behavior and Human Performance, v. 16, n. 2, p. 250-279, 1976.

HAKANEN, J. J.; BAKKER, A. B.; SCHAUFELI, W. B. *Burnout and work engagement among teachers.* Journal of School Psychology, v. 43, n. 6, p. 495-513, 2006. DOI: 10.1016/j.jsp.2005.11.001.

HALBESLEBEN, J. R. B. *Sources of social support and burnout: a meta-analytic test of the conservation of resources model.* Journal of Applied Psychology, v. 91, n. 5, p. 1134, 2006.

HERZBERG, F. *One more time: How do you motivate employees?* Harvard Business Review, v. 46, n. 1, p. 53-62, jan./fev. 1968.

HOUTGRAAF, G.; BORST, R. T. *Does bureaucracy demotivate public servants? An assessment of psychological mechanisms and the moderating role of age.* Public Management Review, p. 1-25, 2025. DOI: 10.1080/14719037.2025.2504723.

KAHN, W. A. *Psychological Conditions of Personal Engagement and Disengagement at Work.* Academy of Management Journal, v. 33, n. 4, p. 692-724, 1990.

KIŞI, N. *Exploring employee engagement in the public sector: antecedents, consequences and strategies.* Public Administration Issues, v. 5, p. 111-129, 2024. DOI: 10.17323/1999-5431-2024-0-5-111-129.

KLEIN, C. et al. *Does team building work?* Small Group Research, v. 40, n. 2, p. 181-222, 2009.

KOSSYVA, D.; THERIOU, G.; AGGELIDIS, V.; SARIGIANNIDIS, L. *Definitions and antecedents of engagement: a systematic literature review.* Management Research Review, v. 46, n. 5, p. 719–738, 2023. DOI: 10.1108/MRR-01-2021-0043.

KRAIMER, M. L. et al. *Antecedents and outcomes of organizational support for development: The critical role of developmental opportunities.* Journal of Applied Psychology, v. 96, n. 3, p. 485–500, 2011. DOI: 10.1037/a0021452.

LIMA, B. R. de. *Reforma administrativa e estabilidade no serviço público: da Administração Gerencial ao Clientelismo Pós-Democrático.* Revista do Ministério Público de Contas do Estado do Paraná, Curitiba, v. 8, n. 14, p. 156-176, 2021. Disponível em: revista.mpc.pr.gov.br.

MASLACH, C.; SCHAUFELI, W. B.; LEITER, M. P. *Job burnout.* Annual Review of Psychology, v. 52, n. 1, p. 397-422, 2001.

MAY, D. R.; GILSON, R. L.; HARTER, L. M. *The psychological conditions of meaningfulness, safety and availability and the engagement of the human spirit at work.* Journal of Occupational and Organizational Psychology, v. 77, n. 1, p. 11-37, 2004.

METHOT, J. R. et al. *Office chitchat as a social ritual: The uplifting yet distracting effects of daily small talk at work.* Academy of Management Journal, v. 64, n. 5, p. 1445-1471, 2021.

NATIONAL CYBER SECURITY CENTRE (NCSC). NCSC *CyberFirst*. [s.d.]. Disponível em: www.ncsc.gov.uk.

OFFICE OF PERSONNEL MANAGEMENT. *Federal Employee Viewpoint Survey (FEVS) 2012 Agency Summary Reports.* Washington, D.C.: U.S. Office of Personnel Management, 2013.

PARTNERSHIP FOR PUBLIC SERVICE. Samuel J. Heyman *Service to America Medals.* [s.d.]. Disponível em: servicetoamericamedals.org.

PERRY, J. L.; WISE, L. R. *The Motivational Bases of Public Service.* Public Administration Review, v. 50, n. 3, p. 367-373, 1990.

QUALIDADE DE VIDA NO TRABALHO (QVT). *Portal do Servidor*, 2023. Disponível em: www.gov.br.

QURATULAIN, S.; KHAN, A. K. *Red Tape, resigned satisfaction, public service motivation, and negative employee attitudes and behaviors: Testing a model of moderated mediation.* Review of Public Personnel Administration, v. 35, n. 4, p. 307–332, 2015.

RHOADES, L.; EISENBERGER, R. *Perceived organizational support: A review of the literature.* Journal of Applied Psychology, v. 87, n. 4, p. 698–714, 2002. DOI: 10.1037//0021-9010.87.4.698.

RÍOS VILLACORTA, M. A. et al. *Human-Centric Telework and Sustainable Well-Being: Evidence from Peru's Public Sector.* Sustainability, v. 16, n. 22, art. 9713, 2024. DOI: 10.3390/su16229713.

RYAN, R. M.; DECI, E. L. *Self-determination theory and the facilitation of intrinsic motivation, social development, and well-being.* American Psychologist, v. 55, n. 1, p. 68-78, 2000.

SCHAUFELI, W. et al. *The measurement of engagement and burnout: A two sample confirmatory factor analytic approach.* Journal of Happiness Studies, v. 3, p. 71-92, 2002.

SCHAUFELI, W. B.; BAKKER, A. B. *Job demands, job resources, and their relationship with burnout and engagement.* Journal of Vocational Behavior, v. 65, n. 2, p. 249-265, 2004.

SCHAUFELI, W. B.; DIJKSTRA, P.; VÁZQUEZ, A. C. *Engajamento no trabalho*. São Paulo: Casa do Psicólogo, 2013.

SCHAUFELI, W. B.; TARIS, T. W. *A Critical Review of the Job Demands–Resources Model: Implications for Improving Work and Health*. In: BAUER, G. F.; HÄMMIG, O. (ed.). Bridging Occupational, Organizational and Public Health. New York: Springer, 2014. p. 43-68.

SCHAUFELI, W. B.; BAKKER, A. B.; VAN RHENEN, W. *How changes in job demands and resources predict burnout, work engagement, and sickness absenteeism.* Journal of Organizational Behavior, v. 30, n. 6, p. 893-917, 2009. DOI: 10.1002/job.595.

SECCHI, L. *Modelos organizacionais e reformas da administração pública.* Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, p. 347-369, abr./jun. 2009. DOI: 10.1590/S0034-76122009000200004.

SNYDER, H. *Literature review as a research methodology: An overview and guidelines.* Journal of Business Research, v. 104, p. 333-339, 2019.

STEEN, T.; VAN EIJK, C.; TORENVLIED, R. *Public Professionals' Engagement in Coproduction: The Impact of the Work Environment on Elderly Care Managers' Perceptions on Collaboration With Client Councils.* Journal of Public Administration Research and Theory, v. 30, n. 1, p. 79-96, jan. 2020. DOI: 10.1177/0275074019840759.

TAFVELIN, S.; VON THIELE SCHWARZ, U.; STENLING, A. *Leadership Training to Increase Need Satisfaction at Work: A Quasi-Experimental Mixed Method Study*. Frontiers in Psychology, v. 10, art. 2175, 2019. DOI: 10.3389/fpsyg.2019.02175.

TANESAB, J. P. *Work Autonomy and Outcomes: Trend of Innovations in Korean Public-sector Organizations.* International Journal of Humanities and Social Science, v. 10, n. 8, art. 5, 2020. DOI: 10.30845/IJHSS.V10N8P5.

U.S. OFFICE OF PERSONNEL MANAGEMENT (OPM). *Leadership Development.* [s.d.]. Disponível em: www.opm.gov.

VANDENABEELE, W. *Toward a Public Administration Theory of Public Value Creation.* Public Management Review, v. 9, n. 4, p. 587-606, 2007.

WEBSTER, J.; WATSON, R. T. *Analyzing the past to prepare for the future: Writing a literature review.* MIS Quarterly, v. 26, n. 2, p. xiii-xxiii, 2002.

YANG, T.; JIANG, X. *When colleague got recognized: third-party's reaction to witnessing employee recognition.* Frontiers in Psychology, v. 14, p. 968782, 2023.

YANG, T.; JIANG, X.; CHENG, H. *Employee recognition, task performance, and OCB: Mediated and moderated by pride.* Sustainability, v. 14, n. 3, p. 1631, 2022.

YOUSAF, A.; AHMAD, N. *Agile practices and performance: Examining the role of psychological empowerment*. International Journal of Project Management, v. 39, n. 1, p. 10-20, jan. 2021. DOI: 10.1016/j.ijproman.2020.09.002.

DOI: 10.5281/zenodo.17379481

# Governança e trilhas de auditoria de sistemas algorítmicos na fiscalização tributária: proposta de framework e matriz de controles para a Administração Tributária brasileira

## *Governance and audit trails for algorithmic systems in tax enforcement: a framework and control matrix proposal for the Brazilian Tax Administration*

Antonio Lopo Martinez

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Doutor em Direito pelo Universidade de Salamanca e pela Universidade de Coimbra. Doutor em Contabilidade pela Universidade de São Paulo. Mestre em Administração pela Universidade da Califórnia (Berkeley).

**RESUMO**

A expansão do uso de inteligência artificial e de sistemas algorítmicos na administração tributária amplia a capacidade estatal de detectar inconsistências, priorizar riscos e direcionar ações fiscalizatórias em grande escala. Esse avanço, contudo, pressiona princípios jurídicos do procedimento fiscal, especialmente quanto à motivação dos atos, à contestabilidade, à proteção de dados e à prevenção de vieses. Este artigo propõe um framework de governança e de trilhas de auditoria para sistemas algorítmicos aplicados à fiscalização tributária, estruturado por ciclo de vida: definição de finalidade, governança de dados, desenvolvimento, validação, implantação, monitoramento, gestão de mudanças e descontinuação. A pesquisa adota abordagem teórico-jurídica e institucional, com método comparado, apoiada em literatura especializada e em referenciais de organismos internacionais sobre governança algorítmica, explicabilidade mínima e transformação digital. O resultado central é uma matriz de controles que organiza responsabilidades, pontos de verificação, evidências mínimas e rotinas de auditoria, permitindo compatibilizar eficiência fiscal com garantias procedimentais e accountability pública. O trabalho identifica riscos jurídico-institucionais recorrentes e demonstra como controles estruturados por ciclo de vida podem mitigar tais riscos. Ao final, são apresentadas diretrizes para implementação incremental no contexto brasileiro, com ênfase em governança organizacional, gestão de riscos, documentação padronizada, auditorias periódicas, mecanismos de revisão e capacitação interna. Conclui-se que a institucionalização de trilhas de auditoria e controles de governança é condição de legitimidade e sustentabilidade para a adoção de sistemas algorítmicos na fiscalização, reduzindo riscos de litígios, de discriminação indireta e de perda de confiança, sem exigir transparência operacional incompatível com a função fiscalizatória.

**Palavras-chave:** Administração tributária. Fiscalização. Inteligência artificial. Governança algorítmica. Trilha de auditoria.

**ABSTRACT**

The growing adoption of artificial intelligence and algorithmic systems in tax administration has increased the State's capacity to detect inconsistencies, prioritize risks, and scale enforcement actions. This evolution, however, puts pressure on procedural guarantees, especially regarding reason-giving, contestability, data protection, and bias prevention. This paper proposes a governance and audit-trail framework for algorithmic systems used in tax enforcement, structured across the full model lifecycle: purpose definition, data governance, development, validation, deployment, monitoring, change management, and decommissioning. The study follows a legal-institutional and comparative approach grounded in specialized literature and international policy references on algorithmic governance, minimum explainability standards, and digital transformation. The main contribution is a control matrix specifying roles, checkpoints, minimum evidence, and audit routines, enabling tax efficiency to coexist with procedural safeguards and public accountability. The paper identifies recurring legal-institutional risks, including decisional opacity, discriminatory biases, diffusion of responsibility, and undermining of contestability, and demonstrates how lifecycle-structured controls can mitigate such risks. The paper concludes with an incremental implementation roadmap for Brazil, emphasizing organizational governance, risk management, standardized documentation, periodic audits, review mechanisms, and internal capacity-building. It concludes that institutionalizing audit trails and governance controls is a prerequisite for the legitimacy and sustainability of algorithmic systems in tax enforcement, reducing litigation risks, indirect discrimination, and loss of trust, without requiring operational transparency incompatible with enforcement functions.

**Keywords:** Tax administration. Tax enforcement. Artificial intelligence. Algorithmic governance. Audit trail.

## 1 | Introdução

A transformação digital do Estado fiscal, impulsionada por declarações eletrônicas, escrituração digital e integração de bases de dados, abriu espaço para o uso intensivo de análises avançadas na administração tributária. A literatura recente descreve esse movimento como uma evolução em direção a ecossistemas digitais orientados a dados, capazes de reduzir custos de conformidade, aumentar a efetividade da cobrança e melhorar a focalização de auditorias (OECD, 2023; World Bank, 2021).

Nesse contexto, sistemas de aprendizado de máquina, modelos preditivos e mecanismos automatizados de detecção de inconsistências passaram a apoiar, e em alguns casos a substituir parcialmente, tarefas antes executadas por analistas humanos. Isso inclui triagem de declarações, priorização de casos, identificação de redes de evasão e suporte à tomada de decisão em procedimentos de inspeção (Serrano Antón, 2021; Butler, 2020; Lismont et al., 2018). As administrações tributárias de diversos países, como Estados Unidos (IRS - *Internal Revenue Service*), Reino Unido (*His Majesty's Revenue and Customs* - HMRC), Austrália (*Australian Taxation Office* - ATO ) e Países Baixos, investiram significativamente em infraestruturas analíticas, com resultados expressivos em termos de arrecadação e detecção de fraudes (Harkushenko, 2022; Adelekan et al., 2024).

O avanço tecnológico, porém, não é neutro do ponto de vista jurídico. Ao deslocar parte do processo decisório para sistemas algorítmicos, surgem desafios para princípios estruturantes do procedimento fiscal, como motivação dos atos, contraditório, ampla defesa, controle de legalidade e prevenção de discriminação indireta. A governança dos sistemas torna-se, assim, condição de legitimidade: não basta que o modelo seja tecnicamente sofisticado; é necessário que a organização consiga explicar, auditar e revisar o seu uso, preservando, simultaneamente, sigilo operacional e integridade do combate à evasão (Calderón Carrero & Ribeiro, 2020; Lehr & Coglianese, 2019).

Experiências comparadas reforçam a centralidade desse ponto. A literatura sobre governança algorítmica em administrações tributárias europeias discute como o uso de perfilamento e automação, quando mal controlado, pode produzir danos sistêmicos, crise institucional e reações regulatórias, como ocorreu na Holanda no episódio do benefício infantil e suas repercussões para a administração pública (Hadwick & Lan, 2021). Em sentido convergente, cresce a defesa de padrões mínimos de explicabilidade e contestabilidade em matéria tributária, capazes de permitir revisão e defesa sem impor transparência integral de critérios sensíveis (Kuźniacki et al., 2022; Alarie & Niblett, 2023).

No Brasil, a discussão encontra base teórica relevante ao apontar as repercussões da inteligência artificial na teoria da tributação, identificando tanto ganhos potenciais quanto riscos de opacidade, inversão prática do ônus argumentativo e tensões com o sigilo fiscal (Zilveti, 2019). A questão, portanto, não é se haverá maior automação, mas sob quais parâmetros de governança ela ocorrerá. No contexto da Receita Federal do Brasil, que opera um dos ecossistemas de escrituração digital mais avançados do mundo, com o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e a integração crescente de bases de dados patrimoniais, financeiras e fiscais, a definição de mecanismos de governança para sistemas algorítmicos adquire urgência e relevância prática.

Problema de pesquisa: como estruturar um regime de governança e uma trilha de auditoria para sistemas algorítmicos usados na fiscalização tributária que preserve eficiência e sigilo operacional, mas assegure rastreabilidade, accountability e contestabilidade suficientes para sustentar a legitimidade do procedimento?

Objetivo: propor um framework de governança e uma matriz de controles aplicáveis ao ciclo de vida de sistemas algorítmicos na fiscalização tributária, com diretrizes de implementação incremental no contexto brasileiro.

Contribuições: (i) sistematização de riscos jurídico-institucionais relevantes; (ii) framework orientado ao ciclo de vida; (iii) matriz de controles com papéis, checkpoints e evidências mínimas; e (iv) roteiro de implementação apto a reduzir riscos de litígios, vieses e perda de confiança, alinhado a tendências internacionais (OECD, 2023; European Commission, 2024; Treasury Board of Canada Secretariat (n.d.)).

## 2 | Metodologia

Trata-se de pesquisa de natureza teórico-jurídica e institucional, com método comparado. O estudo baseia-se em revisão analítica de literatura acadêmica e

de documentos de política pública e organizações internacionais sobre: (i) uso de sistemas algorítmicos em fiscalização e conformidade; (ii) governança algorítmica e transparência; (iii) explicabilidade mínima e contestabilidade; (iv) riscos de vieses e não discriminação; e (v) desenho de controles e trilhas de auditoria no setor público (Scherer, 2016; Lehr & Coglianese, 2019; Kuźniacki et al., 2022; Martín López, 2022).

O recorte privilegia materiais publicados entre 2019 e 2025, complementados por trabalhos formativos sobre aprendizado de máquina e direito e sobre tributação na era da automação (Surden, 2014; Abbott & Bogenschneider, 2017; Oberson, 2017). Foram incluídos relatórios institucionais e referenciais regulatórios relevantes, como documentos da OCDE sobre transformação digital, o Livro Branco europeu de inteligência artificial e a disciplina europeia recente, bem como diretrizes canadenses de decisões automatizadas (OECD, 2023; European Commission, 2020, 2024; Treasury Board of Canada Secretariat (n.d.)).

A análise foi conduzida em três etapas. Primeiro, identificaram-se tensões jurídico-institucionais recorrentes na literatura (opacidade, vieses, difusão de responsabilidade, riscos de erro e contestabilidade). Segundo, extraíram-se boas práticas e lições aprendidas em experiências comparadas, com foco em governança por ciclo de vida e gestão de riscos. Terceiro, consolidou-se uma proposta de framework e de matriz de controles, com recomendações de implementação incremental compatíveis com o contexto brasileiro.

## 3 | Resultados e discussões

### 3.1 | Da analítica fiscal à governança algorítmica: o problema da rastreabilidade

A adoção de analítica avançada em administrações tributárias foi historicamente orientada à eficiência, com evolução de ferramentas estatísticas para modelos preditivos e, mais recentemente, aprendizado de máquina em larga escala (Butler, 2020). A literatura sugere que tais ferramentas podem elevar a efetividade da fiscalização ao priorizar casos com maior probabilidade de não conformidade e ao identificar padrões complexos de evasão (Raikov, 2021; Lismont et al., 2018). No âmbito da Receita Federal dos Estados Unidos (IRS), por exemplo, modelos de análise de risco orientam a seleção de declarações para auditoria desde a década de 1960, com sofisticação crescente. O HMRC britânico desenvolveu o programa Connect, que cruza dados de múltiplas fontes para identificar padrões de evasão, enquanto a Australian Taxation Office (ATO) emprega modelos preditivos para segmentação de contribuintes e detecção de anomalias (Serrano Antón, 2021).

No entanto, a migração de tarefas decisórias para sistemas algorítmicos introduz um problema de rastreabilidade: decisões passam a ser influenciadas por modelos opacos, versões sucessivas e pipelines de dados difíceis de reconstruir. Sem trilha de auditoria, a organização perde capacidade de explicar por que determinado contribuinte foi selecionado, quais dados foram determinantes e qual versão do sistema gerou o resultado. Isso compromete o controle interno, dificulta correções e fragiliza a defensabilidade institucional em impugnações e auditorias externas. O problema se agrava com a adoção de arquiteturas de aprendizado profundo, cujos mecanismos de decisão são estruturalmente menos interpretáveis do que modelos tradicionais, exigindo técnicas específicas de explicação post hoc (Russell & Norvig, 2009; Lehr & Coglianese, 2019).

Além disso, a ausência de rastreabilidade incentiva uma forma de deferência automática: servidores tendem a aceitar recomendações do sistema como corretas, sobretudo quando o incentivo organizacional privilegia produtividade. Esse fenômeno, por vezes denominado automation bias na literatura internacional, pode converter a ferramenta de apoio em um mecanismo de decisão de fato, com perda de julgamento humano e aumento do risco de erros sistêmicos (Butler, 2020; Scherer, 2016). A própria estrutura de incentivos organizacionais pode reforçar esse viés, na medida em que indicadores de desempenho tipicamente premiam volume de lançamentos e cobrança, e não a qualidade do juízo crítico sobre a recomendação algorítmica.

### 3.2 | Vieses, proxies e não discriminação na fiscalização tributária

A literatura em governança algorítmica destaca que vieses podem surgir em qualquer etapa do ciclo de vida: na coleta de dados, na seleção de variáveis, na escolha de métricas de desempenho e no modo como o sistema é utilizado. Mesmo quando não há intenção discriminatória, modelos podem aprender correlações

espúrias e operar com proxies (como localização, setor, perfil de consumo) que reproduzem desigualdades ou estigmatizam grupos e territórios (Martín López, 2022; Turner & Brown, 2017). A titulo ilustrativo, variáveis como código postal, tipo de atividade econômica ou porte empresarial podem funcionar como proxies de raça, renda ou território, replicando padrões históricos de seletividade fiscal que a automação deveria, em tese, superar.

Em fiscalizações tributárias, essa preocupação é particularmente sensível porque o uso de perfilamento de risco pode induzir concentração de fiscalizações em determinados segmentos, criando efeitos distributivos e reputacionais. O caso holandês do benefício infantil (*Toeslagenaffaire*) é emblemático: o uso de indicadores automatizados de risco, incluindo nacionalidade como variável de seleção, levou a milhares de famílias indevidamente identificadas como fraudulentas, gerando cobranças massivas, consequências sociais graves e a eventual queda do governo (Hadwick & Lan, 2021). Além de implicações éticas, há risco jurídico: decisões baseadas em critérios não controlados podem ser questionadas por violar proporcionalidade, isonomia e dever de motivação, exigindo mecanismos formais de teste, monitoramento e correção (Yaghoubi et al., 2011; Lehr & Coglianese, 2019).

Nesse cenário, a gestão de vieses deve ser tratada como componente obrigatório de governança e não como etapa opcional de qualidade do modelo. O framework proposto incorpora testes de fairness, auditorias periódicas e gatilhos de revisão quando indicadores sugerirem degradação de desempenho ou assimetria injustificada na seleção de casos. Tais controles devem contemplar não apenas métricas técnicas de equidade (paridade demográfica, equidade de oportunidade), mas também análises qualitativas sobre os efeitos distributivos da fiscalização orientada por algoritmos, de modo a identificar padrões de concentração que não seriam capturados por indicadores isolados.

## 3.3 | Explicabilidade mínima, contestabilidade e proteção de métodos

Um dos desafios centrais é compatibilizar contestabilidade com proteção de métodos. O contribuinte precisa ter condições de compreender, em nível suficiente, a razão da ação fiscal e os elementos essenciais que sustentam a medida, para exercer defesa. Ao mesmo tempo, a divulgação integral de parâmetros de risco pode comprometer a eficácia da fiscalização ao permitir a manipulação estratégica por agentes mal-intencionados.

Propostas de padronização apontam para a adoção de um padrão mínimo de explicabilidade em matéria tributária, que garanta explicações contextualizadas, rastreáveis e revisáveis, sem exigir transparência total do algoritmo. Essa abordagem é defendida tanto por literatura especializada em explicabilidade no direito tributário quanto por debates sobre o uso de tecnologia para aumentar compliance (Kuźniacki et al., 2022; Alarie & Niblett, 2023).

Na prática, três níveis de explicabilidade podem ser distinguidos: (a) o nível técnico, voltado a auditores e desenvolvedores, com acesso a parâmetros, logs e documentação completa; (b) o nível funcional, destinado a gestores e órgãos de controle, com descrição dos fatores determinantes e das condições de uso; e (c) o nível contextual, dirigido ao contribuinte, com justificativa em linguagem acessível, indicando os elementos essenciais da seleção sem revelar a lógica operacional do modelo.

Assim, a governança deve distinguir camadas: (i) transparência interna completa (documentação, logs, versões, testes), essencial para auditoria e correção; (ii) transparência para órgãos de controle (acesso sob regime adequado); e (iii) transparência para o contribuinte em formato proporcional, com justificativas e fatores relevantes, preservando detalhes sensíveis. A Figura 1, adiante, ilustra esse modelo de camadas, e a matriz de controles a seguir operacionaliza essa distinção.

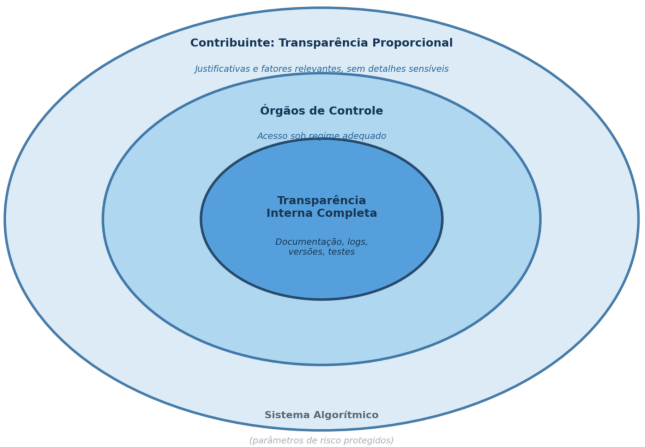



Figura 1 Modelo de camadas de transparência para sistemas algorítmicos na fiscalização tributária Fonte: elaboração própria.

## 3.4 | Framework proposto: governança e trilha de auditoria por ciclo de vida

O framework proposto organiza controles por ciclo de vida e por camadas de risco, conforme sintetizado na Figura 2. A ideia central é que o controle não ocorre apenas no momento da decisão, mas desde o desenho do caso de uso. A cada etapa, exigem-se artefatos documentais e evidências mínimas para permitir auditoria posterior.

**Etapa 1** – definição do caso de uso e base decisória: delimitam-se finalidade, escopo, hipótese de risco, critérios de sucesso, classificação de risco e aprovação formal por instância de governança. O termo de escopo deve incluir a justificativa para o uso de técnicas algorítmicas em detrimento de métodos tradicionais, além de uma análise preliminar de proporcionalidade.

**Etapa 2** – governança de dados: inventário de fontes, checagens de qualidade, análise de proxies, registro de transformações e controle de acesso. A documentação das bases de dados, por meio de datasheets padronizados, é essencial para rastreabilidade e para identificação de potenciais fontes de viés. Deve-se registrar não apenas quais dados são utilizados, mas também quais dados foram excluídos e por quê.

**Etapa 3** – desenvolvimento do modelo: documentação técnica e funcional, justificativa de variáveis e versionamento. A documentação deve seguir padrões como model cards, que descrevem o modelo, sua finalidade, limitações conhecidas e contexto de uso pretendido.

**Etapa 4** – testes e validação: métricas de desempenho, testes de vieses, validação jurídica e validação por auditoria interna em aplicações sensíveis. O processo de validação deve incluir análise de impacto sobre grupos populacionais, territórios e setores, para antecipar efeitos distributivos indesejáveis.

**Etapa 5** – implantação e uso: regras de uso, limites de autonomia, logs ativos e supervisão humana quando aplicável. É fundamental que o protocolo de uso defina cenários em que a supervisão humana é obrigatória e cenários em que o sistema pode operar com maior autonomia, de acordo com o nível de risco da aplicação.

**Etapa 6** – monitoramento: indicadores, detecção de drift, auditorias periódicas e revalidação. O monitoramento deve ser contínuo e incluir indicadores tanto técnicos (acurácia, precisão, recall) quanto institucionais (taxa de impugnação, percentual de reversão em julgamentos administrativos).

**Etapa 7** – mudanças e descontinuação: controle de mudanças, revalidação e critérios de desligamento. Toda alteração relevante em modelos, dados ou parâmetros deve ser submetida a processo formal de change control, com registro e aprovação pela instância de governança competente.

Esse desenho converge com tendências de governança pública de sistemas automatizados, que enfatizam avaliação de impacto, responsabilização, supervisão e documentação ao longo do ciclo de vida (European Commission, 2020, 2024).




Figura 2 Ciclo de vida da governança algorítmica na fiscalização tributária Fonte: elaboração própria.

## 3.5 | Experiências internacionais e lições para o contexto brasileiro

A análise de experiências internacionais fornece subsídios relevantes para o desenho de governança algorítmica no contexto tributário brasileiro. No âmbito europeu, o Regulamento Europeu de Inteligência Artificial (AI Act), aprovado em 2024, estabeleceu uma classificação de riscos que inclui sistemas usados por autoridades públicas em contextos de enforcement entre as aplicações de alto risco, sujeitando-os a requisitos de documentação, transparência, supervisão humana e avaliação de conformidade (European Commission, 2024). Embora o regulamento não se aplique diretamente ao Brasil, seus princípios

constituem referência importante para políticas domésticas.

No Canadá, a governança federal de decisões automatizadas é estruturada pela *Directive on Automated Decision-Making* e pelo *Algorithmic Impact Assessment*, ambos editados pelo *Treasury Board of Canada Secretariat* e aplicáveis às agências federais (TBS, n.d). Esse modelo é particularmente instrutivo por adotar uma abordagem incremental e proporcional, que escala exigências de governança conforme o grau de impacto da decisão automatizada sobre direitos individuais.

Na França, o Code des Relations entre le Public et l'Administration prevê o direito do administrado a obter explicação sobre decisões administrativas individuais tomadas com auxílio de tratamento automatizado, incluindo as regras que definem o tratamento e as principais características da sua implementação. Na Alemanha, a discussão centra-se na compatibilidade entre automação de procedimentos tributários e o princípio da investigação de ofício (Amtsermittlungsgrundsatz), que impõe à administração o dever de apurar os fatos relevantes antes de decidir (Hadwick & Lan, 2021). A Tabela 1 sintetiza as principais características das abordagens comparadas identificadas na literatura.

**Tabela 1 - Comparação de abordagens internacionais de governança algorítmica em administrações tributárias**

| Jurisdição | Instrumento | Classificação de risco | Explicabilidade | Supervisão humana |
|---|---|---|---|---|
| União Europeia | AI Act (2024) | Quatro níveis (inaceitável a mínimo) | Documentação técnica obrigatória | Obrigatória em alto risco |
| Canadá | Directive on Automated Decision-Making | Quatro níveis de impacto (I a IV) | Proporcional ao nível de impacto | Escalonada por nível |
| França | Code des Relations (Art. L311-3-1) | Não escalonada | Direito à explicação de decisões individuais | Caso a caso |
| Países Baixos | Lições do Toeslagenaffaire | Revisão de sistemas legados | Auditoria e transparência reforçadas | Reforço pós-crise |
| Brasil (proposta) | Framework deste artigo | Classificação por ciclo de vida | Camadas proporcionais | Conforme nível de risco |

*Fonte: elaboração própria com base na literatura citada.*

## 3.6 | Matriz de controles

A Tabela 2 apresenta a matriz de controles proposta, organizada por etapa do ciclo de vida, com indicação de objetivo, riscos típicos, controles mínimos, evidências exigidas, responsáveis e periodicidade.

**Tabela 2 - Matriz de controles para governança e trilha de auditoria em sistemas algorítmicos na fiscalização**

| Etapa | Objetivo | Riscos típicos | Controles mínimos | Evidências (audit trail) | Responsáveis | Periodicidade |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1. Definição do caso de uso | Vincular finalidade e escopo | Deriva funcional; uso excessivo | Termo de escopo; classificação de risco; aprovação formal | Ata/decisão; ficha do caso de uso | Área demandante; jurídico; comitê | Antes do projeto |
| 2. Governança de dados | Garantir qualidade e licitude | Vieses; proxies; inconsistência | Inventário de dados; checagem de qualidade; revisão de proxies | Datasheet; relatório de qualidade; log de transformação | Dados; TI; compliance | Por base/ atualização |
| 3. Desenvolvimento do modelo | Documentar e controlar escolhas | Opacidade; erros | Documentação; justificativa de variáveis; versionamento | Model card; repositório; hash da versão | TI/analítica | Por versão |
| 4. Testes e validação | Avaliar desempenho e fairness | Falso positivo; discriminação | Métricas; testes de vieses; validação jurídica | Relatório de testes; parecer; plano de mitigação | TI; jurídico; auditoria interna | Por versão |
| 5. Implantação e uso | Operar com supervisão | Automatismo; abuso | Regras de uso; limiares; revisão humana quando aplicável | Logs de execução; checklist; registro de revisão | Unidade usuária; chefia | Contínuo |
| 6. Monitoramento | Detectar drift e anomalias | Degradação; vieses novos | KPIs; auditoria periódica; gatilhos de revisão | Dashboards; relatórios; amostragens | TI; auditoria interna | Mensal/ trimestral |
| 7. Mudança/ descontinuação | Controlar alterações | Mudanças invisíveis | Change control; revalidação; critérios de desligamento | Changelog; ata; relatório final | Comitê; TI; auditoria | Por mudança |

*Fonte: elaboração própria.*

A matriz não implica divulgação externa de parâmetros sensíveis. Ela exige rastreabilidade interna e capacidade de reconstrução do caminho decisório, permitindo transparência proporcional e defensabilidade do procedimento, em linha com debates sobre padrões mínimos de explicabilidade (Kuźniacki et al., 2022; Alarie & Niblett, 2023).

## 3.7 | Implementação incremental no contexto brasileiro

A implementação pode ocorrer por camadas, com ganhos progressivos e baixo risco de ruptura, conforme ilustra a Figura 3. Primeiro, recomenda-se instituir governança organizacional mínima, com instância responsável por aprovar casos de uso, classificar riscos e exigir documentação. No contexto da Receita Federal do Brasil, essa instância poderia estar vinculada à estrutura de governança de dados já existente, aproveitando a maturidade institucional acumulada com o SPED, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e os demais sistemas de escrituração digital.

Segundo, padronizar artefatos (ficha do caso de uso, datasheet, model card, relatório de validação) e estabelecer requisitos mínimos de logs. Essa padronização é fundamental para que diferentes áreas da instituição adotem práticas uniformes de documentação, facilitando auditorias e comparações entre sistemas. A padronização deve ser acompanhada de modelos (templates) e de orientações práticas que reduzam o custo de adesão para as equipes técnicas.

Terceiro, iniciar por pilotos em aplicações internas e, gradualmente, ampliar para aplicações de maior sensibilidade, incorporando auditorias periódicas e

testes de vieses. A priorização de pilotos em aplicações de menor risco permite acumular experiência e ajustar processos antes de expandir para domínios em que erros têm maior impacto, como seleção de contribuintes para procedimentos de fiscalização com lançamento de ofício.

Em paralelo, é necessário criar protocolo de revisão e resposta a questionamentos, com transparência proporcional e preservação do sigilo operacional. No plano interno, a política deve reduzir o risco de deferência automática ao sistema, por meio de capacitação e incentivos alinhados ao uso crítico das recomendações algorítmicas. Essas medidas respondem ao diagnóstico de que o risco maior frequentemente está na governança do uso, e não apenas na técnica do modelo (Butler, 2020; Lehr & Coglianese, 2019).

A regulamentação brasileira em matéria de proteção de dados, por meio da Lei Geral de Proteção de Dados (Lei nº 13.709/2018), também reforça a necessidade de governança, ao prever o direito do titular a obter informações sobre a lógica de decisões automatizadas, o que se aplica, com as devidas adaptações, ao contexto tributário.

Por fim, o framework deve ser dinâmico: mudanças relevantes em modelos ou em bases de dados exigem revalidação e registro. A governança de mudanças é particularmente importante em contextos de atualização contínua e de reuso de modelos para diferentes finalidades. Ao adotar trilhas de auditoria e controles de ciclo de vida, a Administração Tributária pode maximizar benefícios de tecnologia e reduzir riscos de litígios, discriminação indireta e perda de confiança (Calderón Carrero & Ribeiro, 2020; Hadwick & Lan, 2021; Zilveti, 2019).

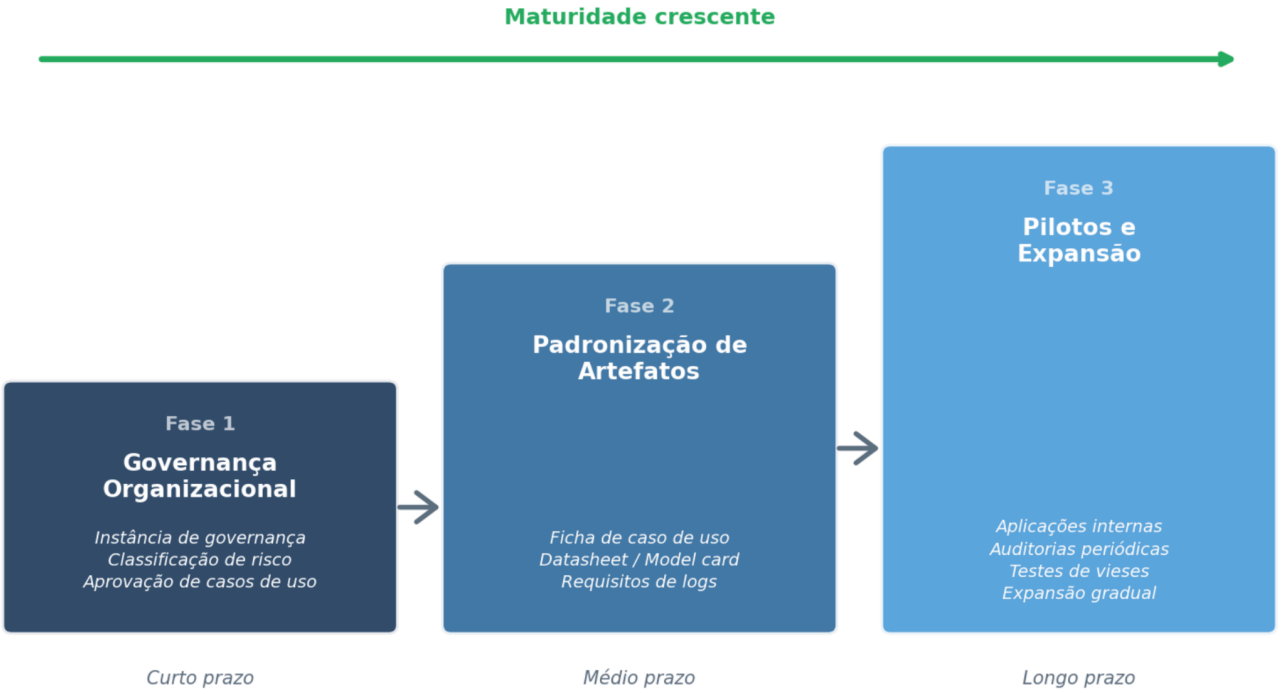



*Figura 3 Roteiro de implementação incremental do framework de governança algorítmica Fonte: elaboração própria.*

## 4 | Conclusão

A expansão de sistemas algorítmicos na fiscalização tributária tende a aumentar a efetividade da seleção de casos e a eficiência da administração, mas impõe desafios relevantes para garantias procedimentais, prevenção de vieses e accountability. Experiências comparadas e literatura especializada convergem ao indicar que a sustentabilidade institucional da automação depende de governança, rastreabilidade e mecanismos formais de revisão (Hadwick & Lan, 2021; Kuźniacki et al., 2022).

Este artigo apresentou um framework de governança e trilhas de auditoria estruturado por ciclo de vida, acompanhado de uma matriz de controles com papéis, checkpoints e evidências mínimas. A proposta busca compatibilizar eficiência e sigilo com transparência proporcional e contestabilidade, evitando tanto a exigência de abertura integral de modelos quanto a

aceitação de opacidade indevida. Ao organizar controles por etapa, da definição do caso de uso à descontinuação, o framework permite que a administração tributária documente decisões de desenho, registre transformações de dados e preserve trilhas de auditoria que sustentem a motivação dos atos e viabilizem a revisão por órgãos de controle.

A análise de experiências internacionais reforçou a necessidade de governança proporcional e incremental, adaptada ao contexto institucional de cada país. O AI Act europeu, com sua classificação de risco em quatro níveis, oferece um referencial de proporcionalidade. A Diretiva canadense de decisões automatizadas demonstra como vincular níveis de impacto a exigências escalonadas de explicação e supervisão humana. As lições do caso holandês, por sua vez, evidenciam os custos institucionais, jurídicos e sociais da ausência de mecanismos de governança adequados, reforçando que a prevenção é significativamente menos onerosa do que a remediação (Hadwick & Lan, 2021).

No contexto brasileiro, a proposta encontra condições institucionais favoráveis. A Receita Federal do Brasil opera um dos ecossistemas de escrituração digital mais avançados do mundo, com o SPED e a integração crescente de bases patrimoniais, financeiras e fiscais. Essa maturidade tecnológica e organizacional oferece uma base sólida para a institucionalização de controles de governança algorítmica, sem necessidade de reestruturação profunda. A adoção incremental, começando pela governança organizacional, avançando para a padronização de artefatos documentais e culminando em pilotos com auditorias periódicas, reduz riscos de ruptura e permite aprendizado institucional progressivo. Além disso, a Lei Geral de Proteção de Dados (Lei nº 13.709/2018) assegura ao titular o direito de solicitar a revisão de decisões tomadas exclusivamente com base em tratamento automatizado e, quando solicitado, o acesso a informações claras e adequadas sobre os critérios e procedimentos utilizados, observados os segredos comercial e industrial (art. 20, §1º).

Cabe reconhecer as limitações deste estudo. Primeiro, o framework proposto tem natureza teórico-normativa e não foi submetido a validação empírica em ambiente operacional. A efetividade dos controles sugeridos dependerá de fatores organizacionais, técnicos e políticos que somente a implementação prática poderá revelar. Segundo, a análise comparada concentrou-se em jurisdições com tradição regulatória consolidada, o que pode limitar a generalização para contextos com menor maturidade institucional. Terceiro, o artigo não abordou em profundidade aspectos orçamentários e de capacitação, que constituem variáveis críticas para a viabilidade de qualquer iniciativa de governança algorítmica.

Como agenda de pesquisa futura, três direções se mostram promissoras. A primeira envolve estudos de caso sobre a aplicação prática do framework em projetos-piloto da administração tributária brasileira, com avaliação de custos, benefícios e barreiras organizacionais. A segunda consiste no desenvolvimento de métricas quantitativas de fairness adaptadas ao contexto tributário, capazes de operacionalizar a detecção de vieses discriminatórios indiretos em modelos de seleção fiscal. A terceira, de natureza interdisciplinar, diz respeito à investigação dos efeitos da governança algorítmica sobre a confiança do contribuinte e a percepção de legitimidade da atuação fiscal, contribuindo para a literatura sobre tax morale e compliance voluntário.

Conclui-se que trilhas de auditoria e controles de governança não são camadas acessórias, mas requisitos estruturais para a legitimidade e a defensabilidade do uso de sistemas algorítmicos na fiscalização. A institucionalização desses mecanismos constitui condição necessária para que os ganhos de eficiência proporcionados pela inteligência artificial se traduzam em benefícios sustentáveis, sem comprometer garantias procedimentais e sem corroer a confiança que sustenta o pacto tributário. A adoção incremental do framework aqui proposto pode fortalecer a confiança pública, reduzir litígios e aprimorar a gestão de risco, mantendo a efetividade do combate à evasão (OECD, 2023; Calderón Carrero & Ribeiro, 2020; Zilveti, 2019).

## Referências bibliográficas


Abbott, R., & Bogenschneider, B. (2017). *Should robots pay taxes? Tax policy in the age of automation.* Harvard Law & Policy Review, 12, 145–175.

Adelekan, N. et al. (2024). *Evolving tax compliance in the digital era: A comparative analysis of artificial intelligence and blockchain in U.S. tax administration.* Journal of Tax Technology & Innovation.

Alarie, B., & Niblett, A. (2023). *Explainable AI and taxation: A real-life application.* In D. Weber (Ed.), The Implications of Online Platforms and Technology for Taxation (pp. 1–11). IBFD.

Brasil. (2018). *Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais).* Presidência da República. Brasil. (2018). Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais). Presidência da República. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm

Butler, J. (2020). *Analytical challenges in modern tax administration: A brief history of analytics at the IRS*. Ohio State Technology Law Journal, 16(1).

Calderón Carrero, J. M., & Ribeiro, R. (2020). *Fighting tax fraud through artificial intelligence tools: Will the fundamental rights of taxpayers survive the digital transformation of tax administrations?* European Taxation, 60(6), 236–245.

European Commission. (2020). *White paper on artificial intelligence – A European approach to excellence and trust* (COM(2020) 65 final).

European Parliament, & Council of the European Union. (2024). *Regulation (EU) 2024/1689 of the European Parliament and of the Council of 13 June 2024 laying down harmonised rules on artificial intelligence (Artificial Intelligence Act)*. Official Journal of the European Union, L, 2024/1689. https://data.europa.eu/eli/reg/2024/1689/oj.

Hadwick, D., & Lan, S. (2021). *Lessons to be learned from the Dutch childcare allowance scandal: A comparative review of algorithmic governance by tax administrations in the Netherlands, France and Germany*. World Tax Journal, 13(4).

Harkushenko, O. (2022). *Digitalization of tax systems: A systematic analytical review*. Digital Economy Journal.

Kuźniacki, B. et al. (2022). *Towards eXplainable Artificial Intelligence (XAI) in Tax Law: The Need for a Minimum Legal Standard.* World Tax Journal, 14(2), 574–617.

Lehr, D., & Coglianese, C. (2019). *Transparency and algorithmic governance.* Administrative Law Review, 71(1), 5–56.

Lismont, J. et al. (2018). *Predicting tax avoidance by means of social network analytics.* Decision Support Systems, 108, 13–24.

Martín López, J. (2022). *Inteligencia artificial, sesgos y no discriminación en el procedimiento de inspección tributaria.* Crónica Tributaria, 182, 51–76.

Oberson, X. (2017). *Taxing robots? From the emergence of an electronic ability to pay to a tax on robots or the use of robots.* World Tax Journal, May 2017, 247–260.

OECD. (2023). *Tax administration 3.0: Digital transformation of tax administration.* OECD Publishing.

Raikov, A. (2021). *Decreasing tax evasion by artificial intelligence.* IFAC-PapersOnLine, 54(13), 172–177.

Russell, S. J., & Norvig, P. (2009). *Artificial intelligence: A modern approach* (3rd ed.). Prentice Hall.

Scherer, M. U. (2016). *Regulating artificial intelligence systems: Risks, challenges, competencies, and strategies.* Harvard Journal of Law & Technology, 29(2), 353–398.

Serrano Antón, F. S. (2021). *Artificial intelligence and tax administration: Strategy, applications and implications, with special reference to the tax inspection procedure*. World Tax Journal, 13(4), 575–608.

Surden, H. (2014). *Machine learning and law*. Washington Law Review, 89, 87–115.

Treasury Board of Canada Secretariat. (n.d.). *Algorithmic Impact Assessment (AIA).* Government of Canada. https://www.canada.ca/en/government/system/digital-government/digital-government-innovations/responsible-use-ai/algorithmic-impact-assessment.html

Turner, L., & Brown, M. (2017). *AI bias and vulnerable groups in public administration*. Public Policy Review.

World Bank. (2021). *Digital transformation of tax administrations.* World Bank Group.

Yaghoubi, N. et al. (2011). *Principles of fairness and equity in AI systems design*. Ethics in Technology Journal.

Zilveti, F. A. (2019). *As repercussões da inteligência artificial na teoria da tributação*. Revista Direito Tributário Atual, 43, 483–498.

DOI: 10.5281/zenodo.17353235

# Educação Fiscal: Um Mapeamento das Pesquisas Realizadas entre os Anos de 2020 e 2025

## *Fiscal Education: A Mapping of Research Conducted Between 2020 and 2025*

Andréa Pavan Perin
Doutora em Educação Matemática pela UNESP/ Rio Claro e professora de Matemática na FATEC/Tatuí.

Patrícia Gláucia Moreno
Mestre em Administração pela Universidade Metodista de São Paulo, Assessora IV e professora na FATEC/Tatuí.

Ana Júlia Moura
Estudante de Gestão Empresarial da FATEC/Tatuí.

**RESUMO**
Este texto é fruto de uma pesquisa de Iniciação Científica desenvolvida por uma estudante do NAF (Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal) da FATEC (Faculdade de Tecnologia) de TATUÍ, cujo objetivo foi realizar um mapeamento das pesquisas (mestrado e doutorado) desenvolvidas sobre Educação Fiscal entre os anos de 2020 e 2025 e compreender o conceito de educação fiscal presente nesses estudos. Tratou-se de uma Revisão Sistemática Narrativa de Literatura (RSL), pois essa metodologia é apropriada quando os estudos a serem considerados empregam diversas metodologias ou partem de diferentes conceituações teóricas, construtos e/ou relacionamentos. A busca foi realizada no repositório do Catálogo de Teses e Dissertações CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior), do qual concentrou-se nas Dissertações de Mestrado e nas Teses de Doutorado, com o filtro dos anos 2020 a 2025 e que tivessem como palavra-chave a educação fiscal. A análise revelou que essas pesquisas convergem ao apontar que a Educação Fiscal possui relevante potencial para a formação da cidadania e para o fortalecimento do controle social, embora ainda seja implementada de forma fragmentada, pontual. Além disso, indicam que abordagens pedagógicas contextualizadas e metodologias ativas ampliam o engajamento dos sujeitos, mas que a educação fiscal, isoladamente, não é suficiente para alterar comportamentos sem o fortalecimento da confiança institucional e da transparência estatal. Ademais, prevalecem análises pontuais e contextuais, com recortes temporais limitados, o que evidencia a necessidade de ampliação de pesquisas empíricas, interdisciplinares e de longo prazo, capazes de articular educação fiscal, economia comportamental e políticas públicas, contribuindo para a construção de estratégias mais eficazes de enfrentamento da sonegação e de fortalecimento da cidadania fiscal.

**Palavras-chave:** Educação Fiscal. Cidadania Fiscal. Pesquisa Bibliográfica.

**ABSTRACT**
This text is the result of a Scientific Initiation research project developed by a student from the NAF (Accounting and Tax Support Center) of FATEC (Faculty of Technology) of Tatuí. The research aimed to map master's and doctoral studies developed on Fiscal Education between 2020 and 2025 and to understand the concept of fiscal education present in these studies. It was a Narrative Systematic Literature Review (NSLR), as this methodology is appropriate when the studies considered employ diverse methodologies or are based on different theoretical conceptions, constructs, and/or relationships. The search was conducted in the repository of the CAPES Theses and Dissertations Catalog (Coordination for the Improvement of Higher Education Personnel), focusing on master's dissertations and doctoral theses, filtered for the years 2020 to 2025 and using "fiscal education" as a keyword. The analysis revealed that these studies converge in indicating that Fiscal Education has significant potential for citizenship formation and for strengthening social control, although it is still implemented in a fragmented and sporadic manner. Furthermore, they indicate that contextualized pedagogical approaches and active methodologies increase participant engagement, but that fiscal education alone is not sufficient to change behaviors without strengthening institutional trust and state transparency. In addition, the studies predominantly present localized and contextual analyses with limited time frames, highlighting the need to expand empirical, interdisciplinary, and long-term research capable of articulating fiscal education, behavioral economics, and public policies, thus contributing to the development of more effective strategies to combat tax evasion and strengthen fiscal citizenship.

**Keywords:** Tax Education; Fiscal Citizenship; Bibliographic Research.

## 1 | Introdução

É fundamental que um indivíduo possua conhecimentos sobre o sistema de tributação e sua relevância para a implementação de políticas públicas nos âmbitos municipal, estadual e nacional. Contudo, no contexto da Educação Fiscal, não se espera apenas a compreensão dos diferentes tipos de tributos. O objetivo vai além do domínio conceitual, buscando também o desenvolvimento do senso crítico dos estudantes, especialmente no que se refere aos seus deveres, obrigações e direitos enquanto cidadãos.

Visa-se com a Educação Fiscal que os estudantes compreendam o funcionamento da tributação brasileira e como é aplicado as obrigações fiscais e, principalmente o retorno a própria sociedade desses impostos.

Dada a relevância e pressupostos da educação fiscal, verifica-se a expressiva necessidade de sua implementação no contexto educacional. Como o enfoque da Educação Fiscal é desenvolver a criticidade dos estudantes, entende-se que ela pode modificar a percepção dos alunos sobre a sociedade, construindo conhecimentos, habilidades e competências para construírem uma sociedade mais democrática, igualitária e consciente.

A educação fiscal desponta na Base Nacional Comum Curricular – BNCC (Brasil, 2018, 2019) como temas pertinentes à educação básica o qual deve ser trabalhado por meio dos temas transversais contemporâneos. Este documento explica que os componentes curriculares e as áreas de conhecimento devem articular em seus conteúdos, a partir das possibilidades abertas pelos seus referenciais, a abordagem de temas abrangentes e contemporâneos que afetam a vida humana em escala global, regional e local, bem como na esfera individual. Temas como saúde, sexualidade e gênero, vida familiar e social, assim como os direitos das crianças e adolescentes, de acordo com o Estatuto da Criança e do Adolescente (Lei nº 8.069/90), preservação do meio ambiente, nos termos da política nacional de educação ambiental (Lei nº 9.795/99), educação para o consumo, Educação Fiscal, trabalho, ciência e tecnologia, e diversidade cultural devem permear o desenvolvimento dos conteúdos da base nacional comum e da parte diversificada do currículo.

Dada a importância desse tema para a formação dos cidadãos e a sua inserção no currículo nacional, o objetivo deste estudo foi mapear pesquisas de mestrado e doutorado publicadas no Brasil, entre os anos de 2020 e 2025. A realização de uma pesquisa do tipo mapeamento sobre educação fiscal se justifica por contribuir para a sistematização de um campo de pesquisa ainda recente, identificando os contextos institucionais e acadêmicos em que as pesquisas sobre educação fiscal vêm sendo realizadas, bem como das áreas do conhecimento que têm se dedicado ao tema.

## 2 | Referencial Teórico

### 2.1 | Conceito de Educação Fiscal

Brasil (2014) explica que a Educação Fiscal é um conjunto de conhecimentos relacionados à função socioeconômica dos tributos e orçamentos públicos. Para o desenvolvimento do tema estabelece-se que a abordagem didático-pedagógica enfatize a importância do aprendizado da origem, da aplicabilidade e do controle dos recursos públicos. Além disso, orienta-se que essas informações sejam abordadas de forma interdisciplinar em um contexto cotidiano, priorizando o aprender na prática. Tal aprendizado pode acontecer, por exemplo, com a simulação de compra de um produto e interpretação das informações contidas na nota fiscal dessa movimentação financeira.

Entende-se, neste documento, a Educação Fiscal como um conjunto de conteúdos programáticos que devem ser abordados com a comunidade discente, de modo a ampliar a compreensão acerca de seus direitos e obrigações fiscais, possibilitando sua atuação como cidadãos participantes de uma sociedade organizada por normas pré-estabelecidas na relação Cidadão–Estado.

Para Veiga (2023), Educação Fiscal é a didática e a exposição dos conceitos da vida financeira. Nesse âmbito, busca-se conscientizar acerca dos impostos e tributos em que são arrecadados, além disso sua retificação para a própria população.

Embora reconheça a importância da educação fiscal, Martinez (2023), em seu estudo, enfatizou que os cidadãos ainda são inconscientes e não detentores de senso crítico acerca da temática fiscal e tributária de seu país. Para o autor, tal fato é resultado de uma decadente

qualidade educacional. Destaca ainda que o conhecimento fiscal por parte de toda a população corrobora para melhores condições de cidadania. Para o autor, a cidadania é compreendida como a capacidade de o indivíduo atuar como agente crítico e ativo em uma sociedade complexa e em constante evolução, compreendendo as realidades e os cenários que se apresentam.

## 2.2 | Importância da Educação Fiscal

A educação tem como finalidade a formação das futuras gerações, visando ao desenvolvimento da cidadania e à atuação crítica dos sujeitos na sociedade. De modo particular, a Educação Fiscal é indispensável por contribuir com o desenvolvimento de um cidadão que possua autonomia da gestão financeira, aspecto que, muitas das vezes é escasso. Além da gestão financeira, a Educação Fiscal é importante para que um indivíduo tenha ciência do direcionamento dos recursos públicos administrados pelos representantes político, de modo que o conhecimento não se restrinja às obrigações fiscais, mas inclua a compreensão das razões para seu cumprimento e dos benefícios gerados para a sociedade.

Nesse âmbito, o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), ressalta que o intuito dessa abordagem didático-pedagógica é desenvolver nos estudantes o pensamento crítico-reflexivo acerca da cidadania fiscal e a sua utilidade do dia-a-dia de uma sociedade detentora de direitos. O mesmo documento aponta não somente o déficit da Educação Fiscal brasileira, como também o aprendizado deficitário quanto aos tributos e sua destinação social. Essa problemática impede que haja uma democracia mais participativa no Brasil.

Portanto, destaca-se que a importância da inserção da Educação Fiscal no currículo não se restringe à aprendizagem de conteúdos sobre tributos, mas, sobretudo, à formação de cidadãos conscientes, reflexivos e críticos a cerca do tema.

## 2.3 | Histórico e Legislação

Gonçalves (2023) demonstra que a linha cronológica dos tributos estende-se desde ao culto aos deuses até a constituição federal de 1988, a qual organiza as leis vigentes do Estado. Assim, o autor ressalta a atemporalidade da função social dos tributos e como eles vieram mantendo a igualdade social ao longo da história da sociedade humana.

O referido autor explica que na pré-história os povos tinham primitivas relações de organização social, não havia complexos contratos de igualdade. Contudo, a moeda de troca para serem agraciados pelas entidades divinas era sacrifícios ou oferendas, com o objetivo de assegurar proteção e atender outras necessidades da tribo. Ou seja, a idealização de pagar antes de receber, constitui a significância do pagamento de impostos, para que em troca tivessem a manutenção de sua sobrevivência.

No Feudalismo os tributos tinham uma relação direta de subordinação aos senhores feudais. Tal que, 50% do que era ganho no trabalho dos feudos ou no empréstimo de alguma máquina de seu senhor, era cobrado dos vassalos os impostos por utilizar as terras e implementos dos senhorios (Gonçalves, 2023).

Com os poderes monárquicos, a sociedade era estratificada por um sistema legal, que beneficiava predominantemente a nobreza. Nesse contexto de desigualdade, somente os reis e membros da aristocracia eram isentos de obrigações tributários, enquanto a população que passava fome tinha o pagamento dos impostos como obrigação irrevogável. Essa distribuição desigual dos tributos contribuiu para o agravamento das tensões sociais, culminando na Revolução Francesa, marcada pela luta por igualdade, liberdade e fraternidade. (Gonçalves, 2023).

E, numa cronologia mais próxima do final do século XX, a Constituição Federal se tornou esse mediador fiscal da sociedade. Com intenção de estabelecer normativas em prol da democracia da tributação, expressando não somente os deveres de cidadania, como também os direitos constituídos por lei aos cidadãos (Gonçalves, 2023).

De acordo com os artigos 1° e 3° da Constituição Federal (Brasil, 2014), estruturam-se prerrogativas sociais em que devem ser promovidas para uma cidadania igualitária, reforçando a importância da Educação Fiscal nesse processo.

O artigo 1° traz os fundamentos da República e os valores essenciais a serem perseguidos e conservados, já o 3° trata dos objetivos fundamentais da Constituição Brasileira de 1988 (CF/88).

> Art. 1° A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui–se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:
> I – A soberania;
> II – A cidadania;
> III – A dignidade da pessoa humana;
> IV – Os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
> V – O pluralismo político.
> Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Vê-se que o artigo 1º estabelece que a República Federativa do Brasil constitui-se como um Estado Democrático de Direito, fundamentado na soberania, na cidadania, na dignidade da pessoa humana, nos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e no pluralismo político, além de afirmar que todo poder emana do povo.

Referente ao 3° art.:

> Exercer diretamente o poder popular implica participar do processo de planejamento, elaboração, controle e avaliação das políticas públicas, assumidas como objetivos fundamentais do Estado brasileiro, como prevê o art. 3°:
> Art. 3° Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
> I – Construir uma sociedade livre, justa e solidária;
> II – Garantir o desenvolvimento nacional;
> III – Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
> IV – Promover o bem de todos, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

No que se refere ao artigo 3º, este estabelece como objetivos fundamentais da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização; a redução das desigualdades sociais e regionais; e a promoção do bem de todos, sem qualquer forma de discriminação. Exercer diretamente o poder popular, portanto, implica participar dos processos de planejamento, elaboração, controle e avaliação das políticas públicas, fortalecendo os princípios da cidadania e da justiça social.

Diante do exposto, observa-se que os tributos, ao longo da história da sociedade humana, assumiram diferentes significados e funções, transitando de práticas simbólicas e relações de subordinação para um instrumento regulado por princípios democráticos. Nesse percurso histórico, evidencia-se a atemporalidade da função social dos tributos e sua relevância para a promoção da igualdade social. Assim, fundamentada nos princípios constitucionais, a Educação Fiscal apresenta-se como um elemento essencial na formação cidadã, ao possibilitar a compreensão dos direitos e deveres fiscais, do papel do Estado e da participação social, contribuindo para o fortalecimento de uma sociedade mais justa, democrática e participativa.

## 2.4 | Objetivos da Educação Fiscal

A educação sempre é o principal meio para a resolução de diversas problemáticas de um país, especialmente por promover uma democracia mais participativa e justa. Nesse viés, a Educação Fiscal tem sua relevância em permitir que estudantes compreendam a aplicabilidade dos tributos no cotidiano e, desse modo exercer a cidadania. Nessa direção Geraldo (2011) explica que a conscientização dos cidadãos quanto seu papel na sociedade o torna mais assertivo em sua participação política, estreitando os laços entre o indivíduo e as políticas públicas oferecidas pela retificação dos tributos.

Para Covre (2002), a cidadania permite o agir politicamente na medida em que fornece ao indivíduo instrumentos para compreender a realidade social. Dá, ao indivíduo, possibilidade de reivindicar necessidades sociais básicas como: saneamento básico, saúde, educação, fim da discriminação sexual e racial. Nesse sentido, a conscientização acerca da função social dos tributos contribui para a construção de uma sociedade mais igualitária.

Em concordância Veiga (2023) afirma que a educação é o direito de todo cidadão e um motivador ao agregar conhecimentos e valores cívicos. Para a autora, o ser humano em desenvolvimento, precisa de repertório de conhecimentos sobre tributos, pois, ao adquiri-lo, pode aplicá-lo em prol da formação de uma sociedade mais igualitária para todos.

## 2.5 | Metodologias Práticas

Como ressaltado anteriormente, a Educação Fiscal é essencial para a formação de cidadãos que atuem de forma democrática e consciente. Para atingir tal patamar de criticidade, é necessário não só contar professores empáticos ao tema, mas, sobretudo, com abordagens pedagógicas que promovam o contato com conceitos sobre a tributação brasileira, bem como abordem a sua função social.

Para isso, faz-se necessária a articulação da teoria com prática cotidiana dos cidadãos acerca do tema, criando conexões entre o que é aprendido e o que pode ser aplicado, seja em situações compras, receber a nota fiscal, inserir o Cadastro da Pessoa Física (CPF) e até no momento do contribuinte declarar seus rendimentos anuais no Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF).

Nessa direção, Espírito Santo (2023) explica que atividades práticas dentro de um contexto de aprendizado são mais benéficas e de fácil associação aos alunos. Além disso, explica que a Base Nacional Curricular Comum, coloca a Educação Fiscal como possibilidade de trabalho dentro da área de conhecimentos da matemática por meio de estratégias como resolução de situações problemas, modelagem e ensino por projetos. Argumenta que a Educação Fiscal não é a temática de interesse de muitas pessoas, porém as metodologias ativas modificam essa perspectiva.

Morais *ett.al* (2024), demostraram possibilidade de abordar o tema Educação Fiscal adaptadas as redes sociais, as quais, enquanto mídias digitais, favorecem o contato com o assunto fiscal a partir de práticas imersivas mediadas pelas tecnologias. Dessa maneira, observa-se uma inovação nos processos de ensino-aprendizagem, ao atribuir maior aplicabilidade aos conteúdos estuda.

Outro exemplo, é a abordagem pedagógica de Espírito Santo (2023), a qual simulou um supermercado nas aulas de matemática. Ela elaborou um pequeno negócio, distribuindo uma moeda simbólica com a intenção dos alunos terem uma experiência com a atividade econômica, a nota fiscal e sua utilidade. Após a aplicação da atividade, concluiu que a melhor forma de consolidar aprendizados é oportunizar, aos alunos, a vivência de situações cotidianas.

Diante do exposto, entende-se que professores que trabalham com metodologia ativa, criam um ambiente propício à difusão dos conhecimentos fiscais, isto porque aproximam os alunos do modelo socioeconômico em que estão inseridos. Além disso, estabelecem a ligação entre os conhecimentos acerca da relação cidadão-Estado, legitimando o indivíduo como agente precursor para melhorias em seu meio social, proporcionando-lhe voz política para que tenha debates e posicionamento mais democrático, ao partir do momento em que adquire conhecimentos fiscais.

### 2.6 | Desafios da Educação Fiscal

Veiga (2023) destaca que apesar da relevância da Educação Fiscal para a formação de cidadãos conscientes, é notório que o seu ensino ainda é deficitário nas escolas brasileiras, o que evidencia a necessidade de mais estudos e orientações pedagógicas acerca do tema. A autora explica que as intempéries inflacionárias do país propiciam a escassez dos recursos, tratando a educação, de modo geral, em um segundo plano.

Na mesma direção, Lima (2019) analisa que, embora algumas gestões públicas tomem a educação com zelo e ressalta sua importância, outras prezam somente pelos números nos finais, sem considerar os conhecimentos necessários à formação da cidadania fiscal da população.

Na visão de Veiga (2023), esses conhecimentos seriam necessários para consolidar a cidadania fiscal, gerando um repertório de quais tributos são arrecadados, como é feita sua destinação e retificação à população por intermédio de políticas públicas.

Constata-se a existência de desafios para a implantação da Educação Fiscal e para o fortalecimento da cidadania fiscal. Entretanto, os impactos positivos dessa iniciativa tendem a ser permanentes, visto que a disseminação do conhecimento fiscal favorece a construção de uma sociedade mais crítica e participativa. Lima (2019) compartilha desse entendimento ao explicar que a educação amplia o horizonte do indivíduo e funciona como lente de compreensão sociedade. Nesse sentido, somente a educação é capaz de conscientizar o corpo social a acerca de seus direitos e deveres, promovendo maiores níveis de igualdade social. Para o autor, a educação, com foco na democracia e participação, norteia melhorias nos demais órgãos públicos.

## 3 | Procedimentos Metodológicos do Estudo

### 3.1 | Objetivos

Com a finalidade de investigar a produção acadêmica entre os anos de 2020 e 2025 sobre a Educação Fiscal e compreender o conceito de Educação Fiscal empregado nesses estudos, definiu-se os seguintes objetivos para o presente estudo.

- Investigar a produção Acadêmica sobre Educação Fiscal entre os anos de 2020 e 2025;

- Compreender o conceito de Educação Fiscal presente nessas produções;

## 3.2 | A pesquisa, questão de investigação e levantamento dos dados

Tratou-se de uma Revisão Sistemática Narrativa de Literatura (RSL) que segundo Siddaway, Wood e Hedges (2019) é apropriada quando os estudos a serem considerados empregam diversas metodologias ou partem de diferentes conceituações teóricas, construtos e/ou relacionamentos. Elas são um meio particularmente útil de unir estudos sobre diferentes tópicos para reinterpretação ou interconexão, podendo ser usadas para fornecer uma descrição histórica do desenvolvimento da teoria e da pesquisa sobre um tópico.

O estudo foi realizado seguindo as diretrizes propostas por Kitchenham e Charters (2007) para a realização compreendendo três fases: planejamento, processo e relato de resultados. Na fase de planejamento, foi elaborado um protocolo para a busca de dissertações e teses acerca do tema Educação Fiscal. Estabeleceu-se o procedimento para conduzir a revisão, a questão de pesquisa formulada, assim como as estratégias de busca, critérios de inclusão e exclusão, coleta e análise de dados. Na segunda fase, o processo se concentrou na execução do protocolo de revisão. Finalmente, na terceira fase, relatório de resultados, foi elaborado o presente artigo.

No que concerne à metodologia da pesquisa foi do tipo documental, tendo como foco a análise dissertações e teses sobre Educação Fiscal.

A busca foi realizada no repositório do Catálogo de Tesses e Dissertações CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior), do qual concentrou-se nas Dissertações de Mestrado e nas Teses de Doutorado, com o filtro dos anos 2020 a 2025. Essa busca foi orientada pela seguinte palavra-chave: Educação Fiscal e realizada no dia 09/01/2026.

O manuseio das dissertações e teses proveniente dessa busca possibilitou responder a seguinte questão de investigação: Qual o conceito de educação fiscal presente nesses estudos, como definem e o que esperam da Educação Fiscal?

A partir dos trabalhos selecionados, debruçamo-nos sobre seus respectivos resumos a fim de compreender as principais ideias associadas à Educação Fiscal defendidas por esses autores.

## 4 | Resultado e Discussão

Inicialmente apresentaremos alguns dados estatísticos decorrentes da busca de trabalhos sobre Educação Fiscal no catálogo de teses de dissertações do portal CAPES. Na tabela 1 apresentamos a distribuição do número de trabalhos de acordo com o seu nível de qualificação.

Tabela 1 - Quantidade de trabalhos sobre Educação Fiscal distribuídos por tipo (mestrado, mestrado profissional, doutorado e doutorado profissional) no período de 2020 a 2025

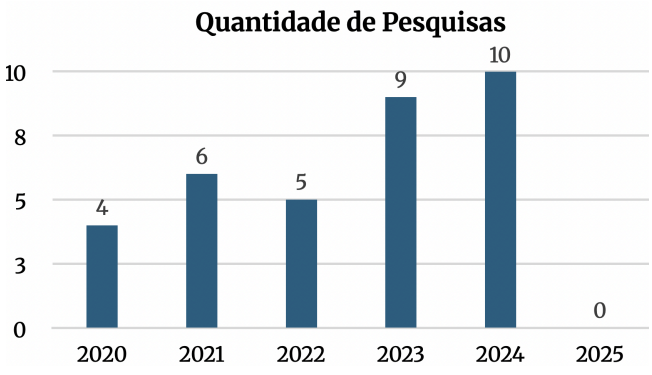
| Tipo | Quantidade de trabalhos |
|---|---|
| Mestrado | 9 |
| Mestrado profissional | 19 |
| Doutorado | 5 |
| Doutorado profissional | 1 |
| Total de trabalhos | 34 |

Fonte: elaboração própria

Verifica-se que em um total de 34 trabalhos desenvolvidos entre os anos de 2020 e 2025, 28 deles são pesquisas realizadas em nível de mestrado, o que corresponde 82,3% do total de pesquisas desenvolvidas. Pode-se se dizer que é um número significativo de pesquisas desenvolvidas acerca do tema Educação Fiscal dentro do período analisado, dado que é um tema relativamente novo para o contexto educacional.

No gráfico 1 mostramos a distribuição, por data, dos trabalhos produzidos.

**Gráfico 1** - Quantidade de trabalhos sobre Educação Fiscal distribuídos por ano de publicação no período compreendido entre 2020 e 2025



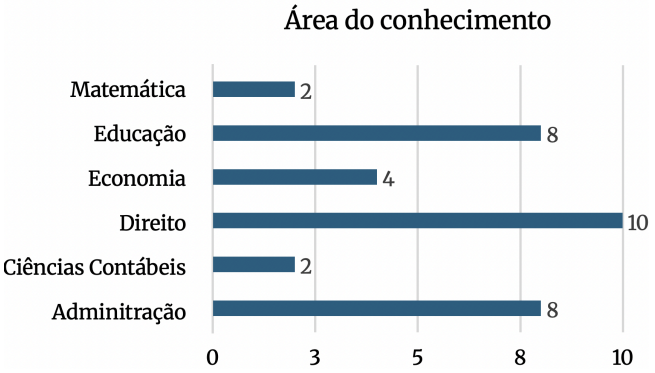

Fonte: elaboração própria

Mediante à análise do gráfico 1 verifica-se a busca retornou 0 (zero) trabalhos publicados no ano de 2025 sobre o tema Educação Fiscal[1]. Além disso, também é possível constatar um aumento expressivo de pesquisas sobre o referido tema quando se compara a quantidade de trabalhos publicada a partir do ano de 2020. Quando comparado a quantidade de trabalhos produzida em 2020 com 2023, por exemplo, verifica-se um aumento de 125%. Esse aumento expressivo também é verificado para o ano seguinte, 2025. Atribuímos esse aumento de pesquisas sobre Educação Fiscal à publicação da BNCC, a qual pontuou que a Educação Fiscal deve ser trabalhada como tema transversal em todos os níveis de escolaridade.

Na área da educação, tema transversal é um assunto relevante que atravessa e conecta todas as disciplinas escolares, em vez de pertencer a apenas uma. Ele serve para contextualizar o currículo, ligando o conteúdo da sala de aula à vida real dos alunos, formando cidadãos mais conscientes e preparados para os desafios sociais e do cotidiano.

Também buscamos identificar as áreas do conhecimento nas quais os estudos sobre Educação Financeira foram produzidos. Essa distribuição está apresentada no gráfico 2.

**Gráfico 2** - Quantidade de trabalhos sobre Educação Fiscal distribuídos por área do conhecimento produzidas no período compreendido entre 2020 e 2025

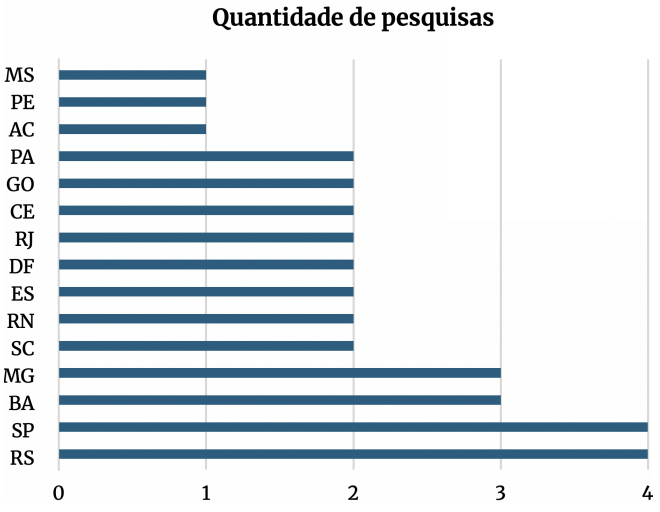



Fonte: elaboração própria

É possível verificar que há diversas áreas produzindo conhecimento sobre Educação Fiscal, com destaque para a área de Direito que produziu 29,4% da produção acadêmica dentro do período selecionado.

Também buscamos identificar os estados brasileiros nos quais essas pesquisas foram desenvolvidas. No gráfico 3 apresentamos as quantidades de trabalhos e seus respectivos estados. Verifica-se uma predominância dessas pesquisas nos estados de São Paulo e Rio Grande do Sul.

**Gráfico 3** - Quantidade de trabalhos sobre Educação Fiscal distribuídos por estado brasileiros produzidas no período compreendido entre 2020 e 2025.




Fonte: elaboração própria

A Figura 1 apresenta, em azul, os estados onde foram produzidas pesquisas sobre Educação Fiscal, permitindo melhor visualização da distribuição geográfica dessa produção.

**Figura 1** - Estados nos quais as pesquisas sobre educação fiscal foram produzidas.




Fonte: elaboração própria

No quadro 1 apresentamos o resultado da busca sobre as produções acadêmicas de mestrado e doutorado nos anos de 2020 e 2025 sobre o tema Educação Fiscal. Esse quadro contém o título do trabalho, autor, data da publicação, tipo de produção acadêmica (mestrado ou doutorado) e as palavras-chave.

**Quadro 1** - Seleção de produções acadêmicas de mestrado de doutorado sobre os Estudos de Educação Fiscal dos anos de 2020 a 2025

| Título do trabalho | Autor(a) | Ano | Tipo | Palavras-chave |
|---|---|---|---|---|
| Educação Fiscal em São Sebastião do Passé – BA | Elaine Silva Cordeiro | 2022 | Mestrado | Cidadania fiscal; Controle social; Educação financeira; PNEF |
| Educação Fiscal: uma proposta pedagógica na perspectiva da Matemática Financeira | Diego Martins Martinez | 2023 | Mestrado | Educação fiscal; Tributos; Matemática financeira; Cidadania |
| A criação da estrutura e organização do Programa de Educação Fiscal em Navegantes-SC | Jefferson Amaral | 2023 | Mestrado | Políticas públicas; Educação fiscal; Cidadania |
| Regulação por incentivos e educação fiscal no RN | Thallys Emanoell Pimenta de Freitas | 2023 | Mestrado | Educação fiscal; Cidadania; Regulação por incentivos |
| Educação fiscal como instrumento para a promoção da cidadania: Super Cidadão | Fabio José de Souza Monsores | 2022 | Mestrado | Educação fiscal; Cidadania fiscal; Games educativos |
| Educação para a cidadania fiscal na EPT | Maria Rita dos Santos | 2021 | Mestrado | Tributação; Educação fiscal; EPT; Formação integral |
| Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal: educação fiscal e cidadania | Albaneide Serafim Moreira | 2021 | Mestrado | NAF; Educação fiscal; Cidadania |
| Materialização da democracia participativa por meio da educação fiscal | Thais Louise Dias Veiga | 2023 | Mestrado | Cidadania fiscal; Controle social; Democracia participativa |
| Transcendência da educação fiscal com base na filosofia dos valores | Raphael Silva Rodrigues | 2021 | Doutorado | Educação fiscal; Filosofia dos valores; Ética |
| Empreendedorismo social: consciência ambiental e participação comunitária | Cícero Santos da Silva | 2022 | Mestrado | Cidadania; Educação fiscal; Sustentabilidade |
| Cidadania fiscal versus sonegação | Erika Teixeira Costa Valença | 2023 | Mestrado | Cidadania fiscal; Educação fiscal |
| Sua nota tem valor? Avaliação do programa do Ceará | Ana Virgínia Gurgel Rego | 2023 | Mestrado | Educação fiscal; ICMS; Avaliação de impacto |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Negócios jurídicos processuais e educação fiscal | Edimilson Cardias Rocha | 2024 | Mestrado | Consensualidade; Educação fiscal |
| Futuro Verde: ciências ambientais e educação fiscal | Adriana Aparecida Lazzarini | 2020 | Mestrado | Educação ambiental; Educação fiscal; Sustentabilidade |
| Obrigações tributárias do MEI e educação fiscal | Salvani Alves da Silva Pedrosa | 2024 | Mestrado | Educação fiscal; Tributação; MEI |
| Educação fiscal e compliance tributário no Brasil | Jersilene de Souza Moura | 2020 | Mestrado | Educação fiscal; Compliance tributário |
| Avaliação do efeito prêmio no Programa Nota Fortaleza | Emanuella Veríssimo Paulo | 2021 | Mestrado | Educação fiscal; ISSQN; Nota Fortaleza |
| Chatbot como ferramenta de educação fiscal na SEFAZ-BA | Luiz Moraes de Almeida Júnior | 2024 | Mestrado | Educação tributária; Inteligência artificial |
| Perspectivas pedagógicas na educação fiscal | Carolina Lima Gonçalves | 2024 | Doutorado | Educação fiscal emancipatória; Desigualdade |
| Educação fiscal no ensino da matemática financeira a partir da Bíblia | Emili Lopes | 2024 | Mestrado | Educação fiscal; Matemática financeira |
| Sequência didática sobre educação fiscal | Renato Luis Pivello | 2024 | Mestrado | Educação fiscal; EPT; Produto educacional |
| Ensino de empreendedorismo, educação financeira e fiscal | Ferdinand Tokarski Persijn | 2020 | Mestrado | Empreendedorismo; Educação fiscal |
| Planejamento tributário e educação fiscal no agronegócio | Ana Paula de Oliveira Morais | 2021 | Mestrado | Planejamento tributário; Educação fiscal |
| Caminhos e descaminhos da educação fiscal | Elisangela Ines Oliveira Silva de Rezende | 2020 | Mestrado | Educação fiscal; Tributos; Cidadania fiscal |
| Criação da Escola de Governo da Receita Federal | Sergio Mascarenhas Santos | 2022 | Mestrado | Educação fiscal; Cidadania fiscal |
| (Re)construção da política de educação fiscal no Brasil – PNEF | Vania Maria de Oliveira e Silva | 2024 | Mestrado | Educação fiscal; Política pública; PNEF |
| Sistema tributário brasileiro e necessidade de reforma | Willian de Queiroz Viana | 2023 | Mestrado | Sistema tributário; Educação fiscal |
| Educação fiscal na formação de professores | Claudia Fernandes Andrade do Espírito Santo | 2023 | Doutorado | Educação fiscal; Formação docente |
| Empreendedoras em ação: práticas de controle interno fiscal | Aline Duarte da Silva | 2024 | Mestrado | Educação fiscal; Empreendedorismo feminino |
| Perspectivas sobre a tributação na contabilidade | Lennilton Viana Leal | 2023 | Doutorado | Educação fiscal; Moralidade tributária |
| Treasure Hunting: impacto do programa educacional do Tesouro Nacional | Renata Reis Serson | 2024 | Mestrado | Educação fiscal; Avaliação de impacto |
| Educação Financeira: Uma Proposta para a Educação de Jovens e Adultos do Ensino Médio | Carmeliana Pacheco Da Silva | 2024 | Mestrado | Ensino Médio;Educação de Jovens e Adultos;Educação Financeira;Educação Fiscal;Resolução de Problemas. |
| Ensino de empreendedorismo para crianças: uma abordagem via extensão universitária no Programa ESAG Kids' | Eduardo Janicsek Jara | 2021 | Doutorado | Educação fiscal; Cidadania fiscal; Criança |
| Processo Administrativo Tributário em Mato Grosso do Sul: Adoção de meios Consensuais Como Forma de acesso à ordem jurídica justa | Lilian Decarli Gigliola | 2022 | Mestrado | Processo administrativo;Acesso à justiça;Métodos consensuais;Solução de conflitos;Administração pública democrática;Garantias fundamentais |

Fonte: elaboração própria

Analisando o resumo dos trabalhos (dissertações e teses) produzidas entre os anos de 2020 e 2025 fizemos uma categorização de acordo com os objetivos de cada pesquisa. A primeira categoria denominada Educação Fiscal como instrumento de formação e cidadania, inclui os seguintes trabalhos: Persijn (2020), Rezende (2020), Lazzarini (2020), Paulo (2021), Santos (2021), Santos (2022), Cordeiro (2022), Monsores (2022), Amaral (2023), Santos (2021), Martinez (2023), Freitas (2023), Veiga (2023), Rego (2023), , Valença (2023), Lopes (2024), Pivello (2024), Silva (2024), Serson (2024). De modo geral esses trabalhos investigaram como a educação fiscal contribui para a formação do cidadão crítico, participativo e consciente de seus direitos e deveres, seja por meio da educação formal ou informal, com ou sem o uso de tecnologias digitais e em diferentes faixas etárias. Também se dedicaram a analisar programas institucionais (nacionais, estaduais e nacionais) de educação fiscal, sua estrutura, implementação e efeitos.

Na segunda categoria, denominada *Educação fiscal, comportamento e conformidade tributária*, agrupamos os trabalhos de Moura (2020), Rocha (2024), Leal (2023), Pedrosa (2024), Silva (2024). De forma abrangente, investigaram a relação entre educação fiscal, moral tributária, compliance e comportamento do contribuinte.

A terceira e última categoria foi *Abordagens teóricas, filosóficas e críticas*, na qual agrupamos trabalhos cujos objetivos centrais foram analisar a educação fiscal sob uma perspectiva crítica, filosófica ou epistemológica, sou seja, atentaram-se em buscar uma compreensão teórica acerca do tema educação fiscal.

Mediante a análise de todos os resumos desses trabalhos pode-se dizer que eles convergem ao apontar que a educação fiscal tem potencial relevante para a formação da cidadania e para o fortalecimento do controle social. Além disso, todos os trabalhos têm como objetivo a construção de uma educação voltada ao desenvolvimento do pensamento crítico-reflexivo nos estudantes nos que diz respeito aos aspectos socioeconômicos e a função social dos tributos.

Os estudos perpassam por questões que vão desde compreender os motivos da sonegação e ideais do sonegador até a proposta de intervenções pedagógicas, por meio de diferentes metodologias, que visam o desenvolvimento de conceitos matemáticos e econômicos como inflação, porcentagem, juros e os tributos são mobilizadores desses conhecimentos matemáticos centrais.

Os trabalhos de Moura (2020), Leal (2023, Valença (2023)e Rocha (2024) que estudaram as questões comportamentais relacionadas à Educação Fiscal e entenderam a conduta do sonegador como resultado de fatores históricos, culturais e institucionais. Ao discutirem a resistência ao tributo no Brasil enquadram o sonegador não apenas como infrator, mas como sujeito influenciado pela percepção de injustiça tributária, desconfiança no Estado e baixa legitimidade do poder de tributar.

A educação fiscal é explorada por meio de conceitos matemáticos nos trabalhos de Persijn (2020), Martinez (2023), Lopes (2024), Espírito Santo (2023), Pivello (2024). Nesses trabalhos a articulação entre Educação Fiscal e Educação Matemática ocorre predominantemente por meio da Matemática Financeira e da Modelagem Matemática, utilizando situações reais envolvendo tributos, impostos e orçamento público como contextos didáticos.

Perin e Campos (2022) explicam que trabalhos dessa natureza possuem relações com a Educação Matemática Crítica, pois a forma como o conhecimento matemático é mobilizado contribui tanto para a aprendizagem de conceitos matemáticos quanto para a formação de sujeitos críticos e conscientes de temas pertinentes a sociedade em que vivem.

Em seu estudo Espírito Santo (2023) defende que o ensino da Educação Fiscal nos centros universitários, e as demais segmentos de ensino, revelam-se primordiais. Contudo, o impacto mais importante e efetivo no contexto social e cultural do Brasil – considerando os flagrantes desigualdades regionais – se colhe no início da vida escolar, ou seja, nas escolas e centros básicos de educação infanto-juvenil. Por outro lado, sua pesquisa também revelou que a falta de interconexão da Matemática com a Educação Fiscal se dá pela falta de conhecimento epistemológico por parte dos professores no que tange aos assuntos sobre tributos. Desse modo, entendemos que seu estudo indica a importância do tema Educação Fiscal ser tratado na formação continuada de professores.

O estudo de Freitas (2023) também coloca que a Educação Fiscal deveria fazer parte de um programa de formação de professores de forma que o tema fosse institucionalizado. Destaca ainda que a Educação Fiscal

tem potencial para despertar as pessoas para o pleno exercício da cidadania, sensibilizando o cidadão para a função socioeconômica do tributo. Amaral (2023) e Costa (2023) explicam que o desenvolvimento dessa consciência leva as pessoas o interesse em ter uma participação mais ativa na gestão pública, podendo colaborar com a diminuição dos casos de corrupção.

[1] Há que se considerar que essa busca foi realizada em 06/01/2026, por essa razão, pesquisas defendidas no final do ano de 2025 ainda não constavam na plataforma.

## 5 | Considerações Finais

Esta pesquisa teve como objetivo realizar um mapeamento das pesquisas (mestrado e doutorado) produzidas entre os anos de 2020 e 2025 sobre Educação Fiscal e, desse modo, compreender o conceito de Educação Fiscal que são trabalhados nessas pesquisas. Foi encontrado um total de 34 pesquisas, sendo 28 pesquisas de nível de mestrado e 6 de nível de doutorado.

De modo geral, todos os trabalhos pontuam a Educação Fiscal como uma ferramenta importante para a sociedade, dado que ela tem condições de promover uma democracia mais participativa ao munir os cidadãos de conhecimentos sobre a função social da tributação. Também destacam a importância da compreensão desses conceitos e a importância da formação de um pensamento crítico quanto os deveres e direitos dos cidadãos.

Reafirmam a essencialidade da Educação Fiscal para o pensamento crítico-reflexivo dos estudantes, e a função social dos tributos entendo que essa formação resultará na disseminação da cultura fiscal e em uma democracia baseada na conscientização política sobre os tributos e sua funcionalidade sociológica.

Além disso, indicam que abordagens pedagógicas contextualizadas e metodologias ativas ampliam o engajamento dos sujeitos, mas que a educação fiscal, isoladamente, não é suficiente para alterar comportamentos sem o fortalecimento da confiança institucional e da transparência estatal.

Ademais, prevalecem análises pontuais e contextuais, com recortes temporais limitados, o que evidencia a necessidade de ampliação de pesquisas empíricas, interdisciplinares e de longo prazo, capazes de articular educação fiscal, economia comportamental e políticas públicas, contribuindo para a construção de estratégias mais eficazes de enfrentamento da sonegação e de fortalecimento da cidadania fiscal.

## Referências bibliográficas


AMARAL, Jefferson. *A criação da estrutura e organização do Programa de Educação Fiscal na perspectiva da cidadania no município de Navegantes-SC*. 2023. 91 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão de Políticas Públicas) – Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí, 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Escola de Administração Fazendária.* Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF: educação fiscal no contexto social. 5. ed. Brasília, DF: ESAF, 2014. (Série Educação Fiscal. Caderno 1).

CORDEIRO, Elaine Silva. *Educação fiscal em São Sebastião do Passé – BA: percepções de docentes e discentes dos anos finais do ensino público fundamental*. 2022. 97 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão de Políticas Públicas) – Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, Cruz das Almas, 2022.

VALENCA, Erika Teixeira Costa. *Cidadania fiscal versus sonegação: a necessária mudança de conduta para o patamar de cidadão contribuinte no Brasil*. 2023. 331 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2023.

COVRE, Maria de Lourdes Manzini. *O que é cidadania.* São Paulo: Brasiliense, 2002.

DECARLI, Gigliola Lilian. *Processo administrativo tributário em Mato Grosso do Sul: adoção de meios consensuais como forma de acesso à ordem jurídica justa. 2022.* Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Campo Grande, 2022.

ESPÍRITO SANTO, Claudia Fernandes Andrade do. *Saberes não matemáticos articulados às práticas sociais com modelagem matemática no ensino básico: o caso da educação fiscal na formação de professores*. 2023. Tese (Doutorado em Educação em Ciências e Matemáticas) – Universidade Federal do Pará, Belém, 2023.

FREITAS, Thallys Emanoell Pimenta de. *Regulação por incentivos e educação fiscal: uma análise do programa de educação e cidadania fiscal do Estado do Rio Grande do*

*Norte*. 2023. 102 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal Rural do Semi-Árido, Mossoró, 2023.

GERALDO, Antonio Henrique. *A educação fiscal como instrumento de fortalecimento dos conselhos escolares.* 2011. Monografia (Especialização em Educação Fiscal e Cidadania) – Escola de Administração Fazendária, Brasília, 2011.

GONÇALVES, Carolina Lima. *Perspectivas pedagógicas na educação fiscal: uma análise comparada entre a implementação atual e potenciais abordagens no contexto brasileiro.* 2024. 121 f. Tese (Doutorado em Direitos Humanos) – Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2024.

GONÇALVES, Diego Silva de Souza. *O Programa de Educação Fiscal (PEF) e o processo de conscientização cidadã.* Peer Review, Fortaleza, v. 5, n. 16, 2023.

KITCHENHAM, Bárbara; CHARTERS, Stuart. *Guidelines for performing systematic literature reviews in software engineering.* Technical report, EBSE Technical Report EBSE-2007-01, 2007.

JARA, Eduardo Janicsek. *Ensino de empreendedorismo para crianças: uma abordagem via extensão universitária no Programa ESAG Kids*. 2021. 219 f. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2021.

JUNIOR, Luiz Moraes de Almeida. *Chatbot: um protótipo de assistente virtual como ferramenta de educação fiscal na Secretaria da Fazenda da Bahia*. 2024. 92 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão de Políticas Públicas) – Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, Cruz das Almas, 2024.

LAZZARINI, Adriana Aparecida. *Futuro verde: ciências ambientais e educação fiscal disseminando práticas e ações de cidadania.* 2020. Dissertação (Mestrado Profissional em Ensino das Ciências Ambientais) – Universidade de São Paulo, São Carlos, 2020.

LEAL, Lennilton Viana. *Perspectivas sobre a tributação na contabilidade: análise SWOT do Núcleo de Apoio Contábil Fiscal, agressividade tributária e moralidade tributária na visão dos empresários contábeis.* 2023. Tese (Doutorado Profissional em Ciências Contábeis e Administração) – FUCAPE, Vitória, 2023.

LIMA, Ivan Cordeiro. Educação fiscal para a cidadania. São Paulo: EGESP, 2019.

LOPES, Emili. *O uso da educação fiscal no ensino da matemática financeira a partir da Bíblia: história de José do Egito.* 2024. 117 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Ensino de Ciências e Matemática) – Universidade Federal do Acre, Rio Branco, 2024.

MARTINEZ, Diego Martins. *Educação fiscal: uma proposta pedagógica na perspectiva da matemática financeira.* 2023. Dissertação (Mestrado Profissional em Matemática em Rede Nacional) – Universidade Federal do Pampa, Caçapava do Sul, 2023.

MONSORES, Fabio José de Souza. *Educação fiscal como instrumento para a promoção da cidadania: proposição do game design document do game "Super Cidadão"*. 2022. 115 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2022.

MORAIS, Ana Paula de Oliveira. *Planejamento tributário como instrumento de gestão fiscal no agronegócio de Mato Grosso*. 2021. 158 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Marília, Marília, 2021.

MORAIS, M. L. C. et al. *Rede social educacional gamificada na educação fiscal.* In: Anais do CIET, São Carlos, v. 4, n. 1, 2024.

MOREIRA, Albaneide Serafim. *Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal, projeto de educação fiscal e cidadania: visões e opiniões internas e externas.* 2021. 87 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Governança, Tecnologia e Inovação) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2021.

MOURA, Jersilene de Souza. *Educação fiscal e compliance tributário no Brasil: uma correlação difícil de provar, mas fácil de perceber*. 2020. 83 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Fundação Getulio Vargas, Rio de Janeiro, 2020.

PAULO, Emanuella Verissimo. *Avaliação do efeito prêmio no Programa Nota Fortaleza.* 2021. 27 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2021.

PEDROSA, Salvani Alves da Silva. *Obrigações tributárias acessórias do microempreendedor individual e educação fiscal: estudo de caso do município de Juazeiro do Norte*

(2019–2022). 2024. 114 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito da Empresa e dos Negócios) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Porto Alegre, 2024.

PERIN, A. P.; CAMPOS, C. R. *Uma investigação sobre concepções acerca da educação financeira de alunos do ensino médio*. Revista Em Teia, Recife, v. 3, 2022.

PERSIJN, FERDINAND TOKARSKI. *Ensino de Empreendedorismo na Educação Básica. Uma proposta de abordagem dos temas: Educação Financeira, Educação Fiscal e as Relações de Consumo'* 23/07/2020 88 f. Mestrado Profissional em Matemática em Rede Nacional Instituição de Ensino: UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS, Rio de Janeiro Biblioteca Depositária: Biblioteca Digital de Teses e Dissertações - BDTD/UFG

PIVELLO, Renato Luis. *Sequência didática sobre educação fiscal: uma contribuição ao desenvolvimento da cidadania dos estudantes de um curso técnico em administração.* 2024. 97 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Educação Profissional e Tecnológica) – Instituto Federal de São Paulo, Sertãozinho, 2024.

REGO, Ana Virginia Gurgel. *Sua nota tem valor?: uma avaliação da nova sistemática do Programa de Educação Fiscal do Governo do Estado na arrecadação do ICMS cearense*. 2023. 48 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2023.

ROCHA, Edimilson Cardias. *NEGÓCIOS JURÍDICOS PROCESSUAIS E TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: A CONSENSUALIDADE COMO INSTRUMENTO DE ECONOMICA COMPORTAMENTAL'* 28/02/2024 107 f. Mestrado em DIREITO Instituição de Ensino: PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL, Porto Alegre Biblioteca Depositária: Biblioteca Central Irmão José Otão

REZENDE, Elisangela Ines Oliveira Silva de. *Caminhos e descaminhos da educação fiscal: um olhar crítico sobre a tributação, a educação e a cidadania à luz da trajetória constitucional brasileira.* 2020. 366 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2020.

RODRIGUES, Raphael Silva. *Transcendência da educação fiscal com base na filosofia dos valores.* 2021. 209 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2021.

SANTOS, Maria Rita dos. *Educação para a cidadania fiscal: um contributo para a formação integral dos estudantes da educação profissional e tecnológica*. 2021. Dissertação (Mestrado Profissional em Educação Profissional e Tecnológica) – Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sul de Minas Gerais, Vitória, 2021.

SANTOS, Sergio Mascarenhas. *Criação da Escola de Governo da Receita Federal do Brasil: formação de agentes públicos multiplicadores e de cidadãos fiscais*. 2022. 125 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2022.

SERSON, Renata Reis. *Treasure hunting: an impact evaluation on the National Treasury financial, fiscal and civic educational program*. 2024. 99 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2024.

SIDDAWAY, A. P.; WOOD, A. M.; HEDGES, L. V. *How to do a systematic review: a best practice guide for conducting and reporting narrative reviews, meta-analyses, and meta-syntheses.* Annual Review of Psychology, v. 70, n. 1, p. 747–770, 2019.

SILVA, Aline Duarte da. *Empreendedoras em ação: práticas de controle interno fiscal em pequenos negócios.* 2024. 112 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2024.

SILVA, CICERO SANTOS DA. *EMPREENDORISMO SOCIAL: Consciência ambiental e participação comunitária'* 2022. 120 f. Mestrado Profissional em DESENVOLVIMENTO LOCAL Instituição de Ensino: CENTRO UNIVERSITÁRIO AUGUSTO MOTTA, Rio de Janeiro ,2022.

SILVA, Carmeliana Pacheco da. *A educação financeira: uma proposta para a educação de jovens e adultos do ensino médio*. 2024. 186 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Formação Docente para a Educação Básica) – Universidade de Uberaba, Uberlândia, 2024.

SILVA, Vania Maria de Oliveira e. *A (re)construção de uma política de educação para a cidadania fiscal no Brasil: estudo de caso do Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF).* 2024. 83 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade da Amazônia, Belém, 2024.

VEIGA, Thais Louise Dias. *Materialização da democracia participativa: possibilidade de uma cidadania fiscal ativa no controle social da gestão pública local por meio da educação fiscal.* 2023. 131 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Santa Cruz do Sul, Santa Cruz do Sul, 2023.

VIANA, Willian de Queiroz. *Uma análise do sistema tributário brasileiro e a necessidade de reforma*. 2023. 90 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2023.

DOI: 10.5281/zenodo.17353284

# A Tributação e os Instrumentos de Precificação do Carbono: A Experiência dos Países Membros da União Europeia, México e Brasil

## *The Taxation and Carbon Pricing Instruments: The Experience Between Member State of The European Union, Mexico and Brazil*

Roney Sandro Freire Corrêa

Pós doutorando em Ordem Constitucional, Internacionalização e Sustentabilidade pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Pós Doutor em Direito Público pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Doutor em Direito, Instituições e Negócios pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Mestre em Constitucionalismo e Democracia pela Faculdade de Direito do Sul de Minas (FDSM). Maestría en Administración Financiera - UNED – Centro de Estudios Fiscales em Madrid. Pesquisador do Grupo de Pesquisas em Tributação Ambiental (UFC). Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Conselheiro da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Adriana Fonteles Silva

Mestra em Direito Constitucional pela Universidade Federal do Ceará (UFC), área de concentração Internacionalização e Sustentabilidade. Especialista em Direito e Processo Tributário e cível. Membro da Rede LACLIMA. Pesquisadora do LabGov/USP eixo de infraestrutura e sustentabilidade. Pesquisadora do EcoJusLab/UFMG - eixo mercado de carbono e membro do Grupo de Tributação Ambiental/PPGD/UFC. Advogada, consultora em finanças públicas sustentáveis e governança. Autora de artigos e capítulos de livros sobre tributação do mercado de carbono e transição energética justa.

**RESUMO**

Este artigo tem por objetivo analisar a tributação sobre emissões de gases do efeito estufa (GEE), traçando um paralelo a partir da experiência de introdução da variável ambiental e da tributação sobre o carbono nos países membros da União Europeia, no México e no Brasil. As fontes utilizadas são aportes bibliográficos, constituídos de documentos de interesse da investigação, produzidos por organismos internacionais e por instituições governamentais, sobretudo instrumentos que permitam de aferição dos resultados e impactos da tributação sobre o carbono em relação as emissões de gases do efeito estufa. O resultado da pesquisa apontou que, em que pese existirem outros instrumentos políticos e econômicos para o controle e a redução, o modelo brasileiro é mais bem utilizado em países que consigam desenvolver não somente mecanismos de regulação, mas de melhor controle e fiscalização. Neste caso, adotou-se uma abordagem qualitativa e exploratória, fundamentada na análise bibliográfica e documental. As fontes consultadas foram documentos produzidos por organismos internacionais, instituições governamentais e literatura especializada, incluindo relatórios técnicos, legislações e estudos comparativos sobre tributação ambiental e instrumentos de precificação de carbono.

**Palavras-chave:** Brasil. México. União Europeia. Carbono. GEE.

**ABSTRACT**

This article analyzes greenhouse gas (GHG) emissions taxation, drawing a parallel between the experience of introducing environmental taxation and carbon taxation in the member state of the European Union, Mexico and Brazil. The sources used are bibliographical contributions, consisting of documents of interest to the research, produced by international organizations and government institutions, especially instruments that allow for the measurement of the results and impacts of carbon taxation in relation to greenhouse gas emissions. The research results showed that, despite the existence of other political and economic instruments for control and reduction, the Brazilian model is best used in countries that are able to develop not only regulatory mechanisms, but also better control and oversight. In this case, a qualitative and exploratory approach was adopted, based on bibliographic and documentary analysis. The sources consulted were documents produced by international organizations, government institutions, and specialized literature, including technical reports, legislation, and comparative studies on environmental taxation and carbon pricing instruments.

**Keywords:** Brazil. Mexico. European Union. GHG.

## 1 | Introdução

A urgência da crise climática impulsionou a adoção de soluções abrangentes para mitigar os impactos ambientais, sociais e econômicos, tendo os Acordos de Kyoto e Paris, estabelecido um divisor de águas ao instituírem um marco legal para a aceleração da transição global, para uma economia de baixo carbono e o cumprimento de compromissos climáticos, tal como a redução da emissão de Gases de Efeito Estufa.

Nesse contexto, os instrumentos de precificação de carbono (IPCs) emergem como ferramentas econômicas cruciais para influenciarem o comportamento dos agentes regulados a promoverem a descarbonização da economia, buscando soluções viáveis e compatíveis com a proteção climática.

Em quase todos os países analisados, o imposto sobre o carbono é cobrado para diferentes tipos de gases de efeito estufa, como dióxido de carbono, metano, óxido nitroso e gases fluorados, resultando, assim, em parcelas variáveis de emissões de gases de efeito estufa alcançadas por essa tipologia.

Ao verificarmos os estados membros da União Europeia, que fazem parte do Sistema de Comércio de Emissões da UE (EU ETS), identificamos um mercado regulado e com diferentes metodologias, não obstante o limitado número de licenças de emissão de gases de efeito estufa aptas a comercialização.

No caso dos países da América Latina, o México destaca-se por ter se tornado o pioneiro a implementar uma sistemática de comércio de emissões (SCE) e a instituir um imposto federal e diversos tributos estaduais sobre o carbono.

No Brasil, foi aprovada a Lei nº 15.042 de 2024, que representa um significativo avanço normativo. A Lei instituiu o Sistema Brasileiro de Comércio de Emissões (SBCE), estabelecendo parâmetros legais de emissão para os setores, desenhando um modelo de tributação próprio e concentrado na União.

Paralelamente ao cenário de aprovação de uma legislação reguladora do carbono, ocorria também o fenômeno da inserção principiológica da defesa do meio ambiente no Sistema Tributário Nacional, por meio da Emenda Constitucional n. 132, de 20/12/2023 (doravante denominada de EC n. 132/2023), instituindo um novo marco normativo, cujos critérios sustentáveis passaram a atuar como princípio norteador do aparato tributário em consonância com o meio ambiente, sistematizando e orientando qualquer atividade econômica.

Necessário destacar, no caso brasileiro, que as emissões de gases do efeito estufa são altamente concentradas em queimadas. Em 2019, o desmatamento, a utilização indevida da terra e a agricultura alcançaram quase 75% do volume total de emissões[1].

Desta forma, o que se pode avaliar é que, embora seja inegável o avanço da tributação ambiental ante o cenário normativo instalado, a incerteza regulatória é desafiadora e crucial. Enquanto a Lei nº 15.042/2024 se preocupou em abarcar o regime fiscal de IRPJ, CSLL e isenções de PIS/Cofins para os ativos do SBCE, tal preocupação não foi suficiente para se alcançar a incidência de tributos subnacionais (ICMS e ISS) sobre as transações de créditos de carbono.

Destaca-se que a própria reforma tributária não abordou explicitamente a tributação de ativos ambientais, no contexto dos novos impostos sobre bens e serviços (CBS e IBS).

Essa lacuna suscita uma problematização central, qual seja: como garantir que o arcabouço fiscal brasileiro se harmonize com o SBCE e com os novos tributos, sem afastar o indispensável alinhamento com os compromissos climáticos já assumidos pelo país?

Com fito de responder à pergunta, a presente pesquisa adotou uma abordagem qualitativa e exploratória, fundamentada na análise bibliográfica e documental. As fontes consultadas foram documentos produzidos por organismos internacionais, instituições governamentais e literatura especializada, incluindo relatórios técnicos, legislações e estudos comparativos sobre tributação ambiental e instrumentos de precificação de carbono.

Para a análise de cotejo, aplicou-se o método do direito comparado, com enfoque teórico-conceitual, a fim de examinar as experiências da União Europeia, do México e do Brasil, sem recorrer à abordagem casuística. A investigação buscou identificar convergências, divergências e impactos regulatórios e fiscais, com especial atenção à efetividade das políticas adotadas e aos resultados alcançados na mitigação das emissões de gases de efeito estufa.

[1] MOURA, Carlos Eduardo dos Reis. **Tributação do carbono na américa latina e perspectivas para o Brasil.** E-legis, Brasília, n. 39, p. 238-257, set./dez. 2022, ISSN 2175.0688.

## 2 | Base Teórica da Tributação do Carbono

A base teórica da tributação do carbono está umbilicalmente conectada ao conceito de externalidade. O pioneirismo teórico sobre o assunto coube a Alfred Marshall, quando publicou a obra *"Principles of Economics"*, em 1890, mencionando a curva de oferta com inclinação descendente de uma indústria em regime concorrencial.[2]

Em 1920, o seu sucessor na cadeira de economia política na Universidade de Cambridge, Arthur Cecil Pigou, publicou a clássica obra *"The Economics of Welfare"*, utilizando-se de exemplos para conceituar o fator externalidade.

O autor utilizou como objeto de estudo, um caso abordado por outro economista inglês, Henry Sidgwick, que analisou a jurisprudência da Corte Inglesa envolvendo uma empresa ferroviária condenada a ressarcir alguns agricultores, por provocar incêndio em suas plantações, decorrente das fagulhas liberadas por locomotivas à vapor. Por esta razão, as empresas seguradoras cobravam prêmios mais altos, que eram internalizados pelos agricultores.[3]

Pigou formulou o conceito de externalidade, demonstrando que o custo absorvido por uma das partes e gerado a outra ocorria em consequência de atividade econômica. Em outro episódio, analisou um caso de poluição ambiental, decorrente de uma falha de preços, quando o responsável pela empresa não mais seria o causador direto dos danos causados a terceiros, e sim os contratados para instalação fabril.

A professora portuguesa Maria Alexandra Aragão, apontou dois atributos inerentes às externalidades: "a interdependência dos agentes econômicos, e a inexistência de compensações. Quem cria estorvos a outrem e não paga, quem cria benefícios a outrem e não é compensado". [4]

Neste contexto, Pigou propôs a cobrança de uma taxa, a fim de corrigir essas distorções, que veio a ser consagrada futuramente como o "imposto pigouviano".[5]

O propósito dessa taxa era de restabelecer o equilíbrio nas situações de dano ambiental, uma vez que se creditava ao tributo uma consequente redução dos efeitos, ocasionando uma diminuição no nível de poluição ambiental. Caso esta taxa fosse desconsiderada, poderia haver a contaminação de rios, peixes, seres vivos e, inevitavelmente, toda a cadeia de consumidores envolvidos, usuários e força de trabalho. Por esta razão, o imposto pigouviano serve como um instrumento valioso a ser utilizado pelo Estado, para corrigir ou desincentivar atividades causadoras de um dano que, eventualmente, possa ser coibido.

Pela ótica do Poder Público a indução de atividades que garantam a sustentabilidade e que protejam o meio ambiente deve integrar políticas de incentivo capazes de proporcionar o desenvolvimento politicamente correto. Noutra ponta, atividades econômicas nocivas, poluidoras, ou que se utilizam do meio ambiente como instrumento, por excelência, de potencialização de lucros, podem ser desestimuladas pelo Estado, por meio da tributação ou quaisquer mecanismos de reparação.

Com efeito, a figura do imposto pigouviano, que possui o condão de induzir condutas positivas e desestimular atividades nocivas ou insustentáveis do ponto de vista ambiental, tem por finalidade onerar o agente poluidor e coibir práticas que degradam a natureza.

Desta forma, os impactos econômicos decorrentes das atividades exercidas por seus atores desoneram a sociedade de um ônus que não é seu, imputando o custo social a quem realmente deve ser impactado.

Assim, a tributação sobre o carbono tem um papel preponderante no enfrentamento das questões climáticas, sobretudo na possibilidade de instituir normas que viabilizem uma aceleração no processo de descarbonização da economia e facilitação na condução da transição energética.

[2] MARSHALL, Alfred. **Principios de Economía**. 4ª ed. Madrid, Espanha: Ed. Aguilar, SA., 1963, 4a. ed., p. 389.

[3] PIGOU, Arthur Cecil. **The Economics of Welfare**. 4ª ed. London: Ed. Macmillan & Co Ltd, 1962

[4] ARAGÃO, Maria Alexandra de Souza. O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente. In: BENJAMIN, Antônio Herman; LEITE, José Rubens Morato (Coord.). **Série Direito Ambiental para o Século XXI**, v. 1. São Paulo: Instituto O Direito por um Planeta Verde, 2014. p. 33.

[5] PIGOU, Arthur Cecil. **The Economics of Welfare**. 4ª ed. London: Ed. Macmillan & Co Ltd, 1962.

## 3 | A Experiência da Tributação do Carbono nos Países Membros da União Europeia

Desde o início da década de 1990, vários países introduziram reformas fiscais ecológicas abrangentes, incluindo a tributação sobre o carbono, em um contexto de carga tributária constante, onde novos tributos relacionados ao meio ambiente têm compensado a redução de impostos existentes.

Registra-se que os países europeus viveram ciclos de reforma ecológica. A primeira, no início da década de 90; na sequência, até o início do século seguinte; e a terceira a partir de 2010.

Desta forma, tais reformas foram conduzidas de forma uníssona, irradiando pelos países membros da União Europeia. De acordo com Monteiro, diversos modelos foram implementados, conforme transcrição:

> 1ª) Modelo de reforma fiscal ambiental restrito ou de reforma parcial. Os tributos ambientais ainda têm um papel secundário, com finalidades predominantemente arrecadadoras, sendo incorporados de maneira isolada e sem conexão com uma reforma geral. Esse papel residual pode se traduzir num desenho pouco cuidadoso de tributos ambientais, fundamentado num vínculo pouco claro entre o tributo e o problema ambiental. Seguem esse modelo: Estados Unidos, Alemanha, Bélgica e Grã-Bretanha.
>
> 2ª) Modelo de enfoque generalizado ou de reforma integral. Desde 1990, vários países da Europa têm seguido uma estratégia qualitativa e quantitativa diferenciada no que diz respeito à tributação ambiental. Esses países têm realizado reformas fiscais que introduziram de maneira séria o argumento ambiental no seu conteúdo normativo. Destacam-se: Suécia, Noruega, Dinamarca, Finlândia e Holanda.

A primeira experiência foi deflagrada na França, em 1964, quando a Agência de Águas daquele país instituiu uma cobrança sobre a emissão de efluentes e o consumo de água.

Em 1989, instituíram a contribuição sobre a contaminação do ar; logo na sequência, os tributos sobre os resíduos sólidos. Dessa forma, tributavam-se as propriedades imobiliárias edificadas para compensar os gastos com resíduos sólidos.

Em 1999, unificaram os tributos que incidiriam sobre a poluição, passando a abranger as seguintes áreas: tratamento e estocagem de dejetos industriais especiais, poluição atmosférica, óleos e lubrificantes, poluição sonora, dejetos domésticos, detergentes, extração de materiais e pesticidas.

Em 2014, a França, participante do Sistema de Comércio de Emissões da União Europeia (EU ETS), introduziu uma tributação sobre o carbono e, em 2018, após a tentativa de aumentar o imposto, houve uma resistência política, levando o governo a manter o valor inicial.

Ainda assim, o tributo é reconhecido como eficiente, alcançando em 2021, 35% das parcelas das emissões de gases de efeito estufa da jurisdição coberta, o que denota um coeficiente acima da média dos países membros da União Europeia.

Os Países Baixos tiveram seu pioneirismo tributário ambiental em 1970, quando implementaram uma taxa sobre a poluição da água. Em 1985, instituíram um tributo sobre todos os poluentes orgânicos de fontes industriais, resultando em uma queda de quase 70% da poluição orgânica.

Em 1995, foi instituído o tributo sobre a utilização de urânio, sobre a eliminação de resíduos e sobre a captação de águas subterrâneas. Na sequência, com fito de reduzir a poluição, instituíram tributos sobre aeronaves, em razão da quantidade de poluição sonora produzida, o tributo sobre o consumo de energia, eletricidade e gás natural.

A tributação sobre o carbono só se tornou realidade a partir dos idos de 2021, já que naquele ano o país havia alcançado 12% das parcelas das emissões de gases de efeito estufa da sua jurisdição coberta.

Outro exemplo que se destacou como uma reforma tributária ecológica pungente, foi a experiencia finlandesa. Na década de 90, com o propósito de reduzir as emissões de dióxido de carbono, a Finlândia foi o primeiro país da Europa, acompanhado posteriormente pelos demais países, a reformular o seu sistema tributário, instituindo a tributação sobre as emissões de carbono.

Pode-se dizer, portanto, que a Finlândia foi o primeiro país a instituir uma tributação do carbono ampla, propriamente dita, incidindo sobre a tonelada de CO2 emitida pelos combustíveis fósseis e sobre duas fontes principais, o aquecimento e o óleo de motor. Montero aponta que este imposto representa aproximadamente 10% da arrecadação ambiental, compensado pela redução da tributação direta.

A Suécia, em 1991, instituiu impostos diretos por tributos ambientais, tais como o imposto sobre baterias, sobre resíduos, sobre emissões de enxofre, sobre o óxido de nitrogênio e sobre o dióxido de carbono, provocando significativa redução nas câmaras de combustão. O governo optou por reduzir as alíquotas de imposto sobre a renda, conjugando com a instituição de imposto sobre o carbono e os denominados impostos especiais de consumos ambientais.

No caso do carbono, a tributação já alcançou índices significativos, com mais de 40% do seu território coberto pelas parcelas das emissões de gases de efeito estufa.

De idêntica forma e no mesmo ano, a Noruega instituiu um imposto sobre o carbono amplo, incidindo sobre diferentes tipos de combustíveis e óleos minerais, gasolina, gás, gás natural e gás liquefeito de petróleo. Na sequência, foi implementada uma tributação sobre pesticidas, resíduos, azeites lubrificantes e envases de bebidas.

É importante ressaltar, que a experiência norueguesa alcançou o melhor resultado entre todos os países membros da União Europeia, ao ter alcançado, em 2021, mais de 66% do seu território coberto pelas parcelas das emissões de gases de efeito estufa.

Em 1992, foi a vez da Dinamarca, tendo realizado sua reforma fiscal ecológica em três etapas. A primeira, em 1993, quando reduziu a alíquota marginal do imposto sobre a renda e instituiu tributos sobre combustível fóssil, resíduos e água. Na sequência, em 1995, quando houve a instituição do imposto sobre a emissão de gás carbônico e, por fim, em 1998, com a instituição do tributo sobre energia, gás natural, dióxido de enxofre, e petróleo. Os tributos ambientais representam 4% dos tributos existentes naquele país, segundo Montero.

A Alemanha trilhou um caminho diferenciado, ao aprovar, em 1998, o seu Código Ambiental, conferindo a possibilidade da instituição de tributos para a utilização de recursos advindos da natureza e sobre a emissão de poluentes.

Os principais objetivos do programa eram gerar incentivos para a economia de energia e acelerar o processo de mudança industrial, a fim de financiar programas de energia renovável e aumento do emprego, reduzindo, por outro lado, a tributação sobre a carga de trabalho.
As reformas alemãs incluíam aumentos gradativos nas alíquotas, tanto para óleos minerais quanto para o setor de energia, concedendo ao setor florestal um desconto de 80% sobre a alíquota normal do imposto sobre a energia e o aumento de impostos sobre óleo e gás natural. Para os domicílios de baixa renda, o país oferece um desconto de 50% no imposto sobre a energia para aquecedores de armazenamento, fora do horário de pico, instalados antes de abril de 1999.

Na Alemanha, as alíquotas do imposto sobre veículos, dependem da classe ambiental a que o veículo pertence, conforme estabelecido na classificação da União Europeia. No entanto, ofereceram aos transportadores públicos locais, um reembolso de 50% para a alíquota do imposto sobre energia e sobre o óleo mineral. Os veículos movidos a GLP beneficiaram-se de uma redução de 60% no ano de 2000 e criaram uma tributação diferenciada para veículos que apresentassem catalisadores.

Em 1999, o país vivenciou a implementação de uma reforma tributária verde, com o escopo de ampliar a proteção ambiental. Com fulcro na redução do consumo de energia elétrica, criou-se um imposto sobre a energia, compensando a arrecadação com a redução das contribuições previdenciárias. Na sequência, aumentaram a alíquota sobre o gás natural, o gás liquefeito, o consumo de combustível, o óleo diesel, os hidrocarbonetos e por fim, instituíram uma taxa federal de águas residuais.

A Espanha, utilizou-se da política de incentivos fiscais, como estratégia de proteção ao meio ambiente, reduzindo impostos sobre melhoria ambiental no setor produtivo. Atualmente, tributa-se somente gases fluorados, que representam apenas 3% do total de GEE emitidos pelo país, o que denota um olhar mais atento quanto à efetividade de sua política tributária ambiental.

Em síntese, o processo de tributação sobre o carbono no seio dos países membros da União Europeia vem atingindo um crescimento diante das parcelas das emissões de gases do efeito estufa, conforme se depreende do quadro a seguir:

**Tabela 01 - Impostos sobre o carbono na Europa, 2021**

| Países | Taxa de imposto sobre carbono (por tonelada de CO2e) em Euros | Parcela das emissões de gases de efeito estufa da jurisdição coberta | Ano de Implementação |
|---|---|---|---|
| Dinamarca | 23,78 € | 35% | 1992 |
| Estónia | € 2,00 | 6% | 2000 |
| Finlândia | 62,00 € | 36% | 1990 |
| França | 45,00 € | 35% | 2014 |
| Islândia | 29,72 € | 55% | 2010 |
| Irlanda | 33,50 € | 49% | 2010 |
| Letónia | 12,00 € | 3% | 2004 |
| Liechtenstein | 85,76 € | 26% | 2008 |
| Luxemburgo | 20,00 € | 65% | 2021 |
| Países Baixos | 30,00 € | 12% | 2021 |
| Noruega | 58,59 € | 66% | 1991 |
| Polónia | 0,07 € | 4% | 1990 |
| Portugal | 24,00 € | 29% | 2015 |
| Eslovénia | 17,30 € | 50% | 1996 |
| Espanha | 15,00 € | 3% | 2014 |
| Suécia | 116,33 € | 40% | 1991 |
| Suíça | 85,76 € | 33% | 2008 |
| Ucrânia | 0,25 € | 71% | 2011 |
| Reino Unido | 21,23 € | 23% | 2013 |
| **Média** | **35,91 €** | **34%** | |

Fonte: Carbon Taxes in Europe. Tax Foundation. 2021[26]

[6] MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental: Reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 387.

[7] SILVA, Pedro Francisco da. **Tributação ambiental: normas tributárias imantadas por valores ambientais.** Brasília: Conselho Nacional da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 2018. P. 100.

[8] PAULA, Paulo Alves da Silva. **Tributação e Meio Ambiente. A tributação como instrumento de proteção ambiental.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2013. P.145-146.

[9] PIRONET, Olivier. **Chronologie du mouvement des gilets jaunes.** Le Monde Diplomatique. Paris, #168, décembre 2019 – janvier 2020. Disponível em: https://www.monde-diplomatique.fr/mav/168/PIRONET/61011. Acesso em: 13.07.2025.

[10] ASEN, Elke. Carbon Taxes in Europe. Tax Foundation. 2021. Disponível em: https://taxfoundation.org/carbon-taxes-in-europe-2021/. **Acesso em: 13.07.2025.**

[11] Ibid. P.83.

[12] MARTINS, Joana D'arc Dias. **Tributação, Consumo e Meio Ambiente: a tributação e seus reflexos no meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2021. P.124.

[13] ASEN, Elke. **Carbon Taxes in Europe.** Tax Foundation. 2021. Disponível em: https://taxfoundation.org/carbon-taxes-in-europe-2021/. **Acesso em: 13.07.2025.**

[14] MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental: Reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014. P.275.

[15] SILVA, Pedro Francisco da. **Tributação ambiental: normas tributárias imantadas por valores ambientais**. Brasília: Conselho Nacional da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 2018. P.103.

[16] ASEN, Elke. **Carbon Taxes in Europe**. Tax Foundation. 2021. Disponível em: https://taxfoundation.org/carbon-taxes-in-europe-2021/. **Acesso em: 13.07.2025.**

[17] MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental: Reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014. P.271.

[18] ASEN, Elke. **Carbon Taxes in Europe**. Tax Foundation. 2021. Disponível em: https://taxfoundation.org/carbon-taxes-in-europe-2021/. **Acesso em: 13.07.2025.**

[19] SILVA, Pedro Francisco da. **Tributação ambiental: normas tributárias imantadas por valores ambientais**. Brasília: Conselho Nacional da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 2018. P. 102.

[20] MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental: Reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário.** São Paulo: Saraiva, 2014. P. 273.

[21] OECD. ***An Overview of Green Tax Reform and Environmentally Related Taxes in OECD countries***. Paris, 2001. P. 59.

[22] Ibid. P. 69.

[23] Ibid.

[24] SILVA, Pedro Francisco da. **Tributação ambiental: normas tributárias imantadas por valores ambientais**. Brasília: Conselho Nacional da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 2018. P. 104.

[25] ASEN, Elke. **Carbon Taxes in Europe**. Tax Foundation. 2021. Disponível em: https://taxfoundation.org/carbon-taxes-in-europe-2021/. **Acesso em: 13.07.2025.**

[26] ASEN, Elke. **Carbon Taxes in Europe**. Tax Foundation. 2021. Disponível em: https://taxfoundation.org/carbon-taxes-in-europe-2021/. **Acesso em: 13.07.2025.**

## 4 | Instrumento de Precificação e Comparativo da Tributação do Crédito de Carbono: as Experiências do México e Brasil

Em 2012, a *Ley General de Cambio Climático* (LGCC) foi o instrumento que pavimentou o caminho para viabilizar a introdução de um imposto sobre o carbono que fosse aprovado, ao estender tanto às pessoas físicas, quanto jurídicas, que emitissem mais de 25 mil toneladas equivalentes de CO2 (tCO2e) e exercessem determinadas atividades.[27]

Por meio da *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios* (IEPS), o imposto mexicano incide sobre o propano, butano, gasolinas, querosenes, combustíveis de avião, diesel, óleo combustível, coque, coque de petróleo, carvão mineral e outros combustíveis fósseis, sendo excetuado o gás mineral e o petróleo cru, recaindo sobre o teor adicional de emissões de CO2 em relação ao gás natural, que é atualizado todo dia primeiro de janeiro, sobre o litro ou tonelada de determinados combustíveis fósseis.[28]

O México utiliza diversos instrumentos de precificação de carbono (IPC) como parte dos esforços que o país utiliza para cumprir suas metas de reduções dos GEE, conforme estabelecido na Contribuição Nacionalmente Determinada (NDC) do país e outras iniciativas locais de ação climática.[29]

A coexistência do Sistema de Comércio de Emissões (SCE) e os impostos sobre o carbono (federal e subnacionais), tem apresentado desafios e oportunidades para atingir as metas climáticas de forma custo-efetiva, melhorando a eficiência e a eficácia das políticas climáticas nacionais.

O arcabouço legal e institucional do país estabelece suas bases para o desenvolvimento e aplicação de IPCs, conforme previsto na Ley General de Cambio Climático (LGCC), na Estratégia Nacional de Mudanças Climáticas (Visión 10-20-40) e no Programa Especial de Mudanças Climáticas (PECC) 2021–2024. Esses atos normativos reconhecem os IPCs como instrumentos estratégicos para induzir a redução das emissões de gases de efeito estufa (GEEs) e garantir a custo-efetividade na transição para uma economia de baixo carbono.

O primeiro instrumento formalmente implementado foi o Imposto Federal sobre o Carbono, introduzido em 2014 como parte da reforma fiscal ocorrida em 2013. Incidindo sobre a quantidade de $CO_2$ emitida por combustíveis fósseis, suas alíquotas são calculadas com base em diretrizes do IPCC, com exclusões específicas (como gás natural e querosene de aviação).[30]

Entre os principais IPCs adotados no México, destacam-se: (i) o Imposto Federal sobre o Carbono, (ii) os impostos estaduais sobre o carbono, (iii) o Sistema de Comércio de Emissões (SCE) e (iv) subsídios e estímulos fiscais climáticos. A coexistência desses mecanismos busca ampliar a cobertura setorial, incentivar a inovação tecnológica e garantir a eficiência econômica das políticas climáticas nacionais, alinhando-se aos compromissos assumidos na Contribuição Nacionalmente Determinada (NDC) mexicana.[31]

A LGCC permite que as entidades federativas implementem suas próprias políticas de precificação. Atualmente, oito estados possuem impostos sobre o carbono em vigor, com diferentes desenhos e abrangência. O reconhecimento da constitucionalidade desses tributos, pela Suprema Corte de Justiça da Nação (SCJN), estabeleceu importante precedente para a expansão da tributação ambiental subnacional.[32] [33] [34]

Já o Mercado Regulado de Carbono, estabelecido pelo Sistema de Comércio de Emissões federal, introduzido em 2020 em fase piloto, representa o primeiro mercado de carbono regulado da América Latina. O sistema segue o modelo cap and trade, estabelecendo um teto (cap) para emissões em setores intensivos em carbono, como o energético e o industrial, e permitindo a negociação de direitos de emissão entre os participantes.[35]

Durante o programa de prova (2020-2022), os direitos foram distribuídos gratuitamente via grandfathering, e mecanismos de flexibilidade foram incorporados, como o uso de créditos de compensação (offsets) até o limite de 10% das obrigações. O sistema opera com base no Registro Nacional de Emissões (RENE) e exige monitoramento, relato e verificação (MRV) rigorosos. Contudo, a transição para a fase operacional, requer investimentos em infraestrutura, alinhamento setorial e fortalecimento institucional.[36]

No México, as autoridades fiscais ainda não se pronunciaram expressamente sobre a natureza jurídica dos bônus de carbono (equivalente ao crédito de carbono brasileiro). No entanto, a aplicação supletória do direito federal comum (artigo 5ª do Código Fiscal da Federação) leva à conclusão de que os bônus de carbono devem ser tratados como bens móveis intangíveis para efeitos fiscais. Tal interpretação, baseia-se no Código Civil Federal, que classifica os bens em móveis e imóveis, e considera bens móveis intangíveis aqueles que, embora sem forma física, podem ser comprados, vendidos e transferidos, como direitos de propriedade intelectual.[37]

Neste contexto, observa-se que a estrutura fiscal mexicana adota um enquadramento que, embora ainda carente de posicionamento expresso das autoridades sobre a natureza jurídica dos bônus (créditos) de carbono, estabelece parâmetros claros a partir da interpretação sistemática das normas civis e tributárias. O que demonstra que o México opta por tratar a comercialização dos bônus de carbono de forma análoga à de outros bens móveis intangíveis, aplicando-lhes a lógica fiscal de alienação patrimonial, o que repercute diretamente no cálculo do ISR, na incidência de IVA e nas obrigações acessórias como a emissão de CFDI.[38]

Sobre a incidência do IVA, é importante ressaltar que a Lei de Imposto de Valor Agregado (LIVA) impõe uma taxa de 16% sobre a alienação de bens em território mexicano, incluindo bens intangíveis como os bônus de carbono.[39]

Para fins fiscais, considera-se que a alienação desses ativos ocorre em território nacional quando o adquirente e o alienante são residentes no mesmo país. Contudo, a aquisição de bônus de carbono por residentes estrangeiros é classificada como exportação de bens intangíveis e, portanto, sujeita à alíquota zero. Ademais, quando a operação é realizada entre dois residentes estrangeiros, ainda que os créditos estejam vinculados a projetos localizados no México, não há incidência de IVA, uma vez que o ingresso não é considerado de fonte de riqueza mexicana.[40]

Observa-se, portanto, que o modelo adotado combina segurança jurídica derivada do direito comum, com regras específicas de tributação sobre bens intangíveis, criando um sistema relativamente previsível para operações internas, mas com lacunas no tratamento de transações internacionais. No entanto, se comparado a outras jurisdições, o sistema mexicano mostra-se menos intervencionista na regulação da origem e destino dos créditos de carbono, privilegiando a neutralidade fiscal nas exportações e nas operações entre não residentes, o que pode incentivar a inserção do país como polo exportador de créditos no mercado global.

Além dos IPCs tributários e de mercado, o México desenvolve subsídios e estímulos fiscais climáticos, voltados à correção de falhas de mercado e promoção de inovação. Iniciativas como a IRE, focada no setor florestal, busca reduzir emissões através da conservação e manejo sustentável de florestas, com incentivos econômicos e financeiros, os pagamentos por serviços ambientais (PSA), programas de reflorestamento e incentivos à mobilidade urbana sustentável e o Programa de Substituição de Táxis (CDMX), que oferece apoio financeiro para substituir veículos antigos por modelos mais eficientes, híbridos ou elétricos, reduzindo emissões no transporte demonstram o esforço do país em articular instrumentos positivos e negativos para indução de comportamentos de baixo carbono.[41]

Como se vê, a multiplicidade de instrumentos em diferentes níveis de governo cria oportunidades para uma cobertura abrangente e eficaz das emissões, ao mesmo tempo em que impõe desafios quanto à coordenação, sobreposição normativa e distorções de mercado. Diante disso, a harmonização entre os sistemas, como a integração entre SCE e impostos estaduais, é essencial para garantir a efetividade e a equidade da política climática mexicana.

No entanto, a convivência entre diferentes IPCs, apesar de institucionalmente reconhecida, pode apresentar alguns desafios significativos, a exemplo de uma ausência de coordenação vertical (entre União e estados) e horizontal (entre setores e instrumentos), podendo gerar sobreposição regulatória, distorções de mercado e insegurança jurídica.

Por outro lado, o desenho de sinergias funcionais entre tributos e o SCE, como já vislumbrado por estados como Guanajuato e Tamaulipas, pode ampliar a cobertura setorial, estabilizar preços de carbono e maximizar a arrecadação ambientalmente orientada.

O que se constata, portanto, é que as medidas tributárias mexicanas foram convergentes e coordenadas, demonstrando-se eficazes na redução das emissões de GEEs e na harmonização regulatória, diante de mecanismos de ajuste de carbono na fronteira (como o CBAM da União Europeia), que tem potencial para preservar a competitividade das suas exportações.

No caso do Brasil, por meio da Emenda Constitucional n. 132/2023, da Lei Complementar n. 214/2025 e da Lei Federal n. 15.042/2024, propiciou um significativo passo para mitigar os impactos ambientais, sociais e econômicos, ao integrar instrumentos regulatórios, econômicos e fiscais no processo de menor dependência dos combustíveis fósseis e de facilitação da transição energética.

Essa perspectiva normativa permitiu que a tributação sobre o carbono se tornasse uma realidade, alinhando o país aos compromissos internacionais previamente assumidos, como o Acordo de Paris e o Protocolo de Kyoto, assim como viabilizou a junção do meio ambiente e a tributação como variáveis de promoção da natureza e redução das emissões de gases do efeito estufa.

Nesse plano, a medida se demonstra acertada, tendo em vista a necessidade deste instrumento já ter revelado, comprovadamente, sua eficiência na diminuição na emissão de gases do efeito estufa, bem como na preservação da biodiversidade e todo o ecossistema, o que pode ser atestado por meio do relatório anual *Effective Carbon Rates 2021: Pricing carbon emissions through taxes and emissions trading*.[42]

Em 2023, foram identificados que, dentre os países da OCDE, 58% do volume de emissões globais de gases do efeito estufa ainda não estavam precificados, o que mitiga os próprios efeitos decorrentes da tributação sobre o carbono, ao desconsiderar que o meio ambiente é uno e indivisível.[43]

Após dois anos utilizando-se a mesma fonte de pesquisa, observou-se uma significativa melhora ao se constatar que 80 iniciativas de precificação de carbono em 55 jurisdições nacionais e 44 subnacionais, representando 28% das emissões globais de gases do efeito estufa, já é uma realidade.[44]

Na sequência, o estudo apontou que o incremento na precificação do carbono, em sintonia com políticas tributárias que priorizem o meio ambiente, tem o potencial de incrementar as receitas equivalentes a 1% do Produto Interno Bruto, em média, o que evidencia os instrumentos de precificação com um duplo benefício, tanto arrecadatório, quanto de indução na redução das emissões de gases do efeito estufa.

Dentro deste escopo, os países, em geral, optam por alguns modelos de tributação. O relatório anual *Effective Carbon Rates 2021: Pricing carbon emissions through taxes and emissions trading*, mencionou que a taxa efetiva do carbono é resultado da combinação de três subindicadores: impostos diretos sobre o carbono; impostos sobre os combustíveis; e preços das permissões em mercados de carbono.

O primeiro é a incidência direta sobre as emissões de carbono, cobrando um imposto sobre cada tonelada de carbono emitida, de modo que em certas localidades que existam dificuldades de aferição, a tributação sobre combustíveis fosseis se torna mais viável, como por exemplo, a Finlândia, que em 1990, tornou-se o primeiro país do mundo a adotar esse modelo[45]. Juntam-se a esses, na América Latina, a Argentina[46] e o Chile.[47]

Outro modelo é o sistema denominado cap and trade, que consiste no mercado regulado de compra e venda de licenças de emissão, proporcionando maior eficiência no cumprimento de metas de redução de gases do efeito estufa, mas que combina restrições de emissões com

penalidades. Este modelo foi eleito por quase todos os países da União Europeia e pelo Brasil.

Destacamos que no caso brasileiro, o país não aprovou um imposto explícito sobre o carbono, em que pese ter ocorrido a incorporação do Imposto Seletivo no sistema tributário nacional, com a incidência sobre a produção, a extração, a comercialização ou a importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, tendo a Lei Complementar n. 214/2025, estabelecido critérios específicos quanto aos veículos, com a alíquota baseada na eficiência energética, reciclabilidade de materiais, emissões de poluentes pegada de carbono e a emissão de dióxido de carbono.

Por fim, resta o sistema híbrido, que adota a coexistência do imposto sobre o carbono e um programa de regulação do mercado. Neste caso, China e Colômbia são alguns dos países que adotaram essa opção.[48]

O Brasil, neste primeiro momento, optou pelo sistema cap and trade, ao combinar um mercado de emissões de CO2 com um percentual sobre os seus excedentes, incidindo sobre três instrumentos a serem negociados: os créditos de carbono, o certificado de redução ou remoção verificada de emissões (CRVE), e, por fim, a cota brasileira de emissões (CBE), sendo considerados ativos fungíveis e transacionáveis, devendo ser registrados na contabilidade como ativos intangíveis.

Neste escopo, a Lei Federal n. 15.042/2024 dispôs o modelo tributário a ser seguido. Assim, determinou que as operações pela sistemática de apuração pelo lucro real estão isentas de PIS/Pasep e Cofins, bem como não incidirão o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; pelo lucro presumido, admitiu que deve ser reconhecida como ganho de capital e incluído na sua respectiva base tributária; e por fim, nas operações comercializadas em bolsas, devem ser tributados sobre os ganhos líquidos obtidos em operações.

Ademais, reconheceu a possibilidade de deduzir da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), com apuração no lucro real, as despesas incorridas para a redução ou remoção de emissões de GEE vinculadas à geração dos ativos definidos no âmbito do SBCE, e da base de cálculo do mesmo imposto ou do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), bem como as despesas decorrentes da geração dos créditos de carbono, inclusive, em ambos os casos, os gastos administrativos e financeiros necessários à emissão, ao registro, à negociação, à certificação ou às atividades do escriturador.

[27] MÉXICO. Ley General de Cambio Climático. *Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de junio de 2012*. Cidade do México, 2020. Disponível em: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LGCC_061120.pdf. **Acesso em 13.07.2025.**

[28] GUTIÉRREZ, Mónica Unda. *La reforma tributaria de 2013: los problemas de la Hacienda pública y la desigualdad em México*. Espiral, Estudios sobre Estado y Sociedad v. 22, n. 64. México, 2015, p. 69-99.

[29] GUTIÉRREZ GARCÍA, Jorge et al. *Análisis integrado de los instrumentos de precio al carbono en México: implicaciones económicas, ambientales, sociales y políticas.* Ciudad de México: GIZ, 2024. Disponível em: https://iki-alliance.mx/wp-content/uploads/Analisis-integrado-de-los-instrumentos-de-precio-al-carbono-en-Mexico GIZ.pdf. **Acesso em: 10 ago. 2025.**

[30] *Ibid.*

[31] *Ibid.*

[32] MOURA, Carlos Eduardo dos Reis. *Tributação do carbono na América Latina e perspectivas para o Brasil.* Artigo recebido em 21 set. 2021 e aceito para publicação em 26 out. 2021. Disponível em: https://bd.camara.leg.br/bd/items/0b866ed0-9448-4a3b-99e4-ca5611e6bc17. **Acesso em: 10 ago.2025.**

[33] AGUILERA, Fernando et al. Nota Técnica: *Impuesto al Carbono en México.* [S. l.]: MÉXICO2, fev. 2023. Disponível em: https://www.mexico2.com.mx/uploadsmexico/file/Impuesto_al_carbono_en_M%C3%A9xico_2024.pdf. **Acesso em: 10 ago. 2025.**

[34] LÓPEZ-VELARDE PÉREZ, Óscar; SALAMÁN SÁNIDA. *Mercado de carbono en México: implicaciones fiscales de comercializar instrumentos financieros sostenibles.* 2023. p. 26-32.

[35] LÓPEZ-VELARDE PÉREZ, Óscar; SALAMÁN SÁNIDA. *Mercado de carbono en México: implicaciones fiscales de comercializar instrumentos financieros sostenibles.* 2023. p. 26-32. Disponível em: https://admin.ritch.com.mx/uploads/Xjcu_Lnh_XXRM_Ik_YD_8z_Bsp_CGJKF_2_Bc_Qem_Y8mx5_Fk_Cv_4aa5f90ee8.pdf. **Acesso em 10.08.2025.**

[36] *Ibid.*

[37] *Ibid.*

[38] LABANDEIRA, Xavier; LABEAGA, José M.; LÓPEZ-OTERO, Xiral; STERNER, Thomas. *Distributional impacts of carbon taxation in Mexico.* Cuadernos Económicos de ICE, n. 104, p. 138-167, 2022. DOI: https://doi.org/10.32796/cice.2022.104.7492

[39] *Ibid.*

[40] *Ibid.*

[41] GUTIÉRREZ GARCÍA, Jorge et al. *Análisis integrado de los instrumentos de precio al carbono en México: implicaciones económicas, ambientales, sociales y políticas*. Ciudad de México: GIZ, 2024. Disponível em: https://iki-alliance.mx/wp-content/uploads/Analisis-integrado-de-los-instrumentos-de-precio-al-carbono-en-Mexico GIZ.pdf.
**Acesso em: 10 ago. 2025.**

[42] OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development. (2021b). *Effective carbon rates 2021: Pricing carbon emissions through taxes and emissions trading.* Disponível em: https://www.oecd.org/tax/tax-policy/effective-carbon-rates-2021-0e8e24f5-en.htm.
**Acesso em 13.07.2025.**

[43] In 2021, 58% of the approximately 40 billion tonnes of GHG emissions were unpriced in the 72 countries covered in this report, with significant variation of coverage, prices and pricing instruments across sectors and countries." (OECD. *Effective carbon rates 2023: pricing greenhouse gas emissions through taxes and emissions trading*. OECD Series on Carbon Pricing and Energy Taxation.Paris: OECD Publishing, 2023. Disponível em: https://doi.org/10.1787/b84d5b36-en.
**Acesso em: 13.07.2025.**

[44] World Bank (2025). *Carbon pricing dashboard*. Disponível em: https://carbonpricingdashboard.worldbank.org.
**Acesso em 13.07.2025.**

[45] MOURA, Carlos Eduardo dos Reis. *Tributação do carbono na América Latina e perspectivas para o Brasil*. E-legis, Brasília, n. 39, p. 238-257, set./dez. 2022, ISSN 2175.0688. P.240.

[46] ARGENTINA. Ley 27430. *Impuesto a las ganancias*. Boletín Oficial, Buenos Aires, n. 33.781, p. 3-96, 29 dez. 2017, Primera Sección.

[47] CHILE. Decreto 241. *Establece condiciones para determinar rendimiento urbano y emisiones de óxido de nitrógeno de vehículos motorizados y determina la forma y condiciones del cálculo del impuesto establecido en el artículo 3º de la ley nº 20.780*. Santiago, 2014a. Disponível em: https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1071073.
**Acesso em 13.07.2025.**

[48] TRENNEPOHL, Natascha; BARRETO, Raphaela Mafra; SIMÕES, Ana Clara Abrantes. *O novo mercado de carbono da Colômbia*. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/novo-mercado-de-carbono-colombia-laclima.
**Acesso em 13.07.2025.**

## 5 | Conclusão

É incontestável que a Reforma Tributária elevou o nível de extrafiscalidade tributária e inseriu o país num patamar de responsabilidade social e de comprometimento com a defesa do meio ambiente.

Isso permitirá que o país esteja alinhado aos seus compromissos internacionais em prol da redução de gás na camada de ozônio, conferindo passos significativos no processo de transição econômica, em consonância com a agenda da sustentabilidade.

Um dos pontos significativos da reforma tributária foi, por meio da EC n. 132/2023 e da Lei Complementar n. 214/2025, estabelecer um novo marco da tributação ambiental, autorizando significativas mudanças no Sistema Tributário Nacional, com a introdução do critério da sustentabilidade ambiental e da redução de emissões de carbono, a fim de conjugá-los com as políticas públicas.

Ademais, a Lei nº 15.042/2024, que regulamentou o mercado de carbono, embora não tenha aprovado um imposto explícito sobre o carbono, terá no Imposto Seletivo a possibilidade de diminuição das pegadas de carbono e da emissão de dióxido de carbono, carecendo de um aspecto normativo quanto à tributação de ativos ambientais no contexto dos novos impostos sobre bens e serviços (CBS e IBS).

No contexto global, os países membros da União Europeia vêm alcançando o índice médio de 34%, no tocante às parcelas cobertas das emissões de gases de efeito estufa das suas jurisdições, o que evidencia a eficiência de integrar a tributação com o meio ambiente. No entanto, no caso do México e do Brasil, os instrumentos de precificação do carbono, como ferramenta central para a mitigação das emissões de gases de efeito estufa, vem sendo estruturados em momentos distintos, baseados em diferentes modelos jurídicos e tributários, de modo que seus resultados ainda são incipientes.

O México, como bem se viu, adota uma arquitetura híbrida, na qual convivem impostos federais e estaduais sobre carbono, subsídios e estímulos fiscais, e um Sistema de Comércio de Emissões em fase de consolidação.

No caso do Brasil, optou-se por um modelo regulatório baseado no sistema *cap-and-trade*, disciplinado pela Lei Federal n.º 15.042/2024, que define os ativos do SBCE e os créditos de carbono, como ativos fungíveis, com natureza jurídica de valor mobiliário quando negociados no mercado financeiro e de capitais, e frutos cíveis quando se tratar de créditos de carbonos florestais de preservação ou de reflorestamento.

Enquanto o México combina impostos diretos sobre carbono com mecanismos de mercado, distribuindo competências tributárias entre diferentes níveis de governo e adotando postura menos intervencionista nas transações internacionais, o Brasil não instituiu um

imposto explícito sobre o carbono, mas incorporou elementos ambientais ao Imposto Seletivo.

No entanto, há uma questão relevante que deve ser ainda objeto de muitos estudos e debates. Com a implementação gradual da Reforma Tributária, o sistema tributário brasileiro passará por um período de transição, assim como o mercado de carbono regulado.

Assim, as primeiras transações efetivas no mercado regulado de carbono, sob a forma de *cap-and-trade*, provavelmente ocorrerão entre o final de 2027 e 2029, dependendo do ritmo da regulamentação e implementação das fases previstas.

Não obstante, o que se observa é que enquanto a Lei nº 15.042/2024 garantiu isenção de PIS/Cofins sobre créditos de carbono e estabeleceu tributação clara via IRPJ/CSLL, a reforma tributária, que implementará a CBS e o IBS, deixou uma lacuna normativa quanto ao tratamento deste ativo.

Nesse contexto, surge como ponto de incerteza relevante, a possível incidência de CBS e IBS sobre os créditos de carbono. Em uma primeira análise normativa, existirá uma tributação de bens materiais e imateriais, o que incluiria, em tese, os ativos do SBCE e os créditos de carbono, não alcançados pela LC nº 214/2025, o que denota um eventual vácuo normativo.

Todavia, na mesma reforma, foram estabelecidos princípios imantados pela defesa do meio ambiente e da justiça fiscal, o que implicará necessária regulamentação, indispensável para solucionar essas questões, buscando maior segurança jurídica. R

## Referências bibliográficas


AGUILERA, Fernando et al. *Nota Técnica: Impuesto al Carbono en México*. [S. l.]: MÉXICO2, fev. 2023. Disponível em: https://www.mexico2.com.mx/uploadsmexico/file/Impuesto al carbono en M%C3%A9xico 2024.pdf. **Acesso em: 10.08.2025.**

ARAGÃO, Maria Alexandra de Souza. *O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente*. In: BENJAMIN, Antônio Herman; LEITE, José Rubens Morato (Coord.). Série Direito Ambiental para o Século XXI, v. 1. São Paulo: Instituto O Direito por um Planeta Verde, 2014. p. 33.

ARGENTINA. Ley 27430. *Impuesto a las ganancias*. Boletín Oficial, Buenos Aires, n. 33.781, p. 3-96, 29 dez. 2017, Primera Sección. ASEN, Elke. Carbon Taxes in Europe. Tax Foundation. 2021. Disponível em: https://taxfoundation.org/carbon-taxes-in-europe-2021/ **Acesso em: 13.07.2025.**

CHILE. Decreto 241. *Establece condiciones para determinar rendimiento urbano y emisiones de óxido de nitrógeno de vehículos motorizados y determina la forma y condiciones del cálculo del impuesto establecido en el artículo 3º de la ley nº 20.780*. Santiago, 2014a. Disponível em: https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1071073. **Acesso em 13.07.2025.**

GUTIÉRREZ GARCÍA, Jorge et al. *Análisis integrado de los instrumentos de precio al carbono en México: implicaciones económicas, ambientales, sociales y políticas.* Ciudad de México: GIZ, 2024. Disponível em: https://iki-alliance.mx/wp-content/uploads/Analisis-integrado-de-los-instrumentos-de-precio-al-carbono-en-Mexico GIZ.pdf. **Acesso em: 10.08. 2025.**

GUTIÉRREZ, Mónica Unda. *La reforma tributaria de 2013: los problemas de la Hacienda pública y la desigualdad em México.* Espiral, Estudios sobre Estado y Sociedad v. 22, n. 64. México, 2015.

LABANDEIRA, Xavier; LABEAGA, José M.; LÓPEZ-OTERO, Xiral; STERNER, Thomas. *Distributional impacts of carbon taxation in Mexico*. Cuadernos Económicos de ICE, n. 104, p. 138-167, 2022. DOI: https://doi.org/10.32796/cice.2022.104.7492

LÓPEZ-VELARDE PÉREZ, Óscar; SALAMÁN SÁNIDA. Mercado de carbono en México: implicaciones fiscales de comercializar instrumentos financieros sostenibles. 2023.

LÓPEZ-VELARDE PÉREZ, Óscar; SALAMÁN SÁNIDA. Mercado de carbono en México: implicaciones fiscales de comercializar instrumentos financieros sostenibles. 2023. p. 26-32. Disponível em: https://admin.ritch.com.mx/uploads/Xjcu Lnh XXRM Ik YD 8z Bsp CGJKF 2 Bc Qem Y8mx5 Fk Cv 4aa5f90ee8.pdf. **Acesso em 10.08.2025.**

MARSHALL, Alfred. *Principios de Economía*. 4ª ed. Madrid, Espanha: Ed. Aguilar, SA., 1963, 4a. ed.

MARTINS, Joana D'arc Dias. Tributação, Consumo e Meio Ambiente: a tributação e seus reflexos no meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2021.

MÉXICO. Ley General de Cambio Climático. *Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de junio de 2012.* Cidade do México, 2020. Disponível em: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LGCC_061120.pdf.
**Acesso em 13.07.2025.**

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. *Tributação Ambiental: Reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2014.

MOURA, Carlos Eduardo dos Reis. *Tributação do carbono na América Latina e perspectivas para o Brasil.* E-legis, Brasília, n. 39, p. 238-257, set./dez. 2022, ISSN 2175.0688.

OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development. (2021b). *Effective carbon rates 2021: Pricing carbon emissions through taxes and emissions trading.* Disponível em: https://www.oecd.org/tax/tax-policy/effective-carbon-rates-2021-0e8e24f5-en.htm.
**Acesso em 13.07.2025.**

OECD. *An Overview of Green Tax Reform and Environmentally Related Taxes in OECD countries*. Paris, 2001.

PAULA, Paulo Alves da Silva. *Tributação e Meio Ambiente. A tributação como instrumento de proteção ambiental.* Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2013. P.145-146.

PIGOU, Arthur Cecil. *The Economics of Welfare*. 4ª ed. London: Ed. Macmillan & Co Ltd, 1962.

PIRONET, Olivier. *Chronologie du mouvement des gilets jaunes.* Le Monde Diplomatique. Paris, #168, décembre 2019 – janvier 2020. Disponível em: https://www.monde-diplomatique.fr/mav/168/PIRONET/61011.
**Acesso em: 13.07.2025.**

SILVA, Pedro Francisco da. *Tributação ambiental: normas tributárias imantadas por valores ambientais*. Brasília: Conselho Nacional da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 2018.

TRENNEPOHL, Natascha; BARRETO, Raphaela Mafra; SIMÕES, Ana Clara Abrantes. *O novo mercado de carbono da Colômbia.* Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/novo-mercado-de-carbono-colombia-laclima.
**Acesso em 13.07.2025.**

WORLD BANK (2025). *Carbon pricing dashboard*. Disponível em: https://carbonpricingdashboard.worldbank.org.
**Acesso em 13.07.2025.**

DOI: 10.5281/zenodo.17353366

# Uma Teoria Geral dos Indícios: o valor probatório dos indícios na comprovação da responsabilidade tributária

## *A General Theory of Indicia: The evidentiary value of indirect evidence in tax liability*

Raimundo Parente de Albuquerque Júnior

Bacharel em Engenharia Eletrônica pelo Instituto Tecnológico de Aeronáutica (ITA). Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Pará (UFPA). Mestre em Direito Público pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Autor do livro Juridicidade contra legem no processo administrativo (Livraria do Advogado). Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

**RESUMO**

O presente estudo investiga o valor probatório dos indícios na caracterização da responsabilidade tributária, propondo uma teoria geral que busca reduzir a imprecisão na valoração dos indícios que, há muito tempo, tem gerado dúvidas e incertezas quanto a sua eficácia probatória. A pesquisa parte da constatação de que o ordenamento jurídico não estabelece hierarquia entre os meios de prova, e que, sob determinadas condições, um conjunto de indícios, dotados de certos atributos, pode fundamentar decisões administrativas e judiciais com segurança. A metodologia adotada é teórico-analítica, com base em categorias lógicas como extensão fática e proximidade lógico-causal, que permitem classificar os indícios em representativos ou fragmentários. A análise considera ainda a qualidade da lei de inferência que conecta o fato indício ao fato probando, podendo esta ser normativa, científica ou baseada na experiência comum. A partir dessas premissas, o estudo propõe critérios para avaliar a contundência e a dispersão dos indícios, demonstrando que a força probatória de um elemento depende tanto da sua relação com o fato quanto da sua capacidade de se integrar a outros indícios no contexto probatório. A teoria é aplicada a um caso concreto envolvendo fraude na interposição de pessoas, no qual a autoridade fiscal e o julgador administrativo analisam uma série de elementos indiciários para verificar a responsabilidade de um suposto sócio ou administrador oculto. A conclusão do estudo é que a valoração dos indícios deve ser feita com rigor lógico e investigativo, sendo possível alcançar uma inferência segura mesmo diante de provas indiretas, desde que haja convergência e qualidade na conexão entre os fatos. A teoria formulada mostra-se útil tanto para orientar a coleta de provas pela fiscalização quanto para fundamentar decisões no contencioso tributário.

**Palavras-chave:** Indício. Prova indireta. Responsabilidade tributária. Interposição fraudulenta. Lei de inferência.

**ABSTRACT**

This study investigates the evidentiary value of indirect evidence in establishing tax liability, proposing a general theory aimed at reducing the imprecision in the assessment of indicia, which has long generated doubts and uncertainties regarding their probative effectiveness. The research begins by recognizing that the legal system does not establish a hierarchy among types of evidence and that, under certain conditions, a set of indicia with specific attributes can reliably support administrative and judicial decisions. The methodology is theoretical and analytical, based on logical categories such as factual extension and logical-causal proximity, which allow for the classification of indications as either representative or fragmentary. The analysis also considers the quality of the inference rule that connects the indicative fact to the fact to be proven, which may derive from legal norms, scientific principles, or common experience. From these premises, the study proposes criteria for evaluating the strength and dispersion of indications, demonstrating that the probative force of an element depends both on its relationship to the fact and its integration with other elements in the evidentiary context. The theory is applied to a concrete case involving the fraudulent interposition of persons, in which the tax authority and the administrative judge analyze a series of indicative elements to determine the liability of an alleged hidden partner or administrator. The study concludes that the evaluation of indications must be conducted with logical and investigative rigor, and that it is possible to reach a reliable inference even in the presence of indirect evidence, provided there is convergence and quality in the connection between facts. The proposed theory proves useful both for guiding evidence collection by tax authorities and for supporting decisions in tax litigation.

**Keywords:** Indicia. Indirect evidence. Tax liability. Fraudulent interposition. Inference rule.

## 1 | Introdução

O presente artigo apresenta uma Teoria Geral acerca do valor probatório dos indícios (provas indiretas) no âmbito da caracterização da responsabilidade tributária. Busca-se saber se, e em que condições, um conjunto de indícios considerados convergentes poderá servir de prova.

A fim de examinar o grau de convicção acerca dos fatos objeto de indícios coletados, cabe inicialmente desmistificar a alegação geral de que a prova indireta não serve de prova. Serve, sim. Para tanto, hão de ser valorados à luz de uma lei de inferência e da convergência com outros elementos de prova.

> Esse é o entendimento da doutrina: (...) há um procedimento na doutrina e, principalmente, na prática, de que o indício é uma fonte imperfeita, a menos atendível de certeza que a prova direta. Isso não é exato. A eficácia do indício não é menor do que o da prova direta, tal como não é inferior a certeza racional à história e física. O indício é somente subordinado à prova, porque não pode subsistir sem uma premissa, que é a circunstância provada; e o valor crítico do indício está em relação direta com o valor intrínseco da circunstância indiciante. Quando esteja bem esclarecido, pode o indício adquirir uma importância predominante e decisiva no Juízo.
>
> (Espínola Filho, 1965, p. 176)

Igualmente o ordenamento pátrio não consagra hierarquia entre os meios de prova.

Em vista disso, procurar-se-á responder se a pluralidade de indícios pode ser importante, no sentido de que "vários indícios em si fracos (quer dizer, com baixo teor de gravidade e precisão) podem, somados, levar a uma presunção relativamente segura" (Paola, 1997, p. 62), como doutrina Leonardo Sperb.

## 2 | Metodologia

A abordagem metodológica adotada neste estudo é de natureza teórico-analítica, com base em categorias lógicas e jurídicas que permitem a construção de uma teoria geral sobre o valor probatório dos indícios na responsabilização tributária. O trabalho parte da premissa de que, não havendo hierarquia normativa entre os meios de prova, os indícios podem servir de prova. Indaga-se se, e em que condições, indícios considerados fracos poderão adquirir relevância probatória. Para conferir rigor e controle intersubjetivo à valoração dos indícios, propõem-se duas categorias fundamentais: a extensão fática, que diz respeito ao conjunto de fatos que podem ser relacionados a um determinado indício, e a proximidade lógico-causal, que expressa o grau de conexão entre o indício e o fato probando.

A partir dessas categorias, os indícios são classificados como contundentes ou dispersos, imediatos ou mediatos, representativos ou fragmentários. A metodologia também considera a modalidade da lei de inferência que conecta o fato indício ao fato indiciário, podendo esta ser normativa, científica ou baseada na experiência comum. A teoria é aplicada a um caso concreto envolvendo o uso de interpostas pessoas, no qual se analisa a responsabilidade tributária de um suposto sócio ou administrador oculto. A análise dos elementos indiciários é feita com base na sua capacidade de convergência e na força lógica que sustentam a inferência proposta. Com isso, o estudo demonstra que é possível alcançar uma conclusão segura mesmo diante de provas indiretas, desde que se observem a qualidade da inferência e a articulação entre os indícios. A metodologia proposta revela-se útil tanto para orientar a atuação da autoridade fiscal, quanto para fundamentar decisões no contencioso administrativo tributário.

## 3 | Resultados e discussões

### 1. A Teoria Geral

Na pesquisa sobre o tema, a doutrina menciona as seguintes classificações das presunções e dos indícios. Sob o enfoque aqui considerado extrínseco, as presunções são classificadas: (i) quanto à procedência, em legais ou *ad hominis*; (ii) quanto à eficácia probatória, em relativas ou absolutas. Sob o ponto de vista intrínseco, porquanto foca a relação de inferência, os indícios são classificados: (i) quanto à gravidade, em graves ou leves; (ii) quanto à precisão, em precisos ou vagos; (iii) quanto à concordância, em concordantes ou discordantes; (iv) quanto à força probatória, em simples ou múltiplos.

Moacyr Amaral Santos (1968, p. 398) explica que, para que uma presunção seja juridicamente válida e capaz de influenciar a formação do convencimento do julgador, ela deve apresentar três atributos clássicos: **gravidade, precisão e concordância**. A gravidade exige relação lógica forte entre fato conhecido e fato desconhecido; a precisão requer que a inferência seja direta e específica; e a concordância implica harmonia entre múltiplos

indícios, convergindo para o mesmo resultado probatório.

A presente formulação teórica propõe categorias que qualificam os indícios sob o ponto de vista intrínseco, focando a natureza da relação de inferência, a fim de determinar o valor lógico e probatório dos indícios. De certo modo, ela avança ao especificar essa natureza, reconhecendo não só a importância do indício para uma presunção segura, mas também deixando claro o papel nela desempenhado pela lei de inferência, ao explicitar os modos de sua atuação na redução da dispersão ou na elevação da contundência dos indícios. A proposta teórica também fornece balizamentos aplicáveis na definição de caminhos da investigação fiscal e na valoração probatória do julgador administrativo, conferindo maior precisão ao papel da concordância na força probatória de um conjunto de indícios.

O indício consiste num fato conhecido e provado (fato indício), que, tendo relação com outro fato (fato indiciário), por meio de uma lei de inferência, autoriza a concluir-se a ocorrência deste.

O indício tem valor probatório se se relacionar com o fato indiciário de forma bastante provável, não se exigindo a absoluta certeza. Em verdade, a representatividade do indício depende não só do fato indício, mas também da qualidade da lei de inferência, que pode decorrer do direito positivo (presunção legal), da ciência (lei científica) ou da experiência comum (presunções simples).

Para conferir um tratamento intersubjetivamente controlável ao procedimento de valoração de uma pluralidade de indícios coletados, faz-se necessário apanhá-los sob determinadas categorias lógicas, sobretudo quando se está diante de uma gama deles.

Focando o valor probatório do indício, dois são os elementos que balizam a sua conexão com o fato indiciário: (i) a *extensão fática*, a significar o conjunto, mais ou menos amplo, dos fatos passíveis de ser relacionados com determinado indício, segundo diferentes leis de inferência; (ii) a *proximidade lógico-causal*, a traduzir vínculo lógico-causal, mais ou menos estreito, com o fato probando, em função do grau de acuidade de determinada lei de inferência.

Partindo dessa classificação, é possível encontrar indício com dois atributos fundamentais: (i) a *contundência* (na relação com o próprio fato); (ii) a *dispersão* (na relação com outros fatos).

Diz-se disperso o indício que apresentar alta extensão fática, ou seja, que pode ser associado a fatos diversos, não necessariamente relacionados entre si, segundo diferentes leis de inferência. Por exemplo, um *indício* evidente revela baixa dispersão, mas, no indício depósito bancário de origem não comprovada, quando relacionado ao fato omissão de receita, nota-se alguma dispersão, que é contida por uma lei de inferência normativa (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996). Como se nota, o modo de reduzir a dispersão de um dado indício é através da escolha de uma boa lei de inferência.

Diz-se contundente o indício que exibir alta proximidade lógico-causal, segundo *determinada* lei de inferência. Por exemplo, a relação entre fumaça e fogo tem alta contundência na experiência comum. A forma de se elevar o nível de contundência de um indício é mediante aprofundamento investigativo, voltado para colheita, na cadeia lógico-causal, de outros elementos indiciários vinculados mais proximamente ao fato alegado. Por exemplo, o fato de duas pessoas jurídicas estarem sediadas num mesmo endereço é indício de baixa contundência, se se pretende concluir que elas integram um esquema de fraude fiscal. Igualmente se pode afirmar em relação ao fato de os sócios de uma pessoa jurídica serem parentes ou terem o mesmo domicílio de determinada pessoa, se se assevera que esta utiliza aquelas como interpostas pessoas em negócio ou empreendimento.

De acordo com a proximidade na cadeia lógico-causal, o indício pode ainda ser classificado em *imediato ou mediato*. O primeiro se conecta diretamente com o fato probando (fato indiciário de primeira ordem), enquanto o segundo se relaciona primeiramente com um fato intermediário, que, por sua vez, guarda vinculação direta com o fato probando (fato indiciário de segunda ordem). Nesse contexto, considera-se *pertinente* o indício imediato. O valor probatório do indício mediato vai depender do reforço de outros elementos indiciários, em função da convergência entre eles. Todavia, a convergência entre vários indícios fragmentários (indícios fracos) dificilmente permite o salto qualitativo de uma inferência segura; a não ser que venham somar-se, no contexto probatório, a indícios com certa contundência ou restrita dispersão.

Nesse quadro, reconhece-se ainda o indício fragmentário, como sendo aquele que apresenta alta

dispersão e baixa contundência em relação ao fato probando, enquanto o indício representativo é o seu oposto. Ao contrário daquele, este tem eficácia probatória capaz de respaldar, por exemplo, a existência da interposição simulada de terceiros.

Para melhor compreender o indício fragmentário, vale-se da metáfora do corpo de um elefante. Indaga-se: É possível identificar certo animal a partir de um fragmento de pele que dele foi retirado? Depende: se esse fragmento consiste em um centímetro quadrado de pele, certamente a percepção visual, fundada na experiência comum, não autoriza uma inferência segura. Bem diferente se se contar com um trecho de pele que revele ter sido extraído da tromba de um elefante, tendo por base a mesma lei de inferência. No primeiro caso, tem-se um indício fragmentário, ao passo que, no segundo, o indício é representativo. Entretanto, modificando-se a lei de inferência (p.ex., para uma lei científica), um indício inicialmente fragmentário pode tornar-se representativo, se, no exemplo, for feito o exame de DNA no tecido coletado.

Prosseguindo a comparação, há também uma corporeidade fenomênica, norteada por uma finalidade, com o qual determinado indício guarda maior ou menor extensão fática ou proximidade lógico-causal. A corporeidade de uma dada situação é definida por um conjunto de elementos fáticos que a caracterizam, segundo a experiência comum. Cada um desses elementos é demarcado por cinco aspectos: (i) subjetivo (o sujeito da ação ou omissão); (ii) material (a ação ou omissão em si); (iii) temporal (o momento da ação ou omissão); (iv) espacial (o lugar da ação ou omissão); (v) teleológico (a finalidade almejada).

Como se apresenta a corporeidade fenomênica que pretende fraudar o Erário valendo-se de interpostas pessoas?

A interposição fraudulenta é todo ato em que uma pessoa, física ou jurídica, aparenta ser o responsável por uma operação ou empreendimento que não realizou, interpondo-se entre uma parte (Fazenda Pública) e outra (o real beneficiário – responsável pela operação ou pelo empreendimento), para ocultar o sujeito passivo. Nessa hipótese, a responsabilidade tributária decorre do fato de o real beneficiário ser sócio *de fato* (art. 990 do Código Civil c/c art. 124, II, do Código Tributário Nacional - CTN) ou atuar como administrador ou representante oculto da pessoa jurídica (art. 135, III, do CTN).

Nesse passo, pode ser mais ou menos delineada a situação que constitui uma interposição fictícia de pessoas (a pessoa X é sócio de fato, administrador ou representante oculto da pessoa jurídica Y, constituída ou gerida com o objetivo de sonegar tributos), em função da integração dos seguintes elementos: (i) a pessoa jurídica Y sonegou tributos (pressuposto); (ii) a pessoa jurídica Y oculta seu patrimônio e sua movimentação financeira, não possuído patrimônio para responder pelo crédito tributário; (iii) a pessoa X é sócio de fato ou administra às escondidas a pessoa jurídica Y, zelando pelos seus interesses; (iv) os sócios da pessoa jurídica Y não possuem capacidade econômica para responder, na condição de solidários, pelo crédito tributário; (v) a pessoa X oculta seu patrimônio e sua movimentação financeira.

Dentre esses elementos, os mais contundentes e convergentes são o (ii), (iii) e (iv) e o mais disperso é o (v).

Para uma melhor compreensão da teoria formulada, apresentar-se-á um caso concreto à sua aplicação.

## 2 | A responsabilidade tributária decorrente da interposição fraudulenta de pessoas

A pessoa física que se vale do expediente da interposição fraudulenta geralmente se oculta nos papeis do *sócio de fato ou do administrador de fato*.

A condição de sócio de fato atrai a sujeição passiva com base no arts. 124, I, e 149, VII, do CTN, pressupondo-se a existência de uma sociedade em comum (ou de fato) dissimulada pela sociedade formalmente constituída por pessoas físicas que se interpõem entre aquela e a Fazenda Pública, com o intuito de sonegar tributos.

Cumpre, então, discorrer sobre a responsabilidade do sócio de fato na sociedade em comum.

A sociedade de fato, constituída entre sócios formais e o sócio de fato, é uma sociedade não personificada, intitulada sociedade em comum, regida pelos arts. 986 a 990 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002). Sobre o tema, ensinam Nelson Nery Júnior e Rosa Maria Nery:

> Art. 986. Enquanto não inscritos os atos constitutivos, reger-se-á a sociedade, exceto por ações em organização, pelo

> disposto neste Capítulo, observadas, subsidiariamente e no que com ele forem compatíveis, as normas da sociedade simples.
> (...)
> As denominadas sociedades em comum, ou sociedades irregulares, ou sociedades de fato, ou sociedades sem registro, têm natureza de sociedade, porque nelas se identifica a affectio societatis, mas não são pessoas jurídicas, pois estas adquirem personalidade jurídica quando da inscrição de seus atos constitutivos no registro próprio e na forma da lei (CC 45), o que não ocorre nesta hipótese.
> (...)
> CC Art. 988. Os bens e dívidas sociais constituem patrimônio especial, do qual os sócios são titulares em comum.
> (...)
> Os bens e as dívidas sociais configuram um patrimônio especial dos quais os sócios são titulares em condomínio. É patrimônio especial separado do dos sócios, sob a titularidade dos sócios em comum, em face da ausência de personalidade jurídica.
> (...)
> Jornada III STJ 210: O patrimônio especial a que se refere o CC 988 é aquele afetado ao exercício da atividade, garantidor de terceiro, e de titularidade dos sócios em comum, em face da ausência de personalidade jurídica.
>
> (Nery Júnior e Rosa Nery, 2006, p. 660 et seq.)

Convém ainda destacar que os sócios, nas relações entre si ou com terceiros, somente por escrito podem provar a existência da sociedade, mas os terceiros podem prová-la de qualquer modo (CC, art. 987). A respeito desse dispositivo do Código Civil, Maria Helena Diniz deixa claro que a prova da existência das sociedades de fato pode ser feita pelos mais diversos meios, inclusive por meio de presunções:

> Mas os estranhos, ou os terceiros, que tiverem alguma relação com a sociedade, poderão provar sua existência de qualquer modo, inclusive por meio de testemunhas, indicativos fiscais, início de prova escrita etc. [...] Logo, "a caracterização de uma sociedade em comum nem sempre constituirá uma tarefa fácil, admitindo-se, por parte de terceiros, a utilização de todo gênero de provas para tanto, inclusive das chamadas presumptio homines" (TJSP, Ap. 64.525-4, 7ª Câm. D. Priv., rel. Júlio Vidal, j. 31-3-1999).
>
> (Diniz, 2010, p. 681)

Uma vez caracterizada a sociedade em comum, os seus sócios respondem ilimitadamente pelas obrigações sociais, por força do art. 990 do Código Civil (art. 124, II, do CTN) e não em virtude da presença do interesse comum (art. 124, I, do CTN). *Verbis*, o art. 990 do Código Civil: "Todos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, excluído do benefício de ordem, previsto no art. 1.024, aquele que contratou pela sociedade".

Mais uma vez, é precisa a lição de Nelson Nery Júnior e Rosa Maria Nery, destacando que esta é a única hipótese em que o sócio responde solidariamente com a sociedade Nery Júnior e Rosa Nery, 2010, p. 661). Por seu turno, Maria Helena Diniz esclarece: "Os credores deverão obter a solução de seus créditos no patrimônio social, voltando-se depois contra os sócios, responsáveis ilimitada e solidariamente, individual ou conjuntamente" (Diniz, 2006, p. 682).

A sociedade em comum pode decorrer de uma cumulação subjetiva ou objetiva. Um exemplo de cumulação objetiva é trazido por Marcos Vinicius Neder, ao se referir à sociedade de fato, no artigo Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito, da seguinte maneira:

> Outra situação completamente distinta é quando o ilícito é promovido por pessoa jurídica ativa e operacional, que, comprovadamente, tenha ocultado ou registrado indevidamente negócios jurídicos realizados em parcerias com terceiros (sócios ocultos) para benefício comum. Nessa hipótese, não há falar em fictícia interposição de pessoas, mas em sociedade comum ou de fato, pois não é possível distinguir a sociedade de fato de seus integrantes (pessoas físicas e jurídicas). Diante dessas condições, é perfeitamente possível evidenciar solidariedade entre as pessoas que compõem a sociedade de fato, eis que, além do patrimônio comum amealhado em razão do ilícito, há interesse comum nos negócios jurídicos realizados em benefício dos envolvidos.
> O típico exemplo dessa espécie de ilícito ocorre quando determinada sociedade, com peculiar situação fiscal (v.g., sociedades com elevado saldo acumulado de prejuízo fiscal, imunes, isentas ou com regime de tributação especial) registra dolosamente determinadas receitas como sendo operacionais quando, na verdade, decorrem de operações estranhas a sua finalidade e promovidas por terceiros. Como o regime de tributação da sociedade é especial (v.g., passível de compensações ou beneficiados por isenções ou base de cálculo e alíquotas menores), as receitas auferidas no negócio conjunto sofrem a incidência do tributo sob regime vantajoso aos partícipes do ilícito. (*grifo nosso*)
>
> (Ferragut e Nery, 2007, p. 46)

Por seu turno, a cumulação subjetiva não se revela ser de tão fácil comprovação. Ocorre a cumulação subjetiva quando alguém oculta a sua condição de primeiro interessado no negócio ou empreendimento, valendo-se de outras pessoas que conduzem a sociedade com maior ou menor margem de discricionariedade. Nessa hipótese, a caracterização da sociedade de fato exige a comprovação da qualidade inerente a sócio, que é o de contribuir para constituição e manutenção da sociedade e o de participar dos lucros e das perdas (arts. 1004 e 1008 do Código Civil).

Geralmente não são esses os elementos postos em causa para serem objeto de prova por parte da Fiscalização. Devido à dificuldade inerente à comprovação do sócio de fato, revela-se mais fácil demonstrar que a pessoa

física é administradora de fato da sociedade, ocultando a sua condição de real titular dos rendimentos auferidos. Nessa hipótese, faz-se necessário, no que concerne ao inciso III do art. 135 do CTN, verificar se a Fiscalização comprovou a condição de dirigente de modo a revelar a interposição fictícia de pessoas (art. 149, VII, do CTN).

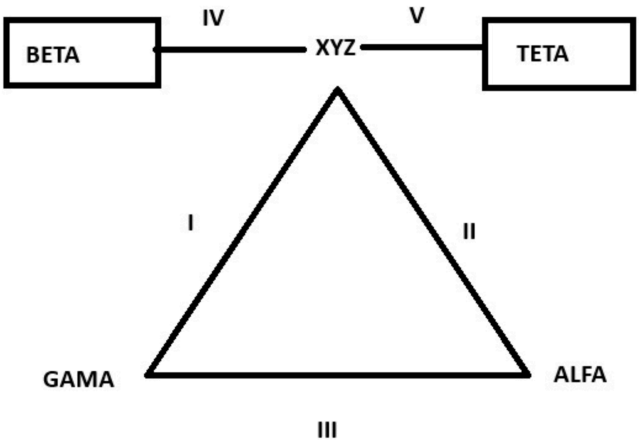
Por fim, ressalte-se que o inciso III do artigo citado trata da responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas. Todavia, o fundamento da responsabilização de pessoas que detêm poderes de gerência não é sua qualidade de sócio. Desse modo, apesar de consagrada na jurisprudência a expressão *sócio-gerente*, o dispositivo pode ser aplicado para responsabilizar não só o administrador de direito, mas também o administrador de fato da pessoa jurídica. Assim, ainda que o estatuto ou contrato social não confira poderes formais para determinada pessoa praticar atos de gerência, se ficar comprovado que esta detém de fato o poder de decisão sobre a pessoa jurídica, deve ser igualmente responsabilizada pela prática de atos ilícitos.

## 3 | Uma aplicação da teoria a um caso concreto

A sociedade empresária GAMA, que comercializa autopeças de carros, motos e caminhões, foi autuada pela Fiscalização, tendo o crédito tributário de imposto de renda da pessoa jurídica sido atribuído à responsabilidade da pessoa física XYZ, porque esta ocultava a condição de verdadeiro proprietário ou dono da empresa. Esta sociedade foi constituída após o encerramento de uma outra (ALFA), de mesmo objeto social e igualmente patrocinada pela pessoa física. O imputado ainda mantinha estreitas relações com outras duas sociedades: BETA CONSTRUÇÕES e TETA COMERCIAL.

A empresa autuada e a pessoa imputada contestaram os autos de infração, tendo sido apreciado na primeira instância do contencioso administrativo tributário federal (Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ).

A autoridade fiscal fundamentou a responsabilidade tributária de terceiro basicamente no triângulo envolvendo os empresários GAMA e ALFA e a pessoa física XYZ, na forma do esquema abaixo:




O relatório fiscal e o termo de sujeição passiva relacionaram uma gama de indícios para fundamentar a interposição fraudulenta, os quais foram agrupados pela instância julgadora nos seguintes termos e relações:

**GAMA:**

A. **Atividade:** comércio varejista e atacadista de autopeças de carros, motos e caminhões;

B. **Inatividade:** desde sua constituição em 2010 até o ano de 2022, conforme Declarações do Imposto de Renda;

C. **Endereço:** em 2022, transferiu a sua sede para o Endereço A1B1C1;

D. **Compras não registradas:** o Sistema de Nota Fiscal Eletrônica registra que a GAMA efetuou milhões de reais em compras nos anos de 2023 e 2024, não se registrando, todavia, recolhimento ou declaração de tributos nesses anos.

**ALFA:**

A. **Atividade:** comércio varejista de peças para automóveis em geral;

B. **Encerramento de atividade:** a empresa encontra-se fechada e consta do cadastro da Secretaria da Fazenda Estadual na situação "baixada de ofício";

C. **Endereço:** A2B2C2;

D. **Receita:** discrepância entre a receita bruta declarada e a movimentação financeira nos anos de 2018 a 2022.

**XYZ:**

A. **Atuação:** mercado de autopeças, sendo ou tendo sido sócio de várias empresas nesse ramo de negócio;

B. **Renda e patrimônio:** os rendimentos por ele recebidos são irrisórios; não tem patrimônio declarado em 2019 e 2020; não há informação sobre movimentação nos anos de 2022 e 2023;

C. **Esposa:** sócia de várias empresas no mesmo ramo; ela também não tem patrimônio declarado em 2019 a 2022.

**Relação (I):**

A. **Fiança:** a GAMA está instalada em imóvel locado em cujo contrato XYZ figura como fiador;

B. **Poderes:** a ficha cadastral do Banco KAPA registra XYZ como pessoa autorizada a movimentar conta ou recurso da GAMA, embora não esteja por ele assinada;

C. **Endosso de cheques:** XYZ endossou cheques nominais emitidos pela GAMA, de acordo com os documentos entregues pelo Banco PAPO; sobre a assinatura de XYZ consta a logomarca ALFAUTO;

D. **Parentesco e domicílio dos sócios:** dois irmãos da esposa de XYZ eram sócios da GAMA e declararam domicílio no endereço da ALFA.

**Relação (II):**

A. **Esposa:** a esposa de XYZ assinava como sócio-gerente da ALFA;

B. **Parentesco e domicílio dos sócios:** um dos cunhados declarou ser sócio também da GAMA; outro sócio da GAMA tinha domicílio no mesmo endereço de XYZ; o sócio que substituiu o primeiro é filho de XYZ, com quem residiria; em 2022, o filho deu lugar na sociedade a um terceiro, que declarou o mesmo domicílio de um dos sócios da GAMA.

**Relação (III):**

A. **Telefone:** o telefone da GAMA é o mesmo da extinta ALFA, conforme cadastro na RFB;

B. **Empregados:** a quase totalidade dos empregados da GAMA vieram da ALFA, de acordo com a relação constante das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência da ALFA e da GAMA.

**Relação. (IV):**

A. **Endereço:** XYZ é sócio da BETA CONSTRUÇÕES, aberta em 2022, cujo endereço cadastral é o mesmo da GAMA.

**Relação (V):**

A. XYZ reside em casa adquirida por TETA COMERCIAL, com sede em outro Estado e sem atividade desde a sua abertura (o CNPJ registra como correio eletrônico o endereço xyz@gmail.com).

De posse desses elementos, a autuação concluiu que: (i) a GAMA foi sucessora de fato da ALFA; e (ii) XYZ era sócio de fato ou sócio oculto da ALFA e da GAMA.

Para a solução do caso concreto, interessava saber apenas se XYZ era sócio ou administrador de fato da GAMA, uma vez que toda a receita tributada estava registrada em nome da autuada. Entretanto, a sucessão fática entre ALFA e GAMA constituía apenas indício de que XYZ era sócio ou administrador de fato da GAMA.

A autoridade lançadora situou esse indício no contexto fático-probatório para diminuir sua alta dispersão. Não se tinha dúvida de que a GAMA é sucessora de fato da ALFA, pois há, nesse sentido, vários indícios contundentes e convergentes, a saber: (i) ambas têm o mesmo objeto social; (ii) a desativação de uma (ALFA) é contemporânea à ativação da outra (GAMA); (iii) o número telefônico de uma passou a ser o da outra; (iv) a maior parte dos empregados da GAMA vieram da ALFA; (v) ambas as empresas apresentavam indícios de sonegação fiscal (compras não registradas em uma e movimentação incompatível com a receita declarada em outra); (vi) foram constatadas notas fiscais inidôneas nas operações entre ALFA e GAMA; (vii) as receitas registradas nos demonstrativos apreendidos na GAMA

eram compatíveis com a movimentação financeira da ALFA.

Quem estaria no comando dessa operação de grave potencialidade sonegatória? A autoridade fiscal, buscando cercar as possibilidades, asseverava que XYZ era o que reuniria as melhores condições para tanto.

Entretanto, a sua responsabilização pelo crédito tributário devido pela GAMA passou pela investigação da condição de administrador, manifestada em atos de gestão ou de representação da pessoa jurídica. Os atos que se enquadram nessa hipótese têm sede na Relação I.

Após exames, o julgamento concluiu que nenhum deles era representativo o suficiente para assentar a sujeição passiva solidária, por enfeixarem baixa contundência e convergência (indícios fragmentários), notadamente devido à presença de elementos em sentido contrário (contra-indícios), a saber: (i) apesar de a Relação V constituir indício representativo de que XYZ estivesse ocultando o seu patrimônio interpondo a pessoa jurídica TETA COMERCIAL (o que por si só comportaria uma investigação na pessoa física), este dado, por outro lado, constituía indício apenas fragmentário (baixa dispersão) de que a casa onde residia tinha sido adquirida com desvio de recursos oriundos de fraude fiscal cometida na GAMA, uma vez que XYZ era sócio de várias outras pessoas jurídicas; (ii) a Relação IV constitui indício fragmentário (baixa contundência) de que XYZ fosse sócio de fato da GAMA, pois, afinal de contas, o compartilhamento de endereço entre duas pessoas jurídicas carece de aprofundamento investigativo para se assentar a conclusão feita pela Fiscalização, sobretudo se o contrato de aluguel do prédio onde estão estabelecidas foi afiançado por XYZ; (iii) a ficha cadastral do Banco KAPA, apreendida pela Fiscalização, registra XYZ como pessoa autorizada a movimentar conta ou recurso da GAMA, mas a falta de assinatura desse documento particular era indicativo contrário à conclusão firmada na autuação; (iv) por fim, XYZ endossou apenas alguns cheques nominais emitidos pela GAMA – que não são os de maior valor –, de modo que esse indício se revela pouco consistente para se concluir que XYZ era mais do que avalista nessa relação negocial, ou seja, figurava como sócio de fato ou exercia às ocultas poderes administrativos na pessoa jurídica.

Tal era a dispersão dos indícios que eles também poderiam ser colimados para a conclusão de que seria a esposa de XYZ sócia ou administradora de fato da ALFA e da GAMA. Confira-se: (i) ela se apresentava como sócio-gerente da ALFA; (ii) ela igualmente tinha empresas no mesmo ramo de negócios da GAMA; (ii) há suspeita de que os sócios da ALFA sejam pessoas interpostas, uma vez que têm domicílio declarado no endereço da sede da empresa; (iii) à desativação da ALFA segue-se a ativação da GAMA; (ii) os sócios da GAMA são seus irmãos. Por essas razões, parece mais evidente a continuidade entre ALFA e GAMA, pressupondo que a esposa de XYZ seria a sócia ou administradora de fato das empresas.

Mas igualmente nessa hipótese não se pode fechar uma conclusão, pois não havia prova suficiente de que ela realizaria às ocultas atos de gestão ou de representação da GAMA.

Por todas essas razões, os elementos da situação reveladora da utilização por XYZ da pessoa jurídica como interposta pessoa não foram plenamente caracterizados. Em primeiro lugar, a GAMA, ao contrário do que normalmente se dá, utilizava conta bancária em seu próprio nome para movimentar recursos oriundos da sua atividade comercial. Em segundo, não houve um aprofundamento investigativo acerca da capacidade econômica dos sócios da pessoa jurídica que movimentaram as contas bancárias da GAMA. Por último, XYZ parece ocultar o seu patrimônio, valendo-se de pessoa interposta (TETA COMERCIAL), mas esse dado, como assinalado, constituía um indício fragmentário.

Em suma, neste primeiro momento, nenhum dos indícios relacionados eram representativos o suficiente para assentar a sujeição passiva solidária de XYZ, por enfeixarem baixa contundência e convergência (indícios fragmentários), notadamente devido à presença de elementos em sentido contrário.

O órgão de julgamento resolveu baixar o caso em diligência, a fim de coletar indícios menos dispersos ou mais contundentes de que XYZ realizava, às ocultas, atos de gestão ou de representação da GAMA.

Nesse sentido, a resolução de diligência emanada do órgão julgador sugeriu que os principais fornecedores de autopeças da ALFA e da GAMA fossem intimados a informar se a pessoa XYZ intermediou algum negócio celebrado pelas empresas e qual papel ele teria desempenhado.

Os dois maiores fornecedores das empresas responderam que XYZ intermediava a aquisição de autopeças pelas empresas, apresentando-se como representante delas.

Com isso, os indícios meramente fragmentários passaram a ser representativos da condição de administrador de fato de XYZ, ao se firmarem, no conjunto probatório, como indícios de *baixa de dispersão e elevada contundência*. Na Relação IV, por exemplo, passou a ser indício contundente da responsabilidade solidária o fato de o contrato de aluguel do prédio, onde funcionavam a BETA CONSTRUÇÕES (da qual é sócio XYZ) e a GAMA, ter como fiador o imputado. No mesmo sentido, o endosso por XYZ de cheques emitidos pela GAMA passou a revelar *baixa dispersão* em relação à conclusão de que este exercia às ocultas poderes administrativos na pessoa jurídica.

Em conclusão, restou configurada a responsabilidade solidária de XYZ, com base na aplicação da teoria apresenta.

## 4 | Conclusão

O indício tem valor probatório se se relacionar com o fato indiciário de forma bastante provável, não se exigindo a absoluta certeza. A representatividade do indício depende não só do fato indício, mas também da qualidade da lei de inferência, que pode decorrer do direito positivo (presunção legal), da ciência (lei científica) ou da experiência comum (presunção simples).

Dois vetores balizam o valor probatório do indício: (i) a contundência (na relação com o próprio fato); (ii) a dispersão (na relação com outros fatos).

A dispersão é determinada pela *extensão fática* do indício, a significar o conjunto, mais ou menos amplo, dos fatos passíveis de ser relacionados com determinado indício, segundo diferentes leis de inferência. Por sua vez, a contundência é definida pela sua proximidade lógico-causal, a traduzir vínculo lógico-causal, mais ou menos estreito, com o fato probando, em função do grau de acuidade de determinada lei de inferência.

O indício pode ser representativo ou fragmentário em relação ao fato que se quer provar. O *indício fragmentário* é aquele que apresenta alta dispersão e baixa contundência, enquanto o indício representativo é o seu oposto. Ao contrário daquele, este tem eficácia probatória capaz de respaldar, por exemplo, a existência da interposição fraudulenta.

O modo de reduzir a dispersão de um dado indício é através da escolha de uma boa lei de inferência acerca do fato alegado. A forma de elevar o nível de contundência de um indício é mediante aprofundamento investigativo na cadeia lógico-causal do fato alegado.

O valor probatório do indício mediato vai depender do reforço de outros elementos indiciários, em função da convergência entre eles. Todavia, a convergência entre vários indícios fragmentários (indícios fracos) dificilmente permitirá o salto qualitativo de uma inferência segura; a não ser que venham somar-se, no contexto probatório, a indícios com certa contundência ou restrita dispersão.

A interposição simulada de terceiros pode se manifestar nas figuras do sócio de fato ou do administrador de fato. As respectivas reponsabilidades tributárias têm embasamento fático e legal distintos: o sócio de fato responde solidária e ilimitadamente com base no art. 124, II, do CTN, c/c o art. 990 do Código Civil, dispensando a comprovação do interesse comum (124, I, do CTN); o administrador de fato igualmente responde, mas com base no art. 135, III, do CTN.

Por fim, a aplicação da Teoria dos Indícios revelou-se apta tanto para orientar a autoridade lançadora na definição dos elementos de prova a serem coletados na ação ou diligência fiscal, quanto para nortear o julgador administrativo no procedimento de valoração da pluralidade de indícios.

## Referências Bibliográficas


COVELLO, Sérgio Carlos. *A presunção em matéria civil.* São Paulo: Saraiva, 1983.

DINIZ, Maria Helena. *Código civil anotado.* 15ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

ESPÍNOLA FILHO, Eduardo. *Código de processo penal brasileiro anotado*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1965. v. 3.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário.* 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coords.). *Responsabilidade tributária.* São Paulo: Dialética, 2007.

MALUF, Carlos Alberto Dabus. *As presunções na teoria da prova.* Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, nº 79, 1984.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Presunções e fraudes.* Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista do Tribunais, nº 32, 1985. NERY Júnior, Nelson;

NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código civil comentado.* 4ª ed. rev., ampl. e atual. até 20 de maio de 2006. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

PAOLA, Leonardo Sperb de. *Presunções e ficções no direito tributário.* Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1997.

SANTOS, Moacyr Amaral. *Prova judiciária no cível e comercial.* 3ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1968. v. 5.

DOI: 10.5281/zenodo.17353385

# A Aplicação de Nudges na Estratégia de Cobrança da Receita Federal do Brasil e seus Impactos na Conformidade Tributária

## *The Application of Nudges in the Collection Strategy of the Brazilian Federal Revenue Service and its Impacts on Tax Compliance*

Alexandre Galardinovic Ribeiro

Analista-Tributária da Receita Federal do Brasil (RFB). Graduada em Engenharia Civil pela Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Administração de Empresas pela Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV|EAESP) e em Direito Tributário pela Escola Nacional de Administração Pública (ENAP). Mestre em Administração Pública pela Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getulio Vargas (FGV|EBAPE).

Eduardo Mizobuti

Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil (RFB). Graduado em Direito pela Universidade São Francisco (USF). Especialista em Ciência de Dados pela Universidade Federal do Rio Grande (FURG). Atualmente, exerce a função de Chefe Substituto da Equipe Regional de Cobrança Especializada da 8ª Região Fiscal. Atua em iniciativas relacionadas à gestão do crédito tributário e do direito creditório, bem como ao desenvolvimento e à manutenção de scripts para apoio às atividades das equipes de cobrança.

Liliane Harue Kishi

Analista-Tributária da Receita Federal do Brasil (RFB). Graduada em Engenharia Civil pela Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Administração de Empresas pela Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV|EAESP) e em Direito Tributário pela Escola Nacional de Administração Pública (ENAP). Mestre em Administração Pública pela Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getulio Vargas (FGV|EBAPE).

**RESUMO**

Este estudo avaliou o impacto de intervenções comportamentais incorporadas à comunicação da Receita Federal do Brasil (RFB), com ênfase na estratégia de cobrança orientada à regularização de créditos tributários em condição de exigibilidade. Com base em evidências de um estudo pré-empírico, foi conduzido um experimento randomizado controlado (RCT) em maior escala, entre setembro de 2025 e janeiro de 2026, abrangendo 3.007 contribuintes do Estado de São Paulo, distribuídos em duas fases. A primeira contemplou 1.953 pessoas físicas, enquanto a segunda envolveu 1.054 pessoas jurídicas, com segmentação baseada no Programa Receita Sintonia. Os participantes foram alocados aleatoriamente em dois grupos: de tratamento e de controle. Entre as pessoas físicas, a taxa de regularização alcançou 4,46% no grupo de tratamento, frente a 2,17% no grupo de controle. Entre as pessoas jurídicas, 14,31% no grupo de tratamento, comparados a 7,92% no grupo de controle. O estudo contribui para o aperfeiçoamento das estratégias de atuação da administração tributária e reforça a importância da tomada de decisão baseada em evidências. Cabe destacar, ainda, o papel dos experimentos controlados como instrumentos de inovação e eficiência na gestão pública. Por fim, os dados gerados pelo experimento foram estruturados para uso futuro em modelagem preditiva com técnicas de machine learning, elevando a maturidade digital da RFB.

**Palavras-chave:** Nudges. Experimento Randomizado Controlado. Conformidade Tributária. Receita Federal do Brasil (RFB). Intervenções Comportamentais.

**ABSTRACT**

This study assessed the impact of behavioral interventions embedded in the communication strategy of the Federal Revenue Service of Brazil, with a focus on the collection strategy aimed at regularizing collectible tax debts. Based on evidence from a prior pre-empirical study, a randomized controlled trial (RCT) was conducted on a larger scale between September and January 2026, involving 3,007 taxpayers from the State of São Paulo in two phases: 1,953 individual taxpayers and 1,054 legal entities, using segmentation based on the Receita Sintonia Program. Participants were randomly allocated into two groups: treatment group and control group. Among individual taxpayers, the rate reached 4,46% in the treatment group versus 2,17% in the control group. Among legal entities, 14,31% versus 7,92%, respectively. The study contributes to the improvement of tax administration strategies and reinforces the importance of evidence-based decision making. It also highlights the role of controlled experiments as instruments of innovation and efficiency in public management. Finally, the data generated by the experiment were structured to enable future use in predictive modeling and machine learning techniques, thereby enhancing the RFB's digital maturity.

**Keywords:** Nudges. Randomized Controlled Trial (RCT). Tax Compliance. Federal Revenue Service of Brazil. Behavioral Interventions.

## 1 | Introdução

No contexto do Estado contemporâneo, a arrecadação tributária exerce papel fundamental na sustentação das políticas públicas e na manutenção do contrato social, sendo condição necessária para garantir o financiamento sustentável do Estado e o provimento de bens e serviços públicos (World Bank, 2021). No Brasil, a inadimplência tributária compromete diretamente essa arrecadação, afetando não apenas a capacidade do governo de atender às demandas sociais, mas também a percepção de legitimidade e eficiência da administração pública (Brasil, 2014). Múltiplos fatores — como a complexidade do sistema tributário, a percepção de retorno do Estado, a moralidade fiscal e a relação entre Fisco e contribuinte — influenciam a inadimplência tributária (Martinez e Coelho, 2019; Bezerra, 2020), que está diretamente relacionada ao comportamento dos contribuintes e ao cumprimento de suas obrigações fiscais.

Diante desse cenário, o tema da conformidade tributária tem ganhado destaque em administrações tributárias de diversos países, sobretudo no âmbito da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). O foco tem se deslocado do modelo tradicional, baseado exclusivamente em sanções, para abordagens mais colaborativas e baseadas em incentivos, reconhecendo que punições isoladas nem sempre são suficientes para promover o adimplemento voluntário das obrigações fiscais (OCDE, 2010; Vitalis, 2019). No Brasil, a administração tributária federal reflete uma mudança de paradigma na interação entre a Receita Federal do Brasil (RFB) e os contribuintes em estágio inicial, migrando do modelo tradicional antagonista de punição para uma combinação deste com os novos modelos de cooperação e de serviço-cliente (Lamadrid, 2020).

Nesse contexto, as ciências comportamentais, especialmente a economia comportamental, têm oferecido ferramentas para compreender e influenciar o comportamento do contribuinte, colaborando para o aprimoramento das estratégias de arrecadação com menor custo e maior eficácia (World Bank, 2021). A OCDE (2017, 2019) recomenda o uso de intervenções comportamentais, como os nudges, aplicados na comunicação com o contribuinte e em outras áreas, com o objetivo de promover escolhas desejáveis sem impor restrições.

A fundamentação teórica deste estudo apoia-se nas contribuições fundadoras de Kahneman (2012) acerca da racionalidade limitada e da influência sistemática de vieses cognitivos na tomada de decisão, que desafiam o pressuposto de plena racionalidade do modelo econômico tradicional. A partir dessa perspectiva, a economia comportamental ampliou a compreensão das escolhas dos contribuintes ao reconhecer que decisões são permeadas por heurísticas, percepções de risco, enquadramentos e normas sociais. Nesse sentido, Thaler e Sunstein (2019) consolidaram o conceito de *nudge*, definido como intervenções (pequenos empurrões) na "arquitetura de escolha" capazes de direcionar o comportamento de maneira previsível, sem restringir alternativas ou alterar significativamente os incentivos econômicos.

Ao mobilizar mecanismos como a aversão à perda e a prova social, essas intervenções exploram a sensibilidade dos indivíduos a potenciais prejuízos e sua tendência de ajustar condutas às normas percebidas, aspectos relevantes para o desenho de comunicações voltadas à conformidade tributária. Por apresentarem baixo custo e escalabilidade, especialmente em ambientes digitais, os *nudges* configuram instrumentos de alto impacto para a administração pública.

Diversos países já aplicaram com sucesso essas abordagens, utilizando comunicações personalizadas e baseadas em linguagem acessível, reconhecimento social ou senso de urgência, com resultados positivos em relação ao aumento da arrecadação e à redução da inadimplência (Coleman, 1996; Ariel, 2012; Hallsworth et al., 2014; OCDE, 2017; OCDE, 2019). No Brasil, embora existam iniciativas recentes da Receita Federal do Brasil (RFB) alinhadas a essa perspectiva (Santiago, 2022; Moreira, 2022; Tanaka, 2023; Reis et al., 2024), a literatura acadêmica sobre intervenções comportamentais no âmbito da administração tributária ainda é pouco explorada.

O presente artigo integra um projeto mais amplo voltado à avaliação experimental de estratégias de cobrança voltadas à conformidade tributária. Inicialmente, em estudo prévio conduzido por Kishi (2024), realizado entre dezembro de 2023 e março de 2024, foram analisados 313 contribuintes pessoas físicas do Estado de São Paulo, cujas dívidas de Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas (IRPF) eram provenientes do contencioso administrativo fiscal. Esse estudo utilizou um experimento randomizado controlado envolvendo três grupos: dois grupos de tratamento receberam mensagens com estímulos comportamentais positivos ou negativos, enquanto o grupo de controle

seguiu o modelo padrão de comunicação. Todos os comunicados foram enviados por via postal.

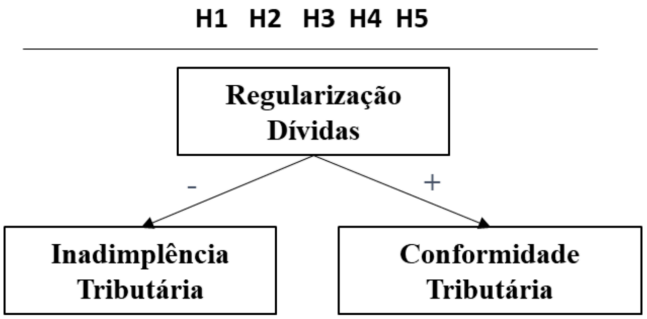
Os resultados mostraram maior taxa de regularização nos grupos de tratamento em relação ao grupo de controle: 21,15% para o grupo com estímulo negativo, 19,81% para o grupo com estímulo positivo e 13,59% para o grupo de controle. Embora as diferenças não tenham alcançado significância estatística, foi observado um efeito positivo consistente dos estímulos comportamentais (Kishi, 2024). Esses achados forneceram base empírica para a etapa seguinte do projeto, que é o objeto deste artigo: um teste ampliado, envolvendo 3.007 contribuintes do Estado de São Paulo — pessoas físicas e jurídicas — com utilização de experimento randomizado controlado, visando avaliar de forma mais robusta o impacto das intervenções comportamentais na regularização dos débitos.

Este segundo experimento, conduzido em maior escala, foi realizado em duas fases no período de setembro de 2025 a janeiro de 2026. A primeira fase contemplou 1.953 pessoas físicas, enquanto a segunda envolveu 1.054 pessoas jurídicas, com segmentação baseada no Programa Receita Sintonia, iniciativa de estímulo à conformidade tributária e aduaneira que visa incentivar os contribuintes a adotarem boas práticas e regularidade no cumprimento das obrigações tributárias, através da concessão de benefícios e tratamento diferenciado aos que se classificarem bem nos critérios de conformidade estabelecidos pela RFB (Brasil, 2025). Cabe acrescentar que o estudo considerou dívidas exigíveis de baixo valor, entre R$ 10 e R$ 1.000, valor limite de inscrição em Dívida Ativa da União.

Em cada uma das fases, os participantes foram alocados aleatoriamente em dois grupos: um grupo de tratamento, que recebeu mensagens com *nudges* enviadas através da Caixa Postal da RFB, e um grupo de controle, sem estímulo adicional.

A partir da fundamentação teórica e dos resultados observados no estudo prévio, foram formuladas hipóteses, com o objetivo de investigar se as intervenções comportamentais aplicadas à comunicação aumentam a regularização de débitos tributários em relação ao procedimento padrão de cobrança da RFB. Conforme ilustrado no *framework* teórico apresentado na Figura 1, a construção das hipóteses baseia-se nos mecanismos comportamentais discutidos na literatura, especialmente aqueles relacionados à influência da comunicação sobre a tomada de decisão dos contribuintes.

**Figura 1** – Framework teórico




Fonte: Elaboração própria

As hipóteses de efeito geral referem-se ao impacto agregado das intervenções sobre a probabilidade de regularização dos débitos tributários, sendo H1 relativa a pessoas físicas e H2 relativa a pessoas jurídicas. Em seguida, são apresentadas as hipóteses de heterogeneidade do efeito, que examinam se o impacto das intervenções varia entre os três segmentos de pessoas jurídicas definidos pela classificação do Programa Receita Sintonia.

## Hipóteses de efeito geral

**H1:** *O emprego de nudges através da Caixa Postal RFB na cobrança de dívidas de* ***pessoas físicas*** *impacta a regularização da dívida em relação ao procedimento padrão de cobrança.* ($TR_{PF\ tratamento} - TR\ PF_{\ controle} \neq 0$);

**H2:** *O emprego de nudges através da Caixa Postal RFB na cobrança de dívidas de* ***pessoas jurídicas*** *impacta a regularização da dívida em relação ao procedimento padrão de cobrança.* ($TR_{PJ\ tratamento} - TR_{PJ\ controle} \neq 0$);

## Hipóteses de heterogeneidade do efeito

**H3:** *O emprego de nudges através da Caixa Postal RFB na cobrança de dívidas de pessoas jurídicas classificadas como* ***A e A+*** *no Programa Sintonia impacta a regularização da dívida em relação ao procedimento padrão de cobrança.* ($TR_{PJ\ A\ e\ A+\ tratamento} - TR_{PJ\ A\ e\ A+\ controle} \neq 0$);

**H4:** *O emprego de nudges através da Caixa Postal RFB na cobrança de dívidas de pessoas jurídicas classificadas como* ***B, C e D*** *no Programa Sintonia impacta a regularização da dívida em relação ao procedimento padrão de cobrança.* ($TR_{PJ\ B,\ C\ e\ D\ tratamento} - TR_{PJ\ B,\ C\ e\ D\ controle} \neq 0$);

**H5:** *O emprego de nudges através da Caixa Postal RFB na cobrança de dívidas de pessoas jurídicas* ***sem classificação*** *no Programa Sintonia impacta a regularização da dívida em relação ao procedimento padrão de cobrança.*
($TR_{\text{PJ Sem Classificação tratamento}} - TR_{\text{PJ Sem Classificação Controle}} \neq 0$).

De forma geral, os resultados do experimento indicam que o uso de *nudges* via Caixa Postal RFB promoveu um aumento estatisticamente significativo na regularização das dívidas, tanto para pessoas físicas quanto para pessoas jurídicas, demonstrando a eficácia das intervenções comportamentais em diversos segmentos de contribuintes.

Entre as pessoas físicas, a intervenção comportamental elevou a regularização de 2,17% para 4,46%, um ganho de 2,28 pp, estatisticamente significativo ao nível de 5%, sendo também significativo ao nível de 1%. O impacto é relevante, uma vez que a taxa de regularização no grupo tratado é aproximadamente duas vezes superior à observada no grupo de controle. Vale ressaltar que o percentual de leitura de mensagem na Caixa Postal RFB, após cerca de 90 dias, foi de apenas 16%, o que pode ter contribuído para a baixa taxa de regularização.

Em relação às pessoas jurídicas, os efeitos foram ainda mais expressivos: 14,31% no grupo de tratamento, comparados a 7,92% no grupo de controle, um ganho de 6,39 pp, estatisticamente significativo ao nível de 1%. É relevante citar que, de acordo com a classificação no Programa Sintonia no período do experimento, os contribuintes foram divididos entre três segmentos: Classificação A e A+, Classificação B, C e D e Sem Classificação.

Entre os segmentos, o efeito foi mais robusto para o segmento Classificação B, C e D, com aumento de 7,08 pp, estatisticamente significativo ao nível de 1%, e consistente para o segmento Sem Classificação, com aumento de 5,56 pp, estatisticamente significativo ao nível de 5%. Entretanto, no segmento Classificação A e A+, apesar da diferença observada favorável (+6,97 pp), o tamanho amostral não permitiu alcançar significância estatística.

Em relação a leitura das mensagens na Caixa Postal RFB pelas pessoas jurídicas, os percentuais de contribuintes que visualizaram a mensagem foram substancialmente mais elevados: aproximadamente 85% para aqueles classificados como A e A+, 91% para os classificados como B, C e D e 57% para os sem classificação no Programa Receita Sintonia.

Por fim, este estudo busca contribuir para o aprimoramento da atuação da administração tributária em estratégias de conformidade, fornecendo evidências que respaldam a adoção de intervenções comportamentais na cobrança da RFB. Adicionalmente, pretende fortalecer a cultura de experimentação em ciência comportamental aplicada à gestão pública e gerar dados estruturados passíveis de futuras análises preditivas e desenvolvimento de modelos de *machine learning* para apoiar a tomada de decisão e a eficiência administrativa.

## 2 | Metodologia

Dada a necessidade de testar as relações causais formuladas nas hipóteses, adotou-se uma abordagem quantitativa com desenho causal a partir do experimento controlado randomizado, também conhecido como *Randomized Controlled Trial* (RCT).

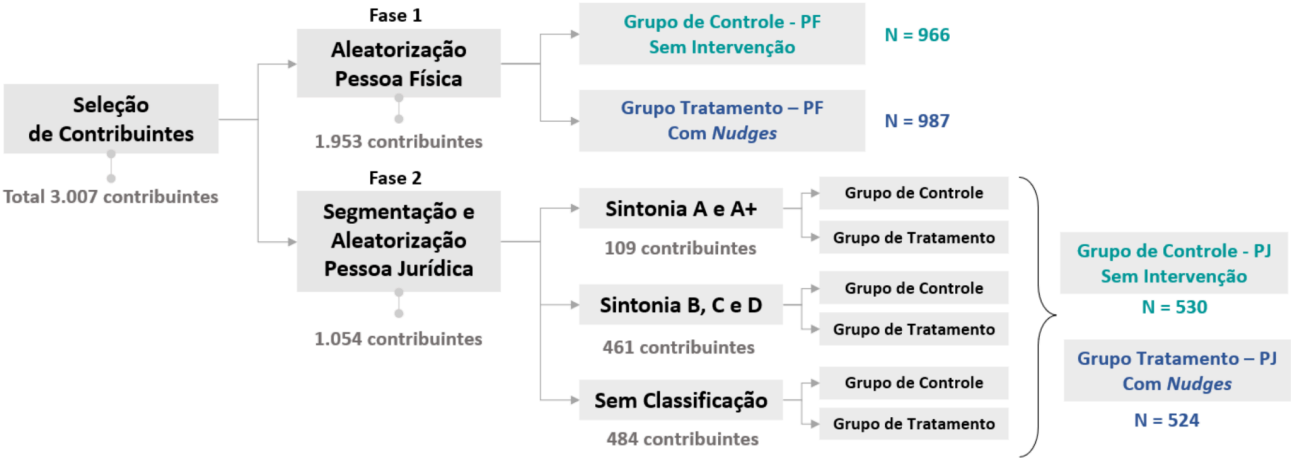
Os testes randomizados controlados são caracterizados pela aplicação de intervenções em um grupo designado como o grupo de tratamento, enquanto outro grupo, conhecido como grupo de controle, é mantido sem intervenção. Os indivíduos são alocados aleatoriamente a esses grupos, com o objetivo de comparar os resultados da intervenção com os resultados do grupo de controle (Shadish *et al*., 2002).

Neste estudo, o experimento randomizado controlado foi realizado no ambiente da Receita Federal do Brasil (RFB), com objetivo de garantir o sigilo fiscal (Portaria RFB nº 2.344/2011) e cumprir a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (Lei nº 13.709/2018). Os participantes do experimento foram selecionados e monitorados, a partir da base de dados de contribuintes devedores da instituição, respeitando as regras de acesso a informações protegidas por sigilo fiscal constantes de sistemas informatizados da RFB (Portaria RFB nº 2.344/2011).

O delineamento experimental consistiu inicialmente na divisão de contribuintes em fases, dividindo-os em pessoas físicas (Fase 1) e pessoas jurídicas (Fase 2). Entre as pessoas jurídicas, foi ainda aplicada uma segmentação de contribuintes, com base na classificação do Programa Receita Sintonia, separando estes contribuintes em A e A+, B, C e D e Sem Classificação. Vale ressaltar que, no período do experimento, a implementação do Programa Receita Sintonia estava em fase piloto.

Posteriormente, foi realizada a aleatorização simples para seleção dos participantes e definição de grupos de tratamento e de controle, conforme ilustrado na Figura 2 a seguir.

**Figura 2** – Delineamento do experimento




Fonte: Elaboração própria

**Critério para Seleção de Contribuintes Participantes**

Considerando evidências de que o valor da dívida influencia o comportamento do contribuinte e que as medidas coercitivas variam com a faixa de valor, o experimento foi limitado a processos digitais com débitos exigíveis com valores entre R$10 e R$1.000, não passíveis de inscrição em Dívida Ativa da União.

A amostra contemplou apenas contribuintes com domicílio tributário no Estado de São Paulo e com regularidade cadastral, verificada pela situação no Cadastro de Pessoa Física (CPF) e no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ). Em síntese, a delimitação da amostra e a posterior segmentação das pessoas jurídicas, segundo a classificação do Programa Receita Sintonia, foram fundamentais para a elaboração de mensagens mais detalhadas, possibilitando diferentes enquadramentos destinados à mitigação de possíveis vieses comportamentais.

**Definição dos grupos de tratamento e controle**

Na Fase 1, voltada às pessoas físicas, os participantes foram alocados por meio de aleatorização simples em dois grupos — 966 no grupo de controle e 987 no grupo de tratamento — totalizando 1.953 indivíduos. Já na Fase 2, direcionada às pessoas jurídicas, participaram 1.054 contribuintes, sendo 530 no grupo de controle e 524 no grupo de tratamento. Nesta fase, adotou-se aleatorização estratificada, com segmentação prévia dos contribuintes, segundo a classificação no Programa Receita Sintonia, de modo a assegurar o balanceamento entre os segmentos. A Tabela 1 apresenta a distribuição dos participantes por fase e grupo experimental.

**Tabela 1** – Quantidade de participantes na Fase 1 (set./2025) e Fase 2 (out./2025)

| Fase | Tipo de Contribuinte | Segmento | Grupo Controle | Grupo Tratamento | Qtd. Contribuintes |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Pessoa Física (PF) | - | 966 | 987 | 1.953 |
| | | **Total PF** | **966** | **987** | **1.953** |
| 2 | Pessoa Jurídica (PJ) | A e A+ | 54 | 55 | 109 |
| | | B, C e D | 227 | 234 | 461 |
| | | Sem clasificação | 249 | 235 | 484 |
| | | **Tota PJ** | **530** | **524** | **1.054** |

Fonte: Elaboração própria.

**Elaboração dos comunicados dos grupos de tratamento**

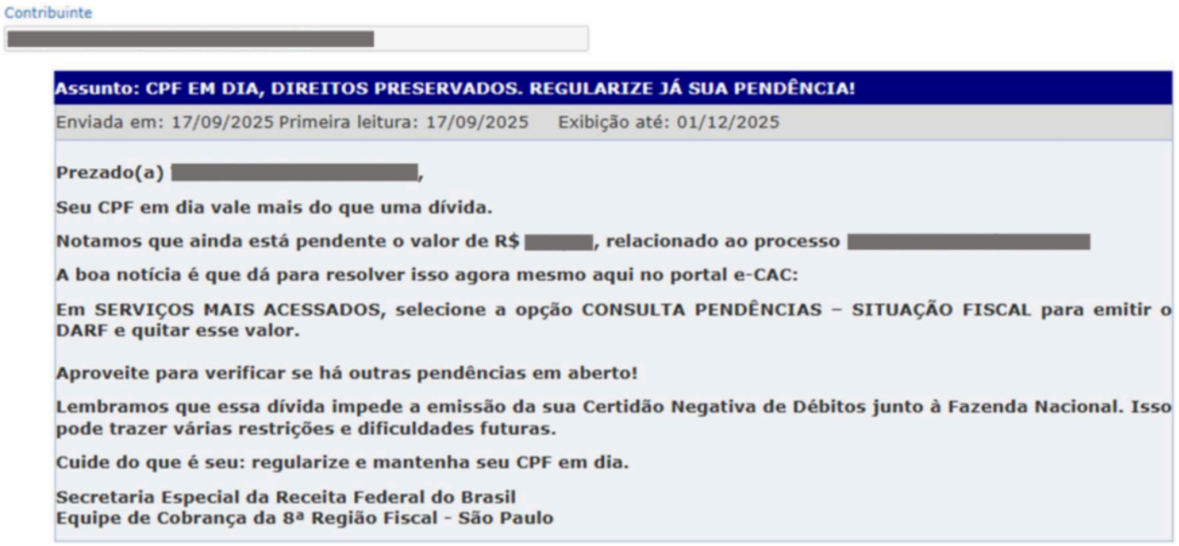
As mensagens foram enviadas para todos os participantes nos grupos de tratamento por meio da Caixa Postal disponível no portal e-CAC da RFB, que constitui um canal oficial de comunicação entre a RFB e o contribuinte. Trata-se de ambiente digital centralizado, seguro e sigiloso, cujo acesso é restrito ao contribuinte ou a seu procurador legalmente habilitado, não se confundindo com correio eletrônico institucional (Moreira, 2022).

É importante ressaltar que a simplificação da linguagem foi adotada na elaboração dos textos dos grupos de tratamento para reforçar os enquadramentos relacionados à percepção de risco e comportamento. Foram observadas diretrizes relativas a estilo e gramática, organização textual e diagramação, com o objetivo de tornar a mensagem mais clara, direta e cognitivamente acessível. Também foi evitado o uso excessivo de termos técnicos, reduzindo possíveis barreiras de compreensão e minimizando custos de processamento da informação.

A construção das mensagens destinadas a pessoas físicas considerou ainda o contexto brasileiro de inadimplência em geral, no qual a dívida tende a assumir dimensão simbólica associada às categorias socialmente difundidas de "nome limpo" e "nome sujo", amplamente exploradas pelo mercado de crédito. Essas expressões funcionam como marcadores reputacionais internalizados, conectando a situação financeira à identidade individual e à percepção social de confiabilidade. Nesse cenário, a regularidade do CPF é frequentemente percebida como indicador de responsabilidade pessoal e integridade, de modo que a pendência financeira pode afetar não apenas a esfera econômica, mas também a autoimagem do contribuinte.

Com base nesse enquadramento, foi elaborada a mensagem intitulada "CPF EM DIA, DIREITOS PRESERVADOS. REGULARIZE JÁ SUA PENDÊNCIA!", estruturada para combinar elementos de moralidade, identidade e controle social. O texto enfatiza que manter o CPF regular preserva direitos e reforça a imagem de pessoa responsável, ao mesmo tempo em que informa de forma objetiva o valor da pendência e o procedimento para regularização no portal e-CAC. A menção à impossibilidade de emissão da Certidão Negativa de Débitos junto à Fazenda Nacional introduz uma dimensão de consequência institucional concreta, ativando percepção de risco. Ao final, ao convidar o contribuinte a "cuidar do que é seu" e manter o CPF em dia, a mensagem busca estimular coerência entre conduta financeira e identidade pessoal, gerando uma pressão moral positiva sem explicitar estigmas associados à inadimplência. A Figura 3 apresenta um exemplo ilustrativo da mensagem enviada aos participantes do grupo de tratamento da Fase 1, referente às pessoas físicas.

**Figura 3** – Exemplo da mensagem do grupo de tratamento referente às pessoas físicas.


Contribuinte

[redacted]

**Assunto: CPF EM DIA, DIREITOS PRESERVADOS. REGULARIZE JÁ SUA PENDÊNCIA!**

Enviada em: 17/09/2025 Primeira leitura: 17/09/2025 Exibição até: 01/12/2025

**Prezado(a)** [redacted],

**Seu CPF em dia vale mais do que uma dívida.**

**Notamos que ainda está pendente o valor de R$** [redacted], **relacionado ao processo** [redacted]

**A boa notícia é que dá para resolver isso agora mesmo aqui no portal e-CAC:**

**Em SERVIÇOS MAIS ACESSADOS, selecione a opção CONSULTA PENDÊNCIAS – SITUAÇÃO FISCAL para emitir o DARF e quitar esse valor.**

**Aproveite para verificar se há outras pendências em aberto!**

**Lembramos que essa dívida impede a emissão da sua Certidão Negativa de Débitos junto à Fazenda Nacional. Isso pode trazer várias restrições e dificuldades futuras.**

**Cuide do que é seu: regularize e mantenha seu CPF em dia.**

**Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil**
**Equipe de Cobrança da 8ª Região Fiscal - São Paulo**

Fonte: Elaboração própria

A elaboração das mensagens destinadas às pessoas jurídicas baseou-se no referencial de classificação de empresas fornecido pelo Programa Receita Sintonia, que, na época deste estudo, encontrava-se em fase piloto. Mesmo em caráter experimental, o programa ofereceu uma classificação estruturada dos contribuintes possibilitando uma segmentação para personalização da comunicação e dos incentivos comportamentais, de acordo com o perfil e o posicionamento de cada empresa em relação à conformidade fiscal. Essa segmentação foi essencial para adequar o tom, o conteúdo e os nudges utilizados, potencializando a efetividade das mensagens e o engajamento dos contribuintes. Além disso, a comunicação seguiu uma abordagem integrada, alinhando o conteúdo das mensagens com a linguagem institucional utilizada pela RFB na cobrança, reforçando consistência, legitimidade e reconhecimento formal junto aos contribuintes.

Foi articulada uma narrativa entre conformidade e inadimplência, que é vivenciada pelos contribuintes não apenas como uma questão legal, mas também simbólica, envolvendo percepções de pertencimento, justiça fiscal, orgulho cívico e reconhecimento, ou, inversamente, sentimentos de exclusão, perda de confiança e risco reputacional. Essa matriz simbólica embasou a comunicação, que evitou linguagem punitiva explícita, mas mobilizou de forma indireta e estratégica esses valores e normas sociais internalizadas, permitindo a ativação de *nudges* comportamentais focados em aversão à perda, aspirações de ascensão e prova social, para cada um desses três segmentos.

Dessa forma, foram elaboradas mensagens específicas para cada segmento que combinam *nudges* principais e secundários, além de narrativas alinhadas ao perfil comportamental e simbólico de cada grupo, conforme descrito na Tabela 2. Essa abordagem buscou reforçar o engajamento e incentivar a regularização tributária por meio de mensagens que dialogam diretamente com as motivações, valores e percepções de identidade das pessoas jurídicas, promovendo uma comunicação integrada, eficaz, ética e fundamentada nas dinâmicas sociais do contexto tributário brasileiro.

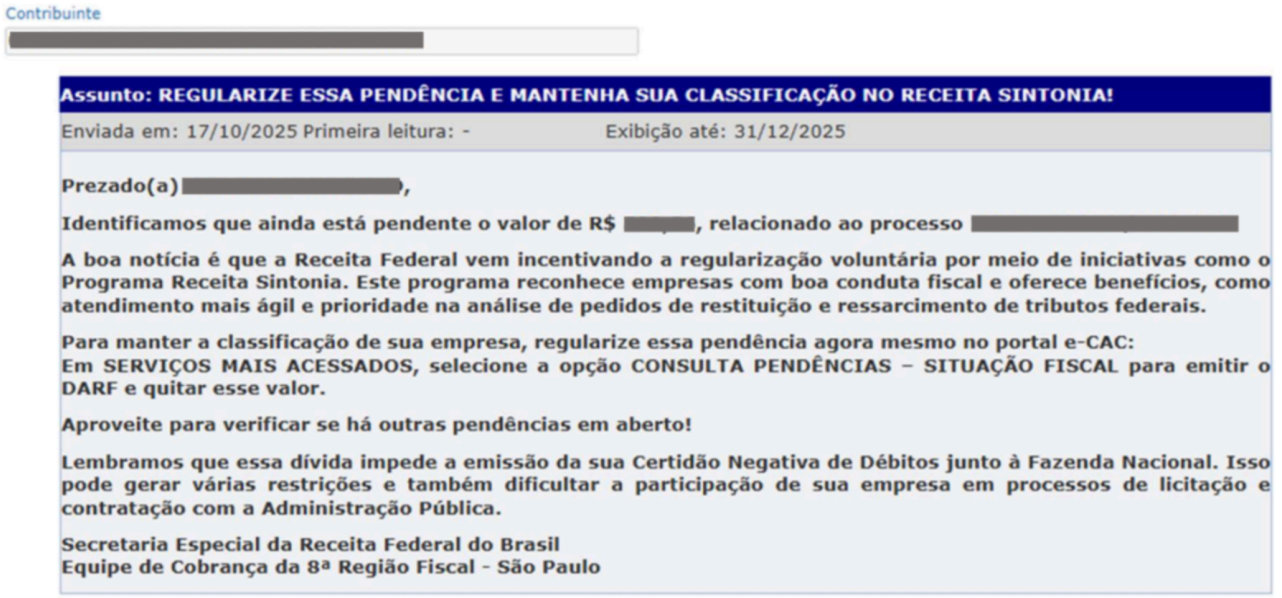
**Tabela 2:** Resumo de conteúdo por segmento de pessoas jurídicas das mensagens enviadas em out./2025

| Segmento de Contribuintes PJ | Mensagem Principal | *Nudges* Principal | *Nudges* Secundário | Função Narrativa | Efeito Esperado |
|---|---|---|---|---|---|
| Classificação A+ e A | Regularize e mantenha sua classificação | Aversão a perda | Status social e consistência (manter a reputação adquirida) | Sanção positiva e manutenção de valor | Evitar retrocesso e reforçar a identidade do bom contribuinte |
| Classificação B,. C e D | Traga mais benefícios | Motivação aspiracional (desejo de ascensão) | Comparação social moderada | Ascenção / Transformação | Produzir engajamento e vontade de subir na classificação |
| Sem Classificação | Traga benefícios e veja se sua empresa pode participar | Prova social | Aversão à perda potencial (ficar de fora das vantagens que os demais possuem) | Convite a adesão futura | Fazer o contribuinte entrar na narrativa e desejar fazer parte do grupo valorizado |

Fonte: Elaboração própria

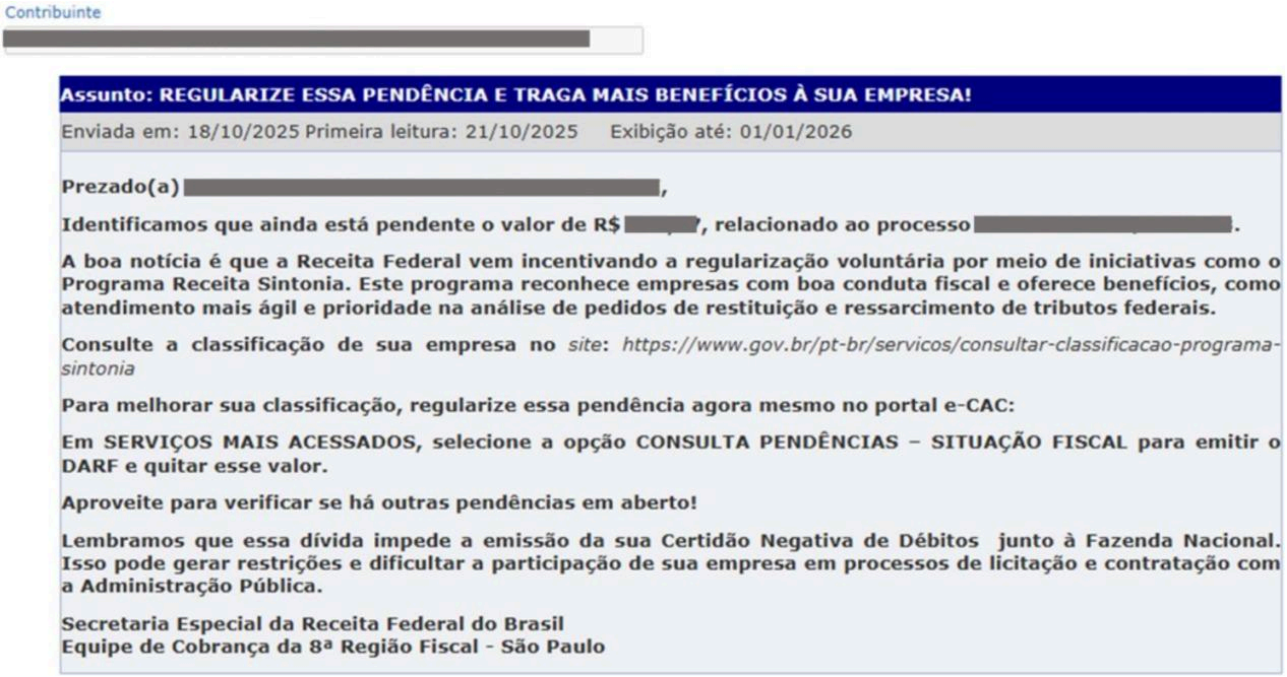
As Figura 4, 5 e 6 apresentam exemplos ilustrativos das mensagens enviada aos participantes do grupo de tratamento da Fase 2, referente às pessoas jurídicas.

**Figura 4** – Exemplo da mensagem do grupo de tratamento para pessoas jurídicas A e A+.



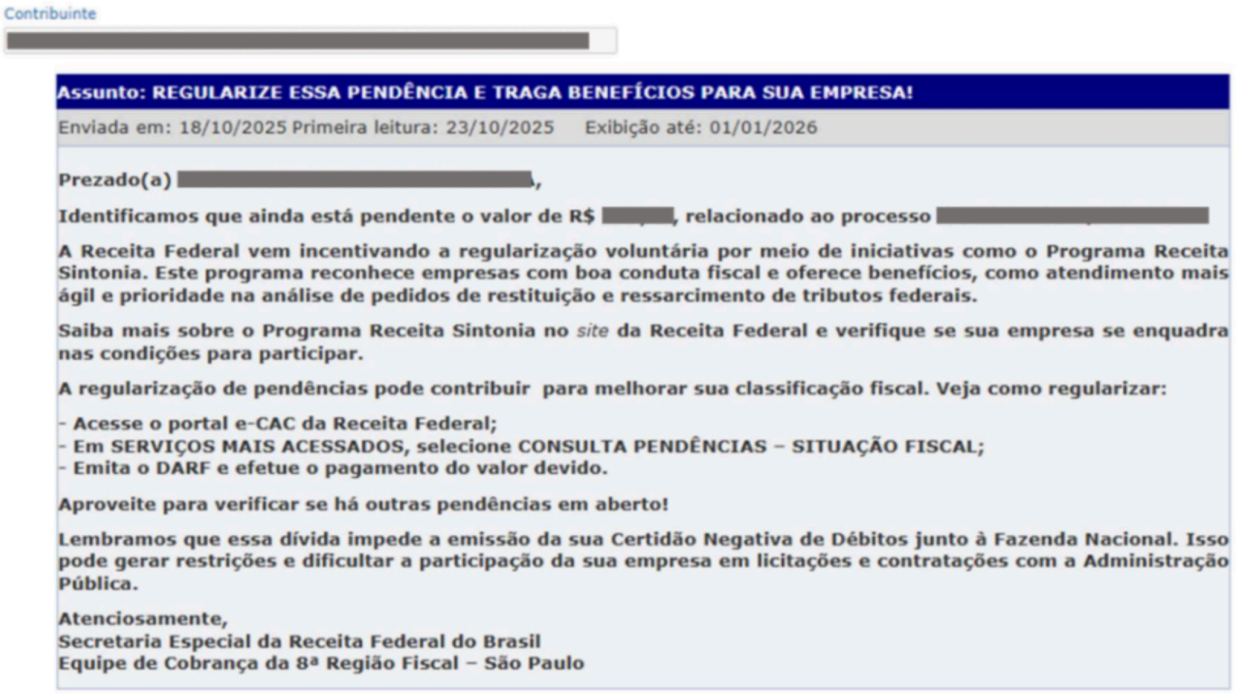

Fonte: Elaboração própria

**Figura 5** – Exemplo da mensagem do grupo de tratamento para pessoas jurídicas B, C e D.




Fonte: Elaboração própria

**Figura 6** – Exemplo da mensagem do grupo de tratamento para pessoas jurídicas sem classificação.


Contribuinte

[redacted]

**Assunto: REGULARIZE ESSA PENDÊNCIA E TRAGA BENEFÍCIOS PARA SUA EMPRESA!**

Enviada em: 18/10/2025 Primeira leitura: 23/10/2025 Exibição até: 01/01/2026

**Prezado(a)** [redacted],

**Identificamos que ainda está pendente o valor de R$** [redacted], **relacionado ao processo** [redacted]

**A Receita Federal vem incentivando a regularização voluntária por meio de iniciativas como o Programa Receita Sintonia. Este programa reconhece empresas com boa conduta fiscal e oferece benefícios, como atendimento mais ágil e prioridade na análise de pedidos de restituição e ressarcimento de tributos federais.**

**Saiba mais sobre o Programa Receita Sintonia no *site* da Receita Federal e verifique se sua empresa se enquadra nas condições para participar.**

**A regularização de pendências pode contribuir para melhorar sua classificação fiscal. Veja como regularizar:**

**- Acesse o portal e-CAC da Receita Federal;**
**- Em SERVIÇOS MAIS ACESSADOS, selecione CONSULTA PENDÊNCIAS – SITUAÇÃO FISCAL;**
**- Emita o DARF e efetue o pagamento do valor devido.**

**Aproveite para verificar se há outras pendências em aberto!**

**Lembramos que essa dívida impede a emissão da sua Certidão Negativa de Débitos junto à Fazenda Nacional. Isso pode gerar restrições e dificultar a participação da sua empresa em licitações e contratações com a Administração Pública.**

**Atenciosamente,**
**Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil**
**Equipe de Cobrança da 8ª Região Fiscal – São Paulo**

Fonte: Elaboração própria

**Análise de dados**

O principal resultado observado no experimento é uma variável categórica relacionada à regularização da dívida cobrada (R), avaliada na fase inicial ($t_0$) e na fase posterior ($t_1$), aproximadamente 90 dias após o envio da mensagem pelo sistema Caixa Postal RFB.

Na fase inicial ($t_0$), anterior ao envio dos comunicados contendo as intervenções, as dívidas de todos os participantes encontravam-se na mesma situação, isto é, o crédito tributário constava como "devedor", de modo que $R_0$ = NÃO REGULAR.

Na fase posterior ($t_1$), transcorrido o prazo de aproximadamente 90 dias após o envio dos comunicados, as situações possíveis para os grupos eram:

- Caso o contribuinte **não** regularizasse a situação e o crédito tributário permanecesse "devedor", então R1 = NÃO REGULAR;
- Caso o contribuinte **regularizasse** a situação mediante pagamento, parcelamento, compensação ou qualquer outra medida que tornasse o crédito inexigível, então $R_1$ = REGULAR.

Em situações nas quais houve transferência do crédito tributário para outro processo, verificou-se a condição do crédito no processo de destino. Quando a condição identificada era de "Enviado à PFN", adotou-se $R_1$ = NÃO REGULAR.

Durante a realização do experimento, foi realizado o acompanhamento da leitura das mensagens pelos contribuintes. Contudo, como foi adotada a abordagem por intenção de tratar (*intention-to-treat- ITT*), os efeitos da intervenção foram estimados com base na alocação original aos grupos, independentemente da leitura efetiva das mensagens.

Assim, as taxas de leitura não foram utilizadas na mensuração do impacto da intervenção, preservando-se a integridade da aleatorização e evitando-se viés de seleção decorrente de eventual leitura seletiva por parte dos participantes. Optou-se por não estimar o efeito do tratamento sobre os efetivamente tratados (*treatment-on-the-treated - TOT*), uma vez que a leitura da mensagem constitui variável pós-tratamento potencialmente correlacionada a fatores não observáveis, o que poderia comprometer a validade causal das estimativas.

**Taxa de Regularização das dívidas (TR)**

A taxa de regularização das dívidas (TR) corresponde à proporção de contribuintes cujas dívidas foram regularizadas no prazo de aproximadamente 90 dias após o envio da mensagem, em relação ao total de contribuintes de cada grupo, conforme representação a seguir:

$$TR = \frac{Quantidade\ de\ contribuintes\ com\ dívidas\ regularizadas\ após\ 90\ dias}{Quantidade\ de\ contribuintes\ no\ grupo}$$

Define-se:

- $TR_{controle}$ = Taxa de regularização da dívida no grupo de controle (sem intervenção);
- $TR_{tratamento}$ = Taxa de regularização da dívida no grupo de tratamento (com intervenção).

Na análise dos dados coletados, foram empregadas técnicas estatísticas baseadas na diferença entre proporções para comparação de grupos (Agresti e Finlay, 2012). Dessa forma, os resultados do grupo de tratamento foram comparados ao do grupo de controle, buscando identificar possíveis diferenças no comportamento dos contribuintes em resposta aos estímulos comportamentais.

## 3 | Resultados e discussões

Para a análise dos resultados, foi considerado o intervalo de aproximadamente 90 dias entre o envio das mensagens ($t_0$) e a verificação da situação do crédito tributário ($t_1$). Na Fase 1, referente às pessoas físicas, o envio da mensagem para o grupo de tratamento foi agendado para 17 de setembro de 2025 ($t_0$), e a verificação da situação do crédito tributário foi realizada em 18 de dezembro de 2025 ($t_1$).

Na Fase 2, direcionada às pessoas jurídicas, o envio das mensagens ocorreu em datas distintas conforme o segmento de classificação no Programa Sintonia. Para o segmento A e A+, o agendamento foi realizado em 17 de outubro de 2025, enquanto para os segmentos B, C e D e Sem Classificação o envio ocorreu em 18 de outubro de 2025. Para todos os segmentos de pessoas jurídicas, a verificação da situação do crédito tributário ($t_1$) foi realizada em 19 de janeiro de 2026.

As datas foram estabelecidas de modo a assegurar um prazo de aproximadamente 90 dias entre a intervenção e a mensuração do efeito da intervenção, garantindo comparabilidade entre as fases do experimento.

**Balanceamento amostral (*Randomization check*)**

Após a realização da aleatorização e antes do envio das mensagens, procedeu-se à verificação do balanceamento amostral (randomization check) entre os grupos de tratamento e controle, com o objetivo de assegurar a comparabilidade inicial entre os grupos. Na Fase 1, referente às pessoas físicas, foram comparados o tamanho dos grupos, o perfil do contribuinte segundo a quantidade de processos vinculados, o valor consolidado do processo e o segmento de tributo.

Já na Fase 2, relativa às pessoas jurídicas, foram considerados o tamanho dos grupos, a distribuição por segmento do Programa Sintonia e o valor consolidado dos débitos. O balanceamento foi verificado tanto entre os grupos de tratamento e de controle quanto em cada segmento das Pessoas Jurídicas.

**Taxa de Regularização (TR) das dívidas nos grupos**

Transcorrido o prazo aproximado de 90 dias após o envio da mensagem, foi verificada a regularização de cada contribuinte em relação às dívidas cobradas, por meio da situação do crédito tributário em cada processo. A regularização poderia ocorrer mediante pagamento integral, compensação, parcelamento ou qualquer outra medida que tornasse o crédito inexigível. Nos casos em que apenas parte do processo ou apenas um dos processos cobrados foi regularizado, o contribuinte foi considerado como regular.

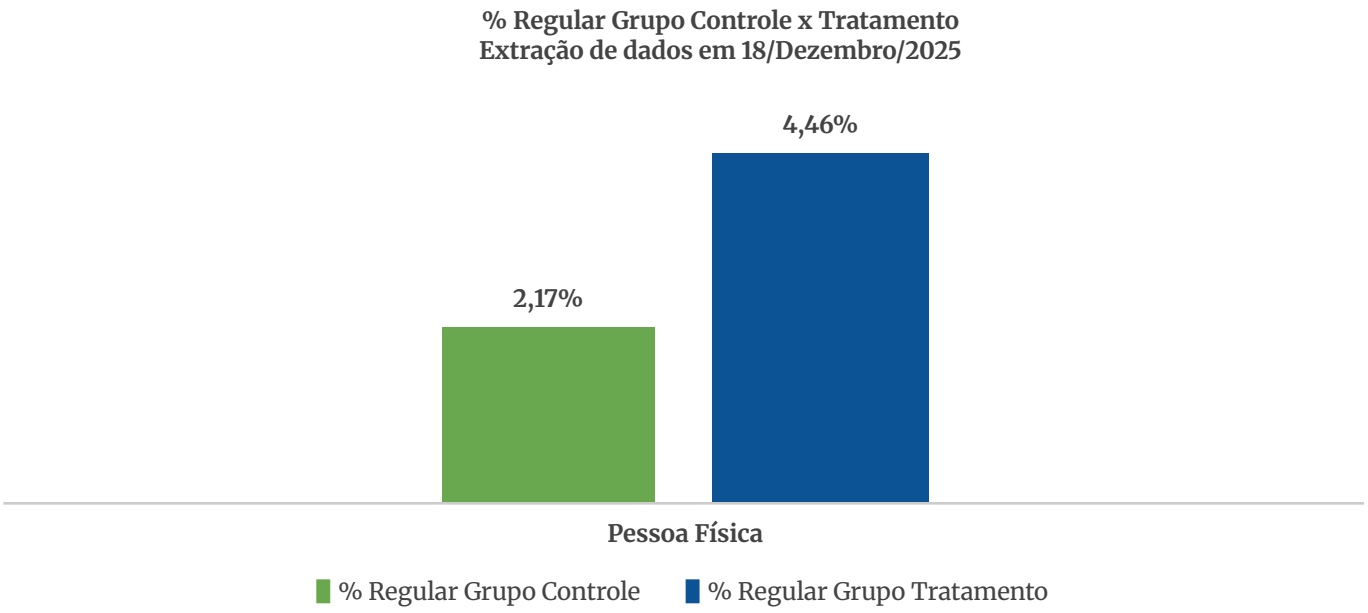
As Tabelas 2 e 3 apresentam, por fase e grupo, a quantidade de contribuintes que regularizaram ou não suas dívidas após a intervenção. Os Gráficos 1 e 2 ilustram as taxas de regularização por grupo.

**Tabela 3** - Regularização após intervenção na Fase 1 em 18 de dezembro de 2025

| | Grupo Controle | | | Grupo Tratamento | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Fase | Quantidade Participantes Grupo Controle | Regularizados Grupo Controle | % Regular Grupo Controle | Quantidade Participantes Grupo Tratamento | Regularizados Grupo Tratamento | % Regular Grupo Tratamento | Diferença entre grupos (p.p.) |
| Pessoa Física | 966 | 21 | 2,17% | 987 | 44 | 4,46% | **2,28%** |

Fonte: Elaboração própria.

**Figura 7** – Taxa de regularização por grupo na Fase 1 – Pessoas Físicas



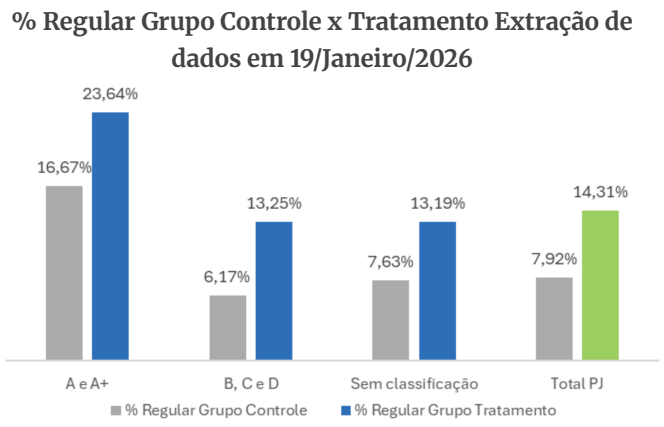

Fonte: Elaboração própria.

**Tabela 4** - Regularização após intervenção na Fase 1 em 18 de dezembro de 2025

| | | Grupo Controle | | | Grupo Tratamento | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Segmento | Quantidade Contribuintes | Quantidade Participantes Grupo Controle | Regularizados Grupo Controle | % Regular Grupo Controle | Quantidade Participantes Grupo Tratamento | Regularizados Grupo Tratamento | % Regular Grupo Tratamento | Diferença entre grupos (p.p.) |
| A e A+ | 109 | 54 | 9 | 16,67% | 55 | 13 | 23,64% | **6,97%** |
| B, C e D | 461 | 227 | 14 | 6,17% | 234 | 31 | 13,25% | **7,08%** |
| Sem classificação | 484 | 249 | 19 | 7,63% | 235 | 31 | 13,19% | **5,56%** |
| **Total PJ** | **1054** | **530** | **42** | **7,92%** | **524** | **75** | **14,31%** | **6,39%** |

Fonte: Elaboração própria.

**Figura 8** - Taxa de regularização por segmento e grupo na Fase 2 – Pessoas Jurídicas




Fonte: Elaboração própria.

**Verificação das hipóteses de pesquisa**

**Hipóteses de efeito geral**

*Hipótese 1 (H1)*

A primeira hipótese deste estudo (H1) objetiva analisar se o emprego de *nudges* através da Caixa Postal RFB na cobrança de dívidas de pessoas físicas impacta a regularização da dívida em relação ao procedimento padrão de cobrança. Para essa verificação, espera-se que haja diferença entre as taxas de regularização dos grupos de tratamento e controle. A hipótese nula ($H_0$) estabelece que não há diferença significativa entre esses grupos.

- **$H_0$:** $TR_{PF\ Tratamento} - TR_{PF\ Controle} = 0$;
- **$H_{alternativa}$:** $TR_{PF\ Tratamento} - TR_{PF\ Controle} \neq 0$;

Observou-se que a taxa de regularização do grupo de tratamento de pessoas físicas ($TR_{PF\ Tratamento}$) foi de 4,46%, enquanto a do grupo de controle ($TR_{PF\ Controle}$) foi de 2,17%, resultando na diferença ($TR_{PF\ Tratamento} - TR_{PF\ Controle}$) de 2,28 pontos percentuais (p.p).

O erro padrão da diferença entre proporções foi estimado em ep = 0,008. A estatística de teste foi calculada como:

$$z = \frac{0{,}0228}{0{,}008} = 2{,}85$$

Considerando teste bilateral, os valores críticos da distribuição normal padrão são z = 1,96 ao nível de 5% e z = 2,576 ao nível de 1%. Como o valor z observado é superior a ambos, rejeita-se a hipótese nula nos dois níveis de significância. O p-valor associado (p ≈ 0,004) confirma que o resultado é estatisticamente significativo.

O intervalo de confiança bilateral de 95% para a diferença entre proporções foi:

$$IC95\%: (0{,}70\%; 3{,}87\%)$$

Como o intervalo não inclui o valor zero, conclui-se que a intervenção comportamental produziu efeito estatisticamente significativo sobre a taxa de regularização das pessoas físicas.

*Hipótese 2 (H2)*

A segunda hipótese deste estudo (H2) objetiva analisar se o emprego de *nudges* através da Caixa Postal RFB na cobrança de dívidas de pessoas jurídicas impacta a regularização da dívida em relação ao procedimento padrão de cobrança. Para essa verificação, espera-se que haja diferença entre as taxas de regularização dos grupos de tratamento e controle. A hipótese nula ($H_0$) estabelece que não há diferença significativa entre esses grupos.

- **$H_0$:** $TR_{PJ\ Tratamento} - TR_{PJ\ Controle} = 0$;
- **$H_{alternativa}$:** $TR_{PJ\ Tratamento} - TR_{PJ\ Controle} \neq 0$;

Observou-se que a taxa de regularização do grupo de tratamento de pessoas jurídicas ($TR_{PJ\ Tratamento}$) foi de 14,31%, enquanto a do grupo de controle ($TR_{PJ\ Controle}$) foi de 7,92%, resultando na diferença ($TR_{PJ\ Tratamento} - TR_{PJ\ Controle}$) de 6,39 pontos percentuais (p.p).

O erro padrão da diferença entre proporções foi estimado em ep = 0,019. A estatística de teste foi calculada como:

$$z = \frac{0{,}0639}{0{,}019} = 3{,}36$$

Considerando teste bilateral, os valores críticos da distribuição normal padrão são z = 1,96 ao nível de 5% e z = 2,576 ao nível de 1%. Como o valor z observado é superior a ambos, rejeita-se a hipótese nula nos dois níveis de significância. O p-valor associado (p < 0,001) confirma que o resultado é estatisticamente significativo.

O intervalo de confiança bilateral de 95% para a diferença entre proporções foi:

$$IC95\%: (2{,}61\%; 10{,}17\%)$$

Como o intervalo não inclui o valor zero, conclui-se que a intervenção comportamental produziu efeito estatisticamente significativo sobre a taxa de regularização de pessoas jurídicas.

**Hipóteses de heterogeneidade do efeito**

*Hipótese 3 (H3)*

A terceira hipótese deste estudo (H3) objetiva analisar se o emprego de nudges através da Caixa Postal RFB na cobrança de dívidas de pessoas jurídicas classificadas como **A e A+** no Programa Receita Sintonia impacta a regularização da dívida em relação ao procedimento padrão de cobrança. Para essa verificação, espera-se que haja diferença entre as taxas de regularização dos grupos de tratamento e controle. A hipótese nula ($H_0$) estabelece que não há diferença significativa entre esses grupos.

- **$H_0$:** $TR_{\text{PJ A e A+ Tratamento}} - TR_{\text{PJ A e A+ Controle}} = 0$;
- **$H_{alternativa}$:** $TR_{\text{PJ A e A+ Tratamento}} - TR_{\text{PJ A e A+ Controle}} \neq 0$;

Observou-se que a taxa de regularização do grupo de tratamento de pessoas jurídicas classificadas como **A e A+** ($TR_{\text{PJ A e A+ Tratamento}}$) foi de 23,64%, enquanto a do grupo de controle ($TR_{\text{PJ A e A+ Controle}}$) foi de 16,67%, resultando na diferença ($TR_{\text{PJ A e A+ Tratamento}} - TR_{\text{PJ A e A+ Controle}}$) de 6,97 pontos percentuais (p.p).

O erro padrão da diferença entre proporções foi estimado em ep = 0,077. A estatística de teste foi calculada como:

$$z = \frac{0{,}0697}{0{,}077} = 0{,}91$$

Considerando teste bilateral, os valores críticos da distribuição normal padrão são z = 1,96 ao nível de 5% e z = 2,576 ao nível de 1%. Como o valor z observado é inferior a ambos, não se rejeita a hipótese nula. O p-valor associado (p = 0,363) confirma que a diferença não é estatisticamente significativa.

O intervalo de confiança bilateral de 95% para a diferença entre proporções foi:

$$IC95\%: (-8{,}03\%; 21{,}97\%)$$

Como o intervalo contém zero, não se observou efeito estatisticamente significativo da intervenção para as pessoas jurídicas classificadas como A e A+ no Programa Receita Sintonia.

*Hipótese 4 (H4)*

A quarta hipótese deste estudo (H4) objetiva analisar se o emprego de nudges através da Caixa Postal RFB na cobrança de dívidas de pessoas jurídicas classificadas como **B, C e D** no Programa Receita Sintonia impacta a regularização da dívida em relação ao procedimento padrão de cobrança. Para essa verificação, espera-se que haja diferença entre as taxas de regularização dos grupos de tratamento e controle. A hipótese nula ($H_0$) estabelece que não há diferença significativa entre esses grupos.

- **$H_0$:** $TR_{\text{PJ B, C e D Tratamento}} - TR_{\text{PJ B, C e D Controle}} = 0$;
- **$H_{alternativa}$:** $TR_{\text{PJ B, C e D Tratamento}} - TR_{\text{PJ B, C e D Controle}} \neq 0$;

Observou-se que a taxa de regularização do grupo de tratamento ($TR_{\text{PJ B, C e D Tratamento}}$) foi de 13,25%, enquanto a do grupo de controle ($TR_{\text{PJ B, C e D Controle}}$) foi de 6,17%, resultando na diferença ($TR_{\text{PJ B, C e D Tratamento}} - TR_{\text{PJ B, C e D Controle}}$) de 7,08 pontos percentuais (p.p).

O erro padrão da diferença entre proporções foi estimado em ep = 0,027. A estatística de teste foi calculada como:

$$z = \frac{0{,}0708}{0{,}027} = 2{,}62$$

Considerando teste bilateral, os valores críticos da distribuição normal padrão são z = 1,96 ao nível de 5% e z = 2,576 ao nível de 1%. Como o valor z observado é superior a ambos, rejeita-se a hipótese nula nos dois níveis de significância. O p-valor associado (p ≈ 0,01) confirma que o resultado é estatisticamente significativo.

O intervalo de confiança bilateral de 95% para a diferença entre proporções foi:

$$IC95\%: (1{,}73\%; 12{,}43\%)$$

Como o intervalo não inclui o valor zero, conclui-se que a intervenção comportamental produziu um aumento estatisticamente significativo na taxa de regularização das pessoas jurídicas classificadas como B, C e D no Programa Receita Sintonia.

*Hipótese 5 (H5)*

A quinta hipótese deste estudo (H5) objetiva analisar se o emprego de *nudges* através da Caixa Postal RFB na cobrança de dívidas de pessoas jurídicas sem classificação no Programa Receita Sintonia impacta a regularização da dívida em relação ao procedimento padrão de cobrança. Para essa verificação, espera-se que haja diferença entre as taxas de regularização dos grupos de tratamento e controle. A hipótese nula ($H_0$) estabelece que não há diferença significativa entre esses grupos.

- **$H_0$:** $TR_{\text{PJ sem classificação Tratamento}} - TR_{\text{PJ sem classificação Controle}} = 0$;
- **$H_{\text{alternativa}}$:** $TR_{\text{PJ sem classificação Tratamento}} - TR_{\text{PJ sem classificação Controle}} \neq 0$;

Observou-se que a taxa de regularização do grupo de tratamento ($TR_{\text{PJ sem classificação Tratamento}}$) foi de 13,19%, enquanto a do grupo de controle ($TR_{\text{PJ sem classificação Controle}}$) foi de 7,63%, resultando na diferença ($TR_{\text{PJ sem classificação Tratamento}} - TR_{\text{PJ sem classificação Controle}}$) de 5,56 pontos percentuais (p.p).

O erro padrão da diferença entre proporções foi estimado em ep = 0,028. A estatística de teste foi calculada como:

$$z = \frac{0{,}0556}{0{,}028} = 1{,}99$$

Considerando teste bilateral, os valores críticos da distribuição normal padrão são z = 1,96 ao nível de 5%. Como o valor z observado é superior, rejeita-se a hipótese nula no nível de significância de 5%. O p-valor associado (p = 0,046) confirma que o resultado é estatisticamente significativo.

O intervalo de confiança bilateral de 95% para a diferença entre proporções foi:

$$IC95\%: (0{,}12\%; 11{,}00\%)$$

Como o intervalo não inclui zero, conclui-se que a intervenção comportamental aumentou estatisticamente a taxa de regularização das pessoas jurídicas sem classificação no Programa Receita Sintonia.

**Visualização das Mensagens na Caixa Postal RFB pelos Grupos de Tratamento**

No que se refere ao acompanhamento da leitura das mensagens até o prazo aproximado de 90 dias após o envio, observou-se heterogeneidade relevante entre os segmentos amostrais considerados.

Entre as pessoas físicas, apenas 16% dos contribuintes haviam acessado a mensagem até 18 de dezembro de 2025. Já no caso das pessoas jurídicas, com verificação realizada em 19 de janeiro de 2026, os percentuais de contribuintes que visualizaram a mensagem foram substancialmente mais elevados: aproximadamente 85% para aqueles classificados como A e A+, 91% para os classificados como B, C e D e 57% para os sem classificação no Programa Receita Sintonia.
Esses resultados indicam maior acompanhamento da Caixa Postal RFB por parte das pessoas jurídicas, especialmente nos segmentos formalmente classificados, possivelmente em razão da atuação de contadores ou gestores financeiros e da maior estruturação dos mecanismos de acompanhamento tributário.

Adicionalmente, o baixo percentual de visualização entre as pessoas físicas pode estar associado à menor taxa de regularização observada nesse segmento, sugerindo que o nível de engajamento com o canal de comunicação influencia a efetividade das intervenções comportamentais. Entretanto, como a análise foi conduzida sob a abordagem de intenção de tratar (*intention-to-treat*), não é possível estabelecer relação causal direta entre a visualização da mensagem e a regularização da dívida.

## 4 | Conclusão

Os resultados do experimento demonstram que intervenções comportamentais aplicadas por meio da Caixa Postal da RFB aumentaram significativamente a regularização de débitos tributários em relação ao procedimento padrão de cobrança, tanto para pessoas físicas quanto para pessoas jurídicas.

Entre as pessoas físicas, apesar do percentual de leitura das mensagens ter sido relativamente baixo (aproximadamente 16%), observou-se efeito positivo estatisticamente significativo sobre a regularização.

Para as pessoas jurídicas, os efeitos foram heterogêneos: os segmentos B, C e D e os contribuintes sem classificação apresentaram aumentos significativos na regularização, acompanhados de altos percentuais de leitura (57% a 91%). Já o segmento A e A+ não apresentou efeito estatisticamente significativo, possivelmente em função do tamanho reduzido da amostra, que limita a detecção de diferenças significativas.

Esses achados reforçam a importância de comunicações segmentadas, integradas e adaptadas ao perfil comportamental dos contribuintes, evidenciando que a eficácia das intervenções depende tanto da exposição às mensagens quanto do contexto e características do público-alvo.

Considerando que este estudo integra um projeto mais amplo de avaliação experimental de estratégias de cobrança voltadas à conformidade tributária, os resultados reforçam a aplicabilidade de intervenções comportamentais em grande escala. Ademais, os dados estruturados gerados por este experimento oferecem perspectivas futuras para análises avançadas, incluindo modelagem preditiva com técnicas de machine learning, possibilitando a identificação de padrões comportamentais, o aprimoramento de estratégias de comunicação e a implementação de políticas fiscais mais eficientes e direcionadas.

## Referências bibliográficas


AGRESTI, A.; FINLAY, B. *Métodos estatísticos para as Ciências Sociais*. 4. ed. Porto Alegre: Penso, 2012.

ALLINGHAM, M.; SANDMO, A. *Income tax evasion: a theoretical analysis*. Journal of Public Economics, North-Holland, v. 1, p. 323-338, 1972.

ARIEL, B. *Deterrence and moral persuasion effects on corporate tax compliance: findings from a randomized controlled trial.* Criminology, Cambridge, v. 50, p. 27-69, 2012.

BEZERRA, M. S. *Causas da inadimplência tributária no Brasil: a adequação das políticas públicas de combate no âmbito da União. 2020.* Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2020.

BRASIL. Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018. *Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD).* Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15 ago. 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Acesso em: 09 maio 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal. *Função social dos tributos.* 5. ed. Brasília, DF: Esaf, 2014. (Série Educação Fiscal, caderno 3).

BRASIL. Portaria RFB nº 2.344, de 24 de março de 2011. *Disciplina o acesso a informações protegidas por sigilo fiscal constantes de sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 mar. 2011. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30552. **Acesso em: 08 maio 2024.**

BRASIL. Receita Federal. *Programa Sintonia.* Receita Federal, Brasília, DF, 2025. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/programas-e-atividades/sintonia. **Acesso em: 01 ago. 2025**

COLEMAN, S. *The Minnesota income tax compliance experiment: state tax results*. Minnesota, Apr. 1996. Disponível em: https://mpra.ub.uni-muenchen.de/id/eprint/4827. **Acesso em: 25 mar. 2024.**

HALLSWORTH, M.; LIST, J. A.; METCALFE, R. D.; VLAEV, I. *The behavioralist as tax collector: using natural field experiments to enhance tax compliance.* National Bureau of Economic Research, Working Paper n. 20007, p. 1-44, 2014.

KAHNEMAN, D. *Rápido e devagar: duas formas de pensar.* Rio de Janeiro: Editora Objetiva, 2012. KISHI, L. H. *Impacto da aplicação de nudges na cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas – IRPF na conformidade tributária.* 2024. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2024.

LAMADRID, P. B. G. *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes.* 2020. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2020.

MARTINEZ, A. L.; COELHO, M. L. B. *Moral tributária e o cidadão brasileiro: estudo empírico.* Cadernos EBAPE, Brasil, v. 17, p. 607-622, 2019.

MOREIRA, A. L. *Influência da aplicação de nudges na gestão de impostos e contribuições federais.* 2022. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Behavioral insights and public policy: lessons from around the world.* Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: https://read.oecd-library.org/governance/behavioural-insights-and-public-policy_9789264270480-en#page16. **Acesso em: 21 ago. 2023.**

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Behavioural insights in communication and nudging. In: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Successful tax debt management: measuring maturity and supporting change.* Paris: OECD Publishing, 2019. chap. 14, p. 87-97. Disponível em: www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/successful-tax-debt-management-measuringmaturity-and-supporting-change.htm. **Acesso em: 21 ago. 2023.**

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Understanding and influencing taxpayers' compliance behaviour.* Paris: OECD Publishing, 2010. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/administration/46274793.pdf. **Acesso em: 22 abr. 2024.**

REIS, G.F.; FAVARI, D.; RONDA R.C. *Efeitos da aplicação de nudges para a conformidade tributária de empresas brasileiras.* In: Encontro brasileiro de alunos de pós-graduação em administração, 2024, Rio de Janeiro. Anais [...]. Rio de Janeiro: FGV-EBAPE, 2024. Disponível em: https://www.even3.com.br/anais/ebaa-2024/925885-EFEITOS-DA-APLICACAO-DE-NUDGES-PARA-A-CONFORMIDADE-TRIBUTARIA-DE-EMPRESAS-BRASILEIRAS. **Acesso em: 26 fev. 2026.**

SANTIAGO, T. M. O. *O uso de nudges em correspondências postais e seus efeitos na conformidade espontânea dos contribuintes: uma avaliação de impacto.* 2022. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2022.

SHADISH, W. R.; COOK, T. D.; CAMPBELL, D. T. *Experimental and quasi-experimental designs for generalized causal inference*. Boston: Houghton Mifflin Company, 2002.

SUNSTEIN, C. R.; THALER, R. H. *Nudge: como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019.

TANAKA, E. *Proposição para o uso de nudges (lembrete) nas comunicações entre a Receita Federal – eSocial – e os Contribuintes.* 2023. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2023.

VITALIS, A. *Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa.* Revista Direito GV, São Paulo, v. 15, n. 1, e1904, p. 1-22, 2019.

WORLD BANK. *Behavioral insights for tax compliance.* [S. l.]: World Bank Group, 2021.

DOI: 10.5281/zenodo.17353432

# O Duplo Constrangimento Redistributivo Brasileiro: Gastos Tributários, Regressividade e uma Agenda Incremental de Governança

## *The Brazilian Double Redistributive Constraint: Tax Expenditures, Regressivity, and An Incremental Governance Agenda*

Diego Mendonça Domingues

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Engenheiro Civil e Mestre em Planejamento Urbano pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Especialista em Administração Tributária e autor do livro sobre economia política urbana "Utopias do Urbano: do Manifesto aos Espaços de Esperança".

**RESUMO**

O sistema fiscal brasileiro constrange a redistribuição por dois vetores pré-orçamentários. O primeiro é a magnitude dos gastos tributários federais, estimados em 612,8 bilhões de reais para 2026, com doze itens concentrando 89% do total, nenhum submetido a avaliação formal de efetividade, e renúncias sobre contribuições e impostos de renda respondendo por mais da metade do custo fiscal. O segundo é a regressividade estrutural do financiamento: os 10% mais pobres destinam 26,4% da renda a tributos, enquanto os 10% mais ricos recolhem 19,2%, inversão decorrente do peso desproporcional dos tributos indiretos e da isenção sistemática dos rendimentos de capital. A margem para redistribuição explícita é o resíduo desses dois constrangimentos acumulados. O artigo combina análise do demonstrativo oficial de gastos tributários do projeto de lei orçamentária de 2026 com evidências de incidência tributária por estrato de renda produzidas pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. A lei complementar promulgada em 2025 que aplicou corte linear de 10% sobre benefícios federais sem distinção de efetividade é interpretada como evidência institucional da lacuna diagnosticada: sem avaliações individualizadas, o único instrumento disponível é o ajuste horizontal — impreciso, juridicamente frágil e politicamente instável. Com base nesse diagnóstico, propõe-se agenda técnica em três eixos: integração entre parâmetros macroeconômicos e administração tributária com calendário analítico mínimo; ciclo de vida de renúncias — definição, implementação, avaliação e decisão — apoiado em instrumento de transparência ativa sobre benefícios fiscais; e padronização metodológica para estimativas de incidência efetiva. Conclui-se que a institucionalização dessa agenda ampliaria a margem para deliberação orçamentária com base em evidências, substituindo o ajuste linear por governança seletiva, auditável e constitucionalmente fundamentada.

**Palavras-chave:** Gastos tributários. Regressividade estrutural. Governança fiscal. Ciclo de vida de renúncias. Transparência fiscal.

**ABSTRACT**

The The Brazilian fiscal system constrains redistribution through two pre-budgetary vectors. The first is the magnitude of federal tax expenditures, estimated at 612.8 billion reais for 2026, with twelve items accounting for 89% of the total, none subject to formal effectiveness evaluation, and tax breaks on contributions and income taxes representing over half of the fiscal cost. The second is the structural regressivity of financing: the poorest 10% allocate 26.4% of their income to taxes, while the richest 10% contribute 19.2%, an inversion driven by the disproportionate weight of indirect taxes and the systematic exemption of capital income. The margin for explicit redistribution is the residual of these two accumulated constraints. The article combines analysis of the official tax expenditure statement for the 2026 budget bill with evidence on tax incidence by income stratum produced by the Institute for Applied Economic Research. The supplementary law enacted in 2025 applying a blanket 10% cut to federal tax benefits without distinguishing effectiveness is interpreted as institutional evidence of the diagnosed gap: without individualized evaluations, the only available instrument is horizontal adjustment — imprecise, legally fragile, and politically unstable. Drawing on this diagnosis, the article proposes a technical governance agenda in three axes: integration between macroeconomic parameters and tax administration with a minimum analytical calendar; a tax expenditure life cycle — definition, implementation, evaluation, and decision — supported by an active transparency instrument for tax benefits; and methodological standardization for effective incidence estimates. The article concludes that institutionalizing this agenda would expand the margin for evidence-based budgetary deliberation, replacing linear adjustments with selective, auditable, and constitutionally grounded governance.

**Keywords:** Tax expenditures. Structural regressivity. Fiscal governance. Tax expenditure life cycle. Fiscal transparency.

## 1 | Introdução

O ambiente fiscal contemporâneo é marcado por restrições estruturais que condicionam a formulação de políticas públicas. Instrumentos de estabilização macroeconômica assumem centralidade na coordenação de expectativas e na previsibilidade das decisões públicas. Entretanto, a institucionalização desses mecanismos pode influenciar a dinâmica deliberativa ao estabelecer parâmetros que antecedem o debate distributivo propriamente dito.

No caso brasileiro, o debate público frequentemente concentra-se na dimensão da despesa orçamentária, enquanto condicionantes relevantes situam-se também no lado da receita – na forma como o Estado é financiado. Quando a arrecadação depende predominantemente de bases indiretas e quando tratamentos diferenciados assumem caráter duradouro sem mecanismos robustos de avaliação, o espaço redistributivo pode ser limitado antes mesmo do ciclo orçamentário anual.

Este artigo sustenta que o constrangimento redistributivo do Estado brasileiro opera por dois vetores que precedem o processo orçamentário deliberativo. O primeiro é a magnitude e a distribuição dos gastos tributários federais. Estimados em R$ 612,8 bilhões para 2026 – equivalentes a 4,43% do Produto Interno Bruto (PIB) e a 20,20% da receita administrada pela Receita Federal –, eles alocam indiretamente recursos que não passam pelo escrutínio anual do ciclo orçamentário e, na ausência de avaliação sistemática de efetividade, tendem a se perpetuar independentemente de seus resultados. O segundo vetor é a regressividade estrutural do financiamento: os 10% mais pobres destinam 26,4% de sua renda ao pagamento de tributos, enquanto os 10% mais ricos recolhem 19,2%. Inversão que decorre do peso desproporcional dos tributos indiretos na estrutura tributária brasileira e da isenção sistemática dos rendimentos de capital no topo da distribuição (SILVEIRA et al., 2022; GOBETTI, 2024).

A margem disponível para redistribuição explícita via despesas diretas é, portanto, o resíduo de dois constrangimentos acumulados – um na fase de extração, outro na fase de alocação indireta – e não pode ser ampliada sem instrumentos de governança que atuem sobre ambos. A contribuição reside em propor agenda técnica de governança fiscal aplicável à Administração Tributária, com ênfase em instrumentos operacionalizáveis a partir da Declaração de Incentivos e Benefícios Fiscais (DIRBI) e das janelas institucionais abertas pela reforma tributária em curso.

## 2 | Governança de Gastos Tributários e Rigidez Distributiva: Revisão de Literatura

### 2.1 | Perspectiva Internacional sobre Governança de Gastos Tributários

A literatura internacional sobre gastos tributários converge no diagnóstico de que renúncias fiscais representam alocações indiretas de recursos com impacto comparável ao das despesas diretas, mas submetidas a ciclos de controle consideravelmente menos rigorosos. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) sistematizou esse diagnóstico ao identificar padrões comuns de lacunas de governança: ausência de revisões periódicas obrigatórias, baixa padronização metodológica para estimativas de custo fiscal e fragmentação institucional entre órgãos gestores de benefícios (OECD, 2010). Em perspectiva comparada, diferentes países adotam estratégias distintas para organizar o relato de seus gastos tributários, o que dificulta comparações, embora pesquisas recentes comecem a superar essas lacunas por meio de bases de dados unificadas.

Dados do Global Tax Expenditures Database (GTED) revelam que, em média, os governos abdicam de receitas equivalentes a 3,7% do Produto Interno Bruto (PIB) com gastos tributários – proporção que alcança 4,7% nos países da OCDE (ALIU; REDONDA; VON HALDENWANG, 2022). O Fundo Monetário Internacional (FMI) tem advertido que renúncias fiscais amplas – como isenções de impostos sobre o valor adicionado incidentes sobre bens de consumo essencial – tendem a ser regressivas em seus efeitos líquidos, beneficiando proporcionalmente mais os estratos de maior renda absoluta, e recomenda a sua substituição por instrumentos mais bem direcionados (FMI, 2025). O relatório de De Renzio et al. (2025), produzido em parceria com o IDOS/CEP, oferece perspectiva comparada sobre gastos tributários em países em desenvolvimento e identifica, no caso brasileiro, lacunas da mesma ordem: ausência de revisões periódicas obrigatórias, baixa padronização metodológica para mensuração de efeitos distributivos e fragmentação institucional entre órgãos gestores. O estudo do EU Tax Observatory (2025) ainda reforça o diagnóstico ao demonstrar que as alíquotas efetivas sobre os

segmentos de maior renda são sistematicamente inferiores às nominais – resultado da combinação entre isenções sobre dividendos, tributação reduzida de ganhos de capital e regimes especiais de pessoas jurídicas.

Esse cenário coloca a Administração Tributária ante um desafio específico: como avançar da transparência declaratória – hoje garantida pela DIRBI – para avaliações sistemáticas de efetividade e custo distributivo capazes de fundamentar decisões de política fiscal? A revisão da literatura que se segue aponta que a resposta exige, simultaneamente, instrumental teórico para compreender por que determinadas configurações tributárias persistem e instrumental técnico para propor mecanismos de governança que ampliem progressivamente a margem redistributiva disponível.

## 2.2 | Dependência de Trajetória, Inércia Institucional e Resistência a Reformas Distributivas

A persistência de determinadas configurações tributárias, mesmo quando seu custo distributivo é politicamente visibilizado, encontra fundamento analítico em tradições teóricas complementares. O neo-institucionalismo histórico – especialmente por meio dos conceitos de dependência de trajetória (path dependence), pontos de veto e mudança institucional por estratificação (layering) – contribui para explicar por que estruturas regressivas tendem a se reproduzir mesmo na presença de diagnósticos críticos consolidados (MAHONEY; THELEN, 2010; NORTH, 1990). Em contextos de múltiplos pontos de veto e alta complexidade normativa, como o sistema tributário brasileiro, alterações substantivas na estrutura de incidência encontram resistências que não derivam exclusivamente de oposição política explícita, mas da inércia dos próprios arranjos sedimentados.

A literatura sobre reforma tributária em países em desenvolvimento reforça esse diagnóstico ao identificar que estruturas de incidência historicamente assentadas sobre bases amplas de consumo tendem a criar beneficiários difusos, porém numericamente relevantes, cujos incentivos à manutenção do status quo superam os incentivos à mudança dos grupos que suportam o custo distributivo mais concentrado. Esse desequilíbrio de incentivos não deriva necessariamente de captura explícita, mas da assimetria entre a visibilidade dos custos de transição e a difusão dos benefícios de longo prazo da mudança, conforme demonstrado em análises comparadas da experiência de consolidação fiscal em países da OCDE (DE RENZIO et al., 2025; OECD, 2010).

Este artigo articula os achados da literatura sobre inércia institucional e regressividade estrutural com instrumentos de governança incremental operacionalizáveis pela Administração Tributária. Seguindo a abordagem de Mahoney e Thelen (2010) sobre mudança institucional gradual, o diagnóstico de rigidez distributiva não implica imobilismo: ele ilumina gargalos de processo que, uma vez identificados, podem ser enfrentados por mecanismos de governança adequados – o ciclo de vida de renúncias, a integração macro-tributária e a padronização metodológica –, abrindo espaço para ampliar a progressividade efetiva dentro das margens institucionais existentes. Essa é a mediação explícita entre o diagnóstico crítico-estrutural e as prescrições técnico-operacionais desenvolvidas nas seções seguintes.

## 2.3 | Semântica Fiscal e Capacidade Deliberativa

O modo como se nomeia o problema fiscal também condiciona as soluções consideradas viáveis. Centrar o debate apenas em "carga tributária" sem decomposição por base tende a obscurecer a distribuição diferenciada de encargos entre estratos de renda e tipos de base econômica. A padronização metodológica para mensuração da incidência efetiva é, nesse sentido, condição necessária para elevar a qualidade deliberativa. Atualmente, diferentes órgãos utilizam metodologias distintas para calcular a carga tributária, os gastos tributários e os efeitos distributivos, gerando inconsistências que dificultam a comparação temporal e entre jurisdições – lacuna que a própria Receita Federal do Brasil (RFB) tem buscado endereçar por meio de revisões metodológicas sucessivas (RFB, 2025).

A perspectiva de Kingdon (1995) sobre janelas de oportunidade política oferece instrumental complementar: as condições para reformas incrementais favorecem momentos em que correntes de problemas, alternativas e vontade política convergem. Para o campo tributário brasileiro, a implementação da Reforma do Consumo (Emenda Constitucional nº 132, de 2023) e a consolidação da DIRBI como instrumento de transparência constituem janelas de oportunidade para avanços na governança de renúncias – desde que

acompanhados de padronização metodológica e integração institucional adequadas. Deslocar a comunicação pública para a estrutura de incidência, distinguindo bases e efeitos distributivos com apoio de séries metodologicamente padronizadas, além de qualificar o debate, melhora a accountability sobre decisões que, embora técnicas, possuem conteúdo distributivo de primeira ordem.

## 3 | Metodologia

Este artigo parte da seguinte pergunta de pesquisa: em que medida a magnitude e a ausência de governança sistemática dos gastos tributários federais, combinadas à regressividade estrutural da incidência tributária, comprimem a margem redistributiva do Estado brasileiro antes do ciclo orçamentário anual?

A hipótese central sustenta que o constrangimento redistributivo não decorre apenas de limites fiscais agregados, mas de um duplo vetor pré-orçamentário: (i) a estrutura regressiva de financiamento, que extrai proporcionalmente mais renda dos estratos inferiores; e (ii) o estoque concentrado e não avaliado de renúncias fiscais, que aloca recursos de forma indireta sem mecanismo institucionalizado de revisão periódica. A interação desses vetores produz rigidez distributiva institucional.

O critério de validação da hipótese é empírico-institucional: verifica-se se (a) os gastos tributários atingem magnitude suficiente para afetar materialmente a margem orçamentária; (b) apresentam concentração relevante e ausência de ciclo formal de avaliação; e (c) coexistem com padrão comprovadamente regressivo de incidência tributária. Caso esses três elementos estejam presentes e articulados, confirma-se a existência do duplo constrangimento redistributivo.

Para examinar essa hipótese, o estudo combina análise documental, sistematização de dados oficiais e articulação teórica institucional, situando-se na interseção entre análise de política fiscal e governança tributária, com ênfase empírica em dois vetores de compressão redistributiva pré-orçamentária. O primeiro é o estoque de gastos tributários federais, analisado a partir do Demonstrativo de Gastos Tributários referente ao Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) 2026 (RFB, 2025). O segundo é a estrutura de incidência tributária por estrato de renda, analisada a partir dos dados de Silveira et al. (2022) – baseados na Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) 2017-2018 e na Matriz Insumo-Produto – e de Gobetti (2024) – baseado nas declarações do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) da própria Receita Federal.

A opção por essas duas fontes primárias decorre de sua complementaridade metodológica: a primeira quantifica o que o Estado não arrecada e como essa não-arrecadação está distribuída; a segunda quantifica o que o Estado efetivamente arrecada e de quem. Combinadas, permitem mapear de maneira mais completa a anatomia do constrangimento redistributivo que a proposta de ciclo de vida de renúncias visa endereçar. O estudo combina abordagem histórico-estrutural com análise documental de normas, relatórios e séries oficiais, integrando ambos os planos em implicações operacionais para a Administração Tributária, com foco em governança de renúncias, integração macro-tributária e trajetória gradual de reequilíbrio de bases.

O levantamento documental compreende análise de dispositivos legais e infralegais que organizam a política fiscal e a estrutura de incidência, incluindo o arcabouço fiscal vigente, as normas de autonomia do Banco Central e os marcos normativos referentes a benefícios e renúncias. O exame de evidências públicas recentes utiliza séries e relatórios da RFB, do Ministério da Fazenda (MF), do Tribunal de Contas da União (TCU) e do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), priorizando dados relativos à arrecadação, à carga tributária, às renúncias fiscais e às demonstrações oficiais. A integração analítica articula os marcos teóricos selecionados com os achados documentais, com vistas a identificar mecanismos institucionais que produzem rigidez distributiva e a extrair implicações operacionais para a Administração Tributária.

Os critérios de seleção documental orientaram-se pelas seguintes categorias analíticas derivadas do arcabouço teórico: capacidade deliberativa, rigidez distributiva, semântica fiscal e ciclo de vida de renúncias. Esclarece-se ainda que a seleção priorizou fontes primárias com cobertura temporal predominantemente pós-2020, complementadas por literatura especializada que oferecesse embasamento teórico ou evidência comparada sobre governança de gastos tributários. O estudo não busca mensuração econométrica, concentrando-se na interpretação institucional e na

sistematização de evidências oficiais. Tais limitações decorrem da própria natureza da análise, restrita ao uso de documentação pública disponível e à ausência de dados microeconômicos sigilosos. Destacam-se ainda outros dois pontos limitadores que balizam a interpretação dos resultados.

O primeiro é de caráter metodológico propriamente dito: a análise da incidência tributária por estrato de renda baseia-se nos microdados da POF 2017-2018, que constituem a fonte disponível mais recente para esse tipo de decomposição no Brasil. Embora não haja evidências na literatura de alteração estrutural no perfil de regressividade dos tributos indiretos no período subsequente – dado que a composição da carga tributária não sofreu modificação substancial até a promulgação da EC nº 132/2023 –, os efeitos distributivos da Reforma do Consumo sobre as alíquotas efetivas por décimo de renda ainda não foram mensurados empiricamente, o que introduz uma janela de incerteza nos dados de incidência utilizados. O segundo é de escopo: o artigo não realiza estimação econométrica dos efeitos causais dos gastos tributários sobre variáveis de resultado – crescimento setorial, geração de emprego ou redução de desigualdade –, restringindo-se à análise documental e à sistematização de evidências oficiais. Essa escolha é intencional e coerente com o objetivo proposto, que é diagnosticar o duplo constrangimento redistributivo e propor agenda de governança, mas implica que as proposições sobre efetividade das renúncias têm natureza prescritiva e institucional, não causal.

## 4 | Anatomia do Constrangimento Redistributivo: Gastos Tributários, Regressividade Estrutural e Margem Orçamentária

### 4.1 | Base Empírica: Arrecadação, Carga Tributária e Gastos Tributários

Os dados mais recentes da RFB e do MF evidenciam crescimento sustentado das receitas federais e da carga tributária bruta. A Tabela 1 sintetiza os marcos empíricos que embasam a análise desenvolvida nas subseções seguintes.

**Tabela 1** - Arrecadação total das receitas federais (valores reais) e Carga Tributária Bruta do Governo Geral — 2023-2025

| Ano | Arrecadação (R$ tri, valores reais) | Crescimento Real (%) | Carga Tributária Bruta (% PIB) |
|---|---|---|---|
| 2023 | 2,318 | — | 33,1 |
| 2024 | 2,652 | 14,4% | 34,4 |
| 2025 | 2,886 | 8,8% | N.D. |

Fonte: RFB (2024; 2026); Ministério da Fazenda (2025). N.D.: não disponível. Valores de arrecadação em R$ trilhões a preços de 2025. Carga de 2024 apurada pela metodologia revisada da RFB.

Os dados revelam expansão real consistente das receitas federais ao longo do triênio 2023-2025, com crescimento acumulado de aproximadamente 14,7% em termos reais. A Carga Tributária Bruta do Governo Geral, mensurada pela metodologia revisada da RFB para 2024, situa o Brasil em posição singular entre as economias emergentes: carga elevada combinada a estrutura de incidência com perfil regressivo (RFB, 2025).

O Demonstrativo de Gastos Tributários – base do Projeto de Lei Orçamentária Anual para 2026 – aponta que o volume de renúncias fiscais da União alcançou montante equivalente a cerca de 4% do PIB, configurando rubrica orçamentária de primeira grandeza que, paradoxalmente, ainda carece de ciclo de avaliação sistemático comparável ao aplicado às despesas diretas (RFB, 2025; TCU, 2025).

A Figura 1 ilustra a trajetória de arrecadação no triênio e a Figura 2, o comportamento da carga tributária em relação ao PIB.

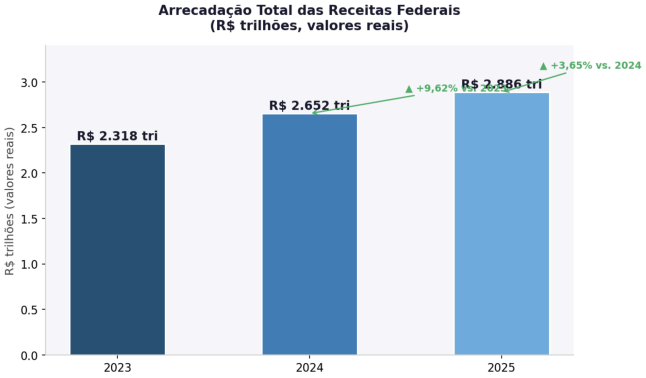



**Figura 1** - Arrecadação total das receitas federais (R$ trilhões, valores reais) — 2023-2025

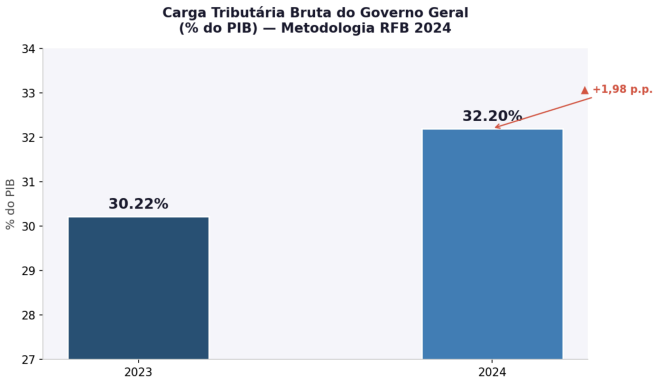



**Figura 2** - Carga Tributária Bruta do Governo Geral (% do PIB) — 2023-2024

Os principais gastos tributários federais, por sua vez, estão demonstrados na Tabela 2, verificados em números absolutos e em relação ao total deles mesmos. Ainda, em relação ao total do PIB e com indicação da existência de avaliação sistemática ou não de suas efetividades.

**Tabela 2** - Gastos tributários federais, PLOA 2026: principais itens (Quadro X)

| # | Gasto tributário | R$ bilhões | % do total | % do PIB | Avaliação sistemática de efetividade? |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Simples Nacional | 134,3 | 21,91% | 0,97% | Não |
| 2 | Agricultura e Agroindústria | 79,2 | 12,93% | 0,57% | Não |
| 3 | Rendimentos isentos e não tributáveis – IRPF | 63,2 | 10,31% | 0,46% | Não |
| 4 | Entidades sem fins lucrativos (imunes/isentas) | 55,9 | 9,13% | 0,40% | Não |
| 5 | Deduções de rendimentos tributáveis – IRPF | 41,7 | 6,80% | 0,30% | Não |
| 6–12 | Demais 7 itens superiores a R$ 10 bilhões | 171,1 | 27,92% | 1,24% | Não sistematizada |
| — | Subtotal: 12 maiores itens | 545,4 | 89,00% | 3,94% | — |
| — | Demais itens (~290 itens) | 67,4 | 11,00% | 0,49% | — |
| **—** | **Total geral** | **612,8** | **100,00%** | **4,43%** | **—** |

*Valores calculados pelo autor a partir das participações percentuais divulgadas no Quadro X (RFB, 2025), aplicadas sobre o total estimado de R$ 612,84 bilhões. Os itens 6–12 representam o residual até 89% do total, conforme divulgado pela RFB (2025). Fonte: RFB (2025), DGT/PLOA 2026.

Os dados do Demonstrativo dos Gastros Tributários que acompanha o Projeto de Lei Orçamentária Anual (DGT/PLOA 2026) evidenciam três padrões com implicações diretas para a agenda de governança proposta neste artigo. Primeiro, a magnitude da renúncia é expressiva: os gastos tributários federais somam R$ 612,8 bilhões em 2026, equivalentes a 4,43% do PIB e a 20,20% da receita administrada pela RFB – patamar que supera em mais do que o dobro a meta de 2% do PIB estabelecida pela Emenda Constitucional nº 109, de 2021, revelando que a trajetória de convergência permanece distante. Segundo, a concentração é

acentuada: os 12 maiores itens respondem por 89,00% do total estimado, sendo os cinco maiores responsáveis por 61,08%. Terceiro, e mais relevante para os fins deste artigo, nenhum desses itens conta com mecanismo formal de avaliação sistemática de efetividade – diagnóstico que reitera, com evidência empírica direta, a lacuna de governança identificada por De Renzio et al. (2025) e pela OCDE (2010). A tabela 3 abaixo representada mostra os gastos tributários federais por função orçamentária – em números absolutos, em relação ao próprio total e em relação ao PIB.

**Tabela 3** - Gastos tributários federais por função orçamentária, PLOA 2026 (Quadro V)

| Função orçamentária | R$ bilhões | % do total | % do PIB |
|---|---|---|---|
| Comércio e Serviços | 138,1 | 22,54% | 1,00% |
| Saúde | 106,7 | 17,41% | 0,77% |
| Agricultura | 91,6 | 14,95% | 0,66% |
| Trabalho | 73,2 | 11,94% | 0,53% |
| Indústria | 50,9 | 8,31% | 0,37% |
| Assistência Social | 38,1 | 6,21% | 0,28% |
| Subtotal (6 funções) | 498,6 | 81,35% | 3,60% |
| Demais funções | 114,2 | 18,65% | 0,83% |
| **Total geral** | **612,8** | **100,00%** | **4,43%** |

*Valores calculados a partir das participações percentuais do Quadro V sobre o total de R$ 612,84 bilhões. Fonte: RFB (2025), DGT/PLOA 2026.

A decomposição por função orçamentária introduz uma dimensão analítica complementar de alta relevância para a discussão sobre governança. Os gastos classificados nas funções Saúde e Assistência Social somam R$ 144,8 bilhões (23,62% do total), o que impõe cautela interpretativa: parte expressiva desse montante corresponde a imunidades constitucionais ou benefícios com conteúdo redistributivo reconhecido – como deduções de despesas médicas no IRPF e a isenção de entidades filantrópicas –, cujo custo fiscal é elevado, mas cuja justificativa de política pública é mais diretamente verificável. Já as funções Comércio e Serviços (22,54%) e Trabalho (11,94%) concentram benefícios com perfil mais ambíguo do ponto de vista distributivo: o Simples Nacional, maior item individual, possui racionalidade de simplificação e fomento ao empreendedorismo amplamente reconhecida, mas carece de avaliação sistemática quanto à efetividade de seus objetivos originais frente ao custo fiscal acumulado – hoje equivalente a quase 1% do PIB. A função Indústria (8,31%), por sua vez, abriga regimes setoriais cujos objetivos de política industrial são declarados, mas cujos resultados em termos de inovação, geração de emprego qualificado e substituição competitiva raramente são submetidos a avaliação periódica independente.

A tabela 4 sistematiza os gastos por tributo. Da mesma maneira que a anterior, em números absolutos, percentuais do próprio total e em relação ao PIB.

**Tabela 4** - Gastos tributários federais por tributo, PLOA 2026 (Quadro VI)

| Tributo | R$ bilhões | % do total | % do PIB |
|---|---|---|---|
| COFINS | 138,6 | 22,62% | 1,00% |
| IRPJ | 117,8 | 19,23% | 0,85% |
| IRPF | 105,5 | 17,22% | 0,76% |
| Subtotal (3 tributos) | 361,9 | 59,07% | 2,61% |
| Demais tributos (CPS, PIS-PASEP, IPI, outros) | 250,9 | 40,93% | 1,82% |
| **Total geral** | **612,8** | **100,00%** | **4,43%** |

Fonte: RFB (2025), DGT/PLOA 2026, Quadro VI. Valores nominais declarados no documento.

A análise por tributo revela outra assimetria estrutural relevante. Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), IRPJ e IRPF concentram 59,07% do total das renúncias. Essa sobreposição entre bases tributárias principais e renúncias de maior magnitude sugere que a estrutura de benefícios fiscais não é periférica ao sistema tributário, mas constitutiva de seu funcionamento efetivo. Em particular, as renúncias sobre COFINS comprometem a progressividade potencial da base ao criar alíquotas efetivas diferenciais entre setores e contribuintes, em muitos casos sem mecanismo de avaliação de efetividade que permita aferir se o diferencial de alíquota está cumprindo a função socioeconômica que o justificou. Essa dinâmica é consistente com o diagnóstico de De Renzio et al. (2025) e da OCDE (2010) sobre a tendência de estratificação dos sistemas de isenção ao longo do tempo na ausência de ciclos formais de revisão. Um dado de contexto institucional recente reforça a urgência dessa agenda: a Lei Complementar nº 224, de 2025, introduziu redução linear de 10% sobre um conjunto amplo de benefícios e incentivos fiscais federais – mecanismo que, ao se aplicar uniformemente sobre itens com justificativas, maturidade e efetividade muito distintos, evidencia exatamente a lacuna de governança aqui diagnosticada. Na ausência de avaliações individualizadas com trilha de auditoria e critérios de efetividade verificáveis, a única resposta de política disponível é o corte horizontal, que não distingue entre benefícios que atingem seus objetivos e os que não atingem. O ciclo de vida de renúncias proposto neste artigo busca, precisamente, o efeito de tornar essa distinção operacionalizável, substituindo a lógica do corte linear por uma governança seletiva e orientada por evidências.

## 4.2 | Gastos Tributários como Compressão da Margem Redistributiva Ex Ante

A magnitude agregada revelada pelas tabelas anteriores permite qualificar o conceito de rigidez distributiva institucional de maneira precisa. O Congresso Nacional delibera anualmente sobre o Projeto de Lei Orçamentária Anual, que para 2026 prevê despesas primárias da ordem de R$ 3,20 trilhões nos orçamentos fiscal e da seguridade social (CONORF; CONOF, 2025). Nesse contexto, os R$ 612,8 bilhões em gastos tributários estimados para o mesmo exercício equivalem a 19,2% do total das despesas primárias previstas – ou seja, para cada R$ 100,00 que o Estado efetivamente gasta via orçamento, praticamente 1/5 (um quinto) é alocado indiretamente via renúncia, sem passar pelo mesmo escrutínio deliberativo anual. Essa proporção não é marginal: ela define o perímetro real dentro do qual a política fiscal redistributiva pode operar.

O ponto analítico central é que os gastos tributários comprimem o espaço redistributivo em dois momentos distintos. O primeiro é estritamente ex ante: ao reduzirem a base arrecadatória potencial, restringem a receita disponível para financiar despesas redistributivas diretas – transferências, serviços públicos, investimentos sociais. O segundo é procedimental: ao não se submeterem ao ciclo anual de aprovação orçamentária com o mesmo nível de escrutínio aplicado às despesas diretas, os gastos tributários tendem a acumular-se ao longo do tempo sem revisão sistemática, criando o que este artigo denomina de estoque de comprometimento redistributivo implícito. Nenhuma das seis funções orçamentárias que concentram 81,35% das renúncias (Tabela 3) conta com mecanismo formal de sunset ou de revisão periódica obrigatória – condição que a OCDE (2010) e De Renzio et al. (2025) identificam como lacuna crítica de governança em países em desenvolvimento.

Esse diagnóstico não implica que todos os gastos tributários sejam injustificados ou devam ser eliminados. Implica, na realidade, que a distinção entre benefícios efetivos precisa ser feita de uma melhor maneira, sendo que os instrumentos de governança que este artigo propõe pode ser uma delas. A LC nº 224/2025, ao aplicar corte linear de 10% sobre conjunto amplo de renúncias, ilustra com clareza o custo institucional da ausência desses instrumentos: na impossibilidade de distinguir entre benefícios que cumprem seus objetivos e os que não cumprem, o único instrumento disponível é o ajuste horizontal – que é simultaneamente impreciso do ponto de vista distributivo, juridicamente frágil e politicamente instável. O ciclo de vida de renúncias proposto na seção 4.4 tem como objetivo exatamente converter essa impossibilidade em capacidade analítica institucionalizada.

## 4.3 | Regressividade Estrutural do Financiamento: o Segundo Vetor de Compressão Ex Ante

Antes disso, no entanto, é importante verificar os dados da incidência tributária minimamente estratificados. A

tabela 5 explicita a incidência por décimo da renda domiciliar per capita no Brasil. Com isso, permite-se trabalhar a categoria da regressividade estrutural do financiamento, ou seja, uma estrutura de financiamento que extrai proporcionalmente mais de quem tem menos.

**Tabela 5** - Incidência tributária por décimo de renda domiciliar per capita, Brasil (POF 2017-2018)

| Décimo de renda | Tributos indiretos (% da renda) | Tributos diretos (% da renda) | Carga total (% da renda) |
|---|---|---|---|
| 1º (10% mais pobres) | 23,4% | 3,0% | 26,4% |
| 5º (mediana) | ~14,0% | ~5,5% | ~19,5% |
| 10º (10% mais ricos) | 8,6% | 10,5% | 19,2% |

Fonte: Silveira et al. (2022), IPEA TD nº 2823, com base na POF 2017-2018 e Matriz Insumo-Produto. Os valores do 5º décimo são aproximações interpoladas dos autores. Nota: inclui ICMS, IPI, PIS-COFINS, IOF, ISS e tributos sobre a folha de salários. Nota metodológica: dados da POF 2017-2018, base disponível mais recente para análise de incidência por décimo de renda no Brasil. Não há evidências na literatura de alteração estrutural no padrão de regressividade dos tributos indiretos no período subsequente, dado que a composição da carga tributária não sofreu modificação substancial até a aprovação da EC nº 132/2023, cujos efeitos de incidência ainda não foram mensurados empiricamente.

A magnitude dos gastos tributários diagnosticada na subseção anterior representa apenas um dos vetores pelo qual a margem redistributiva do Estado é comprimida antes do processo orçamentário. O segundo vetor – e igualmente pré-distributivo – é a estrutura regressiva do próprio financiamento do Estado. Conforme demonstrado por Silveira et al. (2022) a partir dos microdados da POF 2017-2018, os 10% mais pobres da população destinam 26,4% de sua renda ao pagamento de tributos, ao passo que os 10% mais ricos recolhem 19,2% – diferença de 7,2 pontos percentuais em sentido inverso ao princípio constitucional da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF). Essa inversão decorre fundamentalmente do peso desproporcional dos tributos indiretos na estrutura tributária brasileira: enquanto a OCDE arrecada, em média, 32% da carga tributária sobre bens e serviços, o Brasil arrecada 45%, tornando o consumo – base mais regressiva de incidência – o principal veículo de financiamento do Estado. (RFB, 2020)

A regressividade não se limita, contudo, à tributação indireta. A análise de Gobetti (2024), com base nas declarações do IRPF, IRPJ e CSLL, demonstra que a progressividade dos tributos diretos se interrompe precisamente no topo da pirâmide distributiva. A alíquota efetiva média combinada atinge seu ponto máximo de 14,2% no estrato de renda de R$ 516 mil anuais e recua a partir daí – o que significa que contribuintes com rendas mais elevadas são proporcionalmente menos onerados que aqueles imediatamente abaixo. O mecanismo estrutural dessa inversão é a composição da renda: para os 0,01% mais ricos, 81% dos rendimentos provêm de lucros, dividendos e ganhos de capital – fontes isentas ou sistematicamente menos tributadas que os rendimentos do trabalho. Essa assimetria é, ao mesmo tempo, um problema de equidade vertical e uma limitação estrutural à capacidade arrecadatória progressiva do Estado.

A articulação dos dois vetores revela a anatomia do constrangimento redistributivo que este artigo busca endereçar. A estrutura de financiamento extrai proporcionalmente mais de quem tem menos – o que compromete a equidade já na fase arrecadatória. Interpreta-se que o produto dessa arrecadação, ainda, é parcialmente alocado via gastos tributários que, como demonstrado nas tabelas anteriores, somam R$ 612,8 bilhões, não passam pelo escrutínio anual do ciclo orçamentário e carecem de avaliação sistemática de efetividade. O que resta para redistribuição explícita via despesas diretas é, portanto, o resíduo de dois constrangimentos acumulados – um na fase de extração, outro na fase de alocação indireta. Caracterizar esse duplo constrangimento também como problema de governança tributária – e não apenas como dado estrutural imutável – é o que justifica a proposta de ciclo de vida de renúncias desenvolvida na seção seguinte: ao tornar auditável e reversível a alocação via gastos tributários, isso também atua diretamente sobre o outro vetor, ampliando progressivamente a margem disponível para que o processo orçamentário delibere sobre redistribuição com base em evidências.

## 4.4 | Da Anatomia do Constrangimento à Proposta de Governança

Os resultados das subseções anteriores permitem enunciar a tese central deste artigo em termos precisamente quantificados: a margem redistributiva do Estado brasileiro é duplamente comprimida antes de o processo orçamentário começar. Do lado do financiamento, a estrutura de incidência extrai 26,4% da renda dos mais pobres e apenas 19,2% dos mais ricos, invertendo o princípio da capacidade contributiva ao longo de toda a distribuição de renda. Do lado da alocação indireta, R$ 612,8 bilhões – equivalentes a quase 20% de todas as despesas primárias – são distribuídos sem avaliação sistemática de efetividade, em concentração sobre poucos itens e tributos, em acumulação histórica sem mecanismos de sunset ou revisão obrigatória. A proposta de ciclo de vida de renúncias desenvolvida na seção seguinte não pretende reformar o sistema tributário em abstrato. Pretende intervir sobre o um vetor de compressão – o da alocação indireta sem governança – criando as condições institucionais para que a Administração Tributária distinga progressivamente entre benefícios que cumprem seus objetivos e os que não cumprem. Essa distinção, tornada operacional via DIRBI e integrada ao arcabouço fiscal da LC nº 200/2023, ampliaria a margem disponível para que o processo orçamentário delibere sobre redistribuição com base em evidências – superando tanto a prática de cortes indiferenciados quanto a continuidade inercial das renúncias, em favor de uma governança seletiva, auditável e constitucionalmente ancorada, que expande o espaço deliberativo informado por evidências – potencialmente atingindo, dessa maneira, também o outro vetor.

## 4.5 | Tratamentos Diferenciados e Ciclo de Vida de Renúncias

Tratamentos diferenciados – isenções, reduções, créditos presumidos e regimes especiais – ocupam espaço significativo no desenho tributário. Em perspectiva institucional, funcionam como alocações indiretas de recursos que, em muitos casos, não se submetem ao mesmo ciclo de avaliação das despesas orçamentárias. Lacunas dessa natureza criam o ambiente favorável à persistência de tratamentos diferenciados que já cumpriram seus objetivos originais ou que, desde a criação, não dispunham de teoria da mudança claramente articulada (DE RENZIO *et al.*, 2025). A boa governança demanda critérios explícitos de elegibilidade, cláusulas de vigência, métricas de custo-benefício e rotinas de revisão periódica – padrão que países com sistemas mais maduros de governança de gastos tributários têm progressivamente adotado (OECD, 2010).

A DIRBI, instituída pela Lei nº 14.789, de 2023, representa avanço institucional significativo ao criar obrigação de transparência ativa sobre a utilização de benefícios fiscais. No entanto, a mera existência do instrumento declaratório não substitui o ciclo de governança que este artigo propõe: é necessário avançar da transparência para a avaliação sistemática, conectando os dados da DIRBI a métricas de efetividade e a rotinas de decisão sobre renovação ou extinção dos benefícios. Ao deslocar o foco para a eficácia e para os efeitos distributivos, a Administração Tributária fortalece sua capacidade de recomendar ajustes, mitigar distorções e ancorar decisões em evidências replicáveis.

Propõe-se um ciclo de vida de renúncias estruturado em quatro etapas: (i) Definição – delimitação do problema público que inspira a renúncia, identificação do público-alvo, estabelecimento de horizonte temporal e critérios explícitos de elegibilidade; (ii) Implementação – especificação legal precisa e mecanismos de controle e de reporte com integração à DIRBI; (iii) Avaliação – métricas de custo-benefício e de distribuição, com comparação com alternativas de gasto direto equivalente; e (iv) Decisão – renovação, reconfiguração ou extinção, baseada em relatório conclusivo com trilha de auditoria. A previsibilidade do ciclo reduz inércia institucional e incentiva a produção regular de dados por beneficiários e por órgãos gestores. Uma rota de reequilíbrio não implica necessariamente aumento de complexidade: guiada por princípios de simplicidade, neutralidade concorrencial e estabilidade de regras, o que gera segurança jurídica e não torna a tarefa institucional e politicamente inviável, ela pode ser concretizada por deslocamentos graduais do peso relativo das bases, acompanhados de revisão programada de tratamentos diferenciados e de comunicação clara sobre metas e transições.

## 4.6 | Implicações Operacionais: Integração Macro-Tributária, Coordenação Federativa e Proposta de Agenda de Implementação

Do ponto de vista operacional, três eixos podem ser articulados com relação à integração macro-tributária e

considerando a necessária coordenação federativa a fim de se chegar a uma agenda de implementação. Primeiro, a integração entre parâmetros macroeconômicos e administração de bases: a instituição de instâncias formais e rotineiras de diálogo específicas pode reduzir assimetrias de informação e alinhar metas com impactos distributivos. Essa integração é operacionalizável por mecanismos simples e cumulativos: (a) criação de comitê técnico permanente entre as áreas de política macroeconômica, orçamento e administração tributária; (b) calendário integrado que sincronize janelas de revisão de regras e renúncias com o ciclo orçamentário; e (c) pauta analítica mínima que explicite, para cada medida, o público-alvo, o custo fiscal estimado, o efeito distributivo esperado, a duração e as condições explícitas de revisão. Segundo, a governança de renúncias com protocolos de avaliação periódica e critérios públicos de renovação, revogação ou reconfiguração aumenta a transparência e a previsibilidade. Terceiro, a melhoria da mensuração, com padronização metodológica para estimativas de incidência efetiva mapeando efeitos por segmentos produtivos contribui para qualificar a análise relativa ao objeto da política e na comunicação com os agentes interessados.

A coordenação entre União, estados e municípios é decisiva porque reduz redundâncias, evita efeitos espelho e mitiga deslocamentos indesejados de base arrecadatória. Mecanismos práticos incluem agendas temáticas em comissões intergovernamentais: mapeamento de interações entre regimes especiais federais e subnacionais; análise de risco de competição fiscal predatória; e definição de protocolos mínimos de transparência sobre benefícios de maior impacto. A governança de renúncias e de bases de incidência deve dialogar com o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), por meio da sincronização de janelas de revisão com marcos do ciclo: ex ante (avaliação de aderência a objetivos do PPA), in-year (monitoramento e notas técnicas de meio de ano) e ex post (relatório de eficácia e distribuição ao final do exercício). Cabe destacar a Reforma do Consumo – implementada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023, e em processo de regulamentação – como ponto sensível nesse horizonte, sendo que para as administrações tributárias estaduais e municipais a pauta já é central diante das mudanças operacionais exigidas pela implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Propõe-se agenda que pode ser implementada em fases integradas, com marcos claros e reversibilidade planejada. Uma primeira fase (de curtíssimo prazo: 0-6 meses) corresponderia ao diagnóstico rápido e ao desenho institucional: mapeamento de tratamentos diferenciados em vigor; avaliação do estoque de evidências; definição do comitê técnico e do calendário integrado; e elaboração de modelos de nota técnica e de relatório de impacto distributivo. Na sequência (agora a curto prazo: 6-18 meses), seriam realizados projetos pilotos e padronização: aplicação dos protocolos a um conjunto limitado de medidas; testes de publicação de relatórios metodológicos; e ajustes de desenho conforme lições aprendidas. Para uma última fase de consolidação e avaliação de expansão do programa (já a médio prazo: 18-36 meses) é importante a análise da escalabilidade e integração com o ciclo orçamentário: vinculação de renovações a janelas do calendário; consolidação de indicadores e de rotinas de transparência; e institucionalização por atos normativos. Os principais riscos incluem sobrecarga de equipes, captura do processo por interesses setoriais e fadiga regulatória. As salvaguardas propostas e possíveis são: transparência ativa de agendas e atas, rotatividade programada de relatores, consulta técnica aberta com janela temporal definida e auditorias metodológicas periódicas com pares externos, por exemplo.

## 4.7 | Cenários Ilustrativos de Decisão Institucional

Os três eixos propostos nas seções anteriores ganham consistência analítica quando observados em situações concretas de decisão. Os cenários a seguir não reconstituem casos empíricos específicos, mas traduzem, em termos institucionais reconhecíveis, os dilemas típicos que a Administração Tributária enfrenta ao operar sob restrições de rigidez distributiva. O propósito é evidenciar como as tensões identificadas na literatura se manifestam em escolhas gerenciais e como os mecanismos de governança propostos alteram a qualidade dessas escolhas.

**Cenário 1:** Renovação de benefício setorial sem avaliação prévia. Suponha que um regime especial de tributação concedido a determinado setor econômico com horizonte de dez anos se aproxime do prazo de extinção. Na ausência de protocolo de avaliação, a decisão sobre renovação tende a ser tomada sob pressão do prazo e da mobilização dos beneficiários, com a

Administração Tributária em posição reativa. Esse é o padrão de dependência de trajetória descrito por Mahoney e Thelen (2010): a inércia institucional favorece a renovação automática, pois o custo político da extinção é concentrado e imediato, enquanto o custo fiscal da manutenção é difuso e de visibilidade limitada. A adoção do ciclo de vida proposto neste artigo inverte essa assimetria. Com nota técnica elaborada na fase de definição – contendo teoria da mudança, público-alvo, estimativa de custo fiscal anual e indicadores de monitoramento –, a renovação deixa de ser o resultado padrão e passa a exigir justificativa ativa, reduzindo o espaço para captura por interesses setoriais organizados.

**Cenário 2:** Deslocamento de base tributária no contexto da Reforma do Consumo. A implementação do IBS e da CBS, prevista de forma gradual até 2033, constitui uma das mais significativas readaptações de bases tributárias desde a Constituição de 1988. O risco institucional nesse cenário não é necessariamente técnico – a trajetória de transição está juridicamente delimitada – mas muito comunicacional e também distributivo. Reformas têm impactos diferenciados segundo o perfil das empresas e das famílias afetadas: setores com margens estreitas e alta informalidade enfrentam desafios de adaptação distintos dos de setores com maior capacidade contábil e acesso a crédito tributário. A ausência de mapas públicos de impacto distributivo por décimo de renda e por porte de empresa pode criar um vácuo informacional que tende a ser preenchido por comunicação setorial enviesada, ampliando resistências e elevando custos políticos da transição. A padronização metodológica proposta no terceiro eixo oferece a infraestrutura analítica necessária para preencher esse vácuo: com estimativas de incidência efetiva publicadas em séries comparáveis, a Administração Tributária ganha capacidade de antecipar conflitos, calibrar salvaguardas e comunicar a trajetória de convergência com base em evidências verificáveis – o que é qualitativamente diferente de simplesmente afirmar que a reforma é neutra ou progressiva.

**Cenário 3:** Inconsistência entre meta fiscal e trajetória de renúncias. Considere uma situação em que a Administração Tributária identifica, por meio dos dados da DIRBI, que o crescimento real das renúncias em determinado exercício supera a expansão das despesas primárias sujeitas ao teto de crescimento. Nesse caso, a rigidez distributiva institucional se manifesta de forma aguda: o arcabouço fiscal limita o crescimento das despesas diretas, mas não impõe restrição simétrica às renúncias, que tecnicamente não integram a base de cálculo do resultado primário antes das deduções. Essa assimetria não é apenas contábil, ela revela uma hierarquia de visibilidade política entre as duas modalidades de alocação pública. A integração macro-tributária proposta no eixo um, particularmente a criação de um calendário conjunto entre política macroeconômica e administração de bases, oferece o mecanismo institucional para enfrentar essa assimetria de forma gradual e negociada. Ao incluir o volume de renúncias na pauta analítica dos exercícios de programação fiscal, cria-se a possibilidade de que decisões sobre parâmetros macrofiscais incorporem, ao menos parcialmente, o comportamento previsto das renúncias, aproximando o tratamento das duas modalidades de financiamento público e ampliando a coerência interna do sistema.

## 5 | Conclusão

Este artigo demonstrou que o constrangimento redistributivo do Estado brasileiro não é residual nem conjuntural: é estruturalmente duplo e opera antes do início do processo orçamentário deliberativo. O primeiro vetor é o estoque de gastos tributários federais (R$ 612,8 bilhões em 2026, equivalentes a 4,43% do PIB e a 19,2% das despesas primárias previstas), distribuídos sem avaliação sistemática de efetividade, concentrados em doze itens responsáveis por 89% do total, e acumulados sem mecanismos de revisão periódica ou cláusulas de extinção programada. O segundo vetor é a estrutura de incidência, visto que os 10% mais pobres destinam 26,4% da renda ao pagamento de tributos, enquanto os 10% mais ricos recolhem 19,2%. Tal questão decorre do peso desproporcional das bases indiretas e da isenção sistemática dos rendimentos de capital no topo da pirâmide distributiva. A combinação desses dois vetores produz o que este artigo denominou como rigidez distributiva institucional, ou seja, uma compressão da margem redistributiva que antecede qualquer decisão de gasto direto e que não pode ser corrigida apenas pelo lado da despesa orçamentária.

A resposta ao diagnóstico não é a reforma imediata do sistema tributário – institucionalmente inviável e politicamente instável –, mas a institucionalização de um ciclo de governança capaz de tornar progressivamente auditável e reversível o estoque de comprometimento redistributivo implícito. A proposta,

articulada em três eixos complementares – integração macro-tributária com calendário analítico mínimo, ciclo de vida de renúncias apoiado na DIRBI e padronização metodológica para estimativas de incidência efetiva –, é coerente com a literatura sobre mudança institucional gradual (MAHONEY; THELEN, 2010) e operacionalizável a partir de instrumentos e competências já existentes na Administração Tributária. A LC nº 224/2025, ao aplicar corte linear sobre benefícios de efetividades distintas, evidenciou precisamente o custo institucional da ausência desses instrumentos, pois sem avaliações individualizadas, o único recurso disponível é o ajuste horizontal – impreciso, juridicamente frágil e politicamente instável. O ciclo de vida de renúncias proposto converte essa impossibilidade em capacidade analítica institucionalizada, substituindo a lógica do corte indiferenciado por governança seletiva, orientada por evidências e constitucionalmente fundamentada.

O estudo apresenta limitações que merecem registro explícito. A análise de incidência baseia-se nos dados da POF 2017-2018, com os efeitos distributivos da EC nº 132/2023 ainda não mensuráveis empiricamente. As proposições sobre efetividade das renúncias têm natureza prescritiva e institucional, não causal, dado que o artigo não realiza estimação econométrica de efeitos de tratamento. E a análise dos gastos tributários opera com os valores estimados no DGT, sujeitos às premissas metodológicas da RFB, sem acesso aos microdados subjacentes. Essas limitações balizam o alcance das conclusões, sem comprometer a validade do diagnóstico institucional e das recomendações de governança, que se sustentam sobre fontes primárias oficiais e literatura especializada recente. Pesquisas futuras que disponham desses microdados, combinem a DIRBI com registros administrativos fiscais e apliquem métodos de avaliação de impacto a benefícios específicos poderão avançar de forma mais precisa sobre as dimensões causal e distributiva que este artigo apenas baliza analiticamente.

As condições para avançar nessa agenda estão parcialmente abertas. A implementação da Reforma do Consumo, a consolidação da DIRBI como instrumento de transparência ativa e o debate em curso sobre a estrutura de incidência sobre a renda constituem janelas de oportunidade no sentido de Kingdon (1995): momentos em que correntes de problemas, alternativas técnicas e vontade política convergem de forma suficientemente alinhada para tornar viável a mudança incremental. O que este artigo oferece é o diagnóstico estruturado do duplo constrangimento e a arquitetura institucional mínima para que a Administração Tributária passe da transparência declaratória à governança orientada por evidências – condição necessária, ainda que não suficiente, para que o sistema tributário exerça sua função constitucional de instrumento de redução de desigualdades e de financiamento de direitos sociais.

## Referências bibliográficas


ALIU, Fjollë; REDONDA, Agustin; VON HALDENWANG, Christian. *The Global Tax Expenditures Database (GTED): Progress Report 2022.* Bonn: IDOS, 2022. DOI: 10.23661/r2.2022. Acesso em: fev. 2026.

BORGES, Ana Cláudia Castro Silva; MACÊDO, Maurício Ferreira de. Nota informativa: *Lei Complementar nº 200/2023 — novo arcabouço fiscal.* Brasília: Senado Federal, 2023.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016. *Institui o Novo Regime Fiscal no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.* Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15 dez. 2016.

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 179, de 24 de fevereiro de 2021. *Define os objetivos do Banco Central do Brasil e dispõe sobre sua autonomia e sobre a nomeação e a exoneração de seu Presidente e de seus Diretores.* Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 fev. 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 200, de 30 de agosto de 2023. *Institui regime fiscal sustentável para garantir a estabilidade macroeconômica do País*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 ago. 2023.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. *Altera a legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e dá outras providências.* Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 dez. 1995.

BRASIL. Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023. Dispõe sobre o *Programa Mobilidade Verde e Inovação (Mover)*; altera as Leis nºs 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e 14.592, de 30 de maio de 2023, e institui a

Declaração de Incentivos, Renúncias, Benefícios e Imunidades de natureza tributária (DIRBI). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 dez. 2023.

BRASIL. *Lei Complementar nº 224, de 2025.* Dispõe sobre a redução de benefícios e incentivos fiscais federais. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2025.

CORNELIO, Felipe Moraes et al. *Tributação indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias*. Texto para Discussão n. 2823. Brasília: IPEA, 2022.

DE RENZIO, Paolo et al. *Relatório nacional sobre gastos tributários: Brasil*. Bonn: IDOS/CEP, 2025.

EU TAX OBSERVATORY. *Unprecedented Study Provides New Picture of Inequality and Taxes Paid in Brazil.* Paris: EU Tax Observatory, 2025. Disponível em: https://www.taxobservatory.eu. Acesso em: 10 fev. 2026.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (FMI). *Fiscal Monitor: Spending Smarter — How Efficient and Well-Allocated Public Spending Can Boost Economic Growth.* Washington: IMF, out. 2025.

GOBETTI, Sérgio Wulff. *Progressividade tributária: diagnóstico para uma proposta de reforma. Carta de Conjuntura*, Brasília, n. 65, nota 8, out. 2024. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura. Acesso em: 10 fev. 2026.

SILVEIRA, Fernando Gaiger et al. *Progressividade fiscal e redistribuição de renda no Brasil: novas evidências a partir da POF 2017-2018.* Texto para Discussão IPEA, n. 2823. Brasília: IPEA, 2022.

CONSULTORIA DE ORÇAMENTOS, FISCALIZAÇÃO E CONTROLE (CONORF); CONSULTORIA DE ORÇAMENTO E FISCALIZAÇÃO FINANCEIRA (CONOF). *Nota técnica conjunta n. 5/2025: subsídios à apreciação do PLOA 2026.* Brasília: Senado Federal; Câmara dos Deputados, 2025.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA); FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS (FGV); SECRETARIA DE ASSUNTOS ESTRATÉGICOS (SAS). *Equidade fiscal KINGDON*, John W. Agendas, Alternatives, and Public Policies. 2. ed. New York: HarperCollins, 1995.

MAHONEY, James; THELEN, Kathleen (org.). *Explaining Institutional Change: Ambiguity, Agency, and Power.* Cambridge: Cambridge University Press, 2010.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Arrecadação total das receitas federais alcançou R$ 2,652 trilhões no ano de 2024.* Brasília: MF, 28 jan. 2025.

NORTH, Douglass C. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance.* Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Tax Expenditures in OECD Countries.* Paris: OECD Publishing, 2010.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Arrecadação de receitas federais alcança R$ 2,886 trilhões em 2025*. Brasília: RFB, 22 jan. 2026.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Arrecadação federal de 2023 somou R$ 2,318 trilhões.* Brasília: RFB, 24 jan. 2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária no Brasil 2019: análise por tributos e bases de incidência.* Brasília: RFB, 2020.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária no Brasil 2024: estudo e tabelas.* Brasília: RFB, dez. 2025.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos Gastos Tributários: PLOA 2026* (base conceitual). Brasília: RFB, 2025.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Avaliação dos gastos tributários: relatório técnico.* Brasília: TCU, 2025.

DOI: 10.5281/zenodo.17353463

# Percepções de Justiça Organizacional no Programa de Gestão e Desempenho da Receita Federal do Brasil

## *Perceptions of Organizational In the Performance and Management Program of the Brazilian Federal Revenue Service*

Joyce Frade Machado
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB), atuando na fiscalização da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes. Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS) e Doutoranda em Administração Pública pelo Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas (ISCSP) da Universidade de Lisboa (ULisboa).

Ana Maria Santos
Professora Auxiliar do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas (ISCSP) da Universidade de Lisboa (ULisboa). Doutora em Ciências Sociais na Especialidade de Administração Pública (ISCSP-ULisboa) e Pós-graduada em Gestão e Administração Pública (ISCSP-UTL).

Rebeca da Rocha Grangeiro
Professora da Université Paris Nanterre. Mestre e Doutora em Psicologia Organizacional e do Trabalho pela Universidade Federal da Bahia (UFBA) e Pós-Doutorado no Centre de Recherches sur la Cognition et l'Apprentissage da Université de Poitiers.

**RESUMO**
O Programa de Gestão e Desempenho (PGD) foi institucionalizado na Administração Pública Federal como instrumento de gestão orientado a resultados, substituindo o controle tradicional de jornada por acompanhamento de entregas pactuadas. Este artigo tem como objetivo analisar as percepções de Justiça Organizacional de servidores e empregados públicos da RFB participantes do PGD, através de pesquisa quantitativa, transversal, baseada em survey com uma amostra de 337 respondentes em diferentes modalidades de trabalho (26 presenciais, 32 híbridos e 279 em teletrabalho integral). Utilizou-se escala Likert de seis pontos e análise estatística no software JASP, com estatísticas descritivas, regressão linear múltipla e Anova de Welch. Os resultados indicaram percepções elevadas de justiça nas quatro dimensões, todas significativamente acima do ponto médio teórico (3,5), com destaque para a justiça interpessoal. Na análise de influência, todas as dimensões contribuíram significativamente para uma justiça organizacional total, com maior peso relativo da justiça distributiva. Por fim, não foram observadas diferenças significativas na justiça organizacional total entre modalidades de trabalho. Os achados oferecem evidências empíricas sobre a legitimidade do PGD na RFB e indicam dimensões prioritárias para o aperfeiçoamento do programa.

**Palavras-chave:** Justiça organizacional. Avaliação de desempenho. Programa de Gestão e Desempenho. Modalidade de trabalho. Receita Federal do Brasil (RFB).

**ABSTRACT**
The Performance and Management Program (Programa de Gestão e Desempenho—PGD) was institutionalized in the Brazilian Federal Public Administration as a results-oriented management instrument, replacing traditional time-based control with the monitoring of agreed-upon deliverables. This article aims to analyze the perceptions of Organizational Justice among RFB public servants and employees participating in the PGD, through a cross-sectional quantitative study based on a survey with a sample of 337 respondents across different work arrangements (26 on-site, 32 hybrid, and 279 full-time remote). A six-point Likert scale was used, and statistical analyses were conducted using the JASP software, including descriptive statistics, multiple linear regression, and Welch's Anova. The results indicated high perceptions of justice across all four dimensions, all significantly above the theoretical midpoint (3.5), with interpersonal justice standing out. In the influence analysis, all dimensions contributed significantly to overall organizational justice, with distributive justice showing the greatest relative weight. Finally, no significant differences were found in overall organizational justice across work arrangements. The findings provide empirical evidence regarding the legitimacy of the PGD within the RFB and highlight priority dimensions for program improvement.

**Keywords:** Organizational justice. Performance appraisal. Performance and Management Program (PGD). Work arrangement. Brazilian Federal Revenue Service (RFB).

## 1 | Introdução

Nas últimas décadas, a administração pública tem incorporado instrumentos de gestão inspirados em abordagens orientadas a resultados, com o objetivo de elevar a eficiência organizacional, aprimorar a qualidade dos serviços prestados e fortalecer a responsabilização institucional. Esse movimento, associado às reformas gerenciais, deslocou o foco do controle estrito de procedimentos e jornadas para o acompanhamento do desempenho e das entregas realizadas pelos servidores (Hood, 1991; Osborne, 1993). Nesse contexto, a avaliação de desempenho individual passou a ocupar posição central como mecanismo de alinhamento entre objetivos institucionais e atuação dos trabalhadores no setor público.

Entretanto, a adoção de sistemas de avaliação de desempenho não se traduz automaticamente em ganhos organizacionais. A literatura evidencia que tais sistemas podem gerar efeitos ambíguos, sobretudo quando os critérios, processos e interações associados à avaliação não são percebidos como legítimos pelos servidores (Carvalho, 2012; Dahler-Larsen, 2007). Mesmo quando sustentadas por normativas formais, as práticas avaliativas são vivenciadas de forma concreta no cotidiano organizacional, envolvendo julgamentos, expectativas e interpretações subjetivas que influenciam a aceitação do sistema e as respostas comportamentais dos avaliados (Bezerra & Zouain, 2021; Zwiech, 2021).

Nesse cenário, a justiça organizacional emerge como um referencial analítico essencial para compreender como os servidores interpretam e reagem às práticas de avaliação de desempenho. O construto abrange diferentes dimensões — distributiva, procedimental, interpessoal e informacional — que refletem percepções sobre a equidade dos resultados, a adequação dos processos decisórios, a qualidade do tratamento interpessoal e a clareza das informações fornecidas (Assmar et al., 2005; Omar, 2006; Santos, 2014). Estudos indicam que essas percepções estão associadas a atitudes relevantes no contexto do trabalho, como confiança, aceitação das decisões, comprometimento e engajamento, sendo particularmente sensíveis no setor público, onde a expectativa de imparcialidade e legitimidade é elevada (Kim & Holzer, 2016).

No âmbito da Administração Pública Federal brasileira, a busca por modelos mais flexíveis e orientados a resultados resultou na institucionalização do Programa de Gestão e Desempenho (PGD), formalizado pelo Decreto nº 11.072/2022 (Brasil, 2022). O PGD propõe a reorganização do trabalho a partir de entregas pactuadas e indicadores de desempenho, substituindo o controle tradicional da jornada por mecanismos de acompanhamento do resultado produzido. Ao fazê-lo, o programa redefine relações de trabalho, amplia a autonomia dos servidores e reforça o papel da avaliação de desempenho como eixo estruturante da gestão pública contemporânea.

A adoção do PGD pela Receita Federal do Brasil (RFB) assume contornos particularmente relevantes. Trata-se de uma instituição estratégica para o Estado, responsável por atividades tributárias e aduaneiras de alta complexidade técnica e elevado impacto econômico e social. Nesse contexto, a legitimidade interna de instrumentos de gestão do desempenho é crucial, pois a qualidade das entregas institucionais depende fortemente do conhecimento especializado, da autonomia decisória e do comprometimento funcional dos servidores. A institucionalização do PGD na RFB representa a consolidação de um processo gradual de incorporação de práticas de gestão orientadas a resultados no órgão, agora alinhadas ao marco normativo federal mais amplo (Receita Federal do Brasil, 2024).

Apesar da centralidade do PGD na agenda de modernização administrativa, ainda são limitadas as evidências empíricas sobre como os servidores avaliam a justiça desse modelo de gestão, especialmente em órgãos com características organizacionais singulares como a RFB. Além disso, a literatura aponta que as diferentes dimensões da justiça organizacional não exercem influência homogênea sobre a percepção global de justiça, o que torna relevante identificar quais delas são mais determinantes para a avaliação do programa (Assmar et al., 2005; Santos, 2014). Ademais, aspectos contextuais do trabalho, como a modalidade de execução das atividades, podem moldar a experiência do PGD e gerar variações nas percepções de justiça entre os servidores.

Diante desse contexto, este artigo tem como objetivo geral *analisar a percepção de Justiça Organizacional dos servidores da Receita Federal do Brasil participantes do Programa de Gestão e Desempenho e identificar qual dimensão exerce maior influência sobre a percepção total de justiça organizacional*. Especificamente, busca-se: (i) descrever os níveis de percepção das dimensões

distributiva, procedimental, interpessoal e informacional no contexto do PGD da RFB; (ii) identificar qual dessas dimensões apresenta maior influência sobre a percepção total de justiça organizacional; e (iii) explorar possíveis diferenças nas percepções de justiça organizacional em função da modalidade de trabalho adotada pelos servidores.

Ao focar exclusivamente a perspectiva dos servidores, o estudo contribui para o aprofundamento do debate sobre justiça organizacional em políticas contemporâneas de gestão do desempenho no setor público brasileiro. Do ponto de vista prático, os achados oferecem subsídios para o aperfeiçoamento do PGD na RFB, ao evidenciar dimensões críticas de justiça percebida e potenciais assimetrias associadas às modalidades de trabalho, fortalecendo a legitimidade e a efetividade do programa no contexto institucional da RFB.

## 2 | Referencial Teórico

### Justiça Organizacional e Avaliação de Desempenho Individual

A incorporação de instrumentos de avaliação de desempenho na administração pública tem sido apresentada como um meio de alinhar a atuação dos servidores aos objetivos institucionais, ampliar a eficiência administrativa e fortalecer a responsabilização por resultados (Zwiech, 2021). Diferentemente de abordagens centradas exclusivamente no controle de processos ou de jornada, os modelos contemporâneos de gestão pública enfatizam o acompanhamento de entregas, metas e resultados pactuados, redefinindo a relação entre servidores, organizações e desempenho (Hood, 1991; Osborne, 1993). Nesse contexto, a avaliação de desempenho deixa de ser apenas um mecanismo de mensuração e passa a constituir um instrumento de gestão com implicações diretas sobre atitudes, comportamentos e aceitação das políticas organizacionais (Ammons & Roenigk, 2015; Wiemann et al., 2019).

Entretanto, a literatura aponta que a efetividade dos sistemas de avaliação de desempenho no setor público não depende apenas de seu desenho normativo ou técnico, mas, sobretudo, da forma como esses sistemas são percebidos pelos servidores avaliados (Bezerra & Zouain, 2021; Dahler-Larsen, 2007). Processos avaliativos baseados em critérios pouco claros, procedimentos inconsistentes ou comunicações insuficientes tendem a gerar resistência, desconfiança e questionamentos quanto à legitimidade das decisões organizacionais, mesmo quando formalmente bem estruturados (Zwiech, 2021; Wiemann et al., 2019).

Nesse sentido, a justiça organizacional constitui um referencial teórico central para compreender as respostas dos servidores às práticas de avaliação de desempenho. A justiça organizacional refere-se às percepções individuais sobre o quanto decisões, procedimentos e interações organizacionais são considerados justos ou injustos (Assmar et al., 2005; Cropanzano et al., 2007). Trata-se, portanto, de um construto perceptual, voltado não ao que seria normativamente justo, mas ao modo como as práticas organizacionais são interpretadas e avaliadas pelos indivíduos (Greenberg & Colquitt, 2005).

A literatura consolidou a análise da justiça organizacional em quatro dimensões complementares. A justiça distributiva refere-se à percepção de equidade na distribuição de resultados, recompensas ou encargos, considerando critérios como esforço, desempenho e mérito (Adams, 1965; Colquitt, 2001). A justiça procedimental diz respeito à adequação, consistência e imparcialidade dos processos utilizados para tomar decisões organizacionais, incluindo a possibilidade de revisão e a aplicação uniforme das regras (Leventhal, 1980; Santos, 2014). A justiça interpessoal está associada à forma como os servidores são tratados por autoridades organizacionais, envolvendo respeito, dignidade e consideração (Bies & Moag, 1986). Por fim, a justiça informacional relaciona-se à qualidade das explicações fornecidas sobre decisões e critérios avaliativos, especialmente em termos de clareza, transparência e tempestividade das informações (Colquitt et al., 2001).

Diversos estudos indicam que as percepções de justiça organizacional estão associadas a resultados relevantes no trabalho, como aceitação de decisões, confiança institucional, comprometimento e desempenho (Oliveira & Ferreira, 2016; Silva et al., 2021; Tyler et al., 1997). No setor público, essas relações assumem particular relevância, uma vez que ambientes fortemente normatizados convivem com expectativas elevadas de imparcialidade, legalidade e legitimidade das práticas administrativas (Souto & Rego, 2003). Em políticas de avaliação de desempenho, diferentes dimensões da justiça podem exercer impactos distintos

sobre a percepção total de justiça, tornando relevante identificar quais delas são mais determinantes para a aceitação do sistema avaliativo (Assmar et al., 2005; Santos, 2014).

Além disso, características do contexto de trabalho podem influenciar a forma como os servidores percebem a justiça das práticas organizacionais. A literatura sugere que arranjos distintos de organização do trabalho, como modalidades presenciais, híbridas ou remotas, podem alterar a experiência do processo avaliativo, afetando o acesso à informação, a interação com a chefia e a percepção de equidade no acompanhamento do desempenho (Bezerra & Zouain, 2021; Okutan & Yılmaz, 2019). Assim, a modalidade de trabalho configura-se como um fator relevante para a análise das percepções de justiça organizacional em programas baseados em entregas e resultados.

## O Programa de Gestão e Desempenho na Receita Federal do Brasil

No âmbito da Administração Pública Federal, o Programa de Gestão e Desempenho (PGD) foi instituído como política estruturante por meio do Decreto nº 11.072/2022, com o objetivo de reorganizar o trabalho público a partir de metas e entregas pactuadas, substituindo o controle tradicional de jornada por mecanismos de acompanhamento do desempenho (Brasil, 2022). O PGD propõe maior flexibilidade na execução das atividades, associada à responsabilização por resultados, reforçando o papel da avaliação de desempenho como instrumento central de gestão.

Na RFB, a adoção do PGD insere-se em uma trajetória institucional mais ampla de experimentação de modelos de gestão orientados a resultados. Essa trajetória tem como marco inicial o Decreto nº 1.590/1995, que já previa a possibilidade de programas de gestão com dispensa de controle de frequência, desde que baseados em metas mensuráveis (Brasil, 1995). Com base nesse dispositivo, a RFB instituiu, em 2017, o Programa de Gestão na modalidade de teletrabalho, por meio da Portaria RFB nº 2.383/2017, inaugurando um modelo de acompanhamento do trabalho baseado em entregas e produtividade.

O processo de consolidação do programa de gestão no órgão avançou com a edição da Portaria RFB nº 68/2021, que sistematizou procedimentos, critérios e responsabilidades aplicáveis às diferentes unidades da RFB. Posteriormente, o novo marco federal do PGD levou à reestruturação do modelo interno da RFB, culminando na instituição formal do PGD da RFB, por meio da Portaria RFB nº 480/2024, alinhada às diretrizes do Decreto nº 11.072/2022 e às instruções normativas do Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos.

A adoção do PGD na RFB assume relevância particular em função das atribuições estratégicas do órgão, cujas atividades tributárias e aduaneiras exigem elevado grau de especialização técnica, autonomia funcional e comprometimento institucional. Nesse contexto, a legitimidade interna do programa torna-se um fator crítico para sua efetividade, uma vez que a aceitação das regras, dos critérios avaliativos e dos mecanismos de acompanhamento depende, em grande medida, das percepções de justiça organizacional dos servidores.

## Hipóteses de Pesquisa

Com base no referencial teórico e nos objetivos do estudo, são formuladas as seguintes hipóteses:

- **H1:** Os servidores e empregados públicos percebem o PGD da RFB como justo, nas quatro dimensões da justiça organizacional.
- **H2:** Entre as quatro dimensões da justiça organizacional, ao menos uma exerce influência superior sobre a percepção total de justiça organizacional no contexto do PGD da RFB.
- **H3:** Existem diferenças significativas nas percepções de justiça organizacional total dos servidores e empregados públicos participantes do PGD da RFB em função da modalidade de trabalho adotada (presencial, híbrida ou teletrabalho integral).

# 3 | Metodologia

Trata-se de uma pesquisa quantitativa, de caráter descritivo e analítico, com delineamento transversal, cujo objeto é a percepção de justiça organizacional no contexto do PGD da RFB. A unidade de análise corresponde aos servidores e empregados públicos federais participantes do PGD, independentemente da unidade administrativa ou da localização geográfica, uma vez que o programa possui abrangência nacional.

A amostra foi composta por 337 respostas válidas de servidores e empregados públicos da RFB. O tamanho mínimo da amostra foi calculado por meio do software G*Power 3.1, considerando um efeito médio $f^2 = 0,15$, *poder = 95%,* $\alpha = 5$. Desses, 26 servidores encontravam-se na modalidade presencial, 279 no teletrabalho integral e 32 na modalidade híbrida. Essa distribuição reflete o predomínio do teletrabalho integral no contexto do PGD/RFB e permite a exploração comparativa das percepções de justiça organizacional entre diferentes modalidades de trabalho.

A coleta de dados foi realizada por meio de questionário estruturado, elaborado pela pesquisadora com base na literatura sobre justiça organizacional e na regulamentação vigente do Programa de Gestão e Desempenho (PGD). O instrumento foi construído de forma a captar as percepções dos servidores em relação às quatro dimensões da justiça organizacional — distributiva, procedimental, interpessoal e informacional — articuladas às etapas formais do PGD, como pactuação de entregas, monitoramento e avaliação do desempenho. A justiça distributiva foi avaliada, por exemplo, por meio de itens que investigavam se os resultados do PGD são distribuídos de forma proporcional ao esforço e às entregas realizadas pelo servidor; a justiça procedimental, por indicadores relacionados à clareza, consistência e imparcialidade dos critérios utilizados na avaliação do desempenho; a justiça interpessoal, por itens que examinavam o respeito e a consideração demonstrados pela chefia durante o processo avaliativo; e a justiça informacional, por perguntas que avaliavam a clareza e a suficiência das informações fornecidas sobre critérios, metas e resultados do PGD. As respostas foram mensuradas por meio de escala Likert de seis pontos, sem ponto neutro, variando de “discordo totalmente” a “concordo totalmente”, com o objetivo de ampliar a precisão das percepções captadas (Coelho & Esteves, 2007).

A consistência interna das escalas foi avaliada pelo alfa de Cronbach, indicando boa confiabilidade para todas as dimensões analisadas: justiça distributiva ($\alpha = 0,920$), justiça procedimental ($\alpha = 0,886$), justiça interpessoal ($\alpha = 0,901$) e justiça informacional ($\alpha = 0,917$). Os dados foram analisados com o auxílio do software JASP, adotando-se nível de significância de 5%. Inicialmente, foram realizadas estatísticas descritivas (médias e desvios-padrão) para descrever as percepções de justiça organizacional e testar a hipótese H1. Para identificar a dimensão que exerce maior influência (hipótese H2), foram utilizados modelos de regressão linear múltipla. Por fim, as diferenças nas percepções de justiça organizacional em função da modalidade de trabalho (hipótese H3) foram analisadas por meio de Anova de Welch.

A aplicação do questionário ocorreu de forma online, por meio da plataforma SurveyMonkey, com divulgação realizada pelo canal oficial da instituição, assegurando-se o anonimato dos participantes e a confidencialidade das informações. Previamente à aplicação definitiva, foi conduzido um pré-teste do instrumento, cujos resultados orientaram ajustes finais nos itens.

## 4 | Apresentação e Discussão dos Resultados

### Percepção da Justiça Organizacional dos servidores no PGD da RFB

Os resultados indicam que os servidores participantes do PGD da RFB percebem o programa como justo nas quatro dimensões da justiça organizacional. As estatísticas evidenciam médias elevadas em justiça procedimental (média = 4,94; desvio padrão = 0,79), distributiva (média = 4,77; desvio padrão = 1,07), interpessoal (média = 5,25; desvio padrão = 0,74) e informacional (média = 4,80; desvio padrão = 1,06), todas acima do ponto médio teórico da escala (3,5), sinalizando uma avaliação predominantemente favorável do PGD da RFB. Esse padrão é reforçado pelo teste t para uma amostra, que comparou cada dimensão ao ponto médio: as quatro médias foram significativamente superiores a 3,5 (procedimental: $t(336) = 33,51$, $p < 0,001$; distributiva: $t(336) = 21,86$, $p < 0,001$; interpessoal: $t(336) = 43,46$, $p < 0,001$; informacional: $t(336) = 22,49$, $p < 0,001$), com tamanhos de efeito elevados (d de Cohen variando de 1,19 a 2,37), indicando que a percepção de justiça é substancialmente superior ao ponto de neutralidade teórica.

Do ponto de vista interpretativo, esses resultados sugerem que, para os servidores da RFB, o PGD não é percebido apenas como um arranjo administrativo de organização do trabalho, mas como um sistema que apresenta legitimidade na forma como distribui consequências, define procedimentos, conduz relações e comunica critérios. Esse achado dialoga com a literatura sobre justiça organizacional, segundo a qual as reações dos trabalhadores a práticas de avaliação de desempenho dependem menos da existência formal do

sistema e mais de como ele é vivenciado e interpretado em termos de justiça no cotidiano organizacional (Assmar et al., 2005; Colquitt, 2001; Santos, 2014). Em políticas públicas orientadas por desempenho, essa percepção é particularmente relevante, pois a aceitação do sistema tende a ser maior quando os servidores percebem coerência, consistência e respeito no processo avaliativo (Kim & Holzer, 2016; Wiemann et al., 2019).

Entre as dimensões, a justiça interpessoal apresentou a maior média (5,25), indicando que os servidores percebem as interações no ciclo do PGD como marcadas por respeito, dignidade e tratamento adequado. A literatura destaca que a justiça interpessoal se refere justamente ao modo como os indivíduos são tratados por autoridades organizacionais durante processos decisórios e avaliativos, envolvendo cortesia, consideração e reconhecimento da pessoa, elementos que fortalecem confiança e reduzem resistência ao sistema (Bies & Moag, 1986; Niehoff & Moorman, 1993). Em programas de desempenho, esse componente tem peso prático porque a qualidade da interação influencia a forma como o servidor interpreta o restante do processo: mesmo quando existem tensões associadas a metas e resultados, o tratamento percebido como respeitoso tende a sustentar a adesão e a cooperação (Greenberg & Colquitt, 2005; Souto & Rego, 2003).

A justiça procedimental também apresentou média elevada (4,94), sugerindo que os servidores avaliam positivamente o "como" as decisões e avaliações são conduzidas no PGD da RFB. Essa dimensão está associada à legitimidade dos procedimentos — isto é, à percepção de que regras, critérios e etapas são aplicados com consistência, imparcialidade e possibilidade de correção (Colquitt et al., 2001; Leventhal, 1980). No contexto do PGD, isso é especialmente importante porque o programa se apoia em pactuação de entregas, monitoramento e avaliação, de modo que a confiança no sistema depende de o servidor perceber previsibilidade e racionalidade decisória, e não apenas resultados finais (Santos, 2014). Já a justiça informacional (média = 4,80) aponta que os respondentes reconhecem qualidade e suficiência nas explicações e comunicações sobre decisões que os afetam, o que reduz assimetrias de informação e reforça a sensação de transparência — aspecto central para a legitimidade de sistemas avaliativos, sobretudo em contextos de mudança organizacional (Bies & Moag, 1986; Colquitt, 2001; Cropanzano & Greenberg, 1997). Por fim, a justiça distributiva (média = 4,77), ainda que ligeiramente inferior às demais, manteve-se em patamar positivo, sugerindo que os servidores percebem como adequados os critérios de distribuição de resultados e consequências associados ao desempenho. Essa leitura se conecta ao entendimento de que a justiça distributiva é avaliada, com frequência, pela correspondência entre contribuições e retornos, alinhando-se ao princípio de equidade (Adams, 1965; Colquitt & Rodell, 2015), além de refletir expectativas típicas de modelos orientados por desempenho no setor público (Hood, 1995; Ingraham, 2007).

Embora os testes de Shapiro–Wilk tenham indicado desvios estatisticamente significativos de normalidade ($p < 0,001$), optou-se por manter o teste t considerando o tamanho amostral ($n = 337$) e a robustez do procedimento em amostras grandes, além do objetivo de comparar as médias ao ponto médio teórico da escala. Em síntese, a convergência entre médias elevadas e diferenças estatisticamente significativas em relação ao ponto médio comprova a H1 e sugere que, na percepção dos servidores da RFB, o PGD é vivenciado como um sistema predominantemente justo, com destaque para a dimensão interpessoal, sem prejuízo do reconhecimento de justiça procedimental, informacional e distributiva (Assmar et al., 2005; Colquitt, 2001; Santos, 2014).

## Influência das dimensões da justiça organizacional sobre a percepção total de justiça no PGD da RFB

Para identificar quais dimensões da justiça organizacional exercem maior influência sobre a percepção total de justiça no contexto do PGD da RFB, foi estimado um modelo de regressão linear múltipla, tendo a justiça organizacional total como variável dependente e as dimensões distributiva, procedimental, interpessoal e informacional como variáveis independentes. O modelo apresentou ajuste estatisticamente significativo ($F(4, 332) = 6,57 \times 10^{20}$, $p < 0,001$) e coeficiente de determinação máximo ($R^2 = 1,00$), indicando que a variabilidade da percepção total de justiça organizacional é integralmente explicada pelas dimensões que a compõem. O teste de Durbin–Watson ($DW = 2,09$; $p = 0,441$) indicou ausência de autocorrelação dos resíduos, atendendo ao pressuposto de independência.

A análise dos coeficientes padronizados revelou que todas as dimensões exerceram influência estatisticamente significativa sobre a percepção total de

justiça organizacional ($p < 0,001$). Contudo, observou-se que a justiça distributiva apresentou o maior coeficiente padronizado ($\beta = 0,318$), seguida da justiça informacional ($\beta = 0,316$), da justiça procedimental ($\beta = 0,235$) e da justiça interpessoal ($\beta = 0,219$). Esses resultados indicam que, embora todas as dimensões contribuam de forma relevante para a construção da justiça organizacional percebida, a dimensão distributiva exerce o maior peso relativo na explicação da percepção total de justiça entre os servidores da RFB.

Do ponto de vista teórico, o predomínio da justiça distributiva como principal dimensão explicativa da justiça organizacional total contraria expectativas frequentemente formuladas na literatura, que atribui à justiça procedimental um papel central na legitimação das decisões organizacionais, especialmente em contextos públicos (Rocha et al., 2016; Santos, 2014; Souto & Rego, 2003). Estudos clássicos sustentam que procedimentos percebidos como justos tendem a funcionar como "amortecedores" psicológicos, mitigando reações negativas mesmo quando os resultados individuais não são favoráveis (Greenberg & Colquitt, 2005; Tyler, 2006). No entanto, os achados desta pesquisa sugerem que, no contexto específico do PGD da RFB, a percepção de justiça está mais fortemente ancorada nos resultados concretos e tangíveis das decisões organizacionais do que nos processos que as antecedem.

Uma explicação plausível para esse resultado reside no caráter ainda recente e em consolidação do PGD na Administração Pública Federal e, especialmente, na RFB. Embora o programa esteja normativamente estruturado, sua implementação prática apresenta variações significativas no órgão e em suas unidades, o que pode dificultar a internalização e a compreensão plena dos procedimentos por parte dos servidores (Elvira, 2023; Gurgel et al., 2025). Em contextos assim, dimensões mais abstratas e institucionais da justiça — como a procedimental — tendem a ser menos salientes do que aquelas associadas a efeitos imediatos, como reconhecimento do desempenho, manutenção do regime de trabalho e acesso às políticas de consequência, que são diretamente capturadas pela justiça distributiva (Colquitt et al., 2001).

Além disso, estudos indicam que, na prática, as pessoas tendem a avaliar se um sistema é justo a partir dos resultados que recebem, sobretudo em contextos organizacionais orientados por metas e desempenho. Em vez de analisarem detalhadamente os procedimentos adotados, os indivíduos frequentemente usam os efeitos concretos das decisões — como recompensas, reconhecimentos ou consequências — como principal referência para formar seu julgamento sobre a justiça do sistema (Colquitt & Rodell, 2015; Lind, 2001). Nesse sentido, a centralidade da justiça distributiva na pesquisa pode refletir o fato de que os servidores avaliam o PGD, em primeiro lugar, a partir da correspondência entre esforço, entrega e consequências percebidas, relegando a análise dos procedimentos a um segundo plano. Essa lógica é reforçada em contextos nos quais as decisões organizacionais têm impacto direto sobre condições concretas de trabalho, como o regime de teletrabalho, a avaliação do desempenho individual e expectativas futuras de reconhecimento institucional.

Outro fator relevante diz respeito ao descompasso entre normas formais e prática organizacional, frequentemente observado na administração pública. Ainda que os procedimentos do PGD estejam claramente descritos em atos normativos, sua aplicação cotidiana pode ser afetada por limitações operacionais, sistemas informatizados pouco aderentes à realidade do trabalho e interpretações locais das regras, o que enfraquece a percepção de consistência e previsibilidade — pilares da justiça procedimental (Colquitt et al., 2001; Greenberg, 2001). Quando os servidores percebem essa lacuna entre o desenho normativo e a experiência prática, a confiança nos procedimentos tende a ser substituída por avaliações baseadas nos resultados efetivamente observados.

Por fim, o contexto institucional em que a pesquisa foi realizada — marcado por instabilidade organizacional, tensões político-administrativas e movimentos reivindicatórios — pode ter contribuído para deslocar o foco perceptual dos servidores em direção à justiça distributiva. Em cenários de incerteza, os resultados concretos das decisões organizacionais tendem a ganhar maior saliência cognitiva, enquanto a confiança nos processos formais é relativizada (Rawls, 2000; Tyler, 2006). Assim, o predomínio da justiça distributiva deve ser interpretado como um reflexo das condições institucionais e do estágio de maturação do PGD no momento da coleta dos dados.

Em síntese, os resultados da regressão linear múltipla indicam que todas as dimensões da justiça organizacional contribuem significativamente para a percepção total de justiça no PGD da RFB, mas que a justiça distributiva exerce o maior peso relativo nesse contexto. Esse achado reforça a necessidade de

compreender a justiça organizacional de forma contextualizada, reconhecendo que o papel de cada dimensão pode variar conforme o desenho da política pública, o estágio de implementação e as condições institucionais em que o programa é vivenciado pelos servidores (Assmar et al., 2005; Colquitt, 2001; Santos, 2014).

## Diferenças na percepção de Justiça Organizacional em função da modalidade de trabalho

Os resultados da análise de variância com correção de Welch indicaram que não existem diferenças estatisticamente significativas na percepção de justiça organizacional total entre servidores da RFB em função da modalidade de trabalho adotada — presencial, híbrida ou teletrabalho integral. A Anova de Welch não revelou efeito significativo da modalidade sobre a percepção de justiça organizacional ($F = 0,590$; $p = 0,559$), com tamanho de efeito extremamente reduzido ($\eta^2 = 0,006$), indicando impacto praticamente nulo da variável modalidade sobre a justiça percebida.

A análise descritiva mostrou médias próximas entre os três grupos, todas em patamar elevado, sugerindo que, independentemente da modalidade laboral, os servidores da RFB avaliam o PGD como globalmente justo. Os testes post hoc pelo método Games–Howell, confirmaram a inexistência de diferenças significativas entre quaisquer tipos de modalidades. Esses achados levam à rejeição da hipótese H3, segundo a qual existiriam diferenças significativas na percepção de justiça organizacional em função da modalidade de trabalho (presencial, híbrida ou teletrabalho integral).

Do ponto de vista teórico, esse resultado encontra respaldo na literatura, que sustenta que as percepções de justiça são mais fortemente determinadas pela qualidade dos processos, das interações e das decisões organizacionais do que pelo contexto físico ou pelo arranjo espacial do trabalho. Colquitt et al. (2001) e Greenberg (2001) argumentam que a justiça organizacional emerge da avaliação que os indivíduos fazem dos critérios decisórios, da consistência procedimental, do tratamento interpessoal e da qualidade das informações recebidas, e não do local onde o trabalho é executado. Assim, desde que os procedimentos sejam percebidos como justos, transparentes e éticos, a forma de organização do trabalho tende a ter papel secundário na construção da justiça percebida.

A literatura específica sobre teletrabalho também ajuda a compreender esse resultado. Estudos clássicos indicam que o teletrabalho, por si só, não gera efeitos automáticos sobre atitudes e percepções organizacionais; seus impactos dependem da forma como é implementado e gerido. Gajendran e Harrison (2007), em sua meta-análise, demonstram que o teletrabalho não altera negativamente atitudes organizacionais quando acompanhado de práticas gerenciais adequadas, como definição clara de metas, feedback consistente e relações de confiança entre gestores e subordinados. Nesse sentido, o teletrabalho não constitui um fator isolado de diferenciação perceptiva, mas um contexto que amplifica — positiva ou negativamente — práticas já existentes de gestão.

No campo da justiça organizacional, Tyler e Blader (2003) argumentam que os indivíduos tendem a avaliar a justiça de sistemas organizacionais com base em sinais de inclusão, respeito e legitimidade institucional, independentemente do formato de trabalho. Assim, quando os servidores percebem que fazem parte de um sistema legítimo, no qual as regras são claras e aplicadas de forma consistente, a modalidade de trabalho deixa de ser um elemento central para a avaliação da justiça (Tyler & Blader, 2003).

No contexto do PGD da RFB, esse argumento ganha ainda mais força. O programa é estruturado com base em regras formais, normativas federais e procedimentos padronizados de pactuação, monitoramento e avaliação, aplicáveis a todos os participantes, independentemente da modalidade laboral. Essa padronização institucional tende a homogeneizar as percepções de justiça, reduzindo o potencial de diferenciação entre servidores presenciais, híbridos ou em teletrabalho integral. Conforme apontam Cropanzano et al. (2007), sistemas altamente institucionalizados tendem a gerar percepções de justiça mais estáveis, pois reduzem ambiguidades e variações discricionárias na aplicação das regras.

Além disso, pesquisas sobre teletrabalho no setor público indicam que a modalidade não altera necessariamente a percepção de justiça, desde que os mecanismos de avaliação e de controle sejam percebidos como legítimos. Golden et al. (2008) destacam que o sentimento de justiça e de pertencimento organizacional no teletrabalho depende menos da

presença física e mais da qualidade da supervisão, da clareza das expectativas e da percepção de tratamento equitativo. Esses achados ajudam a explicar por que, na presente pesquisa, servidores em teletrabalho integral apresentaram percepções de justiça organizacional semelhantes às dos servidores presenciais e híbridos.

Outro aspecto relevante é a composição da amostra. A predominância de servidores em teletrabalho integral reflete uma realidade institucional já consolidada na RFB, em que essa modalidade deixou de ser excepcional e passou a constituir uma forma regular de organização do trabalho. Quando o teletrabalho se torna parte da rotina institucional, ele tende a perder seu caráter distintivo e, consequentemente, seu potencial explicativo sobre atitudes e percepções organizacionais (Gajendran & Harrison, 2007). Assim, a ausência de diferenças significativas pode indicar não uma fragilidade do PGD, mas justamente sua capacidade de operar de maneira relativamente uniforme em diferentes arranjos laborais.

Portanto, a rejeição da hipótese H3 não deve ser interpretada como um resultado negativo. Ao contrário, ela sugere que o PGD da RFB apresenta um grau de institucionalização capaz de sustentar percepções semelhantes de justiça organizacional entre servidores, independentemente da modalidade de trabalho. Esse achado reforça a ideia de que, mais do que o "onde se trabalha", o que importa para a justiça percebida é "como se avalia", "como se decide" e "como se comunica" no interior da organização, em consonância com os pressupostos centrais da teoria da justiça organizacional.

## 5 | Conclusões

Este artigo analisou a percepção de justiça organizacional dos servidores da Receita Federal do Brasil participantes do Programa de Gestão e Desempenho, com o propósito de compreender como esse instrumento de gestão orientado a resultados é avaliado em termos de legitimidade interna. A partir de uma abordagem quantitativa, baseada na percepção dos servidores e empregados públicos, buscou-se descrever os níveis de justiça percebida nas dimensões distributiva, procedimental, interpessoal e informacional, identificar a dimensão de maior influência sobre a percepção total de justiça e verificar possíveis diferenças associadas à modalidade de trabalho adotada.

Os resultados evidenciaram que o PGD da RFB é percebido como predominantemente justo pelos servidores em todas as dimensões analisadas, com médias significativamente superiores ao ponto médio teórico da escala. Esse achado confirma a hipótese H1 e indica que o programa apresenta legitimidade perceptual, aspecto central para a aceitação e a efetividade de sistemas de avaliação de desempenho no setor público. Em particular, a justiça interpessoal destacou-se como a dimensão mais bem avaliada, sugerindo que o modo como as interações entre chefes e avaliados são conduzidas — marcado por respeito, dignidade e tratamento adequado — constitui um importante ativo relacional do PGD na RFB.

No que se refere à influência relativa das dimensões sobre a justiça organizacional total, os resultados da regressão linear múltipla indicaram que todas as dimensões contribuem de forma significativa para a construção da percepção total de justiça, confirmando a hipótese H2. Contudo, observou-se que a justiça distributiva apresentou o maior peso relativo, superando a justiça procedimental, frequentemente apontada na literatura como central para a legitimação de decisões organizacionais no setor público. Esse resultado sugere que, no contexto específico do PGD da RFB, a percepção de justiça está fortemente ancorada nos resultados concretos e tangíveis associados ao desempenho, como reconhecimento, consequências percebidas e manutenção de condições de trabalho. Tal evidência reforça a necessidade de interpretar a justiça organizacional de forma contextualizada, considerando o estágio de implementação do programa, as condições institucionais e as experiências práticas vivenciadas pelos servidores.

Quanto à modalidade de trabalho, a análise não identificou diferenças estatisticamente significativas na percepção de justiça organizacional total entre servidores presenciais, híbridos e em teletrabalho integral, levando à rejeição da hipótese H3. Esse achado indica que a forma de organização do trabalho, por si só, não constitui um fator diferenciador da percepção de justiça no PGD da RFB. A ausência de diferenças sugere que a padronização normativa do programa e a institucionalização de seus procedimentos contribuem para a homogeneização das percepções, reforçando a ideia de que a justiça percebida depende mais da qualidade dos processos, das interações e das comunicações do que do local físico de execução das atividades.

Do ponto de vista teórico, o estudo contribui para a literatura sobre justiça organizacional e avaliação de desempenho no setor público ao oferecer evidências empíricas em um contexto organizacional de alta complexidade técnica e relevância estratégica para o Estado brasileiro. Ao focar a perspectiva dos servidores e empregados públicos, o artigo amplia a compreensão sobre como políticas contemporâneas de gestão do desempenho são vivenciadas na prática e quais dimensões de justiça assumem maior centralidade nesse processo.

Sob a perspectiva prática, os achados oferecem subsídios relevantes para o aperfeiçoamento do PGD na RFB. Em especial, indicam a importância de preservar e fortalecer práticas de interação respeitosa e comunicação clara, bem como de aprimorar continuamente as políticas de consequências e reconhecimento associados ao desempenho, uma vez que a justiça distributiva se mostrou central para a percepção total de justiça. Ademais, os resultados sugerem que a consolidação do PGD não depende da distinção entre modalidades de trabalho, mas da coerência, previsibilidade e legitimidade percebida de seus processos.

Como limitações, destaca-se o delineamento transversal da pesquisa, que não permite inferências causais, bem como o uso de autorrelato, inerente a estudos perceptuais. Pesquisas futuras podem aprofundar a análise por meio de abordagens longitudinais, comparações interorganizacionais ou investigações qualitativas que explorem, de forma mais aprofundada, os significados atribuídos pelos servidores às diferentes dimensões da justiça organizacional no PGD.

Em síntese, os resultados indicam que o Programa de Gestão e Desempenho da Receita Federal do Brasil apresenta elevado grau de legitimidade perceptual entre os servidores, sustentado por múltiplas dimensões da justiça organizacional. Mais do que o arranjo do trabalho, são a forma como o desempenho é avaliado, as decisões são conduzidas e as relações são mediadas que moldam a percepção de justiça, reforçando o papel central da justiça organizacional como elemento estruturante das políticas contemporâneas de gestão pública orientadas a resultados.

## Referências bibliográficas


Adams, J. S. (1965). *Inequity in social exchange.* Advances in Experimental Social Psychology, 2, 267-299. DOI: https://doi.org/10.1016/S0065-2601(08)60108-2

Ammons, D. N., & Roenigk, D. J. (2015). *Performance management in local government: is practice influenced by doctrine?.* Public Performance & Management Review, 38, 514–541. DOI: https://doi.org/10.1080/15309576.2015.1006461

Assmar, E. M. L., Ferreira, M. C., & Souto, S. O. (2005). *Justiça organizacional: uma revisão crítica da literatura.* Psicologia: Reflexão e Crítica, 18(3), 443-453. DOI: https://doi.org/10.1590/S0102-79722005000300019

Bezerra, L. F., & Zouain, D. M. (2021). *Análise dos fatores que influenciam o processo de avaliação de desempenho no serviço público.* Revista do Centro Universitário Santo Agostinho, 18(4), 3-29. DOI: https://doi.org/10.12819/2021.18.4.1

Bies, R. J., & Moag, J. F. (1986). *Interactional justice: Communication criteria of fairness.* In R. J. Lewicki, B. H. Sheppard, & M. H. Bazerman (Eds.), Research on negotiations in organizations (Vol. 1, pp. 43–55). JAI Press.

Brasil. (1995, August 10). *Decreto nº 1.590, de 10 de agosto de 1995: Dispõe sobre a jornada de trabalho dos servidores da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional.* DOI: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D1590.htm

Brasil. (2022, May 17). *Decreto nº 11.072, de 17 de maio de 2022: Institui o Programa de Gestão e Desempenho no âmbito da Administração Pública Federal.* DOI: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/D11072.htm

Carvalho, J. (2012). *Planeamento estratégico: O seu guia para o sucesso.* Vida Económica, Editorial SA.

Coelho, P. S., & Esteves, S. P. (2007). *The choice between a five-point and a ten-point scale in the framework of customer satisfaction measurement.* International Journal of Market Research, 49(3), 313-339. DOI: https://doi.org/10.1177/147078530704900305

Colquitt, J. A. (2001). *On the dimensionality of organizational justice: A construct validation of a measure.*

Journal of Applied Psychology, 86(3), 386-400. DOI: https://doi.org/10.1037/0021-9010.86.3.386

Colquitt, J. A., Conlon, D. E., Wesson, M. J., Porter, C. O. L. H., & Ng, K. Y. (2001). *Justice at the millennium: A meta-analytic review of 25 years of organizational justice research.* Journal of Applied Psychology, 86(3), 425–445. DOI: https://doi.org/10.1037/0021-9010.86.3.425

Colquitt, J. A., & Rodell, J. B. (2015). *Measuring justice and fairness.* In R. S. Cropanzano & M. L. Ambrose (Eds.), The Oxford handbook of justice in the workplace (pp. 187–202). Oxford University Press. DOI: https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780199981410.013.8

Cropanzano, R., Bowen, D. E., & Gilliland, S. W. (2007). *The management of organizational justice*. Academy of Management Perspectives, 21(4), 34–48. DOI: https://doi.org/10.5465/amp.2007.27895338

Cropanzano, R., & Greenberg, J. (1997). *Progress in Organizational Justice: Tunneling through the Maze*. In C. L. Cooper & I. T. Robertson (Eds.), International Review of Industrial and Organizational Psychology (pp. 317-372). John Wiley & Sons.

Dahler-Larsen, P. (2007). *Evaluation and public management.* In E. Ferlie, L. E. Lynn Jr., & C. Pollitt (Eds.), The Oxford handbook of public management. Oxford University Press. DOI: https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780199226443.003.0027

Elvira, E. S. (2023). *Evidências e dimensões de monitoramento do Programa de Gestão e Desempenho.* Evidência Express, Escola Nacional de Administração Pública (ENAP). DOI: https://repositorio.enap.gov.br/jspui/bitstream/1/7890/1/2024.01.20-Evid%c3%aancias%20e%20dimens%c3%b5es%20PGD.pdf

Gajendran, R. S., & Harrison, D. A. (2007). *The good, the bad, and the unknown about telecommuting: Meta-analysis of psychological mediators and individual consequences*. Journal of Applied Psychology, 92(6), 1524–1541. DOI: https://doi.org/10.1037/0021-9010.92.6.1524

Golden, T. D., Veiga, J. F., & Dino, R. N. (2008). *The impact of professional isolation on teleworker job performance and turnover intentions.* Journal of Applied Psychology, 93(6), 1412–1421 DOI:. https://doi.org/10.1037/a0012722

Greenberg, J. (2001). *Studying organizational justice cross-culturally: Fundamental challenges. International Journal of Conflict Management*, 12(4), 365–375. DOI: https://doi.org/10.1108/eb022864

Greenberg, J., & Colquitt, J. A. (Eds.). (2005). *Handbook of Organizational Justice.* Psychology Press. DOI: https://doi.org/10.4324/9780203774847

Gurgel, J. F. D., Ceolin, A. C., & Correia-Neto, J. S. (2025). *Inovação organizacional: Estado da arte sobre o Programa de Gestão e Desempenho na administração pública federal.* Contribuciones a las Ciencias Sociales, 18(2). DOI: https://doi.org/10.55905/revconv.18n.2-057

Hood, C. (1991). *A public management for all seasons?.* Public Administration, 69(1), 3–19. DOI: https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x

Hood, C. (1995). *The "new public management" in the 1980s: Variations on a theme.* Accounting, Organizations and Society, 20(2–3), 93–109. DOI: https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W

Ingraham, P. (2007). *Striving for balance: Reforms in human resource management.* In E. Ferlie, L. E. Lynn Jr., & C. Pollitt (Eds.), Public management. Oxford University Press.

Kim, T., & Holzer, M. (2016). *Public employees and performance appraisal: a study of antecedents to employees' perception of the process. Review of Public Personnel Administration*, 36(1), 31-56. https://doi.org/10.1177/0734371X14549673

Leventhal, G. S. (1980). *Fairness in social relationships.* In J. W. Thibaut, J. T. Spence, & R. C. Carson (Eds.), Contemporary topics in social psychology (pp. 211-239). General Learning Press.

Lind, E. A. (2001). *Fairness heuristic theory: Justice judgments as pivotal cognitions in organizational relations.* In J. Greenberg & R. Cropanzano (Eds.), Advances in organization justice (pp. 56–88). Stanford University Press.

Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos. (2023, July 28). *Instrução Normativa Conjunta SEGES/SGPRT nº 24, de 28 de julho de 2023.* https://www.gov.br/servidor/pt-br/assuntos/programa-de-gestao

Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos. (2023, December 21). *Instrução Normativa Conjunta SGP/SRT/SEGES nº 52, de 21 de dezembro de 2023.* https://www.gov.br/servidor/pt-br/assuntos/programa-de-gestao

Niehoff, B. P., & Moorman, R. H. (1993). *Justice as a Mediator of the Relationship between Methods of Monitoring and Organizational Citizenship Behavior.* The Academy of Management Journal, 36(3), 527–556. DOI: https://doi.org/10.2307/256591

Okutan, E., & Yılmaz, B. (2019). *Kamuda Performans Yönetimi ve Performans Değerlemesinin Yansıması: Mersin Büyükşehir Belediyesi Örneği. Bilgi*, 21(2), 251-270. Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi » Makale » Kamuda Performans Yönetimi ve Performans Değerlemesinin Yansıması: Mersin Büyükşehir Belediyesi Örneği

Oliveira, D. d. F., & Ferreira, M. C. (2016). *O impacto das percepções de justiça organizacional e da resiliência sobre o engajamento no trabalho [The impact of organizational justice perceptions and resilience on the work engagement].* Estudos de Psicologia, 33(4), 747–755. DOI: https://doi.org/10.1590/1982-02752016000400017

Omar, A. (2006). *Justicia organizacional, individualismo-colectivismo y estrés laboral.* Psicología y Salud, 16(2), 207-217. DOI: https://doi.org/10.25009/pys.v16i2.774

Osborne, D. (1993). *Reinventing Government.* Public Productivity & Management Review, 16(4), 349–356. DOI: https://doi.org/10.2307/3381012

Rawls, J. (2000). *Justiça como equidade: Uma reformulação* (A. Ribeiro, Trad.). Martins Fontes. (Trabalho original publicado em 2001)

Receita Federal do Brasil. (2017, July 13). *Portaria RFB nº 2.383, de 13 de julho de 2017.* DOI: https://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action

Receita Federal do Brasil. (2021, September 27). *Portaria RFB nº 68, de 27 de setembro de 2021.* DOI: https://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action

Receita Federal do Brasil. (2024, October 29). *Portaria RFB nº 480, de 29 de outubro de 2024.* DOi: https://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action

Receita Federal do Brasil. (2025, August 28). *Portaria RFB nº 571, de 28 de agosto de 2025.* DOI: https://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action

Receita Federal do Brasil. (2025, October 30). *Portaria RFB nº 601, de 30 de outubro de 2025.* DOI: https://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action

Rocha, A. C. da, Ceretta, G. F., & Andretto, V. P. (2016). *Análise da percepção de justiça no trabalho: O caso de uma instituição pública*. Navus: Revista de Gestão e Tecnologia, 6(3), 97–110. DOI: https://doi.org/10.22279/navus.2016.v6n3.p97-110.385

Santos, A. M. (2014). *A justiça organizacional do SIADAP: uma análise das percepções de avaliados e avaliadores sobre o sistema de avaliação de desempenho dos trabalhadores da Administração Pública* [Tese de doutoramento, Universidade de Lisboa]. Repositório da Universidade de Lisboa. DOI: https://www.repository.utl.pt/handle/10400.5/7494?mode=full

Silva, M. S., Ensslin, S. R., & Mendes, A. C. A. (2021). *Performance appraisal from the perspective of organizational justice: Review and research agenda*. Journal of Accounting, Management and Governance, 24(3), 370-388. DOI: http://dx.doi.org/10.51341/1984-3925_2021v24n3a7

Souto, S., & Rego, A. (2003). *O Modelo Tetradimensional da Justiça Organizacional: uma versão brasileira*. Revista de Administração Faces, 2(2), 9-23. DOI: https://doi.org/10.21714/1984-6975FACES2003V2N2ART22

Tyler, T. R. (2006). *Why people obey the law* (2nd ed.). Princeton University Press.

Tyler, T. R., & Blader, S. L. (2003). *The group engagement model: Procedural justice, social identity, and cooperative behavior.* Personality and Social Psychology Review, 7(4), 349–361. DOI: https://doi.org/10.1207/S15327957PSPR0704_07

Tyler, T. R., Boeckmann, R. J., Smith, H. J., & Huo, Y. J. (1997). Social justice in a diverse society. Westview Press.

Wiemann, M., Meidert, N., & Weibel, A. (2019). *"Good" and "Bad" control in public administration: the impact of performance evaluation systems on employees' trust in the employer.* Public Personnel Management, 48(3), 283-308. DOI: https://doi.org/10.1177/0091026018814560

Zwiech, P. (2021). *Perception of justice in performance appraisal: empirical findings from enterprises from the West Pomeranian Voivodship in Poland.* Procedia Computer Science, 192, 4649-4657. DOI: https://doi.org/10.1016/j.procs.2021.09.243

DOI: 10.5281/zenodo.17379160

# A Reforma Tributária e Seus Reflexos para o Microempreendedor Individual (MEI): Desafios, Riscos e Oportunidades

## *Tax Reform and Its Impacts on the Individual Microentrepreneur (MEI): Challenges, Risks and Opportunities*


### Paulo Henrique Vieira Gomes

Doutorando em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB). Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Especialista em Gestão Financeira e Controladoria e em Planejamento Tributário. Bacharel em Ciências Contábeis pela UFC. Possui experiência nas áreas de Contabilidade e Administração, com ênfase em Controladoria, Gestão Financeira e Negócios. Atua como professor de disciplinas voltadas às áreas de gestão, finanças e empreendedorismo na Universidade de Fortaleza (Unifor). É pesquisador vinculado a projetos apoiados pela CAPES e CNPq, autor de livros, artigos científicos e colunas especializadas, além de palestrante e gestor de projetos sociais relacionados à educação fiscal, educação financeira, empreendedorismo e cidadania.

### Iara Rodrigues Rafael

Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade de Fortaleza (Unifor), com experiência nas áreas fiscal, trabalhista e de perícia contábil. Atua em escritórios de contabilidade e no segmento de certificação digital, desenvolvendo atividades relacionadas à escrituração fiscal e apuração tributária, departamento pessoal e obrigações acessórias. Integra o NAF Unifor, a Comissão CRC Jovem e a Comissão de Perícia Contábil do CRC-CE, participando de iniciativas voltadas à educação fiscal e ao desenvolvimento profissional.

### Jainara Ferreira de Melo

Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade de Fortaleza (Unifor), com experiência nas áreas fiscal e financeira. Atua em atividades de consultoria para microempreendedores individuais (MEIs), com ênfase na área fiscal, adquirida por meio da vivência prática e do aperfeiçoamento contínuo. É monitora do Núcleo Contábil e Fiscal da Unifor e participa ativamente de ações acadêmicas e iniciativas voltadas ao fortalecimento da formação profissional.



**RESUMO**

O presente estudo analisa os impactos da Reforma Tributária brasileira sobre o regime do Microempreendedor Individual (MEI), considerando as transformações estruturais promovidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e sua regulamentação posterior. O problema de pesquisa consiste em compreender de que forma as mudanças na tributação sobre o consumo podem afetar a permanência, a competitividade e a sustentabilidade econômica dos microempreendedores individuais, mesmo diante da manutenção formal do regime simplificado. A pesquisa adota abordagem qualitativa, de caráter descritivo e analítico, fundamentada em revisão bibliográfica e análise documental de dispositivos legais, estudos técnicos e produções acadêmicas relacionadas ao sistema tributário nacional e aos pequenos negócios. Os resultados indicam que, embora o MEI preserve tratamento jurídico diferenciado com recolhimento fixo e simplificado, a reestruturação da tributação ao longo das cadeias produtivas pode gerar impactos indiretos relevantes, especialmente no aumento de custos de insumos, na formação de preços e na margem de lucro. Observou-se ainda que a capacidade limitada de adaptação técnica e financeira dos microempreendedores representa fator de vulnerabilidade no período de transição do novo modelo tributário. Conclui-se que a Reforma Tributária possui potencial de simplificação sistêmica, mas seus reflexos econômicos sobre o MEI exigem acompanhamento contínuo e implementação de políticas públicas de orientação e apoio, a fim de preservar os objetivos de formalização, inclusão produtiva e sustentabilidade dos pequenos negócios no Brasil.


**Palavras-chave:** Reforma Tributária. Microempresas. Simples Nacional. Microempreendedor Individual (MEI).


**ABSTRACT**

This study analyzes the impacts of the Brazilian Tax Reform on the Individual Microentrepreneur (MEI), considering the structural changes introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023 and its subsequent regulation. The research problem seeks to understand how changes in consumption taxation may affect the permanence, competitiveness, and economic sustainability of individual microentrepreneurs, even with the formal maintenance of the simplified regime. The study adopts a qualitative, descriptive, and analytical approach, based on bibliographic review and documentary analysis of legal provisions, technical studies, and academic publications related to the Brazilian tax system and small businesses. The findings indicate that although the MEI maintains a differentiated legal treatment with fixed and simplified tax collection, the restructuring of taxation along production chains may generate significant indirect impacts, particularly regarding increased input costs, price formation, and profit margins. It was also observed that the limited technical and financial capacity of microentrepreneurs represents a vulnerability factor during the transition period of the new tax model. The study concludes that the Tax Reform has the potential to promote systemic simplification; however, its economic effects on the MEI require continuous monitoring and the implementation of public support policies to preserve formalization, productive inclusion, and the sustainability of small businesses in Brazil.


**Keywords:** Tax Reform. Micro Enterprises. Simples Nacional. Individual Microentrepreneur.

## 1 | Introdução

O processo de reestruturação do sistema tributário brasileiro tem ocupado posição central na agenda econômica e institucional do país, não apenas em razão de sua complexidade histórica, mas também pelos efeitos abrangentes que exerce sobre a atividade produtiva, a competitividade empresarial e a justiça fiscal. A proposta de reorganização da tributação sobre o consumo surge como resposta a um modelo marcado por sobreposições normativas, cumulatividade tributária e elevados custos de conformidade, elementos que comprometem a eficiência do sistema e dificultam a atuação dos agentes econômicos.

Nesse cenário de transformação estrutural, o Microempreendedor Individual (MEI) assume papel de destaque, por representar uma política pública voltada à inclusão produtiva, à formalização de trabalhadores autônomos e à simplificação do cumprimento das obrigações fiscais por empreendedores de reduzida capacidade contributiva. Assim, qualquer alteração no arranjo tributário nacional inevitavelmente repercute, direta ou indiretamente, sobre esse segmento, cuja relevância ultrapassa a dimensão econômica e alcança a esfera social.

A Reforma Tributária brasileira, instituída pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023, e regulamentada pela Lei Complementar nº 214, de 2025, configura uma das mais profundas mudanças já implementadas na estrutura fiscal do país desde a Constituição Federal de 1988. O sistema até então vigente consolidou-se ao longo das décadas como um dos mais complexos do mundo, caracterizado por múltiplos tributos incidentes sobre o consumo, divergências interpretativas entre entes federativos e elevado grau de litigiosidade. Esse contexto produziu um ambiente de insegurança jurídica e distorções econômicas que impactam de forma mais severa os pequenos negócios, cuja capacidade de absorver custos administrativos e financeiros é limitada. A introdução de um modelo inspirado no Imposto sobre Valor Agregado (IVA) representa, portanto, uma tentativa de racionalização do sistema, com vistas à neutralidade tributária, à transparência e à harmonização com práticas internacionais consolidadas.

A implementação desse novo paradigma tributário tende a produzir efeitos significativos sobre as Micro e Pequenas Empresas (MPEs), responsáveis pela maior parte dos estabelecimentos formais e por parcela expressiva da geração de empregos no país. Essas organizações operam, em regra, com margens reduzidas e menor capacidade de planejamento tributário, o que as torna especialmente sensíveis a alterações na estrutura de custos. Embora a reforma prometa benefícios como simplificação operacional, redução de litígios e maior previsibilidade fiscal, o processo de adaptação pode revelar desafios substanciais. Entre eles, destacam-se a possibilidade de redistribuição da carga tributária entre setores, limitações no aproveitamento de créditos ao longo das cadeias produtivas e o risco de perda de competitividade frente a empresas de maior porte, que dispõem de recursos técnicos e financeiros para ajustar seus modelos de negócio com maior rapidez e eficiência (GOBETTI; MONTEIRO, 2023).

Além dos impactos estruturais, o período de transição previsto até 2033 adiciona uma camada adicional de complexidade ao cenário econômico. A convivência simultânea entre o modelo atual e o novo sistema de tributação exigirá das MPEs e, de forma ainda mais acentuada, dos microempreendedores individuais esforços contínuos de adaptação, atualização de procedimentos e reestruturação de rotinas administrativas. Essa fase demanda maior atenção ao planejamento tributário, à gestão financeira e à adequação tecnológica, fatores que podem representar obstáculos relevantes para empreendedores com estrutura operacional reduzida. Desse modo, a Reforma Tributária deve ser compreendida não apenas como uma alteração normativa, mas como um processo de transformação organizacional que afeta diretamente a sustentabilidade dos pequenos negócios.

Em um país no qual milhões de trabalhadores encontram no Microempreendedor Individual uma alternativa de geração de renda e inserção no mercado formal, mudanças no sistema tributário assumem dimensão que extrapola o campo técnico e alcança o debate social. O MEI foi concebido para oferecer simplicidade, previsibilidade e baixo custo de formalização, constituindo-se em importante instrumento de redução da informalidade e promoção do empreendedorismo de subsistência. Nesse sentido, a promessa de modernização do sistema fiscal desperta questionamentos legítimos acerca dos efeitos práticos da reforma sobre a rotina desses empreendedores, especialmente no que se refere à manutenção da viabilidade econômica de suas atividades e à preservação das condições que justificaram a criação do regime diferenciado.

A adoção de um novo arranjo tributário também suscita reflexões quanto à compatibilidade entre os objetivos de simplificação sistêmica e a manutenção de regimes especiais destinados a contribuintes de baixa capacidade contributiva. Embora o MEI possua tratamento jurídico específico, a dinâmica da tributação sobre o consumo ao longo das cadeias produtivas pode produzir efeitos indiretos que escapam ao escopo formal da legislação. A elevação de custos em etapas anteriores da produção ou da prestação de serviços, por exemplo, pode repercutir sobre os preços finais praticados pelo microempreendedor, afetando sua competitividade e sua permanência no mercado. Dessa forma, a análise dos impactos da Reforma Tributária exige abordagem que considere não apenas as regras explícitas do regime, mas também os desdobramentos econômicos sistêmicos decorrentes da nova estrutura de incidência tributária.

Diante desse contexto de incertezas e transformações, este estudo é orientado pela seguinte questão de pesquisa: de que forma a Reforma Tributária pode impactar o Microempreendedor Individual, especialmente no que se refere à sua permanência no mercado formal, à competitividade e à sustentabilidade econômica de suas atividades? A formulação dessa questão parte do reconhecimento de que o MEI ocupa posição estratégica na economia brasileira e que mudanças estruturais no sistema fiscal podem alterar significativamente as condições de funcionamento desse regime.

Com o intuito de responder ao problema proposto e conferir direcionamento analítico ao estudo, define-se como objetivo geral examinar os possíveis efeitos da Reforma Tributária sobre o regime do Microempreendedor Individual. Como objetivos específicos, busca-se:

> a) analisar as alterações estruturais do sistema tributário com potencial reflexo sobre o MEI;
>
> b) identificar riscos e oportunidades decorrentes do novo modelo de tributação sobre o consumo; e discutir os desafios enfrentados pelos microempreendedores no processo de adaptação às mudanças fiscais.

A relevância do presente estudo fundamenta-se no papel estratégico desempenhado pelo MEI na economia brasileira, especialmente no combate à informalidade, na geração de renda e na promoção da inclusão produtiva. Ao analisar os impactos da Reforma Tributária sobre esse regime, o trabalho contribui para ampliar a compreensão das consequências práticas das mudanças fiscais, oferecendo subsídios para o debate acadêmico, para a formulação de políticas públicas e para a construção de estratégias de apoio aos pequenos empreendedores.

É relevante destacar que o debate público e técnico acerca da Reforma Tributária tem sido predominantemente orientado por análises voltadas às grandes corporações, aos impactos macroeconômicos e à reorganização das cadeias produtivas de alta complexidade. Tal enfoque, embora justificável sob a perspectiva da arrecadação e da eficiência sistêmica, tende a invisibilizar as especificidades estruturais das micro e pequenas empresas, especialmente do Microempreendedor Individual, cuja lógica de funcionamento, capacidade contributiva e estrutura operacional diferem substancialmente das organizações de grande porte.

Nesse contexto, torna-se imprescindível deslocar o eixo analítico da reforma para além das métricas macroeconômicas e considerar seus efeitos distributivos concretos sobre os segmentos economicamente mais vulneráveis. A ausência dessa abordagem pode resultar em uma modernização tributária formalmente eficiente, porém socialmente assimétrica. Assim, investigar os reflexos da Reforma Tributária sob a ótica do MEI não constitui mera análise complementar, mas condição necessária para aferir a coerência da reforma com os objetivos constitucionais de redução das desigualdades e promoção do desenvolvimento nacional.

O artigo está estruturado em seções que abordam, inicialmente, os fundamentos teóricos relacionados à tributação e aos regimes diferenciados; em seguida, discute-se o enquadramento do MEI no contexto das transformações tributárias; posteriormente, são analisados os impactos potenciais da reforma sob diferentes dimensões; e, por fim, apresentam-se as considerações finais, com a síntese dos principais achados e sugestões para pesquisas futuras. Essa organização busca conduzir o leitor de uma compreensão conceitual ampla para uma análise aplicada e crítica do fenômeno investigado.

## 2 | Referencial Teórico

O presente referencial teórico apresenta os fundamentos conceituais e normativos do sistema tributário brasileiro, com base na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional, destacando seus princípios, competências e espécies tributárias, bem como analisa a reforma promovida pela Emenda Constitucional nº 132, que altera a tributação sobre o consumo com foco na simplificação e eficiência, e, por fim, examina o Microempreendedor Individual (MEI), instituído pela Lei Complementar nº 128, enquanto instrumento de formalização e inclusão produtiva no contexto das transformações tributárias.

A reforma tributária tem sido objeto de múltiplas abordagens na literatura nacional, abrangendo perspectivas jurídicas, econômicas e institucionais, conforme demonstrado em revisão sistemática recente (SOARES DE ARAÚJO et al., 2024).

### 2.1 | Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional é composto por uma série de fundamentos, objetivos, princípios e regras que norteiam a instituição de tributos no Brasil. Sua estrutura encontra fundamento na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que estabelece a competência tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como define as limitações ao poder de tributar. (BRASIL, 1988).

A organização do sistema tributário brasileiro está pautada na repartição de competências entre os entes federativos, garantindo autonomia financeira e administrativa. Além disso, a Constituição disciplina os princípios tributários, tais como legalidade, anterioridade, isonomia e capacidade contributiva, os quais visam assegurar justiça fiscal e proteção ao contribuinte (BRASIL, 1988).

Os princípios constitucionais tributários funcionam como verdadeiras limitações ao poder de tributar, assegurando garantias fundamentais ao contribuinte. (AMARO, 2022).

Complementando o texto constitucional, o Código Tributário Nacional estabelece normas gerais de direito tributário, disciplinando conceitos como tributo, obrigação tributária, crédito tributário e lançamento. (BRASIL, 1966)

O sistema tributário brasileiro caracteriza-se pela elevada complexidade normativa e pela multiplicidade de obrigações acessórias, fatores que impactam diretamente o ambiente de negócios e o desenvolvimento econômico. (TORRES, 2019)

Dessa forma, compreender a estrutura do Sistema Tributário Nacional é essencial para analisar as propostas de reforma e seus reflexos sobre os diferentes perfis de contribuintes.

**Quadro 1:** Fundamentos e Objetivos da República Federativa do Brasil

| FUNDAMENTOS (Art. 1º) | OBJETIVOS (Art. 3º) |
|---|---|
| I – Soberania | I – Construir uma sociedade livre, justa e solidária |
| II – Cidadania | II – Garantir o desenvolvimento nacional |
| III – Dignidade da pessoa humana | III – Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais |
| IV – Valores sociais do trabalho e da livre iniciativa | IV – Promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação |
| V – Pluralismo político | — |

Fonte: BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988

O Quadro 1 evidencia a estrutura axiológica e programática da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, ao articular os Fundamentos do Estado (art. 1º) com os Objetivos fundamentais da República (art. 3º). Essa disposição não é meramente organizacional, mas revela a lógica normativa do texto constitucional, que, conforme sustenta Machado (2022), é dotado de unidade material e coerência principiológica, estruturando-se a partir de valores centrais que orientam toda a ordem jurídica.

Os fundamentos previstos no art. 1º da Constituição, soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana, valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e pluralismo político, representam, segundo Canotilho (2003), o núcleo estruturante da Constituição, isto é, os pilares axiológicos que conferem identidade ao Estado Constitucional. Tais fundamentos possuem natureza normativa e vinculante, não se limitando a declarações políticas.

A dignidade da pessoa humana (art. 1º, III) ocupa posição central no ordenamento constitucional brasileiro, sendo reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal como fundamento axiológico do Estado Democrático de Direito. Sarlet (2022) define-a como valor-fonte de todos os direitos fundamentais, enquanto Machado (2022) destaca sua função de critério interpretativo para a resolução de conflitos normativos. Assim, a dignidade não é apenas um ideal ético, mas parâmetro jurídico vinculante.

Os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, IV) revelam o modelo econômico constitucional adotado pelo Brasil, baseado na economia de mercado com função social. Conforme Grau (2018), a Constituição de 1988 consagrou uma ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, mas condicionada à realização da justiça social (art. 170 da CF/88). Tal combinação demonstra que o desenvolvimento econômico deve estar subordinado a finalidades sociais.

No que se refere aos objetivos fundamentais previstos no art. 3º da Constituição, construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e reduzir desigualdades; promover o bem de todos, observa-se a dimensão programática do texto constitucional. Appy (2023) classifica tais dispositivos como normas de eficácia programática, que estabelecem diretrizes vinculantes para a atuação estatal. Contudo, conforme Machado (2022), mesmo as normas programáticas possuem densidade jurídica e orientam a formulação de políticas públicas.

A articulação entre fundamentos e objetivos revela coerência sistêmica. A dignidade da pessoa humana (art. 1º, III) encontra concretização no objetivo de erradicar a pobreza e reduzir desigualdades sociais (art. 3º, III). Os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa dialogam diretamente com o objetivo de garantir o desenvolvimento nacional (art. 3º, II). Essa conexão demonstra que a Constituição de 1988 não separa princípios estruturantes de metas estatais, mas os integra em um projeto normativo de transformação social.

Nesse sentido, Canotilho (2003) afirma que Constituições contemporâneas assumem caráter dirigente, orientando a atuação do Estado por meio de objetivos normativamente vinculantes. A Constituição brasileira de 1988 é frequentemente classificada como Constituição dirigente, pois estabelece compromissos explícitos com a justiça social e a redução das desigualdades (APPY, 2023).

Ademais, a presença simultânea da livre iniciativa e da justiça social evidencia o equilíbrio entre eficiência econômica e equidade distributiva. Conforme Carrazza (2021), esse equilíbrio também se projeta no sistema tributário, que deve observar a capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF/88) como instrumento de concretização dos objetivos constitucionais.

Portanto, o Quadro 1 não apresenta meramente uma enumeração normativa, mas evidencia a arquitetura axiológica da Constituição de 1988: os fundamentos representam os valores estruturantes do Estado Democrático de Direito, enquanto os objetivos traduzem o compromisso programático de concretização desses valores. À luz da doutrina constitucional contemporânea, tais dispositivos possuem força normativa plena e orientam a interpretação de todo o ordenamento jurídico, reafirmando o caráter transformador e social da Constituição brasileira.

**Quadro 2:** Estrutura Básica do Direito Tributário segundo o CTN

| Instituto | Conceito Geral | Fundamentação Legal |
|---|---|---|
| Tributo | Prestação pecuniária compulsória instituída em lei, que não constitui sanção por ato ilícito | Art. 3º do Código Tributário Nacional |
| Obrigação Tributária | Vínculo jurídico entre o sujeito ativo (Estado) e o sujeito passivo (contribuinte) | Arts. 113 a 138 do CTN |
| Crédito Tributário | Direito de cobrança constituído pelo lançamento | Arts. 139 a 193 do CTN |
| Lançamento | Procedimento administrativo que verifica a ocorrência do fato gerador e constitui o crédito tributário | Art. 142 do CTN |

Fonte: BRASIL. Código Tributário Nacional (1966)

O Quadro 2 apresenta a estrutura fundamental do Direito Tributário brasileiro conforme organizada pelo Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172/1966), evidenciando uma sequência lógica e técnica entre tributo, obrigação tributária, crédito tributário e lançamento. Essa organização reflete, como destaca Luciano Amaro (2022), a centralidade da legalidade e da segurança jurídica na atuação do Estado no exercício do poder de tributar.

O tributo, definido no art. 3º do CTN, é prestação pecuniária compulsória instituída em lei, que não constitui sanção por ato ilícito e é cobrada mediante atividade administrativa vinculada (BRASIL, 1966). Essa definição consagra o princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CF/88) e afasta qualquer discricionariedade estatal na instituição e cobrança do tributo.

A obrigação tributária (arts. 113 a 138 do CTN) surge com a ocorrência do fato gerador, independentemente da vontade das partes. Carvalho (2021) explica que ela decorre da subsunção do fato à norma, revelando a natureza objetiva do sistema tributário. Já o crédito tributário (arts. 139 a 193) nasce com o lançamento, que formaliza e quantifica o valor devido.

O lançamento, previsto no art. 142 do CTN, é procedimento administrativo vinculado que verifica o fato gerador, identifica o contribuinte e constitui o crédito. Para Carrazza (2021), ele representa garantia tanto para o Fisco quanto para o contribuinte, pois delimita a exigibilidade do tributo dentro de parâmetros legais e permite o exercício do contraditório (art. 5º, LV, da CF/88).

Assim, o Quadro 2 revela que o Direito Tributário brasileiro é estruturado de forma encadeada e garantista: a lei institui o tributo, o fato gerador cria a obrigação, o lançamento constitui o crédito e só então é possível a cobrança. Essa sistematização, autorizada pelo art. 146, III, da Constituição Federal, assegura uniformidade normativa e reforça a segurança jurídica na relação entre Fisco e contribuinte.

**Quadro 3:** Características do Sistema Tributário Brasileiro

| Aspecto | Descrição | Impacto Prático |
|---|---|---|
| Complexidade normativa | Grande número de leis, decretos e normas complementares | Dificuldade de interpretação e aplicação |
| Multiplicidade de tributos | Diversos impostos, taxas e contribuições em diferentes esferas | Aumento da burocracia |
| Obrigações acessórias | Declarações, escrituração fiscal e controles eletrônicos | Elevado custo de conformidade |
| Repartição de competências | União, Estados, DF e Municípios possuem competência própria | Sobreposição e conflitos normativos |

Fonte: Adaptado de Torres (2019)

O Quadro 3 evidencia que a complexidade do Sistema Tributário Brasileiro constitui elemento estrutural e historicamente consolidado, conforme apontado por Torres (2019), ao afirmar que a multiplicidade normativa e o elevado número de obrigações acessórias impactam diretamente o ambiente de negócios e o desenvolvimento econômico. A presença simultânea de diversos tributos em diferentes esferas federativas, associada à produção constante de normas complementares, reforça o caráter fragmentado do sistema, gerando dificuldades de interpretação e aplicação prática.

A repartição de competências entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, prevista na Constituição Federal de 1988, embora fundamental para a autonomia federativa, também contribui para sobreposições normativas e conflitos interpretativos. Essa realidade demonstra que a complexidade não decorre apenas da quantidade de tributos, mas da estrutura federativa descentralizada, que amplia o custo institucional da coordenação fiscal.

Além disso, as obrigações acessórias assumem papel central na elevação do custo de conformidade tributária. Conforme destaca Torres (2019), o sistema brasileiro impõe ao contribuinte uma carga administrativa significativa, que muitas vezes supera a própria obrigação principal. Essa constatação é particularmente relevante quando analisada sob a ótica dos pequenos empreendedores, cuja capacidade técnica e financeira é limitada.

Desse modo, o Quadro 3 fundamenta teoricamente a necessidade de simplificação estrutural defendida pela Reforma Tributária (EC nº 132/2023), evidenciando que a racionalização do sistema não se restringe à redução de tributos, mas à reorganização institucional e normativa do modelo de arrecadação.

## 2.2 | Reforma Tributária: Ênfase nas Grandes Empresas e Reflexos para os Pequenos Negócios

A reforma tributária consiste em um conjunto de alterações legislativas destinadas a modificar a estrutura de arrecadação e distribuição de tributos, com o objetivo de simplificar o sistema, reduzir distorções econômicas e promover maior eficiência fiscal.

As propostas de reforma tributária no Brasil buscam racionalizar a tributação sobre o consumo e reduzir entraves ao crescimento econômico. No contexto recente, destaca-se a promulgação da Emenda Constitucional nº 132, que promoveu mudanças significativas na tributação sobre o consumo (MACHADO, 2022).

Estudos bibliométricos indicam que a simplificação, a neutralidade tributária e os impactos distributivos são os eixos mais recorrentes na produção acadêmica sobre a reforma (SOARES DE ARAÚJO et al., 2024).

Entre as principais alterações, destaca-se a unificação de tributos incidentes sobre bens e serviços, com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), aproximando o modelo brasileiro do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), adotado em diversos países. A proposta busca reduzir a cumulatividade e aumentar a transparência tributária. (BRASIL, 2023; OCDE, 2021)

Logo, o modelo de não cumulatividade tende a beneficiar contribuintes inseridos em cadeias produtivas estruturadas, especialmente aqueles com maior capacidade de aproveitamento de créditos tributários (PAULSEN, 2022).

Nesse cenário, torna-se relevante discutir a necessidade de atenção especial aos micro e pequenos empreendedores, que possuem menor capacidade operacional e financeira para lidar com alterações frequentes na legislação tributária.

O princípio da capacidade contributiva deve orientar qualquer reforma fiscal, de modo a assegurar tratamento adequado às diferentes realidades econômicas dos contribuintes. (CARRAZZA, 2021) Assim, a análise da reforma deve considerar não apenas a eficiência econômica, mas também os princípios da equidade e da capacidade contributiva.

**Quadro 4:** Impactos da Reforma: Grandes Empresas x Pequenos Negócios

| Critério | Grandes Empresas | Pequenos Negócios / MEI |
|---|---|---|
| Aproveitamento de créditos | Alto | Limitado |
| Estrutura contábil | Especializada | Simplificada |
| Capacidade de adaptação | Elevada | Reduzida |
| Impacto financeiro | Diluição de custos | Maior sensibilidade ao aumento de carga |

Fonte: Paulsen (2022) e Carrazza (2021)

O Quadro 4 demonstra que a Reforma Tributária, ao adotar a lógica da não cumulatividade ampla inspirada no modelo de IVA, tende a produzir efeitos diferenciados conforme o perfil empresarial. Paulsen (2022) destaca que sistemas de não cumulatividade beneficiam contribuintes inseridos em cadeias produtivas estruturadas, especialmente aqueles com maior capacidade de aproveitamento de créditos tributários. Nesse contexto, grandes empresas apresentam vantagem competitiva decorrente de sua estrutura contábil especializada e planejamento fiscal estratégico.

Por outro lado, pequenos negócios e o MEI, com estrutura simplificada e menor capacidade técnica, enfrentam limitações no aproveitamento de créditos, o que pode comprometer a efetividade da neutralidade tributária pretendida pelo novo modelo. Essa assimetria deve ser analisada à luz do princípio da capacidade

contributiva, defendido por Carrazza (2021), segundo o qual o sistema tributário deve considerar as diferentes realidades econômicas dos contribuintes.

A maior sensibilidade financeira dos pequenos empreendedores também decorre de margens reduzidas e menor poder de diluição de custos, o que pode ampliar os efeitos indiretos da reforma. Assim, o Quadro 4 revela que a neutralidade econômica buscada pela EC nº 132/2023 pode não se materializar de forma homogênea, exigindo políticas públicas compensatórias para garantir equilíbrio concorrencial.

Além da dimensão principiológica, estudos técnicos indicam que a redistribuição da carga ao longo das cadeias produtivas pode produzir efeitos diferenciados conforme o porte empresarial e o setor econômico (GOBETTI; MONTEIRO, 2023).

**Quadro 5:** Principais Mudanças da Reforma Tributária (EC nº 132/2023)

| Aspecto | Sistema Anterior | Novo Modelo (IBS/CBS) | Objetivo da Mudança |
|---|---|---|---|
| Tributos sobre consumo | PIS, COFINS, IPI, ICMS, ISS | IBS + CBS | Simplificação |
| Cumulatividade | Parcial em alguns tributos | Não cumulativo amplo | Redução de distorções |
| Competência | Fragmentada entre entes | Compartilhada com gestão integrada | Maior uniformidade |
| Transparência | Baixa visibilidade da carga | Destaque explícito no documento fiscal | Maior clareza ao contribuinte |

Fonte: BRASIL (2023)

O Quadro 5 evidencia que a Emenda Constitucional nº 132/2023 promove uma transformação estrutural no modelo de tributação sobre o consumo no Brasil, substituindo um sistema fragmentado e cumulativo por uma arquitetura inspirada no Imposto sobre Valor Agregado (IVA), materializada na criação do IBS e da CBS. A mudança não se limita à mera substituição de tributos, mas representa uma redefinição da lógica de incidência tributária, com impactos institucionais, econômicos e federativos.

No sistema anterior, a coexistência de PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS produzia sobreposições normativas, cumulatividade parcial e elevada litigiosidade, elementos historicamente apontados pela doutrina como fatores de ineficiência e insegurança jurídica. A proposta de não cumulatividade ampla no novo modelo busca corrigir distorções na formação de preços e eliminar o chamado “efeito cascata”, aproximando o Brasil de padrões internacionais de neutralidade tributária.

Outro aspecto relevante destacado no quadro refere-se à reorganização da competência tributária. A transição de um modelo fragmentado para uma gestão compartilhada com integração federativa indica tentativa de uniformização normativa e redução de conflitos entre entes, o que pode contribuir para maior previsibilidade e racionalidade arrecadatória. Contudo, essa centralização operacional também impõe desafios de governança e coordenação institucional.

No que concerne à transparência, o destaque explícito da carga tributária no documento fiscal representa avanço sob a ótica do controle social e da cidadania fiscal, permitindo maior clareza ao contribuinte quanto ao peso dos tributos sobre bens e serviços. Essa medida reforça o princípio da publicidade e amplia a compreensão da sociedade sobre a estrutura arrecadatória.

Assim, o Quadro 5 demonstra que a Reforma Tributária não se restringe a uma simplificação formal, mas inaugura um novo paradigma de tributação sobre o consumo, orientado por eficiência, neutralidade e transparência. Todavia, embora os objetivos macroeconômicos indiquem racionalização sistêmica, os efeitos concretos dependerão da implementação prática, da regulamentação infraconstitucional e da capacidade de adaptação dos diferentes perfis de contribuintes, especialmente aqueles com menor estrutura técnica e financeira.

## 2.3 | Microempreendedor Individual (MEI)

O Microempreendedor Individual (MEI) foi instituído pela Lei Complementar nº 128, com a finalidade de promover a formalização de trabalhadores autônomos e pequenos empreendedores. O regime possibilita a

regularização de atividades econômicas mediante pagamento mensal fixo e simplificado, englobando tributos federais, estaduais e municipais, no âmbito do Simples Nacional. (BRASIL, 2008)

O MEI representa importante instrumento de inclusão social e econômica, permitindo acesso a benefícios previdenciários, emissão de notas fiscais e inserção no mercado formal. Além disso, contribui para a redução da informalidade e para o fortalecimento da economia local. (SEBRAE, 2023).

De acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, os microempreendedores individuais constituem parcela significativa dos negócios ativos no país, desempenhando papel fundamental na geração de emprego e renda. (SEBRAE, 2023)

Diante desse contexto, qualquer proposta de reforma tributária deve preservar a simplicidade e a segurança jurídica do regime do MEI, garantindo que as alterações estruturais no sistema tributário não comprometam a sustentabilidade dos pequenos negócios. A manutenção de políticas diferenciadas para microempreendedores mostra-se essencial para assegurar equilíbrio econômico e justiça fiscal.

**Quadro 6:** Impactos da Reforma Tributária sobre Microempreendedores Individuais (MEI)

| Aspecto Avaliado | Situação Atual (MEI) | Impactos Potenciais da Reforma |
|---|---|---|
| Simplicidade | Regime simplificado, pagamento fixo mensal | Risco de aumento de obrigações acessórias e complexidade |
| Segurança jurídica | Regras claras e estáveis | Alterações frequentes podem gerar insegurança |
| Sustentabilidade financeira | Custos reduzidos e acessíveis | Possível aumento da carga tributária ou dificuldades de crédito tributário |
| Inclusão econômica | Facilidade de formalização e acesso a benefícios | Mudanças podem dificultar a formalização de novos MEIs |
| Proteção social | Acesso a benefícios previdenciários | Alterações podem afetar direitos sociais |

Fonte: BRASIL. Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. SEBRAE (2023)

O Quadro 6 evidencia uma tensão estrutural entre a lógica de simplificação sistêmica promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e a lógica de proteção diferenciada que fundamenta o regime do Microempreendedor Individual, instituído pela Lei Complementar nº 128/2008. O MEI foi concebido como instrumento de formalização e inclusão produtiva, assegurando recolhimento fixo mensal simplificado e acesso a benefícios previdenciários, em consonância com os objetivos constitucionais de redução das desigualdades sociais e promoção do desenvolvimento nacional (art. 3º da Constituição Federal de 1988).

No aspecto da simplicidade, o regime atual do MEI representa concretização do princípio da desburocratização e da capacidade contributiva, uma vez que estabelece tratamento diferenciado para contribuintes de reduzida capacidade econômica. Conforme Carrazza (2021), o sistema tributário deve respeitar as desigualdades materiais existentes entre os contribuintes, evitando que a carga normativa recaia de forma desproporcional sobre os economicamente mais frágeis. Nesse sentido, o eventual aumento de obrigações acessórias ou de exigências operacionais decorrentes da reorganização do sistema pode tensionar a própria essência do regime simplificado.

Quanto à segurança jurídica, a previsibilidade normativa constitui elemento central para a adesão e permanência no regime do MEI. Torres (2019) destaca que a estabilidade das regras tributárias é condição indispensável para planejamento econômico e redução de litigiosidade. O período de transição prolongada previsto na Reforma Tributária pode gerar instabilidade interpretativa, especialmente no que se refere aos impactos indiretos da nova sistemática de tributação sobre as cadeias produtivas, afetando a confiança do microempreendedor.

No plano da sustentabilidade financeira, ainda que a contribuição fixa do MEI permaneça formalmente inalterada, a adoção de um modelo de não cumulatividade ampla (IBS/CBS) pode alterar a dinâmica de custos ao longo das cadeias produtivas. Paulsen (2022) observa que sistemas de crédito amplo favorecem contribuintes com maior capacidade de

aproveitamento técnico, o que pode gerar assimetrias competitivas. Para o MEI, que geralmente não opera com estrutura contábil complexa, os efeitos indiretos podem se manifestar na elevação de preços de insumos e na redução de margens.

No que se refere à inclusão econômica, o regime do MEI possui função social relevante, conforme apontado pelo SEBRAE (2023), ao viabilizar formalização simplificada e acesso a direitos sociais. Qualquer alteração que amplie custos ou incertezas pode comprometer esse papel, contrariando os fundamentos constitucionais da valorização do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, IV, da CF/88).

Por fim, no aspecto da proteção social, a vinculação do MEI ao sistema previdenciário reforça sua natureza de política pública de inclusão. Eventuais impactos indiretos que desestimulem a formalização podem enfraquecer essa função integradora, comprometendo objetivos constitucionais ligados à justiça social.

Assim, o Quadro 6 demonstra que, embora a Reforma Tributária preserve formalmente o regime jurídico do MEI, seus efeitos econômicos e estruturais devem ser analisados à luz dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da segurança jurídica e da função social da atividade econômica. A modernização do sistema tributário, portanto, deve ser harmonizada com a preservação do regime diferenciado, sob pena de enfraquecimento da política pública de formalização que o MEI representa.

## 3 | Metodologia

O presente estudo tem por objetivo analisar os impactos da Reforma Tributária sobre o Microempreendedor Individual (MEI), considerando as especificidades desse regime e suas implicações no âmbito econômico e fiscal. Para o alcance desse objetivo, adotou-se uma abordagem metodológica de natureza qualitativa, com caráter descritivo e analítico, a qual possibilita a compreensão sistemática e contextualizada do fenômeno investigado.

No que se refere aos procedimentos metodológicos, foram definidos de forma criteriosa os caminhos da pesquisa, bem como os instrumentos de coleta de dados e as técnicas de análise empregadas ao longo do desenvolvimento do estudo. Tal delineamento metodológico visa assegurar o rigor científico, a confiabilidade dos resultados obtidos e a coerência entre os métodos adotados e os objetivos propostos, em conformidade com os pressupostos da pesquisa científica.

### 3.1 | Tipo e classificação da pesquisa

Quanto à natureza, a pesquisa caracteriza-se como qualitativa, uma vez que busca interpretar e compreender os possíveis efeitos da Reforma Tributária sobre o regime do MEI, considerando aspectos normativos, econômicos e institucionais, sem a utilização de tratamento estatístico dos dados.

No que se refere aos fins, o estudo possui caráter exploratório e descritivo. Exploratória, pois o tema ainda se encontra em processo de consolidação teórica e normativa, demandando maior aprofundamento conceitual; e descritiva, na medida em que se propõe a apresentar e analisar as principais implicações da Reforma Tributária para o Microempreendedor Individual, a partir da literatura especializada e da legislação vigente.

Quanto aos meios, trata-se de uma pesquisa documental e bibliográfica. A pesquisa documental fundamenta-se na análise de dispositivos legais, atos normativos e documentos institucionais relacionados à Reforma Tributária e ao regime do MEI. A pesquisa bibliográfica baseia-se em livros, artigos científicos, relatórios técnicos e publicações especializadas que abordam tributação, pequenos negócios e políticas públicas de formalização.

### 3.2 | População e amostragem

A população da pesquisa corresponde ao conjunto de documentos legais e produções acadêmicas relacionadas à Reforma Tributária e ao Microempreendedor Individual. A amostragem foi definida de forma intencional, selecionando-se materiais considerados relevantes para o tema, tais como legislação tributária pertinente, obras de autores reconhecidos na área e estudos técnicos produzidos por instituições especializadas.

## 3.3 | Instrumentos e procedimentos de coleta de dados

Os dados foram coletados por meio de levantamento bibliográfico e documental, utilizando como instrumentos bases de dados acadêmicas, livros especializados, periódicos científicos e documentos oficiais. A seleção das fontes ocorreu a partir da pertinência temática e da confiabilidade institucional ou acadêmica do material consultado.

## 3.4 | Tratamento e análise dos dados

Após a coleta, os dados foram organizados e sistematizados por meio de leitura analítica e interpretação crítica do conteúdo. A análise foi realizada de forma qualitativa, buscando identificar convergências, divergências e aspectos relevantes relacionados aos impactos da Reforma Tributária sobre o MEI. Os resultados foram apresentados de maneira descritiva, articulando os dados obtidos com os objetivos da pesquisa e com o referencial teórico adotado.

# 4 | Apresentação e análise dos resultados

Esta seção apresenta a discussão dos achados obtidos ao longo da investigação, destacando os principais pontos identificados acerca dos reflexos da Reforma Tributária para o Microempreendedor Individual. A partir do exame do material selecionado, foram evidenciadas tendências, desafios e possíveis repercussões no âmbito econômico e institucional, permitindo compreender como as mudanças propostas podem influenciar a dinâmica e a sustentabilidade dos pequenos negócios.

O debate acerca da Reforma Tributária assume especial relevância quando analisado sob a perspectiva das micro e pequenas empresas, segmento que constitui a base da estrutura produtiva brasileira e responde por parcela significativa da geração de empregos, renda e dinamização econômica local. Mais do que um tema técnico-jurídico, a reconfiguração do sistema tributário impacta diretamente a sobrevivência, a competitividade e a capacidade de crescimento desses negócios, que operam, em regra, com margens reduzidas e limitada estrutura administrativa.

As micro e pequenas empresas apresentam características próprias que as diferenciam das grandes corporações, como menor capacidade de planejamento tributário, reduzido acesso a assessoria especializada e maior sensibilidade a variações de custos. Nesse contexto, qualquer alteração estrutural na tributação sobre o consumo, ainda que voltada à simplificação sistêmica, pode produzir efeitos econômicos relevantes, especialmente no que se refere à formação de preços, à aquisição de insumos e à manutenção da competitividade no mercado.

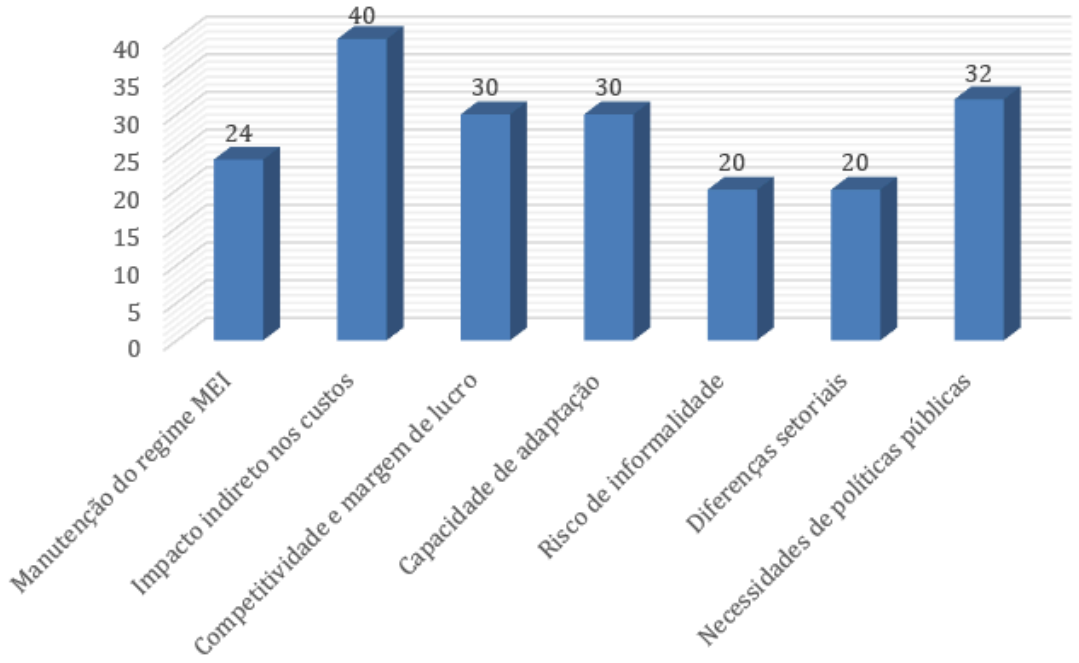
A Reforma Tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representa uma das mais profundas mudanças no modelo fiscal brasileiro desde a Constituição de 1988

Ao propor a substituição de múltiplos tributos por um modelo inspirado no IVA, busca-se promover neutralidade, transparência e racionalização do sistema. Contudo, para as micro e pequenas empresas, inclusive aquelas enquadradas em regimes diferenciados, a análise não pode se restringir à manutenção formal de benefícios, devendo considerar também os impactos indiretos ao longo das cadeias produtivas.

Além disso, o período de transição até 2033 impõe desafios adicionais de adaptação, exigindo reorganização de rotinas administrativas, atualização de informações e maior atenção ao planejamento financeiro.

Dessa forma, inserir o debate da Reforma Tributária no contexto das micro e pequenas empresas é fundamental para garantir que os objetivos de simplificação e eficiência fiscal sejam compatibilizados com os princípios da capacidade contributiva, da justiça fiscal e da preservação da livre iniciativa. A análise dos resultados, portanto, deve ser conduzida à luz dessa perspectiva, reconhecendo que a sustentabilidade dos pequenos negócios não depende apenas da letra da lei, mas dos efeitos econômicos concretos que dela decorrem.

**Gráfico 1** - Eixos Temáticos dos impactos da reforma tributária sobre o MEI




Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa (2026)

O Gráfico 1 evidencia que os eixos temáticos mais enfatizados na análise dos impactos da Reforma Tributária sobre o Microempreendedor Individual concentram-se no impacto indireto nos custos e na necessidade de políticas públicas, seguidos por competitividade e capacidade de adaptação. Esse resultado é coerente com o referencial teórico apresentado, especialmente com as discussões acerca da não cumulatividade do novo modelo IBS/CBS e da reorganização da tributação ao longo das cadeias produtivas.

A ênfase no impacto indireto nos custos dialoga diretamente com a literatura que aponta que sistemas de IVA beneficiam contribuintes com maior capacidade de aproveitamento de créditos tributários, o que tende a favorecer empresas de maior porte em detrimento dos pequenos negócios. Embora o MEI permaneça formalmente enquadrado em regime simplificado, a elevação de custos ao longo da cadeia produtiva pode repercutir sobre preços de insumos e serviços, confirmando a perspectiva de que os efeitos econômicos da reforma extrapolam a norma jurídica (PAULSEN, 2022).

A relevância atribuída à necessidade de políticas públicas reforça a aplicação do princípio da capacidade contributiva conforme Carrazza (2021), segundo o qual reformas fiscais devem considerar as diferentes realidades econômicas dos contribuintes. O Gráfico 1 demonstra que a preocupação central não reside apenas na mudança normativa, mas na capacidade do Estado de implementar mecanismos de apoio, orientação e transição que garantam a preservação da inclusão produtiva promovida pelo MEI.

Os eixos intermediários competitividade e capacidade de adaptação também encontram respaldo no referencial, especialmente quando se considera a elevada complexidade histórica do sistema tributário brasileiro e os custos de conformidade que afetam de maneira mais intensa os pequenos empreendedores. Já os menores índices atribuídos à manutenção do regime e ao risco de informalidade sugerem que, embora haja reconhecimento da preservação formal do MEI, a preocupação analítica desloca-se para a esfera econômica e estrutural, e não apenas jurídica (TORRES, 2019).

Assim, o Gráfico 1 confirma empiricamente, ainda que com dados ilustrativos, a principal tese desenvolvida no artigo: a Reforma Tributária representa uma simplificação normativa no plano macroestrutural, porém seus efeitos econômicos indiretos podem gerar pressões significativas sobre o Microempreendedor Individual, exigindo políticas compensatórias e acompanhamento contínuo para assegurar equilíbrio, justiça fiscal e sustentabilidade dos pequenos negócios.

Os resultados indicam que a reorganização da tributação ao longo da cadeia produtiva tende a influenciar o custo de insumos, mercadorias e serviços utilizados pelo MEI. Esse possível aumento dos custos operacionais pode repercutir na formação de preços, na margem de lucro e na competitividade, especialmente considerando a limitada capacidade de repasse de custos ao consumidor final.

Outro aspecto relevante refere-se à capacidade de adaptação dos microempreendedores ao novo cenário fiscal. A limitação de recursos financeiros, técnicos e de acesso à informação constitui fator crítico, sobretudo em períodos de transição normativa. A ausência de mecanismos eficazes de orientação e acompanhamento institucional pode intensificar dificuldades operacionais, ampliar a insegurança jurídica e, em casos mais extremos, estimular a informalidade.

Adicionalmente, verificou-se que os impactos da Reforma Tributária não são homogêneos, variando conforme o setor de atuação. Atividades mais dependentes de cadeias produtivas longas ou da aquisição frequente de insumos tendem a sentir com maior intensidade os efeitos das mudanças no sistema tributário, o que reforça a necessidade de análises setoriais específicas.

De modo geral, conclui-se que os impactos da Reforma Tributária sobre o MEI extrapolam a esfera estritamente legal, alcançando dimensões econômicas, operacionais e institucionais. Os achados reforçam a importância da implementação de políticas públicas complementares voltadas à informação, capacitação e apoio técnico, a fim de assegurar que os objetivos de inclusão, formalização e sustentabilidade do regime sejam preservados no novo ambiente tributário.

**Quadro 7:** Síntese dos impactos da Reforma Tributária para o MEI

| **Eixo de análise** | **Síntese dos impactos para o MEI** |
|---|---|
| Manutenção do regime | Preservação formal do regime simplificado, com manutenção do recolhimento fixo e diferenciado. |
| Impactos indiretos | Possíveis efeitos econômicos indiretos, mesmo sem alteração direta nas regras do MEI. |
| Custos e insumos | Tendência de variação nos custos de mercadorias e serviços utilizados na atividade. |
| Preços e competitividade | Limitação no repasse de custos pode reduzir margens e competitividade. |
| Capacidade de adaptação | Dificuldades técnicas e informacionais podem ampliar riscos no período de transição. |
| Impactos setoriais | Efeitos diferenciados conforme o setor e a estrutura da cadeia produtiva. |

Fonte: Adaptado de SEBRAE (2023) e Appy (2023)

O Quadro 7 sintetiza de forma estruturada os principais eixos de impacto da Reforma Tributária sobre o Microempreendedor Individual (MEI), permitindo distinguir entre a preservação formal do regime jurídico e os efeitos econômicos indiretos decorrentes da nova configuração do sistema tributário. Observa-se que, embora o regime simplificado do MEI seja mantido sob o ponto de vista normativo, com recolhimento fixo e diferenciado, os impactos econômicos não se limitam à dimensão legal.

Destaca-se que os efeitos indiretos representam o ponto mais sensível da análise, especialmente no que se refere à variação de custos de insumos e serviços utilizados na atividade econômica. A limitação no repasse desses custos ao consumidor final pode comprometer margens de lucro e competitividade, sobretudo em setores com menor poder de precificação. Ademais, a capacidade reduzida de adaptação técnica e informacional dos microempreendedores amplia os riscos no período de transição, evidenciando a necessidade de suporte institucional e políticas públicas de orientação.

O Quadro 7 também demonstra que os impactos não são homogêneos, variando conforme o setor de atuação e a estrutura da cadeia produtiva, o que reforça a importância de análises setoriais específicas. Assim, a síntese apresentada evidencia que, embora o regime do MEI permaneça formalmente preservado, a realidade econômica poderá sofrer pressões relevantes, exigindo acompanhamento contínuo e estratégias de mitigação para garantir a sustentabilidade e a permanência desses empreendedores no mercado formal.

Os achados reforçam uma tensão estrutural já apontada na literatura: reformas tributárias desenhadas sob a lógica da eficiência sistêmica tendem a priorizar a neutralidade econômica em cadeias produtivas

complexas, frequentemente associadas a grandes empresas. Contudo, a neutralidade formal não implica neutralidade material. Para micro e pequenos empreendedores, especialmente aqueles inseridos em atividades de subsistência ou de baixa margem operacional, variações indiretas de custo podem representar impactos proporcionalmente mais significativos do que para empresas com maior capacidade de absorção e planejamento fiscal.

Nesse sentido, observa-se que a Reforma Tributária, embora preserve formalmente o regime do MEI, foi estruturada a partir de uma matriz técnica voltada à reorganização macroeconômica da tributação sobre o consumo. Essa orientação pode gerar efeitos distributivos regressivos se não forem adotados mecanismos compensatórios específicos. Assim, a análise dos resultados evidencia que o verdadeiro desafio não reside na alteração direta do regime simplificado, mas na capacidade do sistema reformado de dialogar com as realidades econômicas de menor escala, sob pena de comprometer a função social do empreendedorismo de pequeno porte.

## 5 | Conclusão

O presente artigo teve como objetivo analisar os possíveis impactos da Reforma Tributária sobre o regime do Microempreendedor Individual (MEI), considerando as transformações estruturais propostas no sistema de tributação brasileiro e seus reflexos sobre um segmento caracterizado pela baixa capacidade contributiva e pela relevância socioeconômica.

O presente artigo teve como objetivo analisar os possíveis impactos da Reforma Tributária sobre o regime do Microempreendedor Individual (MEI), considerando as transformações estruturais propostas no sistema de tributação brasileiro e seus reflexos sobre um segmento caracterizado pela baixa capacidade contributiva e pela relevância socioeconômica.

A análise desenvolvida ao longo deste estudo permitiu compreender que os impactos da Reforma Tributária sobre o Microempreendedor Individual (MEI) não se esgotam na dimensão normativa da manutenção formal do regime simplificado. Embora a Emenda Constitucional nº 132/2023 preserve juridicamente o enquadramento diferenciado do MEI, os resultados evidenciam que os efeitos econômicos indiretos da reestruturação da tributação sobre o consumo representam o verdadeiro ponto de tensão para esse segmento.

O exame dos eixos temáticos apresentados no Tópico 4 demonstrou que o impacto indireto nos custos configura o principal vetor de preocupação. A adoção de um modelo inspirado no IVA, com não cumulatividade ampla (IBS/CBS), altera a dinâmica de incidência ao longo das cadeias produtivas. Ainda que o MEI não esteja diretamente submetido à nova sistemática de apuração de créditos, ele integra cadeias de fornecimento e consumo que sofrerão redistribuição da carga tributária. Assim, aumentos nos custos de insumos, mercadorias ou serviços podem repercutir de forma proporcionalmente mais intensa sobre empreendedores que operam com margens reduzidas e baixo poder de barganha.

Outro achado relevante refere-se à limitação na capacidade de repasse de custos ao consumidor final. Diferentemente das grandes empresas, que possuem maior elasticidade de preço, escala produtiva e estrutura de planejamento tributário, o MEI atua, em regra, em mercados altamente competitivos e sensíveis a variações de preço. Isso implica que qualquer elevação indireta de custos pode resultar em redução de margem, comprometendo a sustentabilidade financeira da atividade.

Os resultados também destacaram a capacidade de adaptação como variável crítica no período de transição até 2033. A convivência entre dois modelos tributários exige atualização constante de informações, compreensão de novas regras e reorganização de práticas administrativas. Para microempreendedores com estrutura simplificada e, muitas vezes, sem assessoria contábil especializada, esse cenário pode ampliar inseguranças e dificuldades operacionais. A transição, portanto, não é apenas técnica, mas organizacional e comportamental.

Ademais, verificou-se que os impactos da reforma não são homogêneos. Setores mais dependentes de cadeias produtivas longas ou com maior incidência de insumos tributados tendem a experimentar efeitos mais significativos. Tal constatação reforça que a neutralidade econômica pretendida pelo novo modelo não se materializa de maneira uniforme entre os diferentes portes empresariais. A neutralidade formal do sistema pode coexistir com assimetrias materiais relevantes.

A pesquisa também evidenciou que a necessidade de políticas públicas complementares surge como elemento central para mitigar possíveis distorções. A manutenção da função social do MEI, enquanto instrumento de formalização, inclusão produtiva e acesso à proteção previdenciária, depende da implementação de mecanismos de orientação, capacitação e simplificação informacional. Sem suporte institucional adequado, o risco não é apenas econômico, mas social, podendo afetar a própria política pública de combate à informalidade.

Assim, conclui-se que a Reforma Tributária representa avanço estrutural no plano macroeconômico, ao buscar simplificação, transparência e racionalização do sistema. Contudo, sua efetividade sob a perspectiva distributiva dependerá da capacidade de harmonizar eficiência sistêmica com justiça fiscal. O desafio central não reside na alteração direta do regime do MEI, mas na forma como o novo modelo dialogará com realidades econômicas de pequena escala.

Em síntese, os achados confirmam a hipótese de que os efeitos da Reforma Tributária sobre o Microempreendedor Individual extrapolam o texto legal e se manifestam sobretudo na esfera econômica e operacional. A preservação da sustentabilidade do MEI exigirá acompanhamento contínuo, análises setoriais específicas e políticas compensatórias capazes de assegurar que a modernização do sistema tributário não comprometa os objetivos constitucionais de redução das desigualdades, valorização do trabalho e promoção da livre iniciativa.

Por fim, recomenda-se que pesquisas futuras avancem para investigações empíricas, com coleta de dados quantitativos e estudos comparativos entre setores, a fim de avaliar concretamente os efeitos da implementação do novo modelo tributário sobre a permanência, rentabilidade e competitividade dos microempreendedores individuais no Brasil.

## Referências bibliográficas


AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 43. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022.

APPY, Bernard. *Reforma tributária no Brasil: princípios e propostas.* São Paulo: Editora FGV, 2023. BRASIL. Código Tributário Nacional. Decreto-Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

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. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 21 dez. 2023.

BRASIL. *Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008.*

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 2025. *Dispõe sobre a regulamentação da Reforma Tributária*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2025.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição.* 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

GOBETTI, Sérgio Wulff; MONTEIRO, Priscila Kaiser. *Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas.* Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Nota Técnica n. 60, 2023.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica.* 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário.* 43. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Tax Policy Reforms 2021: OECD and Selected Partner Economies.* Paris: OCDE Publishing, 2021.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2022.

SEBRAE. *Microempreendedor Individual (MEI): perfil e impactos econômicos.* Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, 2023.

SOARES DE ARAÚJO, Elisabete; LEITE, José Pedro Dias; MENEZES, Marco Antônio Silva; NUNES, Suzana Gilioli da Costa. *Reforma tributária no Brasil: análise bibliométrica e revisão sistemática*. Revista do TCU, Brasília, v. 154, n. 1, p. 32–51, 2024.

TORRES, Ricardo. *Sistema Tributário Brasileiro: princípios, normas e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

DOI: 10.5281/zenodo.20517849

# O Controle do Tabaco como Ferramenta para Fiscalizar o Mercado Ilícito de Cigarros: Adequações e Avanços na Implementação do Protocolo para Eliminar o Comércio Ilícito de Produtos de Tabaco

## *Tobacco Control as a Tool to Monitor the Illicit Cigarette Market: Adjustments and Advances in the Implementation of the Protocol to Eliminate Illicit Trade in Tobacco Products*

Leonardo Andres Ascenzi Iglesias

Auditor-Fiscal da Receita Federal – RFB. Bacharel em Ciências Econômicas pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS, 2003). Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS, 2012). Especialista em Direito Aduaneiro e Comércio Exterior pela Universidade Católica de Brasília (UCB, 2022). Instrutor Regional Acreditado da Organização Mundial das Aduanas (COPES Programme, 2018).

**RESUMO**

O Brasil é parte da Convenção-Quadro do Controle do Tabaco e de seu Protocolo para Eliminar o Comércio Ilícito de Produtos de Tabaco, tratados internacionais fundamentais para a redução das mortes em todo o mundo decorrentes do tabagismo. O mercado brasileiro de cigarros é caracterizado por um relevante percentual de ilegalidades que, conforme algumas estimativas, atinge mais de um terço do negócio. O Protocolo possui como estratégia central o controle dos insumos relacionados com a fabricação de cigarros. Baseado na exigência legal de Registro Especial para produtores e importadores de cigarros, previsão do Decreto-Lei n.º 1.593/1977, regulamentada pela IN RFB n.º 770/2007, objetiva-se pensar em adequações na legislação tributária e aduaneira, seguindo o estipulado no Protocolo e na Convenção, bem como atualizar os controles existentes de acordo com o pesquisado por especialistas. Acompanhando a linha definida de controle de insumos e, considerando artigo pretérito datada de 2017, que analisou a disponibilidade excessiva do insumo fumo no mercado brasileiro, optou-se por atualizar os dados de produção, importação e exportação de fumo em nosso país. Em conjunto se buscou os dados relativos aos cigarros produzidos pelos fabricantes brasileiros e se analisou os resultados. As tabelas elaboradas indicaram que o quadro de excesso de fumo sem controle no território brasileiro persiste em quantidade considerável. Entre os aprimoramentos que se mostram necessários diante do cenário identificado, destacam-se a exigência de licença para a importação e a circulação de máquinas de fabricação de cigarros, em estrita conformidade com a previsão expressa no Protocolo. Ademais, propõe-se a criação de uma nova modalidade de Registro Especial para o controle do tabaco, abrangendo as etapas de processamento, armazenamento e transporte da mercadoria.

**Palavras-chave:** Controle de Insumos. Fumo. Registro Especial. Protocolo para Eliminar o Comércio Ilícito de Produtos de Tabaco.

**ABSTRACT**

Brazil is a party to the Framework Convention on Tobacco Control and its Protocol to Eliminate Illicit Trade in Tobacco Products, fundamental international treaties for reducing tobacco-related deaths worldwide. The Brazilian cigarette market is characterized by a significant percentage of illegal activity, which, according to some estimates, reaches more than one-third of the business. The Protocol's central core is the control of inputs related to cigarette manufacturing. Based on the legal requirement for specific license (Registro Especial) for cigarette producers and importers, as stipulated in Decree-Law n.º. 1.593/1977, regulated by RFB IN N.º. 770/2007, the objective is to consider adjustments to tax and customs legislation following the stipulations of the Protocol and Convention, as well as to update existing controls according to research by experts. Following the defined line of input control and considering a previous article from 2017, which analyzed the excessive availability of tobacco in the Brazilian market, it was decided to update the data on tobacco production, import, and export in our country. Data relating to cigarettes produced by Brazilian manufacturers were also sought and the results analyzed. The tables produced indicated that the situation of uncontrolled excess tobacco in Brazilian territory persists in considerable quantities. Among the improvements that are necessary given the identified scenario, the requirement for a license for the import and circulation of cigarette manufacturing machines stands out, in strict accordance with the provisions expressed in the Protocol. Furthermore, it is proposed to create a new type of Registro Especial for tobacco control, encompassing the stages of processing, storage, and transportation of the product.

**Keywords:** Input Control. Tobacco. Special license. Protocol to Eliminate Illicit Trade in Tobacco Products.

## 1 | Introdução

A história do tabaco começa em nosso continente, antes mesmo da chegada dos europeus, quando era consumido para finalidades religiosas das sociedades que aqui viviam. Os índios que habitavam nosso atual território enrolavam o tabaco em palha de milho e o consumiam habitualmente despertando o interesse dos colonizadores que aqui desembarcavam.

O início da relação colonial e, posteriormente comercial, entre a América e a Europa levou o tabaco para o outro lado do Atlantico onde Jean Nicot, embaixador da França em Portugal, foi um dos responsáveis pela popularização do seu consumo, ainda na forma de rapé (ralado no idioma francês) nesse período.

Em referência ao diplomata, que enviou a planta para a rainha francesa Catarina de Médici, o tabaco acabou sendo cientificamente nominado nicotiana tabacum. Trata-se hoje de uma droga legalizada em diversos países, tendo sua forma de consumo alterada ao longo dos séculos, passando do cheirar rapé para o fumar cachimbos, charutos, cigarros e, hodiernamente, em dispositivos eletrônicos de fumar. Na forma de cigarros, a mais popular e a que mais interessa a fiscalização aduaneira e tributária, a produção mundial anual atualmente gira em torno de 6 trilhões de unidades (ou 300 bilhões de maços) conforme Eriksen et al. (2015).

No início do século passado, após o desenvolvimento de tecnologias que permitiram industrializar a fabricação de milhares de cigarros, somada à popularização do consumo da droga, o consumo mundial aumentou substancialmente. James Bonsack[1], inventor americano, foi o responsável pelo desenvolvimento das primeiras máquinas de enrolar cigarros, figurando o uso de papel para enrolar o tabaco como um importante avanço na popularização do consumo. Antes da invenção os cigarros eram enrolados manualmente e os melhores trabalhadores conseguiam produzir aproximadamente 5 cigarros por minuto.

O passo seguinte foi dado pela literatura, pela música e pelo cinema que influenciaram fortemente o consumo dessa produção que aumentava dramaticamente. Como exemplos do cigarro nas telas, temos Rita Hayworth, em Gilda (1946)[2], e Humphrey Bogart, interpretando Rick em Casablanca (1942)[3], encantando milhões ao redor do mundo e espalhando a imagem sedutora da droga.

Como recorda Carvalho (2001), tampouco pode ser olvidado o papel das duas grandes guerras mundiais no aumento considerável do tabagismo entre soldados que enfrentavam os horrores dos conflitos armados e como seu papel passou a ser valorizado e associado com o significativo papel dos militares para os países beligerantes. O general americano John J. Pershing disse "Vocês me perguntam do que precisamos para vencer a guerra. Eu respondo: precisamos de fumo tanto quanto de balas." [4]

As guerras, e a decisiva participação dos Estados Unidos nelas, auxiliou na diminuição da resistência ao tabaco que existia no país no início do século passado em movimentos religiosos. Da forma idêntica ao álcool, o tabaco era combatido por movimentos religiosos e moralistas, por importantes figuras públicas, por alguns setores políticos e por médicos.

Conforme Brasil (2012), essa insurgência contra o tabaco era uma realidade desde que sua chegada nas cortes europeias. No século XVII, por exemplo, os papas Urbano VIII e Inocêncio X interditaram o uso aos eclesiásticos e ameaçaram os fiéis que o utilizassem no interior das igrejas. Jaime I, rei da Inglaterra, também buscou parar os fumantes, vendo a droga como estimulante imoral, causador de embriaguez, incapacitante para o trabalho e responsável pela afeminação dos homens. Luís XIV (rei Sol), proibiu o rapé em Versalhes, ameaçando cassar o título de nobreza dos infratores.

No início do século passado, em alguns estados dos Estados Unidos fumar era proibido numa espécie de lei "apagada" para os cigarros. Ford (2012), o empresário que revolucionou o mercado de veículo, é um exemplo de figura pública que lutava arduamente contra os malefícios do cigarro denominando-o de "little white slaver", o pequeno branco escravizador em uma tradução livre.

Para visualizarmos o crescimento vertiginoso do consumo anual dos "pequenos brancos", devemos verificar que enquanto eram fumados alguns bilhões em 1900, hoje, segundo Proctor (2004), são queimados mais de 6 trilhões anualmente. Em alguns países como Mianmar ou Bulgária, o percentual de fumantes entre adultos chegou a atingir quase metade da população, sempre sendo mais concentrado no público masculino.

[1] A importância da invenção foi reconhecida pela BBC (British Broadcasting Corporation) que a colocou entre as 50 maiores

contribuições para a economia moderna. Disponível em https://www.bbc.co.uk/programmes/w3csz2wz.
**Acessado em 07 de dezembro de 2025.**

[2] GILDA. Direção: Charles Vidor. Produção: Virginia Van Upp. Estados Unidos: Columbia Pictures, 1946. filme (110 min), PB, 35 mm.

[3] CASABLANCA. Direção: Michael Curtiz. Produção: Hal B. Wallis. Paul Henreid. Estados Unidos: Warner Bros., 1942. filme (102 min), PB, 35 mm.

[4] John Joseph Pershing foi um general do Exército dos Estados Unidos que conduziu as forças militares do país na Primeira Guerra Mundial entre 1917 e 1918.

## 2 | Tabagismo e a convenção-quadro para o controle do tabaco (CQCT)

Finda a Segunda Guerra Mundial, os índices de consumo do tabaco se encontravam no seu auge em diversos países. Em razão desse alto consumo, e dos efeitos danosos que começavam a ficar mais perceptíveis, o interesse científico sobre o consumo se acentuou. Assim, adicionalmente às razões religiosas, morais e sociais apontadas, na década de 1950, evidências cientificas começaram a demonstrar os malefícios do tabagismo de forma mais embasada, deixando margem de defesa estreita para os defensores da planta e de seus produtos.

Inúmeras pesquisas foram feitas sobre o consumo de tabaco, inclusive no Brasil, onde o oncologista Mário Kroeff se destacou divulgando os riscos associados. Mundialmente famosas foram os estudos de Hammond e Horn feito nos Estados Unidos em cento e oitenta mil homens, entrevistados ao longo de quarenta e quatro meses. Os anos de observação foram suficientes para constatar que, nos fumantes, eram mais comuns os casos de câncer do pulmão e a mortalidade causada pela doença.

Considerando essas novas evidências, visando diminuir o número de consumidores de fumo, mundialmente se iniciaram ações visando informar os usuários, restringir a divulgação e os locais de uso e aumentar os preços dos cigarros. Um exemplo dessas medidas que podemos recordar foi a proibição em nosso país, em 1996, de fumar em recintos coletivo fechados.

Nesse contexto desafiador, após anos de negociações e, com importante e relevante participação do Brasil, nasceu dentro da Organização Mundial da Saúde (OMS), a Convenção-Quadro para o Controle do Tabaco (CQCT). A relevância dos danos sanitários e da necessidade deu origem ao primeiro tratado internacional da OMS. A Convenção possui como meta o controle do tabagismo, dadas as evidências cientificas dos seus malefícios. No art. 3º do tratado podemos compreender seu objetivo:

> *Proteger as gerações presentes e futuras das devastadoras consequências sanitárias, sociais, ambientais e econômicas geradas pelo consumo e pela exposição à fumaça do tabaco, proporcionando uma referência para as medidas de controle do tabaco a serem implementadas pelas Partes nos níveis nacional, regional e internacional, a fim de reduzir de maneira contínua e substancial a prevalência do consumo e a exposição à fumaça do tabaco.*

Visando prevenir enfermidades associadas ao tabaco e salvar vidas, a Convenção estabelece aos países signatários um conjunto de medidas que abrange a proteção de políticas públicas, ações de conscientização, regras para a promoção de produtos derivados do tabaco, restrições ao uso, incentivo a alternativas agrícolas, e, particularmente para os fins deste artigo, preceitos relativos à tributação, definição de preços mínimos e fiscalização do mercado ilegal.

A Convenção articula um grupo de ações baseadas em evidências cientificas para responder à globalização da epidemia do tabagismo e reafirmar o direito de todas as pessoas aos mais altos padrões de saúde. Em seu artigo 6º, entre outras obrigações e recomendações, define instrumentos de controle do tabaco com medidas relacionadas a preços e impostos objetivando reduzir a demanda.

> *1. As Partes reconhecem que medidas relacionadas a preços e impostos são meios eficazes e importantes para que diversos segmentos da população, em particular os jovens, reduzam o consumo de tabaco.*

A diminuição da demanda através do aumento dos preços dos cigarros é um dos pontos centrais da estratégia de controle do tabaco e sua eficácia foi amplamente demonstrada por pesquisadores, como IARC (2011), ao longo dos anos. Esse aumento do preço reduz, conforme a clássica teoria econômica tende a reduzir a demanda dos usuários. A aplicação de impostos e a definição de preços mínimos são as formas que elevam os preços dos cigarros e, principalmente para pessoas de baixa renda e ainda não viciadas,

possuem impacto mais robusto como ressaltado em Banco Mundial (2000).

Desde 2006, através do Decreto n.º 5.658/2006, o Brasil é um dos 183 participantes da Convenção-Quadro sobre Controle do Uso do Tabaco, tratado internacional que foi o primeiro da Organização Mundial da Saúde (OMS) e que representou um marco histórico no tratamento do tabagismo. No contexto brasileiro, a Comissão Nacional para Implementação da Convenção-Quadro sobre Controle do Uso do Tabaco e de seus Protocolos (Conicq) é a responsável pelo controle da implementação do tratado. A Conicq evoluiu de um órgão consultivo para um robusto mecanismo executivo[8]. Atualmente a comissão é composta por 16 membros do governo federal, sendo a principal responsável por articular e implementar as diretrizes estipuladas mundialmente.

Em 2011, foi possível visualizar as primeiras medidas legais em termos de políticas públicas decorrentes da Convenção, a Lei n.º 12.546/2011 estipulou um preço mínimo para o maço de cigarros no país, fixado em R$ 3,00 naquele ano e com previsões de reajustes periódicos, adicionalmente, foi alterada e aumentada a tributação do IPI, com um novo sistema que estabelecia uma alíquota específica e outra ad valorem. O Decreto n.º 7.555/2011, que regulamentou a lei, foi sendo atualizado ao longo dos anos e, hoje, o preço mínimo do maço de cigarros se encontra em R$ 6,50, enquanto a alíquota específica do IPI é de R$ 2,25.[9]

[5] O médico Mário Kroeff comandou o Serviço Nacional de Câncer, hoje Instituto Nacional do Câncer (INCA).

[6] A Lei n.º 9.294/1996, promulgada em 15 de julho de 1996, trouxe restrições ao uso e à propaganda de produtos fumígenos. Entre essas restrições podemos citar a proibição de fumar nos aviões em voos domésticos.

[7] O Brasil foi o 100º país a ratificar o tratado, sendo o Decreto promulgado em 02 de janeiro de 2006.

[8] A última atualização na estruturação da Comissão ocorreu com o Decreto nº 11.672/2023. Atualmente visando.

[9] A última atualização ocorreu em 31 de julho de 2024, Decreto n.º 11.127/2024.

## 3 | Mercado ilícito de cigarros

Não obstante as estratégias previstas no tratado, ficou evidente que a eficácia das metas vinha sendo comprometida pela existência de um mercado ilícito de produtos de tabaco que não seguia as normas estabelecidas pela OMS, deixando de pagar os impostos devidos e de respeitar o preço mínimo fixado. Ou seja, uma das medidas principais, a lógica de aumentar o custo relativo do cigarro para os usuários, aplicando uma alta tributação, quando burlada, possibilitava a oferta de cigarros por valores mais acessíveis tanto para os potenciais fumantes como para os efetivos.

No Brasil, a importação e a fabricação ilegal de cigarros são infrações legais verificadas diariamente nas ações diárias da fiscalização da Receita Federal desde a década de 1990. Conforme apontado por Shafey et al. (2002), nessa década começaram a se acentuar as ilegalidades nesse mercado, sendo que naquele período a infração começava com exportações não declaradas que posteriormente retornavam desde o Paraguai.

As exportações de cigarros para países que não possuíam demanda proporcional, ou esperada, era a forma mais comum de fazer desaparecer bilhões de maços que depois voltavam aos países de origem. Conforme dados do período de 1995 a 2000 do USDA (2001), em nível mundial existia uma discrepância de 300 bilhões entre as exportações e as importações de cigarros registradas pelas alfândegas.

Essa espécie de ilícito não ocorria apenas no Brasil, mas também em exportações da Inglaterra para a Letônia, Moldávia e Andorra ou dos Estados Unidos para a Bélgica, entre outros exemplos que demonstram uma triangulação globalizada que contou com a participação de importantes fabricantes mundiais de cigarros.[10]

O histórico do problema é extenso, e sua evolução foi devidamente documentada. ACT (2018) apresenta um relato detalhado das décadas de ilegalidades que marcaram o mercado de cigarros no Brasil. Após os primeiros anos de exportações para o Paraguai que acabavam voltando ao país, restou editado o Decreto n.º 2.876/1998 que fez nascer um imposto de 150% para os cigarros exportados para o Paraguai e demais países da região. A medida legal almejava parar esse fluxo irregular que fazia com que cigarros brasileiros se tornassem acessíveis aos consumidores nacionais por preços baixos.

Não obstante, em decorrência do histórico consolidado, conforme CADEP (2021), iniciou-se uma fabricação de cigarros no país vizinho em quantidade desproporcional ao seu mercado nacional e o excedente dessa produção começou a entrar ilegalmente no Brasil.

Consoante Iglesias *et al.* (2018), inúmeras apreensões de cigarros fabricados no exterior deixaram evidente uma relevante importação contrabandeada, afetando o mercado legal nacional. O país vizinho ocupou o espaço deixado pelas exportações brasileiras com novas marcas, que não falsificavam marcas renomadas, tornando impossível que pudesse ser apontado por outros países qualquer infração relativa à fabricação excessiva. Os denominamos "cheap whites" ou "illicit whites", cigarros produzidos legalmente em um país, recolhendo os tributos devidos, que posteriormente entram em outro país sem a legalizada importação, passaram a ser uma realidade do mercado ilícito brasileiro de complexa solução.

Na década de 2000, registrou-se um aumento superior a 2.500% na fabricação de cigarros no país vizinho. Baseado nos dados de Gomis e Botero (2016), o número de fabricantes registrados na autoridade responsável passou de 3 em 1993 para 35 em 2007. Importa frisar que o Paraguai não é um país produtor de tabaco, tendo sua média anual girado em torno de 10 mil toneladas, fazendo as autoridades nacionais suspeitarem que o insumo usado no país vizinho para a produção venha da nossa produção nacional.

Considerando essas inconsistências, medida adicional foi adotada pelo governo brasileiro através do Decreto n.º 3.646/2000 que aplicou, também para a exportação de tabaco para os países vizinhos, o imposto de exportação de 150%. Esse Decreto hoje não vigora mais em razão de sua revogação em 2005.[11]

Atualmente, para complicar ainda mais os desafios das autoridades aduaneiras brasileiras, o comércio ilícito também está relacionado com a entrada de cigarros desde o Suriname, fazendo, como apontado por Drope (2022), os percentuais de consumo de cigarro ilegal no nordeste brasileiro serem maiores que nos demais estados do país.

Conforme Szklo e Drope (2024), a ilegalidade representa mais de 40% do consumido pelos fumantes brasileiros, sendo abastecida por importações ilegais do Paraguai, do Suriname e, também, pela fabricação ilegal dentro do território nacional. Um termômetro indicador dessa realidade é verificar que durante os últimos anos o cigarro foi a mercadoria mais apreendida pela Receita Federal, representando quase um terço em valor de todos os bens que entram ilegalmente em nosso mercado.[12]

Devemos mencionar que ilicitudes no mercado de cigarros é uma realidade que se verifica em todos os países, sendo estimado por Ross et al. (2009) em aproximadamente 11,6% em escala global. Em números absolutos estamos falando de um mercado bilionário, que negocia anualmente trilhões de cigarros e fatura valores maiores que o PIB de muitos países.

Ainda contribuindo para o mercado ilícito de cigarros no pais, temos a fabricação ilegal ocorrendo dentro das nossas fronteiras. Organizações criminosas conseguem os insumos necessários para fabricar cigarros e produzem em locais escondidos das autoridades milhões de cigarros. Ações de repressão feitas nos últimos anos expuseram essa nova realidade[13] mas não conseguiram atacar a raiz do problema. Conforme verificado nas ações aduaneiras e policiais, esses locais de fabricação possuem máquinas de fabricação estrangeiras, fumo e todos os demais insumos para uma produção continuada em escala significativa para o mercado.

A denominada ação Tavares, por exemplo, estimou que a produção ilegal localizada no estado do Rio Grande do Sul em mais de 100 milhões de maços anualmente[14]. Essa quantidade representa em termos de negócio aproximadamente meio bilhão de reais e milhões de reais em evasão tributária federal e estadual.

Acerca dos insumos imprescindíveis para uma fabricação milionária, não existe histórico ou inteligência fiscal que evidencie como as máquinas entraram no território brasileiro. Acerca do fumo e dos demais insumos as informações indicam que são originários do mercado nacional, sendo usados para ocultar os reais destinatários, empresas inexistentes de fato (conhecidas como "noteiras" [15]), e contribuindo para esse quadro uma ausência de devida diligência por parte dos principais fabricantes legalizados.

[10] O envolvimento direto da Imperial Brands foi demonstrado pelo parlamento britânico, conforme relatado em https://tobaccocontrol.bmj.com/content/17/6/399. **Acessado em 09 de dezembro de 2025.**

[11] O Decreto n.º 5.492/2005 revogou o imposto de exportação de 150% que incidia sobre o fumo.

[12] No ano de 2025, quando se apreendeu 728 milhões de reais em cigarros, foi o primeiro ano da série histórica onde os cigarros foram superados por outros grupos de mercadorias.

[13] Exemplo de ações de repressão que localizaram fábricas ilegais de cigarros em território nacional podem ser rapidamente localizadas em páginas do governo ou em jornais. A denominada Bonsack, que ocorreu no Rio Grande do Sul, foi uma das últimas feitas pelas autoridades brasileira e confirmou essa realidade. **Acesso ao endereço** https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2025/dezembro/operacao-bonsack-combate-a-fabricacao-clandestina-de-cigarros-em-porto-alegre realizado **em 21/01/2026**.

[14] Dados obtidos no endereço https://www.gov.br/pf/pt-br/assuntos/noticias/2021/10/policia-federal-e-receita-federal-deflagram-operacao-de-combate-ao-contrabando-falsificacao-de-cigarros-e-trabalho-escravo-no-rio-grande-do-sul **Acessado em 02 de janeiro de 2026.**

[15] São pessoas jurídicas criadas apenas no papel para possibilitar circular com insumos pelos estados do país. Fornecem apenas uma aparência de legalidade, não possuindo empregados nem pagando nenhum tributo. Quando localizadas, são abandonadas, sendo em questão de minutos criadas outras.

## 4 | O protocolo para eliminar o comércio ilícito de produtos de tabaco

O mercado ilegal de cigarros não era desconhecido para a Organização Mundial de Saúde, quando do nascimento da Convenção, nem para as autoridades brasileiras, quando da adesão do Brasil em 2006. Ou seja, as estratégias para enfrentar o tabagismo foram elaboradas cientes das lacunas existentes nos controles aduaneiros e sanitários.

Nesse sentido, verificamos que o art. 15 da Convenção especificamente considerou essencial para sua eficácia o controle do comércio ilícito, em suas diversas espécies, de produtos de tabaco.

> *1 - As Partes reconhecem que a eliminação de todas as formas de comércio ilícito de produtos de tabaco – como o contrabando, a fabricação ilícita, a falsificação – e a elaboração e a aplicação, a esse respeito, de uma legislação nacional relacionada e de acordos sub-regionais, regionais e mundiais são componentes essenciais do controle do tabaco.*

Percebendo o risco que o comércio ilegal representa para os objetivos da OMS, na quinta Conferência das Partes da CQCT (COP5), o primeiro protocolo da Convenção-Quadro da OMS para o Controle do Tabaco, Protocolo para Eliminar o Comércio Ilícito de Produtos de Tabaco, foi assinado. A normativa internacional representou, em verdade, um novo tratado internacional por direito próprio. O Protocolo foi desenvolvido como resposta ao significativo comércio ilícito internacional de produtos de tabaco, que representa um componente adicional na séria ameaça à saúde pública trazida pelo tabaco. O artigo 3 apresenta a missão do Protocolo:

> *O objetivo do presente Protocolo é eliminar todas as formas de comércio ilícito de produtos de tabaco, em conformidade com os termos do artigo 15 da Convenção-Quadro da OMS para o Controle do Tabaco.*

O Brasil, assim como outros 71 países, é participante do protocolo desde 01 de outubro de 2018, conforme Decreto n.º 9.516/2018. Em nosso continente Paraguai, Colômbia, Costa Rica, Equador, Uruguai e Nicaragua também assinaram o protocolo.

O protocolo possui um total de 47 artigos, possuindo como principais eixos norteadores o controle de insumos, o princípio da devida diligência, o rastreamento de produtos, a fiscalização das zonas francas e do trânsito internacional, a criminalização das ilicitudes, a cooperação internacional e a assistência administrativa recíproca. Verifica-se que o Protocolo traz uma nova visão para a repressão ao comércio ilícito e pensa em opções mais racionais, técnicas e cooperativas, superando as ações estatais caracterizadas pela conflituosidade como os controles de fronteiras e de transporte.

A questão do controle de insumos necessários para a fabricação de cigarros, conforme consta no prólogo do documento, é considerado seu núcleo central. No tratado são consideradas licenças e sistemas equivalentes de aprovação ou controle, obrigando as partes a proibir a fabricação, a importação e a exportação, por quaisquer pessoas, de produtos ou de máquinas para a fabricação sem que uma licença tenha sido concedida.

Em complemento, o Protocolo encoraja as partes a regular, com licenças ou da forma mais apropriada, o comércio dos produtos de tabaco, o cultivo comercial da planta, o transporte dos produtos e o armazenamento dos produtos ou máquinas. Visando a eficácia do sistema uma autoridade responsável deve ser nominada no país, possuindo a competência para expedir essas licenças.

A fabricação de cigarros em escala mercantil, ainda que ilegalmente, impõe a necessidade de compreender como se dá esse processo produtivo, quais insumos o compõem são críticos e insubstituíveis e quem são os atores e locais envolvidos. Para concretizar esse controle

a exigência de licenças ou registros para as diversas etapas envolvidas na fabricação de produtos de tabaco foi a estratégia internacionalmente defendida.

Na moderna industrialização de cigarros, os principais insumos para fabricar eles são o fumo, os filtros, o papel para enrolar, as máquinas de fabricação e as embalagens de papel e plásticas. No art. 6 do Protocolo, consta como forma de alcançar os objetivos da CQCT que os países deverão proibir a elaboração, importação e exportação de produtos de tabaco e equipamentos de fabricação, nos casos de inexistência de registros perante as autoridades nacionais competentes. Para os demais insumos não figura uma obrigação, mas os países são instados a controlá-los. Em Männistö et al. (2021) encontramos extensa análise acerca do controle de insumos, apontando para os caminhos que podem ser seguidos pelos governos e pelos atores relevantes do negócio do tabaco.

O quadro vigente hoje na realidade brasileira atende parcialmente o Protocolo. A exigência de registro para os fabricantes e importadores de cigarros, conforme Decreto-Lei 1.593/1977, e o sistema Scorpios de controle de produção e rastreamento de cigarros, adotado pela Receita Federal (SRF) desde o ano de 2007 seguem o previsto nos tratados internacionais analisados. A IN RFB n.º 770/2007 exige dos fabricantes e dos importadores de cigarros (NCM código 2402.20.0) que condições sejam atendidas.

> *Art. 2º Os fabricantes e importadores de cigarros classificados no código 2402.20.00 da TIPI, excetuados os classificados no Ex 01, estão obrigados a inscrição no registro especial instituído pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.593, de 1977, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, não podendo exercer suas atividades sem prévia satisfação dessa exigência.*

Em 2022, a IN RFB n.º 2.115/2022 aumentou consideravelmente a quantidade e a qualidade dos dados necessários para a obtenção do Registro Especial, em consonância com o Protocolo. Entre as alterações podemos destacar a inserção de um prazo de dois anos de validade para o registro, a atualização de valores mínimos de capital e a regularidade fiscal dos interessados.

A Solução de Consulta nº 285 interpretou as mudanças trazidas pela Instrução Normativa de 2022 esclarecendo como se regulará o prazo de validade do Registro Especial. A Receita Federal se manifestou no sentido de que os registros especiais emitidos antes de 21 de novembro de 2022 (data da entrada em vigor da Instrução Normativa RFB nº 2.115/2022) não estão sujeitos a prazo de validade, continuando válidos por tempo indeterminado. Em sentido contrário, os registros concedidos a partir de 21 de novembro de 2022, estarão sujeitos ao prazo de validade de 2 (dois) anos, prorrogável sucessivamente por igual período.

Importante mencionar que o Registro Especial foi demandado judicialmente, ADI 3.952 (STF), tendo sido questionadas as possibilidades de cancelamento da licença por parte da Receita Federal, restando julgado parcialmente improcedente a ação pelo tribunal. A corte constitucional julgou que devem ser aplicados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no cancelamento do registro, significando que deve existir um processo administrativo, que o débito tributário seja considerável e que eventual recurso do fabricante possua efeito suspensivo.

Acerca do controle das máquinas de fabricação de cigarros, o Brasil ainda não atende a exigência prevista no protocolo, não existindo controle sobre a importação desses bens ou sobre o seu mercado secundário. O art. 18 do Protocolo estipula ainda que as máquinas de fabricação, quando apreendidas pelas autoridades, devem ser destruídas, não podendo, portanto, ser leiloadas ou doadas pela Receita Federal.

Sobre a necessidade de licenças para a produção e importação de máquinas de fabricação de cigarros, parece ser evidente, em razão de sermos signatários do Protocolo, a necessidade de atualização da legislação brasileira para um melhor controle do que entra, do que existe e do que se exporta desde nosso território. Em nosso país não existem fabricantes dessa espécie de máquinas, estando hoje os principais produtores localizados na Europa. A quantidade tampouco deve ser significativa, sendo em análise inicial, perfeitamente viável.

A necessidade de estabelecer requisitos específicos para a produção e importação de máquinas destinadas à fabricação de cigarros revela-se imperiosa diante dos compromissos assumidos pelo Brasil como signatário do Protocolo. Ressalte-se que o Brasil não possui fabricantes desse tipo de equipamentos, cuja produção concentra-se majoritariamente em países europeus. Ademais, o número de equipamentos em circulação tende a ser reduzido, o que torna tecnicamente viável a

implementação de mecanismos de licenciamento e fiscalização específicos.

Entretanto, neste artigo, nos interessa focar em outro insumo fundamental para a produção de cigarros, o fumo. Como anteriormente dito, para esse insumo o Protocolo não estipula para as partes uma obrigatoriedade de licença, entretanto é evidente que o fumo é insumo criticamente essencial para qualquer negócio envolvendo cigarros.

[16] A IN RFB º 769/2007 normatizou o sistema de controle de produção de cigarros denominado Scorpios (Sistema de Controle e Rastreamento da Produção de Cigarros) e a IN n.º 770/2007 regulamentou o Registro Especial.

[17] A Portaria RFB n.º 200/2022 disciplina a destinação de mercadorias apreendias pela Receita Federal em razão de infrações aduaneiras.

[18] Podemos incluir como exemplo de atores desse mercado os nomes Hauni, Sasib, Decouflé e Molins.

## 5 | A produção e o descontrole do tabaco no Brasil

Hodiernamente, para abastecer a industrialização de cigarros, a produção mundial de tabaco atinge 7,5 milhões de toneladas/ano. O Brasil é o terceiro maior produtor da planta com aproximadamente 750 mil toneladas/ano[19], estando na região sul do país, nos estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Parana quase 95% da produção. Globalmente, a China hoje é o maior produtor, sendo também representativos no mercado a Índia, os Estados Unidos e a Indonésia. O Brasil, apesar de não ser o principal produtor é o maior exportador em toneladas, dado que a China consume quase tudo que produz. Em sintese, podemos dizer que se trata de uma produção concetrada em certas regiões, onde 11 paises produzem aproximadamente 80 por cento do total mundial.

Regionalmente, o Brasil representa aproximadamente três quartos da produção latino americana de tabaco, devendo ser registrada e observada também a produção Argentina que supera as cem mil toneladas. Os demais paises, incluindo o Paraguai, são insignificantes em termos proporcionais no cultivo da planta. Na Tabela 1 podemos observar claramente a relevância da produção brasileira de tabaco.

**Tabela 1:** Produção de Fumo em paises selecionados da América Latina. Ano 2023.

| País | Mil toneladas | Percentual da produção da região |
|---|---|---|
| Brasil | 683,47 | 76,28% |
| Argentina | 107,88 | 12,04% |
| Guatemala | 30,47 | 3,40% |
| Equador | 20,86 | 2,33% |
| México | 18,233 | 2,03% |
| Costa Rica | 15 | 1,67% |
| Nicaragua | 7,786 | 0,87% |
| Honduras | 5,85 | 0,65% |
| Colômbia | 4,08 | 0,46% |
| Paraguai | 2,4 | 0,27% |
| **Total** | **896,028** | |

Fonte: Elaborada pelo autor com dados de Our World in Data, https://ourworldindata.org/grapher/tobacco-production?tab=table, acessado em 22 de janeiro de 2026.

Resta evidente que o fumo brasileiro constitui insumo essencial para a produção de cigarros na região, sendo difícil conceber a fabricação existente em outros países sem a participação do que é produzido em nosso território.

O exemplo do Paraguai pode ser usado perfeitamente para ilustrar os riscos da inexistência de controles e das incongruências entre produção, exportação e importação entre os países. O país vizinho, seguindo as estimativas elaboradas, produz em média 3 bilhões de maços de cigarros por ano.

Conforme cálculo aproximado do aproveitamento do tabaco produzido é possível calcular em 82% o que efetivamente se aproveita na indústria, sendo que para a fabricação de uma unidade de cigarro são necessárias mais ou menos 0,83 grama de tabaco, vemos que para produzir anualmente o fabricado no país vizinho seriam necessárias mais aproximadamente 120 mil toneladas de tabaco.

Vimos na tabela 1 que não existe essa produção de fumo disponível. Verificando na Tabela 2 as exportações oficiais registradas do Brasil para o Paraguai nos últimos dez anos tampouco encontramos uma quantidade que pudesse permitir essa fabricação bilionária.

**Tabela 2:** Exportações brasileiras de fumo para o Paraguai. Anos selecionados.

| 2401 - Tabaco não manufaturado; desperdícios de tabaco<br>Ano | Exportação brasileira para o Paraguai (Em valor US$ FOB) | Em mil toneladas |
|---|---|---|
| 2015 | 61.403.157,00 | 15,97 |
| 2016 | 55.736.539,00 | 15,70 |
| 2017 | 59.099.195,00 | 14,21 |
| 2018 | 73.047.091,00 | 19,49 |
| 2019 | 49.914.599,00 | 16,78 |
| 2020 | 47.952.097,00 | 15,14 |
| 2021 | 37.913.696,00 | 15,91 |
| 2022 | 39.255.619,00 | 10,33 |
| 2023 | 65.544.027,00 | 12,82 |
| 2024 | 85.536.159,00 | 15,34 |

Fonte: Elaborado pelo autor com dados do banco de dados Comex Stat do MDIC. Filtros aplicados: exportação, anos selecionados, posição (SH4), país Paraguai. Disponível em https://comexstat.mdic.gov.br/pt/geral, acessado em 04 de dezembro de 2025.

A inconsistência entre os dados relativos à disponibilidade de fumo no Paraguai, em um contexto de baixa tributação vigente[20], direciona inevitavelmente o olhar para o lado brasileiro da fronteira na busca por explicações. Analisando os dados do mercado nacional de tabaco e os dados de produção, importação e exportação de cigarros, em uma análise análoga a que foi feita em artigo da ACT (2017) que pesquisou os dados da década de 2000, encontramos disparidades consideráveis no mercado desse insumo primordial.

Esse importante estudo da Aliança do Controle do Tabagismo objetivou auditar o fumo disponível no Brasil e comparar esse dado com o total de cigarros fabricados legalmente, e computados pela Receita Federal, e os seus resultados apontaram para uma quantidade do insumo capaz de produzir entre 54 e 86 bilhões de cigarros adicionais anualmente.

Acreditando que o quadro não se alterou, objetivamos continuar e atualizar essa importante análise examinando os últimos dez anos do principal insumo para a fabricação de cigarros, o fumo, considerando que o Brasil é o maior produtor do continente. Os dados das exportações e das importações foram coletados considerando a posição NCM 24.01, incluindo, portanto,

tabaco não destalado, tabaco parcial ou totalmente destalado e os desperdícios de tabaco.

Nos últimos dez anos o Brasil produziu 7,108 milhões de toneladas de fumo, importou 134,25 mil toneladas e exportou importantes 4,775 milhões de toneladas. A tabela 3 apresenta o resumo dos dados para ilustrar melhor o histórico.

**Tabela 3:** tabela elaborada pelo autor com dados da produção, exportação e importação de fumo pelo Brasil. Anos selecionados.

| ANO | Tabaco produzido no Brasil (em toneladas) | Tabaco exportado (em toneladas) | Tabaco importado (em toneladas) | Tabaco disponível no mercado nacional |
|---|---|---|---|---|
| **2016** | 677.472,00 | 466.300,12 | 12.594,52 | **223.766,40** |
| **2017** | 865.620,00 | 442.921,29 | 9.148,24 | **431.846,95** |
| **2018** | 756.232,00 | 440.754,65 | 7.244,67 | **322.722,02** |
| **2019** | 769.801,00 | 530.168,36 | 5.536,82 | **245.169,46** |
| **2020** | 702.728,00 | 485.114,90 | 6.739,65 | **224.352,75** |
| **2021** | 744.173,00 | 434.178,35 | 7.565,59 | **317.560,24** |
| **2022** | 667.238,00 | 552.723,21 | 15.881,15 | **130.395,94** |
| **2023** | 681.399,00 | 476.564,99 | 16.627,35 | **221.461,36** |
| **2024** | 637.749,00 | 422.697,27 | 28.981,77 | **244.033,50** |
| **2025** | 605.861,00 | 523.855,47 | 23.931,05 | **105.936,58** |
| **Total no período** | **7.108.273,00** | **4.775.278,60** | **134.250,80** | **2.467.245,20** |

Fonte: Elabora pelo autor com dados do sistema SIDRA IBGE (tabela 5457/produção de fumo) e do Comex Stat do MDIC. Filtros aplicados no IBGE: anos selecionados e fumo. Disponível em https://sidra.ibge.gov.br/tabela/5457, acessado em 04 de dezembro de 2025. Filtros aplicados no MDIC: exportação, importação, anos selecionados, posição (SH4). Disponível em https://comexstat.mdic.gov.br/pt/geral, acessado em 04 de dezembro de 2025.

O dado que merece ser destacado é o tabaco disponível no mercado nacional. Essa disponibilidade varia consideravelmente no período analisado, sendo levemente maior que uma centena de milhares de toneladas até um valor quatro vezes maior em 2017, quando em território nacional ficaram mais de 430 mil toneladas. Em razão da impossibilidade técnica de armazenar tabaco por longos períodos, a análise das informações nos conduz a pensar que essa disparidade nas quantidades deveria estar obrigatoriamente refletida na produção de cigarros registrada periodicamente pela Receita Federal.

Nesse período de dez anos, desconsiderando pequenas quantidades que são destinadas para outros produtos de tabaco, existiam em território aduaneiro brasileiro em média, 246,72 mil toneladas de fumo por ano que estariam em condições de ser empregados na fabricação de cigarros. Assim como no estudo conduzido pela ACT, explorando a produção de cigarros no Brasil nos últimos anos, os números apresentam um excesso de fumo no mercado brasileiro sem destino conhecido.

Para calcular da forma mais aproximada possível a relação entre fumo disponível e cigarros produzidos usamos as premissas do estudo de Corradini (2010) que estima o percentual de aproveitamento do fumo entre 61 e 89 por cento. Conforme o tipo de processamento e a qualidade da planta, o percentual varia, sendo menor quando apenas as folhas são utilizadas e maior quando também se aproveitam os desperdícios. Processadores e fabricante possuem diferentes formas de aproveitar o fumo, independentemente disso, para efeitos desta análise, uma aproximação consegue nos oferecer respostas.

O outro componente fundamental da equação é a quantidade de fumo necessária para produzir um cigarro. Esse valor dependerá do modelo de cigarro, mas a OCDE (2025) estima que em média a quantidade empregada em uma unidade vai desde 0,65 até 1 grama.

Considerando os dois extremos impe verificar a quantidade de cigarros fabricada no Brasil conforme os dados divulgados pela Receita Federal, e comparar essa

informação com o fumo disponível em nosso país. A possibilidade onde apenas 61 por cento do tabaco é aproveitada e onde um cigarro usa 1 grama seria a hipótese mais consumidora da planta. No outro extremo, calculamos também o valor onde se consegue aproveitar 89 por cento do tabaco, e onde um cigarro é produzido com 0,75 gramas. As tabelas 4 e 5 apresentam os dados de forma mais elucidativa.

**Tabela 4:** Estimativa de fumo disponível no mercado brasileiro considerando um aproveitamento de 61% do tabaco, usando 1 grama por cigarro:

| ANO | QUANTIDADE DE TABACO DISPONÍVEL NO MERCADO NACIONAL (em toneladas) | MAÇOS PRODUZIDOS NO BRASIL | PRODUÇÃO POTENCIAL DE MAÇOS | QUANTIDADE EXCEDENTE NO MERCADO EM MAÇOS |
|---|---|---|---|---|
| 2016 | 223.766,40 | 2.660.457.115 | 6.824.875.139 | 4.164.418.024 |
| 2017 | 431.846,95 | 2.855.369.269 | 13.113.273.090 | 10.257.903.821 |
| 2018 | 322.722,02 | 2.932.061.782 | 9.843.021.702 | 6.910.959.920 |
| 2019 | 245.169,46 | 3.196.655.206 | 7.477.668.500 | 4.281.013.294 |
| 2020 | 224.352,75 | 3.823.382.098 | 6.842.758.845 | 3.019.376.747 |
| 2021 | 317.560,24 | 3.765.818.296 | 9.685.587.351 | 5.919.769.055 |
| 2022 | 130.395,94 | 4.165.222.529 | 3.977.076.201 | - 188.146.329 |
| 2023 | 221.461,36 | 4.499.969.127 | 6.754.571.480 | 2.254.602.353 |
| 2024 | 244.033,50 | 4.726.464.930 | 7.443.021.811 | 2.716.556.881 |
| 2025 | 105.936,58 | 4.616.388.023 | 3.231.065.690 | - 1.385.322.333 |

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Produção de Cigarros no Brasil) e com os dados da Tabela 3. Disponível em https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/regimes-e-controles-especiais/producao-de-cigarros-no-brasil-2025 Acessado em 04 de fevereiro de 2026.

**Tabela 5:** Estimativa de fumo disponível no mercado brasileiro considerando um aproveitamento de 89% do tabaco, usando 0,75 grama por cigarro:

| ANO | QUANTIDADE DE TABACO DISPONÍVEL NO MERCADO NACIONAL (em Ton) | MAÇOS PRODUZIDOS NO BRASIL | PRODUÇÃO POTENCIAL DE MAÇOS | QUANTIDADE EXCEDENTE NO MERCADO EM MAÇOS |
|---|---|---|---|---|
| 2016 | 223.766,40 | 2.660.457.115 | 13.276.806.281 | 10.616.349.166 |
| 2017 | 431.846,95 | 2.855.369.269 | 25.509.973.880 | 22.654.604.611 |
| 2018 | 322.722,02 | 2.932.061.782 | 19.148.173.365 | 16.216.111.583 |
| 2019 | 245.169,46 | 3.196.655.206 | 14.546.721.234 | 11.350.066.028 |
| 2020 | 224.352,75 | 3.823.382.098 | 13.311.596.441 | 9.488.214.343 |
| 2021 | 317.560,24 | 3.765.818.296 | 18.841.907.633 | 15.076.089.337 |
| 2022 | 130.395,94 | 4.165.222.529 | 7.736.825.833 | 3.571.603.304 |
| 2023 | 221.461,36 | 4.499.969.127 | 13.140.040.693 | 8.640.071.566 |
| 2024 | 244.033,50 | 4.726.464.930 | 14.479.321.119 | 9.752.856.189 |
| 2025 | 105.936,58 | 4.616.388.023 | 6.285.570.413 | 1.669.182.390 |

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Produção de Cigarros no Brasil) e com os dados da Tabela 3. Disponível em https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/regimes-e-controles-especiais/producao-de-cigarros-no-brasil-2025 Acessado em 04 de fevereiro de 2026.

As tabelas 4 e 5 nos demonstram que existe fumo em quantidade excedente no mercado brasileiro em todos os anos analisados, quando usamos os dados menos conservadores, e em oito dos dez anos no cálculo conservador. Em números absolutos, na primeira tabela temos um excedente total de 37,95 bilhões de maços que poderiam ter sido produzidos no Brasil nos dez anos, ou seja, em média 3,79 bilhões de maços por ano. A média anual registrada pela Receita Federal no mesmo período atingiu 3,72 bilhões de maços.

Quando exploramos os números menos conservadores as discrepâncias ficam ainda mais expressivas. O excedente em maços que poderiam ter sido produzidos com o fumo disponível em território aduaneiro brasileiro superou os 100 bilhões de maços. A média anual chegaria em 10,90 bilhões, representando uma quantidade bastante mais elevada que o produzido legalmente. Nesse cenário, supreendentemente, a produção não registrada seria mais de duas vezes o da oficialmente contabilizada pela Receita Federal.

Ainda cabe mencionar que a estimativa mais conservadora da Tabela 4 não nos parece ser a mais próxima da realidade, tendo em vista que nos anos de 2022 e 2025, as premissas empregadas resultariam em insuficiência de tabaco processado para produzir o legalmente registado pela Receita Federal.

Os números deixam evidente que um insumo fundamental para produzir cigarros, em todos os anos estudados, restou disponível no mercado brasileiro (ou internacional) e não existem quaisquer informações ou dados que expliquem esse resultado. Ainda que possamos imaginar incorreções nos registros da produção de fumo no país, ou nas exportações e importações da planta (menos provável), ou também nos dados da Receita Federal (menos provável ainda), a pergunta fica em aberto.

Diante desse cenário inquietante, e considerando a inexistência, tanto no âmbito da Receita Federal quanto em outros órgãos da Administração Pública Federal como Ministério da Agricultura ou IBGE, bem como na literatura técnicocientífica disponível, de elementos que permitam oferecer explicação satisfatória para a situação verificada, impõese reconhecer a necessidade de se proceder a uma análise aprofundada da problemática, de modo a subsidiar possíveis avanços nas políticas públicas.

[19] Em 2024, conforme dados do IBGE, a produção de fumo foi de 637.749 mil toneladas e o valor gerado foi de 1.222 bilhões de reais.

[20] Em linhas gerais, desde 2023, o cigarro é tributado em 22% no Paraguai, percentual consideravelmente inferior ao brasileiro que supera os 50%.

## 6 | O controle do fumo: um novo registro especial

Considerando a fabricação ilegal de cigarros no Brasil, podemos presumir que essa ilegalidade se ampare no fumo desviado em território brasileiro. Outro possível destino seria a exportação ilegal para o Paraguai, explicando como no outro lado do rio Paraná se consegue produzir quantidades que são estimadas em mais de 3 bilhões de maços com uma pequena quantidade de tabaco importada oficialmente do Brasil[21].

Os resultados obtidos podem ser sintetizados nos seguintes termos. Em primeiro lugar, verifica-se que o fumo constitui insumo absolutamente essencial à fabricação de cigarros, inexistindo, em âmbito mundial, alternativa viável que o substitua. Ademais, o Brasil figura como relevante produtor da planta, tanto em nível regional quanto internacional. Os dados analisados evidenciam a existência de significativo descontrole no mercado de fumo no território aduaneiro brasileiro, circunstância que repercute diretamente em uma disponibilidade não auditada. Constatou-se, ainda, que o mercado ilícito de cigarros no País apresenta expressiva relevância econômica e criminal, afetando de maneira substancial os controles aduaneiros e tributários, bem como comprometendo o cumprimento dos objetivos estabelecidos pela Convenção.

O Protocolo possui como seu alvo o controle dos insumos necessários para a fabricação de cigarros, sendo que os exemplos internacionais apresentados por Joossens e Raw (2008) apresentaram bons resultados na redução do comércio ilícito de cigarros. O Brasil segue parcialmente as recomendações internacionais previstas nos dois tratados da OMS. Considerando os dados atualmente disponíveis sobre o mercado de tabaco no Brasil, aliados à expressiva magnitude da produção nacional e ao relevante mercado ilícito de cigarros brasileiros, tornase necessário avaliar a adoção de novas medidas voltadas ao controle dos insumos relacionados ao cigarro, de modo a cumprir às diretrizes estabelecidas pelo Protocolo.

No mercado brasileiro, existem milhares de produtores de fumo em inúmeras propriedades concentradas nos estados da região sul do Brasil. Imaginar um controle estatal nesse contexto econômico e social seria custoso e complexo. Nesse sentido se passam para outras possibilidades pensadas pelo Protocolo para controlar insumos essenciais ao processo de fabricação de cigarros.

As alternativas postas pelo Protocolo constam no artigo 6:

*2. Cada Parte buscará conceder uma licença, na medida em que considere apropriado, e quando as seguintes atividades não forem proibidas pela legislação nacional, para qualquer pessoa física ou jurídica que se dedique ao seguinte:*

> *a) comércio varejista de produtos de tabaco;*
>
> *b) cultivo comercial de tabaco, exceto no que se refere aos cultivadores, agricultores e produtores tradicionais em pequena escala;*
>
> *c) transporte de quantidades comerciais de produtos de tabaco ou equipamento de fabricação, e*
>
> *d) venda no atacado, intermediação, armazenamento ou distribuição de tabaco e de produtos de tabaco ou equipamentos de fabricação.*

A alínea "a" seria uma medida visando restringir os locais de oferta de produtos de tabaco, na linha do que existe em países como a Holanda que proibiu vendedores não autorizados de negociar cigarros. Ou seja, seria um controle nos produtos do tabaco e não nos seus insumos, não se adequando com a conjuntura brasileira.

A alínea "b" propõe um controle dos produtores de fumo excetuando aqueles que plantam em pequena escala. Ainda que o Protocolo exceptue os pequenos produtores, um controle desse porte em um país continental como o Brasil possuidor de milhares de propriedades dedicadas ao cultivo do fumo não parece razoável.

A terceira alínea visa controlar o transporte de produtos de tabaco e das máquinas de fabricação. Esta medida tampouco parece ser uma opção para solucionar a questão do tabaco em excesso no Brasil. No tocante ao controle das máquinas, pensamos que o Brasil deve, antes, dar o primeiro passo e exigir o registro e o controle delas. No que tange aos cigarros, acreditamos que o vigente controle existente atende satisfatoriamente o poder público.

A quarta medida é a que entendemos como apropriada de ser implantada pela Receita Federal. A venda, a negociação, o transporte e o depósito de fumo auxiliariam a autoridade tributária e aduaneira no sentido de compreender os movimentos do insumo no território nacional. Um registro dos principais processadores de fumo seria o primeiro passo, sendo exigido, por exemplo, para os que processam acima de determinada quantidade, certas condições.

Outras medidas incluiriam negociações de fumo que precisariam ser pagas de forma auditável, o transporte sendo feito apenas em veículos cadastrados e rastreados, os compradores do tabaco necessitando ser previamente autorizados. Os depósitos teriam que ser previamente identificados, sendo auditáveis em tempo real para verificar as quantidades de fumo, processado e não processado, entre outros regramentos que poderiam ter como paradigma o Registro Especial.

Saliente-se que o controle no transporte do fumo, processado ou não, incluindo desperdícios, classificados na NCM 2401.30, também foi objeto de regulação legislativa recente quando da reforma tributária. Na Lei Complementar n.º 214/2025[22], compreendendo a problemática no mercado de tabaco, a Receita Federal sugeriu alterações para aperfeiçoar o Decreto-Lei n.º 1.593/1977 e o Regulamento do IPI (Decreto n.º 7.212/2010).

O art. 429 do capítulo VII (Da Pena de Perdimento) da referida norma melhorou o controle do fumo que circula no país, estabelecendo que tanto o tabaco em seus diversos estágios de processamento precisa ser negociado e enviado sob certas condições:

> *Art. 429. Ressalvado o caso de exportação, o tabaco em folhas tratadas, total ou parcialmente destaladas, aparadas ou não, mesmo cortadas em forma regular ou picadas, somente será vendido ou remetido a empresa industrializadora de charutos, cigarros, cigarrilhas ou de fumo desfiado, picado, migado ou em pó, em rolo ou em corda.*
>
> *§ 1º Fica admitida a comercialização dos produtos de que trata o caput deste artigo entre estabelecimentos que exerçam a atividade de*

*beneficiamento e acondicionamento por enfardamento.*

Adicionalmente o §2º do art. 429 estabelece que o Poder Executivo deverá exigir, para as operações de que trata o artigo, os meios de controle necessários. Finalizando, o §3º estipula a pena de perdimento para as infrações da norma. A porta parece aberta para um Registro Especial dos processadores de fumo.

Desde o produtor rural até o processamento do fumo por pessoa jurídica registrada, não existiria nenhuma ilegalidade. Nesse ponto se iniciaria o controle dos caminhos do fumo pelo Brasil (ou pelo continente), demandando que as vendas do fumo processado fossem feitas apenas para os fabricantes de cigarros também detentores do registro federal, dando complemento num conjunto de medidas de controle.

Somando as recomendações do Protocolo à nova disciplina trazida no art. 429 da Lei Complementar n.º 214/2025 parece ser imperioso que novos controles, sejam eles através de autorizações, registros, ou rastreamento do tabaco, sejam introduzidos no mercado brasileiro.

[21] Essa possibilidade foi aventada inclusive em jornais brasileiros. Disponível em www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/418240/noticia.htm?sequence=1. **Acessado em 02 de janeiro de 2026.**

[22] A Lei Complementar nº 214/2025, sancionada em 16 de janeiro de 2025, é o principal marco regulatório da denominada reforma tributária do consumo no Brasil (EC 132/2023). Ela detalha as regras de funcionamento dos novos tributos que substituirão o PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS.

## 7 | Considerações finais

Os controles da Receita Federal existentes hoje estão focados na fabricação de cigarros, através da obrigatoriedade do Registro Especial e do sistema Scorpios. Não se questiona que a fabricação do cigarro é onde se agrega mais valor no mercado do tabaco, sendo compreensível o controle tributário vigente. Entretanto, o mercado do fumo conseguiu criar um desmedido mercado paralelo que não se conhece e não se fiscaliza sistematicamente.

O descontrole do fumo disponível no território nacional, aliado à relevância do Brasil na produção da planta e à sua imprescindibilidade como insumo, constitui a principal causa de um mercado ilícito que possivelmente supera o lícito.

Décadas de importação ilegal de cigarros desde o Paraguai e uma substancial fabricação ilícita no Brasil tem sido fiscalizada nas últimas décadas com ações ostensivas, conflituosas e custosas para o Estado. Os resultados, não obstante os esforços de todas as autoridades envolvidas, não têm sido suficientes para erradicar satisfatoriamente o obstáculo as políticas da OMS.

Nosso país é parte relevante da Convenção tendo desempenhado um papel destacado no nascimento dela, tendo sido eleito por consenso pelos 192 países para presidir o seu Órgão de Negociação Intergovernamental (ONI). Em um processo de negociação complexo, o ONI contou com a habilidosa presidência do Embaixador Celso Amorim, e posteriormente com o Embaixador Luiz Felipe de Seixas Correa, que o concluiu. O Brasil foi o segundo país a assinar a Convenção e participou por anos de sua condução quando a médica Vera Luiza da Costa e Silva esteve chefiando o Secretariado da CQCT entre 2014 e 2020.

Essa participação valiosa do Brasil no controle do tabaco em nível mundial, bem como o reconhecimento da eficácia das políticas públicas nacionais se encontra em risco em razão do descontrole do mercado de fumo, do persistente mercado ilegal de cigarros existente como apontado em Brasil (2024), da ausência de avanço da redução de fumantes nos últimos anos[23]. O Protocolo para Eliminar o Comércio Ilícito de Produtos de Tabaco, aliado às recentes mudanças legislativas decorrentes da reforma tributária, abre novas perspectivas para o desenvolvimento de novos controles voltadas ao enfrentamento do mercado ilícito de cigarros. Nesse contexto, destacase a necessidade de que tais avanços sejam conduzidos no âmbito da Administração Tributária e Aduaneira.

[23] Os dados da última pesquisa VIGITEL BRASIL (Vigilância de Fatores de Risco e Proteção para Doenças Crônicas por Inquérito Telefônico), 2006 – 2024, apontam que o percentual de fumantes na população brasileira passou de 9,0 % em 2021 para 11,5% em 2024.

## Referências Bibliográficas


ACT PROMOÇÃO DA SAÚDE. *A oferta de cigarros provenientes do Paraguai: 28 anos de comércio ilícito no Brasil.* São Paulo: ACT, 2018. Disponível em: https://www.actbr.org.br/uploads/arquivos/fact_cigarros_paraguai.pdf
**Acesso em: 15 jan. 2026.**

ACT PROMOÇÃO DA SAÚDE. *Mercado ilegal de cigarros no Brasil: aproximações através da estimativa do saldo de tabaco.* São Paulo: ACT, 2017. Disponível em: https://www.actbr.org.br/uploads/arquivo/746_mercado_ilegal_estimativasaldodetabaco.pdf
**Acesso em: 01 mar. 2025.**

BANCO MUNDIAL. *A epidemia do tabagismo: os governos e os aspectos econômicos do controle do tabaco.* Washington, DC: Banco Mundial, 2000. Disponível em https://documents1.worldbank.org/curated/en/704581468169758729/pdf/196380PORTUGUE112411062711101PUBLIC1.pdf
**Acesso em: 04 ago. 2025.**

BRASIL. Decreto nº 5.658, de 2 de janeiro de 2006. *Promulga a Convenção-Quadro sobre Controle do Uso do Tabaco, adotada pelos países membros da Organização Mundial de Saúde em 21 de maio de 2003 e assinada pelo Brasil em 16 de junho de 2003.* Brasília, DF: Presidência da República, [2006]. Disponível em: www.planalto.gov.br
**Acesso em: 11 fev. 2026.**

BRASIL. *Decreto nº 9.516, de 1º de outubro de 2018.* Promulga o Protocolo para Eliminar o Comércio Ilícito de Produtos de Tabaco, de 12 de novembro de 2012. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9516.htm
**Acesso em: 11 fev. 2026.**

BRASIL. *Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977.* Brasília, DF: Presidência da República, [1977]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1593.htm
**Acesso em: 11 fev. 2026.**

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. *Dispõe sobre 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]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm
**Acesso em: 11 fev. 2026.**

BRASIL. Ministério da Saúde. *O controle do tabaco no Brasil: uma trajetória.* Brasília: Ministério da Saúde, 2012. Disponível em: https://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/exposicao_controle_tabaco_brasil_trajetoria.pdf
**Acesso em: 01 fev. 2026.**

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Vigilância em Saúde e Ambiente. *Vigitel Brasil 2006-2024: vigilância de fatores de risco e proteção para doenças crônicas por inquérito telefônico.* Brasília, DF: Ministério da Saúde, 2024. Disponível em: www.gov.br. **Acesso em: 01 fev. 2026.**

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. *Comex Stat: sistema de consultas e extração de dados do comércio exterior brasileiro.* Brasília, DF, 2024. Disponível em: https://comexstat.mdic.gov.br/pt/geral
**Acesso em: 15 jan. 2026.**

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Controles Fiscais Especiais/Produção de Cigarros no Brasil.* Brasília, DF: RFB, 2025. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/regimes-e-controles-especiais
**Acesso em: 18 jan. 2026.**

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 769, de 21 de agosto de 2007.* Dispõe sobre a instalação de equipamentos contadores de produção nos estabelecimentos industriais fabricantes de cigarros. Brasília, DF: RFB, 2007. Disponível em: site da Receita Federal.
**Acesso em: 11 fev. 2026.**

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 770, de 21 de agosto de 2007.* Dispõe sobre o registro especial a que estão obrigados os fabricantes e importadores de cigarros e o selo de controle a que estão sujeitos estes produtos. Brasília, DF: RFB, 2007. Disponível em: site da Receita Federal.
**Acesso em: 11 fev. 2026.**

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Solução de Consulta COSIT nº 285, de 25 de novembro de 2024.* Dispõe sobre o Imposto sobre Produtos

Industrializados (IPI) para fabricantes e importadores de cigarros e cigarrilhas. Brasília, DF, 2024. Disponível em: Sistema de Normas da Receita Federal.
**Acesso em: 11 fev. 2026.**

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.952* Distrito Federal. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Redatora para o acórdão: Minª. Carmen Lúcia, 29 nov. 2023. Disponível em: https://portal.stf.jus.br
**Acesso em: 2 jan. 2026.**

CARVALHO, Mario Cesar. *O cigarro.* São Paulo: Publifolha, 2001. (Folha explica).

CENTRO DE ANÁLISIS Y DIFUSIÓN DE LA ECONOMÍA PARAGUAYA (CADEP). *Superproducción Tabacalera en Paraguay: Oferta y Demanda de Cigarrillos*. Asunción: CADEP, 2021. Disponível em: https://static.poder360.com.br/2021/05/Estudo-tabaco-Cadep-2021pdf.pdf
**Acesso em: 3 jan. 2026.**

CORRADINI, E. *El contrabando de cigarrillos desde o hacia la República Federativa de Brasil.* Uruguay: Centro de Investigación de la Epidemia del Tabaquismo, 2010.

DROPE, Jeffrey et al. *Consumo de cigarros ilegais em cinco cidades brasileiras.* Rio de Janeiro: Outras Letras, 2022. Disponível em: https://tabaco.ensp.fiocruz.br/sites/default/files/001421.pdf
**Acesso em: 01 fev. 2026.**

ERIKSEN, Michael P. et al. *The tobacco atlas.* 5. ed. Atlanta: American Cancer Society, 2015.

FORD, Henry. *The Case Against the Little White Slaver: Volumes I, II, III and IV*. Forgotten Books, 2012. 1 v. (Classic Reprint). Originalmente publicado em 1914-1916.

GOMIS, Benoît; BOTERO, Natalia Carrillo. *Sneaking a Smoke: Paraguay's Tobacco Business Fuels Latin America's Black Market*. Foreign Affairs, [s. l.], 2016. Disponível em: https://www.foreignaffairs.com/paraguay/sneaking-smoke
**Acesso em: 30 jan. 2026**

IGLESIAS, R. et al. *From Transit Hub to Major Supplier of Illicit Cigarettes to Argentina and Brazil: the changing role of domestic production and transnational tobacco companies in Paraguay between 1960 and 2003.* Globalization and Health, [s. l.], v. 14, n. 111, 2018. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/329044544_From_transit_hub_to_major_supplier_of_illicit_cigarettes_to_Argentina_and_Brazil_the_changing_role_of_domestic_production_and_transnational_tobacco_companies_in_Paraguay_between_1960_and_2003
**Acesso em 04 dez. 2025**.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). Tabela 5457: *Área plantada, área colhida, área destinada à colheita e produção de fumo.* Rio de Janeiro: IBGE, 2026. Disponível em: http://sidra.ibge.gov.br
**Acesso em: 09 jan. 2026.**

INTERNATIONAL AGENCY FOR RESEARCH ON CANCER. *Effectiveness of Tax and Price Policies for Tobacco Control.* Lyon: IARC, 2011. (IARC Handbooks of Cancer Prevention, v. 14). Disponível em: https://publications.iarc.who.int/Book-And-Report-Series/Iarc-Handbooks-Of-Cancer-Prevention/Effectiveness-Of-Tax-And-Price-Policies-For-Tobacco-Control-2011
**Acesso em: 07 jan. 2026.**

JOOSSENS, L.; RAW, M. *Progress in combating cigarette smuggling: controlling the supply chain.* Tobacco Control, [s. l.], v. 17, n. 6, 2008. Disponível em: https://tobaccocontrol.bmj.com/content/17/6/399
**Acesso em: 11 fev. 2025.**

MÄNNISTÖ, Toni et al. *Key inputs of illicit cigarette production: a roadmap to controlling critical raw materials, intermediate goods, and manufacturing equipment.* [S. l.]: Cross-border Research Association (CBRA), 2021. Disponível em: https://bit.ly/3549682. **Acesso em: 5 jan. 2026.**

OECD. OECD Health Statistics 2025: Definitions, Sources and Methods. Paris: OECD Publishing, 2025. Disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/data/datasets/oecd-health-statistics/Table-of-Content-Metadata-OECD-Health-Statistics-2025.pdf
**Acesso em: 02 jan. 2026.**

PROCTOR, Robert N. *The Global Smoking Epidemic: A History and Status Report.* Clinical Lung Cancer, [s. l.], v. 5, n. 6, 2004. Disponível em: https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1525730411701899
**Acesso em: 7 jan. 2026.**

RITCHIE, Hannah; ROSADO, Pablo; ROSER, Max. *Tobacco production.* Our World in Data, 2023. Disponível em: https://ourworldindata.org/grapher/tobacco-production **Acesso em: 20 jan. 2026.**

ROSS, Hana et al. How E*liminating the Global Illicit Cigarette Trade Would Increase Tax Revenue and Save Lives. Geneva: International Union Against Tuberculosis and Lung Disease*, 2009. Disponível em: https://portal-uat.who.int/fctcapps/sites/default/files/kh-media/e-library-doc/2019/10/ILL_global_cig_trade_full_en.pdf **Acesso em: 05 mar. 2025.**

SHAFEY, O. et al. *Case studies in international tobacco surveillance: cigarette smuggling in Brazil.* Tobacco Control, [s. l.], v. 11, n. 3, 2002. Disponível em: https://tobaccocontrol.bmj.com/content/11/3/215 **Acesso em: 11 dez. 2025.**

SZKLO, André Salem; DROPE, Jeffrey. *The cigarette market in Brazil: new evidence on illicit practices from the 2019 National Health Survey.* Tobacco Control, [s. l.], v. 33, supl. 2, jun. 2024. Disponível em: https://tobaccocontrol.bmj.com/content/33/Suppl_2/s128 **Acesso em: 11 dez. 2025.**

UNITED STATES. Department of Agriculture. *Tobacco World Markets and Trade: Foreign Agricultural Service, Circular Series.* Washington, DC: USDA, 2001.

DOI: 10.5281/zenodo.20517927

# Inteligência Artificial na Administração Tributária: Uma Revisão Sistemática da Literatura (2020-2026)

## *Artificial Intelligence in Tax Administration: A Systematic Literature Review (2020-2026)*

Hugo Roberto Lima Ramirez

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, onde atua no monitoramento de grandes contribuintes (SEMAC02), como Ponto Focal do Programa CONFIA e membro da Equipe Monitora. Possui graduação em Engenharia Civil pela UFRJ e formação em andamento em Matemática pela UNIRIO. Antes de ingressar na RFB, atuou como Assessor de Tecnologia no Banco do Brasil.

**RESUMO**

A adoção da inteligência artificial (IA) por administrações tributárias ao redor do mundo acelerou-se de forma expressiva na última década, com mais da metade dessas organizações já utilizando a tecnologia em alguma dimensão de suas operações. Contudo, a maioria dos sistemas implantados opera sem avaliação ética completa ou de vieses algorítmicos, o que gera uma tensão persistente entre os ganhos de eficiência proporcionados pela automação e a necessidade de assegurar equidade no tratamento dos contribuintes. Diante desse paradoxo, o presente artigo conduz uma revisão sistemática da literatura conforme o protocolo PRISMA 2020 (Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses), abrangendo um corpus de 22 fontes publicadas entre 2020 e 2026, composto por literatura acadêmica, relatórios institucionais e marcos normativos. Os resultados evidenciam ganhos expressivos do aprendizado de máquina (AM) na seleção de auditorias: aumento de 39% na detecção de evasão fiscal na Itália, identificação de 80 a 90% mais corrupção no Brasil e taxa de acerto de 97,86% na Austrália. Simultaneamente, identifica-se um paradoxo governança-adoção, com 74% dos modelos auditados operando sem avaliação ética, ao lado de lacunas nos marcos legais globais, incluindo o Regulamento Europeu de Inteligência Artificial. No contexto brasileiro, destacam-se a Portaria RFB 647/2026, que institui a política de IA da Receita Federal do Brasil, e o Projeto de Lei 2338/2023, legislação brasileira de IA aprovada pelo Senado Federal. Com base nesses achados, propõe-se um framework de maturidade em quatro níveis — Inicial, Operacional, Governado e Transparente — destinado à autoavaliação de administrações tributárias quanto ao grau de institucionalização da IA. Conclui-se que o Brasil ocupa posição estratégica privilegiada pela convergência de evidência empírica robusta, infraestrutura de dados madura e resposta normativa recente, mas que a efetividade dessa posição depende de implementação verificável das diretrizes estabelecidas.

**Palavras-chave:** Inteligência artificial. Administração tributária. Aprendizado de máquina. Governança algorítmica. Fiscalização tributária.

**ABSTRACT**

The adoption of artificial intelligence (AI) by tax administrations worldwide has accelerated significantly over the past decade, with more than half of these organizations already employing the technology in some dimension of their operations. However, most deployed systems operate without comprehensive ethical assessment or algorithmic bias evaluation, generating a persistent tension between the efficiency gains afforded by automation and the imperative to ensure fairness in taxpayer treatment. In light of this paradox, this article conducts a systematic literature review following the PRISMA 2020 (Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses) protocol, encompassing a corpus of 22 sources published between 2020 and 2026, comprising academic literature, institutional reports, and regulatory frameworks. The findings reveal substantial machine learning (ML) gains in audit selection: a 39% increase in tax evasion detection in Italy, identification of 80 to 90% more corruption in Brazil, and a 97.86% accuracy rate in Australia. Simultaneously, a governance-adoption paradox is identified, with 74% of audited models operating without ethical assessment, alongside gaps in global legal frameworks, including the European Union Artificial Intelligence Act. In the Brazilian context, two key instruments stand out: Ordinance RFB 647/2026, which establishes the AI policy of Brazil's Federal Revenue Service, and Bill 2338/2023, the Brazilian AI legislation approved by the Federal Senate. Based on these findings, a four-level maturity framework — Initial, Operational, Governed, and Transparent — is proposed for self-assessment by tax administrations regarding the degree of AI institutionalization. The article concludes that Brazil holds a privileged strategic position due to the convergence of robust empirical evidence, mature data infrastructure, and recent regulatory response, yet the effectiveness of this position hinges on verifiable implementation of the established guidelines.

**Keywords:** Artificial intelligence. Tax administration. Machine learning. Algorithmic governance. Tax enforcement.

## 1 | Introdução

Mais da metade das administrações tributárias do mundo já utiliza inteligência artificial em suas operações. Pesquisa realizada pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) com 80 jurisdições revelou que 44 delas — correspondendo a 55% dos respondentes — haviam adotado alguma forma de IA até 2024 (FMI, 2024). Levantamento paralelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), abrangendo 107 jurisdições, identificou taxa de adoção de 48,6% (OCDE, 2024). Entre os países-membros da OCDE que empregam a tecnologia, 79% a direcionam especificamente para detecção de evasão e fraude fiscal (OCDE, 2025), ao passo que mais de 60% já disponibilizam assistentes virtuais ou chatbots a contribuintes — um crescimento de 30 pontos percentuais desde 2018 (COLLOSA, 2025). Esses indicadores configuram uma transformação estrutural na forma como o Estado exerce a função arrecadatória e fiscalizatória.

Essa transformação inscreve-se no paradigma Tax Administration 3.0, proposto pela OCDE em 2020, que delineia seis blocos construtivos — identidade digital, pontos de contato com o contribuinte, gestão de dados, gestão de regras tributárias, novas competências e frameworks de governança — voltados a uma tributação integrada e sem fricção (OCDE, 2020). O modelo parte do reconhecimento de que a lacuna tributária global permanece significativa, estimada entre 5% e 10% das receitas devidas, com dívida tributária cobrável de EUR 820 bilhões apenas entre os membros do Fórum de Administração Tributária da OCDE (OCDE, 2020). O Brasil, por sua vez, posiciona-se estrategicamente nesse cenário ao instituir o Plano Brasileiro de Inteligência Artificial 2024-2028, com investimento previsto de R$ 23,03 bilhões distribuídos em cinco eixos estratégicos que abarcam desde infraestrutura computacional até formação de capital humano (BRASIL, 2024).

Não obstante os avanços operacionais, a difusão acelerada da IA tributária engendra riscos substantivos de equidade e direitos fundamentais. Auditoria conduzida pelo Australian National Audit Office (ANAO) constatou que 74% dos modelos de IA do Australian Taxation Office (ATO) operavam sem avaliação ética completa (ANAO, 2025). Nos Estados Unidos, pesquisa empírica demonstrou que contribuintes negros eram auditados de forma desproporcional pelo Internal Revenue Service (IRS) em decorrência de viés algorítmico nos modelos de seleção (BLACK et al., 2022). A literatura especializada reconhece a gravidade desse cenário ao afirmar que a IA tributária constitui "one of the more conspicuous regulatory gaps" ("uma das lacunas regulatórias mais conspícuas", em tradução livre) no panorama regulatório global (KUZNIACKI et al., 2022). Essas evidências delineiam o problema central desta pesquisa: a tensão entre eficiência operacional, equidade algorítmica e direitos do contribuinte.

Diante desse panorama, o presente artigo realiza uma revisão sistemática da literatura composta por 22 fontes publicadas entre 2020 e 2026, abrangendo artigos acadêmicos, relatórios institucionais e marcos normativos. A pesquisa oferece cinco contribuições: (1) síntese empírica transcontinental dos ganhos de aprendizado de máquina na seleção de auditorias; (2) documentação do paradoxo governança-adoção; (3) proposição de um framework de maturidade de IA tributária em quatro níveis com validação empírica; (4) análise do marco normativo brasileiro — Portaria RFB 647/2026 e Projeto de Lei (PL) 2338/2023 — em perspectiva comparada; e (5) recomendações operacionais para a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). O artigo se organiza nesta introdução, seguida pela seção 2, que descreve a metodologia; a seção 3, que apresenta resultados e discussões; e a seção 4, que conclui.

## 2 | Metodologia

Esta pesquisa adota o delineamento de revisão sistemática de literatura, conduzida conforme as diretrizes do protocolo PRISMA 2020 — Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses (PAGE et al., 2021). Dada a natureza interdisciplinar do objeto — situado na interseção entre ciência da computação, direito tributário e administração pública —, optou-se por síntese temática em vez de meta-análise quantitativa, seguindo a abordagem proposta por Thomas e Harden (2008) para revisões sistemáticas em ciências sociais. O período de cobertura compreende publicações de 2020 a 2026, nos idiomas inglês e português. A busca foi realizada em seis bases: Scopus, Web of Science, Google Scholar, repositórios de working papers (SSRN e NBER), repositórios institucionais de organizações internacionais (OCDE, FMI, GAO, ANAO e União Europeia) e, complementarmente, bases de literatura em português (SciELO e Portal de Periódicos da CAPES).

A estratégia de busca empregou a seguinte string principal: ("artificial intelligence" OR "machine learning" OR "deep learning") AND ("tax administration" OR "tax compliance" OR "tax fraud" OR "tax audit") AND ("governance" OR "fairness" OR "explainability" OR "audit selection"). Foram estabelecidos seis critérios de inclusão: (1) publicação entre 2020 e 2026; (2) aplicação de IA à administração tributária; (3) artigo científico, relatório institucional ou legislação; (4) perspectiva de autoridade tributária ou regulatória; (5) idioma inglês ou português; e (6) cobertura de ao menos um dos quatro eixos temáticos da revisão. Paralelamente, adotaram-se seis critérios de exclusão: (1) resumos sem acesso ao texto completo; (2) trabalhos de ciência da computação pura sem aplicação tributária; (3) artigos de opinião sem dados empíricos; (4) publicações anteriores a 2020, excetuadas referências seminais em metodologia; (5) ausência de componente de IA; e (6) teses e dissertações não acessíveis publicamente.

O processo de seleção resultou em aproximadamente 530 registros identificados nas buscas iniciais, reduzidos a cerca de 360 após deduplicação. Desses, aproximadamente 85 foram lidos na íntegra, culminando em 22 fontes incluídas com fichamento completo — 20 oriundas da seleção inicial e 2 fontes normativas brasileiras adicionadas por busca complementar: a Portaria RFB 647/2026 e o PL 2338/2023. A avaliação de qualidade considerou cinco critérios: rigor metodológico, transparência de dados, validação por revisão por pares ou acreditação institucional, relevância temática e atualidade. A síntese foi organizada em quatro eixos temáticos: (a) aplicações técnicas de aprendizado de máquina e IA, (b) governança institucional, (c) marcos legais e equidade, e (d) dados de adoção institucional.

## 3 | Resultados e Discussões

A presente seção organiza os achados da revisão sistemática em seis eixos complementares. Inicialmente, examinam-se as aplicações técnicas de aprendizado de máquina (AM) na seleção de auditorias fiscais, com evidências empíricas de múltiplas jurisdições (subseção 3.1). Em seguida, analisa-se o paradoxo entre a crescente adoção institucional e a persistente deficiência dos mecanismos de governança (subseção 3.2). Os marcos legais e os direitos dos contribuintes frente a decisões algorítmicas são discutidos na subseção 3.3. As oportunidades específicas para o Brasil são mapeadas na subseção 3.4, seguidas dos riscos e desafios transversais na subseção 3.5. Por fim, propõe-se um framework de maturidade de inteligência artificial (IA) tributária com quatro níveis, validado empiricamente pelos achados do corpus (subseção 3.6).

### 3.1 | Aplicações Técnicas de Aprendizado de Máquina na Seleção de Auditorias

#### 3.1.1 | Ganhos Empíricos Transcontinentais

A literatura recente oferece evidências robustas de que algoritmos de aprendizado de máquina superam consistentemente os métodos tradicionais de seleção de contribuintes para auditoria fiscal. Três estudos empíricos de grande escala — realizados na Itália, no Brasil e nos Estados Unidos — convergem nessa conclusão, embora com desenhos experimentais e contextos institucionais distintos.

O maior estudo empírico identificado no corpus é o de Battaglini et al. (2025), que emprega um modelo Random Forest treinado em 19 milhões de declarações fiscais italianas e 257.701 auditorias realizadas entre 2012 e 2018. Os autores enfrentam diretamente o problema dos rótulos seletivos (selective labels problem) — o fato de que os dados de auditoria disponíveis refletem apenas os contribuintes efetivamente selecionados, e não a população geral — por meio de uma estratégia engenhosa baseada em auditorias tardias (late audits), isto é, fiscalizações deflagradas por razões exógenas ao modelo de seleção vigente. A política denominada "Política B" pelos autores consiste em substituir os 10% piores casos selecionados pelo método tradicional por indicações do modelo preditivo, resultando em um aumento de 39% na evasão detectada e em receita adicional estimada de 175 milhões de euros por ano. Notavelmente, 18% desses ganhos persistem mesmo quando a comparação é realizada dentro de cada decil de renda, o que indica que o modelo não se limita a redirecionar auditorias para faixas de renda mais elevadas, mas identifica evasão de forma mais precisa em todos os estratos (BATTAGLINI et al., 2025).

No contexto brasileiro, Ash, Galletta e Giommoni (2024) apresentam o único estudo empírico com dados nacionais identificado no corpus. Os autores empregam XGBoost — uma variante de gradient boosting — com

797 variáveis orçamentárias municipais para prever corrupção na gestão de recursos federais transferidos a municípios. Os rótulos de treinamento provêm das auditorias aleatórias conduzidas pela Controladoria-Geral da União (CGU) no âmbito do Programa de Fiscalização por Sorteios Públicos, o que confere ao estudo uma vantagem metodológica singular: ao contrário da maioria dos trabalhos na área, os rótulos não são contaminados pelo viés de seleção, pois a aleatorização garante que a amostra de treinamento seja representativa da população. O modelo alcança acurácia de 72% e área sob a curva ROC (AUC) de 0,781. Auditorias direcionadas pelo modelo detectam entre 80% e 90% mais corrupção do que auditorias aleatórias, ou, alternativamente, permitem economizar 47% dos recursos de fiscalização mantendo o mesmo nível de detecção. Os autores demonstram ainda que a aplicação de restrições de equidade — especificamente, a paridade política entre municípios governados por partidos distintos (fair targeting) — preserva 99,7% dos ganhos de eficiência, evidenciando a compatibilidade entre desempenho preditivo e equidade algorítmica (ASH; GALLETTA; GIOMMONI, 2024).

Nos Estados Unidos, levantamento abrangente sobre IA no IRS identifica USD 4 bilhões em perdas evitadas ou recuperadas por meio de 68 projetos de modernização com IA, dos quais 27 são voltados ao enforcement (SHAIKH, 2025). Esses resultados situam-se no contexto de um tax gap estimado em USD 688 bilhões para o ano fiscal de 2021 e de parceiras de dados do IRS ampliadas em cerca de 600% (GAO, 2024). Embora esses documentos não apresentem os detalhes metodológicos dos estudos italiano e brasileiro, os valores absolutos confirmam que os retornos de investimento em IA tributária são substantivos mesmo em cenários onde apenas uma fração do tax gap é endereçada.

### 3.1.2 | Técnicas e Métodos de Aprendizado de Máquina

Duas revisões de literatura de grande escala permitem mapear o estado da arte das técnicas empregadas. Zheng et al. (2024) catalogam 89 estudos e identificam 14 categorias de métodos, sendo os mais frequentes Random Forest, XGBoost, redes neurais artificiais, máquinas de vetores de suporte (Support Vector Machine — SVM) e regressão logística. Belahouaoui e Alm (2025), em revisão ainda mais abrangente com 163 estudos selecionados via protocolo PRISMA (Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses), identificam três clusters temáticos por meio de análise textométrica e situam o Brasil no 8º lugar em número de publicações sobre IA tributária, com 11 estudos identificados (ZHENG et al., 2024; BELAHOUAOUI; ALM, 2025).

Os estudos brasileiros catalogados por Zheng et al. (2024) demonstram resultados promissores mesmo em amostras de menor escala: Matos obtém acurácia de 80% na detecção de evasão fiscal, Andrade alcança F1-score de 92,98% e Xavier reporta acurácia superior a 98%. Embora esses resultados devam ser interpretados com cautela — dado que métricas elevadas em amostras pequenas podem indicar sobreajuste (overfitting) —, eles sinalizam a viabilidade técnica da aplicação de AM a dados tributários brasileiros.

Quatro gargalos técnicos transversais emergem da análise conjunta dos catálogos. Primeiro, a fragmentação do conhecimento: os estudos são predominantemente isolados, sem replicação ou validação cruzada entre jurisdições. Segundo, a inexplicabilidade dos modelos de maior desempenho — o problema da "caixa-preta" — que compromete a legitimidade das decisões fiscais fundadas em predições algorítmicas. Terceiro, o custo computacional elevado para processamento de grandes volumes de dados fiscais, especialmente quando se empregam técnicas de ensemble ou redes neurais profundas. Quarto, a dependência de dados rotulados de qualidade, que na maioria das jurisdições são contaminados pelo viés de seleção das auditorias anteriores.

Este último gargalo — o selective labels problem — é identificado de forma convergente e independente por três estudos do corpus. Battaglini et al. (2025) utilizam auditorias tardias como proxy para rótulos não contaminados, Black et al. (2022) exploram auditorias aleatórias do National Research Program do IRS, e Ash, Galletta e Giommoni (2024) beneficiam-se das auditorias aleatórias da CGU. A recomendação convergente desses três grupos de pesquisa é inequívoca: administrações tributárias devem manter um componente aleatório em seus programas de auditoria para garantir a geração contínua de rótulos não contaminados, condição necessária para o treinamento e a validação de modelos preditivos confiáveis.

### 3.1.3 | Equidade Algorítmica e Escolhas de Design

A questão da equidade algorítmica emerge como dimensão central da aplicação de AM na seleção fiscal, transcendendo a mera otimização de desempenho preditivo. Black et al. (2022) demonstram esse ponto de forma contundente ao analisar 71.900 auditorias aleatórias do National Research Program do IRS. Os autores constatam que classificadores flexíveis — Random Forest e Gradient Boosting Machine — concentram sistematicamente as auditorias em contribuintes de baixa renda elegíveis ao Earned Income Tax Credit (EITC), um crédito fiscal destinado a trabalhadores de baixa remuneração. A razão é técnica: esses contribuintes apresentam padrões de erro mais facilmente detectáveis pelos modelos, ainda que os valores individuais de evasão sejam significativamente menores. Contribuintes negros são auditados a taxas desproporcionalmente elevadas, evidenciando viés algorítmico que reproduz e amplifica desigualdades estruturais preexistentes (BLACK et al., 2022).

A contribuição metodológica mais relevante de Black et al. é a demonstração de que a simples substituição do problema de classificação — "este contribuinte evade?" — por um problema de regressão — "quanto este contribuinte evade?" — triplica a receita esperada das auditorias, de USD 3 bilhões para USD 10,2 bilhões. Essa diferença dramática decorre do fato de que a formulação como classificação otimiza para o número de auditorias de sucesso, enquanto a formulação como regressão otimiza para o valor total recuperado, redirecionando naturalmente a atenção para contribuintes de alta renda com maiores montantes de evasão.

A convergência entre os achados de Ash, Galletta e Giommoni (2024), Battaglini et al. (2025) e Black et al. (2022) revela uma implicação fundamental para a política tributária: a escolha da função objetivo do modelo — classificação versus regressão, retorno sobre investimento versus lacuna de conformidade, eficiência pura versus eficiência com restrições de equidade — não é uma inevitabilidade técnica, mas uma decisão de política pública. Cada formulação matemática incorpora implicitamente valores sobre quais contribuintes devem ser priorizados e quais critérios de justiça distributiva devem prevalecer. Reconhecer essa dimensão normativa é condição prévia para qualquer framework de governança que pretenda ser efetivo.

## 3.2 | Governança Institucional: O Paradoxo Adoção-Controle

### 3.2.1 | Panorama Global de Adoção

Os dados mais recentes sobre a adoção de IA por administrações tributárias convergem em uma constatação central: a adoção é generalizada, mas a governança permanece incipiente. Segundo o FMI, 55% das administrações tributárias já utilizam IA, percentual confirmado pelo levantamento do *International Tax Technology Initiative* (ITTI), que registra 48,6% de adotantes. No âmbito da OCDE, 29 de seus 38 países-membros reportam utilizar IA em operações tributárias (FMI, 2024; OCDE, 2024).

O FMI categoriza 36 casos de uso de IA em administrações tributárias e propõe 10 ações para o uso responsável dessa tecnologia, acompanhadas de uma metodologia de avaliação de risco com 40 questões. Contudo, o panorama de governança revela lacunas significativas: 85% das administrações que adotam IA impõem algum tipo de limitação ao seu uso, mas apenas 52% revisam o código-fonte dos modelos empregados (OCDE, 2024). Essa assimetria — entre a amplitude da adoção e a profundidade do controle — configura o que esta revisão denomina "paradoxo adoção-governança", cuja manifestação mais emblemática é o caso australiano.

### 3.2.2 | O Caso ATO/Austrália: Paradigma do Paradoxo

O *Australian Taxation Office* (ATO) constitui o caso mais bem documentado do paradoxo adoção-governança. Segundo a auditoria conduzida pelo Australian National Audit Office (ANAO), o ATO opera 43 modelos de IA, dos quais 74% — 32 de 43 — não possuíam avaliação ética completa no momento da auditoria. De forma ainda mais significativa, 100% dos modelos examinados em profundidade careciam de qualquer avaliação de viés ou equidade (ANAO, 2025).

A dimensão paradoxal torna-se evidente quando se examinam os resultados operacionais. O modelo de risco de comprovação de despesas relacionadas ao trabalho (*Work-Related Expenses Substantiation Risk Model* — WRE) apresenta strike rate de 97,86%, representando melhoria de 19 pontos percentuais sobre as regras tradicionais de seleção. O sistema gera

636.000 alertas de anomalia, protegendo AUD 78,9 milhões em receita tributária. São resultados que, por qualquer métrica operacional, qualificariam o ATO como referência internacional em IA tributária.

Não obstante, o ANAO classificou a governança do ATO como "parcialmente eficaz" (*partly effective*) e emitiu sete recomendações — todas aceitas pela administração. As deficiências identificadas incluem ausência de registro centralizado de modelos, falta de avaliação sistemática de riscos éticos e inexistência de métricas de equidade para os contribuintes selecionados por algoritmos. O caso australiano é, assim, o argumento empírico mais forte para a tese central desta subseção: eficácia técnica elevadíssima pode coexistir — e frequentemente coexiste — com deficiência grave de governança institucional. A sofisticação do modelo não substitui a robustez do framework de controle, e a ausência deste último representa risco sistêmico mesmo quando os resultados operacionais são satisfatórios.

### 3.2.3 | Casos de Falha e Frameworks Emergentes

A relevância do paradoxo adoção-governança torna-se dramaticamente evidente quando se examinam os casos de falha institucional documentados no corpus. O *Toeslagenaffaire* (Países Baixos, 2005-2019) é o caso mais notório: aproximadamente 26.000 famílias foram acusadas indevidamente de fraude em benefícios de creche por um algoritmo enviesado, sendo que um terço das sinalizações decorria da condição de dupla nacionalidade dos beneficiários. O escândalo resultou na queda do governo neerlandês e tornou-se referência global sobre os riscos de viés algorítmico em sistemas de benefícios públicos (OCDE, 2025).

Na Austrália, o escândalo *Robodebt* (2016-2019) teve consequências de escala comparável: AUD 1,751 bilhão em dívidas foram canceladas após constatação de ilegalidade, com 381.000 pessoas diretamente afetadas. Uma comissão real de inquérito emitiu relatório em 2023, documentando falhas sistêmicas de governança, supervisão e respeito aos direitos dos cidadãos. Ainda nos Países Baixos, o *System Risk Indication* (SyRI) tornou-se, em 2020, o primeiro sistema de IA governamental invalidado por um tribunal europeu por falta de transparência, estabelecendo precedente jurisprudencial relevante. Registre-se, contudo, que o Art. 22 do Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados (RGPD) não cria um direito geral a explicação em decisões fiscais automatizadas, limitando-se a prever garantias para decisões exclusivamente automatizadas com efeitos jurídicos significativos (GUGLYUVATYY, 2025).

Diante desses casos, frameworks de governança emergentes buscam colmatar as lacunas identificadas. Guglyuvatyy (2025) propõe a criação de um "mecanismo independente de supervisão de IA" para administrações tributárias, inspirado nos modelos de supervisão prudencial do setor financeiro. A OCDE, por sua vez, desenvolve um framework de governança de IA confiável especificamente desenhado para administrações tributárias, cuja pilotagem está prevista para 2026 (OCDE, 2025). A convergência entre propostas acadêmicas e iniciativas institucionais sugere que a governança de IA tributária está em transição de tema emergente para prioridade operacional.

## 3.3 | Marcos Legais e Direitos dos Contribuintes

### 3.3.1 | EU AI Act, PL 2338/2023 e a Classificação de Risco

O enquadramento jurídico da IA tributária opera em dois planos complementares: a classificação de risco dos sistemas e os direitos conferidos aos contribuintes afetados. O *AI Act* da União Europeia (Regulamento (UE) 2024/1689) adota uma abordagem baseada em risco com quatro níveis — inaceitável, alto, limitado e mínimo. O Anexo III, ponto 5(a), classifica como alto risco os sistemas de IA utilizados para avaliação de elegibilidade a benefícios e serviços públicos, o que abrange créditos fiscais e benefícios tributários. O Art. 86 consagra o direito a explicação para decisões individuais tomadas por sistemas de IA de alto risco — inovação da versão final de 2024, não prevista na proposta original de 2021. O Art. 13 estabelece requisitos de transparência, porém dirigidos ao deployer — a autoridade tributária que utiliza o sistema — e não diretamente ao contribuinte afetado pela decisão (UNIAO EUROPEIA, 2024).

A lacuna central do enquadramento europeu reside no que o Anexo III não cobre: o cálculo de tributos, a seleção de contribuintes para fiscalização e o processamento de declarações não são explicitamente classificados como risco alto. Essa omissão significa que as obrigações mais rigorosas do Regulamento —

avaliações de conformidade, gestão de riscos, supervisão humana — não se aplicam automaticamente às operações nucleares das administrações tributárias, precisamente aquelas em que a IA exerce maior impacto sobre os direitos dos contribuintes (KUZNIACKI et al., 2022).

O Projeto de Lei (PL) 2338/2023, em tramitação no Congresso brasileiro, oferece um contraponto significativo. O Art. 17, inciso XIII, classifica como alto risco os sistemas de IA utilizados em "investigação por autoridades administrativas para avaliar a credibilidade dos elementos de prova [...] baseada na definição de perfis de pessoas singulares" — enquadramento diretamente aplicável à seleção de auditorias tributárias pela Receita Federal do Brasil (RFB). Onde o Anexo III europeu é omisso quanto à seleção fiscal, o PL brasileiro a classifica explicitamente como alto risco, preenchendo a lacuna regulatória identificada na literatura (BRASIL, 2023).

O PL 2338/2023 supera o EU AI Act também em matéria de direitos dos afetados. O Art. 5 estabelece seis direitos fundamentais: informação prévia sobre a interação com IA, explicação sobre os fatores determinantes da decisão, contestação, participação humana, não discriminação e privacidade. Esse rol é significativamente mais abrangente que o Art. 86 do Regulamento europeu, que se limita ao direito a explicação de decisões individuais. O Art. 21, por sua vez, impõe obrigações específicas ao poder público em sistemas de IA de alto risco: consulta pública prévia à implementação, protocolos de acesso para pesquisadores, publicação de avaliações de impacto algorítmico e garantia efetiva de explicação e revisão humana (BRASIL, 2023; UNIAO EUROPEIA, 2024).

Uma ressalva essencial se impõe: o PL 2338/2023 foi aprovado pelo Senado Federal em 3 de dezembro de 2024, mas ainda se encontra em tramitação na Câmara dos Deputados. A análise aqui empreendida reflete o texto aprovado pelo Senado, que poderá sofrer alterações no curso do processo legislativo. Não obstante, mesmo como proposta legislativa, o PL já constitui referência normativa relevante para o delineamento das obrigações que poderão incidir sobre o uso de IA pela RFB.

### 3.3.2 | XAI como Padrão Mínimo Legal

Kuzniacki et al. (2022) identificam a inexistência de um padrão mínimo legal para IA explicável (*Explainable Artificial Intelligence* — XAI) no direito tributário internacional. Os autores articulam quatro princípios do *National Institute of Standards and Technology* (NIST) — explicação, significância, acurácia e limites do conhecimento — e identificam três obstáculos específicos à implementação de XAI no domínio tributário: o sigilo fiscal, os segredos comerciais embutidos nos modelos proprietários e os desafios técnicos inerentes à explicação de modelos complexos. A ironia da situação é capturada na observação dos próprios autores: "How seamless and frictionless tax administration can be if it uses tax AI systems that are explainable to neither taxpayers nor judges" ("quão fluida e sem atrito a administração tributária pode ser se utilizar sistemas tributários de IA que não sejam explicáveis nem para os contribuintes nem para os juízes") (KUZNIACKI et al., 2022).

O PL 2338/2023 responde diretamente a essa crítica. O Art. 8 estabelece o direito a explicação detalhada com cinco componentes específicos: a lógica de funcionamento do sistema, o grau de contribuição da IA para a decisão, os dados processados, os mecanismos de contestação disponíveis e a possibilidade de intervenção humana. O prazo de resposta é de 15 dias. Essa especificidade normativa contrasta favoravelmente com a generalidade do Art. 86 do EU AI Act e representa avanço concreto na direção do padrão mínimo legal cuja ausência Kuzniacki et al. identificam (BRASIL, 2023).

### 3.3.3 | Salvaguardas para Decisões Automatizadas

Nathwani (2024) argumenta que o uso de IA em decisões fiscais representa uma mudança fundamental na base decisória da administração tributária, cujas implicações transcendem a mera automação de processos existentes. O argumento central é o de escala: enquanto um fiscal humano enviesado afeta dezenas de contribuintes, um algoritmo enviesado afeta milhões simultaneamente, com velocidade e uniformidade que impedem a detecção tempestiva do erro (NATHWANI, 2024).

O sistema *Connect*, operado pelo *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC) no Reino Unido, ilustra essa escala ao acessar 55 bilhões de itens de dados. No caso *Marano v HMRC* [2024], a juíza Asplin LJ consignou que *"s.103 is not intended to authorise the use of artificial intelligence"*, estabelecendo que a legislação tributária britânica vigente não autorizava expressamente o uso de IA pelo

HMRC. Nathwani propõe, como salvaguarda, dois períodos de transição antes da automação plena — com revisão humana de 50% e posteriormente de 25% das decisões algorítmicas — e auditorias independentes anuais dos sistemas de IA tributária.

No Brasil, a Portaria RFB 647/2026 estabelece salvaguardas alinhadas com essas preocupações. O Art. 5 reserva a autoridade de decisão exclusivamente ao agente público, que deve exercer "julgamento crítico e independente" sobre as recomendações dos sistemas de IA. Os Arts. 19 a 21 instituem sete registros obrigatórios de auditoria, incluindo avaliação de impacto institucional e social, monitoramento contínuo de desempenho e programa de auditorias periódicas. Essas disposições convergem com as propostas de Nathwani e com os requisitos do EU AI Act, posicionando o framework normativo brasileiro entre os mais detalhados do corpus analisado (BRASIL, 2026).

## 3.4 | Oportunidades para o Brasil

### 3.4.1 | Evidência Empírica: Ash et al. como Prova de Conceito

O estudo de Ash, Galletta e Giommoni (2024) constitui a prova de conceito mais relevante para a aplicação de AM na fiscalização brasileira. O modelo XGBoost treinado com 797 variáveis orçamentárias municipais alcança AUC de 0,781 e demonstra que auditorias direcionadas detectam entre 80% e 90% mais corrupção do que auditorias aleatórias. A disponibilidade de rótulos não contaminados — provenientes das auditorias aleatórias da CGU — representa uma raridade global que elimina o *selective labels* problem identificado como gargalo crítico na literatura internacional (ASH; GALLETTA; GIOMMONI, 2024).

A demonstração de que fair targeting com paridade política preserva 99,7% dos ganhos de eficiência é particularmente significativa para o contexto tributário, pois evidencia a compatibilidade entre otimização algorítmica e restrições de equidade. Se o modelo funciona para auditorias de gestão de recursos municipais no âmbito da CGU, sua adaptação para a seleção de auditorias tributárias pela RFB apresenta-se como extensão natural, especialmente considerando a riqueza da infraestrutura de dados disponível por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

### 3.4.2 | Infraestrutura de Dados: SPED e Capacidade Analítica

O SPED constitui uma das infraestruturas de dados fiscais mais abrangentes do mundo, compreendendo a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), a Escrituração Fiscal Digital do ICMS/IPI (EFD-ICMS/IPI), a EFD-Contribuições, a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Esse ecossistema gera milhares de variáveis contábeis e fiscais em tempo quase real, oferecendo uma base de dados de dimensão e granularidade comparáveis — ou superiores — às utilizadas nos estudos empíricos de referência do corpus.

O Brasil já reporta o uso de IA, AM e chatbots no levantamento ITTI da OCDE, mas não revisa o código-fonte dos modelos nem audita sistematicamente suas entradas (OCDE, 2024). No cenário acadêmico, o Brasil ocupa o 8º lugar em publicações sobre IA tributária, com 11 estudos identificados na revisão de Belahouaoui e Alm (2025). Os estudos brasileiros catalogados por Zheng et al. (2024) demonstram alta acurácia mesmo em amostras de menor escala: 80% (Matos), F1-score de 92,98% (Andrade) e acurácia superior a 98% (Xavier). Esses resultados, embora preliminares, indicam que a capacidade técnica nacional para desenvolver e validar modelos de AM tributário já existe e pode ser escalada com a infraestrutura do SPED.

### 3.4.3 | A Posição Brasileira no Cenário Global

A análise do corpus revela que quatro pilares convergem de forma singular no contexto brasileiro, configurando uma posição privilegiada para a adoção responsável de IA tributária. O primeiro pilar é a evidência empírica de eficácia. O estudo de Ash, Galletta e Giommoni (2024), realizado com dados brasileiros da CGU, demonstra ganhos de 80% a 90% na detecção de irregularidades por meio de AM, com compatibilidade verificada entre eficiência e equidade. O segundo pilar é a infraestrutura de dados madura representada pelo SPED, com cobertura quase universal das obrigações fiscais e contábeis das pessoas jurídicas, gerando variáveis em volume e granularidade adequados ao treinamento de modelos preditivos.

O terceiro pilar é o marco normativo institucional inaugurado pela Portaria RFB 647/2026, publicada em 12 de fevereiro de 2026 — a primeira política institucional

formal de IA de uma administração tributária brasileira. A Portaria estabelece 10 princípios orientadores (Art. 4), governança tripartite por meio do Comitê de Transformação e Soluções Inteligentes (CTSI), do Comitê Técnico de IA (Cotec) e das áreas de negócio (Art. 7), sete registros obrigatórios de documentação e auditoria (Art. 19), a figura do curador de IA generativa (Arts. 11-12) e mandato de letramento em IA para servidores. Esse framework demonstra alinhamento com as 10 ações propostas pelo FMI para uso responsável de IA e com os requisitos do EU AI Act (BRASIL, 2026; FMI, 2024).

O quarto pilar é o marco legal em tramitação representado pelo PL 2338/2023, que classifica a investigação administrativa fiscal como alto risco, cria seis direitos para pessoas afetadas por decisões algorítmicas e estabelece a obrigatoriedade de avaliação de impacto algorítmico para o poder público.

A combinação desses quatro pilares permite identificar, com base nos achados do corpus, recomendações específicas para a RFB. No campo das medidas já atendidas pela Portaria 647, destacam-se o framework de governança (Arts. 4 e 7), as avaliações de impacto (Art. 19, IV) e a supervisão humana obrigatória (Art. 5). No campo das medidas ainda pendentes, identificam-se a adoção efetiva de AM para seleção de auditorias tributárias, seguindo o modelo de Battaglini et al. (2025); a manutenção de componente aleatório nas auditorias para geração de rótulos não contaminados; a definição de métricas quantitativas de equidade algorítmica — o princípio de "prevenção de vieses" do Art. 4, III é formulado em termos genéricos, recomendando-se a adoção de métricas específicas inspiradas em Black et al. (2022); a transparência externa por meio da publicação de inventário de soluções de IA, em consonância com as Ações 8 e 9 do FMI; e a efetivação dos direitos dos contribuintes, cuja base legal depende da aprovação do PL 2338/2023 (BRASIL, 2026; FMI, 2024; BATTAGLINI et al., 2025).

## 3.5 | Riscos e Desafios

### 3.5.1 | Paradoxo Adoção-Governança

O risco mais imediato identificado no corpus é a persistência do paradoxo adoção-governança. Os dados são eloquentes: 55% das administrações tributárias utilizam IA, porém 74% dos modelos do ATO operavam sem avaliação ética completa, 100% dos modelos examinados careciam de avaliação de viés ou equidade, e apenas 52% dos adotantes globais revisam o código-fonte de seus modelos (OCDE, 2024; ANAO, 2025). O Brasil insere-se nesse cenário ao utilizar IA operacionalmente sem revisar código-fonte nem auditar as entradas dos modelos, conforme reportado no levantamento ITTI.

A resposta institucional brasileira é recente e promissora. A Portaria RFB 647/2026 estabelece governança formal por meio dos comitês CTSI e Cotec, exige avaliação de impacto para sistemas de IA de alto risco (Art. 19, IV), institui monitoramento contínuo de desempenho e segurança (Art. 20) e prevê programa de auditorias periódicas. Contudo, uma ressalva crítica se impõe: publicação não equivale a implementação. A Portaria foi publicada em 12 de fevereiro de 2026 e sua efetividade depende da edição de normas complementares pelo Cotec (Art. 25), da adoção efetiva pelas áreas de negócio e de verificação independente. A experiência australiana demonstra que o abismo entre framework formal e prática operacional pode ser substancial: o ANAO classificou a governança do ATO como "parcialmente eficaz" mesmo diante de um framework institucional estabelecido. A mera existência de uma portaria, por mais bem desenhada que seja, não garante que seus dispositivos serão implementados com a profundidade e a consistência necessárias (ANAO, 2025; BRASIL, 2026; OCDE, 2024).

### 3.5.2 | Viés Algorítmico e Equidade

O segundo risco crítico reside na capacidade dos modelos de AM de ampliar desigualdades existentes em escala institucional, efeito qualitativamente distinto do viés humano em razão da uniformidade e da velocidade de aplicação dos algoritmos. Black et al. (2022) demonstram que classificadores flexíveis exacerbam o ônus fiscal sobre contribuintes de baixa renda do IRS, com custos de conformidade que variam em até 41 vezes entre faixas de renda — um resultado que nenhum programa de auditoria manual poderia produzir com tamanha sistematicidade.

Os casos de falha institucional confirmam a gravidade do risco. No *Toeslagenaffaire*, 26.000 famílias foram sinalizadas discriminatoriamente, sendo que um terço por condição de dupla nacionalidade, culminando na queda do governo neerlandês (OCDE, 2025). No caso Robodebt, AUD 1,751 bilhão em dívidas foram

canceladas, com 381.000 pessoas diretamente afetadas (GUGLYUVATYY, 2025). A formulação de Nathwani (2024) sintetiza o argumento com precisão: *"The difference between human and AI decision-making is scale"* — um fiscal enviesado afeta dezenas de contribuintes; uma IA enviesada afeta milhões (NATHWANI, 2024, para. 48). A escala da consequência exige que a equidade algorítmica seja tratada não como aspiração ética, mas como requisito funcional de qualquer sistema de seleção fiscal baseado em IA.

### 3.5.3 | Desconexão Legal-Técnica

O terceiro risco estrutural é a desconexão entre os frameworks legais existentes e a realidade operacional dos sistemas de IA tributária. O EU AI Act, apesar de seu pioneirismo regulatório, não classifica explicitamente a maioria dos usos tributários de IA como alto risco, e o Art. 22 do RGPD não cria um dever geral de explicação para decisões fiscais algorítmicas. A jurisprudência corrobora essa defasagem: no caso Marano v HMRC [2024], o tribunal britânico concluiu que a legislação vigente não autorizava expressamente o uso de IA pelo HMRC; no caso eKasa (Eslováquia), o tribunal constitucional invalidou o uso de dados de caixas registradoras eletrônicas para avaliação de risco fiscal.

A ironia identificada por Kuzniacki et al. (2022) permanece válida: a administração tributária pode ser tanto mais "eficiente" quanto menos explicável for a IA que a sustenta — uma eficiência que corrói sua própria legitimidade. A ausência de padrão legal mínimo para XAI tributário cria um vácuo no qual sistemas de alta performance operam sem accountability jurídica proporcional ao seu impacto sobre os direitos dos contribuintes.

O avanço brasileiro nesse campo merece destaque. O PL 2338/2023, com seu Art. 17, XIII, classifica a investigação administrativa como alto risco; o Art. 5 cria seis direitos para pessoas afetadas; e o Art. 21 impõe obrigações de transparência ao poder público — superando o EU AI Act em matéria especificamente tributária. A combinação do PL 2338/2023 com a Portaria RFB 647/2026 posiciona o Brasil mais próximo de resolver a desconexão legal-técnica do que a maioria das jurisdições analisadas, ainda que a efetivação desse potencial dependa da aprovação legislativa do PL e da implementação operacional da Portaria (KUZNIACKI et al., 2022, p. 23; BRASIL, 2023; UNIAO EUROPEIA, 2024).

## 3.6 | Framework de Maturidade de IA Tributária

### 3.6.1 | Proposta: Quatro Níveis

Com base nos achados do corpus, propõe-se um framework de maturidade em quatro níveis para administrações tributárias, validado empiricamente por evidências de múltiplas jurisdições (Tabela 1).

**Tabela 1:** Framework de maturidade de IA em administrações tributárias — 4 níveis com validação empírica do corpus

| Nível | Denominação | Características | Exemplos do corpus |
|---|---|---|---|
| 1 | Inicial | Pilotos isolados; sem framework de governança; IA em tarefas repetitivas (automação de processos, reconhecimento óptico de caracteres) | Brasil pré-2026 (OCDE, 2024): usava IA mas não revisava código-fonte |
| 2 | Operacional | AM em seleção de auditorias e detecção de fraude; resultados mensuráveis; governança ad hoc | Itália (BATTAGLINI et al., 2025): +39%; Austrália (ANAO, 2025): 97,86% de strike rate, mas 74% sem avaliação ética |
| 3 | Governado | Framework formal de governança; avaliações éticas obrigatórias; supervisão humana estruturada; auditorias periódicas | Piloto OCDE 2026; proposta Nathwani (2024); 10 ações FMI; Portaria RFB 647/2026 como blueprint normativo |
| 4 | Transparente | XAI implementado; direito efetivo à explicação; equidade como restrição de design; componente aleatório mantido | Aspiracional — nenhuma jurisdição atingiu plenamente; Black et al. (2022) e Kuzniacki et al. (2022) definem requisitos; PL 2338/2023 criaria a base legal se aprovado |

O framework proposto inspira-se no modelo Tax Administration 3.0 (TA 3.0) da OCDE (2020), que delineia a visão de uma administração tributária digitalmente integrada, e nos 10 princípios do FMI (2024) para uso responsável de IA em administrações fiscais. A progressão entre os níveis não é linear nem inevitável: uma administração pode apresentar características de múltiplos níveis simultaneamente —

como demonstra o caso australiano, operacionalmente no Nível 2 com aspirações formais de Nível 3 — e a regressão é possível quando mecanismos de governança são fragilizados.

A utilidade prática do framework reside em sua aplicação como instrumento de autoavaliação e planejamento estratégico. Administrações tributárias podem posicionar-se nos níveis propostos, identificar lacunas específicas em relação ao nível imediatamente superior e priorizar investimentos de forma sequenciada. Uma administração no Nível 1, por exemplo, deve priorizar a construção de capacidade técnica em AM e a geração de evidência empírica antes de investir em frameworks de governança sofisticados. Uma administração no Nível 2, como a maioria dos adotantes do corpus, deve priorizar a institucionalização de mecanismos de governança, avaliação ética e supervisão humana — precisamente as deficiências identificadas no caso australiano (OCDE, 2020; FMI, 2024).

### 3.6.2 | Validação Empírica: Sete Pontos de Convergência

O framework encontra sustentação em sete pontos de convergência empírica identificados no corpus. O primeiro é a tríade de eficácia transcontinental: Battaglini et al. (2025), com ganho de 39% na Itália, o ANAO (2025), com strike rate de 97,86% na Austrália, e Ash, Galletta e Giommoni (2024), com detecção 80% a 90% superior no Brasil, convergem independentemente em três continentes para validar que o AM melhora a seleção de auditorias, sustentando os requisitos do Nível 2. O segundo ponto é o paradoxo de governança, evidenciado pela coexistência de 55% de adoção global e 74% de modelos sem avaliação ética no ATO, que demonstra a lacuna crítica entre os Níveis 2 e 3. O terceiro é a desconexão legal, manifesta na omissão do EU AI Act quanto à maioria dos usos tributários e no caso *Marano v HMRC*, que evidencia a lacuna entre os Níveis 3 e 4.

O quarto ponto de convergência é a tensão entre eficiência e equidade, documentada por Black et al. (2022), Ash, Galletta e Giommoni (2024) e Battaglini et al. (2025), que demonstram que o design do modelo — e não a tecnologia em si — determina o resultado distributivo, definindo os requisitos do Nível 4. O quinto é a recomendação convergente de três estudos independentes para a manutenção de componente aleatório nas auditorias, como solução para o selective labels problem, configurando requisito operacional transversal a todos os níveis. O sexto ponto é a Portaria RFB 647/2026, cujos dispositivos — 10 princípios, governança tripartite, registros obrigatórios e monitoramento contínuo — validam os elementos definidores do Nível 3, embora a ausência de direitos externos para o contribuinte posicione a RFB entre os Níveis 2 e 3. O sétimo e último ponto é o PL 2338/2023, que define os requisitos legais para o Nível 4 ao consagrar o direito efetivo à explicação (Art. 8), a não discriminação verificável (Art. 12) e a avaliação de impacto algorítmico pública (Art. 26), de modo que sua aprovação legislativa aceleraria a transição do Nível 3 ao Nível 4.

## 4 | Conclusão

A revisão sistemática de 22 fontes publicadas entre 2020 e 2026 evidencia quatro achados principais. Primeiro, o aprendizado de máquina demonstra ganhos expressivos e estatisticamente robustos na seleção de auditorias fiscais, com convergência transcontinental em Itália (+39% na detecção de evasão), Austrália (97,86% de *strike rate*) e Brasil (80% a 90% mais corrupção detectada), o que confere elevada validade externa aos resultados. Segundo, o paradoxo adoção-governança constitui o risco sistêmico mais imediato: a maioria das administrações tributárias que adotam IA o fazem sem avaliar eticamente os modelos ou verificar sua equidade — padrão que o caso australiano, com 74% dos modelos sem avaliação ética, documenta de forma inequívoca. Terceiro, os marcos legais globais acusam defasagem estrutural: o EU AI Act não cobre explicitamente os usos tributários mais comuns de IA, e a jurisprudência recente confirma a ausência de base legal adequada em várias jurisdições. Quarto, a resposta normativa brasileira — a Portaria RFB 647/2026 e o PL 2338/2023 — configura uma das iniciativas mais abrangentes entre países em desenvolvimento, com elementos que superam o enquadramento europeu em matéria especificamente tributária, posicionando o Brasil entre os Níveis 2 e 3 do framework de maturidade proposto neste estudo.

O presente trabalho oferece cinco contribuições à literatura: (1) a síntese empírica transcontinental dos ganhos de aprendizado de máquina em administrações tributárias; (2) a documentação e conceituação do paradoxo governança-adoção; (3) a proposição de um framework de maturidade em quatro níveis com

validação empírica em sete pontos de convergência; (4) a análise comparada do marco normativo brasileiro frente ao estado da arte internacional; e (5) a formulação de recomendações operacionais para a RFB. O estudo apresenta, contudo, limitações relevantes: o corpus é predominantemente em inglês, com cobertura limitada de estudos em línguas locais de países em desenvolvimento; não foram coletados dados primários sobre os sistemas de IA efetivamente em operação na RFB; o campo encontra-se em rápida evolução, de modo que os resultados podem ser superados por desenvolvimentos posteriores à data de fechamento do corpus; o PL 2338/2023 ainda se encontra em tramitação na Câmara dos Deputados, com possibilidade de alterações substantivas em seu texto; e a Portaria RFB 647/2026, publicada recentemente, carece de evidência empírica quanto à sua implementação operacional. Pesquisas futuras devem priorizar a avaliação empírica da implementação da Portaria RFB 647/2026, a análise comparada de frameworks de governança de IA em administrações tributárias de países em desenvolvimento e a investigação do impacto da IA generativa sobre os processos de fiscalização e conformidade tributária.

## Referências bibliográficas


ASH, Elliott; GALLETTA, Sergio; GIOMMONI, Tommaso. *A machine learning approach to analyze and support anti-corruption policy.* American Economic Journal: Economic Policy, 2024. Pré-print disponível em: https://ssrn.com/abstract=3589545.

AUSTRALIAN NATIONAL AUDIT OFFICE. *Governance of artificial intelligence at the Australian Taxation Office*. Canberra: ANAO, 2025. 78 p. (Auditor-General Report No. 26, 2024-25).

BATTAGLINI, Marco; GUISO, Luigi; LACAVA, Chiara; MILLER, Douglas L.; PATACCHINI, Eleonora. *Refining public policies with machine learning: the case of tax auditing.* Journal of Econometrics, v. 249, 105847, 2025. DOI: https://doi.org/10.1016/j.jeconom.2024.105847.

BELAHOUAOUI, Rida; ALM, James. *Tax fraud detection using artificial intelligence-based technologies: trends and implications.* Journal of Risk and Financial Management, Basel, v. 18, n. 9, art. 502, p. 1-25, set. 2025. DOI: https://doi.org/10.3390/jrfm18090502.

BLACK, Emily; ELZAYN, Hadi; CHOULDECHOVA, Alexandra; GOLDIN, Jacob; HO, Daniel E. *Algorithmic fairness and vertical equity: income fairness with IRS tax audit models.* In: ACM CONFERENCE ON FAIRNESS, ACCOUNTABILITY, AND TRANSPARENCY (FAccT '22), 2022, Seoul. Proceedings [...]. New York: ACM, 2022. p. 1479-1503. DOI: https://doi.org/10.1145/3531146.3533204.

BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação. *Plano Brasileiro de Inteligência Artificial 2024-2028*. Brasília, DF: MCTI, 2024.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Portaria RFB n. 647, de 5 de fevereiro de 2026.* Dispõe sobre a política de Inteligência Artificial no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), estabelecendo garantias à sociedade do uso responsável de soluções de Inteligência Artificial. Diário Oficial da União, Brasília, DF, seção 1, p. 60, 12 fev. 2026.

BRASIL. Senado Federal. *Projeto de Lei n. 2338, de 2023.* Dispõe sobre o uso da Inteligência Artificial. Aprovado pelo Senado Federal em 3 de dezembro de 2024. Em tramitação na Câmara dos Deputados.

COLLOSA, Alfredo. *What future does artificial intelligence have in tax administrations?* CIAT Blog, Cidade do Panamá, 15 jan. 2025. Disponível em: https://www.ciat.org/ciatblog-what-future-does-artificial-intelligence-have-in-tax-administrations/?lang=en. **Acesso em: 7 fev. 2026.**

GUGLYUVATYY, Evgeny. *Balancing innovation and integrity: AI in tax administration and taxpayer rights.* Humanities and Social Sciences Communications, v. 12, n. 1818, p. 1-8, 2025. DOI: https://doi.org/10.1057/s41599-025-06099-7.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. *Understanding artificial intelligence in tax and customs administration.* Washington, DC: FMI, 2024. (IMF Technical Notes and Manuals, TNM/2024/006). ISBN 9798400290459.

KUZNIACKI, Blazej; HELGASON, Sigurdur Már; LANGEDAHL, Andrés; ALMENDRAL, Aurora Ribes. *Towards eXplainable Artificial Intelligence (XAI) in tax law: the need for a minimum legal standard.* World Tax Journal, Amsterdam, v. 14, n. 4, p. 573-616, 2022.

NATHWANI, Kunal. *Artificial intelligence in automated decision-making in tax administration: the case for legal, justiciable and enforceable safeguards.* London: Institute

for Fiscal Studies, 2024. 51 p. (Tax Law Review Committee Report). ISBN 978-1-80103-201-8.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Governing with artificial intelligence: the state of play and way forward in core government functions.* Paris: OCDE, 2025. Cap. 5: AI in tax administration (p. 169-175). DOI: https://doi.org/10.1787/c0a1e266-en
**Acesso em: 9 fev. 2026.**

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Inventory of tax technology initiatives.* Paris: OCDE, 2024. Dataset (CSV). Disponível em: https://data-explorer.oecd.org/
Acesso em: 8 fev. 2026.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Tax administration 3.0: the digital transformation of tax administration. Paris: OCDE, 2020. 76 p. Disponível em: http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.htm.
**Acesso em: 9 fev. 2026.**

PAGE, Matthew J.; McKENZIE, Joanne E.; BOSSUYT, Patrick M.; BOUTRON, Isabelle; HOFFMANN, Tammy C.; MULROW, Cynthia D.; SHAMSEER, Larissa; TETZLAFF, Jennifer M.; AKL, Elie A.; BRENNAN, Sue E.; CHOU, Roger; GLANVILLE, Julie; GRIMSHAW, Jeremy M.; HRÓBJARTSSON, Asger; LALU, Manoj M.; LI, Tianjing; LODER, Elizabeth W.; MAYO-WILSON, Evan; McDONALD, Steve; McQUEEN, Luke A.; STEWART, Lesley A.; THOMAS, James; TRICCO, Andrea C.; WELCH, Vivian A.; WHITING, Penny; MOHER, David. *The PRISMA 2020 statement: an updated guideline for reporting systematic reviews.* BMJ, v. 372, n. 71, 2021. DOI: https://doi.org/10.1136/bmj.n71.

SHAIKH, Sohail. *Balancing innovation and oversight: AI in the U.S.* Treasury and IRS: a survey. arXiv preprint, arXiv:2509.16294v1 [cs.CY], ago. 2025.

THOMAS, James; HARDEN, Angela. *Methods for the thematic synthesis of qualitative research in systematic reviews.* BMC Medical Research Methodology, v. 8, n. 45, p. 1-10, 2008. DOI: https://doi.org/10.1186/1471-2288-8-45.

UNIAO EUROPEIA. *Regulamento (UE) 2024/1689 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de junho de 2024, que estabelece regras harmonizadas em matéria de inteligência artificial (Regulamento Inteligência Artificial)*. Jornal Oficial da União Europeia, L series, 12 jul. 2024. Disponível em: http://data.europa.eu/eli/reg/2024/1689/oj. Acesso em: 9 fev. 2026.

UNITED STATES GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. *Artificial intelligence may help IRS close the tax gap.* Washington, DC: GAO, 6 jun. 2024. (WatchBlog).

ZHENG, Qinghua; XU, Yiming; LIU, Huixiang; SHI, Bin; WANG, Jiaxiang; DONG, Bo. *A survey on tax risk detection using data mining techniques*. Engineering, v. 34, p. 43-59, 2024. DOI: https://doi.org/10.1016/j.eng.2023.07.014.

ARTIGO

DOI: 10.5281/zenodo.20518070

# A Neutralidade Tributária sob a Égide da Reforma Tributária, aplicada ao Comércio Transfronteiriço: Uma Análise Histórica e Crítica do Regime de Tributação de Mercadorias Importadas por Particulares

## *Tax Neutrality under the Tax Reform, applied to Cross-Border Trade: A Historical and Critical Analysis of the Taxation Regime for Goods Imported by Private Individuals*

Juraci Garcia Ferreira

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Graduado em Administração de Empresas pela Universidade Estadual de Maringá (UEM). Pós-graduado em Direito Aduaneiro e Comércio Exterior pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Mestre em Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria pelos Instituto Universitario de Educación a Distancia (UNED) e Instituto de Estudios Fiscales (IEF), da Espanha. Autor do livro Legislação Aduaneira: Anotada e Comentada, Elsevier, 2005.

**RESUMO**

Este artigo analisa a neutralidade tributária sob a égide da reforma do sistema tributário, aplicada ao comércio transfronteiriço de bens, por meio de uma análise histórica e crítica do regime de tributação das mercadorias importadas por particulares. A investigação aborda a trajetória do sistema desde sua criação, em 1980, até os desafios contemporâneos impostos pelo crescimento exponencial do comércio eletrônico global. A metodologia adota uma abordagem qualitativa estruturada em três eixos fundamentais: a análise documental e histórica da legislação tributária e aduaneira brasileira; o estudo comparativo entre os regimes nacionais de importação comum e especial e as diretrizes internacionais de tributação digital; e a avaliação crítica dos impactos da Lei nº 14.902/2024. Os resultados sugerem que o arcabouço normativo do regime de tributação simplificado, concebido em um ambiente pré-digital e mecânico, mostra-se limitado frente as demandas da economia digital contemporânea. A recente eliminação do limite mínimo isentivo gerou uma queda significativa no volume de importações, embora tenha elevado a arrecadação de um tributo de caráter predominantemente extrafiscal. Os dados indicam possíveis disparidades acentuadas na carga tributária entre os regimes disponíveis aos particulares, o que pode influenciar a formação das decisões econômicas nas opções de consumo, revelar tensão com o princípio da neutralidade tributária e criar incentivos compatíveis com o subfaturamento estratégico como forma de mitigação da ausência de isonomia. A reforma tributária apresenta-se como oportunidade histórica para modernizar o regime tributário. Propõe-se um modelo híbrido, fundamentado em evidências técnicas de equilíbrio geral, que contempla a implementação de progressividade por faixas de valor, a responsabilização das plataformas digitais como intermediárias tributárias, a adoção do sistema de pagamento segregado e o ajuste técnico do limite isentivo, visando conciliar arrecadação, equidade e justiça fiscal no cenário digital do século XXI.

**Palavras-chave:** Regime de Tributação Simplificada. Reforma tributária. Comércio eletrônico transfronteiriço. Neutralidade tributária. Tributação direta e indireta.

**ABSTRACT**

This article examines the principle of tax neutrality within the Brazilian tax system reform framework, as applied to cross-border trade, through a historical and critical analysis of the tax regime governing goods imported by private individuals. The study traces the evolution of this regime from its creation in 1980 to the contemporary challenges presented by the exponential growth of global electronic commerce. The methodology adopts a qualitative approach structured around three main axes: documentary and historical analysis of Brazilian tax and customs legislation; a comparative study of national common and special import regimes considering international guidelines on digital taxation; and a critical assessment of the impacts of Law No. 14,902/2024. The evidence suggests that the normative framework of the simplified taxation regime, originally conceived in a pre-digital, largely mechanical environment, is unsuitable for the demands of the contemporary digital economy. The recent elimination of the minimum tax-exempt threshold led to a considerable reduction in import volumes, while simultaneously increasing revenue from a predominantly extrafiscal tax. The analysis exposes potentially considerable disparities in the tax burden across the regimes available to private individuals, which may distort consumption choices, erode the principle of tax neutrality, and encourage strategic under-invoicing to mitigate the lack of tax symmetry. In this context, the tax reform appears as a historic opportunity to modernize the regime. The article puts forward a hybrid model established in technical evidence from general equilibrium analysis, suggesting the adoption of progressive tax rates by value brackets, the attribution of tax responsibilities to digital platforms acting as intermediaries, the implementation of a split-payment system, and the technical standardization of the tax-exempt threshold. These measures are intended to reconcile revenue generation, equity, and tax justice in the twenty-first-century digital economy.

**Keywords:** Simplified Taxation Regime. Tax reform. Cross-border electronic commerce. Tax neutrality. Direct and indirect taxation.

## 1 | Introdução

O Regime de Tributação Simplificada (RTS), instituído pelo Decreto-Lei (DL) nº 1.804, de 3 de setembro de 1980 [1], foi concebido em um contexto histórico no qual o então Ministro da Fazenda, Ernane Galvêas, buscava modernizar e desburocratizar os serviços aduaneiros, em consonância com o Programa Nacional de Desburocratização, com vistas à aceleração dos procedimentos e à redução de custos administrativos [2]. Inserido em um ambiente de aduana analógica, marcado por controles essencialmente manuais, baixo volume de remessas internacionais e pela predominância de envios ocasionais entre pessoas físicas, em regra a título não comercial, o RTS estruturou o tratamento tributário das Remessas Postais Internacionais (RPI) e, posteriormente, das remessas expressas (courier). Trata-se, portanto, de um regime cuja vocação originária e desenho estrutural não se destinavam à disciplina de operações comerciais, mas ao tratamento simplificado de fluxos residuais compatíveis com o modelo operacional da época.

A relevância contemporânea do debate decorre do desalinhamento estrutural entre esse desenho original e sua aplicação atual. Quatro décadas depois, o RTS passou a ser utilizado como suporte normativo para a tributação de operações comerciais massificadas, realizadas no âmbito do comércio eletrônico (CE) internacional ou transfronteiriço de bens tangíveis (CETBT), mediadas por marketplaces e plataformas digitais [3], em um ambiente de elevada escala, velocidade e complexidade informacional. A tentativa de acomodar a fluidez dos algoritmos e das cadeias globais de consumo em um arcabouço legal concebido sob o compasso manual e analógico, evidencia uma defasagem normativa já reconhecida, inclusive, pelo Poder Judiciário[4][1], ao assinalar que o legislador de 1980 sequer poderia imaginar o CE O cenário pós-pandemia, ao alterar estruturalmente a quantidade, a velocidade e o perfil das encomendas internacionais, tornou ainda mais visível essa limitação [5].

Paralelamente, a Reforma Tributária, materializada pela Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023 [6] e pela Lei Complementar (LC) nº 214/2025 [7], instituiu uma nova moldura constitucional ao consagrar expressamente os princípios da neutralidade e da justiça tributária. Esses princípios desempenham papel central como vetor normativo para a reavaliação dos regimes jurídicos aplicáveis ao comércio transfronteiriço de bens tangíveis (CTBT), exigindo coerência sistêmica, proporcionalidade e redução de distorções concorrenciais entre os regimes. Nesse contexto, este artigo examina a trajetória histórica do RTS e seus limites estruturais, analisando de que forma a reforma tributária oferece bases normativas para uma reconstrução tecnicamente orientada do regime, a partir de uma perspectiva comparada e propositiva, alinhada às melhores práticas internacionais e às exigências da economia digital contemporânea.

[1] A Ministra Assusete Magalhães (STJ), em julgamento realizado sobre o RTS, afirmou que, em 1980, quando editado o DL nº 1.804, não existiam internet nem CE, tampouco grande volume de transações comerciais de pequeno valor.

## 2 | Metodologia

O artigo adota uma abordagem predominantemente qualitativa, combinando análise histórica, documental, comparando os regimes de tributação aplicáveis ao CTBT, bem como examinado criticamente as diretrizes internacionais e os impactos decorrentes da reforma tributária. O objetivo é compreender os desafios estruturais do RTS e identificar oportunidades de modernização no contexto de sua transformação normativa.

A metodologia estrutura-se em três eixos complementares: (i) análise histórico-documental da evolução normativa do RTS; (ii) estudo das diretrizes internacionais e da aplicação do princípio da neutralidade nos regimes de importação do CTBT; e (iii) avaliação crítica da legislação contemporânea à reforma tributária. Essa combinação permite articular a compreensão das experiências pretéritas à análise do cenário atual, em perspectiva nacional e comparada.

A análise histórico-documental examina o RTS desde sua instituição, em 1980, incluindo decretos, instruções normativas e demais atos infralegais, com o propósito de identificar suas motivações originárias, as transformações ocorridas ao longo do tempo e os desafios estruturais não solucionados pela legislação vigente.

O estudo das diretrizes internacionais concentra-se nas recomendações e modelos elaborados por organismos internacionais, com especial atenção às experiências da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), da Organização Mundial do Comércio (OMC) e da Organização Mundial das Aduanas

(OMA), bem como às práticas adotadas pela União Europeia (UE) e pelos Estados Unidos (EUA). Busca-se identificar parâmetros técnicos e soluções institucionais potencialmente adaptáveis à realidade brasileira, à luz do sistema tributário nacional e dos compromissos internacionais assumidos.

A avaliação crítica da legislação concentra-se nos impactos da reforma tributária, examinando de como os novos princípios constitucionais — em especial a neutralidade e a justiça tributária — orientam e exigem a modernização dos regimes aplicáveis ao CTBT, bem como os desafios e oportunidades introduzidos pelo novo marco legal para a tributação presente e futura.

A pesquisa utiliza fontes primárias, como legislação nacional e internacional, tratados, diretrizes e recomendações técnicas, além de dados e estatísticas relacionadas ao CTBT. As fontes secundárias compreendem a literatura especializada em direito tributário e economia digital, bem como a análise crítica da repercussão midiática da denominada "taxa das blusinhas", expressão que popularizou e polarizou o debate sobre a tributação do RTS.

O recorte temporal abrange o período de 1980 a 2025, desde a gênese do RTS até os desdobramentos da reforma tributária, incluindo a aceleração do CETBT, especialmente no período pós-pandemia de COVID-19. A análise comparativa da carga tributária considera os tributos atualmente incidentes e projeta seus efeitos no novo sistema tributário, assegurando uma perspectiva histórica ampla sobre os desafios contemporâneos do século XXI.

## 3 | Resultados e Discussões

### 3.1 | Evolução Histórica do RTS: Da Simplificação Burocrática aos Desafios Digitais

Criado em 1980 para uma realidade postal analógica, a análise histórica do RTS revela adaptações que, embora tenham atendido demandas pontuais, não acompanharam a transformação estrutural do CTBT para o CETBT, da lógica analógica para digital. As primeiras alterações relevantes do DL nº 1.804/1980, ocorreram somente nos anos 1990, com a Lei nº 8.383/1991[8], que elevou o limite para uso do regime para até 500 dólares norte-americanos (USD) e ampliou a margem legal para a concessão de isenções pelo Ministro da Fazenda (MF), e com a Lei nº 9.001/1995[9], que suprimiu os limites de valor do uso do regime, previstos em lei, transferindo a competência a normas infralegais e ampliando significativamente a discricionariedade administrativa. Essa estrutura legislativa, com previsão de aplicação de alíquotas de Imposto e Importação (II) para o RTS de até 400%, permaneceu inalterada por mais de três décadas, até a edição da Lei nº 14.902/2024[10], que fixou alíquotas de 20% e 60%, estabeleceu um limite de uso de até 3.000 USD no regime e eliminou o de minimis [11], vigente desde 1999, afastando o Brasil do padrão adotado pela maioria dos países.

No plano infralegal, a evolução do RTS refletiu igualmente a necessidade periódica de adaptação às dinâmicas comerciais, com a primeira regulamentação pela IN DpRF nº 18/1981[12], que limitava seu uso às remessas de até 100 USD, sem cobertura cambial, com um "de minimis" de 20 USD, se as encomendas fossem destinadas a particulares. Havia progressividade das alíquotas do II, que alcançaram patamares elevados de até 300%, e tributação diferenciada para determinados tipos de mercadorias, conforme tabelas anexas às IN DpRF vigentes até 1994, em modelo semelhante ao da Tabela 1, a seguir:

**Tabela 01** – Tributação do RTS, anexa à IN DPRF nº 18 de março de 1981

| GRUPO 01 – ALÍQUOTAS FIXAS | | |
|---|---|---|
| **SUBGRUPOS** | **BENS** | **ALÍQUOTAS** |
| 01....01 | Artigos de perfumaria ou toucador, cosméticos, bebidas, joias e relojoaria. | 300% |
| 01...02 | Artigos de couro e suas obras, eletrodomésticos e aparelhos eletrônicos, brinquedos elétricos e eletrônicos. | 250% |
| 01...03 | Calçados, vestuário, roupa de cama e roupa de mesa. | 200% |
| 01...04 | Artigos para o lar de metal, louças, porcelana, cerâmica, vidro, cristal e plástico. | 150% |
| **SUBGRUPOS** | **OUTROS BENS** | **ALÍQUOTAS** |
| 02.01 | Mais de 20.00 até 40.00 | 40% |
| 02.02 | Mais de 40.00 até 60.00 | 60% |
| 02.03 | Mais de 60.00 até 80.00 | 80% |
| 02.04 | Mais de 80.00 até 100.00 | 100% |

Fonte: Conforme o anexo da IN publicada no Diário Oficial do Brasil de 26/03/1981, seção 1, página 5.775

Esse padrão foi quebrado quando o MF passou a exercer seu papel hierárquico, com a edição da Portaria MF nº 609/1994[13], que instituiu apenas três faixas de tributação, com alíquotas de II de 10%, 20% e 50%, alinhadas aos parâmetros tributários aceitáveis de limites de direitos aduaneiros [14] incorporados pelo Brasil do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio de 1994 (GATT 1994) [15]. Outras portarias sucederam-se, com destaque à Portaria MF nº 703, de dezembro de 1994[16], que estabeleceu a alíquota única de 60% (que perdurou por quase 20 anos) e sem progressividade para o RTS. A Portaria MF nº 156/1999[17], que, após diversas alterações, permanece vigente e regulamenta o atual RTS, confirmou essa alíquota única e instituiu tratamento diferenciado às remessas expressas, ao afastar a aplicação do de minimis de 50 USD aos envios destinados a particulares via courier.

A partir desse marco, a Receita Federal do Brasil (RFB) passou a exercer função regulamentar complementar, iniciada com a IN SRF nº 96/1999[18], revogada pela IN RFB nº 1.737/2017[19], a qual, embora objeto de sucessivas alterações, permanece vigente. Por fim, essas normas foram ajustadas às mudanças da Lei nº 14.902/2024[10], preservando a estrutura do RTS, ainda que inserido em contexto econômico e comercial substancialmente distinto daquele em que foi baseado em sua origem.

[2] O termo de minimis, derivado da máxima latina de minimis non curat lex ("a lei não se ocupa de coisas mínimas"), designa, no comércio internacional, o limite de valor abaixo do qual a cobrança de tributos é dispensada, em razão de o custo administrativo de controle superar o montante potencialmente arrecadado.

[3] Nos anos 1980, a atual RFB era denominada Departamento da Receita Federal (DpRF), por isso IN DPRF.

## 3.2 | Inflexão recente do RTS: Impacto das Mudanças Legislativas de 2024

A inflexão do RTS ocorreu em julho de 2024, com a aprovação da Lei nº 14.902/2024, que, por meio do art. 32[10], extinguiu o de minimis de 50 USD ao instituir, como regra, a tributação de todas as encomendas importadas. A nova sistemática, embora formalmente estruturada em duas alíquotas, conforme a nova redação do § 2º do art. 1º do DL nº 1.804/1980[1], oculta uma progressividade resultante da parcela a deduzir de 20 USD sobre o II devido, conforme demonstrado nos cálculos da Tabela 2:

**Tabela 2** - Tabela Progressiva no RTS do II Devido (Deduzidos 20 USD)

| Base de Cálculo | II (%) – dedução (20) =II devido | Alíquota *ad valorem* real |
|---|---|---|
| 50 USD | 50 x 20% = 10.00 – (0) = 10 | **20 %** |
| 60 USD | 60.00 x 0,6 = 36.00 – 20 = 16.00 | **26,7%** |
| 70 USD | 70.00 x 0,6 = 42.00 – 20 = 22.00 | **31,43 %** |
| 80 USD | 80.00 x 0,6 = 48.00 – 20 = 28.00 | **35 %** |
| 100 USD | 100.00 x 0,6 = 60.00 – 20 = 40.00 | **40 %** |
| 200 USD | 200.00 x 0,6 = 120.00 – 20 = 100.00 | **50 %** |
| 500 USD | 500.00 x 0,6 = 300.00 – 20 = 280.00 | **56 %** |
| 1.000 USD | 1,000 x 0,6 = 600.00 – 20 = 580.00 | **58%** |
| 2000 USD | 2,000 x 0,6 = 1.200 – 20 = 1,180.00 | **59%** |
| 3.000 USD | 3,000 x 0,6 = 1.800 – 20 = 1,780.00 | **59,33%** |

Fonte: Autor, calculado com base na Lei nº 14.902, de 2024.

Paradoxalmente, a edição da MP nº 1.271/2024 [20], posteriormente convertida na Lei nº 15.071/2024, reforçou a discricionariedade administrativa ao autorizar o MF a manejar alíquotas aplicáveis a encomendas importados por via postal, em prejuízo as via courier, ou vinculadas a programas de conformidade, com potencial para atenuar a neutralidade tributária, na medida em que permite a restrição da progressividade aprovada em lei, impedindo o uso da dedução dos 20 USD, e a criação de distinções discricionárias entre canais logísticos de mesma natureza econômica. Não obstante, referida lei introduziu avanços relevantes ao atribuir às plataformas de CE a responsabilidade pelo recolhimento antecipado de tributos e pela prestação de informações (art. 2º-A), pavimentando o caminho para a adoção do pagamento segregado. Ademais, alinhou-se expressamente ao Código de Defesa do Consumidor ao assegurar o direito à restituição do Imposto de Importação nos casos de devolução ou desistência da compra (art. 2º-B) [21].

## 3.3 | Princípio da neutralidade tributária no novo sistema constitucional

A reforma tributária configura um marco transformador do sistema tributário brasileiro ao introduzir princípios que abrem espaço para a modernização futura do RTS, especialmente na regulamentação aplicável aos três tributos incidentes sobre o consumo: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS), aplicável a produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. O aspecto mais relevante, contudo, reside na introdução expressa de novos princípios constitucionais— neutralidade, simplicidade, transparência, justiça fiscal, cooperação e defesa do meio ambiente [22] — que se somam aos já existentes e inauguram uma nova matriz axiológica do sistema tributário.

### 3.3.1 | A neutralidade na Constituição após a EC nº 132/2023 e o RTS

A neutralidade passa a figurar expressamente como princípio aplicável ao sistema tributário nacional, nos termos do § 1º do art. 156-A da Constituição Federal de 1988 (CF/1988) [23], ao enunciar os princípios gerais do novo modelo. Trata-se de um marco conceitual relevante para a modernização do RTS, em consonância com os novos paradigmas tributários nacionais e internacionais, estabelecer que a tributação deve evitar distorções nas decisões de consumo e na organização da atividade econômica, com impacto direto sobre o CTBT [24, pág. 65].

A conjugação dos princípios da neutralidade e da uniformidade geográfica impõe a adoção de alíquotas nacionais uniformes na tributação indireta sobre o consumo, inclusive nas importações realizadas por particulares no âmbito do CTBT, exigência crucial à luz da experiência recente com tributos estaduais , pois a preservação da unidade do sistema constitui condição indispensável para evitar discriminações tributárias

fundadas exclusivamente na localização geográfica do contribuinte[25, p. 106/107, 26, p. 8/9].

A articulação entre os princípios da igualdade, da equidade e da justiça fiscal estabelece parâmetros normativos centrais para a modernização do RTS. A igualdade assegura tratamento uniforme a contribuintes em situações equivalentes, enquanto a equidade impõe a consideração das disparidades econômicas, ajustando a carga tributária à capacidade contributiva [27, p. 9, 28, p. 478-481]. Nesse contexto, a progressividade — abandonada no RTS a partir de 1994 — foi parcialmente retomada pela Lei nº 14.902/2024[10], que reintroduziu mecanismos de tributação diferenciada para remessas de menor valor, conforme tabela 2, mitigando o impacto fiscal sobre contribuintes de menor capacidade econômica.

A incorporação expressa da neutralidade, bem como da justiça fiscal, agora positivada no art. 145, § 3º, da CF/1988 [23], representa uma inflexão relevante no desenho institucional do RTS, ao impor aos Poderes Legislativo e Executivo a internalização de critérios decisórios distintos daqueles que historicamente orientaram o regime, sobretudo no contexto da tributação das operações do CTBT.

Esses princípios, conjugados aos demais já consagrados, alinham-se aos objetivos delineados no Informe Mirrlees[5] [29], voltados à construção de um sistema tributário ótimo, fundado nos vetores da eficiência, equidade, neutralidade e transparência, bem como aos modelos contemporâneos de tributação baseados no valor adicionado e no princípio do destino, amplamente refletidos no novo sistema tributário.

[4] Ressalte-se que, somente em 2023 — mais de três décadas após a CF/88 — o ICMS passou a operar com alíquota nacional uniforme de 17% no RTS [21]

[5] O Informe Mirrlees (2011) consiste em estudo acadêmico sobre o desenho ótimo dos sistemas tributários, no qual se delineiam princípios de eficiência, equidade e neutralidade, com ênfase em simplicidade administrativa, base ampla de incidência e integração entre tributação direta e indireta.

### 3.3.2 | Neutralidade na doutrina e teoria tributária

A neutralidade tributária é um conceito polissêmico, o que impõe a delimitação do sentido adotado neste estudo. Não se pode conceber a existência de um tributo absolutamente neutro, uma vez que o Estado, ao tributar com vistas à alocação ótima de recursos e à realização da justiça fiscal, inevitavelmente afeta — ainda que de forma indireta — o funcionamento do sistema econômico.

Sem a pretensão de reconstruir o percurso histórico do conceito, e limitando-se a uma leitura contemporânea da neutralidade tributária, adota-se como referência a definição segundo a qual o princípio se estrutura a partir de uma lógica de abstenção estatal. Nessa perspectiva, a neutralidade corresponde à renúncia do Estado a intervenções que prejudiquem a livre concorrência, salvo quando indispensáveis à correção de falhas de mercado ou à mitigação de imperfeições concorrenciais socialmente relevantes [30, p. 159-160, apud p. 63].

Essa formulação evidencia a tensão inerente entre neutralidade e tributação, uma vez que os tributos, de natureza fiscal ou extrafiscal, influenciam inevitavelmente o comportamento dos contribuintes. Nos tributos de caráter extrafiscal — como o II — tal influência não constitui efeito colateral, mas objetivo deliberado da intervenção estatal, razão pela qual não se pode pressupor o exercício da competência tributária como economicamente neutro.

Essa compreensão encontra respaldo na doutrina contemporânea que, a partir de distintas matrizes teóricas, converge no reconhecimento da neutralidade como limite à intervenção tributária excessiva. Nesta visão, a neutralidade vincula-se à proteção da livre concorrência e da igualdade competitiva, e não à eliminação dos impactos econômicos da tributação [31, p. 333]; associa-se à exigência de indiferença estatal em relação à concorrência e à livre formação dos preços de mercado [32, p. 119]; ou, ainda, concebe-se como dever estatal de atuação ou de abstenção, orientado à preservação da liberdade concorrencial [33, p. 99].

Conclui-se que o princípio da neutralidade impõe ao Estado o dever de assegurar aos contribuintes igualdade de oportunidades nas decisões de consumo e investimento, equalizando a carga tributária em situações economicamente equivalentes, em articulação com os princípios da equidade e da justiça fiscal. Embora não tenha sido expressamente consagrado no texto constitucional tributário original, tal entendimento já se encontrava implicitamente nas normas relativas à ordem econômica e financeira, no artigo 170, e seus incisos IV, V, VII e IX, da CF/1988 [23],

como decorrência dos princípios da livre concorrência e da liberdade econômica.

A livre concorrência exprime a neutralidade ao exigir um sistema tributário que não favoreça determinados agentes em detrimento de outros, evitando distorções artificiais nas decisões de produção, investimento ou organização empresarial. De modo convergente, a liberdade econômica reforça esse princípio ao pressupor a atuação dos agentes com base na eficiência, e não em vantagens fiscais específicas, vedando interferências tributárias injustificadas nas escolhas econômicas privadas e contribuindo para a preservação de um ambiente competitivo e equitativo.

A neutralidade, no contexto tributário, articula-se diretamente com três princípios estruturantes do sistema constitucional brasileiro — igualdade, equidade e justiça fiscal — todos consagrados no ordenamento constitucional, expressamente ou implicitamente. Embora o termo equidade não figure literalmente no texto da CF/1988, seu conteúdo encontra-se implicitamente afirmado, sobretudo no art. 145, § 1º [23], ao eleger a capacidade contributiva como critério orientador da tributação. A justiça fiscal, hoje expressamente enfatizada na tributação do consumo, também já se encontrava implicitamente presente, manifestando-se por meio de vetores como a isonomia tributária, a vedação ao confisco e a progressividade.

Nesse sentido, a neutralidade configura verdadeiro corolário desses princípios, operando como limite à atuação do legislador tributário na instituição de padronizações normativas que resultem em elevação artificial de preços ou em desvantagem competitiva injustificada entre contribuintes, por potencial prejuízo à livre concorrência.

### 3.3.3 | Neutralidade segundo organismos internacionais (OMC, OCDE, OMA)

Embora os trabalhos desenvolvidos no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC) sobre CE sejam relevantes, não constituem o objeto central deste artigo. O recorte adotado remonta a 1994, ano de sua criação e da incorporação do GATT 1994[14], que passou a estruturar o regime jurídico multilateral do comércio de bens, orientado à promoção de um comércio internacional mais livre e equitativo, com reflexos diretos no CTBT.

Nesse contexto, a neutralidade não se limita à fixação de alíquotas que evitem distorções concorrenciais, mas se projeta sobre o conjunto das decisões normativas e políticas que afetam a tributação do comércio internacional. Essa compreensão manifesta-se de forma paradigmática no princípio do Tratamento Nacional, consagrado no art. III do GATT 1994 [34] segundo o qual produtos importados não devem ser onerados mais gravosamente do que os produtos nacionais concorrentes no âmbito da tributação interna, de modo a preservar as condições de concorrência no mercado doméstico. Por essa razão, a incidência de direitos aduaneiros na importação mostra-se legítima como instrumento extrafiscal, sem violação do princípio, uma vez que inexiste tributo interno equivalente aplicável aos produtos nacionais.

Assim, a neutralidade subjacente ao sistema da OMC exige uniformidade na tributação de produtos nacionais e importados, sob pena de falseamento da concorrência internacional, admitindo-se como distinção legítima apenas a incidência de direitos aduaneiros, instrumento de natureza manifestamente extrafiscal.

O debate na OCDE sobre a tributação indireta na economia digital remonta à Conferência de Ottawa, realizada em 1998, da qual resultou Marco de Ottawa, estruturante para a tributação do CE [35], com base nos princípios de neutralidade, eficiência, simplicidade e flexibilidade. Em 2003, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE publicou um relatório de acompanhamento, consolidando esses princípios como parâmetros orientadores da tributação do CE [35], com a neutralidade afirmando-se como diretriz central ao exigir tratamento equitativo entre as diferentes formas desse comércio e entre este e o comércio convencional, de modo que as decisões empresariais sejam motivadas por considerações econômicas e não fiscais.

A neutralidade também ocupa posição nuclear nas Diretrizes Internacionais sobre IVA/IBS da OCDE [36], orientando o desenho dos sistemas de tributação indireta. Conforme essas diretrizes, a possibilidade de dedução do imposto incidente na importação, em condições equivalentes às aplicáveis às aquisições internas, constitui elemento essencial para garantir a neutralidade e limitar distorções no comércio internacional, ainda que a arrecadação ocorra de simultaneamente ou diferida em relação aos tributos aduaneiros.

As formulações da neutralidade no âmbito da OMC e da OCDE revelam duas vertentes normativas, simultaneamente antagônicas e complementares, quanto ao papel do Estado no funcionamento dos mercados: uma de caráter abstencionista, que impõe o dever de não intervir quando a atuação estatal puder distorcer a livre concorrência, e outra de natureza interventiva, que legitima a regulação — inclusive tributária — quando necessária à correção de falhas de mercado. No campo da tributação indireta, essa dualidade projeta-se na exigência de tratamento equivalente entre operações internas e importações: de um lado, pela via da desoneração, mediante o direito à dedução do IVA/IBS; de outro, pela via da imposição, ao determinar que a tributação da importação ocorra, no mínimo, em níveis equivalentes aos aplicáveis aos bens adquiridos no mercado interno. Essa lógica foi incorporada aos arts. 2º e 66 da LC nº 214/2025[7], que consagram a neutralidade como princípio estruturante da CBS e do IBS, exigindo que tais tributos não distorçam decisões de consumo e que, nas importações, se apliquem as mesmas alíquotas das operações internas, ressalvados regimes específicos. Essa diretriz é explicitada no item 25 da Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 68/ 2024[37], que deu origem à referida LC, ao afirmar que contribuintes em situações e operações similares devem estar sujeitos à imposição equivalente, o que consagra o que a literatura denomina equidade horizontal.

A reforma tributária revela-se, assim, essencial para a conformação do sistema tributário às dinâmicas do CTBT promovendo maior justiça e eficiência sob a nova ordem constitucional. Todavia, a mera regulamentação do IBS e da CBS não é suficiente para garantir a neutralidade. Torna-se imprescindível harmonizar, previamente à sua entrada em vigor, os regimes aplicáveis aos particulares, a fim de evitar que a disparidade de tratamento tributário entre regimes assuma relevância direta na tomada de decisão econômica, podendo reordenar incentivos e favorecer estratégias de declaração de valor a menor ou declaração falsa quanto ao conteúdo da remessa, com a finalidade de compensar a diferença de carga tributária.

## 3.4 | Neutralidade tributária aplicada ao comércio transfronteiriço de bens tangíveis

### 3.4.1 | Neutralidade no Regime de Tributação Simplificada após 2024

Os relatórios do Programa Remessa Conforme (PRC), publicados pela RFB [38], indicam que a tributação instituída pela Lei nº 14.902/2024 [10] produziu efeitos relevantes sobre o comportamento dos consumidores [39], pois comparação entre os períodos anterior e posterior à sua promulgação — que eliminou o de minimis de 50 USD e passou a tributar todas as encomendas — revela uma redução de 40,46% no volume total de pacotes, de 208,6 milhões para 124,1 milhões. No mesmo intervalo, o ticket médio das remessas aumentou de 17,20 USD para 18,66 após a imposição da alíquota mínima de 20%.

O aumento de 8,45% no ticket médio sugere um ponto de inflexão no padrão de consumo, marcado pela supressão de aquisições de baixo valor anteriormente isentas e pela consolidação de remessas, por meio da unificação de compras para diluir o impacto tributário e burocrático. Tais indícios evidenciam que a eliminação do de minimis interferiu diretamente nas decisões econômicas dos particulares, produzindo efeitos comportamentais típicos de distorções induzidas pela tributação, em tensão com o princípio da neutralidade.

Houve um recorde de arrecadação do II no âmbito do RTS [40], situação que não deveria ser interpretada como um indicador de eficiência fiscal, mas como reflexo da incidência sobre base anteriormente isenta, sobretudo diante da expressiva redução do volume de importações. A natureza predominantemente extrafiscal desse tributo vincula sua função constitucional à regulação do comércio exterior e ao equilíbrio da balança comercial, e não à maximização da arrecadação. Ao impor uma carga tributária que interfere diretamente nas escolhas econômicas dos cidadãos [42], o RTS tende a acentuar disparidades em relação a outros regimes disponíveis aos particulares, como o RTE (Regime de Tributação Especial) — ver tópico 3.4.4.1 — utilizado por viajantes em compras no exterior, gerando seletividade potencialmente desproporcional. Nesse contexto, a extrafiscalidade deve operar como critério de proporcionalidade regulatória, preparando o ajuste dos regimes aplicáveis ao CTBT aos novos princípios constitucionais, especialmente à neutralidade e à justiça fiscal.

Embora o princípio da neutralidade tributária, introduzido pela EC nº 132/2023 [6], ainda não possua aplicabilidade plena — por depender de regulamentação plena do IBS e da CBS —, a política atual de tributação das encomendas internacionais já revela pontos de atenção sob a ótica técnica. Ao dispor que os tributos

devem buscar evitar distorcer decisões de consumo, o novo marco constitucional impõe reflexão sobre a compatibilidade das normas vigentes à luz dos efeitos observados, os quais poderão demandar ajustes para a conformação do regime ao sistema tributário em formação.

### 3.4.2 | Comparação entre regimes internos de importação

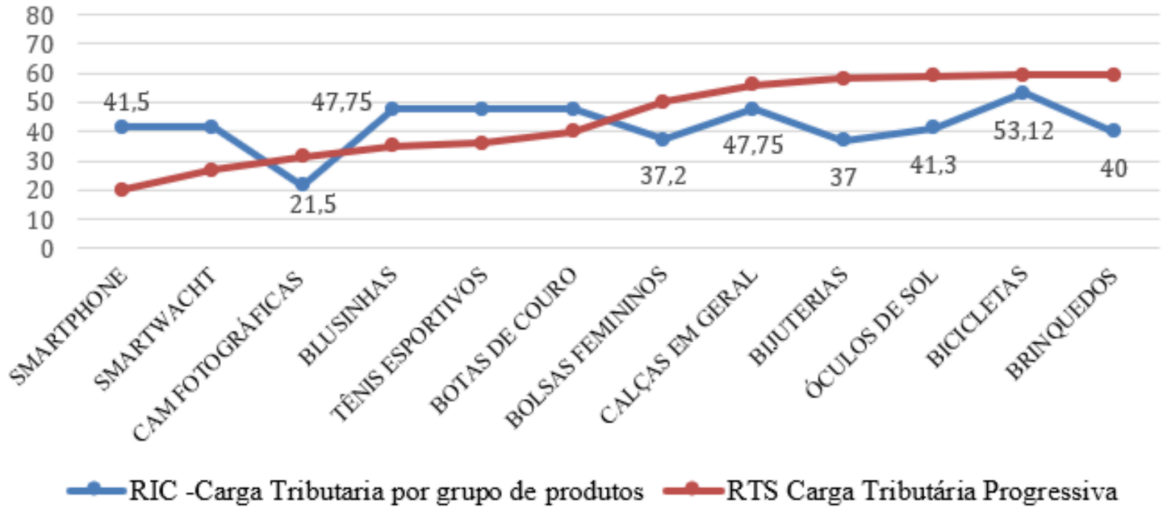
A partir do princípio da neutralidade, procede-se à análise comparativa da tributação, dos fatores relevantes e das regras de importação aplicáveis às operações B2C (Business to Consumer) e C2C (Consumer to Consumer) [42, p. 314-330 ], examinando: (i) o RTS em relação ao Regime de Importação Comum (RIC)[43], predominantemente utilizado por empresas no comércio B2B (Business to Business); e (ii) o RTS em comparação com o RTE, também denominado regime de bagagem de viajantes, igualmente acessível a particulares. Busca-se identificar, sob a perspectiva técnica, eventuais disparidades, à luz da neutralidade tributária, com potencial de distorcer decisões econômicas ou de prejudicar a livre concorrência.

#### 3.4.2.1 | RTS e Regime de Importação Comum (RIC)

Prevalece no debate midiático a percepção de que haveria um déficit de equalização tributária, sem neutralidade entre o RTS e o RIC, frequentemente difundida por setores empresariais. Sob essa ótica, o RTS aplicaria uma carga tributária significativamente inferior, gerando concorrência desleal em prejuízo das empresas que operam pelo RIC ou revendem no mercado nacional [44, 45], com o Estado influenciando as escolhas exclusivamente pela tributação. Diante disso, os dados a seguir propõem uma reflexão técnica necessária à construção de um novo RTS à luz da reforma tributária.

Na Figura 1, a comparação entre as alíquotas do II no RTS (tabela 2) [46] e a carga tributária total no RIC, baseada na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) [47], revela um resultado relevante: a nacionalização de categorias recorrentes — produtos representativos das preferências de consumo como vestuário, brinquedos e eletrônicos [48] — via RTS pode resultar em carga total até 16,5 pontos percentuais superior à do RIC, com potencial de impactar o custo final ao consumidor, não o empresário, ao confrontar a carga entre os regimes:

**Figura 1** – Carga Tributária de mercadorias: RIC x RTS




Fonte. Autor baseado na carga tributária federal do RIC e do RTS.

Dois exemplos ilustram a distorção: smartphones ou smartwatches de mais de US$ 300 apresentam carga entre 50% e 58% no RTS, contra 41,5% no RIC. No vestuário e calçados, a carga tributária do RTS a qual pode chegar a 60%, no RIC tem o patamar máximo de 47,75%.

A crítica empresarial incorre, contudo, em equívoco conceitual ao confundir a estrutura de mercado com distorção fiscal, ao desconsiderar a diferença entre os preços de atacado e de varejo. A neutralidade não exige igualdade absoluta do valor arrecadado, mas sim proporcionalidade em relação à base de cálculo. No RIC,

as importações ocorrem a preços de atacado; no RTS, os particulares adquirem bens a preços de varejo. Pelo método keystone [49] — em que o varejo dobra o custo do atacado — um produto de R$ 10 (base RIC) seria vendido por R$ 20 (base RTS). Com carga de 30%, o tributo seria de R$ 3 no RIC e de R$ 6 no RTS. A diferença nominal decorre da estrutura de preços, não de uma assimetria tributária.

Ademais, o CETBT e o varejo tradicional operam sob modelos distintos, nem sempre concorrentes diretos. Enquanto o varejo nacional pratica markups próximos de 100% sobre o atacado, plataformas internacionais operam com margens entre 30% e 50% [50], decorrentes de logística otimizada e de menores custos operacionais. Trata-se, portanto, de competição baseada na eficiência, não em vantagem tributária indevida. A alegada "assimetria tributária" decorre de análises empíricas simplificadoras: a neutralidade reside na proporcionalidade da carga à base, não na equiparação nominal dos valores arrecadados.

Como exposto, a distorção da carga tributária entre regimes pode atuar como indutor potencial de subfaturamento, e segundo estudo disponibilizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) sobre evasão fiscal no Brasil, verificou-se empiricamente que um aumento de apenas 1 ponto percentual na alíquota do II pode elevar o nível de evasão em 3,1% [51]. Essa elasticidade tende a ser mais acentuada no caso de bens diferenciados — como smartphones, com marcas ou especificações únicas — do que em bens padronizados, como acessórios genéricos. Importadores desses itens podem recorrer ao subfaturamento para equalizar os preços de mercado em relação a produtos sujeitos a tarifas mais baixas. Tal dinâmica mostra-se particularmente relevante no CETBT, que comercializa ambas as categorias, inclusive bens indisponíveis no mercado nacional ou sem similares locais. Nesse contexto, a ausência de neutralidade entre regimes pode induzir o contribuinte a declarar incorretamente o conteúdo ou o valor como mecanismo de compensação da diferença de carga tributária, como, no RTS, poderia recorrer ao subfaturamento estratégico para manter o valor declarado abaixo de 50 USD, visando à aplicação da alíquota mínima de 20% e mitigando a ausência de harmonização na carga tributária final.

Superar esse empirismo exige substituir percepções circunstanciais por fundamentação científica. Nesse sentido, a utilização do Modelo de Equilíbrio Geral Computável (CGE) [52], conforme aplicado em estudo [53] constitui potencial referência técnica relevante para a definição de carga tributária (II) no CETBT. O estudo indica que o nível ótimo de tributação para importações de baixo valor situa-se entre 15% e 25%, uma faixa associada aos chamados "duplos dividendos": aumento simultâneo da arrecadação e do bem-estar dos cidadãos. Ao sugerir alíquotas tecnicamente ajustadas, o autor aponta uma alternativa à ineficiência de regimes que adotam cargas elevadas — como alíquotas de 60%[6] [54] —, que tendem a aumentar a propensão a evasão fiscal e as distorções de mercado.

Assim, a argumentação midiática empresarial mostra-se insuficiente para orientar o redesenho do RTS frente ao RIC, pois foge a parâmetros técnicos compatíveis com a neutralidade tributária e justiça fiscal, base sólida do desenho de um regime para importações via CETBT.

[6] No Compêndio de Estudos de Caso sobre CE (36 países), somente consta o Brasil com alíquotas de II acima de 50%.

### 3.4.2.2 | RTS e regime de bagagem de viajantes (RTE)

A harmonização das regras dos regimes tributários, especialmente os destinados a particulares, é essencial para evitar que diferenças marcantes distorçam decisões de consumo. Na União Europeia (UE), essa harmonização é visível na tributação de direitos aduaneiros: os limites de isenção da bagagem de viajantes [55] são cerca de três vezes superiores aos aplicados ao CETBT[7](56), preservando-se, neste último, isenções para envio de presentes de pequeno valor entre particulares. No Brasil, esse equilíbrio não existe. Apesar de somente o RTE estabelecer limites de tempo e de quantidade para seu uso[8][57], a disparidade entre os limites isentivos chegava a vinte vezes o do RTS, quando ainda vigorava o "de minimis" de 50 USD — extinto em 2024. Essa diferença ampliou a diferença comparativa entre os regimes, oferecendo ao particular a opção de escolher puramente pelo fator assimetria fiscal.

A diferença de carga tributária e custo final de um iPhone de 1.000 USD importado para o Brasil evidencia-se no exemplo de 01 iPhone de 1.000 USD: via RTS, com II de 58% elevaria o custo final a 1.580 USD; via RTE (bagagem aérea), o valor está dentro da cota de isenção, pois os 50% de II são devidos somente sobre o valor que exceder a cota. Em valores superiores, a diferença persiste: um smartphone de 2.000 USD

alcançaria 3.180 USD se tributado no RTS, frente a 2.500 USD no RTE, cobrando-se II de 50% apenas sobre a diferença [9]. Ressalte-se que, somente no RTS, o ICMS é cobrado adicionalmente sobre o produto importado. Essa assimetria favorece estratos de maior mobilidade econômica. O mercado já internalizou essa dinâmica: análises comparativas — muitas vezes condicionadas à cotação do dólar [58] — indicam o turismo de compras como alternativa tributária à importação direta de um IPHONE [59], sinalizando a necessidade de ajustes visando à equalização das cargas tributárias e franquias futuras entre os regimes ante a neutralidade e equidade fiscal.

Tal cenário revela uma tensão normativa com o princípio constitucional da neutralidade, incentivando a busca por alternativas fiscais mais favoráveis em prejuízo da isonomia entre os modelos, nas quais as elevadas franquias de valor do RTE — até 500 USD (terrestre) ou 1.000 USD (aéreo) — podem ser desvirtuadas para fins ilícitos [60]. Plataformas como a Grabr [61], apelidada pela mídia de 'Uber da muamba', institucionalizam essa prática ao conectar compradores a viajantes dispostos a transportar mercadorias alheias em troca de uma comissão. Conforme reportagem [62], essa 'uberização' permite economias de até 44% em itens como o iPhone, mimetizando a atividade histórica dos sacoleiros na fronteira com o Paraguai. Trata-se de uma resposta adaptativa do mercado à carga tributária do RTS, que converte o viajante em agente logístico informal, operando à margem da fiscalização, revelando tensão direta com a isonomia tributária.

Chamam a atenção os dados relativos ao CTBT na divisa entre o Brasil e o Paraguai. Segundo o Banco Central do Paraguai [63], o fluxo comercial na fronteira com o Brasil cresceu 11,3% em 2025 em relação a 2024, fenômeno atribuído, em parte, ao regime de turismo internacional, no qual particulares têm direito à aquisição de mercadorias com isenção de até 500 USD no âmbito do RTE. Em sentido convergente, dados da Receita Federal do Brasil indicam um aumento de 45,45 % no movimento de compras nas lojas francas terrestres de fronteira em todo o país no primeiro semestre de 2025, em comparação com o mesmo período do ano anterior, quando ainda vigorava o de minimis de 50USD do RTS. A leitura conjunta desses indicadores sugere que disparidades tributárias entre regimes podem estimular a migração de particulares para canais de aquisição submetidos a menor carga tributária e mais benefícios fiscais, reforçando a crítica à ausência de neutralidade entre esses modelos.

Sob a égide da reforma tributária, a análise e a definição da carga tributária total futura incidente sobre o CTBT revelam-se essenciais para aferir o impacto econômico-fiscal e orientar decisões consistentes de política fiscal. Observações registradas no debate público, pós eliminação do de minimis [65] apontaram impactos distributivos regressivos, sem correspondência clara em geração econômica equivalente. Nesse contexto, a adoção de uma tributação progressiva, alinhada ao tripé - neutralidade, equidade e justiça fiscal - apresenta-se como instrumento fundamental para compatibilizar os objetivos de arrecadação e de proteção da indústria nacional com a salvaguarda do consumidor, em estrita observância aos tratados internacionais e às diretrizes e recomendações dos organismos internacionais.

[7] Na UE, o de minimis do CETBT é de 150 euros, e o da bagagem é de 300 euros (outras vias) e 430 (via marítima e aérea), logo não superior a três vezes o de minimis do CETBT.

[8] No RTE, o uso da cota de isenção observa interstício de 30 dias e limites quantitativos para bebidas alcoólicas e cigarros.

[9] Neste ponto, nem cogitamos a possibilidade da isenção total, se este for comprado no exterior e enquadrado bem de caráter manifestamente pessoal [54]

### 3.4.3 | Neutralidade e função, inclusive econômica, do limite de minimis

A partir da função econômica do de minimis, a ausência ou o descompasso deste limite nos regimes tributários de similar função, como os destinados a particulares, pode comprometer a neutralidade e a justiça fiscal. Dada sua importância, é instituto expressamente previsto em instrumentos internacionais ratificados pelo Brasil. A Convenção de Quito Revisada (CQR)— Anexo Geral, Capítulo 4, Norma Transitória 4.13 — estabelece a não exigência de direitos e impostos em montantes economicamente desprezíveis [66]. O Acordo de Facilitação do Comércio da OMC, Artigo 8 — Remessas urgentes, item 8.2(d), prevê a adoção de um limite de minimis [67]. Em complemento, o Marco de Normas da OMA relativo ao CETBT — Norma 8 (De minimis) — determina que tais limites sejam definidos conforme as circunstâncias nacionais [68].

Esses marcos normativos convergem no entendimento de que tributos não deveriam ser exigidos sobre montantes economicamente desprezíveis em termos de arrecadação, a fim de evitar custos administrativos

desproporcionais para a administração aduaneira e para importadores e exportadores. Ao mesmo tempo, reconhecem a necessidade de adaptação às circunstâncias nacionais, atribuindo às administrações aduaneiras a definição, em sua legislação interna, de valores mínimos ou limites de minimis, abaixo dos quais a cobrança de direitos e impostos não será exigida, ressalvadas as mercadorias expressamente previstas. Tais decisões devem ser técnicas e devidamente fundamentadas, considerando os fatores econômicos, administrativos e políticos de cada país, a fim de assegurar a preservação da neutralidade e da justiça fiscal.

Estudos de dados indicam que uma parte considerável das nações adota patamares isentivos para remessas de pequeno valor e que, na América Latina, o Brasil destacar-se-ia como o país que não prevê qualquer limite de minimis [69]. A justificativa internacional para a manutenção desses limites transcende a mera desoneração e fundamenta-se em pilares como a facilitação do comércio, a simplificação aduaneira e a harmonização com normas globais, buscando equilibrar a eficiência do controle aduaneiro com o custo-benefício da arrecadação de pequenos gravames [54, 69].

Nesse contexto, o valor jurídico-econômico do de minimis não deve ser determinado por avaliações empíricas isoladas ou por decisões meramente políticas ou administrativas, mas sim pela literatura técnica consolidada, uma vez que o instituto atua como instrumento funcional de neutralidade tributária, evitando custos administrativos desproporcionais e impedindo que o ônus fiscal supere o valor econômico da transação. A OCDE corrobora essa compreensão ao registrar que a revogação do de minimis no Brasil, em 2024, afetou o grau de restritividade regulatória no setor de serviços (STRI) [70], evidenciando desconexão com o princípio da neutralidade, ao apontar que a eliminação do instituto tende a gerar efeitos adversos à facilitação do comércio e distorções na organização econômica do setor.

### 3.4.4 | Experiências internacionais de tributação do CTBT

O dilema relativo ao de minimis transcende as fronteiras nacionais. Diversos países e blocos enfrentam desafios semelhantes, implementando medidas destinadas a equilibrar a facilitação do comércio, o combate às fraudes e a proteção dos mercados domésticos. A União Europeia (UE), cuja disciplina normativa do CETBT remonta aos anos 1990, eliminou, em 2021, a isenção do IVA para remessas inferiores a 22 euros [71], motivada por indícios de subfaturamento e distorções concorrenciais [72]. Contudo, manteve o de minimis para direitos aduaneiros em encomendas de até 150 euros — regra vigente há quase duas décadas. Esse limite deverá ser suprimido no segundo semestre de 2026, com a introdução de um valor fixo de 3 euros a título de direitos aduaneiros para remessas inferiores a esse patamar, visando conter o elevado volume de importações isentas, majoritariamente oriundas de plataformas asiáticas [73].

Em perspectiva análoga, embora por trajetória distinta, os Estados Unidos elevaram, em 2016, o de minimis de 200 USD para 800 USD, por meio da Trade Facilitation and Trade Enforcement Act [74], adotando uma postura de abertura que ampliou a isenção para importações de pequeno valor, inclusive para pessoas jurídicas. Posteriormente, a política tarifária de 2025 — amplamente divulgada como “Tarifaço do Trump” [10] — revogou essa isenção [75], submetendo as mercadorias do CETBT às alíquotas vigentes. Tal inflexão evidencia a tensão estrutural entre a facilitação logística e a preservação da base tributária, em um contexto de volumes exponenciais de remessas.

[10] A suspensão teria sido motivada pelo crescimento exponencial do volume de remessas do CETBT nos Estados Unidos, que passou de 134 milhões de pacotes em 2015 para 1,36 bilhão em 2024, com processamento diário superior a 4 milhões em 2025. O Brasil apresenta trajetória semelhante, evoluindo de 25 milhões de remessas em 2014 para cerca de 200 milhões em 2024, com retração para aproximadamente 120 milhões após as alterações legislativas de 2024.

## 4 | Conclusão

O cenário do CETBT de baixo valor no Brasil sugere a presença de limitações estruturais do RTS, concebido nos anos 1980 para uma realidade distinta da atual. O recente debate, por vezes marcado por propostas pouco apoiadas em fundamentação técnica sistemática, indica a conveniência de uma inflexão analítica: a substituição de abordagens reativas por formulações baseadas em evidências, alinhadas aos princípios constitucionais estruturantes e às dinâmicas da economia digital.

A análise da neutralidade tributária indica que as assimetrias observadas entre os regimes de RTS e RIC, não decorrem necessariamente de benefícios fiscais

indevidos, mas da diferença estrutural entre suas bases de cálculo, uma vez que um regime se vincula a operações de varejo e outro a importações comerciais a preços de atacado. Nessa perspectiva, não se exige identidade de valores absolutos arrecadados, mas proporcionalidade das alíquotas sobre bases economicamente equivalentes. Ainda assim, a persistência de disparidades relevantes entre regimes acessíveis a particulares, especialmente entre o RTS e o RTE, pode influenciar decisões de consumo ou de organização logística de modo potencialmente desalinhado com os parâmetros de neutralidade e livre concorrência.

Nesse contexto, as alterações introduzidas no RTS em 2024, apesar de incorporarem progressividade, revelaram a tensão entre segurança jurídica e flexibilidade administrativa, evidenciando a importância de espaços de adaptação infralegal aptos a responder à evolução do CETBT. Paralelamente, a responsabilização das plataformas digitais emerge como elemento relevante de modernização do regime, ao deslocar o cumprimento da obrigação de recolhimento do destinatário final para intermediários que concentram poder econômico e informacional — sem alteração do ônus econômico da tributação —, aproximando o modelo brasileiro de tendências internacionais e ampliando a capacidade de conformidade e fiscalização.

À luz dessas constatações, a evolução do RTS no âmbito do CETBT pode envolver a reavaliação técnica do de minimis, em bases economicamente fundamentadas, bem como o aperfeiçoamento do uso da progressividade como instrumento de harmonização da carga tributária[11]. Pode igualmente abranger a harmonização entre os diferentes regimes aduaneiros aplicáveis a particulares, de modo a reduzir disparidades excessivas, de já de tributação ou de franquias de limite, além da diferenciação mais clara, no RTS, entre remessas efetivamente ocasionais entre particulares, a título gratuito, e operações de venda internacional destinadas a consumidor final no país, independentemente de o remetente ser uma empresa ou outro particular. Soma-se a isso a integração do consumidor por meio de mecanismos seguros de validação das operações, destinados a mitigar a utilização indevida de dados pessoais de identificação. Trata-se, portanto, menos de uma reforma pontual e mais de um processo gradual de aperfeiçoamento institucional, orientado por critérios técnicos consistentes e compatível com o novo paradigma constitucional.

Em síntese, o contexto atual recomenda a superação de abordagens predominantemente empíricas. A consolidação de um regime compatível com a nova ordem constitucional e com as exigências do CETBT tende a depender do predomínio de soluções tecnicamente fundamentadas, capazes de promover neutralidade, justiça fiscal, eficiência arrecadatória e coerência sistêmica no ambiente da economia digital contemporânea, e a discussão não se coloca em termos de sua substituição imediata, mas de seu aperfeiçoamento progressivo, orientado pelos princípios constitucionais emergentes e pela observação dos efeitos econômicos associados à sua aplicação.

[11] No interregno entre a submissão e a publicação deste artigo, a Medida Provisória nº 1.357, de 12/05/2026, restabeleceu o de minimis e reforçou a progressividade no RTS, corroborando a premissa da importância econômica e jurídica desses institutos.

## Referências Bibliográficas


[1] BRASIL. Decreto-Lei n. 1.804, de 3 de setembro de 1980. *Institui o Regime de Tributação Simplificada*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 4 set. 1980, Seção 1, p. 17481. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del1804.htm
**Acesso em: 26 fev. 2026.**

[2] BRASIL. Congresso Nacional. *Exposição de Motivos n. 177, de 30 de julho de 1980.* Diário Oficial da Câmara dos Deputados, Brasília, DF, 07 out. 1980, p. 2712-2713. Disponível em: https://imagem.camara.leg.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsv=J&Datain=07/10/1980&txpagina=2712&altura=700&largura=800#/
**Acesso em: 26 fev. 2026.**

[3] ALBERTIN, A. L. *Comércio Eletrônico: Modelo, Aspectos e Contribuições de Sua Aplicação.* São Paulo: Atlas, 2010.

[4] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). *Decisão monocrática no Recurso Especial n. 1.701.498/SC.* Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Diário da Justiça eletrônico, Brasília, DF, 2 set. 2019. Disponível em: https://www.stj.jus.br. Acesso em: 26 fev. 2026.

[5] MOREIRA, Paulo. *Comércio eletrônico antes e depois da pandemia do coronavírus.* Ecommerce Brasil, São Paulo, 23 mar. 2020. Disponível em:

https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/comercio-eletronico-antes-e-depois-da-pandemia-do-coronavirus
**Acesso em: 26 fev. 2026.**

[6] BRASIL. Constituição (1988). *Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023*. Altera o Sistema Tributário Nacional. 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: 26 fev. 2026.

[7] BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. *Dispõe sobre 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: 25 fev. 2026.**

[8] BRASIL. Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. *Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências.* Diário Oficial da União: Brasília, DF, 31 dez. 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8383.htm
**Acesso em: 25 fev. 2026.**

[9] BRASIL. Lei nº 9.001, de 16 de março de 1995. *Dispõe sobre alteração do Decreto-Lei nº 1.804, de 3 de setembro de 1980*. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 17 mar. 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9001.htm
**Acesso em: 25 fev. 2026.**

[10] BRASIL. *Lei n. 14.902, de 27 de junho de 2024*. Institui o Programa Mobilidade Verde e Inovação (Programa Mover); altera o Decreto-Lei nº 1.804, de 3 de setembro de 1980; Diário Oficial da União: Brasília, DF, 28 jun. 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/lei/l14902.htm
**Acesso em: 25 fev. 2026.**

[11] Curtis, Mallet-Prevost, Colt & Mosle LLP. *What is the minimis value?* International Trade Glossary. Disponível em: https://www.curtis.com/glossary/international-trade/de-minimis
**Acesso em: 10 fev. 2026.**

[12] BRASIL. Departamento da Receita Federal. *Instrução Normativa DPRF n. 18, de 18 de março de 1981*. Regulamenta o Regime de Tributação Simplificada. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 26 mar. 1981, seção 1, p. 5.775. Disponível em: https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/108672/visao/original.
**Acesso em: 26 fev. 2026.** Anexo (Tabela 01) consultado na versão impressa do Diário Oficial da União, Seção 1, de 26 de março de 1981, página 5.775.

[13] BRASIL. Ministério da Fazenda. *Portaria MF n. 609, de 21 de novembro de 1994.* Dispõe sobre a aplicação do regime de tributação simplificada às remessas postais e encomendas aéreas internacionais. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 nov. 1994, seção 1, p. 17605. Disponível em: https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/28917
**Acesso em: 26 fev. 2026.**

[14] BRASIL. *Decreto n. 1.355, de 30 de dezembro de 1994.* Promulga a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 1994. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D1355.htm
**Acesso em: 26 fev. 2026.**

[15] BRASIL. Congresso Nacional. *Decreto Legislativo n. 30, de 15 de dezembro de 1994.* Aprova a Ata Final da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, as listas de concessões do Brasil na área tarifária (Lista III) e no setor de serviços e o texto do Acordo Plurilateral sobre Carne Bovina. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 19 dez. 1994. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D1355.htm
**Acesso em: 26 fev. 2026.**

[16] BRASIL. Ministério da Fazenda. *Portaria MF n. 703, de 28 de dezembro de 1994.* Altera as alíquotas do Imposto de Importação do Regime de Tributação Simplificada e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 dez. 1994, seção 1, p. 20915. Disponível em: https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/29257
**Acesso em: 26 fev. 2026.**

[17] BRASIL. Ministério da Fazenda. *Portaria MF n. 156, de 24 de junho de 1999.* Estabelece requisitos e condições para a aplicação do Regime de Tributação Simplificada instituído pelo Decreto-Lei Nº 1.804, de 3 de setembro de 1980. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 jun. 1999, seção 1, p. 102. Disponível em: https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/23977
**Acesso em: 26 fev. 2026.**

[18] BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Instrução Normativa SRF n. 96, de 4 de agosto de 1999.* Dispõe sobre a aplicação do regime de tributação simplificada - RTS. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 9 ago. 1999, seção 1, p. 9. Disponível em: https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/23977
**Acesso em: 26 fev. 2026.**

[19] BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB n. 1737, de 15 de setembro de 2017.* Dispõe sobre o tratamento tributário e os procedimentos de controle aduaneiro aplicáveis às remessas internacionais, e altera a Instrução Normativa RFB n. 1.059, de 2 de agosto de 2010, que dispõe sobre os procedimentos de controle aduaneiro e o tratamento tributário aplicáveis aos bens de viajante. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 18 set. 2017, Seção 1, p. 25. Disponível em: https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/86226
**Acesso em: 26 fev. 2026.**

[20] BRASIL. *Medida Provisória nº 1.271, de 25 de outubro de 2024.* Altera a Lei n, 14.902, de 27 de junho de 2024, para dispor sobre a tributação de bens importados por meio de remessas postais e encomendas aéreas internacionais. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 out. 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2023-2026/2024/Mpv/mpv1271.htm
**Acesso em: 26 fev. 2026.**

[21] BRASIL. *Lei n 15.071, de 23 de dezembro de 2024*. Altera a Lei nº 14.902, de 27 de junho de 2024, para dispor sobre a tributação de bens importados por meio de remessas postais e encomendas aéreas internacionais. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24 dez. 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2023-2026/2024/Lei/L15071.htm
**Acesso em: 26 fev. 2026.**

[22] BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Entenda a Reforma Tributária do Consumo: IBS e CBS. Brasília, DF: Receita Federal, [2024]*. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/programas-e-atividades/reforma-consumo/entenda
**Acesso em: 26 fev. 2026.**

[23] BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.* Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Texto consolidado até a Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
**Acesso em: 26 fev. 2026**

[24] ELALI, A. *Revisitando o Princípio da Neutralidade Tributária – algumas considerações críticas.* Revista de Direito Tributário da APET, [S. l.], n. 50, p. 61–82, 2024. DOI: 10.65992/rdta.VN50.2024.668. Disponível em: https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/668
**Acesso em: 26 fev. 2026.**

[25] CARVALHO, Paulo de Barros, in *Curso de Direito Tributário*, ed. Saraiva, 8ª Edição, 1996.

[26] SOUZA, Hamilton Dias de, in *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 1, coord. Ives Grandra da Silva Martins, ed. Saraiva, 1998.

[27] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

[28] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário.* 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

[29] MIRRLEES, James et al. (ed.). *Dimensions of Tax Design: the Mirrlees review. Oxford: Oxford University Press*, 2010. 1384 p. Disponível em: https://ifs.org.uk/books/dimensions-tax-design
**Acesso em: 26 fev. 2026.**

[30] MORAIS, Rui Duarte. *Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado.* Coimbra: Almedina, 2005. apud PALMA, Clotilde Celorico. As entidades públicas e o imposto

sobre o valor acrescentado: uma ruptura ao princípio da neutralidade. Coimbra: Almedina, 2010.

[31] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* São Paulo: Saraiva, 2011.

[32] DERZI, Misabel Abreu Machado. *Distorções do princípio da não cumulatividade no ICMS: comparação com o IVA europeu*. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro et al. (coord.). Temas de direito tributário: I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 119.

[33] ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 99.

[34] OMC. Organização Mundial do Comércio. *Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio* (GATT 1947/1994). Marraquexe: OMC, 1994. Artigo III. Disponível em: https://www.gov.br/siscomex/pt-br/arquivos-e-imagens/2021/05/omc_gatt47.pdf
**Acesso em: 26 fev. 2026.**

[35] OCDE. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Instrumentos y mecanismos de la Conferencia de Ottawa de 1998: aplicación del IVA/Impuesto sobre las Ventas al comercio electrónico.* Madri: Instituto de Estudios Fiscales (IEF), 2003. Disponível em: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/informesOCDE/07_OTTAWA2003.pdf
Acesso em: 18 fev. 2026.

[36] OCDE. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Directrices sobre el IVA/GST de la OCDE: directrices internacionales sobre el impuesto sobre el valor añadido/impuesto sobre las ventas y servicios.* Paris: OECD Publishing, 2021. Disponível em: https://doi.org/10.1787/9a6341e2-es
**Acesso em: 20 ago. 2025.**

[37] BRASIL. [Congresso Nacional. Câmara dos Deputados]. *Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024. Institui o IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências.* Brasília, DF: Câmara dos Deputados, [2024]. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&filename=PLP%2068/2024
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[38] BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Relatórios Bimestrais e Mensais do Programa Remessa Conforme* (PRC). Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/remessas-postal-e-expressa/relatorios-bimestrais-prc
**Acesso em: 29 dez. 2025.**

[39] *38% já desistiram de compra internacional online por imposto de importação, mostra pesquisa*. UOL Economia, São Paulo, 27 out. 2025. Notícia do Estadão Conteúdo. Disponível em: https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2025/10/27/38-ja-desistiram-de-compra-internacional-online-por-imposto-de-importacao-mostra-pesquisa.htm
**Acesso em: 30 dez. 2025.**

[40] *TAXA das blusinhas: Receita Federal arrecada recorde de R$ 5 bilhões em 2025, mesmo com queda de encomendas internacionais*. G1, Rio de Janeiro, 5 fev. 2026. Economia. Disponível em: https://g1.globo.com/economia/noticia/2026/02/05/taxa-das-blusinhas-receita-federal-arrecada-recorde-de-r-5-bilhoes-em-2025-mesmo-com-queda-de-encomendas-internacionais.ghtml
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[41] ROCHA, Adryel Álex Sousa. *Regressividade do Imposto de Importação: como a extrafiscalidade pode impactar jovens consumidores de classe social* D. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 32, n. 163, p. 11-38, jan./fev. 2024

[42] CHAVES, Daniela Lacerda. *Comercio electrónico transfronterizo: dificultades y alternativas para ejercer un control aduanero adecuado.* In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla (coord.). Ensayos de derecho aduanero II. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2023. .

[43] BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Manual de Despacho de Importação.* Brasília, DF: Receita Federal, [2024]. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/despacho-de-importacao
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[44] *VAREJISTAS e entidades empresariais comemoram taxação de importados aprovada pelo Senado.* O Globo, Rio

de Janeiro, 5 jun. 2024. Economia. Disponível em: https://oglobo.globo.com/economia/noticia/2024/06/05/varejistas-e-entidades-empresariais-comemora

[45] *VAREJO e indústria não se contentam com taxa da blusinha de 20% e pedem mais rigor.* CNN Brasil, São Paulo, 29 mai. 2024. Economia. Disponível em: https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/varejo-e-industria-nao-se-contentam-com-taxa-da-blusinha-de-20-e-pedem-mais-rigor/.
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[46] BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Quanto pagarei de imposto?* Brasília, DF: Receita Federal, [2024]. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/remessas-postal-e-expressa/preciso-pagar-impostos-nas-compras-internacionais/quanto-pagarei-de-imposto
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[47] BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Simulador de Tributação de Importação.* Brasília, DF: Receita Federal, [2026]. Disponível em: https://www4.receita.fazenda.gov.br/simulador/
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[48] *CONFIRA os 10 produtos mais buscados na Temu.* TecMundo, São Paulo, 24 jun. 2024. Guia de Compras. Disponível em: https://www.tecmundo.com.br/guia-de-compras/407787-confira-os-10-produtos-mais-buscados-na-temu.htm
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[49] FASTERCAPITAL. *Preços de margem de lucro: como usar o preço de margem de lucro para calcular seu preço de venda e porcentagem de margem de lucro*. [S. l.]: FasterCapital, [2024]. Seção Marcação Keystone e outras estratégias de marcação comuns. Disponível em: https://fastercapital.com/pt/contente/Precos-de-margem-de-lucro--como-usar-o-preco-de-margem-de-lucro-para-calcular-seu-preco-de-venda-e-porcentagem-de-margem-de-lucro.html#Marca--o-Keystone-e-outras-estrat-gias-de-marca--o-comuns
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[50] OPENSEND. *Profit margin e-commerce: how to calculate and improve your margins*. [S. l.]: OpenSend, [2024]. Disponível em: https://www.opensend.com/post/profit-margin-ecommerce. **Acesso em: 27 fev. 2026.**

[51] KUME, Honorio; PIANI, Guida; MIRANDA, Pedro. *Tarifas de importação e evasão fiscal no Brasil.* Rio de Janeiro: IPEA, 2010. (Texto para Discussão, n. 1477). Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/entities/publication/1beb40a7-39ea-4586-967c-6544f2b9289e
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[52] CHALMERS, Katherine; WEILER, Stephan. *Sorting winners and losers: using CGE models to assess income distribution effects of economic development choices*. Regional Science Policy & Practice, [s. l.], v. 2, n. 2, p. 119-132, nov. 2010. Disponível em: https://doi.org/10.1111/j.1757-7802.2010.01027.x
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[53] KITAHARA, H. K. *Optimal tariff rates on Brazilian cross-border e-commerce: impact on tax revenue and gains from trade*. 2018. 45 f. Trabalho Final de Mestrado (Mestrado em Políticas Públicas) – National Graduate Institute for Policy Studies (GRIPS), Tóquio, 2018.

[54] WCO. World Customs Organization. *Compendium of case studies on e-commerce*. 6. ed. Brussels: WCO, 2025. 355 p. Disponível em: https://www.wcoomd.org
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[55] UNIÃO EUROPEIA. *Impostos e taxas na entrada na UE: álcool, tabaco e dinheiro em numerário*. Bruxelas: Your Europe, [2024]. Disponível em: https://europa.eu/youreurope/citizens/travel/carry/alcohol-tobacco-cash/index_pt.htm
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[56] UNIÃO EUROPEIA. *Regulamento de Execução 2447*. 2015. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015R2447&from=ES
**Acesso em: 20 ago. 2025.**

[57] BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Guia do Viajante: entrada no Brasil: bens a declarar, tributação e cálculo do imposto.* Brasília, DF: Receita Federal, [2024]. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/viagens-internacionais/guia-do-viajante/entrada-no-brasil/bens-a-declarar-tributacao-e-calculo-do-imposto
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[58] NOMAD. *Vale a pena comprar iPhone nos EUA? Confira preços e como economizar.* [S. l.]: Nomad, 2024. Disponível em: https://www.nomadglobal.com/conteudos/comprar-iphone-nos-eua
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[59] *VIAJAR para comprar iPhone? Entenda regras e como saber se vale a pena*. G1, Rio de Janeiro, 13 set. 2024. Tecnologia. Disponível em: https://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2024/09/13/viajar-para-comprar-iphone-entenda-regras-e-como-saber-se-vale-a-pena.ghtml
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[60] CONSUMIDOR MODERNO. *Viajar para fazer compras? Entenda como funciona a Grabr*. [S. l.]: Consumidor Moderno, 2024. Disponível em: https://consumidormoderno.com.br/viajar-compras-grabr/
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[61] GRABR. *Marketplace de compras internacionais entre viajantes e compradores*. [S. l.]: Grabr, 2024. Disponível em: https://grabr.io/pt/
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[62] *VANTAGENS, riscos: importação de iPhone do exterior.* UOL Tilt, São Paulo, 27 set. 2022. Disponível em: https://www.uol.com.br/tilt/noticias/redacao/2022/09/27/vantagens-riscos-importacao-iphone-do-exterior.htm Acesso em: 27 fev. 2026.

[63] *COMÉRCIO de fronteira impulsiona economia do Paraguai em 2025.* 100 Fronteiras, Foz do Iguaçu, 2025. Disponível em: https://100fronteiras.com/comercio/noticia/comercio-de-fronteira-impulsiona-economia-do-paraguai-em-2025/
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[64] *LOJAS francas em Foz movimentaram mais de US$ 10 milhões no primeiro semestre de 2025.* GDia, Foz do Iguaçu, 2025. Disponível em: https://gdia.com.br/noticia/402/lojas-francas-em-foz-movimentaram-mais-de-us-10-milhoes-no-primeiro-semestre-de-2025
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[65] *TAXA das blusinhas prejudicou mais pobres sem gerar renda nem emprego*. O Globo, Rio de Janeiro, 15 out. 2025. Editorial. Disponível em: https://oglobo.globo.com/opiniao/editorial/coluna/2025/10/taxa-das-blusinhas-prejudicou-mais-pobres-sem-gerar-renda-nem-emprego.ghtml
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[66] ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ALFÂNDEGAS (OMA). *Diretrizes do Anexo Geral da Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros (Convenção de Quioto Revisada): Capítulo 1: Princípios Gerais*. Bruxelas: OMA, [20--]. Disponível em: https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/pt/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/conventions/kyoto-convention/rkc/ag-cap-1-pt-directivas.pdf?la=pt-PT
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[67] ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO (OMC). *Acordo sobre a Facilitação do Comércio*. Genebra: OMC, 2017. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/AcordodeFacilitaoOMCnovo.pdf
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[68] ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS (OMA). *Marco de Estándares sobre el Comercio Electrónico Transfronterizo.* Bruselas: OMA, 2022. Disponível em: https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/es/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/ecommerce/wco-framework-of-standards-on-cross_border-e_commerce_es.pdf?db=web
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[69] GLOBAL EXPRESS ASSOCIATION (GEA). *Customs de minimis database.* Geneva: GEA, 2024. Disponível em: https://global-express.org/index.php?id=271&act=101&profile_id=-1&countries%5B%5D=-2&search_terms=&question-filter=&qid_34=1&qid_34_optid=1&qid_35=1&qid_36=1&qid_92=1
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[70] ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *OECD Services Trade Restrictiveness Index* (STRI): Brazil. Paris: OECD, 2024. Disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/services-trade-restrictiveness-index/oecd-stri-country-note-bra_tra.pdf
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[71] UNIÃO EUROPEIA. VAT One-Stop Shop (IOSS). *Bruxelas: European Commission*, 2024. Disponível em: https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/index en
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[72] *UE adota novas regras ao IVA sobre compras online de lojas fora do bloco*. Exame, São Paulo, 1 jul. 2021. PME. Disponível em: https://exame.com/pme/ue-adota-novas-regras-ao-iva-sobre-compras-online-de-loja

[73] *ENCOMENDAS até 150 euros que entrem na União Europeia vão passar a pagar taxa de três euros provisoriamente.* Observador, Lisboa, 11 fev. 2026. Economia. Disponível em: https://observador.pt/2026/02/11/encomendas-ate-150-euros-que-entrem-na-uniao-europeia-vao-passar-a-pagar-taxa-de-tres-euros-provisoriamente/. Acesso em: 27 fev. 2026.s-fora-do-bloco/
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

[74] UNITED STATES. U.S. *Customs and Border Protection.* Section 321 Programs. Washington, DC: CBP, [2024]. Disponível em: https://www.cbp.gov/trade/trade-enforcement/tftea/section-321-programs
**Acesso em: 26 fev. 2026.**

[75] *NOVAS tarifas globais de Trump: como funcionam e o que acontece agora.* G1, Rio de Janeiro, 21 fev. 2026. Mundo. Disponível em: https://g1.globo.com/mundo/noticia/2026/02/21/novas-tarifas-globais-de-trump-como-funcionam-e-o-que-acontece-agora.ghtml
**Acesso em: 27 fev. 2026.**

# Qual a Aduana que queremos? Reflexões sobre as melhores práticas aduaneiras em um mundo pós-11 de setembro e geopoliticamente complexo

## *Which Customs Administration do we want? Reflections on best customs practices in a post-9/11 and geopolitically complex world*

Guilherme Cantarino da Costa Ramos

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Doutor em Estudos Marítimos pelo Programa de Pós-Graduação da Escola de Guerra Naval (PPGEM-EGN) e Mestre em Administração Pública pela Fundação Getulio Vargas. Pós-graduado em Theory and Operation of a Modern National Economy pela George Washington University, D.C.(GWU-US), e no Curso de Altos Estudos de Política e Estratégia pela Escola Superior de Guerra (ESG). Assessor técnico da Subsecretaria de Administração Aduaneira da RFB. Gerente do Projeto Aduana na Segurança Pública e Facilitação do Comércio. Representante do Ministério da Fazenda na Comissão Coordenadora para os Assuntos da Organização Marítima Internacional (CCA-IMO) e no Comitê Gestor da Política Marítima Nacional (CGPMar). Professor convidado da EGN.

**RESUMO**

O presente artigo é inspirado na fala do Sr. Secretário Geral da *World Customs Organization*, Mr. Ian Saunders, por ocasião das comemorações do Dia Internacional das Aduanas em janeiro de 2026. Nela o Sr. Secretário registra que, a despeito da posição de destaque das Aduanas nas fronteiras, a sua contribuição indispensável para a segurança e bem-estar da sociedade não é compreendida em todos os países. Com base nesta percepção, o artigo aborda a evolução do papel das Aduanas no século XXI, em especial a partir dos atentados de 11 de setembro; discorre sobre melhores práticas aduaneiras internacionais e o conceito de segurança aduaneira; bem como apresenta dados a respeito do crime organizado internacional e do comércio ilícito, alertando para a realidade crítica brasileira. Na sequência apresenta reflexões sobre a "Aduana que queremos", a partir de considerações sobre corrente de comércio, globalização, desindustrialização, mercado ilegal e operação Carbono Oculto; com base nas quais compara as Aduanas das dez maiores economias mundiais com a do Brasil. Nas conclusões, ressalta a ameaça do comércio internacional ilícito para a economia, segurança pública e sustentabilidade ambiental; ocasião em que busca alertar sociedade, formadores de opinião, formuladores de políticas e tomadores de decisão da necessidade de um debate sobre a "Aduana que queremos"; vis-à-vis as melhores práticas internacionais, e a necessidade de garantir a nossa segurança aduaneira, em prol da defesa e soberania do Brasil, da sua Amazônia Verde e da sua Amazônia Azul. A abordagem metodológica é indutiva e qualitativa, com base no neoinstitucionalismo.

**Palavras-chave:** Aduana. Segurança Aduaneira. Soberania. Mercado Ilegal.

**ABSTRACT**

This article is inspired by remarks delivered by the Secretary-General of the World Customs Organization, Ian Saunders, on the occasion of the celebrations of International Customs Day in January 2026. In his address, the Secretary-General noted that, despite the prominent position of Customs administrations at national borders, their indispensable contribution to the security and well-being of society is not fully understood in many countries. Based on this observation, the article examines the evolution of the role of Customs in the twenty-first century, particularly in the aftermath of the September 11 attacks, presents international customs best practices and the concept of customs security, as well data on transnational organized crime and illicit trade, drawing attention to the critical Brazilian context. The article then offers reflections on the idea of the "Customs we want," based on considerations regarding trade flows, globalization, deindustrialization, the illegal market, and Operation Carbono Oculto. On this basis, it compares the Customs administrations of the ten largest economies in the world with that of Brazil. In its conclusions, the article emphasizes the threat posed by illicit international trade to the economy, public security, and environmental sustainability. It seeks to alert society, opinion leaders, policy makers, and decision-makers to the need for a debate on the "Customs we want," vis-à-vis international best practices and the need to ensure our customs security in defense of Brazil's sovereignty and national interests, including the protection of both the Green Amazon and the Blue Amazon. The methodological approach is inductive and qualitative, grounded in neo-institutionalism.

**Keywords:** Customs. Customs Security. Sovereignty. Illegal Market.

## 1 | Introdução

Por ocasião da celebração do Dia Internacional das Aduanas no último dia 26 de janeiro de 2026, a *World Customs Organization* (WCO), na condição de "voz" da comunidade aduaneira global, lançou o seguinte tema guia da organização para o ano de 2026: *"Customs protecting society through vigilance and commitment"* [1] (WCO, 2026).

Ao homenagear os servidores aduaneiros, a organização registrou este dia como sendo uma oportunidade para "conscientizar o público sobre a missão das Aduanas; bem como para mobilizar os tomadores de decisão no sentido destes contribuírem para assegurar as ferramentas e os recursos necessários para inovar e enfrentar os desafios de forma eficaz e eficiente" [2].

Em seu discurso, o Sr. Secretário Geral da OMA, Mr. Ian Saunders, registrou o fato de que "a despeito das Aduanas ocuparem uma posição de destaque nas fronteiras; a sua contribuição indispensável para a segurança e bem-estar da sociedade ainda não é totalmente compreendida em todos os países como parte da sua missão institucional" [3]. E mais, que existe a "necessidade de demonstrar que autoridades aduaneiras fortes e devidamente equipadas são indispensáveis para a segurança nacional e internacional, a saúde pública, a proteção ambiental, a facilitação do comércio e a integridade das cadeias de suprimentos" [4].

O presente artigo é inspirado justamente nesta fala comemorativa; que serve como importante fonte de reflexão para formadores de opinião, formuladores de políticas de públicas e tomadores de decisão no Brasil. Afinal, qual a Aduana que queremos enquanto sociedade?

Nos parece, em alguma medida, que a fala do Sr. Secretário-Geral da OMA se molda à realidade brasileira, ao ressaltar a necessidade da maior compreensão do papel das Aduanas, especialmente em um mundo pós-atentados de 11 de setembro nos Estados Unidos da América (EUA). Diante de índices crescentes do crime organizado transnacional, da necessidade de se fazer valer o previsto em acordos comerciais internacionais, combater o comércio ilegal e o desvio de comércio; tudo isto, em um ambiente de crescente complexidade geopolítica; entendemos ser indispensável tal compreensão em prol do desenvolvimento, segurança (nas suas diversas dimensões) e soberania nacionais.

Os motivos que justificam tal percepção da realidade brasileira, no sentido da falta de compreensão da missão institucional de um aduana moderna, são diversos. Dentre eles podemos citar os debates sobre a PEC da Segurança Pública e do papel da Receita Federal do Brasil (RFB) no combate ao crime organizado e ao tráfico de drogas (Brasil, 2025); a despeito da destacada atuação desta instituição em operações como a Carbono Oculto e Cadeia de Carbono (RFB, 2025ab).

Em outro giro, o volume de apreensões da RFB em ações de combate ao mercado ilegal (contrabando e descaminho) e ao tráfico de drogas (Brasil, 2025c) parece também não ser suficiente, nos parece, para convencer a sociedade de que o país mereceria uma aduana no patamar dos países mais desenvolvidos, em meios e prerrogativas legais; inclusive constitucionais.

Diante deste cenário, o artigo busca contribuir para o debate a respeito da Aduana que o país merece, bem como das necessárias prerrogativas legais, ferramentas e meios, vis-à-vis as melhores práticas internacionais e aduanas de países desenvolvidos. A abordagem do artigo é indutiva e qualitativa, a teoria basilar é o neoinstitucionalismo, e o referencial teórico é composto primordialmente pelas melhores práticas aduaneiras internacionais, aduanas de países desenvolvidos, e informações de organizações internacionais.

O artigo é dividido em 4 capítulos, sendo o próximo dedicado à metodologia, onde se discorre sucintamente sobre a base teórica, o neoinstitucionalismo, e a abordagem utilizada. O capítulo 3 apresenta referencial, discussões e resultados da pesquisa. Neste são abordadas a evolução do papel das aduanas, práticas aduaneiras modernas, segurança aduaneira, bem como dados do crime organizado internacional e comércio ilícito; temas que servem de base para as reflexões que se seguem, sobre a "Aduana que queremos". Por fim, o capítulo 4 é dedicado às conclusões.

[1] Tradução livre (Chat GPT): Aduanas protegendo a sociedade por meio da vigilância e do compromisso.

[2] Tradução livre de (Chat GPT): *This gives them a chance to honour the dedication of their respective staffs, educate the public on Customs' mission, and mobilize decision makers who can help ensure that they have the necessary tools and resources to innovate and address challenges effectively and efficiently.*

[3] Tradução livre de (Chat GPT): *Indeed, even with our prominent position at the border, the indispensable contribution Customs makes to the security and welfare of societies worldwide is not commonly understood as part of the agency's mission.*

[4] Tradução livre de (Chat GPT): *We need to demonstrate that strong and well-equipped Customs authorities are indispensable to national and international security, public health, environmental protection, trade facilitation and supply chain integrity.*

## 2 | Metodologia

Tendo como tema de pesquisa modelos de aduanas no mundo, o objetivo geral da pesquisa é contribuir para o debate no país a respeito do modelo de Autoridade Aduaneira, exercido pela RFB, que queremos enquanto sociedade e país. Daí deriva a seguinte pergunta de pesquisa:

- Qual a Aduana que queremos?

A fundamentação teórica utilizada é o neoinstitucionalismo, que auxilia na compreensão de como as instituições se organizam, funcionam, dialogam e atuam em seus respectivos ambientes. A bibliografia desta teoria, que se comunica com a teoria institucionalista, é farta, atualizada constantemente, e possui escolas de pensamento, como o histórico, da escolha racional e sociológico (Steinmo, 2001; Hall e Taylor, 1996).

A estes pensamentos se adicione o neoinstitucionalismo internacional, apresentado por Peters (2019), e aplicado de forma crescente na literatura de relações internacionais. Segundo este pensamento, a política internacional vem sendo conceituada cada vez mais em termos institucionais, aqui se considerando organizações internacionais como a WCO e a World Trade Organization (WTO), assim como a institucionalidade de acordos comerciais internacionais.

De posse deste pressuposto filosófico, e do referencial teórico apresentado no capítulo 3, a pesquisa adota uma abordagem qualitativa e indutiva. O método é comparativo, na medida em que considera os modelos das aduanas das 10 maiores economias do mundo e a do Brasil, representada pela RFB na condição de Autoridade Aduaneira nacional.

A identificação das 10 maiores economias foi feita segundo projeções do *International Monetary Fund* (IMF) para 2025, com base no GDP (em *current prices, US dollar*)[5], em consulta realizada em fevereiro de 2026 (IMF, 2026). Segundo este levantamento, as 10 maiores economias mundiais são: EUA, China, Alemanha, Japão, Índia, Reino Unido, França, Itália, Rússia e Canadá. O Brasil aparece neste levantamento como a 11ª maior economia mundial.

[5] GDP, Groos Domestic Product, current prices, US dólar, é o mesmo que: PIB, Produto Interno Bruto, em preços correntes em dólar americano.

## 3 | Resultados e Discussões

O presente capítulo é destinado a apresentar as discussões e resultados da pesquisa voltada a responder à pergunta de pesquisa, sobre qual a Aduana queremos enquanto sociedade. Para tal, como referencial teórico basilar, discorre inicialmente a respeito da evolução do papel das aduanas no século XXI, como um dos reflexos dos atentados de 11 de setembro; práticas aduaneiras modernas; conceito de segurança aduaneira; crime organizado internacional e comércio internacional ilícito.

### 3.1 | Os atentados de 11 de setembro e a evolução do papel das Aduanas no século XXI

Em um período caracterizado pela globalização e crescente comércio exterior, os atentados de 11 de setembro de 2001 nos EUA trouxeram novos desafios e atribuições às administrações aduaneiras na segurança das fronteiras, no combate aos crimes transnacionais e ao tráfico de drogas; bem como ao terrorismo e utilização do comércio internacional para o seu financiamento.

Neste contexto, grandes organizações internacionais como a WCO e a *International Maritime Organization* (IMO) reagiram à necessidade de incrementar a segurança das cadeias de suprimentos globais (Zhang e Roe, 2019). No caso da WCO, em junho de 2002, foi emitida a *Resolution of the Customs Co-operation Council on Security and Facilitation of the International Trade Supply Chain*, destinada ao incremento da *security*[6] e da facilitação das cadeias de suprimentos internacionais (WCO, 2002).

Já por parte da IMO, destaca-se a Resolução n.º 2 no âmbito da convenção SOLAS, em dezembro de 2002, que deu origem ao *International Ship and Port Facility Code* (ISPS Code) como um dos seus anexos (IMO, 2002a;

2003). Curiosamente, nesta mesma convenção, foi aprovada a Resolução n.º 9, *Enhancement of Security in Co-Operation with the World Customs Organization* (*Closed Cargo Transport Units*), onde a comunidade marítima internacional reconheceu a necessidade da WCO, em parceria com a IMO, em estabelecer regras de security adicionais ao transporte marítimo (IMO, 2002b).

Em matéria aduaneira a WCO prosseguiu atuando firmemente desde então, elaborando acordos internacionais, resoluções, recomendações e guidelines. Dentre eles podemos citar a *Resolution of the Customs Co-Operation Council on Global Security and Facilitation Measures Concerning the International Trade Supply Chain*, em junho de 2004 (WCO, 2004); o documento político e estratégico *Customs in the 21st Century - Enhancing Growth and Development through Trade Facilitation and Border Security*, adotado em 2008 (WCO, 2008); e o *WCO Framework for the Security and Facilitation of Global Trade* (*SAFE Framework*), cuja primeira versão é datada de 2005, e a última atualização, a sétima, de 2025 (WCO, 2025a).

O SAFE Framework, por sinal, é um dos documentos basilares da comunidade aduaneira internacional, na medida em que vem sendo atualizado periodicamente para abordar o dinamismo do comércio internacional e seus desafios. Dentre os principais objetivos do documento podemos citar: a) a *security* e a facilitação das cadeias de suprimentos globais; b) o reforço do papel, das funções e das capacidades das Aduanas para enfrentar os desafios e oportunidades do século XXI; e c) o fortalecimento da cooperação entre as administrações aduaneiras, e destas com o setor empresarial e outras agências governamentais.

Quanto ao papel das Aduanas modernas da atualidade, tomamos por base a definição de outro documento basilar em matéria de comércio internacional, o *Guidelines on Cooperation between Customs and Port Authorities*. Tal documento, datado de 2023 e atualizado em 2025, foi emitido em parceria da WCO com a *International Association of Ports and Harbors* (IAPH). Neste é assim definido o papel das Aduanas modernas (WCO-IAPH, 2025, p.19)[7], numa tradução livre (Chat GPT):

> As administrações aduaneiras exercem suas funções e as obrigações correlatas para assegurar o cumprimento de:
>
> a. medidas de proteção e segurança antes da entrada ou saída das mercadorias do território aduaneiro;
>
> b. restrições e proibições regulatórias, requisitos fitossanitários e veterinários, bem como a conformidade com normas de segurança e saúde;
>
> c. a arrecadação de receitas;
>
> d. os direitos de propriedade intelectual;
>
> e. os controles sobre drogas, precursores e armas;
>
> f. ações de combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo; e
>
> g. intervenções relacionadas a restrições ambientais e medidas de controle de resíduos.

Diante destas breves considerações observe-se que o papel das Aduanas, há muito, deixou de ser arrecadatório, passando a incluir de forma incremental, notadamente após os atentados do início do século XXI, o *enforcement* na dimensão *security* do comércio exterior; o combate ao mercado ilegal, ao contrabando de drogas, precursores e armas; bem como à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo.

Por outro lado, existe a preocupação constante em facilitar os fluxos comerciais legais, em prol do desenvolvimento do país, da proteção da sociedade, e da defesa de um comércio justo e leal. É esta a Aduana, focada na facilitação e *security* do comércio internacional, que organizações internacionais como a WCO, e países mais desenvolvidos, entendem ser a mais adequada há anos. Apenas ela detém a expertise de compreender e equilibrar, de forma mais eficiente e eficaz, os dois lados de uma mesma moeda do comércio internacional: a facilitação e a segurança aduaneira dos fluxos comerciais internacionais.

[6] É interessante notar a distinção entre os conceitos de security e safety, que na língua portuguesa correspondem, juntas, à expressão segurança marítima. Quando tais conceitos são aplicados à segurança marítima, por exemplo, safety diz respeito a questões afetas à proteção ou prevenção contra acidentes ou erros humanos; e security a questões afetas a crimes cometidos pelos seres humanos (Beirão, 2014).

[7] Tradução livre de (Chat GPT): *Customs administrations carry out their functions and the related obligations to enforce: a. security and safety measures before the goods enter or exit the Customs territory; b. regulatory restrictions and prohibitions, phytosanitary and veterinary requirements, compliance with safety and health standards; c. revenue collection; d. intellectual property rights; e. controls on drugs, precursors, weapons; f. actions to counter money laundering and terrorist financing; and g. interventions relating to environmental restrictions, waste control measures.*

## 3.2 | As melhores práticas modernas e conceito de segurança aduaneira

Em uma era de crescentes ameaças globais à *security*, complexidade geopolítica, instabilidade climática e transformações tecnológicas aceleradas; que se refletem no ambiente do comércio internacional; a WCO defende a importância das parcerias estratégicas e o compartilhamento de dados. O próprio SAFE Framework, documento basilar das Aduanas, tem como 3 pilares básicos a cooperação internacional entre as aduanas, a parceria destas com a esfera privada e; por fim, a cooperação das administrações aduaneiras com outros governos e agências.

Neste cenário, as atribuições das Aduanas vêm sendo incrementadas e ampliadas ao longo dos anos, em especial a partir dos atentados de 11 de setembro, quando a dimensão segurança passou a ser priorizada, em paralelo com a dimensão de facilitação das trocas comerciais já existente. Como visto, o papel das Aduanas abrange desde o combate ao tráfico de drogas e ao terrorismo, às questões sanitárias e ambientais; passando pela necessária facilitação do comércio internacional.

Neste contexto, a despeito de existirem dezenas de resoluções, recomendações e documentos emitidos pela WCO, optamos, em síntese, por mencionar adicionalmente apenas dois, que contribuem para a compreensão do papel das Aduanas modernas no século *XXI: o WCO Annual Report 2024-2025* (WCO, 2025b) e o *Enforcement and Compliance: Illicit Trade Report 2024* (WCO, 2026). Assim como SAFE Framework, estes documentos são emitidos periodicamente.

O primeiro documento, *Annual Report*, discorre sobre os principais aspectos do planejamento estratégico da organização para período 2025-2028, que possui 3 princípios fundamentais: liderança pela excelência, foco naquilo que mais importa, e ampliação do impacto e visibilidade da organização segundo a sua missão, visão e valores.

Exemplos de operações mundiais coordenadas pela organização também são mencionados, como a *Operation Calypso* (tráfico de armas) e a *Operation Secure Horizon* (*Programme Global Shield* - precursores explosivos e dispositivos explosivos improvisados - IED[8]). Parcerias com outras organizações internacionais são divulgadas, assim como diversas conferências aduaneiras internacionais e apresentação de propostas da organização a outros importantes fóruns internacionais. Como exemplo deste último, pode-se citar proposta da WCO à IMO para tornar mandatório, na Convenção de Facilitação da IMO (IMO, 1965), o reporte, entre os países, de dados e informações de passageiros em transporte marítimo (*Mandatory Reporting of Advance Passenger Information* (API) *and Booking and Reservation Information* (BRI) *for maritime transport*). Tal iniciativa, por sinal, teve a participação da RFB na sua elaboração, sendo o Brasil um dos apoiadores formais.

Já o segundo documento, *Illicit Trade Report*, apresenta a consolidação e o compartilhamento de dados de apreensões, rotas e insights que servem como inspiração e benchmarking para as Aduanas dos países. Tudo isto, em um contexto em que a WCO ressalta que o comércio ilícito continua sendo uma das ameaças mais significativas à economia global, à segurança pública e à sustentabilidade ambiental. O intercâmbio de experiências é, portanto, considerado e divulgado pela organização como uma importante fonte de desenvolvimento e inovação para o cumprimento da função institucional das Aduanas modernas.

Diante desta realidade, o *Illicit Trade Report* se propõe a destacar os esforços multifacetados das Aduanas em áreas críticas, com dados de apreensões, rotas e exemplos de ações de *enforcement* adotadas pelos países. O estudo é realizado a partir de estudos de casos, inteligência operacional, dados abertos e análises estatísticas de informações enviadas pelas administrações aduaneiras ao *WCO's Customs Enforcement Network* (CEN).

Neste estudo, os resultados são apresentados em seis capítulos temáticos: combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo; tráfico de drogas; crimes ambientais; direitos de propriedade intelectual, saúde e *safety*; fraude fiscal e contrabando e; por fim, *security*, que engloba ações de combate ao contrabando de *small and light weapons*[9], munição, precursores explosivos e componentes relacionados (IED). Tal atuação, em diversas áreas, bem demonstra a complexidade e importância das Aduanas para a proteção da sociedade, segurança, defesa e soberania dos países.

Fruto desta complexidade, e como um dos desdobramentos da tese de doutorado do autor deste artigo, cujo título é "Atuação das Aduanas na *security* marítima: aprendizado para o Brasil a partir do benchmarking das estratégias de *security* marítima e

aduaneira de países OTAN", foi elaborado nesta a seguinte proposta para o conceito de segurança aduaneira (Cantarino C. Ramos, 2024):

> *Segurança aduaneira é a condição que possibilita a proteção da sociedade e o desenvolvimento econômico do país, na defesa da soberania e dos interesses nacionais, a partir da atuação da Aduana na proteção das fronteiras, inclusive as digitais, na manutenção e incentivo do comércio legítimo, e no combate ao contrabando, à concorrência desleal, ao crime organizado, ao tráfico de drogas e ao terrorismo.*

O conceito acima, que sintetiza a complexidade enfrentada pelas administrações aduaneiras modernas, na defesa dos interesses nacionais de cada país, consta inclusive de artigo em coautoria apresentado na *4th Maritime Security Conference*, realizada em um dos centros de excelência em *security* marítima da OTAN, localizado em Instambul, Turquia (OTAN, 2024).

[8] IED: Improvised explosives devices (dispositivos explosivos improvisados).

[9] SALW são armas portadas individualmente ou por pequenos grupos de combate.

## 3.3 | Crime organizado internacional e comércio internacional ilícito

Por ocasião da realização da última *Munich Security Conference* (MSC), em fevereiro de 2026, centenas de tomadores de decisão e formuladores de opinião do mundo se reuniram para debater os desafios das políticas de segurança. Questões geopolíticas de grande importância foram abordadas, como a resiliência da parceria da OTAN, a *security* da União Europeia, e a capacidade da comunidade internacional em gerir um mundo cada vez mais complexo e contestado (MSC, 2026a).

Este destacado fórum mundial capta anualmente a percepção de países do G7 e do BICS (Brasil, Índia, China e África do Sul), de forma a categorizar uma lista de riscos e construir um índice, o *Munich Security Index* (MSI). Na apuração deste para esta Conferência, num total de 32 riscos identificados, tais países indicaram o crime organizado internacional como o 12º maior risco à sua *security*, duas posições acima do levantamento realizado em 2021 (MSC, 2026b).

Todavia, se considerarmos apenas os 4 países do BICS, o crime organizado internacional alcançou a 6ª posição, nove posições acima ao levantamento de 2021 (15ª), dentre os mesmos 32 riscos identificados. Ou seja, um sinal de alerta por demais relevante para a necessidade de se combater o crime organizado internacional nas suas diversas vertentes, inclusive no comércio internacional, com o fortalecimento das agências de fronteiras. Dentre estas, naturalmente, se destaca a Aduana.

Em outro importante indicador mundial, o *Global Organized Crime Index* (GOC Index), elaborado pela *Global Initiative Against Transnational Organized Crime* (GI-TOC), os índices de criminalidade de 193 países são calculados, a cada 2 anos, a partir da avaliação de 350 especialistas e de observatórios regionais. Numa escala de 0 a 10, o Brasil alcançou o score de 7.07 em 2025 (dados de 2024), o 14ª maior índice dentre os 193 países avaliados, o 4º dentre os países da América Latina. E o pior, o país apresenta uma tendência de aumento (6,50 em 2021; 6,77 em 2023; e 7,07 em 2024). A título de comparação, o México possui o 3º maior índice (7,68), mas com tendência de estabilidade (GI-TOC, 2026).

Internacionalmente é importante também mencionar o *Illicit Trade Index*, elaborado pela *Transnacional Alliance to Combat Illicit Trade* (TRACIT), que é uma iniciativa do setor privado destinada a mitigar danos econômicos e sociais decorrentes do mercado ilícito. O índice avalia 158 países em 6 categorias principais e 37 indicadores, fornecendo uma metodologia para indicar a resiliência do país ao comércio ilícito. Ou seja, aqui, diferente do MSI e do GOC Index, quanto maior o índice, melhor a capacidade do país em se defender do comércio ilícito (TRACIT, 2026).

As categorias avaliadas são: tributação e economia; regulação e enforcement; facilitadores criminais; controle de comércio e fronteiras; cadeias de suprimento; e vulnerabilidades setoriais. O Brasil aparece neste índice como o 42º país, com um índice global de 56,3, numa escala até 100. Destaca-se, favoravelmente, dentre as categorias o seu índice para controle de comércio e fronteiras (78,2), acima da média mundial (56,5); e negativamente, o de vulnerabilidades setoriais (27,6), bem abaixo da média global (44,6). Dentre as recomendações da Aliança ao Brasil se incluem o fortalecimento das agências de fronteiras e de inteligência, o incremento das parcerias público-privada no combate aos ilícitos e o fortalecimento do quadro regulatório.

No âmbito nacional podemos destacar o "Anuário 2025 - Mercados Ilícitos Transnacionais em São Paulo e a Economia Criminal Transnacional", publicado pela FIESP em 2025. O documento relata uma perda de R$ 22,45 bilhões da economia paulista em 2024, aqui considerando apenas os nove setores avaliados pelo estudo: alimentos e bebidas; automotivo; brinquedos; eletrônicos; higiene; medicamentos; químicos; tabaco; e vestuário (FIESP, 2025). Observe-se, por oportuno, que o estudo não inclui o setor de combustíveis, objeto das Operações Carbono Oculto e Cadeia de Carbono, que identificou perdas também bilionárias para economia nacional.

O Anuário da FIESP, embora focado em São Paulo, reconhece a natureza transnacional do problema e os efeitos deletérios do contrabando, descaminho, falsificação e pirataria. Discorre ainda sobre a relação entre redução da criminalidade e crescimento econômico, bem como a atuação da RFB no combate aos ilícitos transnacionais, discorrendo sobre suas estatísticas e importância.

Por fim, o estudo sugere soluções, como a formulação de políticas públicas integradas que aumentem os custos de transação dos mercados ilícitos; tendo como focos a desestruturação das cadeias logísticas ilícitas, aqui se incluindo medidas de combate aos fluxos comerciais transnacionais e a descapitalização dos seus operadores ilegais. Outra iniciativa recomendada seria a modernização da legislação regulatória e penal, de forma a dissuadir e incapacitar as redes criminosas que operam no mercado ilícito, nacional e transnacional.

Existem ainda diversos outros estudos setoriais nacionais, como os realizados pelo Fórum Nacional Contra a Pirataria e a Ilegalidade (FNCP, 2026), Instituto Combustível Legal (ICL, 2026), Fórum Brasileiro de Segurança Pública (FBSP, 2026), e Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO, 2026). Em todos eles, assim como nos antes apresentados, é possível identificar a importância da atuação da Aduana brasileira no combate ao mercado ilícito internacional.

## 3.4 | Reflexões sobre a Aduana que queremos

Em 2025 o Brasil alcançou uma corrente de comércio de bens de US$ 628,49 bilhões e de serviços de US$ 156,6 bilhões (MDIC,2026ab). A tendência para os próximos anos é de crescimento destes números, justificando-se esta, dentre outros, pelas projeções de crescimento da economia, pela entrada em vigor de novos acordos comerciais, como o celebrado entre o Mercosul e a União Europeia; pelo desenvolvimento das rotas de integração bioceânicas, e mesmo a possibilidade de negociação de novos acordos, como um dos reflexos da complexidade geopolítica atual.

Por outro lado, há fatores preocupantes que coexistem com esta tendência que necessitam ser sopesados e gerenciados pelo país. A dinâmica do comércio internacional está sujeita a impactos inesperados de aumentos tarifários e medidas protecionistas, que podem redundar em desvios de comércio, ambos com efeitos negativos para a normalidade das políticas comercial e aduaneira. O fenômeno da desindustrialização do país também preocupa, na medida em que depõe contra os objetivos de desenvolvimento econômico do país e interesses nacionais.

A este cenário agregue-se os efeitos deletérios do mercado ilegal, da pirataria e da contrafação para a sociedade brasileira e economia nacional. Tudo isto em um ambiente de crescente preocupação com a atuação do crime organizado nas cadeias de suprimentos globais, que se utiliza deste para praticar o contrabando, o tráfico de drogas, o comércio ilícito ou mesmo como mecanismo de financiamento do terrorismo.

No caso brasileiro os dados apresentados no capítulo anterior a respeito do crime organizado são alarmantes. É desejável, portanto, elaborar e implementar políticas públicas, de forma acelerada, para combater o status quo. Sob pena do país se tornar um narcoestado, dominado pelo crime organizado transnacional!

Mas é justamente nesta seara de políticas públicas, que envolve a participação de formadores de opinião, formuladores de políticas e tomadores de decisão, que seria importante ao país considerar o papel da RFB, tanto na condição de autoridade tributária quanto aduaneira.

No papel de autoridade tributária, a atuação da instituição demandaria pelo menos um segundo artigo, dado a dimensão da sua capacidade de seguir os fluxos financeiros nacionais e internacionais, que são a espinha dorsal do crime organizado e do terrorismo. Todavia, considerando que o foco do presente artigo é a dimensão aduaneira, citamos apenas o exemplo da operação Cadeia de Carbono, onde foi cabalmente

demonstrada a capacidade da instituição em desmantelar um esquema fraudulento comercial, tributário e financeiro, que estava acabando com o comércio legal de derivados de combustíveis no país.

Já sob ótica da dimensão aduaneira, foco do presente artigo, tem-se que, nas economias mais desenvolvidas do mundo, a importância das Aduanas para a proteção da sociedade, combate ao crime organizado e ao tráfico de drogas, e defesa da economia e soberania nacionais é incontestável. Infelizmente, no entanto, o Brasil ainda não alcançou este patamar de compreensão política e institucional; a despeito dos avanços alcançados ultimamente, que ainda nos parecem tímidos diante dos desafios do complexo cenário internacional e necessária defesa da sociedade e da capacidade industrial do país.

Se comparada a Receita Federal do Brasil, na sua função de Autoridade Aduaneira nacional, com as suas congêneres das 10 maiores economias mundiais (IMF, 2026)[10], é gritante a diferença das dimensões, prerrogativas legais e entendimento do seu papel por parte das correspondentes sociedade e tomadores de decisão. Não fosse assim, os efetivos, meios, e empoderamento legal destas não seriam tão discrepantes daqueles existentes no Brasil.

Em outras palavras, com base em pesquisas a respeito das autoridades aduaneiras dos EUA (USA, 2026), China (China, 2026), Alemanha (Germany, 2026), Japão (Japan, 2026), Índia (India, 2026), Reino Unido (United Kingdom, 2026), França (France, 2026), Itália (Italy, 2026) e Canadá (Canada, 2026); é possível afirmar que todas possuem estruturas legais e meios bem mais robustos que os da Aduana do Brasil, a RFB. Quanto à aduana da Rússia, embora não tenha sido possível acesso ao seu site (talvez como decorrência de medidas de segurança adicionais), é sabido que a sua aduana também é fortalecida (Russian, 2026).

A aduana do Canadá, por exemplo, que possui apenas os EUA como país fronteiriço, e oceanos no seu entorno (um deles congelado na maior parte do ano), possui atualmente um efetivo aproximado de 18 mil oficiais aduaneiros, formados e constantemente atualizados em 3 academias. A autoridade aduaneira da França é referência mundial de aduana moderna. Atua também no mar, nos limites da sua zona econômica exclusiva, possui navios, dezenas de embarcações e aeronaves, e detém um efetivo próximo ao do Canadá e centenas de cientistas de dados.

Já a administração aduaneira da China possui um efetivo aproximado de 100 mil oficiais aduaneiros e um Código Aduaneiro robusto, que lhe confere o comando legal necessário para atuar fortemente na defesa dos interesses nacionais do país, da sua economia e das suas políticas nacionais. A autoridade aduaneira estadunidense é comparativamente de envergadura similar, com forte embasamento legal, fortalecido após os atentados de 11 de setembro, centenas de aeronaves, embarcações, tecnologia de última geração e um efetivo aproximado de 60 mil oficiais aduaneiros.

Alemanha, Japão, Índia, Reino Unido, Itália e Rússia também possuem administrações aduaneiras modernas e equipadas. Todas, comparativamente, bem mais robustas que a autoridade aduaneira nacional, a RFB.

Cumpre observar que os modelos institucionais de Aduanas no mundo são diversos, decorrente de decisões de natureza política e histórica dos correspondentes países. Países mais desenvolvidos, não necessariamente entre as dez maiores do mundo, ao que foi possível apurar por amostragem em países como Holanda, Bélgica e Arábia Saudita, também possuem Aduanas bem desenvolvidas e equipadas, compatíveis com as melhores práticas mundiais defendidas pela WCO. O arcabouço legal destas é robusto, sendo possível imaginar que a compreensão da sua missão é bem maior se comparada com a realidade brasileira.

A despeito da disparidade entre os níveis de compreensão da missão das Aduanas no Brasil e em países mais desenvolvidas, a excelência da RFB, na sua função de autoridade aduaneira, é reconhecida internacionalmente no âmbito da comunidade aduaneira internacional. Infelizmente, todavia, pode-se afirmar que ela não se encontra dentre as mais modernas, seja pela ausência de comandos constitucionais e legais mais robustos, seja por ausência de meios e recursos orçamentários compatíveis com o cumprimento da sua missão segundo as melhores práticas internacionais.

Diante de um cenário geopoliticamente complexo, onde se somam ameaças crescentes aos fluxos comerciais internacionais, não seria prudente e necessário, enquanto sociedade, “olharmos para fora”, de forma serena e madura, e compararmos a nossa realidade com aquilo que acontece mundo afora em matéria aduaneira?

Afinal, a quantas anda a segurança aduaneira do Brasil? E qual a Aduana que queremos, enquanto sociedade? Com certeza, diante da capacidade desta atualmente, muito mais poderia ser feito, em prol do país, se lhe fossem conferidos mais meios segundo as melhores práticas internacionais.

[10] Maiores economias com base no GDP, em current prices, US dólar, segundo as projeções do FMI para 2025.

## 4 | Conclusões

O Secretário-Geral da WCO, por ocasião da celebração do Dia Internacional das Aduanas no início de 2026, trouxe um importante alerta para a sociedade, formadores de opinião, formuladores de políticas públicas e tomadores de decisão. De que algo necessita ser avaliado, repensado e atualizado em alguns países: a compreensão da missão institucional das Aduanas!

Tendo por base este alerta, o presente artigo discorreu a respeito das melhores práticas internacionais e sobre as Aduanas das maiores economias mundiais, todas empoderadas legalmente e em meios. Agregou ainda informações preocupantes quanto ao crescimento do crime organizado transnacional, notadamente no Brasil, e refletiu sobre a importância de se repensar, e fortalecer a Aduana brasileira, vis-à-vis os modelos das maiores economias mundiais e países desenvolvidos.

Nas palavras da WCO, o comércio internacional ilícito continua sendo uma das ameaças mais significativas à economia global, à segurança pública e à sustentabilidade ambiental. Neste cenário, entendemos ser necessário aprofundar os estudos e os debates, nos comparando com países mais seguros e desenvolvidos; e nos questionado, principalmente, se existe relação de causalidade da condição de desenvolvimento destes, com Aduanas mais empoderadas.

Neste contexto, o presente artigo se propõe a contribuir para este debate, que pode nos responder à pergunta inicial, que compõe o seu título: "Qual a Aduana que queremos?"

E mais, qual a Aduana que o país necessita para contribuir para o desenvolvimento, para a proteção da sociedade e para a garantia da necessária segurança aduaneira! Uma Aduana, assim como acontece em países mais desenvolvidos, que ainda exerça a sua missão em apoio à defesa e soberania do país, da sua Amazônia Verde e da sua Amazônia Azul.

## Referências bibliográficas


BEIRÃO, André Panno. *"Segurança no mar": que segurança?* In: BEIRÃO, André Panno; PEREIRA, Antônio Celso Pereira (org.). Reflexões sobre a Convenção do Direito do Mar. Brasília: FUNAG, 2014. p. 127-166.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
**Acesso em 20 de novembro de 2026.**

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Comissão Especial sobre Competências Federativas em Segurança Pública (PEC 018/25).* 2025. Crime organizado e transnacionalidade. Audiência Pública, em 24/09/2025. Disponível em: https://www.camara.leg.br/evento-legislativo/79357?a=579533&t=1758745327460&trechosOrador=
**Acesso em 18 de fevereiro de 2026.**

CANADA. CBSA. Canada Border Services Agency. Disponível em: https://www.cbsa-asfc.gc.ca/menu-eng.html
**Acesso em 18 de fevereiro de 2026.**

CANTARINO C. RAMOS, Guilherme. *Atuação das Aduanas na security marítima: aprendizado para o Brasil a partir do benchmarking das estratégias de security marítima e aduaneira de países OTAN*. 2024. Escola de Guerra Naval. Programa de Pós-Graduação em Estudos Marítimos. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/382497911_ATUACAO_DAS_ADUANAS_NA_SECURITY_MARITIMA_APRENDIZADO_PARA_O_BRASIL_A_PARTIR_DO_BENCHMARKING_DAS_ESTRATEGIAS_DE_SECURITY_MARITIMA_E_ADUANEIRA_DE_PAISES_OTAN
**Acesso em 17 de fevereiro de 2026.**

CHINA. *General Administration of Customs of the People's Republic of China* (GACC). Disponível em: Mission - About - GACC . 2026
**Acesso em 23 de fevereiro de 2026.**

ETCO. *Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial*. Disponível em: https://www.etco.org.br/
**Acesso em 17 de fevereiro de 2026.**

FBSP. Fórum Brasileiro de Segurança Pública. Disponível em: https://forumseguranca.org.br/
**Acesso em 17 de fevereiro de 2026.**

FNCP. *Fórum Nacional Contra a Pirataria e a Ilegalidade*. Disponível em: https://fncp.org.br/
**Acesso em 17 de fevereiro de 2026.**

FIESP. Federação das Indústrias do Estado de São Paulo. *Anuário 2025 - Mercados Ilícitos Transnacionais em São Paulo e a Economia Criminal Transnacional*. 2025. Disponível em: https://mercadosilicitos.fiesp.com.br/anuario-2025/
**Acesso em 20 de fevereiro de 2026.**

FRANCE. DOUANE. *Douanes & Droits Indirects*. 2026. Disponível em: https://www.douane.gouv.fr/
**Acesso em 20 de fevereiro de 2026.**

GERMANY. ZOLL. Customs Annual Statistics 2024. 2026. Disponível em: https://www.zoll.de/DE/Home/home_node.html
**Acesso em 23 de fevereiro de 2026.**

GI-TOC. Global Initiative Against Transnational Organized Crime. *Global Organized Crime Index* (GOC Index). 2025. Disponível em: https://ocindex.net/about
**Acesso em 17 de fevereiro de 2026.**

HALL, Peter A. e TAYLOR, Rosemary C. R. *Political Science and the Three New Institutionalisms. In: Political Studies Association.* Political Studies (1996) XLIV. Oxford, UK: Blackwell Publishers, p. 936-957. 1996. Disponível em: Political Science and the Three New Institutionalisms - Peter A. Hall, Rosemary C. R. Taylor, 1996 (sagepub.com)
**Acesso em 10 de fevereiro de 2026.**

ICL. *Instituto Combustível Legal*. Disponível em: https://institutocombustivellegal.org.br/
**Acesso em 17 de fevereiro de 2026.**

IMF. *International Monetary Fund*. IMF Data. 2026. Disponível em: https://data.imf.org/en/Data-Explorer?datasetUrn=IMF.RES:WEO(9.0.0)&INDICATOR=NGDPRPC
**Acesso em 23 de fevereiro de 2026.**

IMO. International Maritime Organization. FAL Convention. *Convention on Facilitation of International Maritime Traffic*. 1965. Disponível em: https://www.imo.org/en/ourwork/facilitation/pages/falconvention-default.aspx
**Acesso em: 20 de fevereiro de 2026.**

IMO. International Maritime Organization. *Conference Resolutions 1 a 11. Resolutions of the Conference of Contracting Governments to the International Convention for the Safety of Life at Sea*, 1974 (Dec. 2002) SOLAS Convention December 2002. SOLAS/CONF.5. 2002a. Disponível em: https://www.imorules.com/SOLAS_CONF5.html
**Acesso em 20 de fevereiro de 2026.**

IMO. International Maritime Organization. *Conference Resolution 9, Enhancement of Security in Co-operation with the World Customs Organization (Closed Cargo Transport Units)*. Resolutions of the Conference of Contracting Governments to the International Convention for the Safety of Life at Sea, 1974 (Dec. 2002) SOLAS Convention December 2002. SOLAS/CONF.5. SOLAS/CONF.5/34 ANNEX 2 (Page 13). 2002b. Disponível em: https://www.imorules.com/SOLAS_CONF5.html
**Acesso em 20 de fevereiro de 2020.**

IMO. International Maritime Organization. *International Ship & Port Facility Security Code and SOLAS Amendements 2002*. ISPS Code. 2003 Edition. 2003. Disponível em: https://imo-epublications.org/content/books/9789280151497 ISPS Code 2003 Edition (portalcip.org)
**Acesso em 20 de fevereiro de 2026.**

INDIA. *Central Board of Indirect Taxes & Customs*. Disponível em: https://www.cbic.gov.in/entities/customs
**Acesso em 20 de fevereiro de 2026.**

ITALY. ADM *Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e Guarda Di Finanza*. Disponível em: https://www.adm.gov.it/portale/en/home e https://www.gdf.gov.it/it
**Acesso em 20 de fevereiro de 2026.**

JAPAN. *Japan Customs.* 2026. Disponível em: https://www.customs.go.jp/english/
**Acesso em 20 de fevereiro de 2026.**

MDIC. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. *Comex Stat.* 2026a. Disponível em: https://comexstat.mdic.gov.br/pt/geral
**Acesso em 24 de fevereiro de 2026.**

MDIC. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. *Comércio exterior brasileiro de serviços em números.* 2026b. Disponível em: https://comexstat.mdic.gov.br/pt/geral
**Acesso em 24 de fevereiro de 2026.**

MSC. *Munich Security Conference 2026*. 2026a. Disponível em:
https://securityconference.org/en/msc-2026/
**Acesso em 20 de fevereiro de 2026.**

OTAN. Organização do Tratado do Atlântico Norte. MEDEIROS, Sabrina; CORRÊA, Claudio; MOREIRA, William; CANTARINO C. RAMOS, Guilherme. *Navigating Inter-Agency Collaboration and the Integration of Customs Security: Insights from the Brazilian case*. 2024. In 4th Maritime Security Conference (27-28 june 2024) proceedings. Protection of maritime critical infrastructures and the seabed. p145-157. Disponível em: https://www.marseccoe.org/publications/
**Acesso em 21 de fevereiro de 2026.**

PETERS, B. Guy. *Institutional theory in political science*. 2019. Cheltenham, UK: Edward Elgard Publishing. Cheltenham, UK: 2019. ISBN 978-1-78643-792-5 (paperback).

RFB. Receita Federal do Brasil. *Combate à Sonegação. Operação Carbono Oculto: RFB e órgãos parceiros combatem organização responsável por sonegação e lavagem de dinheiro no setor de combustíveis.* 2025a. Disponível em:
https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2025/agosto/operacao-carbono-oculto-rrb-e-orgaos-parceiros-combatem-organizacao-responsavel-por-sonegacao-e-lavagem-de-dinheiro-no-setor-de-combustiveis
**Acesso em 18 de fevereiro de 2026.**

RFB. Receita Federal do Brasil. *Combate à Sonegação. Receita Federal lança a "Operação Cadeia de Carbono" contra fraudes na importação de combustíveis*. 2025b. Disponível em:
https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2025/setembro/receita-federal-lanca-a-operacao-cadeia-de-carbono-contra-fraudes-na-importacao-de-combustiveis
**Acesso em 18 de fevereiro de 2026.**

RFB. Receita Federal do Brasil. *Balanço Aduaneiro 2024*. Janeiro a Dezembro. 2025c
Disponível em:
https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/aduana/2024-balanco-aduaneiro.pdf . Publicado em 17 jan 2025.
**Acesso em 17 de fevereiro de 2026.**

RUSSIAN. *Federal Customs Service of the Russian Federation*. 2026. Acesso ao seguinte web site indisponível: https://eng.customs.gov.ru/
**Tentativa de acesso: 27 de fevereiro de 2026.**

STEINMO, Sven. *Institutionalism. In: International Encyclopedia of the Social and Behavioral Sciences*. Edited by Nelson Polsby. 2001. Colorado, US: Elsevier Science, 2001. 2001. Disponível em:
https://faculty.washington.edu/stovel/steinmo.pdf .
**Acesso em 12 de fevereiro de 2026.**

TRACIT. Transnacional Alliance to Combat Illicit Trade. *The 2025 Illicit Trade Index. A Global Benchmark for Policy Action*. 2026. Disponível em:
https://www.tracit.org/illicit-trade-index.html
**Acesso em 18 de fevereiro de 2026.**

UNITED KINGDON. HMRC. *Her Majesty's Revenue & Customs*. Disponível em:
https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs
**Acesso em 25 de fevereiro de 2026.**

USA. United States of America. U.S. *Customs and Border Protection*. 2026. Disponível em: https://www.cbp.gov/
**Acesso em 25 de fevereiro de 2026.**

WCO. World Customs Organization. *Resolution of the Customs Co-operation Council on Security and Facilitation of the International Trade Supply Chain*. 2002. Disponível em:
https://www.wcoomd.org/en/about-us/legal-instruments/resolutions.aspx
**Acesso em: 19 de fevereiro de 2026.**

WCO. World Customs Organization. *Resolution of the Customs Co-Operation Council on Global Security and Facilitation Measures Concerning the International Trade Supply Chain*. 2004. Disponível em:
https://www.wcoomd.org/en/about-us/legal-instruments/resolutions.aspx
**Acesso em 19 de fevereiro de 2026.**

WCO. World Customs Organization. *Customs in the 21st Century: Enhancing Growth and Development through Trade Facilitation and Border Security.* 2008. Disponível

em:
https://www.wcoomd.org/en/about-us/what-is-the-wco/customs-environment.aspx
**Acesso em 19 de fevereiro de 2026.**

WCO. World Customs Organization. *Illicit Trade Report 2024*. 2024. Disponível em:
wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/activities-and-programmes/illicit-trade-report/itr_2024_en.pdf?db=web
**Acesso em 19 de fevereiro de 2026.**

WCO. World Customs Organization. *SAFE Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade* (SAFE Framework). Edition 2025. 2025a. Disponível em: wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/safe-framework-2025_en.pdf?la=en
**Acesso em 18 de fevereiro de 2026.**

WCO. World Customs Organization. *WCO Annual Report 2024-2025.* 2025b. Disponível em:
https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/annual-reports/annual-report-2024_2025.pdf
**Acesso em 20 de fevereiro de 2026.**

WCO. World Customs Organization. International Customs Day 2026 - Message of the Secretary General. 2026. *Customs protecting society through vigilance and commitment"*. Disponível em:
https://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2026/january/wco-dedicates-2026-to-customs-protecting-society-through-vigilance-and-commitment.aspx
**Acesso em 18 de fevereiro de 2026.**

WCO-IAPH. World Customs Organization - International Association of Ports and Harbors. *Guidelines on Cooperation between Customs and Port Authorities.* 2025. Disponível em:
https://sustainableworldports.org/iaph-and-wco-launch-updated-guidelines-on-cooperation-between-customs-and-port-authorities/
**Acesso em 15 de fevereiro de 2026.**

ZHANG, Xufan, ROE, Michael. *Maritime Container Port Security.* USA and European Perspectives. ISBN 978-3-030-03825-0. DOI 10.1007/978-3-030-03825-0. Palgrave Macmillan, 2019. Hardcover ISBN 978-3-030-03824-3 eBook ISBN 978-3-030-3825-0.

DOI: 10.5281/zenodo.17379581

# A Capitalização de Reservas de Incentivos Fiscais e o Custo de Aquisição de Participações Societárias: Análise do Acórdão 2201-012.426

## *The Capitalization of Tax Incentive Reserves and the Acquisition Cost of Corporate Participations: Analysis of Decision 2201-012.426*

Douglas Garcia Pereira dos Santos

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, lotado na Delegacia de Fiscalização de São Paulo – DEFIS/SP. Graduação em Direito pela Universidade de Araraquara-UNIARA. Especialista em Direito Empresarial pela UNIDERP. Especialista em Direito Tributário pela Escola Nacional de Administração Pública – ENAP.

**RESUMO**

O presente artigo analisa o Acórdão nº 2201-012.426, proferido pela 2ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que tratou da possibilidade de inclusão de reservas de incentivos fiscais no custo de aquisição de participações societárias para fins de apuração do ganho de capital no Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF). O colegiado, por unanimidade, negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte, consolidando o entendimento de que apenas aumentos de capital realizados mediante incorporação de lucros ou reservas constituídas com esses lucros podem integrar o custo de aquisição. A decisão reforça que as reservas de incentivos fiscais, por serem constituídas mediante subvenções governamentais e não por lucros próprios da empresa, não representam dispêndio econômico suportado pelos sócios. A metodologia utilizada consistiu na análise do acórdão, da legislação aplicável e da doutrina especializada, evidenciando a relevância da distinção entre reservas de lucros e reservas de capital para o correto tratamento tributário. O estudo conclui que a jurisprudência administrativa firmada pelo CARF estabelece critério objetivo e alinhado à natureza jurídica das subvenções para investimento, impedindo que valores originários de incentivos governamentais sejam utilizados para reduzir indevidamente a base de cálculo do IRPF sobre ganhos de capital.

**Palavras-chave:** Ganho de capital. Custo de aquisição. Reserva de incentivos fiscais. Subvenção para investimento. IRPF.

**ABSTRACT**

This article analyzes Decision No. 2201-012.426, issued by the 2nd Section, 2nd Chamber, 1st Ordinary Panel of the Administrative Council of Tax Appeals (CARF), which addressed the possibility of including tax incentive reserves in the acquisition cost of corporate participations for calculating capital gains in Individual Income Tax (IRPF). The collegiate unanimously denied the taxpayer's voluntary appeal, consolidating the understanding that only capital increases made through incorporation of profits or reserves constituted with these profits can integrate the acquisition cost. The decision reinforces that tax incentive reserves, being constituted through government subsidies and not by the company's own profits, do not represent economic expenditure borne by the partners. The methodology consisted of analyzing the decision, applicable legislation, and specialized doctrine, highlighting the relevance of distinguishing between profit reserves and capital reserves for correct tax treatment. The study concludes that the administrative jurisprudence established by CARF establishes an objective criterion aligned with the legal nature of investment subsidies, preventing amounts originating from government incentives from being used to improperly reduce the IRPF calculation base on capital gains.

**Keywords:** Capital gain. Acquisition cost. Tax incentive reserve. Investment subsidy. Individual income tax.

## 1 | Introdução

A operação de capitalização de reservas constitui prática societária comum no ambiente empresarial brasileiro, regulamentada pela Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações). Trata-se de aumento de capital social realizado mediante incorporação de valores já existentes no patrimônio líquido da sociedade, sem ingresso de novos recursos. Embora represente mero remanejamento contábil, tal operação gera importantes reflexos tributários, especialmente quando da alienação das participações societárias por pessoas físicas.

O Acórdão nº 2201-012.426, proferido pelo CARF em sessão realizada em 5 de novembro de 2025, consolidou relevante entendimento sobre a impossibilidade de inclusão de reservas de incentivos fiscais no custo de aquisição de participações societárias para fins de apuração do ganho de capital no IRPF. O caso concreto envolveu contribuinte pessoa física que alienou participações societárias, cujo capital social havia sido majorado mediante capitalização de reservas de incentivos fiscais oriundas da SUDENE (Decreto-Lei nº 1.598/1977) e do PRODESIN (Lei Estadual de Alagoas nº 5.671/1995). A fiscalização da RFB considerou tal majoração indevida, resultando em exigência de imposto de renda, acrescido de multa de ofício e juros, referentes ao ganho de capital apurado incorretamente.

O presente estudo justifica-se pela crescente relevância do tema, especialmente considerando que inúmeras empresas constituíram reservas de incentivos fiscais com base nos benefícios concedidos por programas de desenvolvimento regional, e que a capitalização dessas reservas impacta diretamente a tributação dos sócios pessoas físicas quando da alienação de suas participações.

O objetivo do artigo é analisar a fundamentação jurídica da decisão proferida no Acórdão nº 2201-012.426, examinando a natureza das reservas de incentivos fiscais, sua distinção em relação às reservas de lucros e os critérios legais para composição do custo de aquisição de participações societárias.

## 2 | Metodologia

A metodologia empregada consiste na análise dogmática do Acórdão nº 2201-012.426, com exame da legislação aplicável[1]. O estudo também contempla revisão doutrinária sobre a natureza jurídica das subvenções governamentais e das reservas de incentivos fiscais, bem como análise comparativa com precedentes do próprio CARF que consolidaram entendimento sobre a matéria, notadamente os Acórdãos nºs 2201-003.955/2017 e 2402-010.289/2021.

[1] CHARNESKI e COSTER analisam minuciosamente a evolução do regime jurídico das subvenções para investimento, desde o Decreto-Lei nº 1.598/1977 até as alterações das Leis nº 11.638/2007 e nº 12.973/2014. Os autores destacam que, apesar das mudanças na técnica legislativa e na contabilização, a lógica de neutralidade tributária dessas subvenções permanece contínua.

## 3 | Resultados e Discussões

### 3.1 | Contexto Fático e Processual

O Auto de Infração foi lavrado contra o pessoa física em virtude da verificação de apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de participações societárias. Identificou-se que o capital social da sociedade foi capitalizado com valores provenientes de reservas de incentivos fiscais.

O contribuinte, na Impugnação e posteriormente no Recurso Voluntário, sustentou que o artigo 16, § 4º, da Lei nº 7.713/1988, ao determinar que no caso de aumento de capital o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, não distingue entre reservas de lucros e reservas de capital, razão pela qual as reservas de incentivos fiscais também deveriam compor o custo de aquisição.

Tanto a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo quanto a 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF rejeitaram integralmente os argumentos do contribuinte, mantendo a autuação fiscal.

### 3.2 | Natureza Jurídica das Reservas de Incentivos Fiscais e distinção em relação às reservas de capital

A compreensão do acórdão pressupõe o exame da natureza jurídica das reservas de incentivos fiscais no âmbito da Lei nº 6.404/1976. Antes da Lei nº 11.638/2007, as subvenções governamentais eram registradas diretamente em conta de reserva de capital, sem trânsito pelo resultado do exercício. Com a alteração legislativa, esses valores passaram a integrar a receita do período, admitindo-se, contudo, que a assembleia

geral destine à reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido correspondente às doações e subvenções governamentais para investimento (art. 195-A). Assim, embora figurando no patrimônio líquido como reserva de lucros em razão do trânsito prévio pelo resultado, tais montantes têm origem em transferências estatais condicionadas, e não em riqueza produzida pela atividade empresarial.

Essa constatação dialoga com a distinção traçada pela própria Lei das Sociedades por Ações entre reservas de capital (art. 182, § 1º) e reservas de lucros (art. 182, § 4º). As reservas de capital derivam de valores que não passam pelo resultado, ao passo que as reservas de lucros decorrem da apropriação de resultados positivos apurados pela sociedade. Sob a ótica econômica, a reserva de incentivos fiscais aproxima-se das antigas reservas de capital: não representa lucro genuíno, mas recursos públicos destinados ao investimento, razão pela qual a doutrina contábil costuma ressaltar que sua destinação visa, sobretudo, impedir a distribuição obrigatória de dividendos sobre quantias que não traduzem efetivo ganho empresarial

## 3.3 | Subvenções para Investimento e Regime Tributário

A Lei nº 12.973/2014 disciplinou detalhadamente as condições para que as subvenções para investimento possam ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, exigindo registro em reserva de incentivos fiscais.

O fundamento da exclusão tributária das subvenções reside no reconhecimento de que tais valores não representam riqueza produzida pela empresa, mas sim recursos públicos destinados a fomentar investimentos. Consequentemente, se a origem da reserva de incentivos fiscais não decorre de esforço empresarial lucrativo, sua capitalização não pode representar custo de aquisição para os sócios.

## 3.4 | Custo de Aquisição e Ganho de Capital

O ganho de capital corresponde à diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição de bens ou direitos (artigo 3º da Lei nº 7.713/1988). Para as participações societárias, o custo de aquisição compreende não apenas o valor efetivamente pago na aquisição originária, mas também os dispêndios posteriores que impliquem acréscimo patrimonial efetivo.

O artigo 135 do RIR/1999[2] estabelece que, quando houver aumento de capital mediante incorporação de lucros, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado. Reconhece-se, assim que, ao capitalizar lucros próprios, os sócios renunciam ao recebimento imediato desses valores (que poderiam ser distribuídos como dividendos) e os mantêm investidos na sociedade, configurando um custo de oportunidade.

Contudo, essa lógica não se aplica às reservas de incentivos fiscais. Como esclareceu a relatora Conselheira Luana Esteves Freitas no voto condutor do Acórdão nº 2201-012.426: "A reserva de incentivos fiscais não é constituída pelos lucros da empresa, mas sim por subvenções para investimento concedidas pelo governo à empresa. (...) Ou seja, eventual capitalização de tal reserva não representa um custo em relação aos sócios".

Entendimento semelhante foi adotado nos Acórdãos nºs 2201-003.955 e 2402-010.289 (relatados, respectivamente, pelos conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Francisco Ibiapino Luz), que destacaram: "reservas não constituídas pelos lucros da empresa não podem compor o custo de aquisição de cotas/ações no momento da capitalização".

[2] A mesma lógica foi mantida no Regulamento do Imposto sobre a Renda de 2018 (Decreto nº 9.580/2018), cuja Subseção IV da Seção IV do Capítulo I do Título X ("Do custo de participações societárias adquiridas com incorporação de lucros e reservas") estabelece que apenas aumentos de capital realizados com lucros próprios ou reservas constituídas com esses lucros podem integrar o custo de aquisição das participações societárias.

## 3.5 | Impactos da Decisão e Segurança Jurídica

O entendimento consolidado no Acórdão nº 2201-012.426 alinha-se à jurisprudência administrativa do CARF.

Ademais, a decisão reforça a coerência do sistema tributário ao impedir que incentivos fiscais concedidos no âmbito da pessoa jurídica sejam indiretamente transferidos para a pessoa física mediante redução artificial do ganho de capital. Ou seja: permitir-se que a capitalização de subvenções integre o custo de aquisição implicaria duplo "benefício": primeiro na pessoa jurídica (exclusão da base do IRPJ/CSLL) e depois na pessoa física (redução do ganho de capital).

Recentemente, a edição da Lei nº 15.270/2025, que instituiu o Imposto de Renda da Pessoa Física Mínimo (IRPF-M), trouxe novos questionamentos sobre a tributação da integralização de reservas de incentivos fiscais[3]. A questão ganha especial relevância considerando que inúmeras empresas constituíram tais reservas nos últimos anos com base nos benefícios excluídos da apuração do IRPJ e da CSLL.

[3] Sobre o tema, MARTESI e BARBETI analisam especificamente a interação entre o IRPF-M e a integralização da Reserva de Incentivo Fiscal, destacando que a nova sistemática inaugurada pela Lei nº 15.240/2025 e regulamentada pela Lei nº 15.270/2025 reacendeu o debate acerca do conceito de "emprego" de lucros para fins de incidência do imposto mínimo, notadamente quando os lucros são utilizados em operações de capitalização em favor de pessoas físicas, em vez de pagos em dinheiro.

## 4 | Conclusão

O Acórdão nº 2201-012.426 consolidou, no âmbito do CARF, o entendimento de que apenas aumentos de capital decorrentes da incorporação de lucros próprios ou de reservas constituídas com esses lucros podem integrar o custo de aquisição de participações societárias para fins de apuração do ganho de capital no IRPF. A capitalização de reservas de incentivos fiscais, por sua vez, não configura dispêndio econômico suportado pelos sócios e, portanto, não pode ser utilizada para reduzir a base de cálculo do imposto.

Não obstante, a solução adotada tende a projetar novos focos de controvérsia, especialmente na medida em que se intensificam mecanismos como o imposto de renda mínimo da pessoa física e se sofisticam as estruturas de financiamento empresarial baseadas em subvenções. A delimitação do que efetivamente constitui "custo" ou "emprego" de lucros em operações de capitalização poderá gerar litígios futuros, exigindo da legislação e da jurisprudência refinamentos adicionais para compatibilizar a neutralidade tributária das subvenções com a preservação dos objetivos de desenvolvimento econômico regional.

## Referências Bibliográficas


BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão n. 2201-012.426*. Processo n. 10510.723909/2014-47. Relatora: Conselheira Luana Esteves Freitas. Sessão de 5 nov. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão n. 2201-003.955*. Relator: Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Sessão de 3 out. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão n. 2402-010.289*. Relator: Conselheiro Francisco Ibiapino Luz. Sessão de 12 ago. 2021.

BRASIL. *Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988.* Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 dez. 1988.

BRASIL. *Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.* Dispõe sobre as sociedades por ações. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 dez. 1976. (Com alterações da Lei n. 11.638/2007).

BRASIL. *Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 mar. 1999.

BRASIL. *Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014*. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 14 maio 2014.

BRASIL. *Lei n. 15.270, de 30 de dezembro de 2025*. Institui o Imposto de Renda da Pessoa Física Mínimo. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 2025.

CHARNESKI, Heron; COSTER, Tiago Rios. *Subvenções para investimento: questões contábeis e seus reflexos tributários a partir da Lei Complementar n. 160/2017*. Revista de Direito Contábil Fiscal, São Paulo, v. 3, n. 5, p. 1-30, jan./jun. 2021.

MARTESI, Paulo; BARBETI, Rodrigo. *Reserva de Incentivo Fiscal: controvérsias, integralização de reservas e a nova tributação do IR*. BLB Escola de Negócios, 4 jan. 2026. Disponível em: https://blbescoladenegocios.com.br/blog/integralizacao-de-reservas-nova-tributacao-do-imposto-de-renda/ **Acesso em 7 fev. 2026.**