

**XXXI CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI BRASÍLIA - DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

FRANCISCO NICOLAU DOMINGOS

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydée Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Raymundo Juliano Feitosa, Francisco Nicolau Domingos – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-055-7

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: UM OLHAR A PARTIR DA INOVAÇÃO E DAS NOVAS TECNOLOGIAS

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XXXI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA - DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Coube-nos, mais uma vez a honra, a honra de coordenar o GT DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO quando da realização do Congresso do Conselho Nacional de Pós Graduação em Direito/CONPEDI realizado da moderna e pujante capital do Brasil, Brasília/Distrito Federal. isto ocorreu na sequência de termos procedido da mesma maneira quando do recente encontro internacional do CONPEDI em Montevideú/Uruguai. Os trabalhos, como sói acontecer, foram divididos em 04 tema, com maior ou menor aproximação dentre os temas postulados e, outrossim, maior ou menor determinação por área dentro do GT em questão. Dividiu-se os temas nos seguintes postulado: 1) tributação específica ou genérica; 2) direito financeiro; 3) reforma tributária e 4) temais gerais e indeterminados. Não há qualquer distinção ou destaque quanto á qualidade dos artigos apresentados. Todos, sem exceção, denotam grande qualidade científica e notável ousadia acadêmica, inclusive com a participação de vários graduandos em direito - o que revela a nova safra de juristas, doutrinadores e pesquisadores que se apresentam já precocemente à pós graduação em direito - bem como, não só na coordenação do GT mas também na apresentação de trabalho, um professor e uma doutoranda português. Fato este que muito nos orgulha já que demonstra o comprometimento da comunidade lusófona com a pesquisa acadêmica em direito no Brasil mormente considerando que em 2025 se revelou a intenção de termos um evento/encontro do CONPEDI em Portugal.

Da temática tratada o que mais se destacou considerando o panorama e o contexto que vivemos no país seria a questão financeira/orçamentária já que poucos dias antes da realização do certame foi anunciado pelo Governo Federal um vasto pacote de medidas, ainda a serem ratificadas pelo Congresso Nacional quando elaboramos estas notas, para arrefecer o crescente déficit público e buscar-se, em absoluto, dentro da ciência do direito financeiro, um maior equilíbrio entre receitas e despesas no Brasil onde o último ultrapassa, em nível além do que se considera o limite de sustentação da dívida pública, em muito a receita obtida quase toda através de tributos. O mercado, por sua vez, não reagiu bem ao anúncio das medidas já que primeiro entendeu-as como insuficientes e por derradeiro por qualificar, no mesmo anúncio de contenção despesas, uma medida eleitoreira e arriscada do ponto de vista fiscal que seria o aumento da isenção do imposto de renda para que recebesse até R\$ 5.000,00.

No mais, novamente se falou de reforma tributária, como deveria ser já que estamos em plena discussão sobre a regulamentação do PLC 60 e 108 no âmbito do Senado Federal, imaginando-se que o primeiro projeto seria aprovado ainda em dezembro de 2024 (IBS/CBS /IS/ criação do Comitê Gestor) e o último apenas em 2025 (organização e competências do Comitê Gestor. Nem poderíamos olvidar que a reforma tributária em questão (EC 132/2023) não cuidou apenas de questões profundas da tributação sobre o consumo mas, sem que houvesse muito barulho ou resistência, de outros impostos estaduais (ITCD e IPVA), municipais (IPTU e ITBI) e mesmo expansão desmedida da contribuição sobre iluminação pública.

Parabéns a todos os participantes, louvando o aprendizado recíproco e a iniciativa de contribuir para a discussão e aprimoramento do direito tributário e financeiro em nosso país.

NOVO MODELO DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS: PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS INSERIDOS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132 E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

NEW TAX MODEL ON THE CONSUMPTION OF GOODS AND SERVICES: TAX PRINCIPLES INSERTED BY CONSTITUTIONAL AMENDMENT Nº 132 AND FUNDAMENTAL RIGHTS

**Caio Nobre Britto
Raphael Alcantara Ruas**

Resumo

O presente artigo analisa alguns dos princípios constitucionais introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023, que promoveu a reforma da tributação sobre o consumo no Brasil, sob a ótica dos direitos fundamentais. O objetivo central foi identificar, inicialmente, a relação entre a tributação e os direitos fundamentais, através de uma análise sistemática dos dispositivos constitucionais, bem como a relação entre a tributação e o desenvolvimento à luz desses direitos. O objetivo específico foi destacar os possíveis impactos dos princípios tributários, em especial, a simplicidade, a transparência, a justiça tributária e a neutralidade, ora introduzidos de forma explícita na Constituição Federal de 1988, nas relações privadas estabelecidas e na materialização dos direitos fundamentais. Adotou-se como metodologia de pesquisa o método de abordagem indutivo e o método de procedimento de análise da legislação tributária e de conteúdo, considerando os princípios constitucionais inseridos no ordenamento jurídico vigente. A partir dessa análise, conclui-se que as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023 contribuem para o exercício dos direitos fundamentais assegurados constitucionalmente. No entanto, para que haja a efetiva materialização, o legislador infraconstitucional deve se pautar nos objetivos pretendidos pelo legislador constituinte derivado, observando-se os princípios tributários constitucionais ora estabelecidos.

Palavras-chave: Reforma tributária, Princípios constitucionais, Direitos fundamentais, Desenvolvimento, Relações privadas

Abstract/Resumen/Résumé

This article analyzes some of the constitutional principles introduced by Constitutional Amendment nº 132, of 2023, which promoted the reform of consumption taxation in Brazil, from the perspective of the fundamental rights. The central objective was to initially identify the relationship between taxation and fundamental rights, through a systematic analysis of constitutional provisions, as well as the relationship between taxation and development considering these rights. The specific objective was to highlight the possible impacts of tax principles, in particular, simplicity, transparency, tax justice and neutrality, now explicitly introduced in the 1988 Federal Constitution, on established private relationships and on the

materialization of fundamental rights. The inductive approach method and the method of analysis procedure of tax legislation and content were adopted as research methodology, considering the constitutional principles inserted in the current legal system. From this analysis, it is concluded that the changes promoted by Constitutional Amendment n° 132, of 2023 contribute to the exercise of fundamental rights guaranteed constitutionally. However, for effective materialization to occur, the infra-constitutional legislator must be guided by the objectives intended by the derived constituent legislator, observing the constitutional tax principles now established.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax reform, Constitutional principles, Fundamental rights, Development, Private relations

INTRODUÇÃO

É notório que a disfuncionalidade do sistema tributário pátrio atual é um dos principais entraves ao desenvolvimento econômico e à maior inserção de empresas brasileiras no mercado internacional, na medida em que, além de demasiadamente oneroso, reveste-se de grande complexidade e regressividade, gerando preocupante insegurança jurídica, com contencioso tributário que já ultrapassa 74% do PIB nacional, cujos processos judiciais duram, em média, 19 (dezenove) anos para serem concluídos (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2022, p. 29).

Quando olhamos para o sistema tributário brasileiro, identificamos problemas de todas as ordens, que podem ser sintetizados pela estrutura complexa, o elevado custo de conformidade e o altíssimo grau de litígio entre os contribuintes e os fiscos (federal, estaduais e municipais).

Permeado por enorme quantidade de benesses fiscais e tratamentos tributários diferenciados que geram distorções alocativas e competitivas, referido sistema contribui para a ineficiência da economia brasileira, na medida em que prejudica a competitividade da produção nacional e dificulta a integração comercial do país.

Pouco transparente, o modelo de tributação sobre o consumo de bens e serviços dificulta também, sobremaneira, o exercício da cidadania pelos seus contribuintes-eleitores, privando-lhes de direitos e garantias fundamentais estatuídas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (“CRFB/88”).

Diante desse cenário obscuro, foi publicada a Emenda Constitucional (“EC”) nº 132, em 21 de dezembro de 2023, que promove ampla reformulação do modelo brasileiro de tributação sobre o consumo de bens e serviços.

O modelo aprovado pelo Congresso Nacional altera substancialmente o sistema brasileiro de tributação sobre o consumo, buscando ser consentâneo com as exigências de simplificação, racionalização, transparência, neutralidade e compatibilidade com outros modelos de tributação internacionalmente adotados.

Em síntese, a EC nº 132 prevê a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (“IBS”), espécie de Imposto sobre Valor Agregado (“IVA”) subnacional, de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, que substitui o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”) e o Imposto sobre Serviços (“ISS”). Em paralelo, prevê a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (“CBS”), espécie de IVA federal, de competência da

União, que substitui a contribuição para o Programa de Integração Social (“PIS”) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”). Substituindo, em certa medida, o Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”)¹, prevê também a criação do Imposto Seletivo (“IS”), de competência da União Federal.

Embora as alterações retro mencionadas impactem substancialmente o modelo de tributação sobre o consumo de bens e serviços, cuja repercussão jurídico-tributária é de extrema relevância, o presente artigo irá discorrer sobre os possíveis impactos dos princípios tributários, ora introduzidos de forma explícita na CRFB/88 pela EC nº 132, nas relações privadas estabelecidas, em especial, a simplicidade, a transparência, a justiça tributária e a neutralidade, bem como a possível contribuição dos referidos princípios para o exercício dos direitos fundamentais.

Inicialmente, discorreremos superficialmente sobre a relação entre tributação e direitos fundamentais. A partir dessa abordagem, será explorado também a relação entre a tributação e o desenvolvimento, sob a ótica jurídica e econômica, sem prejuízo da análise sistemática dos dispositivos constitucionais.

Por fim, e sem a pretensão de esgotar o tema, pretende-se responder se as alterações promovidas pela EC nº 132, sob a égide dos princípios constitucionais tributários, ora inseridos expressamente, contribuem para o exercício dos direitos fundamentais assegurados constitucionalmente.

1 A RELAÇÃO ENTRE TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS

Antes de tratar da relação da tributação e direitos fundamentais, cumpre-nos recordar, de forma breve, sobre o conceito de ambos, para que, na sequência, avancemos na conexão objeto de intelecção deste artigo.

Quando tratamos de direitos fundamentais, é possível conceituá-los como aqueles direitos atinentes às situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive (SILVA, 2005).

Baseado na conceituação de Robert Alexy, Cunha Júnior (2008) cita que o direitos fundamentais:

¹ Com o objetivo de manter o diferencial competitivo da Zona Franca de Manaus, em face da supressão da hipótese de criação da CIDE-ZFM, aventada na PEC nº 45/2019, o IPI continuará a ser cobrado em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada nesta Zona, conforme critérios estabelecidos em Lei Complementar.

(...) são todas aquelas posições jurídicas favoráveis às pessoas que explicitam, direta ou indiretamente, o princípio da dignidade humana, que se encontram reconhecidas no teto da Constituição formal (fundamentalidade formal) ou que, por seu conteúdo e importância, são admitidas e equiparadas, pela própria Constituição, aos direitos que esta formalmente reconhece, embora dela não façam parte (fundamentalidade material).

Sem prejuízo de outros conceitos atribuídos pela doutrina, entendemos que os direitos fundamentais são aqueles considerados inerentes à própria natureza do homem, correspondendo a “direitos humanos”, “direitos naturais”, “direitos civis”, “liberdades públicas” e “direitos públicos subjetivos”. E é sob essa perspectiva que trataremos neste artigo.

A qualificação de direitos constitucionais como fundamentais reside no regime jurídico de especial proteção que a CRFB/88 lhes outorgou, seja pela consolidação como cláusula pétrea, no inciso IV, §4º do artigo 60, seja pela aplicação imediata de seus preceitos, nos termos do §1º do artigo 5º.

Fato é que, para serem garantidos pelo Estado (em sentido amplo), os direitos fundamentais, tais como educação, saúde, segurança, entre outros, necessitam de recursos financeiros como fonte de custeio, o que decorre, precipuamente, da instituição de tributos.

O tributo, conforme conceitua o artigo 3º da Lei nº 5.172/1996 (Código Tributário Nacional – “CTN”) “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Nunca é demais lembrar que a tributação consiste, em síntese, na atividade estatal abrangente da instituição, da arrecadação e da fiscalização de tributos², revelando-se autêntico poder-dever³, cujo exercício traduz-se no emprego de instrumentos que lhe possibilitem a obtenção dos recursos necessários ao desempenho de suas atividades.

Para fazer frente aos elevados gastos públicos, o Estado se utiliza, portanto, da exigência das prestações de caráter compulsório de seus administrados (v.g. tributos), surgindo, nesse contexto, o primeiro paradigma intrínseco à relação tributária: de um lado, a autoridade do Poder Público, e, de outro, a liberdade individual.

Na concepção de Costa (2014), essa tensão é chamada de “bipolaridade”:

Nesse contexto, é sempre oportuno lembrar que as relações de direito público, gênero no qual se inserem as relações tributárias, apresentam, como traço marcante, a

² A instituição de tributos constitui atividade típica do Estado, indelegável e exercida mediante lei, em sentido formal e material (art. 150, I, CRFB/88). Já a arrecadação e a fiscalização tributárias constituem competências administrativas e, portanto, são passíveis de delegação a pessoas de direito público ou privado (art. 8º do CTN).

³ Poder inerente ao exercício da função administrativa do Estado, o qual também pressupõe um dever de garantir e priorizar o interesse público, agindo em observância aos preceitos principiológicos que regem a Administração Pública.

bipolaridade, a significar que nelas estão presentes dois valores em constante tensão: de um lado, a autoridade do Poder Público; de outro, a liberdade individual.

Nas relações tributárias tal tensão é evidente, uma vez que o Estado titulariza o direito de atingir o direito de propriedade do particular, e, em consequência, a liberdade deste, absorvendo compulsoriamente parte de seu patrimônio, devendo, contudo, respeitar uma multiplicidade de normas de proteção ao contribuinte.

A esse direito estatal, consubstanciado na supressão de parcela do patrimônio dos sujeitos, para a sustentação das necessidades coletivas, consoante um regime jurídico vinculante, corresponde, evidentemente, um dever, por parte daqueles, de satisfazer tal obrigação, em prol da sociedade.

Em síntese, ao direito estatal de tributar corresponde um dever do administrado de arcar com o ônus de ser tributado, o que lhe viabiliza, em contrapartida, o exercício de outros direitos.

Sobre a autoridade do Poder Público, Casás (1997) discorre que não há mais como aceitar a doutrina que defende a obrigação tributária constitutiva de uma relação de poder, uma vez que, no Estado social e democrático de direito, o vínculo jurídico que nasce em consequência do exercício da força tributária normativa encontra no polo passivo da obrigação um contribuinte cidadão e não um súdito.

A relação entre tributação e direitos fundamentais está, portanto, intrinsecamente ligada à forma como os recursos financeiros são arrecadados e utilizados pelo Estado (em sentido amplo) para garantir esses direitos aos cidadãos. Aliás, o exercício de outros direitos (inclusive fundamentais) decorre da prerrogativa do direito estatal de tributar, que atribui ao administrado o dever de arcar com o ônus de ser tributado (COSTA, 2014).

Além da referida tensão, há, também, outra de caráter permanente que merece destaque. Esta tensão nasce da relação entre a exigência de tributos e o próprio exercício de direitos fundamentais.

Isso porque, para proteção e efetivação, os direitos assegurados na ordem constitucional dependem dos recursos advindos da receita tributária, embora a imposição de tributos possa, desarmoniosamente, dificultar ou mesmo inviabilizar o exercício daqueles.

Inclusive, direitos fundamentais podem ter seu exercício afetado pela exigência tributária, a tal ponto que, em diversas hipóteses, a própria CRFB/88 afasta a possibilidade de instituição de tributos (em casos específicos), que possa vir a afetar o seu exercício, a exemplo das despesas com saúde e educação, que não podem integrar a renda tributável, sob pena de violação clara a esses direitos.

Conclui-se, assim, que os direitos fundamentais dão suporte à atividade tributante estatal, ao mesmo tempo em que configuram limites intransponíveis a essa mesma atividade.

2 TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO À LUZ DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Partimos então para analisar a relação entre a tributação e o desenvolvimento à luz dos direitos fundamentais. Não é forçoso constatar que a tributação desempenha um papel crucial no desenvolvimento econômico e social de um país, influenciando desde a capacidade do Estado em prover serviços básicos até a promoção de um ambiente propício para o investimento e o crescimento do setor privado.

Complexa e multifacetada, a tributação é fonte crucial de financiamento para o desenvolvimento econômico e social, tendo em vista que os recursos obtidos por meio de tributos são utilizados para custeio e investimento em infraestrutura, educação, saúde, pesquisa, segurança pública, entre outros setores, ora fundamentais para o desenvolvimento sustentável de um país.

É evidente que um sistema tributário bem estruturado pode contribuir para a redução das desigualdades econômicas e sociais, de modo a garantir que os benefícios do desenvolvimento sejam compartilhados de forma mais equitativa entre os cidadãos.

Quando pensamos em desenvolvimento, é importante consignar a sua relação direta com a efetivação da liberdade individual. Ou seja, um povo privado de liberdades é, ao fim e ao cabo, um povo não desenvolvido. Nesse sentido, Sen (2010) prescreve que “o desenvolvimento consiste na eliminação de privações de liberdade que limitam as escolhas e as oportunidades das pessoas de exercer ponderadamente sua condição de agente”.

Sob essa perspectiva, a tensão que se evidencia nas relações tributárias se torna ainda mais significativa, tendo em vista que o Estado detém o direito de atingir o direito de propriedade do particular, e, conseqüentemente, a sua liberdade, absorvendo de forma compulsória parte de seu patrimônio.

Para Sen (2010), a eliminação de privações de “liberdades substanciais” é constitutiva do desenvolvimento, razão pela qual “a expansão da liberdade é vista (...) como o principal fim e o principal meio do desenvolvimento”. Nessa esteira, o economista conclui que “o êxito de uma sociedade deve ser avaliado (...) primordialmente segundo as liberdades substantivas que os membros dessa sociedade desfrutam”.

Ao tratar das liberdades instrumentais, que consistem em direitos e garantias fundamentais, Sen (2010) descreve ainda cinco elementos que contribuem para o aumento da

liberdade humana em geral, quais sejam: liberdades políticas, facilidades econômicas, oportunidades sociais, garantias de transparência e segurança protetora.

A liberdade de expressão e o sufrágio universal, a título exemplificativo, estão estritamente relacionadas às liberdades políticas. Apesar de conquistada na história recente do Brasil, sob o ponto de vista formal, a sua materialização ainda tem longo caminho a percorrer.

Quando vislumbramos as oportunidades sociais, o que podemos elencar, como espécies do gênero, os serviços de educação e saúde, garantidos formalmente na CRFB/88 (v.g. artigos 196 e 205), a sua materialidade alcança pequena e restrita parcela da população brasileira.

No que se refere às facilidades econômicas, que envolvem oportunidades de participação na produção e comércio, também formalmente garantidas constitucionalmente, seja pela proteção à livre-iniciativa, seja pela vedação à dominação de mercado econômico, na prática, não é isso que se constata.

Apesar da Lei nº 12.527/2011 (“Lei de Transparência”) dispor sobre os procedimentos a serem observados pela União, Estados/DF e Municípios, com o fim de garantir o acesso às informações, nos termos do inciso XXXIII do artigo 5º, do inciso II do § 3º do artigo 37 e do § 2º do artigo 216 da CRFB/88, a transparência no poder público ainda é muito incipiente. Inclusive, até mesmo a divulgação pública de dados (v.g. orçamento, custeio, investimentos etc.) dos referidos entes pelas instituições responsáveis revela-se insuficiente.

O fato é que esses temas, conquistados formal e materialmente por países desenvolvidos, ainda demandam de instrumentos e mecanismos eficazes para a consecução material nos países não desenvolvidos, a exemplo do Brasil, tornando ainda mais evidente e necessário o papel do direito na busca pelo efetivo desenvolvimento.

Ainda sobre as liberdades instrumentais, um dos temas de fundamental importância e reflexão no direito, como condição de possibilidade da sua fruição adequada e, conseqüentemente, do desenvolvimento, é a segurança jurídica.

Ávila (2012. p. 85), de forma conclusiva e assertiva, aduz que:

Segurança é (...) um meio de realização das liberdades individuais, uma espécie de princípio funcional relativamente àquelas (...). A segurança jurídica adquire, pois, caráter instrumental relativamente à liberdade: quanto maior a segurança, maior o grau de liberdade, isto é, maior a capacidade de o indivíduo planejar o seu futuro conforme aos seus ideais.

De forma ainda mais detalhada, esclarece a relação entre liberdade e segurança jurídica a partir de três ideais, conforme preceitua em sua doutrina, cuja busca é determinada pelo princípio constitucional da segurança jurídica, quais sejam, a cognoscibilidade, a confiabilidade e a calculabilidade:

A exigência de cognoscibilidade permite que o cidadão possa 'saber' aquilo que 'pode ou não fazer' de acordo com o direito. Essa exigência, dentro de um estado de confiabilidade e de calculabilidade, capacita-o a, com autonomia e com liberdade, 'fazer ou não fazer', de modo que possa 'ser ou não ser' aquilo que deseja e que tem condições de ser. A segurança jurídica, em outras palavras, é um instrumento para que o cidadão possa saber, antes, e com seriedade, o que pode fazer, de modo que possa melhor ser o que pode e quer ser (...). Em suma, a segurança jurídica é instrumento de realização da liberdade, e a liberdade é meio de realização da dignidade. (ÁVILA, 2012, p. 85.)

Inclusive, não há como correlacionar a liberdade e a segurança de forma apenas acidental. Aliás, essa correlação é, sobretudo, necessária (ÁVILA, 2012, p. 227).

Nessa esteira, Ataliba (1985) sinaliza que a segurança condiciona o grau de civilização de um povo. Ou seja, quanto mais segura uma sociedade, mais civilizada ela se torna. Ousaríamos também acrescentar que, quanto mais segura, mais livre e mais desenvolvida ela é (FOLLONI, 2014, p. 96).

Tecidas tais considerações, a despeito da função arrecadatória para custeio as despesas públicas, resta-nos aparente que a tributação também pode ser utilizada como um instrumento para promover certos objetivos econômicos, como o incentivo a investimentos produtivos, inovação tecnológica, ecológica e socialmente responsável, através de políticas tributárias estruturais e consistentes.

Desenganadamente, um sistema tributário justo e previsível pode ser crucial para o desenvolvimento econômico e social, fortalecendo as relações privadas, desempenhando, inclusive, importante papel na promoção da boa governança e da transparência.

Podemos concluir também que regimes tributários transparentes e não discriminatórios tendem a elevar, potencialmente, a possibilidade de criação de ambiente propício à realização de investimentos estrangeiros e nacionais, essenciais para o crescimento econômico sustentável. Aliás, em certa medida, propiciam o fortalecimento das instituições públicas e privadas, o que, conseqüentemente, eleva a capacidade estatal em implementar políticas públicas e serviços que promovam o efetivo desenvolvimento.

3 A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS (EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132, DE 2023)

3.1 PRINCÍPIOS GERAIS INSERIDOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL DE FORMA EXPLÍCITA

Desenganadamente, as inovações trazidas pela EC nº 132 alteram a lógica estrutural do modelo de tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil. Embora sejam inegáveis os avanços promovidos, o que contribui para a redução de sua disfuncionalidade e complexidade, bem como do atual nível de litigiosidade, o aprofundamento em relação às leis infraconstitucionais, que promoverão a sua regulamentação, será o principal desafio a ser enfrentado nos próximos anos.

Isso porque, nos termos da referida EC, a integralidade e a eficácia da reformulação sobre a tributação do consumo estão condicionadas à edição de leis infraconstitucionais, que desempenharão papel fundamental na concretização dos objetivos almejados, consubstanciando os preceitos constitucionais e as exigências de um sistema tributário mais justo e eficiente.

Embora desafiadora seja a implementação, sobretudo em virtude do longo tempo de transição, é imperioso que as novas regras a serem editadas pelo legislador infraconstitucional sejam transparentes, claras, simples, confiáveis e que, acima de tudo, atenuem, efetivamente, os efeitos regressivos da tributação.

Nesse sentido, considerando que uma das principais expectativas advindas da reforma da tributação sobre o consumo de bens e serviços é eliminar (ou, pelo menos, mitigar) conceitos e definições imprecisas na legislação tributária, com vistas a conferir estabilidade às relações jurídicas e econômicas, é imprescindível que a respectiva legislação infraconstitucional estabeleça, ao menos, diretrizes e critérios objetivos para atingir a finalidade pretendida.

Antes de tratar dos princípios constitucionais tributários expressamente na CRFB/88, é importante ressaltar que a inexistência de previsão explícita de princípios constitucionais dessa natureza nunca obstou o reconhecimento da aplicação concreta e da eficácia de cada um deles, embora muito se tenha discutido se a inaplicabilidade de um princípio significaria a sua violação. Ademais, a imprecisão do conceito, que decorre da sua própria amplitude, é sempre objeto de reflexão por parte dos operadores do direito, a exemplo da própria segurança jurídica.

Sob essa questão, árduas discussões sobre o relacionamento dos princípios com a figura das normas programáticas e sua eficácia jurídica foram travadas ao longo dos anos, ensejando interpretações e entendimentos diversos, que vão desde reconhecer neles meras sugestões até atribuir-lhes eficácia positiva (GRECO, 2019, p. 346).

Fato é que, independentemente das discussões relacionadas ao tema, é inegável que a construção doutrinária e jurisprudencial dos princípios que orientam o direito tributário tem a grande vantagem de conferir maior adaptabilidade e, também, maleabilidade ao texto constitucional.

Não é nosso objetivo aprofundar este debate sobre o sentido e o alcance do termo “princípios” e como ele se encontra refletido na Carta Magna. Nosso propósito é vislumbrar os possíveis reflexos dos princípios tributários ora inseridos na CRFB/88, de forma expressa e taxativa, pela EC nº 132 sob a ótica dos direitos fundamentais.

Um dos principais dispositivos incluídos na CRFB/88, pela EC nº 132, foi o § 3º do artigo 145, que estabelece princípios gerais fundamentais do Sistema Tributário Nacional, tais como, a simplicidade, transparência e a justiça tributária, cuja redação é a seguinte:

Art. 145 A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

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

Além deste dispositivo, no §1º do art. 156-A da CRFB/88, a EC nº 132 estabeleceu que o IBS, que substituirá o ICMS e o ISS, será informado pelo princípio da neutralidade:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (...)

Constata-se, portanto, que a EC nº 132 introduziu um legado principiológico ao Sistema Tributário Nacional. Até porque, o texto constitucional anteriormente vigente não elencava nenhum princípio tributário nominalmente qualificado nesse sentido e, inclusive, não continha nenhum dispositivo que incluísse a palavra “princípio”.

Embora a EC nº 132 tenha inserido também outros princípios, para situarmos o debate, trataremos aqui, exclusivamente, dos princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e da neutralidade.

Sob o viés da simplicidade, a atividade arrecadatória deve ser livre de complexidade e de fácil compreensão para o contribuinte, sobretudo para que estes possam pagar seus tributos e cumprir suas obrigações principais e acessórias. Ao contrário do que ocorre no cenário atual, espera-se que o contribuinte possa pagar tributos porventura incidentes sobre a cadeia de consumo com a mesma facilidade com que honra seus compromissos de ordem privada.

A simplicidade, além de propiciar maior adaptação do sistema tributário à crescente complexidade do mundo real, privilegia a agilidade e praticidade das operações, reduzindo significativamente o custo de conformidade, além de divergências na interpretação da legislação, que acabam amplificando o contencioso tributário.

Nesse sentido, a partir da simplicidade, a clareza das regras mitiga uma das principais mazelas do Sistema Tributário Nacional, qual seja, a insegurança jurídica, que acaba por afetar

o ambiente de competitividade de cada mercado, além de contribuir sobremaneira à contingência fiscal, tendo em vista que impacta diretamente nas relações comerciais envolvidas, repercutindo, inclusive, na formação de preço e nas relações negociais.

Se, por um lado, a simplicidade pode ser considerada como o mais alto grau de sofisticação, desenganadamente, o instrumento adequado para o exercício da plena cidadania fiscal é a transparência da incidência tributária e da destinação dos recursos arrecadados, na medida em que esta é quem viabiliza ao cidadão-contribuinte controlar a atuação da administração tributária e o atendimento ao interesse público, uma das tensões que nos referimos ao tratar da relação entre a tributação e os direitos fundamentais.

Um sistema tributário transparente oferece certeza e segurança jurídica para os dois lados (Estado e contribuinte). Além disso, assegura o controle social sobre os atos públicos e possibilidade de verificação das justificativas dos posicionamentos interpretativos, evitando, inclusive, o contencioso tributário administrativo e judicial.

Adicionalmente, protege as instituições públicas e inibe o clientelismo político, obstando, também, a criação de nova fonte de receita tributária por mera interpretação. Sob uma perspectiva maior, a transparência eleva a tributação para um debate republicano⁴.

Já o princípio da justiça tributária, em linhas gerais, visa assegurar que a carga tributária seja distribuída de forma justa entre os cidadãos. Além disso, segundo o referido princípio, ninguém deverá ser demandado a pagar tributos fora das situações previstas na legislação como fatos geradores de obrigações tributárias.

Oportuno se faz ressaltar que, em certa medida, o princípio da justiça tributária já existe, de forma implícita, no atual sistema tributário do consumo no § 1º do mesmo artigo 145 da CRFB/88⁵.

Fundamental para a justiça tributária, Regina Helena Costa (2007, p. 17-18) ensina sobre o princípio da capacidade contributiva, que:

Na elaboração da norma jurídico-tributária, portanto, deverá atentar para os índices de capacidade contributiva econômica identificados pela ciência das Finanças. Sua decisão é política, mas não pode, evidentemente, recair em evento que não se constitua num sintoma de capacidade contributiva. Desse modo, a capacidade contributiva a ser

⁴ Para mais características relevantes, recomendamos ler sobre a valorização do servidor público e o controle social do cenário da transparência fiscal. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade. São Paulo: FISCOsoft, 2014.

⁵ Art. 145. *Omissis*:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

considerada na hipótese de incidência não pode ser aparente, sob pena de se ter uma capacidade econômica vazia. Nas hipóteses a serem consideradas adiante o desafio será encontrar o ponto de equilíbrio entre a necessária praticabilidade e a realização da isonomia. Vale dizer, o respeito à isonomia e à capacidade contributiva tem prevalência, e, assim, somente é legítima a praticabilidade que não conculque tais valores, mas, ao contrário, os efetive.

Portanto, a EC nº 132 tornou expresso no texto constitucional mais um princípio que deve ser observado pelo Poder Legislativo na edição das leis complementares, estabelecendo a necessidade (sob o aspecto formal) de que as novas regras distribuam a carga tributária de forma justa na sociedade.

Não obstante, alguns doutrinadores já sinalizam uma certa preocupação em relação ao conceito do referido princípio, diante da possibilidade de aplicação do princípio da justiça tributária como espécie de legitimador de certas posições da administração tributária, como se ele, de alguma forma, autorizasse exigências fiscais a pretexto da “justiça tributária”, atropelando, assim, a segurança jurídica dos sujeitos passivos tributários (GRECO; ROCHA, 2024).

Essas legítimas preocupações decorrem do fato de que o sistema tributário, que deve ser observado como instrumento de política pública para promoção de justiça (sob a ótica política) e distribuição renda (sob a ótica econômica), não tem se prestado para tais fins, mitigando a adoção de políticas efetivas para diminuição das desigualdades no país e corroborando para a descrença contributiva e, até mesmo, com a crise fiscal dos entes subnacionais.

Retornando às alterações promovidas pela EC nº 132, é importante destacar também a inclusão do § 4º ao artigo 145 da CRFB/88. Por meio do referido dispositivo, o legislador constituinte derivado determinou, expressamente, que toda e qualquer alteração na legislação tributária deve ter como norte o efeito de atenuar a regressividade:

Art. 145. *Omissis*

(...)

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos.

Apesar da palavra “atenuar” não ter a imperatividade de uma vedação, é clara a intenção do legislador de evitar, sempre que possível, que alterações na legislação tributária tenham o efeito de, proporcionalmente, tributar mais aqueles que possuem menor capacidade de pagar tributos.

Oportuno se faz ressaltar também que, embora os §§ 3º e 4º do artigo 145 da CRFB/88 indicarem os princípios fundamentais do novo sistema tributário do consumo, não se pode deixar de mencionar também o princípio da neutralidade, já sinalizado anteriormente como

fundamento primordial a ser perseguido pela legislação de qualquer tributo sobre valor agregado.

Até porque, uma das principais expectativas advindas dessa reforma da tributação sobre o consumo de bens e serviços é eliminar (ou, pelo menos, arrefecer sobremaneira) os efeitos perversos da cumulatividade dos tributos.

É, nesse sentido, que Isaías Coelho (2023, p. 11) dispõe sobre a neutralidade do IVA:

É claro que não existe imposto totalmente neutro. Nem por isso a neutralidade tributária deixa de ser importante. O que devemos perguntar não é se um imposto é distorcivo, mas quão distorcivo é ele em comparação com impostos alternativos. As distorções econômicas induzidas por políticas públicas, especialmente as tributárias, causam grande perda social. Por exemplo, tributos que são incorporados nos custos tornam o produto nacional mais oneroso em relação ao de outros países, o que resulta em perda de competitividade e menos produção, renda e emprego no país.

Não por outra razão, a tributação sobre o consumo deve ser neutra tendo em vista que não é o instrumento adequado para a correção de falhas e distorções mercadológicas. Quando a tributação sobre o consumo é desprovida de neutralidade, os tributos acabam por influenciar tanto na escolha de compra do cidadão-contribuinte⁶ quanto na decisão de exercer ou não atividade econômica naquele determinado setor.

A neutralidade das incidências tributárias sobre o consumo é, portanto, valor essencial para evitar efeitos distorcivos na alocação de recursos na economia, além de ser instrumento adequado para garantir que as escolhas de investimento e o desempenho de determinado setor, produto ou serviço não sejam afetados pela tributação.

Em suma, num sistema neutro, as decisões de consumo, pautadas nas liberdades individuais, são tomadas exclusivamente pela lógica de oferta e demanda.

Passemos então a tratar dos possíveis impactos dos referidos princípios nas relações privadas estabelecidas e, também, na consecução de direitos fundamentais.

3.2 POSSÍVEIS IMPACTOS DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS NAS RELAÇÕES PRIVADAS ESTABELECIDAS E NA MATERIALIZAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Diante dos princípios retro destacados, observamos que não se trata de inovações ao Sistema Tributário Nacional, uma vez que todos eles já podiam ser inferidos do texto constitucional anterior, ainda que de forma implícita.

⁶ Exceto para os bens ou serviços que possuem demanda inelástica, ou seja, não é afetada pelo preço.

Segundo Greco e Rocha (2024, p. 777), a existência de um princípio implícito decorre da própria interpretação. Conseqüentemente, a sua interação com o ordenamento jurídico dar-se-á também no âmbito da interpretação, o que permite maior flexibilidade do intérprete ao considerar ou não certos princípios no processo hermenêutico.

Por decorrência lógica, o fato de determinado princípio não estar inserido expressamente no ordenamento jurídico constitucional restringe a sua efetivação, tendo em vista que “a aplicação do princípio acaba limitada pelo próprio contexto no qual sua incidência é considerada, isto é, pelos limites textuais dos atos normativos em relação aos quais é aplicado” (GREGO; ROCHA, 2024, p. 777).

Portanto, se o princípio jurídico é uma “previsão positiva que veicula um vetor axiológico informador de determinada legislação específica, apontando certa diretriz a ser seguida pelo legislador na sua elaboração e pelo aplicador (juiz ou particular) na sua interpretação e aplicação concretas” (GRECO, 2019, p. 226.), a sua previsão explícita altera substancialmente este quadro, fazendo com que estes também tenham um sentido próprio de Direito Positivo, ainda que, de alguma forma, seja impreciso.

Esta mudança de perspectiva pode ter conseqüências relevantes e significativas na interpretação e na aplicação dos princípios incluídos no §3º do art. 145 da CRFB/88, sobretudo porque a interpretação (hermenêutica) passa a, necessariamente, considerá-los juntamente com os textos normativos, sejam eles constitucionais ou infraconstitucionais.

Fato é que, ao indicá-los expressamente como princípios constitucionais do sistema tributário pátrio, o legislador constitucional derivado pretendeu que o Poder Legislativo estabeleça um novo olhar ao criar as regras que irão regulamentar esse novo sistema de tributação sobre o consumo de bens e serviços.

Considerando os princípios constitucionalmente estabelecidos, tanto de forma implícita como explícita, para garantir a efetividade e os objetivos pretendidos pelo legislador constituinte derivado, de modo a evitar a indesejada cumulatividade na cadeia econômica e atenuar os efeitos da regressividade da tributação incidente sobre o consumo de bens e serviços, caberá ao legislador infraconstitucional definir, de forma clara e precisa, os critérios de aplicação dos referidos tributos.

A adoção de uma tributação unificada sobre o consumo no Brasil, nos moldes do IVA dual, poderá ser um marco importante no fortalecimento do federalismo brasileiro e do ideal cooperativista da CRFB/88. Além disso, a adoção de alíquota uniforme para todos os bens e

serviços, desenganadamente, contribui para simplicidade e transparência, reduzindo sobremaneira a complexidade e a insegurança jurídica que permeiam o sistema tributário atual.

Ademais, a ausência de benefícios e incentivos tributários, fiscais e financeiros-fiscais, bem como tratamentos tributários especiais, contribui substancialmente para horizontalidade tributária. A lógica de que as benesses fiscais ampliam a demanda dos bens e serviços subsidiados ignora o racional econômico básico de elasticidade do preço. As experiências demonstram que setores beneficiados, de maneira geral, não reduzem os preços que praticam, mesmo gozando de incentivos e benefícios fiscais relativos a tributos indiretos, a exemplo do IPI, PIS, COFINS e ICMS.

Outrossim, diferenciações setoriais acabam sendo totalmente contrárias à ideia de neutralidade, indispensável à tributação moderna incidente sobre consumo de bens e serviços.

Nesse sentido, De La Feria e Krever (2013) ressaltam que as isenções tendem a ser mecanismos ineficientes para subsidiar determinado produto ou serviço, tendo em vista que grande parte do subsídio, via de regra, acaba sendo revertido em margem de lucro para os empresários, além de financiar produção ineficiente:

The exemptions erode the tax base, create tax cascading and create bias towards self-supply and away from outsourcing. Importantly, they also tend to be inefficient mechanisms for subsidizing chosen types of supplies, as much of the effective subsidy is likely to be capitalized into a higher price for the exempt supplies either through inefficient production (the producers of the exempt supplies do not have to compete on a level playing field with producers of other supplies), or profit taking as the suppliers sell the subsidized supplies into a market that does not subsidize substitute types of consumption⁷.

Por outro lado, eventual elevação da carga tributária, seja pela majoração da alíquota incidente, seja decorrente da supressão de benefícios e incentivos fiscais, pode representar um grande empecilho para o crescimento econômico, especialmente se não for acompanhada por uma gestão eficiente e investimentos adequados. Portanto, encontrar o equilíbrio certo entre a arrecadação de tributos e os estímulos ao crescimento econômico é essencial para o desenvolvimento sustentável.

Nos parece, portanto, que a inclusão dos princípios da simplicidade, transparência, justiça tributária e neutralidade contribuem significativamente para a consecução dos direitos

⁷ Tradução livre: As isenções corroem a base tributária, criam uma cascata de impostos e um viés em direção ao autossuprimento, e longe da terceirização. É importante ressaltar que eles também tendem a ser mecanismos ineficientes para subsidiar os tipos de suprimentos escolhidos, pois é provável que grande parte do subsídio efetivo seja capitalizada em um preço mais alto para os suprimentos isentos por meio de produção ineficiente (os produtores dos suprimentos isentos não precisam competir em pé de igualdade com os produtores de outros suprimentos) ou obter lucros, pois os fornecedores vendem os suprimentos subsidiados em um mercado que não subsidia tipos de consumo substitutos. (DE LA FERIA e KREVER, op. cit.)

fundamentais. Os efeitos desses princípios no ordenamento jurídico positivo tendem a refletir nas relações privadas, desempenhando papel fundamental para a construção de um ambiente de negócios favorável ao desenvolvimento econômico e social, que tanto almeja a sociedade e o setor produtivo brasileiro.

Não se pode desconsiderar, inclusive, que o § 3º do art. 145 da CRFB/88 estabelece ao Sistema Tributário Nacional a observância dos princípios ali listados, utilizando-se do termo “deve”, vinculando, portanto, o exercício da função administrativa do Estado.

A observância de princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e da neutralidade promove ambiente propício à inovação e novas empresas, além do crescimento com maior produtividade e melhorias sustentáveis do bem-estar e da equidade.

CONCLUSÃO

A EC nº 132 exerceu papel relevante na reestruturação do sistema tributário brasileiro, sobretudo para enfatizar a introdução de princípios como simplicidade, transparência, justiça tributária e neutralidade no ordenamento jurídico pátrio. Esses princípios constitucionais são imprescindíveis para a promoção de um ambiente de negócios mais favorável e para a efetivação dos direitos fundamentais.

Os direitos fundamentais dão suporte à atividade tributante estatal, ao mesmo tempo em que configuram limites intransponíveis a essa mesma atividade. Nesse sentido, é inegável que um sistema tributário justo e previsível pode ser crucial para o desenvolvimento econômico e social, fortalecendo as relações privadas.

Embora as alterações promovidas representem avanços significativos, a verdadeira eficácia do novo modelo de tributação sobre o consumo de bens e serviços dependerá da implementação de leis infraconstitucionais, que devem respeitar e promover, efetivamente, os objetivos pretendidos pelo legislador constitucional derivado, quando da promulgação da EC nº 132.

A observância dos princípios tributários constitucionais é fator crucial para garantir que a reforma tributária não apenas reduza a complexidade do sistema de tributação do consumo, mas também contribua para o desenvolvimento econômico e social do país.

Nesse sentido, é mais do que necessário que haja um equilíbrio entre a arrecadação tributária e o estímulo ao crescimento econômico, cuja adoção desses princípios pode facilitar e contribuir, de forma significativa, para a construção de um sistema tributário mais justo e

eficiente, que beneficie toda a sociedade, mitigando as privações de liberdade, que limitam as escolhas e as oportunidades dos cidadãos-contribuintes.

O resultado pode ser verificado de forma positiva tanto nas relações públicas quanto privadas, desde que as novas regras editadas pelo legislador infraconstitucional sejam transparentes, claras, simples, confiáveis, e que atenuem os efeitos regressivos da tributação.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: Ed. RT, 1985.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BRASIL. **Constituição Federal**. 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 11 jul.2024.

CASÁS, José Osvaldo. **El principio de igualdad en el ‘Estatuto del Contribuyente’ (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)**. Revista Latinoamericana de Derecho Tributario 3. Madrid, 1997.

COELHO, Isaias. **Alíquota única do IBS**. Disponível em: <http://www.agenciaplat.com.br/testebd/wp-content/uploads/2017/05/201702_Porque20aledquota20fanica20do20IBS_v2.pdf>. Acesso em: 17 jul. 2024.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária – exeqüibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____, Regina Helena. **Tributação e direitos fundamentais**. In: BRASIL. STJ. Doutrina: edição comemorativa, 25 anos. Brasília: STJ, 2014.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa**. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>>. Acesso em: 19 jul. 2024.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2008.

DE LA FERIA, Rita; KREVER, Richard. **Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT** (February 1, 2013). in Rita de la Feria (ed.), VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives (Wolters Kluwer, 2013). Disponível em SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=2273111>> Acesso em 19.07.2024.

FOLLONI, Andre Parmo. **Desenvolvimento e segurança jurídica tributária na jurisprudência do STF**. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin, 1958- (coord.). Direito constitucional brasileiro. Prefácio de Luis Roberto, 1958- Barroso. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. 3 v. Contém bibliografia. ISBN 978-85-203-5243-4. p. v. 3, p. 84-101.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

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

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade**. São Paulo: FISCOSoft, 2014.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

STIPPO, Massimo. **L'accertamento con adesione del contribuente ex D. Leg. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica**. Rassegna Tributaria 5. 1998.