

IX ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

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 Haydêe 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

Educação Jurídica

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

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

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: José Roberto Anselmo; Liane Francisca Hüning Pazinato; Luciane Aparecida Filipini Stobe – Florianópolis: CONPEDI, 2026.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-595-8

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

Tema: Constituição, Processo e Justiça Social: o papel da jurisdição constitucional na efetivação de direitos

2. Direito tributário. 3. Financeiro. IX Encontro Virtual do CONPEDI (2: 2026: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

IX ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

O Grupo de DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO II teve seus trabalhos apresentados à distância, de forma síncrona, por meio da plataforma virtual específica do CONPEDI, que reuniu, ao vivo, seus integrantes, sob a coordenação dos abaixo signatários, na tarde do dia 24 de junho de 2026, entre as 14:00 h e 18:00 h, durante o IX ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI, realizado entre os dias 22 e 26 de junho de 2026.

As apresentações foram divididas em três blocos de exposições, sendo que, em cada um dos mesmos, houve, pelos autores presentes, a exposição dos respectivos artigos aprovados e expostos, abaixo detalhados, em sequência, sendo, ao final de cada bloco, aberto espaço para o respectivo debate:

O artigo REFORMA TRIBUTÁRIA E PROIBIÇÃO DO RETROCESSO SOCIAL: A PROTEÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS FUNDAMENTAIS COMO LIMITE CONSTITUCIONAL À DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR TRIBUTÁRIO, de autoria de Lisbino Geraldo Miranda do Carmo, Oneide Cristina Souza Lucatti e Flavia Isadora Ribeiro Gomes, examina os efeitos da Emenda Constitucional nº 132/2023 sobre a proteção dos direitos sociais fundamentais. Partindo da constatação de que o sistema tributário brasileiro historicamente privilegia a tributação indireta sobre o consumo, onerando mais severamente os contribuintes de menor renda, o estudo investiga se a manutenção dessa lógica, sem mecanismos compensatórios adequados, viola o princípio da proibição do retrocesso social. Com abordagem qualitativa, fundamentada na lógica hipotético-dedutiva e em pesquisa bibliográfica e documental, analisa os limites constitucionais impostos ao legislador tributário, especialmente em relação aos direitos à saúde, à alimentação e à

Zona Franca de Manaus. O estudo analisa o regime constitucional diferenciado conferido aos incentivos fiscais regionais, especialmente à luz do artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, bem como a evolução da jurisprudência do STF acerca do creditamento do imposto em operações com insumos desonerados, isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Sustenta que, embora a Corte tenha afastado, em regra, o direito ao crédito presumido nessas hipóteses, reconheceu a excepcionalidade do modelo jurídico-constitucional da Zona Franca de Manaus. Conclui que não há incompatibilidade entre a Súmula Vinculante nº 58 e o Tema 322, mas distinção entre hipóteses jurídicas diversas, sendo inadequada a aplicação automática do entendimento sumulado às operações submetidas ao regime constitucional especial da Zona Franca de Manaus.

O artigo AVALIAÇÃO DA DEFICIÊNCIA PARA REDUÇÃO A ZERO DA ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS) E DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS): A INCONSTITUCIONALIDADE DO CRITÉRIO BIOMÉDICO, de autoria de Edson Pires Junior e Maria De Fatima Ribeiro, analisa a constitucionalidade dos critérios adotados pela Lei Complementar nº 214/2025 para concessão do benefício fiscal de redução a zero das alíquotas do IBS e da CBS na aquisição de automóveis por pessoas com deficiência. O estudo observa que a legislação recente afasta-se do modelo biopsicossocial consagrado pela Lei Brasileira de Inclusão e pela Convenção sobre os Direitos da Pessoa com Deficiência, adotando critério centrado predominantemente em aspectos biomédicos. Por meio do método dedutivo e de abordagem qualitativa e interdisciplinar, examina os fundamentos constitucionais do conceito jurídico de deficiência e sua aplicação no novo regime tributário. Conclui que a equiparação entre impedimento físico e deficiência viola o paradigma biopsicossocial consagrado no ordenamento jurídico brasileiro, comprometendo a constitucionalidade do benefício fiscal tal como regulamentado.

O artigo GOVERNAMENTALIDADE FISCOAMBIENTAL A PARTIR DO PENSAMENTO DE FOUCAULT: UMA REFLEXÃO QUANTO À TRIBUTAÇÃO VERDE NO BRASIL, de autoria de Monalisa Rocha Alencar, investiga como o conceito

também propõe a criação de um tributo ambiental incidente sobre condutas potencialmente poluidoras e a inclusão da tributação ambiental entre as exceções ao princípio constitucional da não vinculação das receitas de impostos, visando fortalecer políticas públicas de proteção ambiental.

O artigo **TRIBUTAÇÃO, HIPERNOMIA E METAMORFOSE: O MEDO QUE A REFORMA NÃO ELIMINOU**, de autoria de Artur Guedes da Fonseca Mello, examina se a Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025 efetivamente elimina a hipernomia tributária, entendida como a proliferação excessiva de normas que produz insegurança jurídica e eleva os custos de conformidade dos contribuintes. Com base em pesquisa bibliográfica e documental, o estudo sustenta que a hipernomia opera como forma indireta de tributação, gerando efeitos que estimulam o inadimplemento, a litigiosidade e a instabilidade normativa. A análise demonstra que, embora a reforma prometa simplificação e neutralidade, a estrutura normativa criada mantém diversos regimes especiais, prevê longo período de transição e depende de ampla regulamentação infralegal, fatores que tendem a perpetuar novas formas de complexidade normativa. Conclui que a reforma promove uma metamorfose da hipernomia, reduzindo algumas de suas manifestações tradicionais, mas inaugurando outras, o que exige acompanhamento crítico permanente por parte da doutrina e das instituições.

O artigo **A REFORMA TRIBUTÁRIA E AS POLÍTICAS DE DESONERAÇÃO FISCAL: UMA ANÁLISE DA ALÍQUOTA ZERO DA CESTA BÁSICA NACIONAL COMO INSTRUMENTO BASILAR DE PROTEÇÃO ÀS CAMADAS VULNERÁVEIS**, de autoria de Cecília Moraes de Almeida Lôbo e Erica Divina Oliveira de Almeida, analisa a regressividade do sistema tributário nacional, caracterizado pela imposição de maior carga tributária aos contribuintes com menor capacidade contributiva. Nesse contexto, examina as políticas de desoneração fiscal, especialmente a adoção da alíquota zero para os produtos integrantes da cesta básica nacional, como mecanismo destinado à mitigação dos efeitos da tributação regressiva. Por meio dos métodos empírico e dedutivo, com abordagem qualitativa

instrumento de planejamento tributário e os seus impactos sobre a justiça fiscal no contexto brasileiro. Embora tais estruturas sejam juridicamente admitidas e amplamente utilizadas para organização patrimonial, o estudo demonstra que sua adoção produz relevantes efeitos fiscais, especialmente em relação ao ITCMD, ao Imposto de Renda e ao ITBI. A pesquisa evidencia que a dissociação entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica do patrimônio pode gerar assimetrias tributárias que comprometem a correspondência entre capacidade econômica e carga tributária efetiva. Mediante metodologia qualitativa, baseada em pesquisa bibliográfica, normativa e em estudo de caso simulado, demonstra-se como diferentes formas jurídicas para titularidade de um mesmo patrimônio podem resultar em tratamentos tributários distintos. Conclui-se que, embora formalmente lícito, esse tipo de planejamento pode gerar distorções no sistema tributário, tornando necessária a criação de mecanismos normativos capazes de alinhar a tributação à efetiva realidade econômica do patrimônio.

O artigo O PRINCÍPIO DA SIMPLICIDADE E O DIREITO DIGITAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: CONTRIBUIÇÕES DA ERA DIGITAL PARA A CONCRETIZAÇÃO DO ART. 145, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de autoria de Ricardo Hiroshi Botelho Yoshino e Célia de Oliveira de Santana, examina a relação entre o princípio da simplicidade, introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, e o conjunto normativo relacionado ao direito digital, buscando demonstrar como este pode contribuir para a concretização daquele no Sistema Tributário Nacional. Partindo da compreensão dos princípios constitucionais como mandamentos de otimização dotados de força normativa, o estudo identifica cinco eixos de incidência do princípio da simplicidade: atos normativos, regimes jurídicos, mecanismos de cumprimento da obrigação tributária principal, obrigações acessórias e contencioso tributário. Por meio de pesquisa dogmática e bibliográfica, analisa as potencialidades e limitações do direito digital em cada um desses campos. Conclui que a infraestrutura jurídico-técnica proporcionada pela Lei Geral de Proteção de Dados, pela Lei do Governo Digital e pela regulamentação dos sistemas de pagamento constitui condição indispensável para a implementação de mecanismos voltados à simplificação tributária,

artigos, capítulos de livros, dissertações e teses disponíveis em repositórios acadêmicos e periódicos especializados, o autor realiza exame crítico de vinte e oito trabalhos com base na metodologia de análise de conteúdo. Os resultados indicam que a produção científica concentra-se predominantemente na discussão acerca da constitucionalidade formal e material da exação, revelando, por outro lado, assimetrias regionais e escassez de pesquisas empíricas voltadas aos impactos concretos da arrecadação. Conclui-se que, embora exista um campo consolidado de discussão jurídico-normativa, persistem importantes lacunas relacionadas à avaliação dos efeitos da arrecadação sobre as finanças públicas e sobre o financiamento da atividade fiscalizatória minerária.

O artigo A TAXA COMO INSTRUMENTO JURÍDICO DE CUSTEIO DO SERVIÇO DE MANEJO DE RESÍDUOS SÓLIDOS URBANOS (SMRSU) PARA O MUNICÍPIO DE FORTALEZA-CEARÁ, de autoria de Clayton Semir Lima Bustamante, Lucas Antunes Santos e Carlos Cesar Sousa Cintra, analisa a taxa como mecanismo jurídico adequado para o financiamento do Serviço de Manejo de Resíduos Sólidos Urbanos no Município de Fortaleza. O estudo examina os fundamentos constitucionais, financeiros e ambientais desse instrumento, destacando sua compatibilidade com os princípios da referibilidade e da equivalência entre a atuação estatal e o sujeito passivo. A pesquisa investiga os limites de modelos baseados exclusivamente em receitas orçamentárias gerais, evidenciando problemas relacionados à instabilidade fiscal, à competição por recursos públicos e à ausência de previsibilidade financeira. Também analisa as receitas acessórias provenientes da valorização econômica dos resíduos, demonstrando sua insuficiência para garantir a sustentabilidade do serviço. Com abordagem jurídico-dogmática e interdisciplinar, o artigo conclui pela necessidade de reestruturação da taxa como instrumento voltado à sustentabilidade econômico-financeira, à justiça distributiva e à internalização dos custos ambientais.

O artigo A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E SUA UTILIZAÇÃO COMO FERRAMENTA DE CONTROLE NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE SOBRE A PERSPECTIVA DA TEORIA DOS SISTEMAS DE NIKLAS LUHMANN, de autoria de

inteligência artificial exige limites jurídicos claros, especialmente em razão do princípio da legalidade estrita que rege o Direito Tributário.

O artigo EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E JUDICIALIZAÇÃO DA EDUCAÇÃO INFANTIL: EVIDÊNCIAS DO PROGRAMA AUXÍLIO CRECHE NO DISTRITO FEDERAL, de autoria de Mateus Rodarte de Carvalho e Leandro Velloso e Silva, analisa a execução orçamentária do Programa Auxílio Creche como estratégia de prevenção à judicialização das políticas públicas de educação infantil. A partir de revisão bibliográfica, análise normativa e exame de dados oficiais relativos à despesa pública, o estudo investiga como a alocação planejada de recursos pode contribuir para reduzir demandas judiciais por vagas em creches e promover maior equidade social. O trabalho demonstra que o programa, ao oferecer suporte financeiro às famílias de baixa renda, constitui importante instrumento de inclusão social e de atendimento às demandas educacionais contemporâneas. Conclui que a eficiência da execução orçamentária representa elemento essencial para o fortalecimento da governança pública, para a sustentabilidade fiscal e para a efetivação do direito fundamental à educação.

Após aproximadamente 03 horas de apresentações e debates profícuos, foram encerrados os trabalhos do grupo, com congratulações recíprocas.

Prof. Dr. José Roberto Anselmo – CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BAURU –
INSTITUIÇÃO TOLEDO

Profa. Dra. Liane Francisca Hüning Pazinato - UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO
GRANDE (FURG)

Prof. Dra. Luciane Aparecida Filipini Stobe- UNIVERSIDADE COMUNITÁRIA
REGIONAL DE CHAPECÓ

TRIBUTAÇÃO, HIPERNOMIA E METAMORFOSE: O MEDO QUE A REFORMA NÃO ELIMINOU.

TAXATION, HYPERNOMY AND METAMORPHOSIS: THE FEAR THAT THE REFORM DID NOT ELIMINATE.

Artur Guedes da Fonseca Mello

Resumo

O presente artigo examina, a partir do conceito de hipernomia tributária, se a Reforma Tributária brasileira, introduzida pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, e regulamentada pela Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, cumpre a promessa de extirpar do sistema tributário nacional a patologia normativa diagnosticada por sua proliferação descontrolada. Sustenta-se que a hipernomia, compreendida como lacuna estrutural em que o excesso normativo produz efeito funcional equivalente ao da ausência de norma, opera como tributação oblíqua sobre o contribuinte, por meio do custo de conformidade, e gera circuito de retroalimentação entre inadimplemento motivado, litigância tributária e insegurança jurídica. Examina-se a arquitetura normativa da Reforma e demonstra-se que, embora prometa simplificação e neutralidade, a metamorfose normativa proposta apenas transforma a hipernomia, sem extirpá-la, devido ao período prolongado de transição, à manutenção de regimes especiais e à proliferação de normas regulamentares infralegais. Adota-se o método dedutivo, com técnica de pesquisa bibliográfica e documental, mobilizando-se doutrina constitucional, tributária e portuguesa, além de dados empíricos sobre o custo de conformidade tributária no Brasil. Conclui-se que a metamorfose também assusta, na medida em que a Reforma reduz formas antigas de hipernomia mas inaugura formas novas, exigindo vigilância doutrinária e institucional permanente para que a promessa de simplificação não se converta em ilusão regulatória.

Palavras-chave: Hipernomia tributária, Reforma tributária, Lacuna estrutural, Insegurança jurídica, Custo de conformidade

promises simplification and neutrality, the proposed normative metamorphosis only transforms hypernomy without removing it, due to the extended transition period, the maintenance of special regimes, and the proliferation of infralegal regulatory norms. The deductive method is adopted, with bibliographic and documentary research technique, mobilizing constitutional, tax, and Portuguese doctrine, as well as empirical data on the cost of tax compliance in Brazil. It is concluded that the metamorphosis is also frightening, insofar as the Reform reduces old forms of hypernomy but inaugurates new ones, requiring permanent doctrinal and institutional vigilance so that the promise of simplification does not turn into regulatory illusion.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax hypernomy, Tax reform, Structural lacuna, Legal uncertainty, Tax compliance cost

1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro foi diagnosticado, ao longo das últimas décadas, como um dos mais complexos do mundo, e esse diagnóstico não é mero juízo retórico de operadores do direito ou de empresários inconformados com a carga fiscal, isto porque, a complexidade tributária é fato verificável pelo volume de normas editadas, pelo custo de conformidade suportado pelos contribuintes e pela quantidade de litígios que sobrecarregam os tribunais administrativos e judiciais.

Em estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (Amaral et al., 2025), constatou-se que, desde a promulgação da Constituição de 1988, foram editadas mais de quinhentas mil normas tributárias no país, número que escapa a qualquer parâmetro de razoabilidade comparativa e que serve, por si só, como prova material da patologia normativa que este artigo pretende examinar.

A esse fenômeno de proliferação normativa verifica-se a denominação de hipernomia tributária (MELLO, 2022), categoria que pretende capturar não apenas a quantidade excessiva de normas, mas, sobretudo, o efeito estrutural que esse excesso produz no funcionamento do sistema. A hipernomia, como será demonstrado, opera como verdadeira lacuna do direito, vez que, o contribuinte que não consegue identificar com clareza a norma aplicável à sua situação concreta encontra-se, do ponto de vista funcional, na mesma posição de quem opera num ambiente sem norma alguma. O excesso de regras produz, paradoxalmente, o mesmo efeito da ausência de regra, qual seja, a insegurança jurídica.

Diante desse cenário, a Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, introduziu no ordenamento brasileiro uma reforma tributária ampla, regulamentada inicialmente pela Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, que instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS). A reforma foi apresentada à opinião pública e à comunidade jurídica sob a promessa central da simplificação, em que, substituir-se-iam cinco tributos (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) por dois tributos sobre o consumo de regras unificadas, com base ampla e não cumulatividade plena. A promessa, no plano discursivo, é a de uma metamorfose, em que, o sistema antigo, fragmentado e patológico, daria lugar a um sistema novo, racional e neutro.

O problema que este artigo se propõe a enfrentar é o de saber se essa metamorfose cumpre, de fato, o que promete, e mais especificamente, busca-se examinar se a Reforma Tributária consegue extirpar do sistema brasileiro a hipernomia que lhe diagnosticara, ou se, ao

contrário, apenas a transforma, mantendo a insegurança jurídica estrutural sob nova roupagem normativa.

A hipótese que se sustentará é a de que a hipernomia sobrevive à Reforma, conquanto, a transformação prometida pelo constituinte derivado de 2023 não cura a patologia identificada na obra original, porque em sua própria estrutura regulamentar, gera nova camada de complexidade que reproduz, em formato distinto, o fenômeno da proliferação normativa desordenada.

Para enfrentar esse problema, o presente trabalho organiza-se em quatro seções temáticas. Na primeira, recupera-se o conceito de hipernomia como lacuna estrutural do sistema tributário brasileiro, articulando-o aos princípios constitucionais da legalidade, da segurança jurídica e da capacidade contributiva. Na segunda, examina-se a cadeia causal que liga a hipernomia ao inadimplemento motivado, ao litígio tributário e à insegurança jurídica, demonstrando que esses fenômenos operam como sintomas e amplificadores da patologia estrutural diagnosticada. Na terceira seção, apresenta-se a Reforma Tributária como metamorfose anunciada, descrevendo o desenho normativo da EC 132/2023, da LC 214/2025 e da Lei 15.270/2025 e suas promessas de simplificação. Na quarta seção, sustenta-se a tese central do artigo: a metamorfose também assusta, porque a hipernomia persiste no sistema novo sob forma transitória, regulamentar e operacional. Encerra-se com considerações finais que respondem ao problema formulado e indicam desdobramentos para futura investigação.

A metodologia adotada é a do método dedutivo, com técnica de pesquisa bibliográfica e documental. Recorre-se ao referencial teórico desenvolvido na doutrina tributária brasileira e portuguesa, bem como ao texto constitucional, à legislação complementar de regulamentação da Reforma e à literatura especializada produzida no biênio que separou a promulgação da EC 132/2023 da efetiva entrada em vigor das novas exações em 2026. A perspectiva comparada, quando invocada, tem caráter instrumental e secundário, servindo para iluminar o diagnóstico nacional, não para propor transplantes normativos.

2 A HIPERNOMIA COMO LACUNA ESTRUTURAL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A noção de hipernomia tributária parte de uma observação aparentemente trivial, qual seja, o sistema tributário brasileiro contém normas em quantidade incompatível com sua função de ordenação social (AMARAL et al., 2025). Trivial, contudo, é apenas a observação inicial, vez que a categoria conceitual que ela inaugura precisa ser construída com cuidado, sob pena

de se confundir com diagnósticos correntes da complexidade tributária que, embora verdadeiros, não capturam o efeito estrutural específico que se quer descrever.

Hipernomia não é sinônimo de complexidade nem de quantidade, mas sim, é o nome dado a uma patologia funcional do sistema, em que o excesso de normas produz, no plano da aplicação, efeito equivalente ao da ausência de norma (MELLO, 2022).

A construção do conceito parte da premissa de que todo sistema jurídico, por sua natureza, é um sistema de comunicação normativa (FERRAZ JÚNIOR, 2003). As normas existem para serem conhecidas, compreendidas e aplicadas. Quando a quantidade de normas em circulação ultrapassa a capacidade cognitiva e operacional dos seus destinatários, o sistema deixa de cumprir essa função comunicativa. O contribuinte que enfrenta milhares de regras tributárias federais, estaduais e municipais, com alterações constantes e interpretações divergentes (AMARAL et al., 2025), não está diante de um sistema complexo, mas de um não sistema, porque a multiplicidade desordenada das normas impede que ele identifique, com segurança razoável, qual conduta o ordenamento dele exige.

É nesse sentido que a hipernomia se aproxima da figura da lacuna, conquanto a lacuna tradicional, na teoria geral do direito, é a ausência de norma jurídica para regular determinada situação (BOBBIO, 1995; DINIZ, 2009). A hipernomia, portanto, produz efeito funcional equivalente, em que, diante do excesso, o destinatário se vê na mesma incerteza que enfrentaria diante do vazio.

Nas palavras de Casalta Nabais (2017), a produção normativa do direito fiscal vem sendo caracterizada por evidentes sinais de insuficiência técnica, seja na qualidade material, seja na qualidade formal, e essa característica de produção a granel, sem coesão com o restante do ordenamento jurídico tributário, contribui naturalmente para ampliar o grau de litigância, que vem crescendo de forma exponencial e tem segregado, na prática, a efetiva garantia constitucional do acesso aos tribunais.

A noção de hipernomia, assim, não é descritiva de uma realidade quantitativa, mas qualificadora de uma realidade estrutural. Pode haver muitas normas sem hipernomia, desde que as normas sejam coerentes, acessíveis e estáveis, e pode haver hipernomia mesmo com número moderado de normas, desde que sua produção seja errática, sua interpretação seja divergente e sua estabilidade seja precária. O que caracteriza a hipernomia não é o número absoluto, mas a relação entre a produção normativa e a capacidade do sistema de absorvê-la sem perda de inteligibilidade.

Essa caracterização tem fundamento constitucional, devido a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 conter, em seu sistema tributário nacional, delineado nos artigos 145 a 162, um conjunto extenso de garantias do contribuinte.

Conforme ensinam Campos e Campos (2006), tais garantias são categorizadas como verdadeiros direitos fundamentais, e as limitações impostas pelo constituinte ao poder de tributar são consideradas direitos fundamentais com força normativa plena. Entre elas figuram o princípio da legalidade tributária (artigo 150, inciso I), o princípio da irretroatividade (artigo 150, inciso III, alínea a), o princípio da anterioridade (artigo 150, inciso III, alíneas b e c) e o princípio da capacidade contributiva (artigo 145, parágrafo primeiro).

Esses princípios, todavia, não bastam por si para impedir a hipernomia. A legalidade tributária assegura que tributo só seja exigido mediante lei, mas não limita o número de leis. A anterioridade protege o contribuinte de cobranças surpresa, mas não da multiplicação de regras dentro do prazo de noventa ou do exercício seguinte. A capacidade contributiva garante que a tributação respeite a riqueza do contribuinte, mas é silente quanto ao custo de conformidade que esse contribuinte suporta para apurar e recolher o tributo. Há, portanto, uma zona constitucionalmente desprotegida em que a hipernomia se instala, que é a zona da qualidade técnica e da racionalidade sistêmica da produção normativa.

Nessa zona, o legislador infraconstitucional brasileiro tem operado sem freios, especialmente quando o cenário que se vê é federalista, pois a produção normativa tributária federal, somada à dos vinte e seis Estados, do Distrito Federal e dos mais de cinco mil e quinhentos Municípios, gera um corpo normativo cuja extensão e cuja velocidade de atualização tornam praticamente impossível, para o contribuinte médio, o conhecimento integral de suas obrigações (AMARAL et al., 2025).

A consequência prática é o que se tem denominado, na literatura especializada, custo de conformidade tributária, e esse custo, estimado em mais de setenta bilhões de reais anuais no Brasil (OBSERVATÓRIO DO CUSTO BRASIL, 2026; AMARAL et al., 2025), representa o valor que os contribuintes destinam, todos os anos, à manutenção de recursos humanos, sistemas e equipamentos voltados ao acompanhamento das normas tributárias, das modificações legislativas e da controladoria fiscal.

Por si só, este custo já configura ofensa indireta à capacidade contributiva (ÁVILA, 2006; CARRAZZA, 1993), especialmente porque o contribuinte que destina parcela relevante de seus recursos à compreensão das normas, antes mesmo de recolher os tributos por elas exigidos, vê sua disponibilidade econômica reduzida não pela exação propriamente dita, mas pelo ônus operacional de existir dentro do sistema. A hipernomia, assim, opera como tributação

oblíqua: cobra um preço sem oferecer contraprestação, e o preço cobrado é tão mais alto quanto menor for a estrutura do contribuinte capaz de absorvê-lo.

Ainda, conforme alertado por Carneiro (2017), há uma dimensão hermenêutica do problema, vez que, com a quantidade infindável de normas jurídicas, em diversas situações tributárias, torna-se ininteligível identificar as normativas que fundamentam ou permeiam determinado crédito tributário, dificultando, ou muitas vezes inviabilizando, o exercício da ampla defesa.

A figura paradigmática dessa ininteligibilidade é a do personagem Josef K., na obra *O Processo*, de Kafka (2005), que jamais consegue identificar com clareza a norma que o acusa e que, ao declarar sua inocência, ouve dos guardas a pergunta cortante: inocente de quê?

A analogia kafkaniana, longe de ser ornamental, captura com precisão o efeito psicológico da hipernomia sobre o contribuinte, pois quem opera num sistema cujas normas são em tal número e em tal estado de fluxo que se tornam praticamente incognoscíveis vive a experiência de Josef K.: encontra-se sempre, em alguma medida, processado por um Estado cujas exigências não consegue plenamente compreender. A hipernomia produz, assim, uma sensação difusa de antijuridicidade involuntária, em que o contribuinte se vê potencialmente inadimplente sem saber exatamente em quê.

Disso decorre, em última análise, a tese central desta seção: a hipernomia é lacuna estrutural do sistema tributário brasileiro porque opera, do ponto de vista funcional, da mesma maneira que a ausência de norma operaria. O contribuinte que enfrenta o excesso vive a mesma incerteza do contribuinte que enfrentaria o vazio, ao passo que, a diferença é apenas cosmética, pois na ausência, ele saberia que não há regra, e no excesso, ele suspeita que há, mas não consegue identificá-la.

A hipernomia, portanto, não é problema de demasia, mas sim, de funcionalidade, e como tal exige resposta sistêmica, e não meramente quantitativa.

3 DO INADIMPLEMENTO MOTIVADO À INSEGURANÇA JURÍDICA: O LITÍGIO TRIBUTÁRIO COMO SINTOMA DA HIPERNOMIA

A hipernomia, uma vez instalada como característica estrutural do sistema tributário, não permanece em estado latente, mas sim, produz consequências comportamentais identificáveis no plano da relação entre fisco e contribuinte, e essas consequências realimentam o próprio fenômeno que as gerou, configurando circuito de retroalimentação cuja superação exige intervenção estrutural (MELLO, 2022). Nesta senda, examina-se a cadeia causal que vai

da hipernomia ao inadimplemento motivado, deste à litigância e, finalmente, à insegurança jurídica que retorna à origem como amplificador da patologia inicial.

O primeiro elo dessa cadeia é o que se denominou inadimplemento motivado, distinguindo-se aqui o inadimplemento por incapacidade econômica, situação em que o contribuinte simplesmente não dispõe de recursos para satisfazer a obrigação, do inadimplemento que decorre de avaliação consciente do contribuinte sobre a legitimidade ou a exigibilidade da exação (PATRÍCIO, 2005). O inadimplemento motivado, nesse segundo sentido, é o ato de não pagar precedido de juízo crítico sobre a norma, ao ponto que as suas causas, no contexto brasileiro, são identificáveis em pelo menos quatro vetores convergentes.

O primeiro vetor é a ineficiência do Estado no cumprimento das contraprestações que justificariam moralmente a exigência tributária. Quando o contribuinte percebe que os serviços públicos custeados pelos tributos são insuficientes ou ausentes, opera-se uma espécie de exceção de contrato não cumprido transposta para o domínio fiscal (CASALTA NABAIS, 2017). O segundo vetor é o excesso fiscal em desrespeito à progressividade. Quando a carga tributária recai desproporcionalmente sobre consumo, atingindo com mais intensidade os contribuintes de menor capacidade econômica, a legitimidade moral da exigência é comprometida (ÁVILA, 2006; CARRAZZA, 1993). O terceiro vetor é a própria hipernomia, com seus efeitos de ininteligibilidade e custo de conformidade (MELLO, 2022; AMARAL et al., 2025). O quarto vetor é a crise de legitimidade democrática, em que o contribuinte deixa de reconhecer no Estado tributante a expressão de sua própria vontade política, e passa a vê-lo como entidade alheia, cuja exigência se assemelha à extorsão.

Como observou Bauman (2016), em entrevista concedida em janeiro daquele ano, o que se vivencia hoje pode ser chamado de crise de democracia, e é o colapso da confiança, a crença de que os líderes não só são corruptos ou estúpidos, mas também incapazes. Essa crise de confiança, quando se projeta sobre o sistema tributário, gera o inadimplemento motivado como fenômeno coletivo.

O segundo elo da cadeia é a litigância tributária, na medida em que, diante do inadimplemento motivado, o Estado mobiliza seu aparato de cobrança, com as Procuradorias da Fazenda, em nível federal, estadual e municipal, ajuizando execuções fiscais, e os contribuintes, por sua vez, ajuizando ações autônomas para questionar os créditos tributários ou opõem defesa nas execuções já manejadas, por meio de embargos à execução fiscal. O resultado é volume de litígios incompatível com a capacidade operacional do Poder Judiciário, que, conforme observa Marcellino Junior (2016), vive cenário de morosidade exacerbada e de insegurança jurídica generalizada.

Há, nesse ponto, uma camada propriamente econômica do fenômeno, em que, a decisão de litigar, no contexto empresarial, não é tomada por considerações exclusivamente morais. Os motivos que determinam se uma empresa encaminha determinada situação aos órgãos jurisdicionais, conforme ensina Patrício (2005), são sempre o resultado de uma estimativa ponderada, ainda que superficial, dos benefícios e consequências inerentes a essa decisão.

A litigância tributária empresarial responde, portanto, à lógica do Economic Due Process, em que o processo é submetido a princípio vinculador de custo-benefício, e o jogo da litigância é todo estabelecido no esquema vantagem-prejuízo (Marcellino Junior, 2016).

Essa racionalidade econômica não é, por si, ilegítima, pois em verdade, o contribuinte tem direito constitucional de acesso ao Judiciário, expressamente assegurado pelo artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição da República Federativa do Brasil, e esse direito não pode ser instrumentalizado contra ele em razão de critérios estratégicos. O problema surge quando a litigância se torna frívola, ou expressamente contrária à jurisprudência dominante, ou quando se incorpora ao balanço financeiro estratégico do contribuinte como simples item de planejamento tributário. E assim, quando isso ocorre, há abuso de direito do contribuinte, e o sistema responde com agravamento da insegurança jurídica.

É nesse contexto que se manifesta o terceiro elo da cadeia, que se trata da abordagem behaviorista do julgador, que por sua vez, diante da percepção de litigância frívola e abusiva, o julgador, ator privilegiado do jogo processual, passa a analisar não apenas o direito do contribuinte, mas o comportamento do contribuinte.

A doutrina, amparada em Posner (Marcellino Junior, 2016), tem sustentado que a conduta dos sujeitos processuais deve ser objeto de avaliação no julgamento, cuja abordagem, embora teoricamente defensável, produz efeito colateral relevante, que é a introdução do elemento subjetivo na análise do mérito tributário, e esse elemento subjetivo se traduz, na prática brasileira, em uma hermenêutica fiscalista.

Conforme alertou Carneiro (2017), é perceptível um descontentamento da sociedade quanto à discricionariedade do julgador, especialmente nos fundamentos que pautam os julgamentos dos juízes brasileiros, em comparação com a maior estabilidade dos julgados do Tribunal Constitucional português. O ponto nevrálgico não é a crítica à produção normativa, nem a insatisfação do contribuinte em pagar tributos, mas sim, o esvaziamento jurídico nas análises dos litígios tributários pelos magistrados, justificado no comportamento frívolo e abusivo do contribuinte e assim, os julgadores, querendo corrigir esse comportamento, acabam

por decidir em prol do fisco em hipóteses em que o direito do contribuinte estaria, em rigor, amparado.

O resultado é a insegurança jurídica, último elo aparente da cadeia, mas que, em verdade, retorna à origem como amplificador do fenômeno inicial, e uma vez instalada, agrava a hipernomia em pelo menos dois sentidos.

Primeiro, porque produz mais normas, dado que, o legislador, percebendo a instabilidade da aplicação, edita novas regras para tentar fixar interpretações, e a edição de novas regras alimenta o próprio fenômeno que se queria conter. Segundo, porque produz mais jurisprudência, onde os tribunais, diante da instabilidade normativa, multiplicam decisões que, em sua diversidade, agregam nova camada de incerteza interpretativa ao sistema.

A cadeia, portanto, se fecha, fazendo com que, a hipernomia gere inadimplemento motivado, que gera litigância, que gera comportamento defensivo dos julgadores, que gera insegurança jurídica, que retorna como nova hipernomia.

Trata-se de circuito de retroalimentação cuja superação exige, necessariamente, intervenção na sua raiz estrutural, e é precisamente essa promessa de intervenção estrutural que a Reforma Tributária introduzida pela EC 132/2023 reivindica para si.

4 A REFORMA TRIBUTÁRIA COMO METAMORFOSE ANUNCIADA: A ARQUITETURA NORMATIVA DA EC 132/2023 E SEUS DESENVOLVIMENTOS

A Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, representa a mais ampla intervenção no sistema tributário brasileiro desde a promulgação da Constituição de 1988, e sua aprovação, após sucessivas tentativas frustradas de reforma ao longo de mais de três décadas, foi recebida pela comunidade jurídica e empresarial como momento de inflexão estrutural.

A promessa central da reforma é a simplificação, ou seja, substituir o emaranhado normativo de cinco tributos sobre o consumo, com regras estaduais e municipais multiplicadas, por arquitetura unificada, nacional, com base ampla e creditamento pleno.

A reforma se desdobra em três tributos principais, que são o Imposto sobre Bens e Serviços, de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, substitui o ICMS e o ISS, a Contribuição sobre Bens e Serviços, de competência da União, substitui o PIS e a Cofins, e o Imposto Seletivo, também federal, recai sobre produtos e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Esses três tributos, somados, pretendem realizar no plano normativo o que a doutrina e a prática vinham reivindicando há décadas: a tributação sobre o consumo regida por base ampla, não cumulatividade plena e cobrança no destino.

A regulamentação infraconstitucional desse novo arranjo ocorreu por meio da Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, que recebeu a sanção presidencial ao final do trâmite do Projeto de Lei Complementar nº 68/2024. Trata-se de diploma normativo extenso, com mais de quinhentos artigos, que disciplina os fatos geradores, as bases de cálculo, as regras de creditamento, as obrigações acessórias, os regimes diferenciados e específicos, o cronograma de transição e a estrutura institucional do Comitê Gestor do IBS. Como observam analistas técnicos, antes da LC 214, a Reforma existia apenas como diretriz constitucional, e com a sua promulgação os profissionais contábeis passaram a ter, pela primeira vez, as regras operacionais necessárias para planejar a migração do sistema antigo para o novo.

Em paralelo à regulamentação da tributação sobre o consumo, o Congresso Nacional aprovou, ainda em 2025, a Lei nº 15.270, de 29 de dezembro daquele ano, que tratou da tributação da renda das pessoas físicas. Embora tecnicamente autônoma em relação ao núcleo da Reforma sobre o consumo, essa lei integra o mesmo movimento de reorganização do sistema tributário nacional, ao alterar as faixas de isenção do imposto de renda, instituir tributação mínima de altas rendas e disciplinar a tributação de lucros e dividendos. Em 2026, somou-se a esse arcabouço a Lei Complementar nº 227, que complementou as regras de funcionamento do Comitê Gestor do IBS, detalhando procedimentos de contencioso administrativo e programas de conformidade fiscal.

A arquitetura geral da reforma, portanto, articula três níveis normativos. No nível constitucional, a EC 132/2023 reformula o sistema tributário nacional. No nível complementar, a LC 214/2025 e a LC 227/2026 regulamentam a operação dos novos tributos. E no nível ordinário, a Lei 15.270/2025 e demais diplomas infralegais detalham aspectos específicos da nova tributação.

A esses três níveis somar-se-ão, ao longo do período de transição, regulamentos do Poder Executivo, atos conjuntos de administrações tributárias, notas técnicas e instruções normativas, que, em conjunto, comporão o corpo normativo efetivo do sistema reformado.

Quanto às promessas, é necessário ser exato, em que, em primeiro lugar, a Reforma promete simplificação, concretizada na unificação de cinco tributos em dois, com regras nacionais uniformes, eliminando assim, ao menos de forma hipotética, a fragmentação federativa que historicamente caracterizou o sistema brasileiro. Em segundo lugar, promete neutralidade, qualidade tecnicamente atribuída aos novos tributos, segundo o qual devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, conforme expressamente disposto no artigo 2º da Lei Complementar nº 214/2025. A Reforma promete, em terceiro lugar, transparência, com definição de base ampla e não cumulatividade plena, que

em tese tornariam o tributo destacado em cada operação visível ao contribuinte e ao consumidor final. Por fim, promete em quarto lugar, racionalidade federativa, vez que eliminaria a guerra fiscal entre Estados e Município, com a cobrança no destino, combinada à instituição do Comitê Gestor do IBS como ente interfederativo que buscaria o equilíbrio.

Essas promessas, em conjunto, configuram o que se está a denominar promessa de metamorfose, ao passo que, o sistema antigo, fragmentado, opaco, conflituoso e hipertrofiado, daria lugar a este novo sistema, unificado, transparente, cooperativo e racional.

A metáfora da metamorfose, aliás, é particularmente adequada, pois ela sugere transformação radical de forma, com manutenção de identidade substancial, e a Reforma, por sua vez, se apresenta como mudança de forma do sistema tributário brasileiro, preservando suas funções essenciais de arrecadação e justiça fiscal.

Há, contudo, dois aspectos da Reforma que merecem destaque especial, porque antecipam o problema que será a seguir desenvolvido. O primeiro é o cronograma de transição, pois verificaremos que a Reforma não substitui imediatamente os tributos antigos pelos novos. E o ano de 2026 funciona como exercício prático de adaptação, com IBS e CBS exigíveis apenas em caráter informativo, fazendo com que, a substituição efetiva, com cobrança plena dos novos tributos e extinção dos antigos, se estenderá até 2033. E assim, durante esse período, ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI permanecerão plenamente exigíveis em diferentes intensidades, enquanto o novo modelo é estruturado em paralelo.

O segundo aspecto é a abertura para regulamentação infralegal extensa. A LC 214/2025, embora detalhada, remete a regulamentos específicos aspectos centrais do funcionamento dos novos tributos, incluindo o método de cálculo do cashback, os procedimentos de validação e conversão de créditos acumulados de ICMS, os leiautes de novos documentos fiscais e as regras de operação do split payment. Essa abertura, embora compreensível diante da complexidade operacional dos novos tributos, transfere para o nível infralegal a definição de regras de comportamento essenciais ao cumprimento da obrigação tributária.

A descrição feita até aqui é deliberadamente neutra. A Reforma é apresentada em seus próprios termos, com suas promessas e sua arquitetura, sem juízo valorativo. A pergunta, contudo, não pode ser adiada: a metamorfose prometida cumpre o que promete? Em que medida o sistema novo extirpa a hipernomia diagnosticada no sistema antigo? Ou, ao contrário, em que medida a metamorfose apenas transforma a hipernomia em outra coisa, mantendo o medo que ela produzia? Essa são as perguntas que se quer efetivamente saber.

5 A METAMORFOSE TAMBÉM ASSUSTA: A PERSISTÊNCIA DA HIPERNOMIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO REFORMADO

A tese central deste artigo, anunciada desde a introdução, pode agora ser enunciada com precisão: a Reforma Tributária introduzida pela EC 132/2023 não extirpa a hipernomia do sistema tributário brasileiro, mas sim, a metamorfoseia.

O fenômeno diagnosticado até aqui, longe de ser superado pela transformação normativa em curso, sobrevive sob nova forma, e essa sobrevivência é demonstrável em pelo menos quatro dimensões interligadas, que são, a dimensão regulamentar, a dimensão transitória, a dimensão interpretativa e a dimensão estrutural.

A primeira dimensão é a regulamentar, pois, a LC 214/2025, embora unificadora no plano constitucional, é, em si mesma, diploma normativo de proporções consideráveis. Com mais de quinhentos artigos, ela disciplina detalhadamente fatos geradores, bases de cálculo, regimes diferenciados, regimes específicos, hipóteses de imunidade, hipóteses de redução de alíquota, regras de creditamento, regras de transição e estrutura institucional, e por sua vez, a LC 227/2026 acrescenta novos artigos específicos para o funcionamento do Comitê Gestor. Além disso, a esses dois diplomas somam os mais de seiscentos artigos do Regulamento do IBS e CBS (BRASIL, 2026a), e ainda, somarão, ao longo dos próximos anos, os outros regulamentos de todos os tipos, atos conjuntos de administrações tributárias, notas técnicas operacionais e instruções normativas específicas. O resultado, em termos puramente quantitativos, é a substituição de um corpo normativo extenso por outro corpo normativo também extenso, embora com estrutura distinta.

Diante disso, a pergunta que se impõe é se a substituição se faz com ganho líquido de coerência. A resposta, no estado atual da regulamentação, é matizada, pois, em verdade, se reconhece que há ganhos inegáveis, como a uniformidade nacional do IBS elimina conflitos federativos que historicamente caracterizaram o ICMS e o ISS, a não cumulatividade plena reduz incertezas sobre creditamento que eram constantes na regulamentação do PIS, da Cofins e do IPI, e a base ampla simplifica a definição do fato gerador. Esses ganhos são reais e não devem ser minimizados, mas eles convivem com a manutenção de complexidade significativa em zonas específicas do novo sistema, particularmente nos regimes específicos e diferenciados, que reproduzem, no interior da reforma, a lógica de exceção e diferenciação que se queria superar.

A segunda dimensão é a transitória, em que, o cronograma de implementação da Reforma, que se estende de 2026 a 2033, configura, ele próprio, fonte adicional de hipernomia.

Durante todo esse período, o contribuinte brasileiro estará submetido, simultaneamente, ao sistema antigo e ao sistema novo, pois ainda neste ano de 2026, IBS e CBS são exigíveis em caráter exclusivamente informativo, enquanto ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI permanecem plenamente em vigor. Nos anos seguintes, as alíquotas dos tributos antigos serão progressivamente reduzidas, enquanto as dos novos tributos serão progressivamente elevadas.

Assim, esse período de convivência, longe de configurar transição neutra, multiplica as obrigações do contribuinte, que precisará dominar simultaneamente dois conjuntos de regras, dois conjuntos de obrigações acessórias e dois conjuntos de documentos fiscais. Em sentido funcional, o período de transição agrava a hipernomia em vez de atenuá-la, pois onde antes havia um sistema, ainda que complexo, agora haverá dois sistemas paralelos, com regras próprias e interfaces ainda não plenamente definidas.

O contribuinte de 2026, e dos anos imediatamente subsequentes, encontra-se em situação análoga à do contribuinte que enfrentava a hipernomia diagnosticada por Artur Mello (2022), imerso em corpo normativo cuja extensão e cujo fluxo tornam praticamente impossível o conhecimento integral de suas obrigações.

A diferença é apenas que, agora, esse corpo normativo se reparte entre o velho e o novo, e essa repartição não simplifica, mas efetivamente, complica.

A terceira dimensão é a interpretativa, pois os novos tributos, IBS e CBS, são tributos sem jurisprudência consolidada, e os conceitos que estruturam o seu fato gerador, suas bases de cálculo e suas hipóteses de creditamento, ainda que tecnicamente bem desenhados no plano normativo, demandarão anos de aplicação concreta para que adquiram a estabilidade interpretativa que se constrói pelo acúmulo de decisões administrativas e judiciais.

Durante esse período de amadurecimento interpretativo, o contribuinte estará exposto a divergências entre Estados e Municípios na aplicação do IBS, divergências entre a Receita Federal e o Comitê Gestor na aplicação da CBS, divergências entre tribunais administrativos e judiciais quanto a aspectos centrais da nova tributação.

Essas divergências, longe de configurarem disfunção transitória, são inevitáveis em qualquer sistema tributário novo, e o que importa é reconhecer que, no plano funcional, elas produzem, para o contribuinte, exatamente o efeito que se diagnosticou como característico da hipernomia, que é a incapacidade de identificar, com segurança razoável, a norma aplicável à sua situação concreta.

A metamorfose, portanto, não elimina essa incapacidade, mas sim a redistribui, pois o contribuinte deixa de enfrentar a hipernomia do sistema antigo para enfrentar a hipernomia

interpretativa do sistema novo. Ou seja, o fenômeno persiste e não desaparece, mas apenas muda de rosto.

A quarta dimensão é a mais profunda identificada, e por isso a mais difícil de superar, por ser uma dimensão estrutural. A hipernomia, conforme já se demonstrou, não é problema de quantidade absoluta de normas, mas de qualidade técnica e racionalidade sistêmica da produção normativa. A Reforma, por sua vez, altera o objeto da produção normativa, mas não altera a estrutura de produção, e o federalismo brasileiro, com sua tripartição de competências tributárias entre União, Estados e Municípios, permanece, e junta deste, a capacidade do legislador infraconstitucional de editar normas tributárias com rapidez e em volume permanece. Verifica-se assim, que a inexistência de mecanismos institucionais robustos de controle de qualidade técnica da produção normativa tributária permanece.

Em termos de Casalta Nabais (2017), o que se diagnosticou como produção a granel, sem coesão com o restante do ordenamento jurídico tributário, tende a se reproduzir nos contornos do sistema reformado, porque os mecanismos que a produziam continuam intactos. A Reforma não reformou, por exemplo, o processo legislativo tributário, não criou exigências de impacto regulatório para edição de normas tributárias, não estabeleceu prazos mínimos de vigência para alterações, não instituiu instâncias de controle de coerência normativa entre os entes federativos.

Ela alterou o conteúdo da tributação sobre o consumo, mas não alterou as condições estruturais que permitiram, ao longo de décadas, a instalação da hipernomia no sistema antigo.

E é nesse sentido, portanto, que se sustenta que a metamorfose também assusta, e este subtítulo, que dialoga com o título do livro *Tributação, Hipernomia e Medo* (2022), não é expressão retórica, mas sim, descrição precisa de um fenômeno que se pode documentar e identificar no medo que a hipernomia produzia no contribuinte do sistema antigo, agora transferido, em larga medida, ao contribuinte que se prepara para o sistema novo.

O custo de adaptação à Reforma, o investimento em consultoria especializada, a contratação de novos sistemas de gestão fiscal, o redesenho de processos internos das empresas, tudo isso revela que a Reforma, longe de ser percebida como simplificação, é percebida como nova fonte de incerteza.

Essa percepção tem expressão econômica mensurável, e o custo de conformidade tributária no Brasil, estimado em mais de setenta bilhões de reais anuais antes da Reforma, tende a aumentar durante o período de transição, em razão da convivência dos dois sistemas. (OBSERVATÓRIO DO CUSTO BRASIL, 2026; AMARAL et al., 2025).

E mesmo após a transição, há projeções que indicam aumento significativo da carga tributária para setores específicos, particularmente o de serviços, com simulações apontando que empresas que operam com SaaS e serviços digitais podem ter aumento de carga tributária expressivo. Assim, esses números, ainda que sujeitos a refinamento, indicam que a metamorfose produz, no curto e médio prazos, efeitos econômicos que reforçam, e não atenuam, o medo característico do sistema antigo.

A conclusão desta seção, portanto, é dura, mas precisa, pois precisamos reconhecer que a Reforma Tributária introduzida pela EC 132/2023 é, sem dúvida, intervenção estrutural relevante no sistema tributário brasileiro. Mas ela não cumpre, no plano da hipernomia, a promessa de metamorfose substantiva. O que se observa é metamorfose de superfície, em que o conteúdo da tributação sobre o consumo se altera, mas a lógica estrutural de produção normativa, e os efeitos funcionais dessa lógica sobre o contribuinte, permanecem reconhecíveis.

Assim, a hipernomia sobrevive, e o medo também.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho propôs-se a examinar se a Reforma Tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, e regulamentada principalmente pela Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, é capaz de extirpar do sistema tributário brasileiro a hipernomia diagnosticada na obra original que serve de base teórica a esta investigação. A hipótese sustentada foi a de que a Reforma não elimina a hipernomia, mas a metamorfoseia, mantendo a insegurança jurídica estrutural sob nova roupagem normativa.

Para sustentar essa hipótese, o trabalho se organizou em quatro seções temáticas, antecedidas pela introdução e sucedidas por estas considerações. Na primeira, recuperou-se o conceito de hipernomia como lacuna estrutural do sistema tributário brasileiro, demonstrando que o fenômeno não é mera complexidade ou quantidade excessiva de normas, mas patologia funcional em que o excesso produz efeito equivalente ao da ausência. Na segunda seção, examinou-se a cadeia causal que liga a hipernomia ao inadimplemento motivado, à litigância e à insegurança jurídica, configurando circuito de retroalimentação cuja superação exige intervenção estrutural. Na terceira seção, apresentou-se a arquitetura normativa da Reforma, articulando a EC 132/2023, a LC 214/2025, a Lei 15.270/2025 e a LC 227/2026, e Regulamento do IBS e CBS, com suas promessas de simplificação, neutralidade, transparência e racionalidade federativa. Na quarta seção, demonstrou-se que a Reforma, embora altere o conteúdo da tributação sobre o consumo, não altera as condições estruturais que produzem a

hipernomia, e que essa preservação se manifesta em quatro dimensões: a regulamentar, a transitória, a interpretativa e a estrutural.

A resposta ao problema formulado pode ser enunciada com precisão. A Reforma Tributária não elimina a hipernomia, mas sim a metamorfoseia. O sistema antigo, caracterizado pela proliferação normativa desordenada, pela fragmentação federativa e pelo elevado custo de conformidade, dá lugar a sistema novo cujas promessas de simplificação convivem com a manutenção de complexidade significativa em zonas específicas. A unificação dos tributos sobre o consumo, ganho real e inegável, é acompanhada da abertura para regulamentação infralegal extensa, da instituição de regimes diferenciados e específicos que reproduzem a lógica de exceção, do cronograma extenso de transição que multiplica obrigações e da inexistência de jurisprudência consolidada que estabilize a interpretação dos novos institutos.

Daí a tese que se anunciou no subtítulo deste artigo: a metamorfose também assusta. O medo que caracterizava a experiência do contribuinte sob o sistema antigo, com sua hipernomia diagnosticada e seu litígio kafkaniano, transfere-se, em larga medida, ao contribuinte que se prepara para o sistema novo, e a diferença é apenas de origem, em que antes, o medo derivava do excesso de normas consolidadas e do excesso de jurisprudência divergente, e agora, o medo deriva da incerteza sobre normas em formação e da ausência de jurisprudência consolidada. Ou seja, o fenômeno, no plano funcional, é o mesmo.

Esse diagnóstico não autoriza, contudo, conclusão derrotista, pois reconhecer que a Reforma não cura a hipernomia não equivale a sustentar que a Reforma seja indiferente ou pior do que o sistema antigo. Pelo contrário, pois a unificação da tributação sobre o consumo, a cobrança no destino, a não cumulatividade plena e a instituição do Comitê Gestor do IBS são avanços normativos relevantes.

O que se sustenta, em lugar disso, é que esses avanços, embora reais, não suprem o problema estrutural diagnosticado, e que esse problema estrutural exige intervenção adicional, de natureza distinta da operada pela EC 132/2023.

Indica-se, como desdobramento natural desta investigação, a necessidade de exame específico das condições institucionais de produção normativa tributária no Brasil, pois, enquanto não houver, no sistema brasileiro, mecanismos robustos de controle de qualidade técnica da norma tributária, prazos mínimos de vigência para alterações, instâncias de coordenação federativa e exigências de avaliação de impacto regulatório, a hipernomia continuará a se reproduzir, qualquer que seja o objeto material da tributação. A Reforma, nesse sentido, é condição necessária, mas insuficiente, para a superação do fenômeno diagnosticado.

Encerra-se, assim, com a constatação de que o sistema tributário brasileiro vive, neste momento, dupla condição. É um sistema em metamorfose, e essa metamorfose deve ser saudada como avanço, mas é também um sistema que carrega, sob a forma transformada, as mesmas patologias estruturais que caracterizavam o sistema antigo.

Neste sentido, reconhecer essa dupla condição é o primeiro passo para que a transformação prometida pela Reforma se complete, pois só se cura o que se diagnostica, e só se diagnostica o que se nomeia com precisão. Assim, nomear a hipernomia que persiste, mesmo sob a aparência da metamorfose, é a contribuição específica que este trabalho pretende oferecer ao debate jurídico contemporâneo sobre a Reforma Tributária brasileira.

7 REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do, et al. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 37 anos da constituição federal de 1988**. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 2025. Disponível em <https://www.contadores.cnt.br/noticias/artigos/2025/10/28/estudo-do-ibpt-revela-que-em-37-anos-da-constituicao-mais-de-8-2-milhoes-de-normas-foram-editadas-609-por-dia.html>. Acesso em: 12/04/2026.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda nº 51, de 14.02.2006**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BAUMAN, Zygmunt. **Em busca da política**. Tradução: Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Zahar, 2000.

BAUMAN, Zygmunt. **As redes sociais são uma armadilha**. Entrevista concedida a Ricardo de Querol. El País, Madrid, 8 jan. 2016. Disponível em: https://brasil.elpais.com/brasil/2015/12/30/cultura/1451504427_675885.html. Acesso em: 10 abr. 2026.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília, DF: Editora Universidade de Brasília, 1995.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 5 maio 2026.

BRASIL. **Decreto nº 12.955, de 29 de abril de 2026**. Regulamenta a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, instituída pela Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Brasília, DF: Presidência da República, 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2026/decreto/d12955.htm. Acesso em: 17 maio 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, aos Estados e aos Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 5 maio 2026.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 5 maio 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 5 maio 2026.

BRASIL. **Lei nº 15.270, de 26 de novembro de 2025**. Altera as Leis nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, para reduzir o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, instituir tributação mínima sobre altas rendas e dispor sobre a tributação de lucros e dividendos. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2025/lei/l15270.htm. Acesso em: 5 maio 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026**. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do IBS, sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos, e sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD). Brasília, DF: Presidência da República, 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 5 maio 2026.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. **O sistema tributário no Estado dos cidadãos**. Coimbra: Almedina, 2006.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CAPPELLETTI, Mauro. **Juízes legisladores?** Tradução: Carlos Alberto Alvaro de Oliveira. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1993.

CARNEIRO, Cláudio. **Neoconstitucionalismo e austeridade fiscal: confronto constitucional-hermenêutico das cortes constitucionais do Brasil e de Portugal**. Salvador: Juspodivm, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

DINIZ, Maria Helena. **As lacunas no direito**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2014.

FRIEDMAN, Milton; FRIEDMAN, Rose. **Livre para escolher**. Tradução: Lidia Filgueiras. Rio de Janeiro: Record, 2015.

GOUVEIA, Jorge Bacelar. **Manual de direito constitucional: direito constitucional português**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2016. v. 2.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

HARDIN, Garrett. **The Tragedy of the Commons**. In: American Association for the Advancement of Science, vol. 162, n. 3859. pp. 1243-1248. 13 Dec 1968. DOI: 10.1126/science.162.3859.1243. Online ISSN 1095-9203. Disponível em: <https://science.sciencemag.org/content/162/3859/1243/tab-pdf>. Acesso em: 10/08/2025.

KAFKA, Franz. **O processo**. Tradução: Modesto Carone. São Paulo: Companhia das Letras, 2005.

MARCELLINO JUNIOR, Julio Cesar. **Análise econômica do acesso à justiça: a tragédia dos custos e a questão do acesso inautêntico**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

MELLO, Artur Guedes da Fonseca. **Tributação, hipernomia e medo: quando o perdão se torna ofensa**. Florianópolis: Emais, 2022.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2017.

OBSERVATÓRIO DO CUSTO BRASIL. **Simplificação tributária**. [S. l.], 2026. Disponível em: <https://custobrasil.org.br/projetos/simplificacao-tributaria/>. Acesso em: 5 maio 2026.

PATRÍCIO, Miguel Carlos Teixeira. **Análise econômica da litigância**. Coimbra: Almedina, 2005.

PINHEIRO, Maria Cláudia Bucchianeri. **A Constituição de Weimar e os direitos fundamentais sociais**. Brasília a. 43 n. 169 jan./mar. 2006. p.121-126. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/92449/Pinheiro%20Maria.pdf?sequence=2&isAllowed=1> Acesso em: 15 maio 2026.
y. Acesso em: 08/10/2021.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.