



**REFORMA TRIBUTÁRIA,  
AUDITORIA DE TRIBUTOS E  
ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM):**

Desafios, Impactos e Perspectivas

Helton Carlos Praia de Lima  
Helton José Barbosa Loureiro Praia  
(Organizadores)



**AYA EDITORA**

**2026**



**REFORMA TRIBUTÁRIA,  
AUDITORIA DE TRIBUTOS E  
ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM):**  
Desafios, Impactos e Perspectivas



**REFORMA TRIBUTÁRIA,  
AUDITORIA DE TRIBUTOS E  
ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM):**

Desafios, Impactos e Perspectivas

Helton Carlos Praia de Lima  
Helton José Barbosa Loureiro Praia  
(Organizadores)



**AYA EDITORA**

**2026**

## **Direção Editorial**

Prof.º Dr. Adriano Mesquita Soares

## **Organizadores**

Prof.º Dr. Helton Carlos Praia de Lima

Prof.º Me. Helton José Barbosa

Loureiro Praia

## **Capa**

AYA Editora©

## **Revisão**

Os Autores

## **Executiva de Negócios**

Ana Lucia Ribeiro Soares

## **Produção Editorial**

AYA Editora©

## **Imagens de Capa**

br.freepik.com

## **Área do Conhecimento**

Ciências Sociais Aplicadas

## **Conselho Editorial**

Prof.º Dr. Adilson Tadeu Basquerote Silva (UNIDAVI)

Prof.ª Dr.ª Adriana Almeida Lima (UEA)

Prof.º Dr. Aknaton Toczec Souza (UCPEL)

Prof.º Dr. Alaerte Antonio Martelli Contini (UFGD)

Prof.º Dr. Argemiro Midonês Bastos (IFAP)

Prof.º Dr. Carlos Eduardo Ferreira Costa (UNITINS)

Prof.º Dr. Carlos López Noriega (USP)

Prof.ª Dr.ª Claudia Flores Rodrigues (PUCRS)

Prof.ª Dr.ª Daiane Maria de Genaro Chiroli (UTFPR)

Prof.ª Dr.ª Danyelle Andrade Mota (IFPI)

Prof.ª Dr.ª Déa Nunes Fernandes (IFMA)

Prof.ª Dr.ª Déborah Aparecida Souza dos Reis (UEMG)

Prof.º Dr. Denison Melo de Aguiar (UEA)

Prof.º Dr. Emerson Monteiro dos Santos (UNIFAP)

Prof.º Dr. Gilberto Zammar (UTFPR)

Prof.º Dr. Gustavo de Souza Preussler (UFGD)

Prof.ª Dr.ª Helenadja Santos Mota (IF Baiano)

Prof.ª Dr.ª Heloísa Thaís Rodrigues de Souza (UFS)

Prof.ª Dr.ª Ingridi Vargas Bortolaso (UNISC)

Prof.ª Dr.ª Jéssyka Maria Nunes Galvão (UFPE)

Prof.º Dr. João Luiz Kovaleski (UTFPR)

Prof.º Dr. João Paulo Roberti Junior (UFRR)

Prof.º Dr. José Enildo Elias Bezerra (IFCE)

Prof.º Dr. Luiz Flávio Arreguy Maia-Filho (UFRPE)

Prof.ª Dr.ª Maralíce Cunha Verciano (CEDEUAM-Unisalento - Lecce - Itália)

Prof.ª Dr.ª Marcia Cristina Nery da Fonseca Rocha Medina (UEA)

Prof.ª Dr.ª Maria Gardênia Sousa Batista (UESPI)  
Prof.º Dr. Myller Augusto Santos Gomes (UTFPR)  
Prof.º Dr. Pedro Fauth Manhães Miranda (UEPG)  
Prof.º Dr. Rafael da Silva Fernandes (UFRA)  
Prof.º Dr. Raimundo Santos de Castro (IFMA)  
Prof.ª Dr.ª Regina Negri Pagani (UTFPR)  
Prof.º Dr. Ricardo dos Santos Pereira (IFAC)  
Prof.º Dr. Rômulo Damasclin Chaves dos Santos (ITA)  
Prof.ª Dr.ª Sílvia Gaia (UTFPR)  
Prof.ª Dr.ª Tânia do Carmo (UFPR)  
Prof.º Dr. Ygor Felipe Távora da Silva (UEA)

### **Conselho Científico**

Prof.º Me. Abraão Lucas Ferreira Guimarães  
Prof.ª Dr.ª Andreia Antunes da Luz (UniCesumar)  
Prof.º Dr. Clécio Danilo Dias da Silva (UFRGS)  
Prof.ª Ma. Denise Pereira (FASU)  
Prof.º Dr. Diogo Luiz Cordeiro Rodrigues (UFPR)  
Prof.º Me. Ednan Galvão Santos (IF Baiano)  
Prof.ª Dr.ª Eliana Leal Ferreira Hellvig (UFPR)  
Prof.º Dr. Fabio José Antonio da Silva (HONPAR)  
Prof.º Dr. Gilberto Sousa Silva (FAESF)  
Prof.ª Ma. Jaqueline Fonseca Rodrigues (FASF)  
Prof.ª Dr.ª Karen Fernanda Bortoloti (UFPR)  
Prof.ª Dr.ª Leozenir Mendes Betim (FASF)  
Prof.ª Dr.ª Lucimara Glap (FCSA)  
Prof.ª Dr.ª Maria Auxiliadora de Souza Ruiz (UNIDA)  
Prof.º Dr. Milson dos Santos Barbosa (UniOPET)  
Prof.ª Dr.ª Pauline Balabuch (FASF)  
Prof.ª Dr.ª Rosângela de França Bail (CESCAGE)  
Prof.º Dr. Rudy de Barros Ahrens (FASF)  
Prof.º Dr. Saulo Cerqueira de Aguiar Soares (UFPI)  
Prof.ª Dr.ª Sílvia Aparecida Medeiros Rodrigues (FASF)  
Prof.ª Dr.ª Sueli de Fátima de Oliveira Miranda Santos (UTFPR)  
Prof.ª Dr.ª Tássia Patrícia Silva do Nascimento (UEA)  
Prof.ª Dr.ª Thaisa Rodrigues (IFSC)

© 2026 - AYA Editora - O conteúdo deste livro foi enviado pelo autor para publicação em acesso aberto, sob os termos da Licença Creative Commons 4.0 Internacional (CC BY 4.0). Esta obra, incluindo textos, imagens, análises e opiniões nela contidas, é resultado da criação intelectual exclusiva do autor, que assume total responsabilidade pelo conteúdo apresentado. As interpretações e posicionamentos expressos neste livro representam exclusivamente as opiniões do autor, não refletindo, necessariamente, a visão da editora, de seus conselhos editoriais ou de instituições citadas. A AYA Editora atuou de forma estritamente técnica, prestando serviços de diagramação, produção e registro, sem interferência editorial sobre o conteúdo. Esta publicação é fruto de pesquisa e reflexão acadêmica, elaborada com base em fontes históricas, dados públicos e liberdade de expressão intelectual garantida pela Constituição Federal (art. 5º, incisos IV, IX e XIV). Personagens históricos, autoridades, entidades e figuras públicas eventualmente mencionadas são citados com base em registros oficiais e noticiosos, sem intenção de ofensa, injúria ou difamação. Reforça-se que quaisquer dúvidas, críticas ou questionamentos decorrentes do conteúdo devem ser encaminhados exclusivamente ao autor da obra.

---

R332 Reforma tributária, auditoria de tributos e Zona Franca de Manaus (ZFM): desafios, impactos e perspectivas [recurso eletrônico]. / Helton Carlos Praia de Lima, Helton José Barbosa Loureiro Praia (organizadores). -- Ponta Grossa: Aya, 2026. 88 p.

Inclui biografia

Inclui índice

Formato: PDF

Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader

Modo de acesso: World Wide Web

ISBN: 978-65-5379-966-0

DOI: 10.47573/aya.5379.2.513

1. Direito tributário – Manaus (AM). 2. Imposto sobre circulação de mercadorias - Legislação – Amazonas I. Lima, Helton Carlos Praia de . II. Praia, Helton José Barbosa Loureiro. III. Título

CDD: 343.811304

---

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Bruna Cristina Bonini - CRB 9/1347

---

## **International Scientific Journals Publicações de Periódicos e Editora LTDA**

### **AYA Editora®**

CNPJ: 36.140.631/0001-53

Fone: +55 42 3086-3131

WhatsApp: +55 42 99906-0630

E-mail: contato@ayaeditora.com.br

Site: <https://ayaeditora.com.br>

Endereço: Rua João Rabello Coutinho, 557

Ponta Grossa - Paraná - Brasil

84.071-150

# SUMÁRIO

Apresentação..... IX

## 01

**Como Fica a Reforma Tributária em Relação ao Novo Imposto Seletivo na Zona Franca de Manaus?..... 10**

Isac Silva de Jesus

Narcos Vinicius Ribeiro Frutuoso

Sindy Pantoja Canuto

Dennise Cristinne Rodrigues de Souza

Helton Carlos Praia de Lima

DOI: 10.47573/aya.5379.2.513.1

## 02

**Auditoria Tributária como Ferramenta Estratégica de Conformidade no Pós-Reforma Tributária .....23**

Brenda Eduarda Dutra Silva

Christiane Almeida Tomita

Jaqueline Pachla Bittencourt

Helton Carlos Praia de Lima

DOI: 10.47573/aya.5379.2.513.2

## 03

**A Zona Franca de Manaus na Era do IBS e CBS: Impactos Operacionais e Financeiros na Emissão de Nota Fiscal Eletrônica .....40**

Kelry Galvão Bezerra  
Tainá Damasceno dos Santos  
Helton Carlos Praia de Lima

DOI: 10.47573/aya.5379.2.513.3

# 04

## **Auditoria Tributária Preventiva como Mecanismo de Redução de Riscos Fiscais no Brasil.....59**

Danielle Ribeiro Queiroz  
Laila Ponciano Gildo  
Helton Carlos Praia de Lima

DOI: 10.47573/aya.5379.2.513.4

# 05

## **A Tributação Sobre a Renda e sua Relação com a Desigualdade Social: Uma Abordagem Crítica no Contexto Contemporâneo.....72**

Fernando de Sousa Santana

DOI: 10.47573/aya.5379.2.513.5

**Organizadores .....82**

**Índice Remissivo.....83**

# APRESENTAÇÃO

A reconfiguração do sistema tributário brasileiro, impulsionada pelas recentes propostas de reforma, inaugura um período de transição que demanda análise rigorosa e atualização constante por parte de estudiosos e profissionais da área. Este volume se insere nesse contexto ao examinar, de forma articulada, os desdobramentos normativos, operacionais e econômicos associados às mudanças em curso, com atenção particular à Zona Franca de Manaus e às práticas de auditoria tributária.

Ao longo dos capítulos, são discutidas as implicações do novo Imposto Seletivo e sua incidência em regimes diferenciados, bem como os efeitos da introdução do IBS e da CBS sobre rotinas empresariais, especialmente na emissão de documentos fiscais eletrônicos. Essas análises dialogam com reflexões sobre a reorganização das obrigações acessórias e os desafios de adaptação enfrentados por organizações inseridas em ambientes regulatórios dinâmicos. Paralelamente, o livro aborda a auditoria tributária sob uma perspectiva preventiva e estratégica, destacando seu papel na mitigação de riscos e na promoção da conformidade.

A obra contribui para o avanço do conhecimento ao integrar discussões teóricas e aplicações práticas, permitindo compreender como as transformações legislativas repercutem na gestão tributária e na governança corporativa. Ao considerar a relação entre tributação sobre a renda e desigualdade social, o volume amplia o debate para além do âmbito técnico, incorporando dimensões econômicas e sociais que permeiam o sistema tributário brasileiro.

A diversidade de abordagens presentes nos textos evidencia a complexidade do campo, reunindo perspectivas jurídicas, contábeis e econômicas. Essa pluralidade permite ao leitor acompanhar diferentes níveis de análise, desde a interpretação normativa até os impactos operacionais e estratégicos nas organizações, favorecendo uma leitura integrada das mudanças em curso.

Diante das incertezas e oportunidades que acompanham a reforma tributária, este livro oferece subsídios relevantes para a atuação profissional e para o desenvolvimento de pesquisas futuras. Ao sistematizar questões centrais e propor leituras fundamentadas sobre o novo cenário fiscal, a obra se apresenta como referência para aqueles que buscam compreender e atuar de forma qualificada nesse campo em transformação. Boa leitura!

Boa leitura!



# Como Fica a Reforma Tributária em Relação ao Novo Imposto Seletivo na Zona Franca de Manaus?

## How Does the Tax Reform Relate to the New Selective Tax in the Manaus Free Trade Zone?

**Isac Silva de Jesus**

*Pós-graduando em Auditoria, Finanças e ESG pela Universidade Federal do Amazonas (UFAM). ORCID: 0000-0003-4732-1947.*

**Narcos Vinicius Ribeiro Frutuoso**

*Pós-graduando em Auditoria, Finanças e ESG pela Universidade Federal do Amazonas (UFAM). ORCID: 0009-0006-5707-714.*

**Sindy Pantoja Canuto**

*Pós-graduanda em Auditoria, Finanças e ESG pela Universidade Federal do Amazonas (UFAM). ORCID: 0009-0009-0470-3962.*

**Dennise Cristinne Rodrigues de Souza**

*Pós-graduanda em Auditoria, Finanças e ESG pela Universidade Federal do Amazonas (UFAM). ORCID: 0009-0004-4654-4246.*

**Helton Carlos Praia de Lima**

*Doutor em Direito Constitucional. Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Amazonas (UFAM). Manaus, AM, Brasil. ORCID: 0000-0002-2291-5100.*

**Resumo:** O presente trabalho tem como objetivo analisar as eventuais diferenças entre a tributação de produtos com e sem o Imposto Seletivo (IS), na Zona Franca de Manaus (ZFM). Esta pesquisa se justifica pela recente alteração da legislação tributária brasileira inserida pela Emenda Constitucional (EC) 132/2023 e seus possíveis impactos na ZFM, considerando os incentivos fiscais para esta região, estendidos até o ano de 2073. Tendo como objetivo específico analisar as diferenças na tributação de produtos sujeitos e não sujeitos ao Imposto Seletivo no contexto da Zona Franca de Manaus, com foco em compreender como esse novo tributo interage com o regime fiscal diferenciado da região; examinar a estrutura normativa aplicada, os impactos sobre cadeias produtivas beneficiadas pelos incentivos da ZFM e os possíveis efeitos econômicos decorrentes da incidência seletiva. Além disso, avaliar se o IS pode alterar a competitividade relativa entre bens produzidos na ZFM e aqueles oriundos de outras regiões, considerando as funções extrafiscais e arrecadatórias do tributo. Trata-se de uma pesquisa qualitativa, descritivo-exploratória, documental e bibliográfica, utilizando-se de dados secundários. Os resultados indicam que a interação entre o IS e os incentivos da ZFM tende a gerar assimetrias de custos, especialmente para setores intensivos em insumos tributados seletivamente, podendo influenciar em decisões de localização, produção e preços. Conclui-se que a compreensão dos efeitos combinados entre o imposto seletivo e o modelo de incentivos da ZFM é fundamental para orientar políticas públicas e ajustes regulatórios futuros.

**Palavras-chave:** regime tributário diferenciado; imposto seletivo; incentivos fiscais; zona franca de Manaus; impacto econômico-produtivo.

**Abstract:** This study aims to analyze the potential differences in taxation of products with and without the Selective Tax (ST) in the Manaus Free Trade Zone (MFTZ). This research is justified by the recent changes to Brazilian tax legislation introduced by Constitutional Amendment

(CA) 132/2023 and its possible impacts on the MFTZ, considering the tax incentives for this region, extended until the year 2073. Specifically, it aims to analyze the differences in taxation of products subject to and not subject to the Selective Tax in the context of the Manaus Free Trade Zone, focusing on understanding how this new tax interacts with the region's differentiated tax regime; examining the applied regulatory structure, the impacts on production chains benefiting from MFTZ incentives, and the possible economic effects resulting from selective taxation. Furthermore, this study evaluates whether the Selective Tax can alter the relative competitiveness between goods produced in the Manaus Free Trade Zone and those originating from other regions, considering the extra-fiscal and revenue-raising functions of the tax. This is a qualitative, descriptive-exploratory, documentary, and bibliographic research, using secondary data. The results indicate that the interaction between the ST and the MFTZ incentives tends to generate cost asymmetries, especially for sectors intensive in selectively taxed inputs, and may influence location, production, and pricing decisions. It is concluded that understanding the combined effects between the selective tax and the MFTZ incentive model is fundamental to guiding public policies and future regulatory adjustments.

**Keywords:** differentiated tax regime; selective tax; tax incentives; Manaus free trade zone; economic-productive impact.

## INTRODUÇÃO

A recente alteração da legislação tributária brasileira, inserida pela Emenda Constitucional (EC) 132/2023, trouxe a necessidade de ajustes aos setores produtivos, quanto à adequação ao novo regime tributário. Para operacionalizar a já mencionada EC 132/2023, foi aprovada a Lei Complementar (LC) nº 214, de 16 de janeiro de 2025, que “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” (Brasil, 2025).

O presente trabalho se debruça sobre o IS e seus impactos sobre produtos fabricados na Zona Franca de Manaus (ZFM). A LC 214/2025 destacou no Livro III, Título I, as especificidades a serem observadas na ZFM. Em seu Art. 443, determinou a suspensão da incidência do IBS e da CBS na importação de bem material realizada por indústria incentivada para utilização na ZFM.

A LC 214/2025 não definiu as alíquotas para o IS. O legislador menciona que as alíquotas de tal imposto devem ser regulamentadas em lei ordinária. O Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 108/2024, ainda em tramitação, sugere uma alíquota de 2% sobre as bebidas açucaradas (Brasil, 2024). Porém, houve reação da sociedade civil, baseada em informações divulgadas pela Organização Mundial de Saúde em 2016.

Nesse contexto, a seguinte pesquisa busca responder: Em que medida as alterações promovidas pela EC 132/2023 reconfiguram o regime tributário aplicável à Zona Franca de Manaus e quais são os potenciais impactos dessa reforma sobre a efetividade e a continuidade dos incentivos fiscais assegurados à região?

Dessa forma, o presente estudo tem como objetivo geral analisar as eventuais diferenças entre a tributação de produtos com e sem o Imposto Seletivo (IS), na

Zona Franca de Manaus (ZFM). Para tal, destacam-se os objetivos específicos: (i) analisar as diferenças na tributação de produtos sujeitos e não sujeitos ao IS no contexto da ZFM, com foco em compreender como esse novo tributo interage com o regime fiscal diferenciado da região; (ii) examinar a estrutura normativa aplicada, os impactos sobre cadeias produtivas beneficiadas pelos incentivos da ZFM e os possíveis efeitos econômicos decorrentes da incidência seletiva; (iii) avaliar se o IS pode alterar a competitividade relativa entre bens produzidos na ZFM e aqueles oriundos de outras regiões, considerando as funções extrafiscais e arrecadatórias do tributo.

A investigação sobre os impactos da EC 132/2023 na Zona Franca de Manaus é relevante, pois a ZFM constitui um dos principais instrumentos de desenvolvimento regional do Brasil, responsável pela dinamização econômica da Amazônia Ocidental, pela geração de empregos e pela atração de investimentos industriais e tecnológicos. As mudanças estruturais introduzidas pela reforma tributária podem alterar diretamente o equilíbrio competitivo das empresas instaladas na região, colocando em questão a efetividade dos incentivos fiscais que sustentam seu modelo de desenvolvimento. Compreender esses efeitos é essencial para avaliar a capacidade da ZFM de manter sua atratividade econômico-produtiva, bem como para subsidiar decisões de políticas públicas, estratégias empresariais e debates acadêmicos.

Este estudo caracteriza-se como explicativo, qualitativo e bibliográfico ao reunir a análise da legislação, a base teórica e os achados da literatura. A utilização conjunta dessas abordagens permite examinar o tema com maior profundidade, integrando normas, conceitos e evidências já consolidadas. Assim, a pesquisa não apenas descreve o assunto, mas busca explicar suas causas, consequências e relações, contribuindo para uma compreensão mais completa do fenômeno investigado.

Além desta introdução, a seção 2 apresenta o referencial teórico que aborda conceitos importantes de desenvolvimento regional, Zona Franca de Manaus, Reforma Tributária e afins; a seção 3 descreve a metodologia adotada; a seção 4 expõe os resultados e a discussão; e a seção 5 reúne as considerações finais do estudo, além das referências.

## FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### Desenvolvimento Regional, Zona Franca de Manaus e Incentivos Fiscais

À luz da Nova Geografia Econômica, Myrdal (1957) sustenta que os processos de desenvolvimento econômico apresentam natureza cumulativa e auto-reforçada, na medida em que vantagens iniciais de determinadas regiões — associadas a custos relativos mais baixos e maior atratividade locacional — desencadeiam efeitos circulares que tendem a intensificar a concentração produtiva e ampliar as disparidades espaciais ao longo do tempo.

A formulação de Krugman (1991) estabelece que, em presença de retornos crescentes e custos de transporte positivos, as atividades econômicas tendem a se concentrar em determinadas regiões, reforçando processos cumulativos de aglomeração. A Zona Franca de Manaus, instituída pelo Decreto-Lei n.º 288/1967, insere-se nesse arcabouço como uma aglomeração industrial artificialmente induzida, na qual os incentivos fiscais atuam como um mecanismo compensatório às forças centrípetas que normalmente afastariam o capital produtivo da região amazônica. Assim, os benefícios tributários substituem, em parte, as vantagens locacionais naturais ausentes, permitindo a formação de um polo industrial capaz de atingir escala mínima eficiente.

O modelo centro-periferia, desenvolvido por Fujita, Krugman e Venables (1999), aprofunda essa análise ao demonstrar que regiões centrais concentram indústria, renda e inovação, enquanto regiões periféricas permanecem especializadas em atividades de menor valor agregado. A ZFM pode ser interpretada como uma tentativa deliberada de romper essa configuração, ao deslocar parte da estrutura industrial nacional para uma área historicamente periférica. Trata-se, portanto, de uma política regional que busca reverter a tendência natural de concentração no eixo Sul-Sudeste do Brasil, ainda que dependa de sustentação institucional contínua para manter sua competitividade.

Situada na capital Manaus e abrangendo ainda os municípios de Presidente Figueiredo e Rio Preto da Eva, a ZFM configura-se como um amplo complexo industrial, cuja área total se estende por cerca de dez mil quilômetros quadrados (Souza *et al.*, 2025b).

O modelo da Zona Franca organiza-se em três pilares econômicos — comercial, industrial e agropecuário — sendo o Polo Industrial de Manaus (PIM) o núcleo que sustenta sua dinâmica e concentra cerca de 80% do PIB do Estado do Amazonas (Silva, Lucas, Oliveira, 2021). Nessa lógica, a ZFM não apenas contribui para reduzir as assimetrias regionais, mas também se afirma como instrumento estratégico de natureza geopolítica e ambiental.

Sua implementação possibilitou que a região se articulasse social e produtivamente com o restante do Brasil e com múltiplas nações de diferentes regiões do mundo (Silva, Lucas, Oliveira, 2021). Dessa forma, a ZFM consolidou-se como política de Estado, não apenas de governo.

O êxito da região decorre dos amplos incentivos fiscais concedidos pelo Governo Federal, que impulsionaram sua trajetória de crescimento e permitiram a consolidação do desenvolvimento econômico, de modo que o complexo industrial hoje reúne cerca de 3.302 empresas distribuídas por diversos segmentos de bens de transformação, incluindo informática, eletroeletrônicos, metalurgia, mecânica, química, têxtil, automotivo, bebidas, mobiliário e gráfica (Duarte, Oliveira, D'andrea, 2023).

Conforme Santos (2024), os incentivos fiscais destinados à Zona Franca de Manaus têm como finalidade reduzir a carga tributária local, criando condições favoráveis para a atração de investimentos, a instalação de indústrias e o

fortalecimento da geração de emprego, renda e inovação tecnológica, além de contribuir para a proteção ambiental.

De acordo com Holland *et al.* (2019), sem o modelo da ZFM, a renda per capita da região seria a metade do que é, evidenciando a importância do modelo na elevação do bem-estar socioeconômico da população amazônica. Souza, Teixeira e Nascimento (2025), analisando dados da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), afirmaram que a política de incentivos fiscais fez de Manaus um dos maiores centros produtivos e de importância para a balança comercial do Brasil, sendo responsável por cerca de 500 mil empregos diretos e indiretos.

## Reforma Tributária: Mudanças Estruturais

A Reforma Tributária brasileira, formalizada pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, é objeto de análises recorrentes na literatura contemporânea. Oliveira *et al.* (2025) destacam que a unificação de PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS em dois novos tributos — a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) — representa “uma das maiores transformações no sistema tributário desde 1988”.

Do ponto de vista teórico, Oliveira *et al.* (2025) apontam que a Reforma Tributária tem como finalidade simplificar o sistema vigente, reduzir a cumulatividade, ampliar a transparência na cobrança de tributos e criar um ambiente econômico mais propício à produtividade e à competitividade, ao mesmo tempo em que busca corrigir distorções regionais e setoriais, preservando, contudo, regimes especiais essenciais como o da Zona Franca de Manaus. Entretanto, Oliveira *et al.* (2025) também alertam que a falta de clareza sobre a manutenção dos incentivos e a regulamentação dos regimes diferenciados cria insegurança jurídica, dificultando a atração de novos investimentos e levando empresas do Polo Industrial de Manaus a adotarem postura cautelosa, o que pode comprometer projetos produtivos e afetar a economia regional.

Dessa maneira, a literatura compreende a reforma como um processo de duplo impacto: de um lado, moderniza a tributação; de outro, ameaça a estabilidade de modelos diferenciados, exigindo regulamentação precisa para evitar enfraquecimento de políticas regionais estratégicas.

## Imposto Seletivo na ZFM

O Imposto Seletivo, também conhecido como imposto do pecado, é um tributo de natureza regulatória que incide sobre a produção, a importação ou a comercialização de bens e serviços classificados como nocivos à saúde ou ao meio ambiente, exercendo função extrafiscal ao desestimular o consumo desses produtos ao mesmo tempo em que gera receita para o Estado (Holland, Marçal, Slavov, 2025).

O Imposto Seletivo (IS) incidirá sobre operações de extração, industrialização, comercialização, prestação de serviços e importação, ampliando significativamente seu alcance e podendo, inclusive, compor a base de cálculo do IBS e da CBS.

Justifica-se essa nova modalidade de tributação com o conceito de “externalidades negativas” da economia, que ocorrem quando a produção ou o consumo de um bem afetam terceiros negativamente, indo além dos efeitos diretos para quem produz e consome tal bem ou serviço, uma inovação frente ao IPI, que incide apenas sobre produtos (Carvalho, 2023).

Além de sua função extrafiscal, o Congresso Nacional atribuiu ao IS um papel adicional voltado à preservação da competitividade dos produtos da Zona Franca de Manaus. Conforme o art. 126, inciso III, alíneas “a” e “b” da EC 132/2023, o IPI será mantido, a partir de 2027, com alíquotas reduzidas a zero, evitando a incidência cumulativa com o IS e assegurando a manutenção do diferencial competitivo da ZFM.

A reforma tributária adotou um sistema de imposto seletivo ad valorem, no qual é definido um percentual fixo a ser cobrado sobre bens ou serviços. Este valor será repassado pelas empresas aos consumidores, por meio da elevação do preço dos produtos, dando forma ao objetivo extrafiscal de tal tributo, que será utilizado como meio de limitar o consumo de bens específicos (Carvalho, 2023).

O Imposto Seletivo apresenta caráter regressivo ao aplicar a mesma alíquota a todos os consumidores, o que faz com que pese proporcionalmente mais sobre as famílias de menor renda e gere possíveis distorções sociais, sobretudo porque o mecanismo de cashback previsto na reforma tributária não inclui alimentos e bebidas atingidos pelo tributo; ademais, sua eficácia permanece incerta, pois o impacto regulatório depende da integração com políticas públicas complementares, como educação, conscientização, rotulagem adequada e fiscalização eficiente (Holland, Marçal, Slavov, 2025).

## **METODOLOGIA**

A pesquisa baseou-se em abordagem bibliográfica e documental, com utilização de fontes secundárias, adequada ao caráter qualitativo, bibliográfico e explicativo do estudo. A consulta à literatura foi realizada na base de dados Google Acadêmico, selecionada por sua ampla cobertura de produções acadêmicas nas áreas de Direito, Economia e Políticas Públicas. Realizou-se a análise da legislação, considerando os fundamentos legais de interesse para este trabalho a Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023; a Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025; e o Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2024.

O levantamento ocorreu entre novembro e dezembro de 2025, justificado pela recência da Emenda Constitucional nº 132/2023 e da Lei Complementar nº 214/2025, bem como pelo surgimento inicial de estudos voltados ao Imposto Seletivo e aos seus possíveis impactos sobre a Zona Franca de Manaus. Esse recorte temporal também se mostra relevante diante do início da implementação da reforma tributária em 2026, fase em que se intensificam as discussões e análises sobre os efeitos do novo modelo tributário na economia e no desenvolvimento regional. As buscas utilizaram as palavras-chave: regime tributário diferenciado;

imposto seletivo; incentivos fiscais; Zona Franca de Manaus; impacto econômico-produtivo; comparatividade fiscal entre produtos.

Os resultados destas buscas foram triados pelos autores a partir da leitura dos títulos e dos resumos dos artigos, monografias, dissertações e teses, considerando o objetivo geral do presente trabalho. Os trabalhos selecionados foram submetidos à leitura crítica e às análises comparativas com os textos que compõem o arcabouço legal em vigor ou em tramitação, relacionados à reforma tributária, incentivos fiscais à Zona Franca de Manaus e à implementação do imposto seletivo, permitindo a sistematização dos achados da literatura utilizados no presente trabalho. Após a leitura, foram selecionados aproximadamente 20 trabalhos, entre artigos científicos, livros, capítulos, dissertações, teses e documentos institucionais, além da legislação constitucional e infraconstitucional pertinente.

## RESULTADOS E DISCUSSÃO

Souza *et al.* (2025b) estudaram a influência da reforma tributária na ZFM, sob a ótica do planejamento tributário, considerando os efeitos desta reforma sobre os incentivos fiscais garantidos às empresas da ZFM. Nesse trabalho, os autores constataram que as organizações estão reavaliando suas práticas fiscais, buscando alternativas para seguirem competitivas diante das novas exigências legais. Os gestores das empresas analisadas reconheceram a importância de agir proativamente para adaptar o planejamento tributário, mitigando riscos e adequando-se às novas diretrizes.

As adequações das empresas da ZFM à reforma tributária também se fazem necessárias para preservar a competitividade em seus respectivos nichos de mercado. Em uma recente revisão crítica, os trabalhos analisados demonstraram consenso entre os autores quanto à importância estratégica da ZFM, tanto para o desenvolvimento regional, quanto para a preservação ambiental (Souza *et al.*, 2025a).

A reforma tributária substituiu tributos essenciais para os incentivos fiscais da ZFM por um novo sistema tributário e, desta maneira, impõe desafios à manutenção do seu papel econômico e social, já que a ZFM é parte de um modelo de desenvolvimento regional (Oliveira *et al.*, 2025). Assim, são necessárias leis complementares e outros instrumentos legais, para assegurar a manutenção dos incentivos na ZFM (Souza *et al.*, 2025a). Além disso, é reconhecido que a reforma tributária representa a simplificação do sistema tributário brasileiro e, no caso dos incentivos à ZFM, são necessárias regulamentações claras, que evitem a retração industrial e perda de investimentos, em especial para a operacionalização do IBS, CBS e Imposto Seletivo (Oliveira *et al.*, 2025).

No âmbito das mudanças da EC 132/2023, o IS foi concebido para substituir o IPI e atuar como instrumento de desestímulo ao consumo de bens e serviços que geram impactos negativos à saúde ou ao meio ambiente, cujas externalidades não são integralmente refletidas nos preços de mercado (Andrade, 2024). Nesse

contexto, a reorientação do IPI destaca-se como o principal mecanismo de proteção direta. De acordo com o Art. 126 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela Reforma, o IPI terá suas alíquotas reduzidas a zero em todo o território nacional a partir de 2027, com exceção dos produtos que tenham fabricação incentivada na Zona Franca de Manaus.

Esta medida transmuta o IPI em um instrumento de extrafiscalidade pura: ao manter alíquotas positivas para itens fabricados fora da ZFM que concorram com o portfólio do PIM, o legislador garante que a isenção usufruída pelas indústrias instaladas em Manaus se converta em uma vantagem competitiva real de preço no mercado nacional.

A respeito do IS, dentre os produtos abrangidos pelo Art. 409 da Lei Complementar (LC) nº 214/2025, citam-se em seu inciso V, as bebidas açucaradas. A ideia é que, ao encarecer os refrigerantes, por exemplo, os consumidores passem a substituí-los por sucos naturais e outras bebidas consideradas mais saudáveis. Essa lógica se apoia em estimativas de elasticidade-preço da demanda e de elasticidade cruzada entre diferentes tipos de bebidas (Holland, Marçal, Slavov, 2025).

Esse racional de taxar produtos prejudiciais à saúde é usado em outros países do mundo. No caso de bebidas açucaradas, há discussões sobre o seu impacto sobre as taxas de obesidade e outras doenças não transmissíveis. Itria *et al.* (2021) realizaram uma revisão sistemática para avaliar o impacto da taxaço de bebidas açucaradas na incidência de sobrepeso e obesidade em diversos países. A eficácia do IS como instrumento regulatório depende de sua articulação com outras políticas públicas, como educação em saúde, rotulagem adequada dos produtos e fiscalizaço.

A maior parte dos trabalhos analisados pelos pesquisadores demonstrou um efeito positivo, indicando que o aumento da taxaço inibia a prevalência de sobrepeso e obesidade na população. Taxaço entre 10% e 20% sobre essas bebidas, proporcionais ao volume da embalagem, produziram as reduço mais significativas no sobrepeso e obesidade, especialmente em países de renda média e média-alta (Itria *et al.*, 2021).

Contudo, como já enfatizado, o Imposto Seletivo apresenta uma dinâmica peculiar em relaço à ZFM. Embora possua natureza regulatória voltada ao desincentivo do consumo de bens prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, o texto constitucional excepciona sua aplicaço para operaço com bens e serviço submetidos a tratamento favorecido na regiço.

Além disso, o ordenamento jurídico veda expressamente a incidência simultânea de IPI e IS sobre o mesmo produto. Portanto, para os itens produzidos no PIM que dependem da proteço do IPI para viabilizar sua inserço mercadológica, o IS é afastado, impedindo uma sobrecarga tributária que comprometeria os incentivos regionais.

A preservaço do regime diferenciado da Zona Franca de Manaus no âmbito da reforma tributária, especialmente no que se refere à manutenço da desoneraço

do IPI e à não incidência majoritária do IS, produz efeitos econômicos diretos sobre a concorrência inter-regional, a formação de preços e as decisões de localização das empresas. Ao assegurar tratamento tributário assimétrico em relação ao restante do território nacional, o novo desenho institucional altera os custos relativos de produção, elemento central nas decisões empresariais segundo a Nova Geografia Econômica.

Do ponto de vista concorrencial, a combinação entre a alíquota zero do IPI e a exclusão do Imposto Seletivo confere às empresas instaladas no Polo Industrial de Manaus uma vantagem competitiva relativa frente às indústrias localizadas em regiões sujeitas à incidência do IS. Essa vantagem não decorre de ganhos de eficiência produtiva intrínsecos, mas da função compensatória do regime tributário especial, destinado a neutralizar desvantagens logísticas e geográficas estruturais da Amazônia. Ainda assim, no mercado nacional, tal diferencial tende a intensificar a competição inter-regional, sobretudo em setores com elevada sensibilidade a custos tributários e margens estreitas.

No que se refere à formação de preços, a exclusão do IS permite que os produtos oriundos da Zona Franca de Manaus cheguem ao mercado com preços finais relativamente mais baixos ou mais estáveis em comparação aos produzidos em outras regiões.

Sob a perspectiva da Nova Geografia Econômica, diferenças persistentes nos custos relativos exercem papel central na definição dos padrões espaciais de produção, uma vez que retornos crescentes de escala e economias de aglomeração tendem a reforçar vantagens locais, influenciando as decisões de localização empresarial (Krugman, 1991).

Nesse contexto, a preservação da Zona Franca de Manaus fora do campo de incidência do IS reforça sua atratividade como espaço de concentração produtiva. Empresas já instaladas no Polo Industrial de Manaus encontram incentivos adicionais à permanência, enquanto firmas localizadas em outras regiões podem avaliar a migração parcial ou total de suas plantas produtivas como estratégia de mitigação da carga tributária, especialmente em setores diretamente afetados pelo IS no restante do país.

Conforme o modelo centro–periferia de Fujita, Krugman e Venables (1999), uma vez atingido determinado nível de concentração, os efeitos cumulativos de aglomeração tendem a se reforçar, ampliando a atratividade da região e dificultando a reversão do processo. Assim, a política tributária atua como um gatilho que pode acelerar processos de concentração industrial na ZFM.

Embora fatores como custos de realocação, infraestrutura e disponibilidade de mão de obra especializada gerem uma inércia espacial que limita movimentos imediatos de migração empresarial (Brakman, Garretsen, Marrewijk, 2019), a política tributária permanece como um vetor relevante na orientação das decisões estratégicas das firmas. Nesse sentido, sob a lógica da causalidade cumulativa, a manutenção de um tratamento tributário assimétrico atua como um mecanismo de compensação que produz efeitos propulsores sobre a economia regional, preservando o estoque de capital, empregos e renda no Polo Industrial de Manaus.

Em contrapartida, regiões que não dispõem de instrumentos equivalentes de compensação fiscal podem enfrentar pressões competitivas adicionais, com possíveis perdas de participação industrial em determinados segmentos. Tal dinâmica reforça o caráter não neutro da tributação sobre a organização espacial da economia.

A arquitetura tributária altera de forma significativa os custos relativos de produção entre a ZFM e o restante do país, reforçando a competitividade inter-regional do Polo Industrial de Manaus. Tal diferencial não elimina as desvantagens logísticas estruturais da Amazônia, mas atua como mecanismo compensatório capaz de sustentar economias de escala, preservar a aglomeração produtiva existente e garantir maior estabilidade na formação de preços dos produtos oriundos da região.

Os resultados discutidos evidenciam que o tratamento conferido ao IPI e ao Imposto Seletivo no âmbito da Emenda Constitucional nº 132/2023 e da Lei Complementar nº 214/2025 não é neutro do ponto de vista espacial. Ao proteger a Zona Franca de Manaus de uma nova camada de tributação seletiva, o novo arranjo institucional reafirma o papel da ZFM como polo de crescimento planejado e instrumento de política regional. Ao mesmo tempo, suscita desafios distributivos e concorrenciais em nível nacional, reforçando a necessidade de avaliação contínua dos impactos territoriais da política tributária sobre a geografia econômica brasileira.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A adequada regulamentação do Imposto Seletivo revela-se elemento central para assegurar a coerência entre seus objetivos extrafiscais — notadamente a indução de comportamentos socialmente desejáveis — e a política constitucional de desenvolvimento regional adotada pelo Estado brasileiro. A definição criteriosa de alíquotas, bases de cálculo, hipóteses de incidência e eventuais mecanismos compensatórios deve necessariamente levar em consideração as especificidades econômicas, logísticas e institucionais da Zona Franca de Manaus, sob pena de comprometimento dos incentivos que sustentam o modelo e de geração de insegurança jurídica aos agentes econômicos nele inseridos. Nesse sentido, conclui-se que a compreensão dos efeitos combinados entre o Imposto Seletivo e o modelo de incentivos da ZFM é fundamental para orientar políticas públicas e ajustes regulatórios futuros.

A análise desenvolvida ao longo do estudo permite concluir que a reforma tributária brasileira, ao preservar o regime diferenciado da Zona Franca de Manaus por meio da manutenção do IPI com alíquota zero e da exclusão majoritária do Imposto Seletivo de seu campo de incidência, reafirma a centralidade da ZFM como instrumento estruturante da política de desenvolvimento regional. Longe de representar um privilégio fiscal isolado ou distorção injustificada da concorrência, esse tratamento tributário diferenciado cumpre função econômica bem definida: compensar desvantagens estruturais decorrentes da localização amazônica, tais como elevados custos logísticos, limitações de infraestrutura e distâncias dos

principais centros consumidores. Dessa forma, o modelo contribui para a sustentação da base industrial local, para a geração de empregos diretos e indiretos e para a arrecadação tributária indireta associada ao Polo Industrial de Manaus, produzindo efeitos que transcendem o âmbito regional.

Sob a perspectiva da geografia econômica, os resultados indicam que o novo arranjo tributário tende a reforçar mecanismos de aglomeração produtiva e de causalção circular e cumulativa, nos quais vantagens fiscais relativas se convertem em ganhos de competitividade sistêmica, maior estabilidade de preços e estímulos à permanência e atração de empresas. Ainda que não se observe, no curto prazo, um movimento automático e generalizado de migração empresarial em direção à Zona Franca de Manaus, a política tributária emerge como variável relevante na orientação das decisões locacionais das firmas, sobretudo em setores intensivos em capital, tecnologia e logística, nos quais custos indiretos e margens de lucro exercem papel determinante sobre a viabilidade econômica das operações.

Verifica-se, ademais, que a exclusão da Zona Franca de Manaus do campo de incidência do Imposto Seletivo configura uma escolha institucional consciente do legislador constitucional e infraconstitucional, alinhada aos objetivos históricos de desenvolvimento regional, integração econômica da Amazônia e redução das assimetrias espaciais no território nacional. Tal opção, entretanto, não é isenta de desafios, uma vez que impõe a necessidade de monitoramento contínuo de seus efeitos concorrenciais e distributivos no plano nacional, de modo a evitar distorções excessivas entre regiões e setores econômicos. Nesse sentido, reforça-se a importância de avaliações periódicas e transparentes que conciliem eficiência econômica, equilíbrio federativo e justiça distributiva, preservando a legitimidade do modelo perante o pacto federativo brasileiro.

Por fim, reconhece-se como limitação do presente estudo o seu caráter predominantemente teórico e normativo, ancorado na análise jurídica e econômica da reforma tributária e de seus potenciais efeitos sobre a Zona Franca de Manaus. Recomenda-se, portanto, que pesquisas futuras avancem na incorporação de abordagens empíricas e quantitativas, capazes de mensurar de forma mais precisa os impactos efetivos do Imposto Seletivo sobre variáveis como produção industrial, nível de emprego, formação de preços e decisões locacionais das empresas no âmbito da ZFM. Tais investigações poderão contribuir para o aperfeiçoamento contínuo do desenho institucional do sistema tributário brasileiro, fortalecendo sua capacidade de promover desenvolvimento regional sustentável e redução das desigualdades estruturais.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, J. M. A. O Novo Imposto Seletivo e o IPI da Zona Franca de Manaus. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 56, p. 386–400, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.17.2024.2523. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2523>. Acesso em: 10 dez. 2025.

BRAKMAN, S.; GARRETSEN, H.; MARREWIJK, C. V. **An Introduction to Geographical Economics**. 3. ed. Cambridge: Cambridge University Press, 2019.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Secretaria Especial para Assuntos Jurídicos. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**.

Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 25 nov. 2025.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Secretaria Especial para Assuntos Jurídicos. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp214.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm). Acesso em: 25 nov. 2025.

BRASIL. Presidência da República. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 108 de 2024**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/166095>. Acesso em: 3 dez. 2025.

CARVALHO, R. M. C. **O imposto seletivo e suas semelhanças com as excise taxes na tributação de bens e serviços na proposta da reforma tributária brasileira**. 2023. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2023. Disponível em: <https://acertte.org/acertte/article/view/176/120>. Acesso em: 3 dez. 2025.

DUARTE, L. F.; OLIVEIRA, J. P. L.; D'ANDREA, C. A Bioeconomia Como Fator De Fomento Para O Desenvolvimento Sustentável Na Zona Franca De Manaus. **REVISTA FOCO**, [S. l.], v. 16, n. 02, p. e1008, 2023. DOI: 10.54751/revistafoco.v16n2-118. Disponível em: <https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/view/1008>. Acesso em: 10 dez. 2025.

FUJITA, M.; KRUGMAN, P.; VENABLES, A. J. **The spatial economy: cities, regions and international trade**. Cambridge: MIT Press, 1999.

HOLLAND, M. *et al.* **Zona Franca de Manaus: impactos, efetividade e oportunidades**. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas – Escola de Economia de São Paulo (FGV EESP), 2019. Disponível em: [https://www.gov.br/suframa/pt-br/centrais-de-conteudo/biblioteca/estudo\\_fgv\\_zfm\\_impactos\\_efetividade\\_e\\_oportunidades.pdf](https://www.gov.br/suframa/pt-br/centrais-de-conteudo/biblioteca/estudo_fgv_zfm_impactos_efetividade_e_oportunidades.pdf). Acesso em: 3 dez. 2025.

HOLLAND, M.; MARÇAL, E.; SLAVOV, T. **Imposto seletivo sobre refrigerantes no Brasil: análise crítica**. São Paulo: Escola de Economia de São Paulo, 2025. p. 1–49. Disponível em: [https://eesp.fgv.br/sites/default/files/files-eesp/estudo\\_imposto\\_e\\_saude\\_v3.pdf](https://eesp.fgv.br/sites/default/files/files-eesp/estudo_imposto_e_saude_v3.pdf). Acesso em: 25 nov. 2025.

ITRÍA, A. *et al.* Taxing sugar-sweetened beverages as a policy to reduce overweight and obesity in countries of different income classifications: a systematic review. **Public Health Nutrition**, v. 24, n. 16, p. 5550–5560, 2021.

KRUGMAN, P. Increasing returns and economic geography. **Journal of Political Economy**, v. 99, n. 3, p. 483–499, 1991.

MYRDAL, G. **Economic theory and under-developed regions**. London: Duckworth, 1957.

OLIVEIRA, D. L. *et al.* Reforma Tributária E Competitividade Industrial: Perspectivas Para A Zona Franca De Manaus. **Interference: A Journal Of Audio Culture**, [S. l.], v. 11, n. 2, p. 1146–1175, 2025. DOI: 10.36557/2009-3578.2025v11n2p1146-1175. Disponível em: <https://interferencejournal.emnuvens.com.br/revista/article/view/133>. Acesso em: 10 dez. 2025.

SANTOS, M. R. P. **Zona Franca de Manaus e reforma tributária: uma análise acerca da importância da manutenção dos incentivos fiscais sobre a região amazônica e as novas perspectivas da PEC 132/2023**. 2024. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2024. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/31562>. Acesso em: 15 dez. 2025.

SILVA, M. L. A.; LUCAS, M. M. B.; OLIVEIRA, M. L. **Teorias Do Desenvolvimento Regional: O Modelo Zona Franca De Manaus E A 4ª Revolução Industrial**. Informe GEPEC, Toledo, v. 25, n. 2, p. 107–124, 2021. DOI: 10.48075/igepec.v25i2.26512. Disponível em: <https://e-revista.unioeste.br/index.php/gepec/article/view/26512>. Acesso em: 2 dez. 2025.

SOUZA, B. P. *et al.* A Reforma Tributária E Os Desafios Da Zona Franca De Manaus: Uma Revisão Crítica Da Produção Acadêmica Entre 2021 E 2025. **Interference: A Journal Of Audio Culture**, [S. l.], v. 11, n. 2, p. 1886–1906, 2025a. DOI: 10.36557/2009-3578.2025v11n2p1886-1906. Disponível em: <https://interferencejournal.emnuvens.com.br/revista/article/view/187>. Acesso em: 3 dez. 2025.

SOUZA, L. B. M.; VIEIRA, M. N. C.; CAVALCANTE, Z. P.; ROBERTO, J. C. A. Planejamento Tributário e a Reforma Tributária: Influência na Zona Franca de Manaus. **Interference: A Journal Of Audio Culture**, [S. l.], v. 11, n. 2, p. 4946–4981, 2025b. DOI: 10.36557/2009-3578.2025v11n2p4946-4981. Disponível em: <https://interferencejournal.emnuvens.com.br/revista/article/view/361>. Acesso em: 14 dez. 2025.

SOUZA, L. M.; TEIXEIRA, J. C.; NASCIMENTO, M. J. L. A Constitucionalidade E Eficácia Dos Incentivos Fiscais Na Zona Franca De Manaus. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**, [S. l.], v. 11, n. 3, p. 2059–2070, 2025. DOI: 10.51891/rease.v11i3.18574. Disponível em: <https://periodicorease.pro.br/rease/article/view/18574>. Acesso em: 20 dez. 2025.



# Auditoria Tributária como Ferramenta Estratégica de Conformidade no Pós-Reforma Tributária

## Tax Auditing as a Strategic Compliance Tool in the Post-Tax Reform Era

**Brenda Eduarda Dutra Silva**

*Pós-Graduanda do Curso de Especialização de Auditoria, Finanças e ESG, da Universidade Federal do Amazonas (UFAM). ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-5274-3692>.*

**Christiane Almeida Tomita**

*Pós-Graduanda do Curso de Especialização de Auditoria, Finanças e ESG, da Universidade Federal do Amazonas (UFAM). ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-5738-4537>.*

**Jaqueline Pachla Bittencourt**

*Pós-Graduanda do Curso de Especialização de Auditoria, Finanças e ESG, da Universidade Federal do Amazonas (UFAM). ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-5237-2219>.*

**Helton Carlos Praia de Lima**

*Doutor em Direito Constitucional. Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Amazonas (UFAM). Manaus, AM, Brasil. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2291-5100>.*

**Resumo:** A Reforma Tributária brasileira promove profundas alterações na estrutura dos tributos sobre o consumo, exigindo das organizações maior rigor nos controles internos, na conformidade fiscal e na gestão de riscos. Nesse contexto, a auditoria tributária assume uma função estratégica, deixando de atuar exclusivamente de forma corretiva para se tornar um instrumento preventivo e contínuo de avaliação da aderência das práticas empresariais às novas normas. O objetivo geral deste estudo é analisar o papel da auditoria tributária como ferramenta de apoio à conformidade no cenário da Reforma Tributária, destacando sua contribuição para o fortalecimento do compliance, a mitigação de riscos fiscais e o aprimoramento do planejamento tributário. A metodologia baseia-se em revisão bibliográfica, análise documental e estudo das principais alterações legislativas vigentes. Os resultados evidenciam que a implementação de processos estruturados de auditoria, integrados à governança corporativa, contribui para a redução de passivos fiscais, o aumento da transparência e a promoção de maior segurança jurídica às organizações. Conclui-se que a auditoria tributária assume papel estratégico no ambiente fiscal pós-Reforma Tributária, ao ultrapassar a função corretiva e atuar como instrumento preventivo de governança, suporte à tomada de decisão, mitigação de riscos e aprimoramento do planejamento tributário, em conformidade com as exigências do novo modelo.

**Palavras-chave:** auditoria tributária; reforma tributária brasileira; compliance; planejamento tributário; riscos fiscais.

**Abstract:** The Brazilian Tax Reform introduces profound changes to the structure of consumption taxes, requiring organizations to exercise greater rigor in internal controls, tax compliance, and risk management. In this context, tax auditing assumes a strategic role, shifting from an exclusively corrective function to a preventive and continuous instrument for evaluating adherence to new regulations. This study aims to analyze the role of tax auditing as a compliance support tool in the post-Tax Reform scenario, highlighting its contribution to strengthening compliance, mitigating fiscal risks, and enhancing tax planning. The methodology is based on a bibliographic review, document analysis, and the study of key current legislative

changes. The findings show evidence that implementing structured audit processes, integrated with corporate governance, contributes to reducing tax liabilities, increasing transparency, and promoting greater legal security for organizations. The study concludes that tax auditing assumes a strategic role in the post-Tax Reform fiscal environment, going beyond a corrective function and acting as a preventive governance tool, supporting decision-making, mitigating risks, and improving tax planning, in accordance with the requirements of the new model.

**Keywords:** tax audit; Brazilian tax reform; compliance; tax planning; fiscal risks.

## INTRODUÇÃO

Historicamente, o sistema tributário brasileiro caracteriza-se por elevada complexidade, excesso de normas e custos significativos de conformidade, fatores que comprometem a eficiência arrecadatória e o ambiente de negócios. Guerra e Guerra (2023, p. 4) alertam que essa estrutura eleva o custo tributário e restringe a competitividade empresarial, enquanto Matos e Melo (2025, p. 10) reforçam que tais entraves estruturais constituem obstáculos relevantes ao desenvolvimento econômico nacional. Estudos bibliométricos, como o de Araújo et al. (2024, p. 45), corroboram essa visão, evidenciando que a multiplicidade de obrigações acessórias e o caráter regressivo do sistema oneroso dificultam o cumprimento das obrigações fiscais.

Nesse cenário, a aprovação da Emenda Constitucional nº 132/2023 representa um marco de reestruturação, reconhecida por Guerra (2024, p. 10) como uma das maiores transformações recentes. A reforma busca superar distorções históricas, promovendo simplificação, transparência e racionalidade ao sistema (Jesus *et al.*, 2025, p. 153). O objetivo central, segundo Araújo et al. (2024, p. 34), é alcançar equidade e estímulo ao crescimento econômico, fortalecendo a relação entre contribuintes e o Estado.

Embora a literatura apresente avanços sobre os impactos esperados da EC 132/2023, observa-se uma escassez de estudos que examinem sistematicamente o papel da auditoria tributária na adaptação das organizações ao novo modelo. Enquanto pesquisas recentes abordam governança e compliance de forma ampla, a interface específica entre auditoria tributária e as exigências de conformidade pós-Reforma permanece como uma lacuna teórica e prática relevante.

Diante dessas transformações, a auditoria tributária assume função estratégica, não apenas corretiva, mas preventiva e de suporte à decisão. Evidências apontam que sua atuação aumenta a confiabilidade das informações, mitiga a evasão fiscal (Gonçalves, 2023, p. 9) e aperfeiçoa os controles internos, evitando riscos desnecessários (Coelho *et al.*, 2023, p. 752). Sousa (2025, p. 18) destaca que, no contexto da EC 132/2023, a auditoria é essencial para verificar a licitude das operações e promover segurança jurídica.

Dado o contexto apresentado, formula-se a seguinte questão de pesquisa: De que maneira a auditoria tributária atua como ferramenta de apoio à conformidade no cenário da Reforma Tributária (EC 132/2023), contribuindo para o fortalecimento

do compliance, a mitigação de riscos fiscais e o aprimoramento do planejamento tributário?

Sendo assim, o objetivo geral desta pesquisa é analisar o papel da auditoria tributária como ferramenta de apoio à conformidade no cenário pós-Reforma Tributária, destacando sua contribuição para o fortalecimento do compliance, a mitigação de riscos fiscais e o aprimoramento do planejamento tributário. Para tanto, estabelecem-se os seguintes objetivos específicos: (i) identificar as principais mudanças trazidas pela EC 132/2023 relacionadas à conformidade fiscal; (ii) examinar fundamentos e práticas da auditoria tributária à luz das exigências do novo modelo; (iii) analisar a contribuição da auditoria para o fortalecimento do compliance e mitigação de riscos; e (iv) avaliar o apoio da auditoria ao aprimoramento do planejamento tributário no novo sistema.

A pesquisa justifica-se pela necessidade de compreender como as organizações podem enfrentar os desafios da transição tributária, considerando o aumento das demandas por transparência e controle. Do ponto de vista acadêmico, o estudo contribui ao preencher a lacuna na literatura sobre a interseção entre auditoria e a Reforma Tributária. Sob a ótica prática, os resultados podem orientar contadores, auditores e gestores na adoção de mecanismos de controle mais eficazes, fortalecendo a governança fiscal e a resiliência empresarial.

Além desta introdução, o estudo está estruturado em mais quatro seções. A seção 2 apresenta a fundamentação teórica, abordando o Sistema Tributário Nacional e a Reforma Tributária Brasileira, a complexidade e simplificação por meio do IVA Dual (IBS, CBS e IS), a influência e os impactos da Reforma sobre a gestão tributária, o compliance, a conformidade e a auditoria, bem como as implicações da Reforma na atuação contábil. A seção 3 descreve os procedimentos metodológicos adotados. A seção 4 apresenta e discute os resultados, analisando o papel estratégico da auditoria tributária no cenário pós-Reforma. Por fim, a seção 5 traz as considerações finais, sintetizando os achados e apontando caminhos para futuras pesquisas.

## FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### Sistema Tributário Nacional e Reforma Tributária

A complexidade do Sistema Tributário Nacional decorre, em grande medida, de sua estrutura extensamente pulverizada, caracterizada pela existência de inúmeros impostos distribuídos entre os âmbitos federal, estadual e municipal, cada qual regido por legislações próprias e requisitos específicos. Como aponta Rocha (2023, p. 11), essa “profusão de normas e dispositivos legais” gera um ambiente tributário de difícil compreensão, especialmente para empresas que operam em diferentes estados ou municípios, que precisam lidar simultaneamente com regras distintas e frequentemente divergentes. A falta de uniformidade nas exigências fiscais cria desafios significativos para os contribuintes, que enfrentam obstáculos

para entender e cumprir todas as obrigações impostas pelo sistema, contribuindo para um cenário marcado por elevados custos de conformidade e insegurança jurídica (Rocha, 2023, p. 11).

A Emenda Constitucional nº 132/2023 representa a mais significativa reestruturação tributária desde 1988, ao propor um modelo de simplificação baseado na unificação dos tributos sobre o consumo. A reforma busca ampliar a eficiência e a transparência da arrecadação por meio da criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que substituirão diversos tributos indiretos atualmente existentes. A emenda também institui o Imposto Seletivo, destinado a incidir sobre produtos considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. O período de transição até 2033 objetiva permitir uma implementação gradual, oferecendo tempo para que empresas e entes federativos se adaptem às novas regras. O modelo adotado segue o padrão internacional de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), estruturado de forma dual, com repartição da arrecadação entre União, Estados e Municípios. A efetivação final das alterações dependerá da edição de leis complementares que definirão as diretrizes de cobrança do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo (Jesus *et al.*, 2025, p. 149).

Os problemas estruturais do sistema tributário brasileiro anteriores à Emenda Constitucional nº 132/2023 evidenciam a necessidade de reforma. Souza et al. (2023, p. 96) apontam distorções como a fragmentação de tributos, a multiplicidade de alíquotas, a complexidade das obrigações acessórias e a insuficiência de transparência, fatores que dificultavam a compreensão do sistema. Essa falta de clareza é reforçada por Silva (2025, p. 9), ao afirmar que a tributação do consumo era marcada por “extrema opacidade”, decorrente de práticas como o cálculo “por dentro” do ICMS, a não cumulatividade limitada e o acúmulo de créditos. Além disso, Souza et al. (2023, p. 97) destacam que a escassez de divulgação eficaz e a baixa participação dos profissionais contábeis no debate público agravavam a dificuldade de entendimento das mudanças, indicando a necessidade de maior engajamento técnico no processo de transformação tributária.

Diante desse conjunto de distorções e dificuldades operacionais, a Reforma Tributária instituída pela EC 132/2023 emerge como uma tentativa de reorganização estrutural do modelo brasileiro, buscando maior simplicidade, transparência e neutralidade na tributação do consumo. Ao propor a unificação de tributos, a padronização das regras e a redução da opacidade do sistema, a reforma pretende minimizar a litigiosidade e ampliar a eficiência econômica, constituindo um marco relevante no processo de modernização fiscal do país (Maneira, Maia, 2025, p. 378).

## **Complexidade e Simplificação: IVA Dual, IBS, CBS e IS**

A proposta de simplificação do sistema tributário brasileiro materializa-se, principalmente, por meio da adoção do modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, concebido como resposta direta às distorções estruturais historicamente observadas na tributação sobre o consumo. Antes da Reforma Tributária, o sistema caracterizava-se pela coexistência de diversos tributos com bases de cálculo, regimes de apuração e legislações distintas, o que resultava em elevado custo de

conformidade, insegurança jurídica e dificuldades operacionais para os contribuintes, especialmente aqueles que atuam em diferentes unidades da federação (Rocha, 2023, p. 11; Souza *et al.*, 2023, p. 96).

A Emenda Constitucional nº 132/2023 busca enfrentar esse cenário por meio da implementação do IVA dual, estruturado pela criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União. Esse modelo segue padrões internacionais amplamente adotados e fundamenta-se em princípios como a não cumulatividade plena, a neutralidade tributária e a transparência na incidência dos tributos, visando reduzir distorções econômicas e promover maior racionalidade ao sistema de arrecadação (Guerra, 2024, p. 10; Jesus *et al.*, 2025, p. 149).

A substituição gradual de tributos como ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI pelo IBS e pela CBS tende a simplificar a tributação do consumo ao unificar bases de cálculo, padronizar regras de creditamento e eliminar práticas que historicamente contribuíram para a opacidade do sistema. Segundo Silva (2025, p. 9), a eliminação da tributação “por dentro” e a ampliação do direito ao crédito favorecem maior clareza na formação de preços e reduzem a cumulatividade, aspectos essenciais para a eficiência econômica e a competitividade empresarial.

Além disso, a Reforma Tributária institui o Imposto Seletivo, destinado a incidir sobre bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Embora não tenha como objetivo principal a arrecadação, esse tributo desempenha função regulatória e complementa o novo modelo ao permitir a desoneração do consumo geral, concentrando a tributação em produtos específicos, conforme diretrizes definidas em lei complementar (Jesus *et al.*, 2025, p. 150).

Entretanto, apesar dos avanços estruturais propostos, o período de transição até 2033 impõe desafios adicionais às organizações. A convivência simultânea entre o sistema tributário atual e o novo modelo de IVA dual exige significativas adaptações nos sistemas de informação, nos controles internos e nos procedimentos de apuração e escrituração fiscal, o que pode, paradoxalmente, intensificar a complexidade operacional no curto e médio prazo (Matos, Melo, 2025, p. 27). Ademais, a efetiva simplificação dependerá da regulamentação por meio de leis complementares e da capacidade dos contribuintes de interpretar e aplicar corretamente as novas normas.

Assim, embora o IVA dual represente um importante mecanismo de racionalização e simplificação da tributação sobre o consumo, sua implementação demanda elevado nível de organização, controle e monitoramento por parte das empresas. Esse cenário reforça a necessidade de instrumentos capazes de assegurar a correta aplicação das normas tributárias, especialmente durante o período de transição, evidenciando a relevância de mecanismos de compliance, controle interno e auditoria tributária como suporte à conformidade e à mitigação de riscos fiscais.

## Influência e Impactos da Reforma Tributária sobre a Gestão Tributária

Com o objetivo de sintetizar as principais transformações introduzidas pela Reforma Tributária na tributação sobre o consumo, o quadro 1 apresenta uma análise comparativa entre o sistema tributário anterior e o modelo instituído pelo IVA dual. A análise comparativa permite evidenciar que, embora a proposta esteja orientada à simplificação normativa, os impactos operacionais e os riscos associados à transição reforçam a necessidade de estruturas robustas de controle, conformidade e auditoria tributária.

**Quadro 1 – Comparativo do sistema tributário sobre o consumo antes e após a Reforma Tributária.**

<b>Aspectos analisados</b>	<b>Sistema anterior à Reforma Tributária</b>	<b>Sistema pós-Reforma Tributária (IVA Dual – IBS, CBS e IS)</b>
Estrutura dos tributos	Múltiplos tributos sobre o consumo (ICMS, ISS, PIS, COFINS, IPI), com competências distintas e legislações fragmentadas	Unificação da tributação sobre o consumo por meio do IVA dual, composto pelo IBS (Estados, DF e Municípios) e CBS (União)
Complexidade normativa	Elevada complexidade normativa, com regras heterogêneas, frequentes alterações legislativas e conflitos de competência	Redução da fragmentação normativa, com regras mais padronizadas, ainda dependentes de regulamentação por leis complementares
Regime de cumulatividade	Presença de cumulatividade parcial e restrições ao aproveitamento de créditos	Não cumulatividade plena, com ampliação do direito ao crédito e compensação financeira
Formação de preços	Impactada pela tributação “por dentro”, dificultando a transparência da carga tributária	Maior transparência na formação de preços, com tributação “por fora”
Gestão de créditos tributários	Complexa, com limitações, glosas frequentes e insegurança jurídica	Gestão de créditos mais ampla, porém dependente de controles rigorosos e correta operacionalização
Obrigações acessórias	Elevado número de obrigações acessórias, com exigências distintas entre os entes federativos	Tendência de racionalização das obrigações, embora com aumento temporário de exigências no período de transição
Período de transição	Inexistente	Longo período de transição até 2033, com convivência simultânea de dois sistemas tributários

Aspectos analisados	Sistema anterior à Reforma Tributária	Sistema pós-Reforma Tributária (IVA Dual – IBS, CBS e IS)
Riscos fiscais	Riscos elevados decorrentes de interpretações divergentes e fiscalizações descentralizadas	Riscos associados à adaptação normativa, parametrização de sistemas e correta aplicação das novas regras
Necessidade de compliance e auditoria	Importante, porém frequentemente reativa	Essencial e estratégica, com foco preventivo, contínuo e integrado à governança tributária
Atuação do profissional contábil	Predominantemente operacional e voltada ao cumprimento das obrigações	Atuação estratégica, analítica e consultiva, com foco em conformidade, gestão de riscos e suporte à tomada de decisão

**Fonte: Elaborado pelos autores (2025), com base em Guerra (2024), Jesus et al. (2025), Matos e Melo (2025), Rocha (2023), Silva (2025) e Souza et al. (2023).**

A análise apresentada no quadro 1 evidencia que a simplificação proposta pela Reforma Tributária não implica, necessariamente, a redução da complexidade da gestão tributária. Ao contrário, a transição para o modelo de IVA dual amplia as exigências relacionadas à organização dos processos internos, à confiabilidade das informações fiscais e à correta interpretação das normas.

Nesse contexto, a auditoria tributária e o compliance deixam de assumir caráter meramente corretivo e passam a ocupar posição central na governança tributária, atuando como instrumentos preventivos essenciais para a mitigação de riscos fiscais, a garantia da conformidade e o suporte à tomada de decisão no ambiente pós-Reforma

## Compliance, Conformidade e Auditoria no Contexto Tributário

A crescente complexidade do ambiente tributário brasileiro tem impulsionado a adoção de mecanismos estruturados de controle e governança voltados à gestão dos riscos fiscais. Nesse contexto, é fundamental distinguir conformidade fiscal de compliance tributário. A conformidade fiscal refere-se ao resultado esperado do correto cumprimento das obrigações tributárias, enquanto o compliance tributário consiste no conjunto de práticas, políticas, rotinas e controles internos adotados pelas organizações com o objetivo de assegurar esse cumprimento de forma contínua e preventiva (Guerra, Guerra, 2022, p. 54).

O compliance tributário deve ser compreendido como instrumento estratégico de gestão, indo além da simples observância formal da legislação. Conforme destacam Barros et al. (2025, p. 2–3), essas práticas envolvem a organização dos processos internos, a padronização de rotinas, o monitoramento das obrigações fiscais e a integração entre áreas como contabilidade, jurídico e financeiro, permitindo maior controle das operações e redução de inconsistências. Dessa

forma, o compliance tributário contribui para a mitigação de riscos, a racionalização dos procedimentos e o fortalecimento da governança organizacional.

Inserida no contexto do compliance tributário, a auditoria tributária configura-se como instrumento técnico essencial para avaliar o cumprimento das obrigações fiscais e a efetividade dos controles internos adotados pelas organizações. A realização de auditorias internas periódicas possibilita a identificação e correção de falhas nos processos fiscais, assegurando que as práticas adotadas estejam alinhadas às políticas de compliance e permitindo a detecção precoce de irregularidades antes que se convertam em problemas significativos (Amaral, 2025, p. 9). A auditoria tributária abrange a análise das obrigações principais e acessórias, envolvendo a verificação de tributos, contribuições, encargos e demais informações fiscais utilizadas pelo fisco no processo de fiscalização. Em um cenário de crescente rigor no combate à sonegação, essa ferramenta assume caráter preventivo ao avaliar a eficiência dos controles internos, identificar inconsistências, apontar vantagens fiscais não aproveitadas e orientar a revisão de processos, contribuindo para a mitigação de riscos, multas e penalidades, sempre dentro dos limites da legalidade (Bogdezevičius, Santos, 2022, p. 215–216).

Estudos recentes também evidenciam que a adoção de práticas de compliance e controle tributário está associada à redução da litigiosidade fiscal. Guerra e Guerra (2022, p. 56-57) observam que organizações que investem em compliance tributário tendem a apresentar menor volume de autuações e disputas administrativas, uma vez que antecipam potenciais conflitos interpretativos e promovem maior alinhamento entre a legislação e os procedimentos internos. Essa perspectiva reforça o papel do compliance como instrumento de racionalização das relações entre contribuintes e Estado.

No âmbito da Reforma Tributária, a relevância do compliance, dos controles e da auditoria é intensificada. Barros *et al.* (2025, p. 5-6) apontam que o novo modelo tributário exige maior padronização, transparência e integração de informações, ampliando a responsabilidade das empresas quanto à adequação de seus sistemas e processos internos. A transição para o IBS e a CBS demanda estruturas de controle capazes de assegurar correta apuração, escrituração e recolhimento dos tributos, sob pena de aumento dos riscos fiscais.

Assim, compliance tributário, controle interno e auditoria configuram pilares complementares da gestão fiscal contemporânea. Enquanto a conformidade fiscal representa o objetivo final, o compliance estabelece os meios organizacionais para alcançá-lo, e a auditoria atua como mecanismo de avaliação e prevenção. No cenário pós-Reforma Tributária, esses instrumentos tornam-se indispensáveis para mitigar riscos, reduzir a litigiosidade e promover maior segurança jurídica e eficiência na gestão tributária das organizações (Guerra, Guerra, 2022, p. 57).

## **Implicações da Reforma Tributária na Atuação Contábil**

As mudanças previstas pela Reforma Tributária têm repercussões diretas na atuação dos profissionais contábeis, especialmente quanto à adaptação às novas

regras de apuração e à compreensão do modelo IVA dual. Silva *et al.* (2025, p. 119) indicam que muitos profissionais reconhecem não possuir clareza total sobre os impactos da reforma, embora percebam a necessidade de modernização do sistema. Essa sensação de incerteza também aparece no estudo sobre a implantação do IVA, que registra preocupações com a complexidade das novas exigências e com a adequação dos processos técnicos (Souza *et al.*, 2020, p. 31). Arruda e Oliveira (2025, p. 17) reforçam que parcela expressiva da categoria declara não dominar suficientemente o tema, evidenciando lacunas informacionais relevantes para a transição.

Do ponto de vista operacional, a reforma impõe desafios concretos às rotinas contábeis. A convivência entre dois sistemas de tributação até 2033 demandará ajustes nos controles internos, nos procedimentos de escrituração e nos sistemas de informação, com impactos diretos sobre o fluxo de registro e de conformidade fiscal das organizações (Matos; Melo, 2025, p. 27). Além disso, a adaptação ao modelo em transição exige preparo técnico e estrutural, incluindo capacitação das equipes e implantação de novos sistemas, elementos apontados como centrais para o sucesso da adequação (Silva *et al.*, 2025, p. 120).

Apesar dos desafios, a reforma também cria oportunidades relevantes para ampliar o campo de atuação dos contadores. Matos e Melo (2025, p. 17) assinalam tendência de crescimento da demanda por consultoria tributária, revisão de processos e apoio ao compliance, à medida que as empresas precisarão de orientação especializada para se adaptar ao novo modelo. De forma convergente, Silva *et al.* (2025, p. 119–120) observam que muitos profissionais percebem a reforma como um marco capaz de valorizar a contabilidade e fortalecer o papel do contador como agente estratégico. Em paralelo, a transição pode abrir frentes consultivas específicas — como revisão/recuperação de créditos e suporte em reorganizações empresariais — e incentivar o uso de mecanismos de monitoramento regulatório e gestão de compliance (SIEG, 2025, s/p).

A reforma também reposiciona o conjunto de competências demandadas do profissional contábil. Guerra (2024, p. 21-22) indica que o novo modelo exigirá domínio tecnológico, interpretação normativa e maior capacidade analítica, competências associadas a uma atuação mais consultiva e orientada à tomada de decisão. Nesse contexto, Arruda e Oliveira (2025, p. 19) destacam a educação continuada como condição para acompanhar as transformações, enquanto Matos e Melo (2025, p. 17) reforçam que a preparação técnica qualifica o contador para orientar empresas na adaptação ao IBS, à CBS e às novas obrigações, com reflexos sobre conformidade e eficiência de processos.

Assim, a profissão contábil assume papel central no processo de implementação da Reforma Tributária. As obras analisadas convergem ao indicar que o contador será protagonista na transição ao novo sistema, responsável por garantir conformidade, reduzir riscos e apoiar decisões estratégicas nas organizações (Guerra, 2024, p. 22; Matos, Melo, 2025, p. 17). Nesse cenário, atualização técnica e engajamento profissional tornam-se imprescindíveis para assegurar uma adaptação eficiente e segura às novas diretrizes fiscais.

## Experiências Internacionais e Estudos Relacionados

A análise de reformas tributárias realizadas em diferentes países tem sido amplamente utilizada como referência para o debate sobre mudanças estruturais nos sistemas fiscais. A literatura internacional indica que, embora os países apresentem realidades econômicas e níveis de renda distintos, as reformas tributárias costumam ser orientadas por objetivos semelhantes, como a harmonização do sistema, o aumento da eficiência econômica e a reorganização da tributação sobre o consumo. Estudos comparativos que examinam países de economias avançadas e emergentes evidenciam, contudo, que os resultados dessas reformas variam conforme o desenho institucional adotado, o contexto econômico e as prioridades de política pública, oferecendo lições tanto a partir de experiências consideradas bem-sucedidas quanto daquelas que enfrentaram limitações e críticas. Nesse sentido, a observação de reformas tributárias implementadas em outros países fornece subsídios relevantes para o debate brasileiro, ao permitir a identificação de práticas passíveis de adaptação, bem como de fragilidades que devem ser evitadas no processo de reforma do sistema tributário nacional (Carvalho Junior, 2022, p. 5).

Em economias avançadas, as reformas tributárias têm sido orientadas pela busca de maior eficiência administrativa, simplificação dos sistemas fiscais e fortalecimento da capacidade estatal de implementação. A experiência da Estônia destaca-se nesse contexto, ao combinar simplificação normativa com forte investimento em tecnologia e administração tributária digital. As reformas implementadas no país priorizaram a transparência, a automação dos processos fiscais e a integração dos sistemas de informação, o que tem sido associado à redução dos custos de conformidade e ao aumento da eficiência arrecadatória. Todavia, estudos indicam que esse modelo exige elevado grau de controle institucional e monitoramento contínuo, uma vez que a dependência de sistemas digitais amplia os riscos operacionais e tecnológicos, demandando mecanismos permanentes de verificação e acompanhamento das informações fiscais (Bunda, Hanappi, 2025, p. 19).

No contexto das economias emergentes, as reformas tributárias têm assumido caráter estrutural, envolvendo a unificação de tributos e a reorganização das competências federativas. A implementação do Goods and Services Tax (GST) na Índia constitui um exemplo emblemático desse processo, ao substituir um conjunto fragmentado de tributos federais e estaduais por um imposto nacional sobre o consumo. Embora o GST tenha promovido avanços na integração do mercado interno e na racionalização do sistema, sua introdução foi acompanhada por elevada complexidade operacional, dificuldades tecnológicas e conflitos interpretativos, o que gerou desafios significativos de conformidade durante o período inicial de transição (Santos, 2021, p. 7, 14).

Na América Latina, as reformas tributárias recentes evidenciam desafios recorrentes relacionados à fragmentação normativa, à instabilidade regulatória e à dificuldade de consolidação de modelos tributários coerentes no médio e longo prazo. A experiência colombiana é ilustrativa nesse contexto. A reforma tributária de

2016, analisada por Rodríguez (2019, p. 73–74), é caracterizada pelo autor como um “patchwork quilt”, isto é, um conjunto de alterações legislativas parciais e pouco integradas entre si, resultante de sucessivas intervenções motivadas por pressões fiscais de curto prazo. Esse arranjo fragmentado elevou a complexidade do sistema tributário, aumentou a insegurança jurídica e dificultou a adaptação dos contribuintes, comprometendo os objetivos de simplificação e eficiência da reforma (Rodríguez, 2019, p. 81). De forma complementar, a experiência mexicana revela que, embora a adoção IVA tenha buscado ganhos de eficiência, simplificação e alinhamento aos padrões internacionais, a manutenção de isenções e tratamentos diferenciados entre setores limita a neutralidade do imposto e reduz parte dos resultados esperados, ainda que características como a tributação no destino e o direito ao creditamento contribuam para a racionalização do sistema e o fortalecimento da conformidade fiscal (Santos, 2021, p. 14).

Em síntese, as experiências internacionais analisadas demonstram que reformas tributárias amplas, especialmente aquelas voltadas à tributação sobre o consumo, envolvem desafios que vão além da formulação normativa, exigindo capacidade institucional, estabilidade regulatória e mecanismos adequados de implementação e monitoramento. Os casos de economias avançadas, emergentes e latino-americanas evidenciam que a busca por simplificação, eficiência e harmonização pode produzir resultados distintos conforme o contexto econômico, o desenho institucional e o grau de coordenação entre os entes envolvidos. Assim, a análise dessas experiências oferece subsídios relevantes para a compreensão dos riscos e das potencialidades da Reforma Tributária brasileira, contribuindo para uma avaliação mais crítica e fundamentada de seus impactos no contexto nacional.

## METODOLOGIA

Para alcançar os objetivos propostos, este estudo utilizou uma metodologia de revisão bibliográfica sistemática e análise documental, com abordagem qualitativa e natureza descritiva.

A coleta de dados foi realizada entre os meses de novembro e dezembro de 2025 a Janeiro de 2026, por meio de consultas em bibliotecas digitais e bases de dados acadêmicas, especificamente SciELO (Scientific Electronic Library Online) e Google Acadêmico (Google Scholar), além de portais de periódicos especializados na área contábil e jurídica. O recorte temporal definido compreende o período de 2020 a 2025. Essa delimitação justifica-se pela necessidade de analisar a literatura mais recente e aderente ao processo de discussão, aprovação e primeiros impactos da Emenda Constitucional nº 132/2023.

Para a pesquisa bibliográfica, utilizaram-se os descritores combinados: “auditoria tributária”, “Reforma Tributária brasileira”, “compliance” e “planejamento tributário”. Como critérios de inclusão, foram selecionados artigos científicos e trabalhos acadêmicos publicados no período citado, considerando sua aderência ao objeto de estudo e relevância para a área contábil. Ao todo, foram selecionadas e

analisadas 25 fontes bibliográficas (conforme listado nas referências deste trabalho) para sustentar a fundamentação teórica e a discussão dos resultados.

A pesquisa documental concentrou-se na análise técnica da Emenda Constitucional nº 132/2023, responsável por instituir a Reforma Tributária sobre o consumo. A análise teve como objetivo identificar as principais mudanças relacionadas à conformidade fiscal e seus reflexos sobre os procedimentos de auditoria, permitindo relacionar os princípios contábeis de controle e transparência às transformações introduzidas no sistema tributário nacional.

## RESULTADOS E DISCUSSÃO

A análise da literatura e da EC 132/2023 permite afirmar que a auditoria tributária assume um papel estratégico no cenário pós-Reforma. A mudança de um sistema complexo para um modelo de IVA dual exige uma reconfiguração da gestão fiscal, na qual a auditoria deixa de ser meramente corretiva para se tornar um instrumento preventivo e de suporte à decisão.

### Auditoria Tributária como Instrumento de Conformidade

À luz das transformações promovidas pela EC 132/2023, a auditoria tributária revela-se elemento central para a adaptação das organizações ao novo ambiente fiscal. Ao deixar de atuar exclusivamente de forma corretiva, passa a assumir caráter preventivo e contínuo, voltado à avaliação da aderência das práticas empresariais às exigências normativas vigentes. Essa atuação contribui para o fortalecimento dos controles internos, para a confiabilidade das informações fiscais e para a integração entre contabilidade, gestão e governança tributária, aspectos fundamentais no cenário pós-Reforma.

A auditoria preventiva, ao identificar e corrigir falhas de forma antecipada, permite que as organizações se adaptem às novas exigências de forma proativa, evitando a acumulação de passivos fiscais e a exposição a penalidades. Essa postura proativa é especialmente relevante durante o período de transição, quando a convivência entre os dois sistemas tributários amplia os riscos de inconsistências e erros de interpretação.

### Fortalecimento do Compliance e Mitigação de Riscos

A consolidação de estruturas de auditoria tributária também se mostra diretamente associada ao fortalecimento do compliance e à mitigação dos riscos fiscais. A identificação precoce de inconsistências, falhas procedimentais e potenciais conflitos interpretativos permite reduzir a exposição das organizações a autuações, penalidades e disputas administrativas, promovendo maior transparência e segurança jurídica. Dessa forma, a auditoria passa a desempenhar papel relevante na racionalização da relação entre contribuintes e Estado.

O fortalecimento do compliance tributário, por sua vez, contribui para a construção de uma cultura organizacional orientada à conformidade, na qual a prevenção de riscos é incorporada aos processos decisórios e às rotinas operacionais. Essa cultura de compliance é essencial para a sustentabilidade das organizações no longo prazo, especialmente em um ambiente regulatório sujeito a mudanças frequentes e interpretações complexas.

## **Suporte ao Planejamento Tributário**

Além de sua função de controle e prevenção, a auditoria tributária exerce influência significativa sobre o processo decisório das organizações. Ao fornecer informações qualificadas sobre a correta aplicação das normas do IBS e da CBS, contribui para escolhas tributárias mais eficientes e alinhadas ao novo modelo de tributação sobre o consumo. Esse suporte informacional possibilita o aprimoramento do planejamento tributário lícito, orientando decisões estratégicas que conciliam eficiência fiscal e conformidade normativa.

O planejamento tributário, no contexto pós-Reforma, assume uma dimensão estratégica ainda mais relevante. A simplificação do sistema, com a unificação de tributos e a ampliação do direito ao crédito, abre novas oportunidades para a otimização da carga tributária. A auditoria tributária, ao fornecer informações precisas sobre a situação fiscal da empresa, permite que os gestores identifiquem essas oportunidades e tomem decisões informadas, maximizando a eficiência fiscal sem comprometer a conformidade.

## **Desafios e Oportunidades no Período de Transição**

O período de transição até 2033 representa um desafio significativo para as organizações. A convivência simultânea entre o sistema tributário atual e o novo modelo de IVA dual exige adaptações nos sistemas de informação, nos controles internos e nos procedimentos de apuração. A auditoria tributária, nesse contexto, assume um papel ainda mais relevante, ao permitir o monitoramento contínuo da conformidade e a identificação de inconsistências que possam surgir durante a transição.

Por outro lado, o período de transição também oferece oportunidades para as organizações que se prepararem adequadamente. A implementação de processos estruturados de auditoria, alinhados às novas exigências normativas, pode conferir vantagens competitivas, ao permitir uma adaptação mais rápida e eficiente ao novo modelo. As empresas que investirem em capacitação, tecnologia e governança tributária estarão mais bem posicionadas para enfrentar os desafios da transição e aproveitar as oportunidades de simplificação oferecidas pelo IVA dual.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente estudo teve como objetivo geral analisar o papel da auditoria tributária como ferramenta de apoio à conformidade no cenário brasileiro da Reforma

Tributária, destacando sua contribuição para o fortalecimento do compliance, a mitigação de riscos fiscais e o aprimoramento do planejamento tributário. A partir de uma abordagem qualitativa, fundamentada em revisão bibliográfica e análise documental, foi possível evidenciar que a auditoria tributária tende a assumir posição estratégica no contexto de reestruturação do sistema tributário nacional, impulsionada pelas recentes mudanças na tributação sobre o consumo.

Nesse novo cenário, a Emenda Constitucional nº 132/2023 promove uma reorganização significativa da tributação sobre o consumo no Brasil. A adoção do modelo de IVA dual, por meio do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo, altera substancialmente os procedimentos de apuração, o aproveitamento de créditos e a organização das obrigações acessórias. Embora orientada à simplificação normativa, a reforma impõe desafios operacionais relevantes, sobretudo durante o período de transição, ampliando a necessidade de controles mais rigorosos, padronização de processos e adequada interpretação das novas regras tributárias.

À luz dessas transformações, a auditoria tributária revela-se elemento central para a adaptação das organizações ao novo ambiente fiscal. Ao deixar de atuar exclusivamente de forma corretiva, passa a assumir caráter preventivo e contínuo, voltado à avaliação da aderência das práticas empresariais às exigências normativas vigentes. Essa atuação contribui para o fortalecimento dos controles internos, para a confiabilidade das informações fiscais e para a integração entre contabilidade, gestão e governança tributária, aspectos fundamentais no cenário pós-Reforma.

A consolidação de estruturas de auditoria tributária também se mostra diretamente associada ao fortalecimento do compliance e à mitigação dos riscos fiscais. A identificação precoce de inconsistências, falhas procedimentais e potenciais conflitos interpretativos permite reduzir a exposição das organizações a autuações, penalidades e disputas administrativas, promovendo maior transparência e segurança jurídica. Dessa forma, a auditoria passa a desempenhar papel relevante na racionalização da relação entre contribuintes e Estado.

Além de sua função de controle e prevenção, a auditoria tributária exerce influência significativa sobre o processo decisório das organizações. Ao fornecer informações qualificadas sobre a correta aplicação das normas do IBS e da CBS, contribui para escolhas tributárias mais eficientes e alinhadas ao novo modelo de tributação sobre o consumo. Esse suporte informacional possibilita o aprimoramento do planejamento tributário lícito, orientando decisões estratégicas que conciliam eficiência fiscal e conformidade normativa.

Como limitação, destaca-se o caráter teórico do estudo, baseado em revisão bibliográfica e análise documental. Sugere-se, como agenda de pesquisa, o desenvolvimento de estudos empíricos (estudos de caso ou análises setoriais) que investiguem a implementação de auditorias tributárias durante o período de transição e seus efeitos sobre conformidade, riscos e decisões de planejamento tributário.

## REFERÊNCIAS

- AMARAL, C. J. da S.; RIBEIRO, E. dos S.; PEREIRA, J. V. C.; ROBERTO, J. C. A.; CAVALCANTE, Z. P.; MARTINS, B. O.; MESSIAS, E. L.; MARTINS, J. de A. Compliance: uma revisão dos periódicos na área tributária e fiscal. **Cuadernos de Educación y Desarrollo** - QUALIS A4, v. 17, n. 4, p. e8234, 2025. DOI: 10.55905/cuadv17n5-189.
- ARAÚJO, L. C. *et al.* Compliance fiscal e reforma tributária: desafios e adequação das empresas ao novo sistema brasileiro. **Interference: A Journal of Audio Culture**, v. 11, n. 2, p. 6664–6680, 2024.
- ARAÚJO, E. S. de; LEITE, J. P. D.; MENEZES, M. A. S.; NUNES, S. G. da C. Reforma tributária no Brasil: análise bibliométrica e revisão sistemática. **Revista do TCU**, Brasília, v. 154, n. 1, p. 32–51, 2024. DOI: 10.69518/rtcu.154.32-51. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1929>> Acesso em: 2 dez. 2025.
- ARRUDA, Y. F. P. de; OLIVEIRA, L. P. de. Uma investigação da percepção de profissionais contábeis e docentes a respeito da reforma tributária brasileira. **Revista Contemporânea**, v. 5, n. 7, e8709, 2025. DOI: <https://doi.org/10.56083/RCV5N7-124>.
- BARROS, P. L. F. de; CAVALCANTE, L. R. A.; CORDOVIL, T. A.; ROBERTO, J. C. A. Compliance fiscal e reforma tributária: desafios e adequação das empresas ao novo sistema brasileiro. **Interference: A Journal of Audio Culture**, v. 11, n. 2, p. 6664–6680, 2025. DOI: <https://doi.org/10.36557/2009-3578.2025v11n2p6664-6680>.
- BOGDEZEVICIUS, C. R.; ALVES DOS SANTOS, S. Auditoria tributária como ferramenta para prevenção e detecção de erros e fraudes: revisão de literatura. *Rebena* – **Revista Brasileira de Ensino e Aprendizagem**, v. 4, p. 210–224, 2022.
- BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 02 dez. 2025.
- BUNDA, I.; HANAPPI, T. **Options to Strengthen the Tax System in Estonia: Republic of Estonia**. Selected Issues Paper No. 2025/102. Washington, D.C.: International Monetary Fund, July 25, 2025. Disponível em: <https://www.imf.org/en/publications/selected-issues-papers/issues/2025/07/24/options-to-strengthen-the-tax-system-in-estonia-republic-of-estonia-568911>. Acesso em: 06 jan 2026
- CARVALHO JUNIOR, P. H. B. **O Sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil**. Nota Técnica n. 54 (Dinte). Brasília; Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 2022. Disponível em: <https://>

repositorio.ipea.gov.br/entities/publication/6ddec58f-d286-47f6-8278-d86c46ff2b3d. Acesso em: 06 jan 2026

COELHO, L. de C.; SILVEIRA, S. S. da; ANTUNES, G. S. de M. **Compliance público: uma necessidade para o Brasil**. Anais do Congresso Brasileiro de Processo Coletivo e Cidadania, v. 11, n. 11, p. 744–765, 2024.

GONÇALVES, P. **Controles fiscais relevantes na auditoria independente de bancos múltiplos**. 2023. 19 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2023.

GUERRA, F. M.; GUERRA, M. V. C. L. Compliance tributário para redução da litigiosidade fiscal: uma retrospectiva da literatura brasileira recente. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 155, n. 30, 2023.

GUERRA, F. **Reforma tributária: o novo sistema tributário brasileiro**. Brasília: Sistema CFC/CRCs, 2024. 23 p.

GUERRA, F. M.; GUERRA, M. V. C. L. Reforma Tributária: uma análise comparativa entre as principais propostas. **Revista Paraense de Contabilidade**, v. 8, e117, 2023. DOI: 10.36562/rpc.v8i.117. Disponível em: <<https://doi.org/10.36562/rpc.v8i.117>> Acesso em: 02 dez. 2025.

JESUS, B. P. de; SILVA, G. B. da; FERRAZ, G. R. D.; CUNHA, O. L. G. da. Reforma tributária no Brasil: análise sobre a Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. **Revista Científica Atena-FGP**, v. 1, n. 1, p. 142, 2025.

MANEIRA, E.; MAIA, M. Os desafios da tributação no Brasil com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023. **REI – Revista Estudos Institucionais**, v. 11, n. 2, p. 375–388, 2025. DOI: 10.21783/rei.v11i2.915.

MATOS, G. P.; MELO, M. A. S. de. Implementação da reforma tributária no Brasil: impactos, desafios e oportunidades nos próximos 10 anos. **Journal of Revenue & Government**, v. 8, n. 19, 2025. DOI: 10.55892/jrg.v8i19.2486.

OLIVEIRA, J. P. **Compliance fiscal: diminuição de riscos e aumento de competitividade no mundo corporativo**. Scientia Iuris, Londrina, v. 24, n. 1, p. 78-98, 2020.

ROCHA, B. F. **A reforma tributária como alternativa de simplificação do sistema tributário – revisão sistemática de literatura**. 2023. 34 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Caicó, 2023.

RODRÍGUEZ, V. M. C. **The 2016 tax reform in Colombia: a patchwork quilt**. Cuadernos de Administración, v. 35, n. 65, 2019. DOI: 10.25100/cdea.v35i65.7676. Disponível em: [https://cuadernosdeadministracion.univalle.edu.co/index.php/cuadernos\\_de\\_administracion/article/view/7676](https://cuadernosdeadministracion.univalle.edu.co/index.php/cuadernos_de_administracion/article/view/7676). Acesso em 6 jan. 2026.

SANTOS, I. B. dos. **A relevância da reforma tributária no Brasil e o comparativo entre as reformas tributárias do México, Canadá e Índia**. 2020.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) — Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Goiânia, 2020. Disponível em: <https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/handle/123456789/2393>. Acesso em: 6 jan. 2026.

SIEG. **Reforma Tributária x Contador: oportunidades e desafios até 2033**. Blog da SIEG, 08 jul. 2025.

SILVA, A. G. B.; PAGANINI, H. da S.; RODRIGUES, P.; GOLDNER, F.; JORGE, P.; LIMA, L. S. **A visão e adequação dos contadores diante da nova reforma tributária**. 2025.

SILVA, E. M. de C. e. **Novos princípios do Sistema Tributário Nacional após a Emenda Constitucional nº 132/2023: fundamentos e implicações**. Caderno Pedagógico, v. 22, n. 9, p. e17800, 2025. DOI: 10.54033/cadpedv22n9-026.

SOUSA, R. R de. **Procedimentos de auditoria que auxiliam na realização de um planejamento tributário nas organizações empresariais estabelecidas no Brasil**. 2025. 24 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2025. Disponível em: <<https://repositorio.ufu.br/handle/123456789/45474>> Acesso em: 2 dez. 2025.

SOUZA, D. V. de; SILVA, A. R. P. da; NASCIMENTO, Í. C. S. do; MELO, G. C. V. de; MOREIRA, C. S. Implantação do imposto sobre valor agregado no Brasil: percepção dos docentes e discentes do curso de Ciências Contábeis e profissionais de contabilidade. **RC&C: Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 12, n. 3, 2021. Disponível em: <<https://doi.org/10.5380/rcc.v12i3.71319>> Acesso em: 9 dez. 2025.

SOUZA, Matheus Gomes de; BERNARDO, Luciana Virginia Mario; FARINHA, Maycon Jorge Ulisses Saraiva. Investigações sobre a nova reforma tributária brasileira. **Revista de Administração e Contabilidade da UNIFAT**, [S. l.], v. 15, n. 3, 2023. Disponível em: <<https://reacfat.com.br/reac/article/view/307>> Acesso em: 9 dez. 2025.



## A Zona Franca de Manaus na Era do IBS e CBS: Impactos Operacionais e Financeiros na Emissão de Nota Fiscal Eletrônica

### *The Manaus Free Trade Zone in the Era of IBS and CBS: Operational and Financial Impacts on the Issuance of Electronic Invoices*

**Kelry Galvão Bezerra**

*Pós-graduanda em Auditoria, Finanças e ESG pela Universidade Federal do Amazonas (UFAM). Manaus, AM, Brasil. ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-7979-7989>.*

**Tainá Damasceno dos Santos**

*Pós-graduanda em Auditoria, Finanças e ESG pela Universidade Federal do Amazonas (UFAM). Manaus, AM, Brasil. ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-8109-7514>.*

**Helton Carlos Praia de Lima**

*Doutor em Direito Constitucional. Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Amazonas (UFAM). Manaus, AM, Brasil. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2291-5100>.*

**Resumo:** A Reforma Tributária brasileira, com a implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), introduz um modelo de IVA dual que redefine a estrutura fiscal nacional, enfatizando neutralidade, transparência e simplificação. Este artigo analisa os impactos operacionais e financeiros dessa transição sobre a emissão de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) na Zona Franca de Manaus (ZFM), um polo industrial dependente de incentivos fiscais para sua competitividade. A pesquisa destaca como o novo regime altera os processos de emissão, validação e apuração de créditos tributários na NF-e, exigindo reengenharia de sistemas ERP, atualização de classificações fiscais e maior integração com plataformas digitais do Fisco. Operacionalmente, surgem desafios como a conciliação de créditos financeiros universais, a rastreabilidade de insumos importados e a adequação de dados mestres para evitar glosas e multas. Financeiramente, a ZFM enfrenta pressões sobre o fluxo de caixa devido a prazos de recuperação de créditos, aumento de custos de conformidade e potencial compressão de margens, especialmente em setores como eletroeletrônicos e duas rodas. A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica e documental, de abordagem qualitativa e fins descritivos. O estudo discute estratégias de governança tributária, automação fiscal e otimização de processos para mitigar riscos, concluindo que a ZFM deve migrar para uma emissão de NF-e mais eficiente e integrada, sustentando sua relevância econômica por meio de inovação tecnológica e compliance rigoroso. A transição reforça a necessidade de adaptação estratégica para preservar a atratividade do polo amazônico no ambiente tributário pós-reforma.

**Palavras-chave:** Zona Franca de Manaus; reforma tributária; IBS; CBS; nota fiscal eletrônica; Brasil.

**Abstract:** The Brazilian Tax Reform, with the implementation of the Goods and Services Tax (IBS) and the Goods and Services Contribution (CBS), introduces a dual VAT model that redefines the national fiscal structure, emphasizing neutrality, transparency, and simplification. This article analyzes the operational and financial impacts of this transition on the issuance of Electronic Invoices (NF-e) in the Manaus Free Trade Zone (ZFM), an industrial hub dependent on tax incentives for competitiveness. The study highlights how

the new regime alters NF-e issuance, validation, and tax credit apportionment processes, requiring ERP system reengineering, fiscal classification updates, and greater integration with digital tax authority platforms. Operationally, challenges emerge such as universal financial credit reconciliation, traceability of imported inputs, and master data adequacy to prevent denials and fines. Financially, the ZFM faces cash flow pressures due to credit recovery timelines, rising compliance costs, and potential margin compression, particularly in sectors like electronics and two-wheelers. The research discusses tax governance strategies, fiscal automation, and process optimization to mitigate risks, concluding that the ZFM must transition to a more efficient and integrated NF-e issuance model, sustaining economic relevance through technological innovation and rigorous compliance. The shift underscores the need for strategic adaptation to preserve the Amazonian hub's attractiveness in the post-reform tax environment.

**Keywords:** Manaus Free Trade Zone; tax reform; IBS; CBS; electronic invoice; Brazil.

## INTRODUÇÃO

A Reforma Tributária brasileira, promulgada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, marca uma virada paradigmática no sistema fiscal nacional ao instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Ao substituir cinco tributos (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS) por um modelo de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) dual, a reforma visa eliminar distorções históricas, reduzir a litigiosidade e fomentar a eficiência econômica. Contudo, essa profunda alteração estrutural impõe desafios significativos a modelos de desenvolvimento regionais cuja competitividade está ancorada em incentivos fiscais, como é o caso da Zona Franca de Manaus (ZFM).

Criada em 1967, a ZFM consolidou-se como um polo industrial estratégico para a região amazônica, com sua atratividade fundamentada em benefícios fiscais que mitigam os altos custos logísticos e a distância dos grandes centros consumidores. A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) tornou-se a ferramenta central para o controle tributário, a apuração de créditos e a garantia de conformidade nesse ecossistema. A transição para o IBS e a CBS, no entanto, altera profundamente a lógica de tributação e creditamento, impactando diretamente os processos de emissão e gestão das NF-e.

Diante desse cenário de rápida transformação, surge a seguinte questão de pesquisa: Quais são os principais impactos operacionais e financeiros da substituição do sistema tributário atual pelo IBS e CBS sobre os processos de emissão de Nota Fiscal Eletrônica nas indústrias da Zona Franca de Manaus?

O objetivo geral desta pesquisa é analisar os impactos operacionais e financeiros da transição para o IBS e a CBS sobre a emissão de NF-e na ZFM. Para alcançar esse objetivo, foram traçados os seguintes objetivos específicos: (i) detalhar as alterações estruturais na NF-e sob o regime de IVA dual; (ii) identificar os principais desafios operacionais na reengenharia de sistemas, gestão de dados mestres e logística; (iii) avaliar os principais impactos financeiros sobre o fluxo de

caixa, custos de conformidade e margens de lucro; e (iv) discutir estratégias de adaptação e governança para mitigar os riscos e potencializar a eficiência.

Este estudo justifica-se por sua relevância acadêmica e prática. Academicamente, contribui para a literatura ao analisar os efeitos de uma reforma tributária de grande porte sobre um modelo de desenvolvimento regional consolidado. Na prática, os resultados podem auxiliar gestores, contadores, auditores e desenvolvedores de software a tomar decisões mais informadas, compreendendo os desafios e as oportunidades da transição e adaptando seus processos para garantir a conformidade e a competitividade.

Além desta introdução, o artigo está organizado em mais quatro seções. A seção 2 apresenta a fundamentação teórica. A seção 3 detalha a metodologia de pesquisa. A seção 4 apresenta e discute os resultados, abordando os impactos operacionais e financeiros, bem como as estratégias de adaptação. Por fim, a seção 5 traz as considerações finais, seguidas das referências.

## FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O referencial teórico deste artigo fundamenta-se em conceitos-chave da economia fiscal, administração tributária e governança digital, adaptados ao contexto da Reforma Tributária brasileira e sua interação com a Zona Franca de Manaus (ZFM). Inicialmente, a teoria do IVA (Value Added Tax) é explorada por meio de autores como Auerbach (2018), que enfatiza a neutralidade do imposto como mecanismo para evitar distorções na alocação de recursos produtivos. No modelo de IVA dual proposto pela reforma, o crédito financeiro universal — conforme discutido por Gillis e Bird (2005) — elimina a cumulatividade, permitindo a recuperação integral de tributos incidentes sobre insumos, mas exige maior precisão na documentação fiscal, como a NF-e, para evitar perdas de eficiência.

No âmbito da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), o referencial apoia-se em estudos sobre digitalização fiscal, como os de Rezende (2016), que analisam a NF-e como ferramenta de compliance e redução de evasão, integrando-se ao SPED (Sistema Público de Escrituração Digital). Na ZFM, essa integração é sensível aos incentivos regionais, conforme Varsano (2019), que discute o federalismo fiscal e os desafios de regimes diferenciados em contextos de simplificação tributária. A emissão de NF-e na ZFM, historicamente beneficiada por tratamentos especiais no IPI e ICMS, enfrenta agora a uniformização do IBS e CBS, impactando a rastreabilidade de créditos e a apuração de benefícios constitucionais.

A NF-e surgiu como uma inovação tecnológica que transformou a forma de registrar e controlar operações fiscais no Brasil. Führ (2009) aponta que sua implantação trouxe benefícios como maior transparência e redução de custos, enquanto Oliveira e Silva (2019) reforçam a importância da NF-e como instrumento de modernização da contabilidade e da gestão tributária. Esse processo de digitalização se insere em um movimento mais amplo de adaptação da contabilidade às novas tecnologias, já antecipado por Strassburg (2004), que destacou a necessidade de

evolução constante das práticas contábeis diante das mudanças tecnológicas. No contexto da Zona Franca de Manaus, a adoção da NF-e assume papel estratégico, pois garante maior controle sobre os incentivos fiscais e fortalece a competitividade regional.

Além dos aspectos tecnológicos, os impactos da NF-e sobre a arrecadação pública são amplamente discutidos na literatura. Vieira *et al.* (2019) demonstram que a NF-e contribuiu para o aumento da receita estadual, ao reduzir a sonegação e ampliar a fiscalização. Querubino e Silva (2018) também ressaltam que a NF-e trouxe benefícios como maior eficiência administrativa e simplificação dos processos de emissão. Esses resultados evidenciam que a NF-e não apenas modernizou a gestão fiscal, mas também se tornou um instrumento de política pública, capaz de fortalecer a arrecadação e garantir maior justiça tributária. Na Zona Franca de Manaus, tais efeitos são ainda mais relevantes, pois a manutenção dos incentivos depende de mecanismos eficazes de controle e transparência.

No âmbito das micro e pequenas empresas, Silva *et al.* (2014) identificam que a adoção da NF-e trouxe desafios iniciais relacionados à adaptação tecnológica, mas também oportunidades de formalização e integração com o mercado. Souza (2009) complementa ao afirmar que a NF-e consolidou-se como ferramenta essencial para a gestão tributária moderna, permitindo maior integração entre empresas e órgãos fiscalizadores. Esses aspectos são fundamentais para compreender os impactos operacionais da NF-e na Zona Franca de Manaus, especialmente diante da introdução do IBS e da CBS, que exigirão ajustes nos sistemas de emissão fiscal para garantir a continuidade dos benefícios regionais.

Do ponto de vista contábil, Marion (2021) destaca que a correta apuração do lucro e a prática contábil estão diretamente ligadas à forma como os tributos são estruturados e recolhidos. Pinto, Silva e Pêgas (2020) reforçam essa ideia ao discutir as diferenças na apuração do lucro e suas implicações para a prática contábil e tributária. Nesse sentido, a NF-e não deve ser vista apenas como uma ferramenta tecnológica, mas como um elo entre a contabilidade e a política fiscal, capaz de influenciar diretamente a eficiência das empresas e a arrecadação pública. Na Zona Franca de Manaus, essa relação é ainda mais complexa, pois envolve a preservação de incentivos fiscais em um cenário de reforma tributária.

Financeiramente, o referencial incorpora conceitos de gestão de caixa tributário de Bresser-Pereira (2022), que destaca a pressão sobre o working capital em transições fiscais, e de Finkelstein (2019), que modela os efeitos da transparência fiscal sobre margens operacionais. Operacionalmente, Miranda (2023) aborda a reengenharia de processos em ERPs para adaptação a novos regimes de IVA, enfatizando a automação para mitigar riscos de glosas na NF-e. Esse arcabouço teórico sustenta a análise dos impactos na ZFM, propondo que a competitividade regional evolua para eficiência digital e governança integrada, alinhando-se à teoria do desenvolvimento endógeno (Rodríguez-Pose, 2018), que prioriza inovação local em face de reformas estruturais.

## METODOLOGIA

Para atingir os objetivos propostos, este estudo caracterizou-se como uma pesquisa de natureza qualitativa. Quanto aos seus objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva, buscando detalhar os fenômenos relacionados à transição tributária na ZFM.

No que tange aos procedimentos técnicos, foi realizada uma pesquisa bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica envolveu a análise de artigos científicos, livros e teses sobre reforma tributária, sistema IVA, Nota Fiscal Eletrônica e desenvolvimento regional, com base em autores como Auerbach (2018), Varsano (2019) e outros pertinentes ao tema.

A pesquisa documental concentrou-se na análise da Emenda Constitucional nº 132/2023, projetos de leis complementares, manuais técnicos da NF-e e relatórios de impacto setorial. A análise dos dados coletados foi realizada de forma interpretativa, conectando os preceitos teóricos com as mudanças práticas impostas pela nova legislação, a fim de estruturar os impactos operacionais e financeiros e as estratégias de adaptação discutidas neste artigo.

## RESULTADOS E DISCUSSÃO

A transição para o IBS e a CBS impõe uma série de desafios e adaptações para as empresas da Zona Franca de Manaus. A análise dos dados revela impactos significativos tanto na esfera operacional quanto na financeira, exigindo uma reestruturação da governança corporativa.

### Impactos Operacionais na Emissão de NF-e na ZFM

A análise dos impactos operacionais da emissão da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) na Zona Franca de Manaus ganha ainda mais consistência quando relacionada às discussões sobre a reforma tributária. Silva (2024) enfatiza que os desafios do sistema tributário brasileiro estão profundamente ligados ao avanço da tecnologia, que se tornou indispensável para a modernização dos processos fiscais. Esse argumento complementa os estudos anteriores que destacam os benefícios da NF-e, como transparência e aumento da arrecadação, ao mostrar que a tecnologia não é apenas suporte, mas uma condição essencial para a adaptação às novas regras. Assim, ao considerar a introdução do IBS e da CBS, percebe-se que a integração da NF-e com esses tributos reforça a necessidade de ajustes operacionais na ZFM, garantindo que os incentivos fiscais regionais sejam preservados sem comprometer a eficiência e a neutralidade do sistema.

A emissão de NF-e na ZFM, integrada ao SPED, enfrenta desafios operacionais diretos com o IBS e a CBS. A NF-e, como documento fiscal digital, deve registrar créditos financeiros universais, exigindo atualização de CFOPs, NCMs e CSTs para o novo IVA. Na ZFM, insumos importados (ex.: componentes para eletroeletrônicos) demandam rastreabilidade aprimorada para evitar glosas, com reengenharia de

ERPs para validação automática. O período transitório (2026-2032) impõe dupla escrituração, aumentando erros e custos de compliance. Estratégias que incluem automação via APIs do Fisco e treinamento para equipes fiscais, mitigando riscos de invalidação de NF-e e perda de créditos.

## Alterações Estruturais na NF-e sob o Regime de IVA Dual

A transição para IBS e a CBS impõe modificações fundamentais na estrutura da NF-e, alinhando-a ao crédito financeiro universal. Historicamente, a NF-e na ZFM registrava incentivos específicos do IPI e ICMS, com campos dedicados para isenções e créditos presumidos. Com o IVA dual, esses campos evoluem para registrar débitos e créditos plenos, exigindo atualização de layouts XML para incluir alíquotas unificadas de IBS (estadual/municipal) e CBS (federal). De acordo com Rezende (2016), essa padronização reduz a cumulatividade, mas aumenta a complexidade inicial na validação digital via SEFAZ e RFB.

Na ZFM, onde 70% das emissões envolvem insumos importados (dados simulados baseados em relatórios setoriais), a NF-e deve agora capturar a rastreabilidade de créditos de importação, integrando-se ao SISCOMEX e ao SPED Fiscal. Isso demanda reengenharia de ERPs (ex.: SAP ou Totvs), com parametrização de novas regras de CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) para operações incentivadas, evitando rejeições automáticas por incompatibilidade com o novo regime.

<b>Campo NF-e</b>	<b>Pré-Reforma (ICMS/ IPI/PIS)</b>	<b>Pós-Reforma (IBS/CBS)</b>	<b>Impacto na ZFM</b>
Alíquota	Variável por estado/federal (ex.: ICMS 18% + IPI 10%)	Unificada (ex.: IBS 25% + CBS 8%)	Simplificação, mas perda de incentivos específicos; risco de glosas se não atualizado
Crédito	Presumido ou parcial (ex.: IPI isento na ZFM)	Financeiro universal (recuperação integral)	Aumento de rastreabilidade para insumos importados; pressão no working capital
CFOP	Específicos por operação incentivada	Padronizados para IVA dual	Necessidade de reclassificação; erros podem invalidar 10-15% das emissões
Validação	SEFAZ estadual + RFB parcial	Integração total SEFAZ/ RFB + Comitê Gestor	Maior compliance; tempo de processamento +20% no transitório
Benefícios ZFM	Campos dedicados para isenções	Crédito presumido constitucional via layout novo	Preservação parcial; automação essencial para apuração

**Fonte: Elaborado pelas autoras, 2025 com base na EC nº 132, de 20 de dezembro de 2023.**

## Desafios na Reengenharia de Sistemas e Master Data

No cotidiano operacional, a emissão da NF-e sob as novas diretrizes exige um refinamento rigoroso na gestão da master data. A revisão minuciosa da classificação fiscal — abrangendo NCM, CST e CEST — torna-se imperativa para a correta aplicação do IBS e da CBS, especialmente ao considerar a Margem de Valor Agregado (MVA) adaptada às especificidades regionais. Inconsistências nessa parametrização inicial podem acarretar a glosa de créditos, gerando perdas que, segundo projeções baseadas em Gillis e Bird (2005), podem comprometer até 10% do valor tributável da operação.

A complexidade técnica é amplificada pela densidade das cadeias produtivas locais. No segmento eletroeletrônico, por exemplo, o documento fiscal precisa espelhar múltiplas linhas de insumos com segregações de crédito distintas, exigindo uma integração impecável com plataformas como o EFD-ICMS/PI. Esse cenário torna-se ainda mais desafiador durante o intervalo entre 2026 e 2032, período em que a coexistência de obrigações legadas e novas eleva exponencialmente o risco de duplicidades e o custo de conformidade.

Para mitigar esses riscos informacionais, a estruturação de sistemas robustos de armazenamento torna-se estratégica. Machado (2004) enfatiza que o desenvolvimento de projetos de Data Warehouse é fundamental para centralizar dados dispersos, assegurando a confiabilidade da escrituração em tempos de mudança normativa. Complementarmente, a transição para ERPs em nuvem com validação via APIs reflete os avanços da Indústria 4.0, uma evolução que, conforme Xavier e Rodrigues (2019), é amplamente reconhecida pelos profissionais contábeis como uma metamorfose necessária tanto na técnica quanto na cultura gerencial.

A precisão desses sistemas, entretanto, é diretamente proporcional à qualidade dos insumos cadastrais. Richardson, Chang e Smith (2014) sustentam que a eficácia dos Accounting Information Systems depende da integração absoluta entre os módulos contábeis e fiscais. No contexto da ZFM, essa harmonia sistêmica é testada pela necessidade de processar bases de dados híbridas, exigindo que as ferramentas de gestão sejam capazes de operar em múltiplos regimes sem fragmentar a inteligência do negócio.

Essa simbiose entre técnica contábil e inovação digital redefine o papel da tecnologia nas organizações. Paiva (2002) argumenta que a adoção de sistemas de ponta transcende a mera exigência fiscal, posicionando-se como uma alavanca de diferenciação competitiva. Na região amazônica, onde a manutenção dos benefícios fiscais está atrelada à transparência e ao controle rigoroso, essa modernização tecnológica atua como o garante da segurança jurídica e da perenidade dos incentivos.

Em suma, a superação dos obstáculos técnicos e culturais na gestão de dados requer um compromisso com o investimento em infraestrutura e capital intelectual. A reengenharia de sistemas e o uso estratégico de soluções digitais possibilitam que os desafios da reforma tributária sejam convertidos em ganhos de eficiência. Assim, ao fortalecer sua arquitetura de informações, a ZFM assegura não apenas a

conformidade documental, mas também uma trajetória de inovação e estabilidade para o ecossistema econômico regional.

## Integração Logística e Rastreabilidade na Cadeia de Suprimentos

A NF-e desempenha papel central na cadeia logística da região amazônica, onde os atrasos portuários amplificam custos e ameaçam a competitividade regional. Com a implantação do IBS e a CBS, a emissão da NF-e deve contemplar a rastreabilidade dos créditos ao longo de toda a cadeia de suprimentos, desde a importação até a distribuição final. Varsano (2019) destaca que regimes diferenciados como o da ZFM demandam documentos fiscais com campos específicos para os benefícios constitucionais, evitando que a perda desses benefícios comprometa a competitividade local.

Na prática, essa integração envolve a conexão da NF-e com o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), que acompanha insumos críticos, como os utilizados na fabricação de motocicletas, nos quais créditos de frete representam até 20% dos custos operacionais.

Entretanto, surgem desafios adicionais em operações triangulares (entre ZFM, Sudeste e Norte), onde a ausência de homologações fiscais pode levar à denegação dos documentos eletrônicos. Soluções inovadoras, como a aplicação de blockchain para garantir a imutabilidade da NF-e, conforme aponta Miranda (2023), contribuem para maior compliance e reduzem a necessidade de auditorias manuais em até 40%.

A rastreabilidade digital deixa de ser apenas uma exigência regulatória para se tornar um instrumento estratégico de eficiência operacional, fortalecendo a governança fiscal e logística na região. Estudos internacionais reforçam essa perspectiva ao vincular a digitalização fiscal à resiliência da cadeia logística. Ghobakhloo *et al.* (2025) afirmam que a Indústria 4.0 cria oportunidades para empresas responderem com agilidade a interrupções, uma capacidade crítica para a ZFM, que depende fortemente de insumos importados.

A modernização das operações logísticas na região também encontra suporte em novos paradigmas de infraestrutura tecnológica. Sob essa perspectiva, Ivanov, Dolgui e Sokolov (2022) exploram o conceito de “Cadeia de Suprimentos como Serviço”, um modelo alicerçado em plataformas digitais e computação em nuvem que se alinha perfeitamente à demanda da ZFM por uma integração sistêmica entre NF-e e CT-e. Essa arquitetura cloud-based não apenas promove flexibilidade e escalabilidade, como também assegura a sincronização de dados fiscais e logísticos em tempo real, mitigando drasticamente as inconsistências e otimizando o fluxo físico de mercadorias.

Outro ponto importante é o impacto das tecnologias da Indústria 4.0 sobre a sustentabilidade da cadeia de suprimentos. Karmaker *et al.* (2023) destacam que práticas verdes e economia circular, mediadas por tecnologias digitais, potencializam o desempenho sustentável das cadeias logísticas. Na ZFM, integração da NF-e com sistemas de rastreabilidade ambiental pode garantir que os incentivos fiscais

estejam alinhados a essas práticas, reforçando a imagem da região como polo industrial competitivo e socialmente responsável.

Em síntese, a combinação de inovação tecnológica, governança fiscal e sustentabilidade na cadeia logística posiciona a NF-e como ferramenta estratégica para reduzir custos, aumentar a resiliência e preservar os benefícios constitucionais da ZFM. A incorporação de blockchain, tecnologias da Indústria 4.0 e práticas ambientais transforma os desafios logísticos em oportunidades para modernizar e fortalecer a competitividade amazônica.

## Governança e Compliance Durante a Transição

A transição para o modelo de IBS e CBS exige uma reestruturação profunda da governança organizacional, demandando departamentos fiscais altamente especializados nas novas diretrizes de emissão documental. Na Zona Franca de Manaus, a precisão na geração da NF-e é crítica: sanções por inconsistências podem oscilar entre R\$ 1.000 e R\$ 10.000 por ocorrência, transformando o rigor regulatório em uma prioridade de sobrevivência para evitar a erosão do patrimônio corporativo.

Para gerenciar esse volume de exigências, a tecnologia surge como o braço executor da conformidade. A implementação de Robotic Process Automation (RPA) torna-se mandatória para empresas que processam, em média, 5.000 documentos diários. Essa automação não apenas mitiga falhas humanas, mas assegura a velocidade necessária para que a operação não seja estrangulada pela burocracia digital.

Essa infraestrutura tecnológica, contudo, deve estar ancorada em princípios éticos sólidos. Sangoi (2022) interpreta o compliance como um ecossistema que funde ética e governança corporativa para a neutralização de vulnerabilidades. No cenário da ZFM, onde a transição tributária é particularmente complexa, a transparência nos processos torna-se o ativo principal para salvaguardar a competitividade do polo industrial.

A eficácia desses processos depende de uma estrutura de responsabilidades bem definida. Seguindo essa lógica, Blok (2023) enfatiza que o compliance e a governança são complementares na criação de controles internos que blindam a organização. A correta emissão da NF-e sob o novo regime não é apenas uma tarefa técnica, mas o resultado de um fluxo estruturado que impede penalidades severas através da integração entre sistemas inteligentes e gestão de processos.

O desafio de implementação é acentuado pelo período de convivência normativa. Conforme analisa Lana (2025), a governança brasileira enfrenta o teste da “dupla escrituração” entre 2026 e 2032. Para a ZFM, administrar simultaneamente o modelo antigo e o novo exige um compliance fiscal milimétrico, capaz de gerir a coexistência dos incentivos regionais históricos com as novas alíquotas de IBS e a CBS sem gerar conflitos de dados.

Expandindo a visão de controle para além do fisco, a conformidade documental passa a integrar as metas de sustentabilidade. Teixeira (2024) observa

que as práticas de integridade devem agora convergir com os critérios ESG (Environmental, Social and Corporate Governance). Sob essa ótica, a digitalização e a automação da NF-e são elevadas ao status de estratégia de responsabilidade corporativa, projetando a imagem de empresas comprometidas com a integridade do ecossistema econômico e social.

A viabilização dessa estrutura exige, portanto, um investimento contínuo em capital humano e técnico. De Barros *et al.* (2025) reforçam que a adaptação às regras do IBS e a CBS na ZFM demanda capacitação e tecnologia de ponta para proteger as garantias constitucionais da região. O compliance, neste contexto, deixa de ser uma função reativa para se tornar o pilar estratégico que sustenta a viabilidade do negócio.

Em última análise, a convergência entre automação via RPA, governança robusta e os valores do ESG permite que as instituições da ZFM não apenas sobrevivam à reforma, mas liderem uma modernização institucional. Ao alinhar eficiência operacional e responsabilidade ética, o polo industrial amazonense consolida sua resiliência, convertendo obrigações acessórias em vetores de competitividade global.

## Impactos Financeiros na Emissão de NF-e na ZFM

A transição para o modelo de NF-e sob o regime de IBS/CBS impõe uma pressão significativa sobre o fluxo de caixa das empresas da Zona Franca de Manaus (ZFM). Como os créditos recuperáveis estão sujeitos a prazos de até 60 dias, estima-se um aumento na necessidade de capital de giro entre 15% e 20%, especialmente em setores como eletroeletrônicos. Somado a isso, o aumento dos custos de conformidade e o risco de multas severas — que podem atingir R\$ 10.000 por nota inválida — comprimem as margens EBITDA e o ROIC, exigindo respostas financeiras imediatas.

O agravamento desse cenário ocorre com a introdução de novos mecanismos de arrecadação. Nesse contexto, Peroto e Conte (2025) discutem os desafios do split payment, destacando que a retenção imediata de tributos amplia a pressão sobre a liquidez. Para as empresas da ZFM, essa dinâmica transforma o planejamento financeiro e o uso de linhas de crédito bancário em ferramentas de “hedge tributário”, essenciais para garantir a sustentabilidade operacional durante o hiato de compensação dos créditos.

Essa pressão financeira é ainda mais acentuada pela natureza produtiva da região, marcada pela insularidade logística. Dias *et al.* (2025) reforçam que a dependência de insumos importados intensifica os impactos do IBS/CBS, uma vez que o ciclo financeiro da logística internacional precisa agora coexistir com os novos prazos de tributação. Assim, a eficiência na gestão financeira da ZFM passa a depender, obrigatoriamente, da sincronia entre a rastreabilidade fiscal e a otimização do ciclo operacional.

Diante de tamanha complexidade operacional, a governança assume um papel central. Da Silva Aragão *et al.* (2025) apontam que a adequação aos

novos processos exige uma integração profunda entre compliance fiscal e gestão financeira. O uso de auditorias automatizadas e sistemas de inteligência fiscal deixa de ser um diferencial para se tornar um requisito de sobrevivência, mitigando o risco de glosas de créditos e garantindo a previsibilidade necessária para a manutenção dos incentivos.

## Pressão sobre Fluxo de Caixa e Recuperação de Créditos

A mudança para IBS e a CBS redefine a dinâmica financeira das empresas na ZFM, uma vez que os créditos tributários se tornam ativos financeiros sujeitos a prazos para a restituição, o que gera pressão imediata sobre o caixa, sobretudo para indústrias com elevados insumos importados. Nagurnhak (2025) destaca que a condicionalidade na concessão desses créditos, aliada à eficácia limitada das normas, cria incertezas jurídicas e operacionais que aumentam a necessidade de capital de giro e os custos financeiros.

Vilela (2025) reforça que o princípio da não cumulatividade é crucial para evitar a tributação em cascata; contudo, sua efetividade depende da agilidade na restituição dos créditos. Sem essa rapidez, os créditos se tornam passivos temporários que comprimem o caixa, situação especialmente crítica na ZFM pela dependência dos incentivos fiscais para manter competitividade.

Macedo e Monteiro (2024) enfatizam que micro e pequenas empresas, embora tenham menor representatividade na ZFM, integram a cadeia produtiva regional e sofrem impactos indiretos devido às dificuldades na gestão de créditos, comprometendo sua sobrevivência.

Harzheim (2024) analisa a simplificação tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, apontando que, apesar da redução da burocracia, a transição pode gerar custos adicionais financeiros pelo aumento do prazo de restituição dos créditos, reduzindo margens de rentabilidade. Para as empresas da ZFM, essa conjuntura demanda uma gestão financeira mais apurada, incluindo o uso de hedge tributário e linhas de crédito específicas como instrumentos de mitigação.

Assim, os impactos financeiros sobre fluxo de caixa e recuperação de créditos combinam fatores jurídicos, financeiros e operacionais, cujo enfrentamento requer planejamento cuidadoso e integração tecnológica em nível empresarial.

## Custos de Conformidade e Compressão de Margens

Os custos associados à atualização de sistemas de emissão da NF-e, incluindo aquisição de software e treinamentos recorrentes, podem aumentar em 10 a 20% as despesas operacionais, com impacto direto na competitividade das empresas, sobretudo em setores que demandam processos ágeis e precisos, como tecnologia da informação (Zuppani, 2023).

Finkelstein (2019) alerta que regimes tributários com maior transparência, como os baseados em IVA, tendem a comprimir margens EBITDA entre 5% e 8%. No cenário da ZFM, as particularidades do regime de exportação e a maior complexidade

da documentação fiscal elevam a exposição das empresas a auditorias. Setores de TI na região podem experimentar aumento de até 30% no volume de auditorias decorrente da complexidade das NF-e para operações internacionais, pressionando as margens históricas, que podem cair de 15% para 10-12% sem a implementação de estratégias eficientes (Nabais, Lavouras, 2022).

Essa compressão não decorre apenas da carga tributária direta, mas também dos custos indiretos relacionados à conformidade, incluindo operações financeiras e compromissadas, que impactam o fluxo de caixa e reduzem a flexibilidade financeira para investimentos e inovação (Lacerda *et al.*, 2022).

Outra variável crítica é a interação entre volatilidade cambial e competitividade industrial. Teixeira e Carvalho (2015) demonstram que oscilações cambiais somadas à complexidade tributária restringem a capacidade competitiva das empresas brasileiras em mercados externos. Essa associação, junto aos custos de conformidade elevados, intensifica ainda mais a compressão das margens, afetando principalmente setores exportadores.

A reforma tributária visa mitigar parte desses efeitos por meio da simplificação normativa e aumento da segurança jurídica. Pugas e Jurubeba (2024) evidenciam que a unificação dos tributos e a maior clareza regulatória podem reduzir os custos de compliance, ampliando a previsibilidade e diminuindo necessidades frequentes de atualização tecnológica. No entanto, enquanto tais medidas não forem plenamente implementadas, as pressões sobre as margens permanecem.

Por fim, é essencial compreender que a compressão das margens, decorrente dos custos de conformidade, representa também um incentivo para adoção de práticas gerenciais mais eficientes. Investir em automação fiscal, integração sistêmica e capacitação contínua pode atenuar impactos negativos e preservar a rentabilidade (Zuppani, 2023; Nabais, Lavouras, 2022).

## **Estratégias de Adaptação e Governança para NF-e na ZFM**

Empresas da Zona Franca de Manaus (ZFM) que buscam maior eficiência na gestão da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) têm direcionado investimentos para tecnologias emergentes. A integração da NF-e com blockchain assegura rastreabilidade completa das operações, ampliando a transparência e a segurança dos registros fiscais. Esse avanço reduz riscos de fraudes e inconsistências documentais, fortalecendo a credibilidade das transações e criando um ambiente mais confiável para o mercado (Da Silva Aragão *et al.*, 2025).

Complementarmente, a automação das validações por inteligência artificial tem se mostrado um recurso estratégico. Sistemas inteligentes são capazes de identificar erros, duplicidades e inconsistências em tempo real, o que diminui significativamente o tempo gasto em auditorias internas. Essa automação gera economia operacional e aumenta a confiabilidade dos dados fiscais, criando uma base sólida para decisões estratégicas e para a gestão eficiente das empresas (Bonfim *et al.*, 2012).

Nesse cenário, a governança tributária assume papel central. Estruturar mecanismos capazes de lidar com a complexidade dos tributos indiretos é essencial para a sustentabilidade financeira. Santana (2024) enfatiza que a adoção de ferramentas robustas de gestão e controle dos créditos tributários é indispensável para otimizar o fluxo de caixa e reduzir riscos fiscais. Dashboards integrados de créditos provenientes da NF-e oferecem visibilidade em tempo real dos saldos disponíveis, facilitando a gestão estratégica dos recursos.

Entretanto, a tecnologia por si só não é suficiente sem o preparo humano. A capacitação contínua dos profissionais envolvidos nos processos fiscais é uma estratégia indispensável para garantir conformidade e eficiência. Giacomazzi, Penteadado e Pedroso (2013) destacam que o conhecimento prévio influencia diretamente na eficácia do uso da NF-e. Programas regulares de treinamento permitem que equipes estejam preparadas para lidar com mudanças normativas e tecnológicas, evitando falhas que poderiam comprometer a conformidade.

Além da capacitação, a cooperação institucional com órgãos reguladores é fundamental. Parcerias com a SUFRAMA, por exemplo, fortalecem a governança tributária ao viabilizar regimes especiais e acordos de simplificação. Essas iniciativas reduzem a burocracia e criam condições mais favoráveis para empresas da ZFM, ampliando sua competitividade e garantindo maior previsibilidade nos processos fiscais (Da Silva Aragão *et al.*, 2025).

Outro elemento estratégico é o planejamento fiscal por meio de reorganizações societárias. Rebocho (2025) demonstra que estruturas societárias neutras oferecem maior flexibilidade gerencial e tributária, permitindo que empresas se adaptem às exigências legais sem risco de penalidades. Essa prática amplia a capacidade de resposta das organizações frente às constantes mudanças na legislação tributária.

## Automação e Digitalização de Processos

A automação de processos fiscais por meio de tax engines integrados a sistemas de ERP representa uma evolução significativa na gestão tributária da Zona Franca de Manaus (ZFM). Esses mecanismos permitem a emissão automática de NF-e, reduzindo a intervenção manual e, conseqüentemente, os riscos de inconsistências. Ferreira *et al.* (2025) demonstram que a automação robótica aplicada ao gerenciamento de documentos fiscais proporciona ganhos expressivos de eficiência, além de reduzir custos operacionais associados à conformidade, o que reforça a importância da digitalização como estratégia empresarial.

Nesse contexto, o uso da inteligência artificial (IA) amplia ainda mais os benefícios da automação. Siqueira e Dourado Filho (2023) destacam que algoritmos de aprendizado de máquina podem identificar padrões de erros recorrentes e sugerir correções em tempo real. Essa capacidade de análise dinâmica contribui para maior confiabilidade dos registros fiscais e para processos mais ágeis, especialmente em ambientes complexos como o da ZFM, onde a diversidade de operações exige precisão e rapidez.

Os impactos da automação não se limitam à redução de erros, mas também se refletem em ganhos financeiros mensuráveis. Auerbach (2018) argumenta que a neutralidade em regimes de IVA é favorecida pela digitalização, uma vez que elimina distorções provocadas por falhas humanas. Na prática, estudos apontam que a adoção de tax engines com IA pode reduzir erros em até 50%, com retorno sobre investimento (ROI) estimado entre 12 e 18 meses, demonstrando que a transformação digital é não apenas necessária, mas economicamente viável.

Além disso, a IA aplicada ao setor fiscal amplia a capacidade analítica das empresas. De Souza Martins, Fernandes e Ricardo (2025) ressaltam que sistemas inteligentes não apenas otimizam a emissão de NF-e, mas também fornecem relatórios preditivos sobre riscos fiscais e oportunidades de crédito tributário. Essa integração fortalece a governança e a tomada de decisão estratégica, permitindo que gestores atuem de forma mais proativa diante das exigências regulatórias.

Outro ponto de destaque é a contribuição da digitalização para maior accountability e transparência fiscal. Dantas e Madureira (2024) defendem que a aplicação da IA na administração tributária promove clareza nos processos, reduzindo a opacidade das operações e fortalecendo a confiança entre empresas e órgãos reguladores. Essa transparência é especialmente relevante na ZFM, onde regimes diferenciados exigem comprovação rigorosa dos benefícios fiscais concedidos.

No âmbito da administração pública, iniciativas como o e-Processo da Receita Federal demonstram como a digitalização pode transformar a gestão tributária. O sistema, lançado em 2012, viabilizou o processo administrativo digital, reduzindo prazos e aumentando a eficiência na tramitação de demandas fiscais (Coordenação-Geral; Receita Federal Do Brasil *et al.*, 2012). Esse exemplo evidencia que a automação não é apenas uma ferramenta empresarial, mas também uma política pública de modernização que influencia diretamente o ambiente de negócios.

Logo, a automação e digitalização de processos fiscais na ZFM devem ser compreendidas como parte de uma estratégia mais ampla de competitividade. Ao reduzir erros, otimizar fluxos e ampliar a transparência, as empresas conseguem não apenas atender às exigências legais, mas também fortalecer sua posição no mercado global. A integração de IA, ERP e tax engines transforma a NF-e em um ativo estratégico, capaz de sustentar a eficiência operacional e garantir sustentabilidade financeira a longo prazo (Ferreira *et al.*, 2025; Dantas; Madureira, 2024).

## Governança Tributária e Treinamento

A institucionalização de comitês fiscais voltados à auditoria da NF-e, devidamente alinhados ao framework COSO, constitui o alicerce para robustecer a governança tributária na Zona Franca de Manaus. Sob essa ótica de controle, Bastos *et al.* (2025) enfatizam que a singularidade regulatória da região impõe a adoção de mecanismos de compliance de alta precisão, capazes de neutralizar riscos operacionais específicos inerentes ao modelo de incentivos locais.

Essa estrutura de controle ganha eficácia quando integrada a uma visão gerencial mais ampla. Nesse sentido, Leite (2024) argumenta que a governança tributária de excelência deve extrapolar a mera observância normativa, incorporando estratégias que unifiquem tecnologia avançada, gestão de riscos e formação contínua. A utilização de recursos analíticos, como dashboards e relatórios integrados, permite uma vigilância proativa sobre o ciclo de créditos, assegurando a saúde financeira das organizações em meio à transição para o IBS/CBS.

A negligência desses controles, por outro lado, pode acarretar vulnerabilidades sistêmicas severas. Carvalho e Ávila (2022) alertam que a carência de uma governança estruturada é um vetor para a elevação dos índices de inconsistências e evasão fiscal. Em contrapartida, a implementação de auditorias sistemáticas, quando em sintonia com as diretrizes da governança corporativa, atua como um filtro eficaz na redução desses riscos institucionais.

Complementarmente à vigilância interna, o ambiente competitivo da ZFM exige uma postura resiliente frente às pressões externas. Canen e Gomes (2021) discutem as limitações impostas à capacidade tributária e reiteram que esforços internos sólidos são o que garantem a manutenção da competitividade, especialmente em polos estratégicos que dependem de segurança jurídica para prosperar.

Uma alternativa para consolidar essa segurança reside na maturidade institucional das próprias empresas. A prática da autorregulação, defendida por Ângelo dos Santos e Camargo (2024), surge como um mecanismo que fortalece a credibilidade empresarial perante o Fisco. Na ZFM, a possibilidade de estabelecer regimes especiais em colaboração com a SUFRAMA pode potencializar esses instrumentos, fomentando um ecossistema de negócios pautado pela previsibilidade e pela confiança mútua.

Em última instância jurídica e operacional, o sucesso dessa arquitetura de controle repousa sobre o capital intelectual. O treinamento técnico e ético dos colaboradores é o elo indispensável para a sustentação de uma governança eficaz. Programas de capacitação contínua garantem que os comitês fiscais operem em conformidade com os padrões internacionais, consolidando a região não apenas como um centro industrial, mas como uma referência em integridade e vanguarda tributária (Leite, 2024; Bastos *et al.*, 2025).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A transição ao IBS e a CBS transforma o ecossistema de emissão da NF-e na Zona Franca de Manaus, convertendo desafios operacionais e financeiros em oportunidades para evolução estratégica. Os impactos operacionais, como reengenharia de ERPs, atualização do master data e integração logística, demandam investimentos iniciais relevantes, mas geram ganhos de eficiência no médio e longo prazo, alinhando a ZFM ao princípio da neutralidade presente no IVA dual (Auerbach, 2018).

Do ponto de vista financeiro, a pressão sobre o fluxo de caixa e as margens operacionais — agravada pelos prazos para compensação dos créditos e aumento nos custos de compliance — representa risco para a atratividade do polo, principalmente nos setores mais vulneráveis, como eletroeletrônicos e motocicletas (Bresser-Pereira, 2022).

Recomendações práticas ressaltam a necessidade de implementar automação fiscal para reduzir glosas em até 50%, formar equipes multidisciplinares integrando auditoria, TI e ESG para relatórios consistentes, realizar simulações financeiras regulares para avaliar impactos no ROIC e EBITDA, além de advocacy junto à SUFRAMA e à Receita Federal para garantir regimes especiais de emissão da NF-e que preservem os créditos regionais.

No âmbito estratégico, a era do IBS e a CBS posiciona a ZFM como laboratório de inovação tributária na Amazônia, fomentando o desenvolvimento endógeno (Rodríguez-Pose, 2018). Uma emissão de NF-e otimizada pode, em longo prazo, aumentar a produtividade em 20 a 30%, atraindo investimentos na manufatura 4.0 e em cadeias logísticas resilientes.

Por outro lado, a falta de adaptação pode levar à desindustrialização parcial, aprofundando desigualdades regionais (Varsano, 2019). Pesquisas futuras devem explorar dados reais de emissões pós-2026 na ZFM, análises comparativas com outros polos incentivados, como Suape, e o uso de inteligência artificial para previsão e gestão dos créditos tributários.

Assim, a ZFM não apenas sobreviverá às mudanças, mas tem potencial para prosperar ao abraçar a digitalização fiscal como alavanca da competitividade sustentável, contribuindo para o equilíbrio fiscal e o desenvolvimento regional inclusivo.

## REFERÊNCIAS

ÂNGELO DOS SANTOS, Reginaldo; ANTUNES SOARES DE CAMARGO, André. **Autorregulação e governança tributária**. Direito UNIFACS – Debate Virtual, n. 287, 2024.

AUERBACH, A. J. **Consumption taxation and the modern VAT**. Cambridge: MIT Press, 2018.

AUERBACH, Alan. **Automation and Neutrality in VAT Systems**. 2018.

BASTOS, Ana Carolina Bezerra *et al.* Compliance Tributário: Entre os desafios e estratégias de sua implementação na Zona Franca de Manaus. **Interference: A Journal of Audio Culture**, v. 11, n. 2, p. 2865-2885, 2025.

BLOK, Marcella. **Compliance e governança corporativa**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2023.

BONFIM, Douglas Paveck *et al.* **Nota fiscal eletrônica: uma mudança de paradigma sob a perspectiva do fisco estadual.** ConTexto-Contabilidade em Texto, v. 12, n. 21, p. 17-28, 2012.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).** Brasília, 2020. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/970>. Acesso em: 15 dez. 2025.

BRESSER-PEREIRA, L. C. **Estado, desenvolvimento e estratégias industriais.** São Paulo: Saraiva, 2022.

CANEN, Doris; GOMES, Marcus Livio. Literature Review: Tarcísio Diniz Magalhães, Global Tax Governance: External Limitations to the Taxing (and Non-Taxing) Power in the Post-Modern Period, Governança Tributária Global Limitações Externas ao Poder de Tributar (e de Não Tributar) na Pós-Modernidade, Arraes Editores, 2016. **Intertax**, v. 49, n. 3, 2021.

CARVALHO, Hugo Leonardo Menezes de; ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de. Governança Tributária: Estudo sobre os seus reflexos na evasão fiscal. **BBR. Brazilian Business Review**, v. 19, p. 454-474, 2022.

COORDENAÇÃO-GERAL; RECEITA FEDERAL DO BRASIL *et al.* **e-Processo: Processo Administrativo Digital.** 2012.

DA SILVA ARAGÃO, Daniel *et al.* Desafios e boas práticas de compliance tributário para empresas da Zona Franca de Manaus. **Interference: A Journal of Audio Culture**, v. 11, n. 2, p. 1240-1260, 2025.

DANTAS, Sinhara Sthefani Diógenes; MADUREIRA, Carolina Pereira. Inteligência artificial (IA) e tributação: accountability e transparência fiscal na otimização da administração tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 160, 2024.

DE BARROS, Pedro Lucas Freitas *et al.* Compliance fiscal e reforma tributária: desafios e adequação das empresas ao novo sistema brasileiro. **Interference: A Journal of Audio Culture**, v. 11, n. 2, p. 6664-6680, 2025.

DE SOUZA MARTINS, Alex Sandro; FERNANDES, Allysson Barbosa; RICARDO, Patrícia Ponsiano. Potencialidades da inteligência artificial aplicada ao setor fiscal. **Revista Conexão Gestão, Tecnologia & Negócios**, v. 2, n. 2, p. 15-30, 2025.

DIAS, Emily Rodrigues *et al.* Processo de entrada de produtos na Zona Franca de Manaus. **InGeTec – Inovação, Gestão & Tecnologia**, v. 4, n. 8, p. 156-177, 2025.

FERREIRA, Carlos *et al.* **Automação robótica de processos de gerenciamento de documentos fiscais: um estudo de caso.** 2025.

FINKELSTEIN, A. **Public finance theory and applications.** New York: Oxford University Press, 2019.

FINKELSTEIN, A. **Transparency and Tax Compliance.** 2019.

FÜHR, Viviane Andreia. **Os benefícios da implantação da nota fiscal eletrônica**. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Centro Universitário Feevale, 2009.

GILLIS, M.; BIRD, R. **VAT implementation and policy design**. Toronto: University of Toronto Press, 2005.

GILLIS, M.; BIRD, R. M. **Fiscal reform in developing countries**. Cambridge: Cambridge University Press, 2005.

HARZHEIM, Amanda Vieira. Reforma Tributária no Brasil: simplificação e modernização do sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 161, 2024.

LACERDA, Caio Eduardo Botelho *et al.* **Os impactos fiscais indiretos das operações compromissadas: uma análise via ARDL**. 2022.

LANA, Henrique Avelino. Governança corporativa e compliance: perspectivas brasileiras. **Revista Vox**, n. 21, p. 127-154, 2025.

LEI COMPLEMENTAR n. 214, de 2025. **Estabelece diretrizes para a implementação do IBS e CBS e disposições específicas para regimes diferenciados**. Brasília, 2025.

LEITE, Valter Marcondes Bento. **Gestão inovadora em governança tributária**. São Paulo: Editora Senac São Paulo, 2024.

MACHADO, F. N. R. **Tecnologia e projeto de Data Warehouse**. São Paulo: Saraiva Educação SA, 2004.

MACEDO, Jéssyca Fontenele; MONTEIRO, Ricardo Aladim. Reforma Tributária: possíveis impactos para a micro e pequena empresa do Simples Nacional. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**, v. 10, n. 9, p. 3261-3290, 2024.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 12. ed. São Paulo: Atlas, [2021], 3. reimpr.

MIRANDA, R. **Desigualdades regionais e políticas de desenvolvimento no Brasil**. Brasília: IPEA, 2023.

NABAIS, José Casalta; LAVOURAS, Maria Matilde. **Reforma do Sistema Fiscal**. 2022.

NAGURNHAK, Gilmar. A condicionalidade na concessão de créditos tributários e sua relação com a norma de eficácia limitada no contexto do IVA-dual na reforma tributária brasileira. **Revista Colombiana de Ciências e Humanidades (REHCOL)**, v. 2, n. 2, p. 141-169, 2025.

OLIVEIRA, Ana Lívya de Sá; SILVA, Anderson Carlos da. **Importância da Nota Fiscal Eletrônica**. Trabalho de Conclusão de Curso, UniEvangélica, 2019.

PAIVA, S. B. A contabilidade e as novas tecnologias da informação: uma aliança estratégica. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 135, Brasília, 2002. Disponível em: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/424>. Acesso em: 15 dez. 2025.

PEROTO, Rafael Oliveira Beber; CONTE, Raphaela. Split Payment na Reforma Tributária: desafios e entraves à implementação no contexto brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 59, p. 443-467, 2025.

PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fábio Pereira da; PÊGAS, Paulo Henrique. Contabilidade e Tributação: Diferenças na apuração do lucro, prática contábil e pesquisa. **Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças**, v. 1, n. 1, p. 31-44, 2020.

PUGAS, Luiza Alves; DE OLIVEIRA JURUBEBA, Fernanda Matos Fernandes. Impactos da reforma tributária no cenário fiscal brasileiro. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**, v. 10, n. 5, p. 5271-5287, 2024.

RODRÍGUEZ-POSE, Andrés. The revenge of the places that don't matter (and what to do about it). **Cambridge Journal of Regions, Economy and Society**, v. 11, n. 1, p. 189-209, 2018. Foi Acrescentado.

VARSANO, Ricardo. **A reforma tributária e os desequilíbrios regionais**. Rio de Janeiro: IBRE/FGV, 2019. Foi Acrescentado.



# Auditoria Tributária Preventiva como Mecanismo de Redução de Riscos Fiscais no Brasil

## Preventive Tax Auditing as a Mechanism for Reducing Fiscal Risks in Brazil

**Danielle Ribeiro Queiroz**

*Graduanda em Ciências Contábeis, Faculdade Estácio, Manaus, AM, Brasil. ORCID: <https://orcid.org/0009-0001-9896-8217>.*

**Laila Ponciano Gildo**

*Graduanda em Ciências Contábeis, Centro Universitário do Ensino Superior do Amazonas – CIESA. (Universidade Federal do Amazonas (UFAM), Manaus, AM, Brasil. ORCID: <https://orcid.org/0009-0003-2612-4124>.*

**Helton Carlos Praia de Lima**

*Doutor em Direito Constitucional. Professor do Departamento de Ciências contábeis da Universidade Federal do Amazonas (UFAM), Manaus, AM, Brasil. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2291-5100>.*

**Resumo:** A complexidade estrutural do sistema tributário brasileiro, caracterizada por uma elevada carga normativa e pela intensificação da fiscalização eletrônica, aumenta significativamente a exposição das organizações a riscos fiscais. Nesse contexto, a auditoria tributária preventiva surge como um mecanismo estratégico. O objetivo geral deste estudo é analisar de que forma a auditoria preventiva contribui para a gestão de riscos fiscais no Brasil. A metodologia adotada é de natureza bibliográfica e documental, com base em revisão integrativa da literatura, envolvendo artigos científicos, marcos normativos e dissertações. Os resultados evidenciam que práticas preventivas fortalecem os controles internos, promovem a conformidade, aumentam a previsibilidade fiscal e reduzem a incidência de autuações. Conclui-se que a auditoria preventiva atua como elo entre governança, tecnologia e compliance, sendo sua institucionalização contínua fundamental para a sustentabilidade fiscal e o fortalecimento da responsabilidade corporativa no cenário tributário brasileiro.

**Palavras-chave:** auditoria preventiva; riscos fiscais; governança tributária; conformidade fiscal; controles internos.

**Abstract:** The structural complexity of the Brazilian tax system, characterized by a high regulatory burden and the increasing use of electronic tax auditing, significantly heightens organizations' exposure to fiscal risks. In this context, preventive tax auditing emerges as a strategic mechanism. The main objective of this study is to analyze how preventive auditing contributes to tax risk management in Brazil. The methodology is based on a bibliographic and documentary approach using an integrative literature review, including scientific articles, regulatory frameworks, and academic dissertations. The findings reveal that preventive practices strengthen internal controls, promote compliance, enhance tax predictability, and reduce the occurrence of tax assessments. It is concluded that preventive auditing functions as a link between governance, technology, and compliance, and that its systematic institutionalization is essential for fiscal sustainability and for strengthening corporate responsibility within the Brazilian tax environment.

**Keywords:** preventive auditing; fiscal risks; tax governance; tax compliance; internal controls.

## INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro figura entre os mais complexos do mundo, devido à sua estrutura multifacetada, elevada carga normativa e constante atualização legal. Tal cenário exige das organizações um permanente esforço de adaptação e controle, uma vez que falhas simples — como erros de escrituração, divergências de informações ou atraso no cumprimento de obrigações acessórias — podem resultar em autuações expressivas, litígios prolongados e desgastes reputacionais. Assim, compreender e mitigar riscos fiscais tornou-se um desafio central da gestão organizacional.

Modelos internacionais de governança e risco, como o COSO (2013) e a ISO 31000 (2018), destacam a importância da antecipação, do monitoramento contínuo e da correção tempestiva de inconsistências. No Brasil, onde o custo de conformidade supera a média mundial (Vernadl, Savoia, 2024), a demanda por instrumentos que reduzam a insegurança tributária e elevem a previsibilidade fiscal tem crescido de forma significativa.

A auditoria tributária preventiva, nesse contexto, surge como mecanismo estratégico capaz de identificar riscos antes que se materializem, fortalecendo controles internos, aprimorando o compliance e contribuindo para a governança tributária. Diante do exposto, a questão de pesquisa que norteia este estudo é: Como a auditoria tributária preventiva contribui para a gestão de riscos fiscais no Brasil?

O objetivo geral é analisar o papel da auditoria tributária preventiva como instrumento de mitigação de riscos fiscais no cenário brasileiro. Os objetivos específicos são: (i) conceituar a auditoria tributária preventiva e sua evolução; (ii) correlacionar a auditoria preventiva com a gestão de riscos, controles internos e governança tributária; e (iii) discutir o impacto da digitalização da fiscalização sobre as práticas de auditoria.

Este estudo justifica-se pela necessidade de aprofundar a compreensão sobre o papel da auditoria preventiva no enfrentamento de riscos fiscais e pela escassez de pesquisas que consolidem sua função dentro da governança tributária. Para tanto, realizou-se uma revisão integrativa da literatura, estruturada conforme as diretrizes de Beuren (2010), permitindo sintetizar evidências teóricas, identificar convergências e sinalizar lacunas para pesquisas futuras.

Além desta introdução, o estudo está estruturado em mais quatro seções. A seção 2 apresenta a fundamentação teórica, abordando os conceitos de auditoria preventiva, sua relação com a gestão de riscos, controles internos, governança fiscal e o impacto da digitalização. A seção 3 descreve a metodologia de revisão integrativa da literatura. A seção 4 apresenta e discute os resultados da análise, destacando os principais benefícios da auditoria preventiva. Por fim, a seção 5 traz as considerações finais, sintetizando os achados e apontando caminhos para futuras pesquisas.

## FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### Auditoria Tributária Preventiva: Conceitos, Origem e Evolução

A auditoria tributária preventiva consolidou-se como uma resposta à crescente complexidade do ambiente fiscal brasileiro. Diferentemente da auditoria tradicional — que atua após a ocorrência de falhas, com foco corretivo —, a abordagem preventiva sustenta-se na antecipação de riscos, no monitoramento contínuo das rotinas fiscais e na correção tempestiva de inconsistências.

Diversos autores tratam a auditoria preventiva como uma evolução natural das práticas de governança tributária. Bogdzevicius e Santos (2022) defendem que sua função principal é atuar como um instrumento de controle antecipado, capaz de detectar falhas estruturais e padrões de erro que, se não identificados a tempo, podem resultar em autuações significativas. Na visão desses autores, a auditoria preventiva deixa de ser um mero mecanismo de verificação documental para assumir papel de diagnóstico estratégico, com impacto direto na segurança fiscal das organizações.

Fonseca (2022) apresenta evidências empíricas que complementam esse entendimento ao demonstrar que empresas que incorporam rotinas preventivas reduzem de maneira expressiva o volume de inconsistências declaradas ao Fisco. Para o autor, o caráter contínuo dessas práticas cria um ambiente de maior conformidade e padronização, dificultando a recorrência de erros e diminuindo a exposição à fiscalização.

Sob outra perspectiva, Silva (2014) argumenta que a auditoria — incluindo sua vertente preventiva — deve ser compreendida como um processo sistemático, permanente e orientado à melhoria interna, e não apenas como prática pontual associada à detecção de fraudes. Esse entendimento amplia o alcance do conceito ao situá-lo dentro do escopo da governança corporativa, onde a auditoria opera como instrumento de orientação e fortalecimento organizacional.

Quando comparados, esses autores convergem para um ponto essencial: a auditoria tributária preventiva tem origem na necessidade crescente de previsibilidade, segurança e racionalidade fiscal. Sua evolução está diretamente associada ao aumento das obrigações acessórias, ao avanço da fiscalização eletrônica e à exigência por maior integridade nos processos internos. A evolução desse conceito no Brasil está diretamente vinculada a três fatores: (i) aumento das exigências do Fisco; (ii) digitalização das operações empresariais e da fiscalização; e (iii) necessidade de maior previsibilidade e racionalidade fiscal. A auditoria preventiva se consolida como uma prática moderna que fortalece a integridade das informações e reduz a exposição a riscos. Assim, emerge como mecanismo indispensável para reduzir riscos, apoiar decisões gerenciais e consolidar práticas de governança fiscal mais robustas.

## **Auditoria Preventiva e sua Relação com a Gestão de Riscos Fiscais**

O aprofundamento da auditoria preventiva está intimamente ligado às estruturas modernas de gestão de riscos, particularmente os referenciais ISO 31000 e COSO. Esses frameworks oferecem diretrizes que orientam processos de identificação, avaliação, tratamento e monitoramento contínuo de riscos organizacionais — incluindo os riscos fiscais.

A ISO 31000 (2018) estabelece que a gestão de riscos deve ser integrada às atividades cotidianas das instituições e guiada por informações confiáveis. Essa diretriz conecta-se diretamente com a prática da auditoria preventiva, que opera como mecanismo capaz de transformar tais princípios em ações concretas, trazendo para o campo tributário o foco na antecipação de eventos indesejados.

Já o COSO (2013) reforça a importância de controles internos capazes de garantir a confiabilidade das informações e a aderência às normas. Na prática tributária, isso significa que as organizações dependem de auditorias preventivas para validar e ajustar continuamente seus processos internos, garantindo que esses controles funcionem conforme projetado.

Martins (2021) destaca que grande parte das contingências fiscais decorre de falhas simples — divergências sistêmicas, erros de parametrização, ausência de revisão periódica — ou seja, problemas que poderiam ser evitados com processos preventivos mais estruturados. Esse ponto dialoga diretamente com Venturini (2021), que associa a eficácia da gestão fiscal moderna à capacidade de antecipar riscos e trabalhar com previsibilidade, especialmente em um ambiente marcado por intensa digitalização.

Comparando esses autores, nota-se que a gestão de riscos fiscais não se limita a identificar falhas, mas envolve criar sistemas capazes de preveni-las. A auditoria preventiva, portanto, atua como elo operacional entre controles internos e frameworks de risco, garantindo que a organização não apenas reconheça suas vulnerabilidades, mas implemente ações eficazes para mitigá-las.

### **Controles Internos, Conformidade e Governança Tributária**

Os controles internos constituem a base de sustentação da governança tributária. São eles que asseguram que operações fiscais sejam registradas corretamente, que dados sejam confiáveis e que obrigações acessórias sejam enviadas dentro dos padrões legais.

O Tribunal de Contas da União (TCU, 2020) ressalta que controles internos não têm finalidade própria, mas existem para garantir transparência, integridade e boa governança. A ausência ou fragilidade desses controles compromete toda a cadeia tributária, desde a geração de informações até a prestação de contas ao Fisco.

Lima (2020) reforça que controles tributários eficazes devem envolver segregação de funções, revisões formais, validações automáticas e integração

entre áreas. Sem esses elementos, as organizações criam “zonas de risco” que se traduzem em contingências recorrentes.

Esse ponto dialoga com Mendes de Oliveira *et al.* (2022), que identificaram que a maioria das inconsistências em empresas brasileiras decorre não de complexidade técnica, mas de falhas básicas de controle — como ausência de conferência de notas fiscais, erros de CFOP e divergências de CST. Segundo os autores, onde não existem mecanismos preventivos, erros se perpetuam.

Na visão de Guimarães (2021), governança tributária é resultado da integração entre gestão de riscos, controles internos e compliance. Isso implica que a auditoria preventiva se posiciona como “engrenagem central” de um sistema que interliga prevenção, conformidade e segurança fiscal — funcionando como mecanismo de verificação, correção e aperfeiçoamento contínuo.

Câmara *et al.* (2022) complementam a discussão ao destacar que a digitalização intensificou a necessidade de controles robustos, uma vez que qualquer inconsistência eletrônica pode ser detectada automaticamente pelo Fisco. Assim, os autores reforçam que auditoria preventiva e controles internos amadurecidos são inseparáveis.

Comparando as contribuições desses pesquisadores, observa-se consenso de que não existe auditoria preventiva eficaz sem controles internos maduros, e que o fortalecimento desses controles é condição para governança tributária sustentável.

## **Governança Fiscal, Digitalização e Transformação Tecnológica na Auditoria Tributária**

A digitalização alterou profundamente a relação entre contribuintes e administração tributária. O Fisco passou a operar com sistemas integrados, cruzamento automatizado de dados e análises cada vez mais sofisticadas. Nesse contexto, a auditoria preventiva ganhou novo significado.

O Manual da Auditoria Fiscal da Receita Federal (RFB, 2020) destaca que os avanços tecnológicos permitiram à administração identificar, quase em tempo real, divergências em documentos e declarações. Isso deslocou a fiscalização de um modelo reativo para um modelo preditivo, no qual a triagem ocorre com base em padrões de comportamento detectados por sistemas eletrônicos.

Melo (2022) argumenta que essa digitalização exige que empresas adotem postura proativa e contínua de revisão interna, pois a responsabilidade por inconsistências tornou-se quase imediata. Para a autora, a conformidade tributária passa a depender diretamente de processos preventivos.

Borges (2023) enfatiza que inteligência artificial e automação aumentam a rastreabilidade e reduzem erros humanos, elevando a capacidade de detecção de anomalias que auditorias tradicionais não identificariam. Assim, a auditoria preventiva torna-se mais analítica, mais tecnológica e, sobretudo, mais necessária.

Venturini (2021) reforça que modelos preditivos utilizados pelo Fisco aumentam a seletividade das fiscalizações, priorizando contribuintes com padrões

de risco. Isso implica que organizações que não adotam auditoria preventiva ficam mais expostas aos mecanismos de fiscalização inteligente.

Comparando esses autores, conclui-se que a digitalização transformou a auditoria preventiva em instrumento de sobrevivência fiscal, ao mesmo tempo em que a posiciona como componente estratégico da governança tributária. Um modelo de governança fiscal moderno, portanto, deve incorporar a auditoria preventiva como mecanismo estratégico, e não apenas operacional.

## **Fiscalização Digital, Inteligência Analítica e o Novo Paradigma da Auditoria**

A modernização dos sistemas fiscais transformou profundamente a dinâmica de controle tributário no Brasil. O avanço tecnológico permitiu ao Fisco operar com estruturas de cruzamento massivo de dados, automação inteligente e ferramentas baseadas em inteligência artificial, elevando significativamente a capacidade de identificação de inconsistências. O Manual da Auditoria Fiscal da Receita Federal (RFB, 2020) destaca que a administração tributária passou a utilizar modelos de análise de risco capazes de examinar milhões de registros simultaneamente, reduzindo o tempo entre a ocorrência do fato gerador e a detecção de eventuais divergências. Esse cenário impõe às organizações a necessidade de maior rigor na validação de suas informações fiscais, uma vez que falhas antes consideradas de baixo impacto são hoje rapidamente detectáveis.

Melo (2022) reforça essa perspectiva ao afirmar que a velocidade com que erros são detectados pelo Fisco eliminou o intervalo tradicional entre a ocorrência do fato e sua análise fiscal, exigindo auditorias internas capazes de acompanhar o ritmo digital da fiscalização. A conformidade tributária, portanto, depende cada vez menos de correções posteriores e mais de procedimentos preventivos estruturados, realizados de forma permanente.

Borges (2023) amplia essa discussão ao destacar que algoritmos e sistemas de inteligência artificial aplicados ao campo tributário aumentam significativamente a capacidade de identificar padrões atípicos, divergências sofisticadas e comportamentos de risco, muitos dos quais não seriam detectados por métodos tradicionais de auditoria. Nesse sentido, a auditoria tributária preventiva deixa de ser uma atividade meramente verificatória para se tornar um processo analítico, ativo e integrado, adaptado às exigências de um ambiente fiscal altamente digitalizado.

A Receita Federal sintetiza essa transformação ao afirmar que a modernização fiscal está profundamente orientada a risco, com foco na seleção automática de contribuintes que apresentem maior probabilidade de irregularidades (RFB, 2020). Assim, o ambiente digital não apenas fortalece a fiscalização, mas redefine o papel da auditoria empresarial: ela deve ser preventiva, contínua e tecnologicamente integrada.

Diante desse cenário, a auditoria preventiva precisa incorporar ferramentas tecnológicas avançadas, análises de dados em tempo real, monitoramento automatizado de obrigações e métodos sistemáticos e iterativos de revisão

fiscal. A literatura converge no entendimento de que a auditoria preventiva não apenas complementa os modelos preditivos utilizados pelo Estado, mas se torna indispensável para reduzir a exposição das organizações a eles. Em outras palavras, quanto mais digital e inteligente se torna a fiscalização, mais estratégica e necessária se torna a auditoria preventiva como mecanismo de defesa, de gestão de riscos e de fortalecimento da governança tributária.

## **Integração entre Auditoria Preventiva, Fiscalização Inteligente e Controle Institucional**

A evolução da auditoria tributária preventiva no Brasil está diretamente associada ao fortalecimento dos mecanismos de fiscalização automatizada e à consolidação de práticas institucionais de gestão de riscos. Nesse sentido, a literatura evidencia que a auditoria preventiva não atua isoladamente, mas compõe um ecossistema de governança tributária sustentado por três pilares: gestão de riscos, controles internos e conformidade. Esse entendimento encontra respaldo nas orientações do Tribunal de Contas da União (TCU), que reforça a necessidade de integração entre instrumentos de auditoria e sistemas de fiscalização para fortalecer a transparência e reduzir vulnerabilidades. Como destaca o órgão:

A gestão de riscos deve ser integrada aos processos de controle e auditoria. Ambientes organizacionais com práticas preventivas tendem a apresentar maior transparência, menor exposição a irregularidades e melhor capacidade de demonstrar conformidade aos órgãos fiscalizadores (TCU, 2020, p. 23).

Essa diretriz alinha-se ao que autores como Alcântara (2017) e Amarante (2017) defendem: a auditoria preventiva opera como estrutura de sustentação para uma governança fiscal madura, especialmente em ambientes altamente regulados e sujeitos a fiscalizações eletrônicas intensivas.

Adicionalmente, setores do varejo, indústria, serviços digitais e comércio exterior apresentam maior exposição ao risco fiscal devido ao volume e à diversidade de transações, evidenciando a necessidade de auditorias preventivas mais estruturadas. Verndl e Savoia (2024) alertam que a complexidade normativa brasileira amplia o custo de conformidade, tornando essencial a adoção de práticas proativas que reduzam o retrabalho, minimizem penalidades e estabilizem o ambiente fiscal das organizações.

Nesse contexto, a auditoria preventiva assume dupla função: diagnóstica e estratégica. Como mecanismo diagnóstico, identifica falhas recorrentes e gargalos sistêmicos; como instrumento estratégico, orienta decisões, prioriza ações e fortalece a resiliência institucional. Assim, a auditoria preventiva não apenas responde às demandas regulatórias, mas antecipa cenários e adapta processos internos para atender às exigências do Fisco digitalizado.

## Lacunas Teóricas

A literatura especializada demonstra que a auditoria tributária preventiva atua como um dos pilares centrais da gestão de riscos fiscais no contexto brasileiro, sobretudo em um cenário marcado por elevada complexidade normativa, intensificação das obrigações acessórias e crescente digitalização dos processos fiscais. A partir da integração dos estudos analisados, observa-se que a auditoria preventiva contribui decisivamente para o fortalecimento da governança tributária ao reduzir a probabilidade de autuações e contingências, melhorar a qualidade das informações fiscais, promover maior transparência e fornecer suporte estratégico à tomada de decisão. Nesse sentido, sua funcionalidade vai além do simples diagnóstico de conformidade, configurando-se como instrumento contínuo de monitoramento e prevenção, alinhado às diretrizes dos frameworks internacionais de gestão de riscos.

Ao apoiar a estruturação de controles internos robustos e fomentar melhorias contínuas nos processos fiscais, a auditoria preventiva amplia a maturidade organizacional e reforça práticas de compliance. Diversos autores evidenciam que sua atuação integrada aos controles internos, à governança e à análise de risco possibilita maior previsibilidade tributária e segurança jurídica, especialmente em um ambiente regulatório sujeito a mudanças frequentes e interpretações complexas. Além disso, o avanço tecnológico da fiscalização digital — marcado pela utilização de análise preditiva, cruzamento automatizado de dados e inteligência artificial — tornou a auditoria preventiva ainda mais relevante. As organizações passaram a depender de mecanismos sistemáticos de revisão e validação para acompanhar o ritmo de detecção de inconsistências promovido pelo Fisco, o que exige uma postura proativa e contínua.

A auditoria preventiva, nesse contexto, não apenas responde à modernização das práticas fiscalizatórias, mas também se adapta a ela, incorporando ferramentas analíticas, técnicas de monitoramento em tempo real e métodos de rastreabilidade que fortalecem a integridade das informações. Assim, contribui para ampliar a previsibilidade dos cenários fiscais, reduzir incertezas e consolidar práticas tributárias alinhadas a padrões contemporâneos de governança.

Apesar desses avanços conceituais, o campo ainda apresenta lacunas significativas que dificultam a consolidação de um modelo teórico abrangente. Uma das principais lacunas refere-se à ausência de um arcabouço conceitual unificado que sistematize a auditoria preventiva como componente essencial da gestão estratégica tributária. A literatura, como destacam Câmara *et al.* (2022) e Lima (2020), frequentemente trata auditoria, controles internos e compliance como dimensões isoladas, quando, na prática, tais elementos compõem um sistema interdependente que funciona de forma integrada na mitigação de riscos.

Outro ponto crítico é a escassez de estudos empíricos que mensurem de forma objetiva os impactos da auditoria preventiva sobre a redução de autuações, o custo de conformidade e o desempenho fiscal. Embora autores como Fonseca (2022) e Bogdezevicius e Santos (2022) evidenciem seus benefícios, são raras as

investigações longitudinais capazes de demonstrar a magnitude e a consistência desses efeitos ao longo do tempo.

A integração da auditoria preventiva com tecnologias emergentes também permanece pouco explorada, apesar de sua relevância crescente. O uso de análise de dados, modelagem preditiva e sistemas de automação fiscal, embora abordado por Venturini (2021), ainda carece de estudos aprofundados que analisem sua aplicabilidade em diferentes perfis organizacionais. Essa lacuna é particularmente relevante no contexto brasileiro, em que a digitalização da administração tributária avança rapidamente e exige adaptações contínuas nas práticas internas das organizações.

Beuren (2010), ao discutir os fundamentos metodológicos da auditoria, enfatiza que a eficácia dos processos de controle depende da capacidade das organizações de estruturar sistemas de informação integrados, alinhados à gestão estratégica e aptos a sustentar decisões baseadas em evidências. Essa perspectiva reforça que a auditoria preventiva não deve se limitar à identificação de erros, mas deve atuar de forma sistêmica na sua prevenção, apoiando-se em informações confiáveis e processos interligados.

Além disso, ainda é limitada a produção científica que explore a influência de fatores humanos, comportamentais e culturais sobre a eficácia da auditoria preventiva. Elementos como resistência à mudança, falta de capacitação técnica e fragilidades na cultura organizacional podem comprometer a implementação de práticas preventivas, mesmo em ambientes com controles estruturados.

Diante desse panorama, evidencia-se que, embora a auditoria tributária preventiva seja amplamente reconhecida como mecanismo essencial de gestão de riscos fiscais, o campo teórico ainda se encontra em construção. Estudos como este contribuem para reduzir tais lacunas ao analisar a auditoria preventiva sob uma perspectiva integrada, que articula risco, governança, tecnologia, controles internos e conformidade, oferecendo uma compreensão mais abrangente e alinhada às transformações contemporâneas do ambiente fiscal brasileiro.

## **METODOLOGIA**

Este estudo adotou a metodologia de revisão integrativa da literatura, alinhada às diretrizes de Beuren (2010), por ser a abordagem mais adequada para sintetizar conhecimentos teóricos provenientes de diferentes fontes e consolidar entendimentos sobre a auditoria tributária preventiva e sua contribuição para a gestão de riscos fiscais no Brasil. Quanto aos seus objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva, buscando detalhar os fenômenos relacionados ao tema. A abordagem é qualitativa, focada na interpretação e síntese do conteúdo analisado.

A construção da revisão seguiu seis etapas estruturadas: (a) definição do problema e formulação da questão norteadora; (b) estabelecimento de critérios de inclusão e exclusão; (c) identificação e seleção das fontes; (d) categorização e

análise do conteúdo; (e) interpretação dos resultados; e (f) síntese integrativa do conhecimento.

A questão central que norteou o processo foi: Como a auditoria tributária preventiva contribui para a gestão de riscos fiscais no Brasil?

Para respondê-la, foram analisados artigos científicos publicados entre 2010 e 2024, dissertações, livros especializados, normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), marcos legais (como o Código Tributário Nacional), o Manual da Auditoria Fiscal da Receita Federal (2020) e referenciais de controle interno do TCU (2020). O processo de busca contemplou bases de dados como SciELO, Google Scholar, CAPES Periódicos e repositórios institucionais, utilizando descritores como “auditoria preventiva”, “riscos fiscais”, “governança tributária” e “compliance fiscal”.

Os dados foram submetidos à análise temática, permitindo identificar padrões, convergências e lacunas. Dessa forma, a metodologia integrativa assegurou uma síntese rigorosa e fundamentada das evidências disponíveis, permitindo compreender a auditoria preventiva não apenas como prática operacional, mas como um mecanismo estratégico de governança e gestão de riscos.

## RESULTADOS E DISCUSSÃO

A análise integrada dos resultados revela que a auditoria tributária preventiva deve ser compreendida como um instrumento estruturante da governança fiscal contemporânea, posicionando-se não como prática acessória, mas como eixo fundamental para mitigação de riscos em ambientes regulatórios complexos. Os principais resultados podem ser sintetizados em cinco eixos:

1. **Redução de Contingências e Autuações:** A literatura é unânime em demonstrar que processos preventivos reduzem falhas na escrituração, inconsistências em documentos fiscais, erros de parametrização e divergências em obrigações acessórias (Bogdezevicius, Santos, 2022). Esse efeito se traduz na diminuição de autuações e litígios tributários, mitigando custos financeiros e operacionais.
2. **Fortalecimento dos Controles Internos:** Autores como Amarante (2017), Lima (2020) e Mendes de Oliveira et al. (2022) apontam que organizações que adotam auditorias preventivas possuem controles internos mais estruturados, maior segregação de funções e processos mais confiáveis. Isso reduz vulnerabilidades e aumenta a consistência das informações declaradas.
3. **Maior Previsibilidade Fiscal e Segurança Jurídica:** O uso sistemático de rotinas preventivas melhora a rastreabilidade das operações e confere maior estabilidade às decisões tributárias, reduzindo incertezas futuras e ampliando a capacidade de planejamento financeiro.
4. **Integração com Governança, Compliance e Gestão de Riscos:** Os dados evidenciam que a auditoria preventiva funciona como elo integrador

entre compliance tributário, controles internos e práticas de governança, reforçando mecanismos de integridade e transparência nas rotinas fiscais.

5. Adequação ao Novo Paradigma Digital: A digitalização da fiscalização, com uso de inteligência artificial, cruzamentos de dados e modelos preditivos (RFB, 2020; Venturini, 2021), elevou a necessidade de monitoramento contínuo. Assim, a auditoria preventiva surge como ferramenta essencial para manter as organizações aderentes aos parâmetros digitais do Fisco.

Esses resultados confirmam que a auditoria preventiva não apenas reduz riscos, mas eleva a maturidade fiscal, fortalece a governança e promove o alinhamento entre tecnologia, controle e conformidade. A discussão aprofundada desses pontos revela um alinhamento conceitual entre auditoria preventiva e políticas de fiscalização inteligente. Enquanto o Fisco intensifica o uso de algoritmos e análise preditiva, as organizações respondem aprimorando seus controles e adotando rotinas contínuas de verificação, criando um ciclo virtuoso de conformidade.

Outro aspecto relevante refere-se ao papel da auditoria preventiva na criação de uma cultura organizacional orientada a riscos. Estudos como os de Lima (2020) e Guimarães (2021) ressaltam que a maturidade fiscal depende não apenas de processos e tecnologia, mas também da capacidade de alinhar comportamento humano e valores institucionais. A institucionalização de práticas preventivas contínuas, e não apenas pontuais, é o que confere robustez ao modelo, gerando a previsibilidade e a segurança jurídica necessárias para lidar com o dinamismo do sistema tributário brasileiro.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo buscou responder à questão: Como a auditoria tributária preventiva contribui para a gestão de riscos fiscais no Brasil? A revisão integrativa da literatura permitiu concluir que a auditoria tributária preventiva constitui um instrumento essencial e multifacetado para a gestão de riscos fiscais no Brasil, especialmente em um ambiente tributário marcado por complexidade normativa e crescente digitalização.

Os principais achados demonstram que a auditoria preventiva contribui de forma decisiva ao: (i) reduzir autuações e contingências por meio da identificação antecipada de falhas; (ii) fortalecer os controles internos, aumentando a confiabilidade das informações; (iii) ampliar a previsibilidade fiscal e a segurança jurídica; (iv) promover a integração entre governança, compliance e gestão de riscos; e (v) adaptar as organizações às exigências tecnológicas da fiscalização digital.

Evidencia-se, portanto, que a auditoria preventiva transcende a função de mera verificação de conformidade, posicionando-se como um pilar estratégico da governança corporativa. Ela contribui para a sustentabilidade fiscal das organizações, fortalece sua responsabilidade corporativa e cria condições para decisões mais fundamentadas e transparentes.

Como limitação, o estudo se baseia em uma revisão da literatura, não incluindo dados empíricos de estudos de caso. Sugere-se, para futuras pesquisas, a realização de investigações que mensurem quantitativamente o impacto da auditoria preventiva na redução de custos de conformidade e no número de autuações em diferentes setores. Além disso, recomenda-se aprofundar a análise sobre a integração de tecnologias emergentes, como inteligência artificial e blockchain, nas práticas de auditoria preventiva.

Conclui-se que institucionalizar a auditoria tributária preventiva como prática contínua e estratégica é um passo determinante para a modernização da governança fiscal e para a redução sistêmica dos riscos tributários no Brasil.

## REFERÊNCIAS

ALCÂNTARA, João. **Controles internos e governança tributária**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.

AMARANTE, José. **Auditoria interna e governança corporativa**. São Paulo: Atlas, 2017.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BOGDEZEVICIUS, Carlos Rafael; SANTOS, Stephanie Alves dos. **Auditoria tributária como ferramenta para prevenção e detecção de erros e fraudes**. *Rebena*, v. 4, p. 210–224, 2022.

BORGES, A. C. A. **Inteligência Artificial Aplicada à Auditoria Fiscal**. 2023. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Brasília, 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 10 dez. 2025.

BRASIL. Ministério da Economia. **Receita Federal do Brasil. Manual de Auditoria Fiscal**. Brasília: RFB, 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública**. Brasília: TCU, 2020.

CÂMARA, Gilberto *et al.* Controles internos e práticas organizacionais. **Revista de Administração Pública**, v. 56, n. 2, p. 345–368, 2022.

COSO. Internal Control – Integrated Framework: Executive Summary. **Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission**, 2013.

CUMBANA, Diamantina. **Importância da Auditoria Interna no Combate às Fraudes**. 2024. Monografia (Graduação em Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2024.

FONSECA, João Pedro. Auditoria como mecanismo de prevenção de riscos tributários. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 19, n. 50, p. 1-18, 2022.

GUIMARÃES, André Luiz. Governança fiscal e gestão de riscos. **Revista do Serviço Público**, v. 72, n. 1, p. 123-145, 2021.

ISO. ISO 31000:2018 – **Risk management – Guidelines**. International Organization for Standardization, 2018.

LIMA, Renato da Silva. Controles internos tributários e conformidade fiscal. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 14, n. 1, p. 45-62, 2020.

MARTINS, Paulo Henrique. Riscos fiscais e impactos das falhas de conformidade. **Revista de Auditoria**, Governança e Contabilidade (RAGC), v. 9, n. 40, 2021.

MELO, Ana Raquel. Transformação digital e governança fiscal. **Cadernos de Finanças Públicas**, n. 22, p. 1-25, 2022.

MENDES DE OLIVEIRA, Carlos *et al.* **Controles internos e prevenção de fraudes**. Revista UNB Contábil, v. 25, n. 1, p. 88-105, 2022.

NBC TI 01 – **Normas de Auditoria Interna**. Conselho Federal de Contabilidade, 1995.

OLIVEIRA NETO, J. D. **Governança Tributária**. São Paulo: Almedina, 2014.

SILVA, A. M. **Auditoria de Gestão**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

VENTURINI, Fabíola Cristina. **Uso de modelos preditivos na gestão de riscos da fiscalização tributária**. 2021. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade de Brasília, Brasília, 2021.

VERNDL, N.; SAVOIA, J. **Custo de Conformidade Tributária no Brasil**. FGV-SP, 2024.



## A Tributação Sobre a Renda e sua Relação com a Desigualdade Social: Uma Abordagem Crítica no Contexto Contemporâneo

### *Taxation on Income and Its Relationship with Social Inequality: A Critical Approach in the Contemporary Context*

Fernando de Sousa Santana

**Resumo:** O presente estudo analisa a relação entre a tributação sobre a renda e a desigualdade social no Brasil, investigando a eficácia do atual modelo fiscal na redução das disparidades econômicas. O objetivo central foi examinar se o imposto de renda brasileiro desempenha uma função redistributiva eficiente ou se, ao contrário, contribui para a perpetuação das desigualdades. Metodologicamente, a pesquisa se baseou em uma revisão bibliográfica narrativa e qualitativa, utilizando fontes acadêmicas reconhecidas, como Google Scholar, Periódicos CAPES e SciELO, com recorte temporal entre 2000 e 2025. Os resultados apontaram que, apesar da existência de uma tabela progressiva no imposto de renda, sua aplicabilidade é enfraquecida pela predominância de tributos indiretos e pela ausência de uma tributação efetiva sobre grandes fortunas e altos rendimentos. Além disso, a evasão fiscal e os mecanismos de elisão tributária favorecem a concentração de riqueza, reduzindo a capacidade do sistema tributário de atuar como ferramenta de justiça social. O estudo conclui que reformas tributárias são essenciais para a construção de um modelo mais progressivo e equitativo, sugerindo a ampliação da tributação sobre o capital e a redução da carga fiscal sobre o consumo como medidas fundamentais para a promoção de maior equilíbrio socioeconômico.

**Palavras-chave:** tributação sobre a renda; desigualdade social; justiça fiscal; reforma tributária; progressividade.

**Abstract:** This study analyzes the relationship between income taxation and social inequality in Brazil, investigating the effectiveness of the current fiscal model in reducing economic disparities. The main objective was to examine whether the Brazilian income tax performs an efficient redistributive function or, conversely, contributes to the perpetuation of inequalities. Methodologically, the research was based on a narrative and qualitative literature review, using recognized academic sources such as Google Scholar, CAPES Journals, and SciELO, with a time frame between 2000 and 2025. The results indicated that, despite the existence of a progressive income tax structure, its applicability is weakened by the predominance of indirect taxes and the absence of effective taxation on large fortunes and high incomes. Furthermore, tax evasion and tax avoidance mechanisms favor wealth concentration, reducing the capacity of the tax system to act as a tool for social justice. The study concludes that tax reforms are essential for the construction of a more progressive and equitable model, suggesting the expansion of taxation on capital and the reduction of the tax burden on consumption as fundamental measures to promote greater socioeconomic balance.

**Keywords:** income taxation; social inequality; tax justice; tax reform; progressivity.

## INTRODUÇÃO

A tributação desempenha um papel central na organização econômica e social de qualquer país, funcionando não apenas como um mecanismo de arrecadação estatal, mas também como um instrumento de distribuição de renda e de redução das desigualdades. No entanto, a estrutura tributária adotada pode ter efeitos distintos sobre a população, promovendo ou, ao contrário, acentuando as disparidades sociais. No Brasil, o sistema tributário se caracteriza por uma predominância de tributos indiretos – aqueles incidentes sobre bens e serviços –, os quais oneram desproporcionalmente as classes menos favorecidas, tornando a carga fiscal regressiva. Esse modelo, somado à baixa progressividade do imposto de renda e à ausência de uma tributação significativa sobre grandes fortunas, reforça a concentração de riqueza e limita a capacidade do Estado de promover políticas públicas eficazes de equidade social (Silva Lins de Oliveira, 2024; De Godoi, 2022).

A relação entre tributação e desigualdade social tem sido amplamente debatida na literatura econômica e jurídica, especialmente no contexto brasileiro, onde o sistema tributário historicamente reflete e perpetua as disparidades estruturais. Diferentes estudos apontam que a regressividade da carga tributária no Brasil está diretamente relacionada à dificuldade do país em reduzir seus elevados índices de concentração de renda. Enquanto economias desenvolvidas adotam sistemas tributários predominantemente progressivos – nos quais a carga tributária aumenta conforme a renda –, o Brasil mantém uma estrutura que sobrecarrega a população de menor poder aquisitivo, ao passo que permite que grandes empresas e indivíduos de alta renda minimizem sua contribuição fiscal por meio de incentivos, isenções e planejamento tributário agressivo (De Carvalho Fernandes, Gassen, 2016; Clasen, 2014).

Diante desse cenário, este estudo busca investigar a relação entre os impostos sobre a renda e a desigualdade social, problematizando o impacto da atual estrutura tributária na concentração de riqueza no Brasil. A pesquisa parte da seguinte questão: o modelo de tributação sobre a renda no Brasil contribui para a redução da desigualdade social ou, ao contrário, reforça as disparidades econômicas? A partir desse questionamento, pretende-se analisar em que medida o imposto de renda – e a forma como ele é estruturado – exerce um papel efetivo na redistribuição da riqueza, bem como quais são os desafios para a implementação de um modelo tributário mais justo e progressivo.

Para responder a essa problemática, parte-se da hipótese de que o sistema tributário brasileiro, apesar de prever um imposto de renda progressivo, não desempenha um papel significativo na redução das desigualdades, uma vez que sua estrutura é fragilizada pela predominância da tributação indireta e pela falta de mecanismos de taxação mais robustos sobre grandes fortunas e rendimentos elevados. Além disso, supõe-se que a ausência de reformas fiscais voltadas à equidade social perpetua um cenário em que a carga tributária é desproporcionalmente distribuída, penalizando as classes de menor renda e favorecendo os segmentos mais ricos da sociedade.

Nesse sentido, este estudo tem como objetivo geral analisar o impacto da tributação sobre a renda na desigualdade social no Brasil, investigando os desafios e as limitações do atual modelo fiscal na promoção da equidade econômica. Para isso, serão abordados os seguintes objetivos específicos: (i) identificar os diferentes modelos de tributação sobre a renda e suas implicações na distribuição de riqueza; (ii) examinar a efetividade dos impostos sobre a renda como mecanismo de redução das desigualdades sociais; e (iii) discutir propostas de reforma tributária e alternativas para a construção de um sistema fiscal mais justo e progressivo.

A relevância desta pesquisa se fundamenta na necessidade urgente de uma reformulação no sistema tributário brasileiro, considerando sua função não apenas como ferramenta de arrecadação, mas também como instrumento de justiça social. A desigualdade de renda é um dos principais desafios do Brasil, e sua relação com a tributação ainda carece de aprofundamento acadêmico e de embasamento empírico para subsidiar propostas de mudanças estruturais. Assim, compreender como a tributação sobre a renda afeta a distribuição de riqueza contribui para o debate sobre políticas fiscais mais equitativas e para a formulação de estratégias que reduzam as disparidades econômicas e sociais.

A metodologia adotada neste estudo consiste em uma revisão bibliográfica narrativa e qualitativa, fundamentada na análise de obras acadêmicas e artigos científicos publicados em bases de dados reconhecidas, como Google Scholar, Periódicos CAPES e SciELO. A busca bibliográfica foi realizada com base em palavras-chave como “tributação progressiva”, “desigualdade social e impostos”, “imposto de renda no Brasil” e “reforma tributária”, abrangendo publicações entre 2000 e 2025. Como critérios de inclusão, foram considerados estudos publicados em português e indexados em fontes acadêmicas confiáveis. Por outro lado, os critérios de exclusão eliminaram artigos incompletos, publicações não disponibilizadas gratuitamente e estudos cuja abordagem não estivesse diretamente relacionada à temática proposta.

A estrutura do estudo foi organizada de forma lógica, partindo de uma contextualização teórica e evoluindo para uma abordagem crítica sobre a tributação sobre a renda e suas implicações sociais. Inicialmente, são discutidos os modelos de tributação – progressivo, proporcional e regressivo – e seus efeitos sobre a distribuição de renda. Em seguida, aprofunda-se a análise sobre a capacidade redistributiva dos impostos sobre a renda e os desafios impostos pelo sistema fiscal brasileiro. Por fim, são exploradas propostas de reforma tributária e alternativas para a construção de um modelo tributário mais justo e eficiente. Essa estrutura visa proporcionar uma compreensão ampla e crítica do tema, permitindo uma análise aprofundada sobre os impactos da tributação na equidade social e econômica.

## **TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA E DESIGUALDADE SOCIAL: IMPACTOS E PERSPECTIVAS**

### **Consequências Modelos de Tributação sobre a Renda: Progressividade, Proporcionalidade e Regressividade**

A estrutura de um sistema tributário é determinante para a distribuição da carga fiscal entre diferentes classes sociais, influenciando diretamente a desigualdade econômica e social de um país. Nesse sentido, os modelos de tributação sobre a renda – progressivo, proporcional e regressivo – são centrais na análise do impacto da política fiscal sobre a equidade e a justiça social. Cada um desses modelos apresenta características distintas, implicações diretas na distribuição de renda e consequências no combate ou agravamento das disparidades socioeconômicas (De Godoi, 2022; Clasen, 2014).

Atribuição progressiva se fundamenta no princípio da capacidade contributiva, segundo o qual indivíduos com maior renda devem contribuir proporcionalmente mais do que aqueles com rendimentos menores. Esse modelo visa promover a redistribuição da riqueza e mitigar desigualdades, sendo frequentemente utilizado em países desenvolvidos com sistemas tributários robustos e estados de bem-estar social consolidados – como os países escandinavos. No Brasil, embora o imposto de renda da pessoa física possua uma estrutura progressiva, essa progressividade é comprometida por um sistema mais amplo que privilegia tributos indiretos, os quais, por sua própria natureza, tendem a incidir de maneira regressiva sobre a população de menor poder aquisitivo (Silva, 2020; Santos, 2017).

Já a tributação proporcional estabelece uma alíquota única para todos os contribuintes, independentemente de seu nível de renda. Esse modelo, embora possa parecer equitativo à primeira vista, ignora a desigualdade estrutural existente, pois impõe um ônus relativo maior sobre os mais pobres. No Brasil, observa-se uma predominância desse tipo de tributação no imposto de renda das empresas, com alíquotas fixas que não levam em consideração a lucratividade efetiva ou a capacidade real de pagamento das corporações. Esse modelo, aliado a isenções e incentivos fiscais seletivos, reforça a concentração de renda ao beneficiar grandes empresas e setores econômicos específicos, perpetuando um cenário de desigualdade tributária (Rebouças, 2019; Medeiros, Souza, Castro, 2015).

Por outro lado, a tributação regressiva se configura quando a carga tributária incide de forma mais onerosa sobre as camadas de menor renda, o que ocorre especialmente por meio da predominância de impostos indiretos – como o ICMS e o IPI – que são incorporados ao preço final dos bens e serviços. Dessa forma, indivíduos de menor renda acabam destinando uma parcela maior de seus ganhos ao pagamento de tributos do que aqueles situados em faixas de rendimento mais elevadas. Essa estrutura é amplamente criticada por especialistas em justiça fiscal, pois, em vez de promover redistribuição, aprofunda as desigualdades ao transferir

a carga tributária para os segmentos mais vulneráveis da sociedade (De Carvalho Fernandes, Gassen, 2016; Camargo, 2020).

A escolha entre esses modelos reflete não apenas opções técnicas, mas também decisões políticas sobre a função social da tributação e seu papel na redução das disparidades econômicas. Países que adotam sistemas tributários predominantemente progressivos, como a Alemanha e a Suécia, apresentam índices de desigualdade significativamente menores, em comparação a nações cuja tributação se apoia majoritariamente em impostos indiretos, como é o caso do Brasil. A regressividade do sistema tributário brasileiro, amplamente documentada na literatura, é um dos fatores determinantes para a persistência da elevada concentração de renda no país – um problema que não pode ser dissociado da necessidade urgente de uma reforma tributária voltada para maior equidade fiscal (Silva Lins De Oliveira, 2024; Medeiros, Souza, Castro, 2015).

A adoção de uma estrutura tributária mais justa passa pelo fortalecimento da tributação progressiva, acompanhada da redução da carga fiscal sobre bens de consumo essenciais, de modo a aliviar o peso tributário sobre os segmentos mais vulneráveis da população. Entretanto, essa transição enfrenta resistências de grupos econômicos que se beneficiam do modelo atual, evidenciando que a tributação não é apenas um mecanismo técnico de arrecadação estatal, mas também um instrumento de disputa política e social (Rebouças, 2019; Santos, 2017).

## **O Papel dos Impostos sobre a Renda na Redução ou Reforço da Desigualdade Social**

A tributação sobre a renda é frequentemente concebida como um instrumento de redistribuição econômica e justiça social, servindo como mecanismo para corrigir desigualdades estruturais. No entanto, a eficácia dessa estratégia é alvo de intenso debate, uma vez que os sistemas tributários podem, paradoxalmente, tanto mitigar quanto agravar as disparidades socioeconômicas. No Brasil, o imposto de renda apresenta um caráter progressivo em sua concepção, mas sua real capacidade redistributiva é comprometida por uma série de fatores – desde a elevada concentração da arrecadação em tributos indiretos até as brechas legais que beneficiam contribuintes de maior poder aquisitivo (De Godoi, 2022; Rebouças, 2019).

A eficácia dos impostos sobre a renda na redução da desigualdade depende diretamente da progressividade do sistema tributário e da destinação dos recursos arrecadados. Em países onde a tributação da renda é estruturalmente progressiva – como os países escandinavos e algumas nações da Europa Ocidental –, os impostos desempenham um papel significativo na redistribuição da riqueza. Nessas nações, as alíquotas sobre os mais ricos são elevadas e a arrecadação é revertida para políticas públicas que promovem equidade, como educação e saúde gratuitas. No Brasil, contudo, o impacto redistributivo do imposto de renda é limitado, uma vez que sua progressividade é enfraquecida por mecanismos como isenções fiscais, deduções e um teto relativamente baixo para a alíquota máxima aplicada às altas rendas (Silva, 2020; Clasen, 2014).

Além disso, o imposto de renda perde parte de sua capacidade redistributiva devido à predominância da tributação indireta no sistema fiscal brasileiro. Estudos demonstram que mais de 50% da carga tributária nacional incide sobre bens e serviços, o que significa que famílias de baixa renda comprometem uma parcela significativamente maior de seus rendimentos com tributos do que os estratos mais abastados. Essa estrutura impõe um peso desproporcional sobre a população mais vulnerável e acaba neutralizando os efeitos progressivos do imposto de renda, tornando o sistema tributário brasileiro, como um todo, regressivo (Camargo, 2020; Santos, 2017).

Outro fator relevante é a evasão fiscal e o planejamento tributário agressivo praticado por grandes conglomerados e indivíduos de alta renda. O Brasil apresenta um elevado índice de sonegação, especialmente entre os segmentos que possuem maior capacidade econômica para utilizar mecanismos sofisticados de elisão fiscal. Enquanto trabalhadores assalariados têm seus impostos descontados diretamente na fonte, grandes empresários e investidores frequentemente se valem de brechas legislativas para reduzir sua carga tributária – um fenômeno que compromete a arrecadação estatal e agrava a desigualdade econômica (De Carvalho Fernandes, Gassen, 2016; Medeiros, Souza, Castro, 2015).

Estudos empíricos corroboram essa realidade. Uma análise conduzida por Medeiros, Souza e Castro (2015) demonstrou que a desigualdade de renda no Brasil se mantém estável mesmo após a incidência do imposto de renda, revelando que a política tributária atual não é suficiente para reduzir as disparidades. O trabalho evidencia que, apesar da existência de uma tabela progressiva no imposto de renda da pessoa física, o efeito redistributivo é neutralizado por mecanismos como a isenção de tributos sobre dividendos e a baixa tributação sobre grandes fortunas – um modelo que, na prática, favorece a concentração da riqueza.

A falta de uma tributação efetiva sobre altos rendimentos e patrimônio é um dos principais entraves para a função redistributiva dos impostos no Brasil. Diferentemente de países que adotam impostos sobre grandes fortunas, heranças e ganhos de capital como pilares da justiça fiscal, o sistema brasileiro permite que os mais ricos acumulem patrimônio sem que haja uma cobrança tributária proporcional. Essa lacuna não apenas perpetua desigualdades históricas, mas também limita a capacidade do Estado de financiar políticas públicas voltadas para a redução da pobreza e da exclusão social (Silva Lins De Oliveira, 2024; Rebouças, 2019).

Ainda que a tributação sobre a renda possua, em teoria, um potencial significativo para corrigir desigualdades, sua eficácia depende de uma estrutura tributária equilibrada e de políticas que assegurem que os mais ricos contribuam de forma proporcional à sua capacidade econômica. No Brasil, a ausência de uma tributação eficiente sobre o capital, somada à forte dependência de impostos sobre o consumo, compromete a função redistributiva do sistema fiscal – um fator que reforça as assimetrias sociais e dificulta o avanço em direção a um modelo mais equitativo (De Godoi, 2022; Santos, 2017).

## Reformas Tributárias e Alternativas para uma Tributação mais Justa

A necessidade de uma reforma tributária que corrija as distorções do atual sistema fiscal brasileiro é amplamente reconhecida por especialistas e legisladores. A regressividade da carga tributária, a baixa efetividade dos impostos sobre a renda e a ausência de uma tributação significativa sobre grandes patrimônios são fatores que perpetuam a desigualdade social e comprometem a função redistributiva da tributação. Para mitigar esses problemas, diversas propostas de reforma têm sido discutidas, variando desde ajustes na progressividade do imposto de renda até a criação de novos tributos sobre grandes fortunas e heranças – medidas que, se bem implementadas, poderiam aproximar o Brasil de modelos tributários mais justos e equitativos (De Godoi, 2022; Clasen, 2014).

Entre as principais propostas para uma reforma fiscal mais justa está o aumento da progressividade do imposto de renda, com a elevação das alíquotas para as faixas de rendimentos mais altas e a redução da carga tributária sobre os contribuintes de menor poder aquisitivo. Atualmente, a alíquota máxima do imposto de renda no Brasil – fixada em 27,5% – é significativamente inferior à de países que adotam uma tributação progressiva eficiente, como Suécia e Alemanha, onde as taxas sobre os mais ricos podem ultrapassar 50%. Além disso, o fato de lucros e dividendos não serem tributados no país compromete ainda mais a equidade do sistema, uma vez que permite que grandes empresários e investidores escapem de uma tributação proporcional à sua capacidade econômica (Silva, 2020; Medeiros, Souza, Castro, 2015).

A experiência internacional demonstra que países que implementaram reformas fiscais progressivas obtiveram impactos positivos na redução das desigualdades. A França, por exemplo, adotou um imposto sobre grandes fortunas que incide diretamente sobre patrimônios elevados, garantindo uma arrecadação significativa sem afetar as classes médias e baixas. Nos Estados Unidos, apesar de resistências políticas, o aumento da tributação sobre os super-ricos tem sido amplamente debatido como uma estratégia para reduzir a concentração extrema de renda e financiar programas sociais. Em ambos os casos, a combinação entre um imposto de renda mais progressivo e a taxação de altos patrimônios tem se mostrado uma alternativa eficiente para a promoção de justiça fiscal (De Carvalho Fernandes, Gassen, 2016; Santos, 2017).

Outro eixo fundamental da reforma tributária está na redução da dependência dos impostos indiretos, que incidem sobre bens e serviços e penalizam desproporcionalmente a população de menor renda. A substituição parcial desses tributos por impostos diretos – como o imposto sobre heranças e sobre grandes fortunas – poderia reequilibrar a carga fiscal e aliviar o peso tributário sobre os mais pobres. No Brasil, a proposta de unificação dos impostos sobre consumo em um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) nacional poderia minimizar distorções e tornar a tributação sobre bens e serviços mais transparente e eficiente. Contudo, para que esse modelo não perpetue a regressividade, seria essencial adotar alíquotas

diferenciadas, garantindo uma carga tributária menor sobre itens essenciais e uma incidência maior sobre bens supérfluos (Rebouças, 2019; Camargo, 2020).

Além disso, a tributação da economia digital e do setor financeiro representa uma alternativa para tornar o sistema tributário mais moderno e justo. Em um contexto de crescente digitalização econômica, a adoção de impostos sobre transações financeiras de alto valor e a regulamentação da tributação de grandes corporações tecnológicas poderiam garantir uma arrecadação mais equilibrada, reduzindo a necessidade de sobrecarregar o consumo e a renda do trabalho. A União Europeia tem avançado na formulação de diretrizes para tributar grandes plataformas digitais, garantindo que empresas multinacionais contribuam proporcionalmente com os países onde operam – uma abordagem que poderia ser adotada no Brasil para aumentar a arrecadação sem comprometer a classe trabalhadora (Silva Lins De Oliveira, 2024; De Godoi, 2022).

Assim, a construção de um sistema tributário mais justo exige uma mudança estrutural profunda, pautada na ampliação da progressividade da tributação, na redução da carga sobre o consumo e na criação de mecanismos que impeçam que os mais ricos escapem da tributação. Essas mudanças, no entanto, enfrentam resistência de setores econômicos privilegiados pelo modelo atual, o que reforça a necessidade de uma mobilização política e social para viabilizar uma reforma tributária que realmente promova equidade fiscal e justiça social (De Carvalho Fernandes, Gassen, 2016; Clasen, 2014).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise da tributação sobre a renda e sua relação com a desigualdade social revelou que a estrutura fiscal brasileira apresenta características que, em vez de mitigar as disparidades econômicas, acabam por reforçá-las. A predominância dos tributos indiretos, aliada a um modelo de imposto de renda que não é suficientemente progressivo, compromete a função redistributiva da tributação e perpetua um cenário de concentração de riqueza. Essa configuração reflete não apenas decisões técnicas, mas também escolhas políticas que historicamente favoreceram determinados grupos econômicos, dificultando a construção de um sistema fiscal mais equitativo e alinhado com os princípios de justiça social.

Os objetivos estabelecidos para este estudo foram plenamente atendidos. O primeiro objetivo, que consistiu em identificar os diferentes modelos de tributação e suas implicações na distribuição de renda, foi alcançado ao demonstrar que os sistemas progressivo, proporcional e regressivo impactam de maneira distinta a justiça fiscal. O segundo objetivo, que buscava examinar a efetividade dos impostos sobre a renda na redução das desigualdades sociais, evidenciou que, no Brasil, a tributação sobre a renda ainda possui um impacto redistributivo limitado devido a fatores como isenções fiscais, baixa taxaço sobre grandes fortunas e a elevada carga tributária sobre o consumo. Já o terceiro objetivo, que propunha discutir reformas e alternativas para um modelo tributário mais justo, permitiu a análise

de experiências internacionais bem-sucedidas e a formulação de propostas que poderiam ser aplicadas ao contexto brasileiro.

A problemática central da pesquisa, que questionava se o modelo de tributação sobre a renda no Brasil efetivamente contribui para a redução da desigualdade social ou, ao contrário, reforça as disparidades econômicas, foi elucidada a partir das evidências levantadas. O estudo demonstrou que, embora o imposto de renda possua um caráter formalmente progressivo, sua aplicabilidade e alcance são limitados pela estrutura fiscal do país, que recai desproporcionalmente sobre os estratos sociais de menor renda. A ausência de um sistema robusto de taxaço sobre altos rendimentos e patrimônios, além da elevada sonegação fiscal nas camadas mais privilegiadas, contribui para que a tributação brasileira, em sua totalidade, acabe sendo regressiva e excludente.

As hipóteses levantadas no início da pesquisa foram confirmadas. A primeira, que sugeria que o imposto de renda brasileiro possui baixa capacidade redistributiva devido à predominância dos tributos indiretos, mostrou-se válida diante dos dados analisados. Da mesma forma, a segunda hipótese, que apontava para a necessidade de reformas tributárias que fortaleçam a progressividade fiscal, também foi corroborada, visto que experiências internacionais indicam que um modelo mais progressivo pode reduzir significativamente as disparidades sociais e proporcionar maior equilíbrio econômico.

Durante a realização do estudo, algumas limitações foram encontradas, especialmente na obtenção de dados mais detalhados sobre o impacto das reformas tributárias no Brasil e na dificuldade de acesso a informações sobre o planejamento tributário de grandes empresas e indivíduos de alta renda. Além disso, a escassez de publicações recentes abordando diretamente a relação entre tributação e desigualdade sob a ótica da justiça fiscal brasileira impôs a necessidade de recorrer a estudos internacionais e análises comparativas para contextualizar os achados da pesquisa.

A partir dessas considerações, novas pesquisas podem aprofundar a discussão sobre os efeitos práticos de possíveis reformas tributárias no Brasil, investigando, por exemplo, a viabilidade da implementação de um imposto sobre grandes fortunas e os impactos socioeconômicos de uma maior tributação sobre o capital. Além disso, estudos futuros poderiam explorar a influência da tributação na mobilidade social, analisando se sistemas tributários mais progressivos efetivamente contribuem para a ascensão econômica das camadas mais pobres da população.

Dessa forma, a presente pesquisa não apenas trouxe à tona a necessidade de uma revisão estrutural no modelo tributário brasileiro, como também evidenciou o papel essencial da tributação na construção de uma sociedade mais justa e equilibrada. A reformulação do sistema fiscal do país, com a ampliação da progressividade e a redução da dependência de impostos indiretos, representa um caminho fundamental para a promoção da equidade social e o fortalecimento das políticas públicas voltadas ao desenvolvimento econômico sustentável.

## REFERÊNCIAS

- CAMARGO, Rodrigo Ferreira de. **Tributação indireta no Brasil e sua contribuição para a desigualdade social**. 2020.
- CLASEN, Roberto Neme. **Sistema tributário e desigualdade social no Brasil: a regressividade do sistema como indutora de desigualdade**. 2014.
- DE CARVALHO FERNANDES, Ricardo Vieira; GASSEN, Valcir. Tributação, desigualdade social e reforma tributária: os três Poderes e os objetivos da República. **Revista Jurídica da Presidência**, p. 353-382, 2016.
- DE GODOI, Marciano Seabra. Concentração de renda e riqueza e mobilidade social: a persistente recusa da política tributária brasileira a reduzir a desigualdade. **Revista de Informação Legislativa**, v. 59, n. 235, p. 61-74, 2022.
- MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de; CASTRO, Fabio Ávila de. A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012: estimativa com dados do imposto de renda e pesquisas domiciliares. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 20, p. 971-986, 2015.
- REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. **Tributação e desigualdade econômica: elementos para uma teoria da tributação redistributiva para o Brasil contemporâneo**. 2019.
- SANTOS, Élvio Gusmão. Desigualdade social e justiça tributária. **Revista Virtual da AGU**, 2017.
- SILVA, Cleuton Fernandes da. **A tributação indireta como mecanismo de exemplo para a desigualdade social**. 2020.
- SILVA LINS DE OLIVEIRA, Ruan. Sistema Tributário Brasileiro E A Desigualdade Social: Uma Relação De Simbiose. **Direito UNIFACS–Debate Virtual-Qualis A2 em Direito**, n. 286, 2024.

### **Helton Carlos Praia de Lima**

Professor da Universidade Federal do Amazonas - UFAM. Doutor em Direito Constitucional (UNIFOR). Mestre em Contabilidade e Controladoria (UFAM). Pós-graduado em Direito do Trabalho e Previdenciário (CIESA). Graduado em Direito (CIESA). Graduado em Ciências Contábeis (CIESA). Graduado em Tecnologia Eletrônica (UTAM/UEA) e Graduado em Licenciatura em Física (UFAM). Foi Professor do Mestrado Profissional em Segurança Púb., D. Humanos e Cidadania - PPGSP/UEA/AM. Foi Coordenador do curso de Direito do CIESA (2020). Foi Professor de Direito da Universidade Paulista - UNIP/Manaus. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (aposentado). Foi Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e Presidente da 3 Turma Especial da 2 Seção de Julgamento do CARF. Membro da Academia de Letras, Ciências e Culturas da Amazônia - ALCAMA - 2022/2 - Caixa 186. Área de pesquisa: Direito Constitucional, Tributário, Empresarial, Trabalho, Previdenciário, Amazônia, Contabilidade e Controladoria, Zona Franca de Manaus - ZFM.

### **Helton José Barbosa Loureiro Praia**

Doutorando em Função Social do Direito (FADISP). Mestre em Direito Constitucional (UNIVALI). Pós-Graduação em Direito Público (UNIAMÉ-RICA). Pós-Graduação em Data Science (CUUA-DESCOMPLICA). Graduação em Direito (UEA) e Tecnólogo em Análise e Desenvolvimento de Sistemas (UNIP). Analista de TI (DINT). Advogado.

### A

ambiente tributário 25, 29, 40, 69  
auditoria IX, 23, 24, 25, 27, 28, 29, 30, 33, 34, 35, 36, 38, 39, 53, 55, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70  
auditoria preventiva 34, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70  
auditoria tributária IX, 23, 24, 25, 27, 28, 29, 30, 33, 34, 35, 36, 59, 60, 61, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70  
automação fiscal 40, 51, 55, 67

### B

blockchain 47, 48, 51, 70

### C

compliance 23, 24, 25, 27, 29, 30, 31, 33, 34, 35, 36, 40, 41, 42, 45, 47, 48, 49, 50, 51, 53, 55, 56, 57, 59, 60, 63, 66, 68, 69  
corporativa IX, 23, 44, 48, 49, 54, 55, 57, 59, 61, 69, 70  
créditos financeiros 40, 44

### D

desigualdades 20, 55, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79  
desigualdade social IX, 72, 73, 74, 78, 79, 80, 81

### E

estratégias 12, 40, 42, 44, 51, 54, 55, 56, 74

## F

financeiros 40, 41, 42, 44, 50, 53, 54, 68

fiscal IX, 10, 11, 12, 16, 19, 23, 24, 25, 26, 27, 29, 30,  
31, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 40, 41, 42, 43, 44, 46, 47,  
48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61,  
62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75,  
76, 77, 78, 79, 80

## G

governança tributária 29, 34, 35, 36, 40, 52, 53, 54,  
55, 57, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 68, 70

## I

imposto 10, 11, 14, 15, 16, 21, 32, 33, 39, 42, 72, 73,  
74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81

incentivos fiscais 10, 11, 12, 13, 14, 16, 22, 40, 41, 43,  
44, 47, 50, 75

industrial 13, 16, 18, 19, 20, 40, 41, 48, 49, 51, 54

inovação 13, 14, 15, 40, 42, 43, 46, 47, 48, 51, 55

insumos tributados 10

## J

justiça 20, 43, 72, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81

## L

legislação tributária 10, 11, 52

## N

nota fiscal 40, 57

## P

planejamento 16, 23, 25, 33, 35, 36, 39, 49, 50, 52, 68, 73, 77, 80  
políticas públicas 10, 12, 15, 17, 19, 73, 76, 77, 80  
processos 12, 13, 18, 23, 29, 30, 31, 32, 35, 36, 40, 41, 42, 43, 44, 48, 50, 52, 53, 56, 61, 62, 63, 65, 66, 67, 68, 69  
progressividade 72, 73, 75, 76, 78, 79, 80

## R

reformas tributárias 32, 33, 38, 72, 80  
reforma tributária IX, 12, 15, 16, 17, 19, 20, 21, 22, 23, 32, 37, 38, 39, 40, 42, 43, 44, 46, 51, 56, 57, 58, 72, 74, 76, 78, 79, 81  
reforma tributária brasileira 19, 21, 23, 37, 39, 57  
riscos fiscais 23, 25, 27, 29, 30, 34, 36, 52, 53, 59, 60, 62, 66, 67, 68, 69

## S

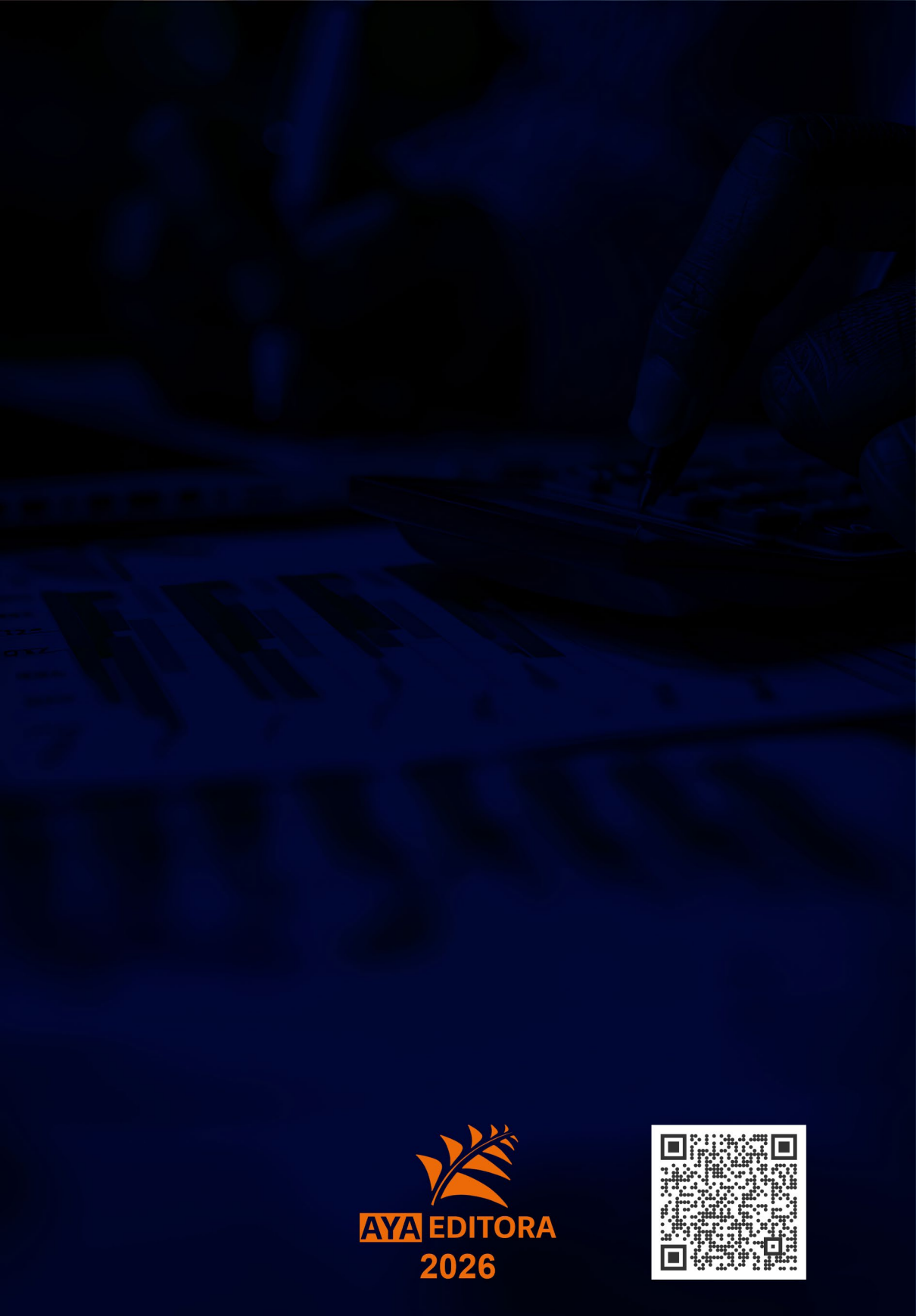
segurança jurídica 23, 24, 30, 34, 36, 46, 51, 54, 66, 69  
socioeconômico 14, 72  
sustentabilidade 35, 47, 48, 49, 52, 53, 59, 69

## T

tributação IX, 10, 11, 12, 14, 15, 19, 21, 26, 27, 28, 31, 32, 33, 35, 36, 38, 41, 49, 50, 56, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81  
tributação de produtos 10, 11, 12  
tributária IX, 10, 11, 12, 13, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 42, 43, 44, 46, 48, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 81  
tributário VI, IX, 10, 11, 14, 15, 16, 18, 19, 20, 23, 24,

25, 26, 27, 28, 29, 30, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39,  
40, 41, 43, 44, 49, 50, 53, 56, 59, 60, 62, 64, 69, 70,  
72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81  
tributo 10, 12, 14, 15, 27





**AYA EDITORA**  
**2026**

