



Análise dos Impactos Econômicos e Sociais do Programa Remessa Conforme na Dinâmica do Comércio Eletrônico Transfronteiriço no Brasil

Analysis of the Economic and Social Impacts of the Remessa Conforme Program on the Dynamics of Cross-Border E-Commerce in Brazil

Flávia Vitória Oliveira Ghirardi Pini

Acadêmico do 10º semestre do curso de Direito das Faculdades Integradas de Nova Andradina-FINAN.

Franco José Vieira

Orientador: Professor Franco José Vieira, do curso de Direito das Faculdades Integradas de Nova Andradina – FINAN.

Resumo: O estudo “Análise dos Impactos Econômicos e Sociais do Programa Remessa Conforme” argumenta que a iniciativa, embora bem-sucedida em seus objetivos fiscais, gerou consequências sociais e econômicas negativas, notadamente por violar o princípio constitucional da capacidade contributiva. Lançado em agosto de 2023 para combater a evasão fiscal no e-commerce transfronteiriço, o programa aumentou a arrecadação em 40,7% em 2024, atingindo R\$ 2,98 bilhões, apesar de uma queda de 11% no volume de encomendas. Essa nova estrutura tributária, contudo, provocou uma “destruição de demanda” de caráter regressivo, impactando desproporcionalmente os consumidores de baixa renda. O volume de compras entre as classes C, D e E caiu 35%, mais que o triplo da queda de 11% registrada nas classes A e B. Adicionalmente, 66% dos consumidores desistiram de compras após verem o valor final com impostos, e 40% dos que desistiram não procuraram alternativas no mercado nacional, simplesmente deixando de consumir. O programa também intensificou o debate sobre a isonomia tributária, pois a carga fiscal sobre produtos nacionais permanece, em muitos casos, mais que o dobro da incidente sobre importações diretas. Conclui-se que a política, ao onerar de forma mais severa a população com menor poder aquisitivo, fere a justiça fiscal e a equidade tributária.

Palavras-chave: Direito tributário; capacidade contributiva; comércio eletrônico; justiça fiscal.

Abstract: The study “Analysis of the Economic and Social Impacts of the Remessa Conforme Program” argues that the initiative, while successful in its fiscal objectives, has generated negative social and economic consequences, notably by violating the constitutional principle of contributory capacity. Launched in August 2023 to combat tax evasion in cross-border e-commerce, the program increased tax revenue by 40.7% in 2024, reaching R\$2.98 billion, despite an 11% drop in the volume of orders. This new tax structure, however, has caused a regressive “demand destruction,” disproportionately affecting low-income consumers. The volume of purchases among classes C, D, and E fell by 35%, more than triple the 11% decline recorded in classes A and B. Additionally, 66% of consumers abandoned their purchases after seeing the final price with taxes, and 40% of those who gave up did not seek alternatives in the domestic market, simply ceasing to consume. The program has also intensified the debate on tax isonomy, as the tax burden on domestic products remains, in many cases, more than double that of direct imports. It is concluded that the policy, by more severely burdening the population with lower purchasing power, undermines fiscal justice and tax equity.

Keywords: Tax law; contributory capacity; e-commerce; fiscal justice.

INTRODUÇÃO

O comércio eletrônico internacional tornou-se de forma consolidada um impulsionador de relevante transformação nos padrões de consumo e na estrutura do varejo brasileiro. Diante de um contexto de crescimento acelerado, sonegação fiscal estruturada e reclamação de concorrência desleal por parte da cadeia produtiva nacional, o Estado brasileiro instituiu, a partir de 1º de agosto de 2023, o Programa Remessa Conforme (PRC). Concebido como uma solução para formalizar o setor, o programa visa reformular o tratamento alfandegário e tributário das remessas internacionais (Brasil, 2023).

O problema que se destaca como cerne deste estudo se aplica na análise do impacto negativo da nova tributação sobre os consumidores de baixa renda. A tese defendida é que o PRC, embora eficiente do ponto de vista da arrecadação, viola o princípio da capacidade contributiva, pilar da justiça fiscal no sistema tributário brasileiro. A justificativa para focar sobre este cenário jurídico-econômico repousa sobre a urgência de avaliar políticas públicas não somente por sua eficiência de acordo com a arrecadação no entanto, além disso, se leva em consideração a sua conformidade com os ideais constitucionais que tem como objetivo a equidade e a justiça social.

O objetivo da pesquisa, no seu aspecto mais abrangente, é, portanto, analisar os efeitos econômicos e sociais do PRC de acordo com o princípio da capacidade contributiva. Como objetivos específicos, busca-se: (a) descrever a estrutura do programa e seus efeitos macroeconômicos na arrecadação e no volume de importações; (b) examinar os impactos microeconômicos sobre o comportamento do consumidor, com foco na destruição de demanda entre as classes de menor renda; e (c) discutir a violação da capacidade de contribuição e a intensificação do debate sobre a isonomia tributária. A delimitação do tema leva em consideração o período de 2023 a 2025, utilizando uma metodologia qualitativa e descritiva, baseada em análise documental de fontes legais, relatórios oficiais e literatura acadêmica.

REFERENCIAL TEÓRICO

Comércio Eletrônico e Tributação no Brasil

A literatura acadêmica analisa o comércio eletrônico como uma inovação da forma como são pensados os modelos de negócios e altera os fundamentos comportamentais do consumidor (Almeida, 2024; Cavalcante; Silva, 2017; Souza, 2021). No Brasil, o crescimento exponencial do setor é bem documentado, com o faturamento partindo de R\$ 53 bilhões em 2016 para R\$ 205,1 bilhões em 2023 (FECOMERCIO SP, 2024). Ao passo que a política de tributação sobre produtos importados tem sido tema de constante debate, historicamente utilizada como instrumento de política comercial para blindar a indústria nacional (Garcia;

Biderman, 2006). Estudos como o de Rocha, Moraes e Gonçalves (2024) mostram os desafios recorrentes em equilibrar a proteção da indústria com os interesses dos consumidores.

Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva, fundamento constitucional definido no art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988, estabelece que os impostos, sempre que possível, devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. O enunciado ao contrário de ter efeito meramente sugestivo, trata-se de questão mandatória que visa concretizar a justiça fiscal e a equidade na distribuição do ônus tributário. Doutrinadores de renome, como Ricardo Lobo Torres, associam o conceito à premissa milenar de “dar a cada um o que é seu” (*suum cuique tribuere*), ou seja, não se deve instituir impostos onde não há riqueza a ser tributada (Torres, 2002).

Roque Antonio Carrazza (2015) aprofunda a questão, afirmando que o princípio da capacidade contributiva anda lado a lado com a realização dos ideais republicanos, reforçando o justo distributivo no campo de conhecimento tributário. Para Carrazza (2008), o legislador deve escolher como hipóteses de incidência situações que revelem conteúdo econômico, permitindo que os cidadãos cumpram seu dever de solidariedade. Paulo de Barros Carvalho, entretanto, salienta que “o Direito só opera no campo do possível”, indicando que a tributação deve respeitar a realidade econômica do contribuinte (Carvalho, 1993).

A aplicação da capacidade contributiva aos impostos indiretos, como os que incidem sobre o consumo, é debatida intensamente na seara tributária. Tais tributos são inerentemente regressivos, pois oneram proporcionalmente mais a população de baixa renda, que destina massivamente seus rendimentos ao consumo. Para atenuar essa regressividade, a Constituição prevê mecanismos como a seletividade, que ajusta as alíquotas conforme o serviço ou bem é considerado essencial ou não. Carrazza (2008) defende que, mesmo nos tributos indiretos, a capacidade contributiva deve ser observada, ainda que de forma mitigada pela seletividade, para não esgotar a riqueza do contribuinte e ferir a justiça fiscal.

Elasticidade da Demanda e Destruição de Consumo

A reação dos consumidores à nova tributação é explicada pela teoria da elasticidade-preço da demanda, que mede a sensibilidade da quantidade demandada a uma variação no preço (Cruz, 2022; Botelho, 2005). Estudos demonstram que a demanda por bens não essenciais no Brasil tende a ser altamente elástica, especialmente entre os consumidores de menor renda (Gomes; Aguiar, 2015; Katz *et al.*, 2024). Um produto que dentro de um intervalo de preço que recebe um valor próximo à linha de tendência de valor não praticável pelo consumidor, como o imposto pelo PRC, pode levar à destruição de demanda, um fenômeno no qual o consumo é permanentemente eliminado para um segmento de mercado, em vez de ser substituído ou adiado (Chesnais, 1998; Empresa de Pesquisa Energética, 2021).

METODOLOGIA

O presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa qualitativa, descritiva e documental. A estratégia metodológica foi estruturada em três etapas para garantir a objetividade e a profundidade da análise:

- a) **Análise Documental Legal:** Esta fase consistiu no exame minucioso das normas que regulamentam o PRC, a Instrução Normativa RFB Nº 2.146/2023 e a Portaria Coana Nº 130/2023. O objetivo foi compreender o arcabouço normativo, os objetivos declarados e os mecanismos operacionais do programa.
 - b) **Análise Empírica:** Nesta etapa, foram coletados e analisados dados quantitativos de fontes primárias. Utilizaram-se os relatórios mensais de resultados do PRC, publicados pela Secretaria Especial da Receita Federal, para extrair dados sobre volume de remessas e arrecadação. Foram também analisados estudos empíricos de entidades setoriais, como a pesquisa sobre comportamento do consumidor da consultoria Plano CDE e o levantamento sobre carga tributária do IDV/IBPT, cujos critérios de seleção e validação dos dados foram rigorosamente avaliados.
 - c) **Interpretação Teórica:** A fase final envolveu a interpretação dos dados empíricos valendo-se do referencial teórico. As informações foram cruzadas com a literatura jurídica sobre o princípio da capacidade contributiva e com os conceitos econômicos de elasticidade da demanda e destruição de consumo, a fim de construir a argumentação central do trabalho.
- a. **Limitações da Pesquisa:** Reconhece-se que a análise se baseia em interim específico. Os dados utilizados referem-se principalmente ao período de 2023 a 2025, o que pode limitar a análise de efeitos de longo prazo da política tributária.

ANÁLISE DOS RESULTADOS E DISCUSSÃO

Efeitos Macroeconômicos do PRC

A implantação do Programa Remessa Conforme desencadeou um efeito paradoxal: uma queda no volume de transações junto a um aumento substancial na arrecadação. Dados da Secretaria da Receita Federal para o ano de 2024 indicam que o número de encomendas internacionais registrou uma contração de 11%, caindo de 209,58 milhões de unidades em 2023 para 187,12 milhões em 2024. Contraditoriamente, a arrecadação do Imposto de Importação sobre essas remessas apresentou um crescimento de 40,7%, passando de R\$ 1,98 bilhão para R\$ 2,98 bilhões no mesmo período (Brasil, 2025).

Antes de analisar os dados de arrecadação e volume, é necessário detalhar os dois mecanismos operacionais do PRC que impactam diretamente o comportamento do consumidor. O primeiro é logístico: empresas certificadas enviam informações das remessas à Receita Federal antes da chegada ao país. Isso permite uma

gestão de risco antecipada que, para remessas de baixo risco, resulta na liberação automática (“canal verde”), agilizando a entrega. O segundo, e bastante relevante para este estudo, é a transparência tributária no checkout: o consumidor passa a visualizar o custo final da compra, incluindo o Imposto de Importação e o ICMS, no ato do fechamento. Como será analisado, é este mecanismo de transparência que expõe a carga tributária e serve como gatilho para a alta elasticidade da demanda.

A tabela 1, construída a partir de relatórios oficiais, detalha a evolução mensal dos indicadores no primeiro semestre de 2025, evidenciando a consolidação do PRC como o canal predominante para as importações de pequeno valor.

Tabela 1 - Evolução Mensal das Remessas Internacionais e Arrecadação (Jan-Jun 2025).

Mês/Ano	Total de DIR Registradas	DIR no Âmbito do PRC (%)	Valor Aduaneiro Total (R\$)	Imposto de Importação Devido (R\$)
Jan/2025	11.345.808	91,56%	1.243.310.683	340.899.832
Jun/2025	13.152.235	96,38%	1.539.170.079	409.070.099

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos Relatórios de Resultados do Programa Remessa Conforme, Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (Brasil, 2025a; Brasil, 2025b).

A análise desses dados, por conseguinte, demonstra que o programa foi bem-sucedido em seu objetivo de combater a evasão fiscal. No entanto, a contração de 11% no volume de remessas representa uma redução na atividade de um setor trazendo efeito significativo, afetando toda a cadeia de valor, incluindo operadores logísticos como os Correios, que reportaram uma diminuição de receita da ordem de R\$ 2,2 bilhões em 2024 atribuída ao programa (Correios, 2025).

Efeitos Microeconômicos e a Violação da Capacidade Contributiva

A análise microeconômica, fundamentada na pesquisa da consultoria Plano CDE, revela o caráter regressivo da nova tributação. O estudo aponta que 66% dos consumidores desistiram da compra no momento do checkout após a visualização do valor final com os novos impostos (Confederação Nacional de Dirigentes Lojistas, 2024). Esse comportamento, que denota uma demanda altamente elástica, não foi homogêneo entre as classes sociais. A pesquisa quantificou essa disparidade: enquanto o volume de compras internacionais entre os consumidores das classes A e B caiu 11%, o mesmo indicador para os consumidores das classes C, D e E despencou 35% (Plano CDE, 2025).

Para ilustrar o impacto no preço final, considere uma compra de R\$ 200,00 (aproximadamente US\$ 40,00) em plataformas de e-commerce internacional como Shein, AliExpress ou Shopee. Esse valor é um ticket médio comum para compras de itens que se configuram como categorias de ‘Vestuário/Calçados’ ou

'Acessórios', citadas na Tabela 3 do estudo. Um produto que anteriormente, sob a regra antiga, tinha alta probabilidade de ser entregue ao consumidor sem tributação por R\$ 200,00, passa a ter um custo final de R\$ 289,16 com o PRC (considerando a alíquota de 20% de I.I. e 17% de ICMS, calculado "por dentro"). Esse aumento de 44,58% no preço final é cabal, levando a alta taxa de abandono de carrinho — os 66% de consumidores que desistiram da transação — e, por consequência, a 'destruição de demanda' desproporcional entre as classes C, D e E.

Tabela 2 - Impacto da Tributação no Volume de Compras Internacionais por Classe Social (Ago./2024 - Abr./2025).

Classe Social	Variação no Volume de Compras (%)	Proporção de Consumidores que Desistiram da Compra e Não a Realizaram em Outro Canal (%)
Classes A e B	-11%	Não especificado
Classes C, D e E	-35%	40%

Fonte: Elaborado pelo autor com base na pesquisa da consultoria Plano CDE (Plano CDE, 2025).

Sob a ótica do princípio jurídico da capacidade contributiva, esses dados são preocupantes. A Tabela 2 demonstra que o ônus da nova política tributária recaiu desproporcionalmente sobre a população de menor renda, violando a equidade tributária. A tributação sobre o consumo, por sua natureza, já é regressiva, mas o PRC potencializou essa característica ao impor um custo adicional que efetivamente retira do mercado uma parcela considerável da população de baixa renda. Conforme a doutrina de Carrazza (2008), um imposto se torna confiscatório quando "esgota" a riqueza tributável dos indivíduos, sem levar em conta suas reais condições contributivas.

Além disso, o estudo revela que 40% dos consumidores das classes C, D e E que desistiram da compra não buscaram alternativas aos produtos desejados, caracterizando a "destruição de demanda" (Plano CDE, 2025). Dessa forma, a política não apenas falhou em redirecionar o consumo para o varejo nacional, como também subtraiu poder de compra e bem-estar da população mais vulnerável, contrariando os ideais de justiça fiscal defendidos por Ricardo Lobo Torres (2002).

Isonomia Tributária e Concorrência Desleal

O debate sobre a isonomia tributária, que postula tratamento equitativo para situações equivalentes, foi a principal justificativa para a criação do PRC (Moura, 2021). Entretanto, a análise quantitativa da carga tributária, realizada pelo IDV e IBPT, demonstra que a disparidade ainda existe.

A relevância desse debate sobre a isonomia concorrencial é tamanha que ela transcendeu a análise econômica e se tornou uma "exemplificação jurídica" central da disputa. Foi com base nessa tese de concorrência desleal que entidades representativas da indústria e do varejo, como a Confederação Nacional da Indústria (CNI) e a Confederação Nacional do Comércio (CNC), levaram a questão ao Supremo Tribunal Federal (STF), contestando a política de isenção então

vigente. A judicialização formalizou a tese de que a ausência de tributação criava um desequilíbrio competitivo que feria o princípio da isonomia. A Tabela 3, abaixo, quantifica a disparidade que motivou essa tese:

Tabela 3 - Carga Tributária Efetiva Comparada – Cadeia de Valor Nacional vs. Importação Direta (Cross-Border).

Categoria de Produto	Carga Tributária Efetiva na Cadeia Nacional (%)	Carga Tributária na Importação Cross-Border (PRC) (%)
Vestuário/Calçados	93,65%	46,25%
Eletrônicos	109,69%	46,25%
Brinquedos	142,98%	46,25%
Acessórios	107,31%	46,25%

Fonte: Elaborado pelo autor com base no estudo do IDV e IBPT (Instituto para Desenvolvimento do Varejo; Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 2023).

A interpretação desses dados revela uma distorção profunda. A carga tributária de 142,98% sobre brinquedos nacionais, por exemplo, em contraste com os 46,25% na importação direta, não apenas compromete a competitividade da indústria nacional, mas também fere o princípio da capacidade contributiva ao onerar desproporcionalmente o consumo de bens destinados a crianças. Mesmo com a alíquota de 20% do PRC, a carga fiscal sobre um produto nacional permanece, em muitos casos, mais que o dobro daquela que incide sobre um produto similar importado. Em contrapartida, a política pública encontra-se em um impasse, pois qualquer aumento adicional na tributação para atender à demanda do varejo por isonomia exacerbaria a violação da capacidade contributiva dos consumidores de menor renda.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise do Programa Remessa Conforme revela uma dualidade marcante. Do ponto de vista da administração tributária, o programa é um sucesso, formalizando o fluxo comercial e gerando receita. Contudo, este sucesso fiscal foi alcançado a um custo social significativo. A tese jurídica deste trabalho se confirma: o PRC, em sua formatação atual, fere o princípio da capacidade contributiva ao impor um ônus desproporcional sobre os consumidores de menor renda, resultando em destruição de demanda e aprofundando a injustiça fiscal.

Com base nos achados deste estudo, delineiam-se as seguintes recomendações:

1. Estabelecimento de um Sistema de Monitoramento Econométrico Contínuo: Recomenda-se que o governo, por meio de seus órgãos técnicos, desenvolva um sistema permanente para o monitoramento dos efeitos da tributação sobre o e-commerce, com foco na análise dos

- impactos distributivos da política entre os diferentes quintis de renda.
2. **Adoção de Modelos Tributários Progressivos:** Sugere-se que futuras políticas públicas adotem modelos tributários mais progressivos, em conformidade com o princípio da capacidade contributiva. Isso pode incluir a criação de faixas de isenção para valores muito baixos ou a implementação de alíquotas diferenciadas por tipo de produto, onerando menos os bens essenciais e mais os supérfluos.
 3. **Ampliação do Foco para a Competitividade Sistêmica Nacional:** O debate sobre a isonomia não deve se restringir a tarifas de importação. A verdadeira isonomia competitiva depende da abordagem dos entraves estruturais do “Custo Brasil”. Recomenda-se que a política comercial seja integrada a uma agenda mais ampla de reformas que visem aumentar a produtividade da economia brasileira, incluindo a simplificação do sistema tributário doméstico (EY, 2024).

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, J. A. S. **Potencialidades do e-commerce no varejo: um estudo de caso em uma empresa de eletrônicos**. 2024. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Gestão Empresarial) - Faculdade de Tecnologia de Piracicaba, Piracicaba, 2024.
- BOTELHO, D. **Decomposição da elasticidade-preço no varejo com uso de dados escaneados**. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 45, n. 2, p. 68-80, abr./jun. 2005.
- BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB Nº 2.146, de 29 de junho de 2023**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 jun. 2023.
- BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Relatório de Resultados do Programa Remessa Conforme (PRC)** – Janeiro de 2025. Brasília, DF: RFB, 2025a.
- BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Relatório de Resultados do Programa Remessa Conforme (PRC)** – Junho de 2025. Brasília, DF: RFB, 2025b.
- BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Taxa da blusinha: arrecadação com compras internacionais bate recorde**. Brasília, DF: RFB, 29 jan. 2025d.
- CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.
- CAVALCANTE, L. S.; SILVA, M. S. **Análise do impacto do comércio eletrônico no aumento das vendas e sua influência no comércio exterior através da prática de Cross Border**. Revista EmpíricaBR, v. 4, n. 1, p. 1-15, 2017.

CHESNAIS, F. **A mundialização do capital**. In: CHESNAIS, F. (org.). *A mundialização financeira*. São Paulo: Xamã, 1998. p. 21-56.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE DIRIGENTES LOJISTAS. **66% dos consumidores brasileiros desistiram de suas compras internacionais após a inclusão de taxas**. Varejo S.A., 14 fev. 2024.

CORREIOS. **Correios perdem R\$ 2,2 bi com impacto do Remessa Conforme**. 2025.

CRUZ, J. S. **Previsão de demanda no e-commerce brasileiro: uma análise comparativa entre os modelos Holt-Winters Multiplicativo e SARIMA**. 2022. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2022.

EMPRESA DE PESQUISA ENERGÉTICA. **Plano Nacional de Energia 2050**. Brasília, DF: EPE, 2021.

EY. **Impactos da Reforma Tributária no Comércio Exterior**. São Paulo: EY, 2024.

FECOMERCIOSP. **E-commerce sustenta crescimento pós-pandemia e deve registrar vendas recordes em 2024**. São Paulo: FecomercioSP, 28 out. 2024.

GARCIA, R. C.; BIDERMAN, C. **Imposto de importação e proteção à indústria de transformação no Brasil, 1989-2002**. Pesquisa e Planejamento Econômico, v. 36, n. 2, p. 243-266, ago. 2006.

GOMES, A. P.; AGUIAR, D. R. D. **A demanda por etanol no Brasil: uma análise da elasticidade-preço e renda em painel de dados estaduais**. Revista de Economia e Sociologia Rural, v. 53, n. 2, p. 235-254, abr./jun. 2015.

INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO; INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Estudo sobre a carga tributária na produção e venda de produtos no Brasil**. São Paulo: IDV, ago. 2023.

KATZ, R. *et al.* **Sensibilidade à Variação de Renda e Demanda por Serviços Digitais no Brasil**. 2024.

MOURA, V. F. **A incidência do IPI na revenda de produtos importados**. Revista da EMERJ - Curso de Especialização em Direito Tributário, Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, p. 1-15, 2021.

PLANO CDE. **Pesquisa sobre o impacto da tributação em compras internacionais**. São Paulo: Plano CDE, 2025.

ROCHA, L. F.; MORAES, N.; GONÇALVES, S. **Mercado e reações dos consumidores frente à taxação de importações no Brasil – análise retrospectiva e perspectiva**. Revista Foco, v. 17, n. 11, p. e6666, 2024.

SOUZA, G. M. C. **A jornada do e-commerce: um estudo sobre o crescimento do comércio eletrônico e suas implicações**. 2021. Trabalho de Conclusão de

Curso (Graduação em Administração) - Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2021.

TORRES, R. L. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço com todo o meu coração ao meu esposo, João Gabriel Lopes Pini, que foi e continua sendo a minha base mais forte. Admiro profundamente sua dedicação, sua paciência e sua capacidade de me incentivar diariamente a estudar, despertando em mim um verdadeiro gosto por aprender. Tenho você como inspiração em minha vida, e cada palavra de encorajamento foi um impulso para que eu acreditasse em mim e seguisse em frente. Sem o seu amor, motivação e exemplo, esta conquista não seria possível.

Registro minha sincera gratidão ao meu orientador, professor e advogado Franco José Vieira, pela dedicação, paciência e pela valiosa orientação que contribuíram de forma decisiva para a construção deste trabalho. Sua postura inspiradora e o compartilhamento generoso de conhecimento foram fundamentais para o meu crescimento acadêmico.

Estendo meu reconhecimento e profunda admiração à professora Mary Celina Ferreira Dias, que acompanhou este projeto desde o início, oferecendo direcionamentos, incentivo e confiança em cada etapa da pesquisa. Sua sensibilidade, dedicação e amor pela docência foram fonte de motivação e inspiração, tornando o processo de aprendizagem mais leve e significativo.

Agradeço de forma especial ao meu cunhado, Pedro Isaac Lopes Pini, que em um momento de conversa, ao me ouvir expressar minhas dúvidas quanto à escolha do tema, com sensibilidade e sabedoria, me ofereceu um guia e uma luz que direcionaram o início deste trabalho.

Agradeço, ainda, aos meus pais, às minhas irmãs e ao meu cunhado, que sempre acreditaram em mim e me ampararam com amor, compreensão e palavras de encorajamento. O carinho e a alegria dos meus sobrinhos também foram fonte de inspiração e motivação, lembrando-me constantemente do valor da família.

A todos, deixo registrado o meu mais profundo agradecimento e o reconhecimento da importância que cada um teve na concretização desta etapa tão significativa da minha vida. Este trabalho é fruto não apenas do meu esforço, mas também do carinho, da fé e da força que recebi de cada um de vocês.