

Tributação reflexiva estatal: O imposto reverso

Guilherme Alexandre Hees

INTRODUÇÃO

A relação tributária, em sua acepção clássica, estrutura-se como vínculo obrigacional de natureza pública pelo qual o Estado, valendo-se de seu poder de império, exige do contribuinte prestação pecuniária compulsória, nos exatos termos do art. 3.º do Código Tributário Nacional. Essa relação, porém, encerra uma profunda assimetria institucional: aquele que detém o poder de definir, criar e aumentar tributos é, simultaneamente, o mesmo ente que maior proveito retira de sua arrecadação e que, por consequência estrutural dos arranjos constitucionais vigentes, não suporta, em regra, os efeitos econômicos diretos dos tributos que institui sobre bens e serviços. Tal configuração produz um arranjo sistêmico perverso, pelo qual o criador do ônus fiscal permanece, em sua própria atividade econômica de comprador no mercado, estruturalmente imune às consequências do poder que exerce sobre todos os demais agentes da vida econômica.

A imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal de 1988, embora concebida para proteger a autonomia dos entes federados e preservar o equilíbrio do pacto federativo, produz, como efeito colateral não intencional, um isolamento econômico do Estado frente à carga tributária que ele mesmo impõe à sociedade. Acresce-se a esse fator o regime de não incidência e as desonerações indiretas que favorecem as aquisições governamentais, conferindo ao Poder Público uma posição de conforto fiscal incompatível com sua responsabilidade como agente normativo e criador de encargos sobre a atividade econômica privada. Esse isolamento econômico não é neutro do ponto de vista institucional: ao não experimentar o peso dos tributos que cria, o Estado perde o único freio endógeno capaz de moderar seu apetite arrecadatório — o custo de suas próprias escolhas normativas.

O presente artigo sustenta que a criação de um mecanismo de "tributação reflexiva estatal" — denominado pelo autor de "imposto reverso" — representa não apenas uma inovação dogmática no campo do Direito Tributário, mas uma necessidade democrática e republicana imposta pela lógica dos freios e contrapesos fiscais inerente ao Estado Constitucional moderno. A proposta é precisa em sua essência: o Estado, ao adquirir bens e serviços no mercado, deve suportar economicamente a mesma carga tributária que impõe aos demais agentes econômicos, internalizando, por essa via, os custos de seu próprio poder normativo tributário. Os valores assim arrecadados devem ser

obrigatoriamente vinculados, por previsão constitucional expressa, à redução da carga tributária da população em geral, vedada sua utilização para qualquer forma de expansão da máquina pública, criação de cargos, aumento de despesas administrativas ou crescimento estrutural do Estado.

A densidade teórica da questão desdobra-se em múltiplos planos: constitucional, tributário, administrativo, econômico e filosófico-institucional. Do ponto de vista constitucional, exige-se a releitura do princípio da imunidade recíproca e a distinção precisa entre tributação interfederativa e internalização econômica de custos tributários. Do ponto de vista tributário, impõe-se a construção de um regime jurídico específico para as compras governamentais que neutralize os privilégios fiscais indiretos hoje vigentes. Do ponto de vista econômico, o mecanismo proposto cria incentivos institucionais para a contenção da carga tributária e para a simplificação do sistema fiscal. Do ponto de vista filosófico-institucional, afirma-se o princípio de que nenhum ente dotado do poder de tributar deve permanecer estruturalmente imune aos efeitos econômicos da tributação que impõe à coletividade — princípio que este artigo denomina de "autorresponsabilidade fiscal do Estado".

O artigo está organizado em onze capítulos que percorrem, sequencialmente, os fundamentos, o desenvolvimento e as implicações da proposta, respondendo às principais críticas que a ela poderiam ser opostas e concluindo pela viabilidade e pela necessidade democrática do modelo aqui defendido. A metodologia empregada é a dogmático-analítica, com incursões na análise econômica do Direito, no direito comparado e na teoria constitucional, buscando oferecer ao debate acadêmico e legislativo uma contribuição tecnicamente rigorosa, criticamente fundamentada e dotada de real potencial de aplicação prática.

1 A ASSIMETRIA ESTRUTURAL ENTRE O ESTADO TRIBUTANTE E O CONTRIBUINTE COMUM

O poder de tributar, definido pela doutrina como manifestação da soberania estatal exercida sobre os indivíduos e entidades que integram determinada comunidade política, constitui, em sua formulação contemporânea, prerrogativa inerente ao Estado e, ao mesmo tempo, sujeita a limites constitucionais cuja função precípua é a proteção do contribuinte frente ao arbítrio do ente público (CARRAZZA, 2015, p. 89). Essa relação, todavia, não se apresenta em condição de paridade: o Estado é, a um só tempo, o sujeito ativo da relação tributária — credor da exação — e o destinatário dos recursos assim arrecadados, ocupando posição de vantagem estrutural que não encontra paralelo em nenhuma outra relação jurídica de direito público. Mais do que uma prerrogativa formal, essa posição dupla representa um diferencial econômico-

institucional de consequências sistêmicas profundas, na medida em que o ente tributante age como árbitro e beneficiário simultâneo das regras que institui.

Tal assimetria não é meramente formal ou relacional: ela é, em sua essência, econômica. O Estado, ao instituir tributos sobre bens e serviços, eleva artificialmente os custos de produção e circulação enfrentados pelos agentes privados, comprimindo margens, reduzindo investimentos e alocando recursos de modo subótimo, segundo os cânones da análise econômica do Direito. O contribuinte absorve esse custo em sua integralidade, ao passo que o próprio Estado — em suas aquisições — frequentemente está protegido por regimes de isenção, não incidência ou tratamento diferenciado que impedem a plena internalização desses mesmos efeitos econômicos em seu orçamento. Configura-se, assim, uma assimetria real e mensurável: o mesmo tributo que onera em dez o particular custa zero ao Estado adquirente, criando uma vantagem econômica estrutural desprovida de justificativa constitucional suficiente quando se analisa a posição de comprador no mercado.

Paulo de Barros Carvalho, ao tratar da teoria geral dos tributos, anota que a incidência tributária pressupõe a existência de um sujeito passivo que, ao realizar o fato jurídico tributário, é alcançado pelos efeitos da norma impositiva (CARVALHO, 2021, p. 318). Quando o Estado adquire bens ou serviços e, por força de imunidades ou tratamentos especiais, não suporta integralmente o ônus econômico dos tributos que incidiriam sobre operação idêntica realizada por particular, cria-se um sistema em que o criador das normas tributárias está, simultaneamente, imune aos seus efeitos mais diretos — o custo econômico que impõe aos demais. Esse paradoxo normativo não é meramente acadêmico: ele traduz uma realidade cotidiana da gestão pública brasileira, em que as compras governamentais são planejadas, precificadas e executadas sem que o gestor público precise enfrentar, em seu próprio orçamento, o peso tributário que seus eleitores-contribuintes suportam a cada operação de consumo ou produção.

A assimetria em apreço produz consequências que transcendem o plano dogmático e se manifestam no campo da teoria pública. James Buchanan e Gordon Tullock, em sua seminal obra *The Calculus of Consent* (1962), demonstraram que os agentes políticos, ao tomarem decisões sobre tributação e gasto público, não internalizam os custos de suas escolhas da mesma forma que os contribuintes privados, o que gera um viés sistemático em favor do aumento da carga fiscal e da expansão das despesas governamentais (BUCHANAN; TULLOCK, 1962, p. 17-26). Esse viés não decorre de má-fé dos gestores, mas da estrutura de incentivos na qual eles operam: quem não suporta o custo de uma decisão tende, naturalmente, a tomar mais dessa decisão do que seria socialmente ótimo. A tributação reflexiva estatal proposta neste artigo constitui precisamente um mecanismo para corrigir essa falha

institucional, impondo ao Estado o ônus econômico de suas próprias escolhas normativas.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 37, caput, ao elencar os princípios da Administração Pública — legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência — não contempla expressamente o princípio da autorresponsabilidade fiscal, entendido como o dever do Estado de suportar, em suas próprias operações, os mesmos encargos que impõe aos particulares. Essa lacuna normativa, longe de ser neutra, representa uma escolha institucional com consequências econômicas mensuráveis: ao não experimentar os custos tributários que cria, o Estado perde o principal incentivo natural à autocontenção arrecadatória, resultando na tendência histórica e empiricamente verificável de crescimento constante da carga tributária brasileira, que nas últimas décadas oscilou entre patamares de 32% a 35% do Produto Interno Bruto, sem correspondente melhoria na qualidade dos serviços públicos oferecidos à população.

Roque Carrazza observa que o princípio republicano, extraído do art. 1.º, caput, da Constituição Federal, impõe ao Estado o dever de tratar igualmente todos que se encontram em situações equivalentes (CARRAZZA, 2015, p. 112). A proposta de tributação reflexiva estatal não é senão a aplicação desse princípio ao plano das relações econômicas entre o Estado adquirente e o mercado: se o Estado exige do particular que suporte determinada carga tributária nas operações de compra e venda, não há fundamento republicano suficiente para que o próprio Estado esteja isento desse mesmo custo quando ocupa a posição de comprador. A simetria republicana exige que o poder de tributar seja acompanhado da responsabilidade de suportar seus próprios efeitos — ou, ao menos, de experimentar economicamente as consequências das escolhas normativas que impõe a toda a coletividade.

2 O INCENTIVO INSTITUCIONAL INDIRETO AO AUMENTO DA CARGA TRIBUTÁRIA

A Teoria da Escolha Pública (Public Choice Theory), desenvolvida com notável rigor analítico por James Buchanan e outros economistas da Escola de Virginia, demonstra que os agentes políticos comportam-se, em suas decisões, de forma análoga aos demais agentes econômicos: buscam maximizar sua utilidade, que, no caso dos governantes, frequentemente se traduz em ampliar o escopo de suas atribuições, o volume de recursos sob seu controle e a base eleitoral de seu poder (BUCHANAN; TULLOCK, 1962, p. 17-26). Esse comportamento, quando associado à ausência de mecanismos eficazes de internalização de custos, produz um viés sistemático em favor do crescimento do Estado e da elevação da carga tributária. A lógica subjacente é simples: quem decide aumentar tributos não suporta diretamente os efeitos do aumento,

enquanto quem suporta esses efeitos não é quem decide. Essa assimetria de posições constitui um clássico problema de agência institucional com consequências fiscais duradouras.

O fenômeno aqui descrito não é meramente teórico: o Brasil ostenta, segundo levantamento do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), uma das mais elevadas cargas tributárias entre os países em desenvolvimento, equivalendo, nos últimos anos, a percentuais que oscilam entre 32% e 35% do Produto Interno Bruto. Esse nível de tributação, além de comprimido sobre uma base econômica relativamente estreita — dada a amplitude da economia informal e das desonerações setoriais concedidas a grupos de interesse específicos —, é suportado de forma assimétrica pelo setor produtivo privado, enquanto o próprio Estado, nas suas aquisições, frequentemente escapa à incidência plena dos mesmos tributos que cria e aumenta. O custo de cada aumento tributário é, portanto, totalmente externalizado para os contribuintes, sem que o Estado, como adquirente, sinta qualquer efeito orçamentário imediato de suas escolhas normativas.

William Niskanen, em sua influente obra *Bureaucracy and Representative Government* (1971), demonstrou que os burocratas públicos tendem a maximizar os orçamentos de suas agências, independentemente da utilidade social dessas despesas, gerando uma tendência estrutural à expansão do gasto público que somente pode ser contida por mecanismos externos de restrição orçamentária (NISKANEN, 1971, p. 42-47). A tributação reflexiva estatal proposta neste artigo atuaria, nesse contexto, como um desses mecanismos externos: ao encarecer, em termos reais e econômicos, as compras públicas, criaria um incentivo para a racionalização do gasto e a contenção das despesas administrativas. O gestor público que precisa justificar, perante seus superiores e perante os órgãos de controle, o custo tributário pleno de cada aquisição, torna-se naturalmente mais cauteloso em suas decisões de compra e mais propenso a buscar eficiência alocativa.

O mecanismo é direto em sua lógica: enquanto o Estado não suporta o custo econômico dos tributos que cria, ele carece de qualquer incentivo endógeno para reduzir a carga fiscal. Ao contrário, cada aumento de tributo sobre bens e serviços eleva a receita disponível para o governo sem reduzir a capacidade de compra do próprio ente público, já que este está protegido por imunidades e tratamentos especiais. Esse arranjo cria o que se pode denominar de "círculo vicioso arrecadatório": quanto maior a carga tributária, maior a receita estatal; e quanto maior a receita estatal, menor o incentivo político para reduzir a tributação. A ruptura desse ciclo exige a introdução de um mecanismo que vincule, econômica e institucionalmente, o custo da tributação à estrutura orçamentária do próprio Estado tributante.

Luís Eduardo Schoueri, ao analisar as funções extrafiscais dos tributos, observa que a tributação pode ser utilizada não apenas para arrecadação, mas também como instrumento de indução de comportamentos economicamente desejáveis (SCHOUERI, 2022, p. 115). A tributação reflexiva estatal inverte essa lógica indutora para aplicá-la ao próprio ente tributante: ao suportar economicamente os tributos que cria, o Estado experimenta, em sua própria gestão orçamentária, os efeitos das escolhas normativas que impõe à sociedade, criando um incentivo sistêmico para a moderação da carga fiscal. Esse efeito indutor interno é, em essência, o equivalente fiscal do princípio poluidor-pagador do Direito Ambiental: quem cria o ônus deve suportar, ao menos em parte, seus efeitos — e essa internalização é o principal mecanismo de contenção dos excessos.

A ausência de qualquer mecanismo similar no ordenamento jurídico brasileiro atual constitui, sob a perspectiva da Análise Econômica do Direito, uma externalidade negativa institucionalizada: o custo da tributação elevada é externalizado integralmente para os contribuintes privados, enquanto o Estado, seu criador, permanece isolado dos efeitos econômicos mais diretos de suas escolhas normativas. Richard Musgrave, ao sistematizar a teoria das finanças públicas, advertia que a responsabilidade fiscal exige que os tomadores de decisão sobre gasto e tributação considerem integralmente os custos de suas opções, sob pena de sobreinvestimento em despesas públicas e subestimação da carga tributária suportada pela população (MUSGRAVE, 1959, p. 73). A proposta deste artigo é, em essência, a internalização compulsória dessa externalidade, impondo ao Estado o custo de suas próprias decisões tributárias e criando o incentivo estrutural que, atualmente, está ausente do sistema.

3 O CONCEITO DE TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA ESTATAL OU IMPOSTO REVERSO

A construção dogmática do conceito de "tributação reflexiva estatal" parte da constatação, delineada nos capítulos anteriores, de que o Estado ocupa, em relação à carga tributária que impõe à sociedade, uma posição de assimetria estrutural incompatível com os princípios republicanos e democráticos que fundamentam o Estado Constitucional moderno. Propõe-se, neste capítulo, a sistematização do conceito e a formulação de suas bases jurídicas, econômicas e filosóficas, tendo em vista sua eventual incorporação ao ordenamento constitucional brasileiro por meio de emenda constitucional que altere ou complemente o Título VI da Constituição Federal, dedicado à tributação e ao orçamento.

O "imposto reverso" ou "tributação reflexiva estatal" pode ser definido, em termos precisos, como o conjunto de regras jurídicas que impõem à Administração Pública direta e indireta — União, Estados, Municípios, Distrito

Federal, autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista dependentes de recursos do tesouro — o dever de suportar economicamente, em suas aquisições de bens e serviços, a mesma carga tributária que incidiria sobre operação idêntica realizada por agente privado, vedada qualquer forma de recuperação, ressarcimento ou compensação dos valores assim suportados com recursos do orçamento fiscal ordinário. Trata-se, em síntese, de um mecanismo que impõe ao Estado-comprador a internalização plena do custo tributário de mercado, eliminando as proteções indiretas de que hoje dispõe nas suas operações de aquisição.

O mecanismo não implica, em sua configuração técnica mais precisa, a criação de novos tributos, mas sim a supressão dos benefícios fiscais indiretos que hoje favorecem as compras públicas. Trata-se, portanto, de uma operação de nivelamento econômico: onde hoje há isenção ou não incidência, haverá incidência plena; onde há tratamento diferenciado, haverá equiparação ao regime geral. O Estado, como adquirente de bens e serviços no mercado, passará a ocupar a mesma posição econômica que qualquer outro comprador, suportando os mesmos encargos tributários que oneram o cidadão comum ou a empresa privada em operações equivalentes. Esse nivelamento não é uma punição ao Estado: é a restauração de uma simetria econômica que deveria existir desde sempre em um sistema constitucional comprometido com a isonomia e a responsabilidade fiscal.

É essencial distinguir, no plano dogmático, a tributação reflexiva estatal da tributação interfederativa direta — esta última vedada pela imunidade recíproca do art. 150, VI, "a", da Constituição Federal. A proposta não consiste em que um ente federado cobre tributos de outro ente sobre o patrimônio, renda ou serviços deste último, o que violaria a imunidade recíproca e a autonomia federativa — vedação que tem clara justificativa no equilíbrio do pacto federal. Cuida-se, ao contrário, de que o Estado, ao adquirir bens e serviços no mercado privado, suporte os tributos que incidem sobre essa operação do lado do fornecedor ou do bem — ou seja, tributos que, em operações entre particulares, seriam suportados economicamente pelo comprador via formação de preços —, sem que isso represente tributação de um ente sobre o outro. A diferença conceitual é nítida e juridicamente relevante: não é o Estado que cobra do Estado, mas sim que o Estado paga ao Estado o que já deveria estar pagando ao mercado.

Humberto Ávila, ao dissertar sobre os postulados normativos aplicativos e sobre o princípio da isonomia, observa que a igualdade exige que situações equivalentes sejam tratadas de forma equivalente, salvo quando houver razão jurídica suficiente para a diferenciação (ÁVILA, 2018, p. 163). Aplicando-se essa premissa ao caso em exame: não há razão jurídica suficiente — baseada em valores constitucionalmente tutelados — para que o Estado, ao comprar um bem ou serviço no mercado, seja tratado de forma economicamente mais

favorável do que qualquer outro comprador em situação equivalente. A imunidade recíproca protege o patrimônio, a renda e os serviços dos entes federados frente à tributação direta por outros entes, mas não justifica, por si só, o isolamento do Estado dos efeitos econômicos dos tributos que incidem sobre o mercado em que ele atua como comprador.

A filosofia institucional subjacente ao conceito de tributação reflexiva estatal remete à tradição constitucional dos freios e contrapesos (checks and balances), sistematizada por Montesquieu e aprofundada pelos Federalistas norte-americanos. James Madison, no Federalista n. 51, sustentou que a ambição deve ser posta para combater a ambição, e que a estrutura constitucional deve criar incentivos para que os poderes se autolimitem (MADISON; HAMILTON; JAY, 1788/2003, p. 349-355). A tributação reflexiva estatal é precisamente um mecanismo de autolimitação fiscal: ao suportar economicamente os tributos que cria, o Estado é incentivado a não elevar excessivamente a carga fiscal, pois experimenta diretamente em seu próprio orçamento as consequências de suas escolhas normativas — o que representa, no plano fiscal, a realização do ideal madissoniano de autocontenção institucional.

4 A INTERNALIZAÇÃO DO CUSTO TRIBUTÁRIO NAS COMPRAS PÚBLICAS E SEUS EFEITOS

A efetivação da tributação reflexiva estatal encontra seu principal campo de aplicação nas compras públicas, disciplinadas, no ordenamento jurídico brasileiro, pela Lei n. 14.133/2021 (Lei de Licitações e Contratos Administrativos). A internalização do custo tributário nesse âmbito produz efeitos que se irradiam sobre múltiplos planos da gestão administrativa: as licitações, os contratos administrativos, a responsabilidade fiscal, a eficiência administrativa, a economicidade e o controle de gastos públicos. Cada um desses planos merece exame específico, pois a profundidade dos efeitos da proposta somente se revela com a análise detalhada de sua incidência sobre cada um desses domínios do Direito Administrativo e do Direito Financeiro.

No plano das licitações, a internalização do custo tributário altera substancialmente a formação dos preços nas propostas dos licitantes. Atualmente, fornecedores de bens e serviços ao Estado frequentemente praticam preços que levam em conta os regimes tributários especiais aplicáveis às operações com entes públicos, o que distorce a formação dos preços de mercado e, por vezes, cria vantagens artificiais para determinados competidores que desenvolveram modelos de precificação adaptados ao regime tributário especial das compras públicas. Com a adoção da tributação reflexiva estatal, o custo tributário pleno seria incorporado ao preço de compra pelo Estado, tornando as licitações mais transparentes, mais competitivas e

mais fiéis ao custo real de mercado, em plena consonância com os princípios da isonomia entre licitantes e da seleção da proposta mais vantajosa para a Administração, consagrados no art. 5.º da Lei n. 14.133/2021.

Marçal Justen Filho, ao comentar os princípios que regem as contratações públicas, observa que o princípio da economicidade não se satisfaz com o mero menor preço nominal, exigindo que a Administração considere o valor real e integral da contratação, incluindo todos os custos diretamente ou indiretamente envolvidos (JUSTEN FILHO, 2021, p. 74). A internalização do custo tributário nas compras públicas representa, nesse sentido, um imperativo de economicidade: ao conhecer e suportar o custo tributário pleno de suas aquisições, o Estado passa a ter uma visão mais precisa do custo real de suas operações, habilitando decisões administrativas mais racionais e eficientes. O gestor público que, hoje, enxerga apenas o preço nominal de uma compra governamental, passaria a enxergar seu custo tributário integral — o que constitui informação indispensável para uma gestão fiscal responsável.

No que tange aos contratos administrativos, a internalização do custo tributário impõe revisão das cláusulas de equilíbrio econômico-financeiro, hoje frequentemente negociadas sem a plena consideração dos efeitos tributários sobre ambas as partes. A partir da tributação reflexiva, o custo tributário passa a ser elemento explícito e mensurável do contrato, permitindo maior previsibilidade e transparência na formação dos preços contratados e reduzindo os litígios sobre reequilíbrio contratual decorrentes de alterações na legislação tributária — um dos principais fatores de contencioso nos contratos administrativos de longa duração. A explicitação do custo tributário nos contratos públicos representa, também, um instrumento de combate ao sobrepreço, pois torna mais fácil a comparação entre o preço contratado e o custo de mercado equivalente.

Sob a perspectiva da responsabilidade fiscal, regulada pela Lei Complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a tributação reflexiva estatal contribui para a contenção do gasto público ao encarecer, em termos reais, as aquisições governamentais. O art. 15 da referida lei estabelece que toda despesa que não atenda às exigências de previsão orçamentária e disponibilidade financeira é considerada não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público. A internalização do custo tributário pleno nas compras públicas força os gestores a incluir, no planejamento orçamentário, o custo tributário real das aquisições projetadas, promovendo maior responsabilidade no processo de fixação de despesas e maior rigor na avaliação da necessidade de cada compra governamental.

A eficiência administrativa, consagrada no art. 37, caput, da Constituição Federal, ganha novo conteúdo econômico com a tributação reflexiva estatal. Celso Antônio Bandeira de Mello define eficiência administrativa como a

obrigação de a Administração agir de modo a produzir resultados máximos com o mínimo dispêndio de recursos (BANDEIRA DE MELLO, 2019, p. 122).

Quando o Estado suporta o custo tributário pleno de suas aquisições, o custo de oportunidade de cada despesa pública aumenta em relação ao cenário atual, criando incentivo concreto para a racionalização dos processos de compra, a eliminação de desperdícios e a busca de soluções mais eficientes para o atendimento das necessidades públicas. O controle de gastos públicos, exercido pelo Tribunal de Contas da União e pelos tribunais de contas estaduais e municipais, ganha, igualmente, instrumento adicional de verificação da eficiência das compras governamentais.

5 ANÁLISE DO ART. 150, VI, "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: IMUNIDADE RECÍPROCA E SEUS LIMITES

O art. 150, VI, "a", da Constituição Federal de 1988, ao estabelecer a chamada imunidade tributária recíproca, dispõe:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI – instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros."

Essa norma, de assento constitucional e de eficácia plena e aplicabilidade imediata segundo a classificação doutrinária de José Afonso da Silva (SILVA, 2021, p. 67), constitui um dos pilares do sistema tributário nacional, destinado a preservar o equilíbrio federativo e garantir a autonomia recíproca dos entes políticos que compõem a República Federativa do Brasil. Sua ratio fundamenta-se, segundo a doutrina dominante, no princípio federativo e na impossibilidade de que um ente federado, mediante o exercício do poder de tributar, comprometa a autonomia financeira dos demais. Trata-se, em sua essência, de uma norma que protege a estrutura do Estado federal, e não de um privilégio de natureza econômica conferido ao ente público enquanto agente comprador no mercado.

Aliomar Baleeiro, em sua obra clássica sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, interpretada e anotada por Misabel Derzi, leciona que a imunidade recíproca decorre da estrutura federativa do Estado brasileiro e tem por objetivo impedir que um ente federado paralise ou embarace, por via tributária, a atuação dos demais, comprometendo sua autonomia política, administrativa e financeira (BALEEIRO; DERZI, 2010, p. 347). Trata-se, portanto, de norma de proteção à estrutura do Estado, e não de privilégio gratuito em favor da Administração Pública enquanto agente econômico no mercado. Esse ponto é fundamental para a proposta deste artigo: a imunidade recíproca tem fundamento federativo preciso, e sua extensão para além desse fundamento — por exemplo, para conferir ao Estado posição econômica

privilegiada nas compras de mercado — carece de justificativa constitucional suficiente.

É precisamente nessa distinção que reside o fundamento para compatibilizar a proposta de tributação reflexiva estatal com a imunidade recíproca constitucional. A imunidade do art. 150, VI, "a", protege o patrimônio, a renda e os serviços dos entes federados contra a tributação direta por outros entes — por exemplo, veda que o Município cobre IPTU sobre imóveis da União, ou que a União exija IRPJ sobre as rendas obtidas por um Estado-membro. A tributação reflexiva estatal, ao contrário, não se dirige ao patrimônio, à renda ou aos serviços do ente público: dirige-se às operações de compra de bens e serviços no mercado privado, estabelecendo que, nessas operações, o Estado suporta o custo econômico dos tributos que incidem sobre o mercado — como já suporta qualquer consumidor ou comprador privado em operação equivalente, pela via da formação de preços.

O Supremo Tribunal Federal, ao longo de sua jurisprudência sobre a imunidade recíproca, tem delimitado progressivamente o alcance da norma com crescente precisão. No julgamento do RE 253.472, o Tribunal assentou que a imunidade recíproca protege as atividades essenciais dos entes federados, não se estendendo, de forma automática e irrestrita, a situações em que o ente público atua em regime de concorrência com a iniciativa privada ou em atividades econômicas sujeitas ao regime jurídico de direito privado. Essa orientação é relevante para a proposta deste artigo: quando o Estado atua como comprador no mercado de bens e serviços, não está exercendo prerrogativa de poder público no sentido que justifica a imunidade recíproca, mas sim realizando ato de gestão econômica sujeito, em princípio, às mesmas condições de mercado que qualquer outro comprador.

A distinção entre "tributação interfederativa direta" e "internalização econômica da carga tributária" é, portanto, juridicamente relevante e dogmaticamente sustentável. Quanto à neutralidade federativa, é possível demonstrar que a tributação reflexiva estatal, ao aplicar-se uniformemente a todos os entes da Federação — União, Estados, Municípios, Distrito Federal e suas respectivas entidades da Administração Indireta —, não rompe o equilíbrio federativo, mas o preserva ao nível das relações econômicas com o mercado. Cada ente federado suportaria os tributos incidentes sobre suas próprias compras de bens e serviços, sem que isso implique transferência de recursos entre entes federados, mas sim a internalização, por cada ente, do custo de seus próprios atos de gestão. O mecanismo de compensação fiscal nacional, operado via Fundo Nacional de Equalização Tributária, garante que o benefício da internalização retorne à população de forma equânime, independentemente do ente federado que tenha realizado a compra originária.

6 O FUNDO NACIONAL DE EQUALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

A criação de um Fundo Nacional de Equalização Tributária (FNET), para o qual fluiriam os recursos correspondentes ao custo tributário internalizado pelo Estado em suas compras públicas, constitui elemento essencial da proposta aqui desenvolvida. É por meio desse fundo que se operacionaliza a vinculação constitucional dos recursos à redução da carga tributária geral, vedando sua utilização para expansão do aparato estatal e garantindo que o mecanismo produza efeito líquido positivo sobre os contribuintes. A natureza jurídica do FNET seria de fundo especial de natureza constitucional, com destinação exclusiva e submetido a regime de gestão transparente e controle social rigoroso, inserido no texto constitucional de forma a imunizá-lo contra desvios de finalidade por legislação ordinária ou pela própria discricionariedade do Executivo.

O arcabouço jurídico do FNET encontraria fundamento em dispositivo a ser inserido no corpo permanente da Constituição Federal, por meio de Emenda Constitucional, para garantir-lhe a necessária estabilidade normativa. O texto constitucional deveria estabelecer, de forma explícita e taxativa, as destinações admissíveis dos recursos do Fundo, vedando expressamente qualquer utilização para custeio das despesas correntes do Estado, criação de cargos públicos, concessão de benefícios administrativos, expansão de programas governamentais ou qualquer outra finalidade não relacionada à redução do ônus tributário suportado pela população. Essa vedação constitucional expressa é imprescindível: sem ela, a pressão política por reutilização dos recursos do FNET para finalidades ordinárias seria inevitável e dificilmente resistível a médio prazo.

As destinações admissíveis dos recursos do FNET deveriam compreender: a redução de alíquotas de tributos sobre o consumo, que afetam de forma regressiva os contribuintes de menor renda; a devolução tributária direta aos cidadãos de menor poder aquisitivo, sob a forma de crédito fiscal ou transferência direta de renda; a compensação fiscal de contribuintes que demonstrem ter suportado carga tributária desproporcional à sua capacidade econômica; e a desoneração de setores econômicos de alta relevância social, como saúde, educação, agricultura familiar e habitação popular. Em todos os casos, a gestão dos recursos deveria ser realizada com absoluta transparência, sujeita a controle do Tribunal de Contas da União e a prestação de contas periódica ao Congresso Nacional, com amplo acesso público aos dados de arrecadação e distribuição.

Ricardo Lobo Torres, ao analisar as formas de limitação do poder fiscal, observa que a vinculação de receitas tributárias a finalidades específicas constitui mecanismo eficaz de contenção do poder discricionário do Estado na utilização dos recursos públicos, desde que acompanhada de mecanismos

robustos de controle e transparência (TORRES, 2013, p. 227). O FNET atenderia precisamente a essa função: ao vincular constitucionalmente os recursos da tributação reflexiva à desoneração tributária da população, impede-se que o Estado se beneficie duplamente — arrecadando mais tributos e, ao mesmo tempo, utilizando os recursos da tributação reflexiva para expandir sua própria estrutura. O fundo representa, assim, não apenas um mecanismo de redistribuição tributária, mas uma garantia constitucional de que o poder tributário será exercido com autolimitação e responsabilidade.

A viabilidade prática do FNET dependeria da criação de mecanismos claros de apuração e transferência dos recursos. Em termos operacionais, poder-se-ia estabelecer que, em cada operação de compra pública sujeita ao regime da tributação reflexiva, o custo tributário correspondente fosse registrado contabilmente como contribuição ao FNET, com transferência automática para o fundo ao fim de cada exercício financeiro. A contabilidade pública já dispõe de instrumentos adequados para esse fim, especialmente após a implantação do Sistema de Administração Financeira (SIAFI) e do advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, que exige controles rigorosos sobre a gestão orçamentária e financeira. A reforma tributária em curso no Brasil — com a implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) — oferece, adicionalmente, a oportunidade de inserir a tributação reflexiva como componente estrutural do novo sistema tributário desde a sua origem.

7 COMPATIBILIDADE DA PROPOSTA COM OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A tributação reflexiva estatal, conforme aqui sistematizada, apresenta-se como proposta plenamente compatível com os princípios constitucionais que regem o sistema tributário e a Administração Pública brasileira. O exame dessa compatibilidade não é apenas uma necessidade acadêmica: é um pré-requisito para a viabilidade jurídica da proposta, pois somente se afastadas as possíveis objeções de inconstitucionalidade é que o debate sobre a conveniência político-fiscal do modelo pode avançar de forma produtiva. A análise abrange os princípios da isonomia tributária, da moralidade administrativa, da eficiência administrativa, da responsabilidade fiscal, da transparência, da livre concorrência e da neutralidade econômica.

O princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, II, da Constituição Federal — que veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente —, é, em certa medida, afetado de forma reflexa pela atual situação de privilégio econômico indireto do Estado nas compras públicas. Quando o Estado adquire bens e serviços sem suportar o custo tributário que um particular suportaria na mesma operação, cria-se uma

assimetria econômica entre o Estado-comprador e o comprador privado que, embora não constitua tecnicamente um tratamento tributário diferenciado dirigido ao sujeito passivo, produz efeitos econômicos equivalentes. A tributação reflexiva estatal promoveria a isonomia real entre o Estado e os demais agentes econômicos na posição de compradores no mercado, realizando, na prática, a igualdade de condições econômicas que a Constituição preconiza.

O princípio da moralidade administrativa, positivado no art. 37, caput, da Constituição Federal e densificado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal como exigência de probidade, lealdade institucional e conformidade com os valores éticos que regem a atuação estatal, projeta-se sobre a proposta com peculiar força normativa. Seria contraditório com a moralidade administrativa que o Estado, ao mesmo tempo em que exige dos cidadãos a sujeição a uma elevada carga tributária, valha-se de mecanismos que lhe permitam furtar-se, em sua própria atividade econômica, aos efeitos desses mesmos encargos. A tributação reflexiva realiza, portanto, uma exigência de moralidade institucional do Estado para consigo mesmo: o Estado moralmente responsável é aquele que não aplica aos outros um padrão econômico que recusa para si.

O princípio da livre concorrência, enunciado no art. 170, IV, da Constituição Federal, é afetado pela atual assimetria fiscal nas compras públicas de forma indireta mas relevante. Quando o Estado, ao adquirir bens e serviços, influencia o mercado sem suportar o custo tributário que os agentes privados suportam, distorce a formação de preços e pode artificialmente favorecer determinados fornecedores que desenvolveram modelos de precificação adaptados ao regime tributário especial das compras públicas, em detrimento de outros fornecedores mais eficientes mas menos familiarizados com as complexidades do sistema tributário aplicável às aquisições governamentais. A tributação reflexiva estatal promoveria a neutralidade econômica das compras governamentais, eliminando distorções concorrenciais derivadas de assimetrias tributárias e tornando o mercado de compras públicas mais aberto, transparente e competitivo.

O princípio da transparência, reforçado pela Lei de Responsabilidade Fiscal e pela Lei de Acesso à Informação (Lei n. 12.527/2011), exige que os atos da Administração Pública sejam plenamente acessíveis ao controle social. A internalização do custo tributário nas compras públicas aumenta a transparência dos gastos governamentais, ao tornar explícito e mensurável o custo tributário embutido em cada aquisição. Atualmente, a proteção do Estado em relação à carga tributária obscurece o custo real das compras públicas, dificultando o controle social e favorecendo a opacidade orçamentária. Klaus Tipke, maior tributarista alemão do século XX, sustentava que a justiça tributária impõe a tributação segundo a capacidade contributiva e a igualdade

de tratamento para situações econômicas equivalentes (TIPKE, 1993, v. I, p. 328), e a transparência é condição sine qua non para que essa justiça seja verificável e controlável pela sociedade.

O princípio da eficiência administrativa, por fim, é reforçado pela tributação reflexiva estatal ao criar incentivos concretos para a racionalização das compras públicas. Victor Uckmar, ao analisar os princípios comuns de Direito Constitucional Tributário em perspectiva comparada, observa que a legitimidade da tributação depende, em todos os sistemas democráticos, da percepção de que os ônus fiscais são distribuídos de forma equânime e que o Estado utiliza os recursos arrecadados de forma eficiente e transparente (UCKMAR, 1999, p. 19). A tributação reflexiva estatal contribui para reforçar essa legitimidade ao criar um mecanismo pelo qual o próprio Estado sujeita-se, ainda que de forma indireta, aos efeitos econômicos da tributação que impõe — demonstrando, assim, que o poder tributário não é exercido em benefício exclusivo do ente público, mas no interesse da coletividade que o sustenta.

8 A AUTORRESPONSABILIDADE FISCAL DO ESTADO

O conceito de "autorresponsabilidade fiscal do Estado" proposto neste artigo representa a síntese filosófica e normativa da tributação reflexiva estatal: a ideia de que o ente dotado do poder de tributar deve experimentar, em sua própria esfera econômica, os efeitos da tributação que impõe à coletividade. Essa ideia, embora simples em sua formulação, encerra profundas implicações para a teoria constitucional do Estado, para o Direito Tributário e para a análise econômica das instituições públicas, pois questiona, em sua raiz, a legitimidade de um arranjo institucional em que o criador do ônus fiscal permanece imune a seus efeitos mais diretos.

A responsabilidade fiscal, em sua acepção contemporânea, vai além da mera observância dos limites de endividamento e da vedação ao déficit excessivo. Ela incorpora uma dimensão ética que diz respeito à postura institucional do Estado frente aos recursos dos contribuintes: o Estado responsável é aquele que não apenas cumpre as normas formais de gestão fiscal, mas que, em suas escolhas normativas sobre tributação e gasto, considera integralmente os efeitos que essas escolhas produzem sobre os cidadãos e sobre a economia. A autorresponsabilidade fiscal, nesse sentido, é a dimensão reflexiva da responsabilidade fiscal: é a responsabilidade do Estado para consigo mesmo e para com os efeitos de suas próprias escolhas — a consciência de que o poder de tributar tem um custo real que deve ser internalizado também pelo ente que o exerce.

Friedrich Hayek, em *The Constitution of Liberty* (1960), argumentava que as instituições livres dependem, para seu funcionamento, de que os agentes que

exercem poder sejam submetidos às consequências de suas decisões, pois somente essa sujeição garante que o poder será exercido com a devida cautela e responsabilidade (HAYEK, 1960, p. 71). Aplicado ao campo tributário, esse princípio conduz diretamente à tese da autorresponsabilidade fiscal: o Estado que tributa deve experimentar os efeitos da tributação que impõe, sob pena de desvincular-se das consequências de suas escolhas e acumular um poder normativo sem qualquer freio institucional endógeno. A irresponsabilidade estrutural do Estado frente à tributação que cria é, em termos hayekianos, uma forma de exercício do poder sem responsabilidade — exatamente o tipo de arranjo que as constituições democráticas devem corrigir.

A construção da autorresponsabilidade fiscal do Estado como princípio constitucional não implica a equiparação do Estado ao contribuinte comum, nem a supressão de prerrogativas essenciais ao exercício do poder público. Implica, antes, a criação de um vínculo econômico entre as decisões tributárias do Estado e os efeitos dessas decisões sobre o próprio orçamento estatal, de modo que cada escolha normativa sobre carga fiscal seja acompanhada de uma percepção imediata de seu custo para o Estado. Esse vínculo, inexistente no modelo atual, é o que permite afirmar que o Estado brasileiro hoje carece de autorresponsabilidade fiscal em sua acepção plena, operando em um regime de desconexão estrutural entre a criação do ônus tributário e a experiência de seus efeitos econômicos.

A implementação normativa da autorresponsabilidade fiscal poderia ser realizada em três níveis complementares. No nível constitucional, por meio de emenda que estabeleça o dever de internalização do custo tributário nas compras públicas e a vinculação dos recursos ao FNET. No nível legal, por meio de lei complementar que discipline os mecanismos de apuração, registro contábil e transferência dos valores correspondentes ao custo tributário internalizado. No nível regulamentar, por meio de normas específicas que detalhem os procedimentos para a aplicação do regime nas diversas modalidades de compras públicas, assegurando a uniformidade de tratamento e a comparabilidade dos dados entre os diferentes entes federados e entre os diferentes órgãos e entidades da Administração Pública.

O princípio da autorresponsabilidade fiscal do Estado é, em última análise, uma exigência do próprio conceito de Estado Democrático de Direito. Num regime democrático, o poder de tributar não é atributo soberano absoluto do Estado, mas prerrogativa exercida em nome dos cidadãos e sujeita ao controle destes. Quando o Estado escapa, por mecanismos estruturais, aos efeitos econômicos da tributação que impõe, rompe-se o vínculo de accountability fiscal que deve existir entre governantes e governados — criando um descompasso entre quem decide e quem suporta as consequências da decisão, que é a antítese do ideal democrático de governo responsável. A tributação reflexiva estatal

restaura esse vínculo, criando um mecanismo de autocontenção que opera não apenas no plano formal, mas no próprio funcionamento econômico do Estado.

9 ANÁLISE ECONÔMICA DA PROPOSTA

A análise econômica da proposta de tributação reflexiva estatal revela um conjunto de efeitos potencialmente significativos sobre o comportamento dos agentes públicos, a dinâmica da carga tributária, o grau de simplificação do sistema fiscal e a alocação de recursos na economia. Esses efeitos merecem exame detalhado, tanto em suas dimensões positivas quanto nas possíveis tensões e dificuldades que a implementação do modelo poderia gerar, sendo imprescindível que a análise seja conduzida com rigor metodológico e sem exageros quanto ao alcance transformador da proposta, cuja efetividade depende, como toda reforma institucional, de um contexto político-administrativo favorável à sua implementação.

O principal efeito microeconômico da tributação reflexiva estatal é a criação de um incentivo institucional endógeno para a contenção da carga tributária. Como demonstrado pela teoria da escolha pública, os agentes políticos respondem a incentivos, e a ausência de incentivos para a contenção fiscal é um dos principais determinantes do crescimento estrutural da carga tributária em economias modernas. Quando o Estado passa a suportar economicamente os tributos que cria, cada decisão normativa de elevação de alíquotas ou criação de novos tributos sobre bens e serviços passa a produzir, imediatamente, um aumento do custo das compras públicas, tornando o impacto fiscal perceptível e politicamente custoso para os gestores responsáveis. O mecanismo de incentivo é análogo ao do mercado: quem suporta o custo tende a buscar maior eficiência e menor desperdício.

O efeito sobre a simplificação tributária é igualmente relevante do ponto de vista econômico. O sistema tributário brasileiro é reconhecidamente um dos mais complexos do mundo, com múltiplos tributos, regimes especiais, exceções, alíquotas diferenciadas e obrigações acessórias que impõem custo de conformidade extraordinário sobre os agentes econômicos. Quando o Estado suporta esses custos em suas próprias compras, passa a ter interesse direto na simplificação do sistema, pois a redução da complexidade tributária traduz-se em redução do custo administrativo das próprias compras governamentais. Charles Tiebout, em sua análise sobre a competição fiscal entre jurisdições (TIEBOUT, 1956, p. 416-424), demonstrou que a visibilidade dos custos fiscais é condição essencial para que os contribuintes possam tomar decisões racionais sobre sua alocação — raciocínio que se aplica, *mutatis mutandis*, à visibilidade dos custos tributários para os gestores públicos.

O impacto sobre a racionalização administrativa é outro efeito econômico relevante da proposta. A internalização do custo tributário pleno nas compras públicas aumenta o custo real de cada aquisição governamental, criando pressão para a eliminação de desperdícios, a redução de redundâncias e a busca por soluções mais eficientes para o atendimento das necessidades públicas. Essa pressão pode atuar como um substituto parcial dos mecanismos de mercado que, no setor privado, disciplinam naturalmente a eficiência alocativa por meio do sistema de preços e da ameaça de perdas financeiras: sem o mecanismo de lucro e perda, o setor público carece de incentivos naturais para a eficiência, e a tributação reflexiva proporciona um desses incentivos ao tornar o custo de cada compra mais evidente e politicamente sensível para os gestores responsáveis.

O impacto político do custo tributário estatal merece particular atenção na análise econômica da proposta. Num sistema democrático, a percepção política dos custos da tributação é um determinante importante das escolhas eleitorais e das pressões que os cidadãos exercem sobre seus representantes. Quando os gestores públicos percebem que a carga tributária afeta diretamente o custo de funcionamento do Estado — porque o Estado, como comprador, suporta esses custos em seu orçamento —, cria-se um alinhamento de interesses entre administradores e contribuintes em favor da contenção fiscal. Esse alinhamento, ausente no modelo atual, é um pré-requisito para a construção de um sistema fiscal mais responsável e mais comprometido com os interesses dos cidadãos que o sustentam.

A possível redução gradual da carga tributária nacional como efeito de longo prazo da tributação reflexiva estatal é o aspecto mais prospectivo da análise econômica, mas também o mais relevante do ponto de vista do debate público sobre a reforma do sistema fiscal brasileiro. A lógica subjacente é coerente: se o Estado passa a suportar economicamente os tributos que cria, e se os recursos assim arrecadados são vinculados à desoneração da população via FNET, cria-se um ciclo virtuoso em que cada aumento da carga tributária onera diretamente o orçamento público, gerando recursos que são obrigatoriamente devolvidos aos contribuintes. Com o tempo, o equilíbrio desse sistema tende a favorecer a estabilização ou até a redução gradual da carga tributária, pois o custo político e econômico de seu aumento passa a ser percebido de forma mais imediata e direta pelos próprios gestores que detêm o poder de tributar.

10 AS PRINCIPAIS CRÍTICAS À PROPOSTA E RESPOSTAS TÉCNICAS

Toda proposta de inovação institucional suscita críticas que, devidamente examinadas, permitem o aprimoramento da ideia e a identificação de seus pontos de vulnerabilidade. A tributação reflexiva estatal não foge a essa regra, e é não apenas conveniente, mas metodologicamente necessário, examinar as

principais objeções que podem ser opostas ao modelo proposto, oferecendo respostas técnicas e constitucionais a cada uma delas. O debate crítico, longe de fragilizar a proposta, contribui para sua densificação dogmática e para o mapeamento dos ajustes necessários à sua implementação adequada.

A primeira crítica é a da "circularidade arrecadatória": argumenta-se que o modelo proposto implicaria uma mera transferência de recursos de um "bolso" do Estado para outro, sem qualquer efeito econômico real sobre o contribuinte. Essa crítica, embora intuitivamente plausível em uma análise superficial, não resiste ao exame mais detido. O modelo do FNET, com vinculação constitucional exclusiva dos recursos à desoneração tributária da população e vedação absoluta de utilização para despesas correntes do Estado, rompe a circularidade apontada: os recursos fluem do orçamento dos entes públicos — onde representam uma internalização real de custo — para o fundo nacional e, daí, para a redução de tributos ou devolução direta aos contribuintes. Não há, nesse fluxo, mera circulação intraestatal de recursos, mas uma transferência econômica com efeito redistributivo real.

A segunda crítica refere-se ao possível aumento do custo estatal: alega-se que, ao suportar integralmente o custo tributário em suas compras, o Estado precisaria de mais recursos orçamentários, o que poderia pressionar ainda mais a carga tributária sobre os contribuintes privados. Essa crítica inverte a lógica do modelo: o objetivo da tributação reflexiva não é aumentar o custo do Estado para que este extraia mais recursos dos contribuintes, mas sim criar incentivos para que o Estado reduza seus próprios gastos por meio de maior eficiência alocativa e, conseqüentemente, reduza sua demanda por recursos tributários. O aumento do custo das compras públicas decorrente da internalização tributária deve ser absorvido por ganhos de eficiência e racionalização administrativa — e o incentivo para a busca dessas alternativas mais eficientes é precisamente o que o mecanismo proposto cria.

A terceira crítica é a de suposta violação do pacto federativo: argumenta-se que a tributação reflexiva poderia desequilibrar as relações financeiras entre os entes federados, especialmente em detrimento dos municípios menores, que têm menor capacidade de internalizar custos tributários adicionais em seus orçamentos. Essa crítica aponta para um problema real de implementação, que, no entanto, pode ser adequadamente endereçado por meio de mecanismos de compensação federativa e de implantação gradual do modelo, com diferenciação de ritmos de ajuste para entes de menor capacidade fiscal. Ademais, o princípio federativo exige equilíbrio e autonomia recíproca entre os entes, mas não imunidade perpétua de qualquer ente federado em relação ao custo de suas próprias escolhas de gasto — imunidade essa que, pelo contrário, favorece os entes maiores, que hoje realizam mais compras e se beneficiam mais amplamente do regime de desonerações indiretas.

A quarta crítica é a do risco de repasse indireto ao contribuinte: argumenta-se que, ao suportar custo tributário adicional, o Estado repassaria esse custo aos contribuintes por meio de aumento de preços dos serviços públicos, de novos encargos fiscais ou de deterioração na qualidade dos serviços prestados. Essa crítica pressupõe que o Estado não possui margem de manobra para absorver custos adicionais por meio de ganhos de eficiência — premissa que é, ao menos parcialmente, empiricamente discutível. Além disso, a vinculação constitucional dos recursos ao FNET cria um mecanismo automático de compensação: o mesmo custo tributário que o Estado internaliza é devolvido à população na forma de desonerações ou créditos fiscais, de modo que o efeito líquido sobre o contribuinte seja neutro ou positivo. A eventual deterioração de serviços públicos decorrente de pressão por eficiência seria, sob essa perspectiva, um efeito desejável e não uma consequência negativa da proposta.

A quinta crítica refere-se às dificuldades operacionais e contábeis de implementação do modelo: alega-se que a apuração do custo tributário embutido em cada compra pública exigiria metodologia técnica de extrema complexidade e sistemas de informação de difícil implementação. De fato, a apuração desse custo apresenta desafios técnicos reais. Essa dificuldade, porém, não é insuperável: a contabilidade pública já incorpora conceitos e metodologias similares para outras finalidades, e a reforma tributária em curso no Brasil — com a implementação do IBS e da CBS, que substituem diversos tributos atuais por um único imposto sobre valor agregado —, ao simplificar radicalmente a estrutura tributária, reduz de forma significativa a complexidade de apuração dos custos tributários em cada operação de compra pública. O modelo de tributação reflexiva é, portanto, mais facilmente implementável no contexto do novo sistema tributário do que no contexto do sistema anterior.

A sexta crítica possível é a de que a proposta seria politicamente inviável, dada a resistência natural dos entes públicos a mecanismos que aumentem seus custos efetivos. Essa crítica é, na verdade, um poderoso argumento em favor da proposta: a resistência política à tributação reflexiva revela exatamente o tipo de comportamento que o modelo pretende corrigir — a tendência dos gestores públicos de proteger seus orçamentos de quaisquer aumentos de custo real, enquanto impõem custos crescentes aos contribuintes privados sem qualquer constrangimento institucional. A viabilidade política de qualquer proposta de reforma depende de sua capacidade de criar coalizões favoráveis suficientemente amplas: a tributação reflexiva, ao beneficiar diretamente os contribuintes com a vinculação dos recursos ao FNET, tem potencial para mobilizar o eleitorado em seu favor com intensidade suficiente para superar a resistência dos grupos que se beneficiam do status quo.

11 A TESE DA NÃO IMUNIDADE AOS EFEITOS ECONÔMICOS DA TRIBUTAÇÃO

A síntese argumentativa deste artigo pode ser formulada em uma tese central: nenhum ente dotado do poder de tributar deveria permanecer estruturalmente imune aos efeitos econômicos da tributação que impõe à coletividade. Essa tese, aparentemente simples, encerra uma revisão profunda dos fundamentos filosóficos e constitucionais do sistema tributário brasileiro, com implicações que vão muito além da proposta específica da tributação reflexiva estatal. Ela questiona, em sua raiz, a legitimidade de qualquer arranjo institucional em que o criador do ônus fiscal permanece imune a seus efeitos mais diretos — e propõe que a autolimitação fiscal do Estado seja reconhecida como exigência constitucional de primeira ordem, não como mera aspiração programática ou recomendação de boa governança.

O poder de tributar, na teoria jurídica clássica, é concebido como manifestação da soberania estatal sobre os indivíduos. No Estado Constitucional moderno, porém, a soberania não é mais um atributo absoluto do Estado, mas um conjunto de competências exercidas em nome do povo e sujeitas a limites constitucionais que protegem os direitos fundamentais dos cidadãos. O poder de tributar, nesse contexto, não é apenas limitado pela necessidade de lei formal e pelos direitos dos contribuintes: é limitado, em seu exercício razoável, pela exigência de que o Estado não utilize esse poder de forma incompatível com sua responsabilidade para com os cidadãos em nome de quem governa. A imunidade estrutural do Estado aos efeitos econômicos da tributação que cria é, sob essa perspectiva, uma limitação implícita que o Estado impõe ao exercício de seu próprio poder de autocontenção.

Quando o Estado, valendo-se de seu poder normativo, institui tributos que elevam o custo de bens e serviços para os particulares, mas simultaneamente protege suas próprias compras de tais encargos, apropria-se de uma vantagem econômica que não é possível justificar por nenhum princípio constitucional de peso equivalente ao que sustenta a proposta contrária. A imunidade recíproca protege a autonomia dos entes federados entre si, não a posição econômica privilegiada do Estado como agente comprador frente ao mercado. A irresponsabilidade fiscal do Estado adquirente — que não suporta o custo dos tributos que cria — constitui, portanto, uma anomalia institucional que contradiz os princípios básicos do Estado Democrático de Direito, especialmente os princípios republicano, da moralidade e da isonomia.

A tese da não imunidade aos efeitos econômicos da tributação não implica a abolição das imunidades tributárias constitucionalmente previstas, nem a supressão das prerrogativas essenciais à atuação do Estado. Implica, antes, a construção de um novo patamar de accountability fiscal, pelo qual o exercício do poder tributário é acompanhado de um mecanismo de internalização dos

custos que desincentiva o excesso e promove a moderação. O Estado que tributa com moderação porque sente os efeitos econômicos de sua tributação é um Estado mais eficiente, mais justo e mais comprometido com os interesses dos cidadãos que representa — e é esse Estado que a proposta de tributação reflexiva estatal pretende, em última análise, construir como meta normativa de longo prazo.

A formulação normativa dessa tese, em termos de direito constitucional positivo, poderia dar-se por meio de uma cláusula constitucional de autorresponsabilidade fiscal, a ser inserida no art. 150 ou no art. 163 da Constituição Federal, nos seguintes termos aproximados: "A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios suportará economicamente, nas aquisições de bens e serviços realizadas no mercado, os mesmos encargos tributários incidentes sobre operações equivalentes entre particulares, sendo os recursos correspondentes obrigatoriamente destinados ao Fundo Nacional de Equalização Tributária, vedada qualquer outra utilização." Essa cláusula encapsularia o núcleo normativo da tributação reflexiva estatal e criaria o fundamento constitucional para toda a legislação infraconstitucional complementar necessária à sua implementação.

A proposta aqui formulada é, em síntese, uma proposta de amadurecimento institucional do Estado brasileiro. O Brasil que foi capaz de construir, em 1988, uma das constituições mais avançadas do mundo em termos de direitos fundamentais, pode e deve ser capaz de avançar, no campo das relações fiscais entre Estado e sociedade, para além do modelo atual — em que o poder de tributar é exercido sem o correspondente ônus de experimentar seus efeitos — em direção a um modelo de autorresponsabilidade fiscal em que o Estado, ao tributar a sociedade, também tributa, por reflexo, a si mesmo, criando o incentivo endógeno à moderação que é, em última análise, a garantia mais robusta de um sistema tributário justo, eficiente e sustentável.

CONCLUSÃO

A proposta de tributação reflexiva estatal ou "imposto reverso", desenvolvida neste artigo, parte de uma constatação estrutural de alta relevância para a teoria constitucional e para a prática fiscal brasileira: o Estado, ao não suportar economicamente os efeitos dos tributos que impõe à sociedade, carece de incentivo endógeno para a contenção da carga fiscal, o que contribui para o ciclo vicioso de expansão tributária que caracteriza a história fiscal do país. A proposta visa corrigir essa falha institucional por meio da internalização compulsória do custo tributário nas compras públicas, acompanhada da

vinculação constitucional dos recursos à redução da carga tributária geral por meio de um Fundo Nacional de Equalização Tributária (FNET), vedada qualquer utilização para finalidades de expansão do aparato estatal.

Ao longo dos onze capítulos precedentes, demonstrou-se a compatibilidade da proposta com os princípios constitucionais da isonomia, moralidade, eficiência, responsabilidade fiscal, transparência, livre concorrência e neutralidade econômica. Demonstrou-se, igualmente, que a proposta não viola a imunidade tributária recíproca do art. 150, VI, "a", da Constituição Federal, pois não consiste em tributação interfederativa direta — vedada pelo texto constitucional —, mas em internalização econômica dos custos tributários de mercado nas operações de compra pública — situação que a norma constitucional não alcança e para a qual não há razão jurídica suficiente de exclusão. Respondeu-se, ademais, às seis principais críticas ao modelo — circularidade arrecadatória, aumento do custo estatal, violação do pacto federativo, repasse ao contribuinte, dificuldades operacionais e inviabilidade política —, demonstrando que essas objeções, embora pertinentes como alertas para o aprimoramento do modelo, não infirmam sua viabilidade jurídica e sua conveniência político-fiscal.

A tese central que emerge deste estudo é de ordem filosófico-institucional, mas de consequências eminentemente práticas: nenhum ente dotado do poder de tributar deveria permanecer estruturalmente imune aos efeitos econômicos da tributação que impõe à coletividade. Essa tese não é apenas uma exigência de isonomia ou de moralidade administrativa: é uma exigência do próprio conceito de República e de Estado Democrático de Direito, em que o poder é exercido em nome do povo e sujeito às consequências das escolhas que opera. A tributação reflexiva estatal materializa, no plano fiscal, essa exigência democrática fundamental, ao criar um mecanismo pelo qual o exercício do poder tributário é acompanhado de uma internalização obrigatória de seus custos econômicos no orçamento do próprio Estado tributante.

O debate que este artigo pretende suscitar é, em última análise, um debate sobre os fundamentos da legitimidade do poder tributário no Estado contemporâneo. Se o poder de tributar é exercido em benefício da coletividade, e não em proveito do próprio Estado enquanto organização burocrática, é razoável — e mesmo exigível — que o Estado experimente os efeitos econômicos de suas escolhas tributárias. Se o Estado não suporta esses efeitos, sua disposição para aumentar a carga fiscal é estruturalmente ilimitada, e os contribuintes ficam sem o principal freio institucional ao expansionismo arrecadatário. A tributação reflexiva estatal é, portanto, não apenas uma proposta técnica de reforma fiscal: é um passo fundamental na direção de um Estado mais responsável, mais eficiente e mais comprometido com os interesses daqueles em cujo nome governa — e é, por todas essas razões,

proposta que merece o mais sério e urgente debate acadêmico, legislativo e democrático.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (atual.). Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2019

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 maio 2026

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília: Presidência da República, 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 19 maio 2026

BRASIL. Lei n. 14.133, de 1.º de abril de 2021. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 19 maio 2026

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 253.472/SP. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília: STF, 2002

BUCHANAN, James M.; TULLOCK, Gordon. The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1962

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2021

HAYEK, Friedrich A. The Constitution of Liberty. Chicago: University of Chicago Press, 1960

JUSTEN FILHO, Marçal. Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos: Lei 14.133/2021. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021

MADISON, James; HAMILTON, Alexander; JAY, John. O Federalista. Tradução de Hiltomar Martins Oliveira. Belo Horizonte: Líder, 2003

MUSGRAVE, Richard A. The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy. New York: McGraw-Hill, 1959

NISKANEN, William A. Bureaucracy and Representative Government. Chicago: Aldine, 1971

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 44. ed. São Paulo: Malheiros, 2021

TIEBOUT, Charles M. A Pure Theory of Local Expenditures. Journal of Political Economy, Chicago, v. 64, n. 5, p. 416-424, oct. 1956

TIPKE, Klaus. Die Steuerrechtsordnung. Köln: Otto Schmidt, 1993. v. I

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013

UCKMAR, Victor. Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário. Tradução de Marco Aurélio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.