

UNIVERSIDADE DO ESTADO DE MATO GROSSO
FACULDADE DE LINGUAGEM, CIÊNCIAS AGRÁRIAS E SOCIAIS APLICADAS
CÂMPUS UNIVERSITÁRIO DE PONTES E LACERDA
COORDENAÇÃO DO CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO

HESNEFERO RODRIGUES FERNANDES

**REFORMA TRIBUTÁRIA: IMPLICAÇÕES DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO
NA PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL**

PONTES E LACEDA

2025

HESNEFERO RODRIGUES FERNANDES

**REFORMA TRIBUTÁRIA: IMPLICAÇÕES DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO
NA PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado à
Coordenação do Curso de Graduação em
Direito da Universidade do Estado de Mato
Grosso, como parte das exigências para
obtenção do título de BACHAREL EM
DIREITO.

Orientador: Prof. Esp. Irio Gonçalves Boraschi.

PONTES E LACERDA

2025

FOLHA DE APROVAÇÃO

HESNEFERO RODRIGUES FERNANDES

REFORMA TRIBUTÁRIA: IMPLICAÇÕES DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NA PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade do Estado de Mato Grosso, como parte das exigências para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Pontes e Lacerda, 24 de junho de 2025.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Irio Gonçalves Boraschi, orientador.
UNEMAT - Campus Pontes e Lacerda

Prof.^a Esp. Carina Silveira da Silva, avaliadora.
Advogada - OAB/MT

Prof. Me. Luiz Emídio Dantas Junior, avaliador.
UNEMAT - Campus Pontes e Lacerda

Dedico este Trabalho de Conclusão de Curso a todas as pessoas neurodivergentes, em especial às que estão no Transtorno do Espectro Autista (TEA); que, assim como eu, superam as dificuldades de um mundo ainda pouco inclusivo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pela proteção concedida nos mais de 200 km percorridos diariamente até o campus, pela dádiva da vida e por sua energia complexa, porém vibrante, que sustenta cada passo dessa jornada. À minha família, seja de sangue ou coração, que me incentivou e apoiou na desafiadora missão de desbravar terras tão distantes do nosso lar. À minha mãe, senhora Alcimara, que, ao perceber minhas dificuldades, prontamente passou a me acompanhar, sendo presença firme e constante. Ao meu pai, senhor Isaac, que, mesmo longe – e às vezes perto – sempre me ofertou conselhos, não apenas em palavras, mas principalmente em atitudes. À minha avó, senhora Divaldina, que sempre orou por mim e cuidou de mim com tanto zelo e carinho. À dona Lisete, pelo carinho e fraternidade. Às minhas tias Irene, Adriana e Alexandra, que contribuíram de inúmeras formas para que este momento se tornasse possível. À minha irmã e amiga, Gabrielly por todo companheirismo. À minha prima Dhenny, por toda a ajuda e compaixão nos primeiros anos da faculdade. Às minhas amigas de turma Jaqueline, Danielly e Beatriz, e a toda minha turma, que compartilharam comigo essa trajetória repleta de aprendizados e superações.

Ao senhor Thiago Castro, que me acompanhou durante todo o período da graduação, orientando-me diante das exigências e necessidades do meio acadêmico, bem como nas dificuldades enfrentadas por alguém que, até então, era um autista não diagnosticado. Para além da formação acadêmica, agradeço pelos ensinamentos valiosos que levarei para a vida. Talvez me falem mais palavras, mas nunca me faltará gratidão ao recordar os inúmeros momentos que hoje se concretizam nesta conquista.

E, por fim, agradeço à instituição UNEMAT e a todo o corpo docente, em especial aos professores Irio Gonçalves Boraschi, Lincoln Michel Pilquevitch, Carina Silveira da Silva, Adriana Ruzzante Gagliardi e Alex Fabiano da Silva Lopes, que contribuíram significativamente para a minha formação. Uma das lições que levarei desta jornada é que, ao longo do caminho, precisaremos de muitas - muitas - pessoas. Os sonhos podem até ser individuais, mas é na força coletiva, no apoio mútuo, que encontramos o impulso necessário para realizá-los.

“A justiça não era respeitada na repartição dos impostos. As classes mais poderosas, especialmente o clero e a nobreza, conseguiam assegurar-se isenções e privilégios.”

(Luis Eduardo Schoueri, 2025)

RESUMO

A presente monografia tem como objetivo analisar os impactos da tributação sobre o consumo na promoção da justiça fiscal no Brasil, diante da promulgação da Emenda Constitucional n.º 132 de 2023. A regressividade do sistema tributário, aliada à ineficácia da seletividade fiscal, contribui para o agravamento das desigualdades sociais, em contrariedade aos princípios constitucionais da igualdade, capacidade contributiva e dignidade da pessoa humana. A Emenda Constitucional n.º 132 de 2023 instituiu um novo modelo de tributação sobre o consumo, com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), inspirados no modelo do Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Além da unificação e simplificação do sistema, a reforma introduziu mecanismos de mitigação da regressividade, como o sistema de *cashback* e a Cesta Básica Nacional (CeNA), com o objetivo de promover maior equidade fiscal. A metodologia adotada neste trabalho é qualitativa, com base em revisão bibliográfica, análise normativa e interpretação doutrinária. A pesquisa explora a evolução histórica da tributação sobre o consumo no Brasil, os desafios do sistema anterior, os fundamentos constitucionais da justiça fiscal e os principais pontos da reforma de 2023. Conclui-se que, embora a reforma represente um avanço importante rumo à justiça tributária, sua efetivação dependerá da regulamentação infraconstitucional, da capacidade administrativa dos entes federativos e do engajamento político-institucional para garantir que os instrumentos previstos efetivamente beneficiem a população mais vulnerável.

Palavras-chave: Tributação. Consumo. Justiça Fiscal, Reforma tributária

ABSTRACT

TAX REFORM: THE STRUCTURE OF CONSUMPTION TAXATION AND ITS IMPLICATIONS FOR ADVANCING FISCAL JUSTICE

This monograph aims to analyze the impacts of consumption taxation on the promotion of tax justice in Brazil, in light of the enactment of Constitutional Amendment N°. 132 of 2023. The regressivity of the tax system, combined with the inefficacy of fiscal selectivity, contributes to the worsening of social inequalities, in contradiction to the constitutional principles of equality, ability to pay, and human dignity. Constitutional Amendment N°. 132 of 2023 established a new model of consumption taxation through the creation of the Tax on Goods and Services (IBS) and the Contribution on Goods and Services (CBS), both inspired by the Value-Added Tax (VAT) model. In addition to the unification and simplification of the system, the reform introduced mechanisms to mitigate regressivity, such as the cashback system and the National Basic Basket (CeNA), with the aim of promoting greater tax equity. The methodology adopted in this study is qualitative, based on bibliographic review, normative analysis, and doctrinal interpretation. The research explores the historical evolution of consumption taxation in Brazil, the challenges of the previous system, the constitutional foundations of tax justice, and the main elements of the 2023 reform. It is concluded that, although the reform represents a significant step toward tax justice, its effectiveness will depend on infraconstitutional regulation, the administrative capacity of federative entities, and political-institutional engagement to ensure that the proposed mechanisms effectively benefit the most vulnerable population.

Keywords: Taxation. Consumption. Tax Justice. Tax Reform.

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

CadÚnico – Cadastro Único para Programas Sociais
CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços
CCIF – Centro de Cidadania Fiscal
CeNA – Cesta Básica Nacional
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPF – Cadastro de Pessoa Física
CTN – Código Tributário Nacional
EC – Emenda Constitucional
FINSOCIAL – Contribuição para o Fundo de Investimento Social
IBDFAM – Instituto Brasileiro de Direito de Família
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IBS – Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IFI – Instituição Fiscal Independente
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IR – Imposto de Renda
IRBES – Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade
ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVA – Imposto sobre o Valor Agregado
NCM SH – Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEC – Proposta de Emenda à Constituição
PIS – Programa de Integração Social
Sin Tax – Imposto sobre produtos nocivos
TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO	13
2.1 BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL	13
2.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SEU CARÁTER REGRESSIVO E A TRIBUTAÇÃO INDIRETA.....	16
2.3 SELETIVIDADE FISCAL NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO, A TENTATIVA DE RESGATE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	19
2.4 CONSIDERAÇÕES A RESPEITO DA JUSTIÇA FISCAL NO ESTADO BRASILEIRO.....	20
3 EMENDA À CONSTITUIÇÃO N.º 132 DE 2023 E A ESTRUTURA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL.....	22
3.1 A NOVA FORMA DE TRIBUTAR NO BRASIL	22
3.2 TENTATIVA DE PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL: SISTEMA DE <i>CASHBACK</i> NO IVA (IBS)	24
3.3 TENTATIVA DE PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL: CESTA BÁSICA NACIONAL	26
3.4 TENTATIVA DE PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL: NOVO IMPOSTO SELETIVO <i>SIN TAX</i> (IMPOSTO DO PECADO)	28
3.5 A NOVA CONCEPÇÃO DE JUSTIÇA FISCAL DIANTE: DE POSTULADO A PRINCÍPIO, O QUE MUDOU?	30
4 IMPLICAÇÕES DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL	32
4.1 PANORAMA GERAL SOBRE OS MACROS DESAFIOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA.	32
4.2 CONSIDERAÇÕES AO SISTEMA DE <i>CASHBACK</i> E CESTA BÁSICA: EFEITO REGRESSIVO DISSIMULADO?	33

4.3 SIMPLIFICAÇÃO E DESBUROCRATIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO: JUSTIÇA FISCAL.....	36
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	39
REFERÊNCIAS	41

1 INTRODUÇÃO

Inicialmente, observa-se que o sistema tributário brasileiro é notoriamente conhecido por sua complexidade, obscuridade e obsolescência. Os contornos atuais desse sistema foram delineados durante o regime militar e, posteriormente, reaproveitados pelo constituinte de 1987.

Entretanto, as finalidades de financiamento do Estado durante o regime autoritário e no contexto da redemocratização são substancialmente distintas. Considerando que os tributos constituem instrumento essencial ao custeio estatal, diante disso, é relevante destacar que a transição de regime não foi acompanhada por uma reformulação estrutural para um novo sistema tributário, a ser compatível com as novas obrigações do Estado de bem-estar social.

Nesse cenário, o Estado Democrático de Direito introduziu direitos fundamentais e impôs ao Estado o dever de assegurar proteção e assistência à população. Essa reconfiguração institucional ampliou de maneira expressiva a demanda por recursos públicos.

Ademais, a ampliação das competências e autonomias dos entes federativos, especialmente no que tange à instituição e legislação de tributos, deu ensejo a um quadro caracterizado por elevada dispersão normativa, frequentemente denominado por parte da doutrina de “anarquismo tributário”. Como resultado, a tributação sobre o consumo tornou-se terreno propício para a proliferação de tributos, majoração de alíquotas e legislações esparsas.

Cumprе salientar que os tributos incidentes sobre o consumo, em razão de sua própria natureza, implicam efeitos regressivos, atingindo de forma mais intensa os contribuintes de menor capacidade econômica. Em contraposição, tributos sobre a renda e o patrimônio, conforme reconhecido por diversos autores, revelam-se mais adequados ao financiamento das atividades estatais.

Diante desse contexto, a ausência de uma reforma tributária ampla ensejou sucessivas alterações pontuais, que, ao invés de simplificar o sistema, contribuíram para torná-lo ainda mais complexo, ineficiente e burocrático.

Por conseguinte, o presente estudo tem por escopo examinar os efeitos da tributação sobre o consumo e suas implicações na promoção da justiça fiscal no Brasil. Para tanto, analisar-se-á Emenda Constitucional n.º 132, de 2023, que promoveu significativa reestruturação no sistema tributário nacional.

Especificamente, a referida emenda institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), em substituição a diversos tributos anteriormente existentes, bem como estabelecer mecanismos voltados à mitigação da regressividade fiscal.

O objetivo deste estudo é analisar os mecanismos previstos na Reforma Tributária para reduzir os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo. Busca-se compreender como essas medidas foram estruturadas, de que forma poderão ser implementadas e quais os principais desafios enfrentados para garantir sua efetividade no contexto socioeconômico brasileiro.

Ressalte-se que a relevância da temática justifica-se não apenas por sua atualidade legislativa, mas, sobretudo, por sua pertinência social, ao buscar um modelo tributário mais justo, simplificado e eficiente. Tal proposta assume especial importância no que se refere aos tributos sobre o consumo, que impactam de forma mais intensa as camadas mais vulneráveis da população.

Dessa maneira, o trabalho está estruturado em três capítulos principais.

O segundo capítulo trata da tributação sobre o consumo, abordando sua contextualização histórica no Brasil, sua importância na arrecadação e suas principais características, como os efeitos regressivos, a tributação indireta e o debate em torno da justiça fiscal.

O terceiro capítulo dedica-se à análise da Emenda Constitucional n.º 132, de 2023, com ênfase nos instrumentos de combate à regressividade e no papel da justiça fiscal enquanto novo vetor principiológico da reforma.

O quarto capítulo aborda as implicações práticas da reforma na promoção da justiça fiscal, bem como os principais desafios para sua efetiva implementação.

Metodologicamente, adota-se uma abordagem qualitativa, com base em revisão bibliográfica, análise normativa e interpretação da doutrina especializada. A investigação visa compreender as dimensões jurídicas e econômicas da reforma tributária ora em vigor.

2 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Antes de tudo, cumpre esclarecer que este capítulo tratará da forma como a tributação sobre o consumo é aplicada no Brasil, com a devida contextualização histórica. No entanto, antes de abordar essa temática específica, torna-se necessário conceituar o tributo enquanto elemento essencial do sistema tributário nacional, bem como compreender sua base de incidência.

Conforme explica Yomão (2014, p. 41–42), as primeiras contribuições surgiram com a convivência em sociedades hierarquizadas, sendo inicialmente de caráter voluntário. Entretanto, com o avanço da organização social, essas contribuições passaram a ser obrigatórias, diversificando-se conforme as hipóteses de incidência ou fatos geradores.

Ademais, a autora destaca que, sob uma ótica histórica, os tributos estiveram fortemente atrelados às relações comerciais. Com as revoltas populares e o advento da democracia moderna, a arrecadação estatal passou a direcionar-se ao atendimento das demandas sociais.

Nesse sentido, Schoueri (2025, p. 10–13) argumenta que a função do tributo evoluiu conforme o tipo de Estado. Por exemplo, nos Estados absolutistas, os tributos arrecadados destinavam-se majoritariamente à Coroa, sem garantir retornos diretos à população.

A partir do desenvolvimento dos Estados Sociais no século XX, a imposição estatal na cobrança de tributos passou a ser vista como 'tolerável e aceitável' para o financiamento de políticas públicas voltadas ao bem-estar da sociedade e à promoção da justiça distributiva" (Caparroz; Lenza, 2025, p. 41).

Apenas com o surgimento do Estado Democrático de Direito é que o tributo passou a exercer — ainda que de forma idealizada — a função de financiar um “Estado provedor e assistencialista”, voltado à promoção do bem-estar social e à redução das desigualdades.

A partir dessa evolução, diversos autores passaram a classificar os tributos segundo critérios variados. Alguns adotam a base de incidência, como patrimônio, renda ou consumo; outros consideram a forma de pagamento, distinguindo entre tributos diretos e indiretos; e há ainda os que utilizam a competência tributária como critério, classificando-os entre federais, estaduais e municipais.

De acordo com Machado (2025, p. 34), “são infinitas, portanto, as possibilidades de classificação”. Diante disso, o próximo tópico se dedicará à análise específica da tributação incidente sobre o consumo.

2.1 BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Em primeiro lugar, a origem da tributação no Brasil remonta ao período colonial, estando profundamente vinculada à própria formação histórica do país. A cobrança excessiva de tributos pela Coroa Portuguesa gerou diversas manifestações de insatisfação popular, culminando em episódios de revolta. Um dos exemplos mais emblemáticos foi a derrama, que resultou na Inconfidência Mineira, movimento de resistência contra a opressiva política fiscal imposta pela metrópole.

Nesse contexto, popularizaram-se expressões como “quinto dos infernos”, em referência à exigência do “quinto”, tributo equivalente a 20% (1/5) do ouro extraído, que deveria ser obrigatoriamente entregue à Coroa Portuguesa.

Posteriormente, com a abertura dos portos brasileiros ao comércio internacional, em 1808, intensificaram-se as trocas de mercadorias, especialmente de produtos industrializados. Tal movimentação impulsionou a criação de tributos incidentes sobre as importações, os quais permaneceram como principal fonte de arrecadação até o início do século XX (Machado, 2025, p. 236).

Dessa forma, observa-se que, durante mais de quatro séculos, a base de incidência tributária no Brasil concentrou-se majoritariamente sobre o patrimônio e o comércio exterior.

Nessa mesma linha, Varsano (1996, p. 2–3) explica que a tributação sobre o consumo nem sempre teve papel relevante na composição da receita pública brasileira. Durante o período imperial até a República Velha, em um contexto de economia agrícola e pouco diversificada, o imposto de importação era a principal fonte de arrecadação, chegando a representar até dois terços da receita nacional.

A partir do final do século XIX, surgiram os primeiros tributos sobre o consumo interno, como aqueles incidentes sobre o fumo e as bebidas alcoólicas. Em 1922, foi criado o Imposto sobre Vendas e Consignações, com abrangência mais ampla, passando a representar nova fonte de receita pública. Apesar disso, cerca de 50% da arrecadação da União ainda advinha dos tributos de importação, enquanto o imposto de consumo representava aproximadamente 10%.

Com o advento da Constituição de 1934, importantes reformulações foram implementadas no sistema tributário. As quedas na arrecadação, decorrentes da Primeira Guerra Mundial e da excessiva dependência dos tributos sobre importação, motivaram a criação e expansão de impostos internos, sobretudo aqueles incidentes sobre o consumo.

Adicionalmente, essa nova ordem constitucional previu um modelo mais detalhado de repartição de receitas, atribuindo aos Estados a competência privativa para instituir impostos

sobre o consumo de combustíveis utilizados em motores de explosão, bem como sobre vendas e consignações.

Além disso, a delegação do imposto de exportação aos Estados passou a representar uma nova fonte de arrecadação. Contudo, a limitação das alíquotas a 10% fez com que os entes federativos elevassem os tributos sobre o consumo, os quais, em 1946, alcançaram alíquotas aproximadas de 60% (Varsano, 1996, p. 7).

Entre os anos de 1946 e 1966, o Brasil registrou aumento expressivo na arrecadação por meio dos impostos sobre o consumo. Na década de 1960, tais tributos representavam cerca de 45% da receita tributária da União e 90% da arrecadação dos Estados. Ainda assim, as despesas públicas superaram a arrecadação, agravadas por uma inflação que chegou a 74% ao ano em 1963, o que impulsionou a necessidade de uma nova reforma tributária. Nesse sentido, a chamada reforma de base, realizada entre 1963 e 1966, visava à reorganização do sistema tributário. Conforme destaca Ricardo Varsano:

O próprio Ministro da Fazenda na época estimava que seria possível, apenas com a melhoria da administração fazendária, sem qualquer mudança nos tributos, arrecadar adicionalmente, no mínimo, valor equivalente a 2/3 da receita estimada para 1963. (Varsano, 1996, p.7).

Desse modo, o problema fiscal não se limitava à carga tributária insuficiente, mas também à ineficiência na gestão e cobrança dos tributos. Em relação à tributação sobre o consumo, acreditava-se que a melhoria na normatização e na fiscalização seria suficiente para conter o déficit fiscal. Nesse período, criou-se o ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias, o qual se somou aos demais tributos incidentes sobre o consumo, representando avanço na tentativa de equilibrar as contas públicas.

Com o início da década de 1970, durante o chamado "milagre econômico brasileiro", o governo federal adotou incentivos fiscais a diversos setores estratégicos como forma de fomentar o desenvolvimento nacional. Todavia, tais medidas exauriram a capacidade financeira do Estado. A partir de 1975, a significativa perda de arrecadação passou a ser compensada pelo aumento da carga tributária sobre o consumo, e o uso de incentivos fiscais foi gradativamente reduzido (Varsano, 1996, p. 11).

Ainda que a reforma de 1966, promovida durante o regime militar, tenha centralizado o sistema tributário, restringindo a autonomia de Estados e Municípios, sua implementação enfrentou entraves econômicos. A estagnação da arrecadação, somada à revogação dos incentivos, resultou em medidas paliativas como as Emendas Constitucionais n.º 5/75 e n.º

17/80. Tais emendas buscavam reestruturar e desconcentrar o sistema, mas seus efeitos práticos foram limitados, com resultados percebidos apenas a partir de 1983 (Varsano, 1996, p. 14).

Diante do cenário de hiperinflação e queda de arrecadação, o governo instituiu, em 1986, a Contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), voltada ao financiamento de políticas públicas nas áreas de saúde, educação e assistência social. Embora não houvesse configurado um imposto sobre o consumo, o FINSOCIAL era custeado com valores arrecadados por meio do IPI e do ICM, sendo justificado como instrumento de promoção da justiça social (LIMA, 2024, p. 23).

Com o fim da ditadura militar, o Brasil passou por diversas reformas institucionais, entre elas a do sistema tributário. Apesar da consagração da autonomia dos Estados e Municípios, a Constituição Federal de 1988 manteve importantes aspectos da reforma da década de 1960. O novo sistema consolidou a incidência sobre o consumo como principal fonte de arrecadação, embora a cumulatividade tenha sido mitigada pela Carta Magna.

Por conseguinte, a complexidade do sistema e seu caráter regressivo contribuíram para que os tributos sobre o consumo passassem a representar a maior parte das receitas arrecadadas. Impostos como o ICMS, IPI, ISS, COFINS e PIS apresentam elevada carga tributária e grande complexidade na aplicação, dificultando a previsibilidade (Lima, 2024, p. 24).

Diante desse panorama, a Emenda Constitucional n.º 132/2023, conhecida como Reforma Tributária, buscou simplificar o sistema de tributação sobre o consumo. Para isso, promoveu a unificação do PIS e da COFINS na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), bem como do ICMS e ISS no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Tais medidas visam aumentar a eficiência, reduzir a complexidade e ampliar a previsibilidade da arrecadação.

2.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SEU CARÁTER REGRESSIVO E A TRIBUTAÇÃO INDIRETA

Os autores Buzatto e Cavalcante (2022, p. 164-166) destacam que, embora a relação entre tributação e arrecadação esteja intimamente ligada à história brasileira, o direito tributário nacional apenas adquiriu maior solidez após a Emenda Constitucional n.º 18/1965. Antes disso, o sistema tributário era disfuncional, com desarmonias normativas e incertezas quanto à aplicação das normas, o que favorecia abusos e ilegalidades.

Essa situação criava um ambiente propício a conflitos e gerava uma grave insegurança jurídica para os participantes da relação tributária.

Diante disso, com a formulação de um novo sistema, temas como proteção ao contribuinte e justiça fiscal passaram a nortear a legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN).

Sendo assim, o princípio da capacidade contributiva, posteriormente previsto no § 1º do art. 145 da Constituição Federal, visa à redistribuição de renda e à redução das desigualdades sociais, embora esses objetivos ainda não tenham sido plenamente alcançados (Buzatto; Cavalcante, 2022, p. 3-5).

Nesse contexto, Amaro (2023, p.90) conceitua a regressividade em um sistema tributário sendo uma situação em que a carga tributária representa uma proporção maior da renda dos contribuintes de menor poder aquisitivo do que daqueles com maior renda, por exemplo, se um imposto sobre um produto é de R\$100,00, para uma pessoa que ganha R\$10.000,00, isso representa apenas 1% de sua renda, mas para alguém que ganha R\$ 1.000,00, representa 10% de sua renda.

Somado ao caráter regressivo da tributação, essa pode ser de forma direta ou indireta, a exemplo a tributação sobre propriedade ou renda são consideradas de ocorrência direta, pois ocorrem sobre o bem, existe a tangibilidade daquilo que se tributa, a exemplo o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) ou Imposto de Renda (IR), ou seja, na tributação direta o contribuinte tem a percepção fática do ônus tributário (Salvador, 2006, p.1-2).

Outrossim, Buzatto e Cavalcante (2022, p.164-166) chamam a atenção para uma característica muito comum na tributação sobre o consumo, a chamada tributação indireta, no qual o encargo tributário pode ser transferido para uma pessoa diferente daquela que é diretamente responsável pela obrigação tributária. Aduz, Luciano Amaro sobre a ligação direta entre a regressividade e impostos indiretos:

A regressividade, visível nos impostos indiretos (como o IPI e o ICMS), embora observe a proporcionalidade em função do valor da operação, ignora a renda do contribuinte de fato; por isso, o valor do tributo (que se atém à coisa comprada e não ao comprador) “pesa mais” para quem tem menor renda. (Amaro, 2023, p.90).

Com isso, nos tributos indiretos incidentes sobre o consumo, o recolhimento ocorre pelo produtor ou prestador de serviços, mas o ônus é suportado pelo consumidor final. O tributo está embutido no valor do bem ou serviço e se acumula ao longo da cadeia produtiva, sendo insensível à capacidade econômica do pagador (SALVADOR, 2006, p. 2).

Consequentemente, essa estrutura é apontada como geradora de injustiça fiscal, uma vez que o ônus recai sobre todos os consumidores, independentemente da renda. A possibilidade de transferência do encargo tributário a terceiros fere, segundo alguns autores, os princípios da capacidade contributiva e da equidade.

Corroborando esse entendimento, Lima (2024, p. 37) afirma que a forte regressividade do sistema tributário brasileiro é decorrente da predominância de impostos indiretos. Relatório da IFI do Senado Federal sobre a Reforma Tributária de 2024 indicou que os tributos sobre consumo representaram 40,2% da receita arrecadada em 2022, abaixo da média de 45,1% observada nos últimos 15 anos.

Além disso, o Brasil é um dos poucos países do mundo a sistematizar a predominância dos tributos indiretos sobre o consumo como maior fonte das receitas tributárias, em comparação com a média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a tributação sobre o consumo correspondeu a 31,9% da receita tributária total, contra 32,2% da tributação sobre a renda e propriedade na arrecadação tributária em 2022.

Nesse contexto, Buzatto e Cavalcante (2022, p.168) destacam que um fator que intensifica a regressividade, é a falha na aplicação da seletividade fiscal, embora prevista no sistema tributário, aduz os autores que a seletividade implica na avaliação da necessidade do bem ou serviço, no qual, serão aplicadas alíquotas mais altas para bens considerados não essenciais, supérfluos ou alíquotas menores para bens da cesta básica.

Nessa toada, Lima (2024. p.38) destaca os efeitos nocivos da regressividade fiscal associada a falta do princípio da seletividade para os produtos da cesta básica que representam uma parcela significativa do orçamento das pessoas de baixa renda, tornando o impacto da tributação sobre eles ainda mais desproporcional, sendo a regressividade um dos grandes catalisadores para o aumento das desigualdades sociais e agravador da pobreza.

Por outro prisma, Regina Helena Costa (2023, p. 101) atribui função legítima à regressividade quando empregada com caráter extrafiscal, voltado à promoção de valores constitucionais e não apenas à arrecadação.

Nessa mesma direção, Sabbag (2016, p. 489) trata a regressividade como um dilema: de um lado, um Estado Social comprometido com a equidade; de outro, uma tributação que penaliza proporcionalmente os mais pobres.

Ainda, Fandiño e Kerstenetzky (2019, p. 306-310) expõem a regressividade tributária sobre o consumo e a predominância de impostos indiretos como sendo um “paradoxo constitucional”. Os autores denunciam essa contradição ao indicarem que há um descompasso entre a teoria constitucional — que propõe um Estado orientado à redução das desigualdades

sociais — e a prática de um sistema tributário que, na realidade, acentua as disparidades econômicas.

Sendo assim, embora a capacidade contributiva e a redistribuição de renda sejam objetivos fundamentais, a aplicação inadequada da seletividade se destaca como um catalisador das desigualdades sociais. Ciente desses entraves, o legislador, por meio da Reforma Tributária, passou a aprimorar o mecanismo da seletividade na tentativa de amenizar os efeitos regressivos. Esse tema será aprofundado no próximo capítulo.

2.3 SELETIVIDADE FISCAL NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO, A TENTATIVA DE RESGATE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Inicialmente, Paulsen (2023, p. 78) conceitua a seletividade fiscal como instrumento de efetivação do princípio da capacidade contributiva, uma vez que ajusta a tributação à realidade econômica do contribuinte. Desse modo, a aplicação de alíquotas diferenciadas permite tributar de forma mais gravosa os bens supérfluos, geralmente consumidos por pessoas com maior poder aquisitivo, enquanto os bens essenciais, consumidos por todas as classes sociais, recebem alíquotas reduzidas ou isenção.

Nesse contexto, a essencialidade do produto configura-se como critério lógico de diferenciação tributária, permitindo a adequação da carga fiscal conforme a capacidade de consumo. Contudo, Schoueri (2023, p. 444) salienta que o critério de essencialidade, embora previsto constitucionalmente, não se apresenta com nitidez suficiente para afastar interpretações divergentes acerca do que constitui um bem essencial.

Ademais, observa-se que, na aplicação pré-reforma, a seletividade era claramente exigida apenas para o IPI, conforme a Constituição Federal. Para o ICMS, por outro lado, há apenas autorização constitucional para a seletividade, o que concede aos estados margem de escolha e contribui para uma aplicação desigual do princípio (PAULSEN, 2023, p. 399).

Por conseguinte, Amaro (2023, p. 146) adverte que a seletividade, enquanto reflexo da capacidade contributiva, deve ir além da proporcionalidade aritmética. Segundo o autor, é necessário ponderar se a incidência tributária é justa em cada caso concreto, como, por exemplo, na concessão de isenção à cesta básica, devendo-se respeitar as particularidades dos indivíduos.

Entretanto, Schoueri (2023, p. 448–449), amparado nos estudos de Mileo Filho, argumenta que a adoção de parâmetros estritamente personalíssimos inviabilizaria a aplicação do conceito de essencialidade, tornando-o impraticável em termos de política tributária.

Dessa forma, a análise da essencialidade deve se basear em critérios objetivos e coletivos, orientados pelas finalidades constitucionais. Assim, um bem será considerado essencial se sua disponibilidade promover valores fundamentais, como a erradicação da pobreza e a promoção do desenvolvimento nacional, conforme os incisos I e II do art. 3º da Constituição Federal (Schoueri, 2023, p. 449).

Além disso, destaca-se o papel relevante da seletividade na mitigação da regressividade típica da tributação sobre o consumo. Nesse sentido, Amaro (2023, p. 91) compreende a seletividade como mecanismo de atenuação do ônus fiscal, uma vez que permite ajustar a tributação com base na natureza essencial dos bens, beneficiando os consumidores de menor renda.

Por fim, Schoueri (2023, p. 453) reforça que a escolha da essencialidade como critério de seletividade nos impostos sobre o consumo, como IPI e ICMS, deve-se à constatação de seu efeito regressivo. A adoção de alíquotas diferenciadas visa, portanto, corrigir distorções e promover maior justiça fiscal no sistema tributário brasileiro.

2.4 CONSIDERAÇÕES A RESPEITO DA JUSTIÇA FISCAL NO ESTADO BRASILEIRO

Inicialmente, destaca-se que, no Estado Democrático de Direito, os tributos exercem função essencial, por constituírem a base financeira necessária à efetivação dos direitos fundamentais. Nesse sentido, Pires (2019, p. 40) enfatiza que é com respaldo na supremacia da Constituição que o Estado assegura tais direitos, sendo os tributos instrumento indispensável para esse fim.

Nesse mesmo sentido, Azevedo (2020, p. 126) aborda a correlação entre o Estado Democrático e a tributação, apontando que as necessidades financeiras do Estado são, em sua maioria, supridas por tributos. Essa lógica fundamenta a concepção do “Estado Fiscal”, elaborada por Luiz Casalta Nabais, segundo a qual o Estado contemporâneo é sustentado principalmente por impostos, decorrentes de um dever fundamental dos cidadãos. Assim, conforme Pires (2020, p. 41), o Brasil insere-se, para a maior parte da doutrina, dentro dessa lógica fiscal.

Entretanto, observa-se que, quando o sistema tributário adota caráter regressivo, como ocorre no Brasil, o ônus do financiamento estatal recai, de forma desproporcional, sobre as camadas mais vulneráveis da população. De acordo com Sabbag (2024, p. 167), o Estado brasileiro é majoritariamente financiado pela população economicamente fragilizada, sobre a qual incidem pesados tributos indiretos, agravando as desigualdades sociais.

Além disso, Fandiño e Kerstenetzky (2019, p.311) afirmam que “no Brasil observamos uma importante inflexão regressiva da arrecadação, promovida justamente pela Constituição de 1988, a mesma que nos aproximou do desenho de um Estado do bem-estar social universalista”. Tal constatação evidencia a contradição existente entre o modelo de Estado social e uma estrutura tributária regressiva, que, ao invés de reduzir, acentua as disparidades econômicas, contrariando os objetivos constitucionais de justiça social.

Cumprе observar, ainda, que uma das principais críticas da doutrina reside na elevada carga tributária incidente sobre o consumo, que afeta de forma desproporcional as classes menos favorecidas. Em contrapartida, a tributação sobre renda e patrimônio, que poderia promover redistribuição de riqueza, é considerada baixa e pouco progressiva. Nesse contexto, Pires (2020, p. 47) afirma que a justiça fiscal demanda adequação da carga tributária à capacidade contributiva de cada indivíduo:

Para alcançar a justiça fiscal, o aumento da alíquota do tributo deve corresponder diretamente ao crescimento econômico do contribuinte. A falta de observância das condições individuais de cada contribuinte, bem como a deficiente repartição dos encargos, faz com que surjam os conflitos tributários e as insatisfações dos cidadãos com relação à política tributária brasileira (Pires, 2020, p. 47).

Corroborando essa perspectiva, levantamento realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2024) revelou que o Brasil permanece na última colocação entre os 30 países com as maiores cargas tributárias, de acordo com o Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade (IRBES). Tal posição, mantida desde 2011, indica que a elevada arrecadação não se traduz em retorno efetivo à população em termos de serviços públicos e qualidade de vida.

Por conseguinte, Souza (2020, p. 27) salienta que os estudos sobre a relação entre tributação e impacto social demonstram a inexistência de justiça tributária no Brasil. Segundo a autora, “em alguns casos a tributação sobre os mais vulneráveis pode representar até 50% da renda familiar, enquanto os que ganham mais de 30 salários mínimos contribuem com menos de 30%”. Essa realidade implica que aqueles que mais necessitam da atuação do Estado social são justamente os que mais contribuem, proporcionalmente, recebendo menos em contrapartida.

Diante desse cenário, Sabbag (2024, p. 167) aduz que a Emenda Constitucional nº 132/2023 se depara com o desafio de promover não apenas a justiça social, mas também a justiça tributária, contribuindo para a concretização do princípio fundamental da dignidade da pessoa humana, conforme estabelecido pela Constituição Federal.

3 EMENDA À CONSTITUIÇÃO N.º 132 DE 2023 E A ESTRUTURA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

A princípio, este capítulo tem como objetivo abordar a reforma tributária, com ênfase na reestruturação da tributação sobre o consumo. Para melhor compreensão do tema, é necessário destacar que a reforma tributária foi concebida em três fases distintas, de modo a permitir sua implementação gradual no território nacional.

Na primeira etapa, promove-se a unificação de tributos sobre o consumo, com a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Na segunda etapa, reforma-se a tributação incidente sobre a renda, a folha de pagamento, os lucros e os dividendos, por meio de projeto de lei ordinária, o que confere maior celeridade ao trâmite legislativo.

Por fim, a terceira fase ocorre de maneira simultânea às anteriores e trata da reformulação da tributação sobre o patrimônio.

3.1 A NOVA FORMA DE TRIBUTAR NO BRASIL

Conforme destaca Paulsen (2021, p. 20), a necessidade de uma reforma tributária tornou-se evidente desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, quando a carga tributária passou a crescer substancialmente para sustentar um Estado Social em expansão e um sistema tributário mais complexo.

Além disso, um dos principais objetivos da reforma é a simplificação e a modernização do sistema tributário, visando sua aproximação aos padrões internacionais, especialmente aos adotados por países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (Rocha, 2021, p. 147 ; Genestreti, Gonçalves, 2024, p. 9).

Nesse contexto, uma das propostas mais debatidas era a unificação dos tributos incidentes sobre o consumo em um único imposto nacional, com características do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), conforme aponta Arruda (2024, p. 16).

Posteriormente, Alexandre e Arruda (2024, p. 17) explicam que, em 2023, haviam duas Propostas de Emenda à Constituição (PEC) em tramitação. A PEC nº 110/2019, oriunda do Senado, propunha um único imposto denominado IBS, unificando tributos dos entes federativos. Contudo, não avançou devido à resistência dos estados em perderem autonomia sobre o ICMS.

Em contrapartida, a PEC nº 45/2019, proposta pela Câmara dos Deputados, obteve maior aceitação. Após diversas alterações, resultou na Emenda Constitucional nº 132/2023, que promoveu a efetiva reforma da tributação sobre o consumo.

Em linhas gerais, a Reforma Tributária estabeleceu a reorganização dos tributos sobre o consumo de bens e serviços. Unificou-se os diferentes tributos existentes em uma espécie de IVA dual, sendo a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) que reuniu três impostos federais, o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), sob administração federal. Além da criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que passa a substituir o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e o ISS (Imposto sobre Serviços).

Ademais, a introdução do artigo 156-A da Constituição, pela Emenda Constitucional nº 132/2023, institucionalizou o IBS como um tributo de gestão compartilhada, marcando uma significativa alteração na estrutura federativa de competências tributárias. De acordo com Alexandre e Arruda (2024, p. 45), a nova configuração encontra-se sistematizada na Tabela 1:

Tabela - 1

		ANTES REFORMA	DEPOIS REFORMA
DF	Estados	ICMS	IBS
	Municípios	ISS	
UNIÃO		PIS COFINS	CBS
		IPI	
			IPI *

*IPI – Existirá exclusivamente na Zona Franca de Manaus.

Sob essa ótica, Genestreti e Gonçalves (2024, p. 10) e Alexandre e Arruda (2024, p. 55) ressaltam que o modelo de competência compartilhada do IBS fortalece o princípio da neutralidade tributária. Isso significa que a carga fiscal não influenciará decisões de agentes econômicos sobre a alocação de seus investimentos, contribuindo para o fim da chamada "guerra fiscal" entre os entes federados.

Outrossim, Harzheim (2024, p. 18-20) observa que a implementação da reforma será dividida em três fases. A primeira concentra-se nos tributos sobre o consumo, com a criação da CBS e do IBS. A segunda fase reformula a tributação sobre renda, folha de pagamento, lucros e dividendos. A terceira fase, por sua vez, trata da tributação sobre o patrimônio.

Com isso, a reforma tributária almeja a criação de sistema mais transparente e eficiente, combinada com a necessidade de evitar a cumulatividade de impostos ao longo da cadeia

produtiva, que incidem principalmente sobre os impostos ligados ao consumo. No entanto, a implementação bem sucedida dessas propostas demandará um alinhamento legislativo robusto, mas também uma análise criteriosa dos potenciais impactos sociais e econômicos decorrentes dessas mudanças.

3.2 TENTATIVA DE PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL: SISTEMA DE *CASHBACK* NO IVA (IBS)

Inicialmente, destaca-se que Fritz Neumark, renomado economista alemão, defendeu que o mínimo existencial — isto é, a renda necessária para a subsistência digna de um indivíduo — deveria estar isento de tributação. Segundo o autor, essa premissa visa não apenas assegurar a capacidade contributiva, mas também efetivar os princípios da redistribuição de renda e da economicidade (NETO et al., 2021, p. 43-44).

Nesse contexto, surgiram propostas voltadas à promoção de maior equidade no sistema tributário, entre as quais se destaca o mecanismo de *cashback*. Essa ferramenta busca restituir parte do tributo pago sobre o consumo de bens e serviços, especialmente à população de baixa renda. Conforme explica Teodorovicz, trata-se de:

[...] um sistema de devolução de recursos aos consumidores em virtude do tributo embutido no preço das mercadorias adquiridas, de forma a eliminar a regressividade contida em um sistema em que a carga tributária no consumo é alta em relação à carga tributária do patrimônio e renda. (Teodorovicz, Et al. 2024, p.218).

Desse modo, as ideias de Neumark sobre a isenção do mínimo existencial de impostos revelam-se essenciais para compreender a proposta do *cashback* no caso do IVA (IBS) brasileiro. A noção de que a renda voltada à sobrevivência não deve ser tributada está diretamente relacionada ao princípio da capacidade contributiva.

No que se refere à estruturação trazida pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, foi instituída uma modalidade de restituição do imposto pago pela população. Nesse aspecto, cabe destacar o texto constitucional:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.
§ 5º Lei complementar disporá sobre:
VIII – as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda. (BRASIL, 2023)

Conforme aponta Teodorovicz et al. (2024, p. 225-230), o texto constitucional traz critérios elementares para a definição das hipóteses de devolução do imposto às pessoas físicas. Contudo, os detalhes práticos foram delegados à Lei Complementar n.º 214/2025, que, em seu Título III, Capítulo I, dispõe sobre a regulamentação do *cashback*.

De acordo com os artigos 112 a 115 da referida lei, a devolução destina-se a famílias de baixa renda cadastradas no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico), desde que atendam a critérios como renda familiar mensal per capita de até meio salário-mínimo, residência no território nacional e regular inscrição no Cadastro de Pessoa Física CPF. Da mesma maneira, destaca-se a inclusão automática dessas famílias no sistema de devoluções, com base nos dados do CadÚnico, o que reduz a burocracia e os custos de transação.

Além disso, conforme o disposto no art. 116 da LC 214/2025, Júlia Silva Araújo Carneiro (2024, pp. 107-110) destaca que o mecanismo de *cashback* também contribuirá para a formalização da economia, visto que a emissão de documentos fiscais é obrigatória para a efetivação do benefício.

Sendo assim, essa medida não só assegura a rastreabilidade dos valores devolvidos, mas também ajuda a reduzir a informalidade, a sonegação fiscal e a concorrência desleal. A exigência de formalização ainda promove a cidadania fiscal, incentivando consumidores e fornecedores a adotarem práticas mais transparentes e regulares.

Ademais, é importante observar que, conforme o art. 118, o percentual aplicado para o cálculo das devoluções não será uniforme em todos os casos. Para serviços essenciais como energia elétrica, água, saneamento básico, botijão de gás de até 13 kg, gás canalizado e telecomunicações, o percentual de devolução será de 100% da CBS e 20% do IBS. Já para os demais bens e serviços, será de 20% tanto para a CBS quanto para o IBS.

Dessa forma, evidencia-se que, diferentemente do ICMS e do IPI, o *cashback* tem como objetivo principal a redução das desigualdades de renda, e não a essencialidade dos produtos ou serviços. Conforme observa Carneiro (2024, p. 107-108), o critério utilizado considera as condições econômicas do consumidor final, e não o tipo de mercadoria ou serviço adquirido.

Ainda segundo Corrêa (2024, p. 69), a devolução personalizada do IBS e da CBS por meio do *cashback* representa um avanço significativo na mitigação da regressividade tributária. No entanto, aponta-se que sua efetivação enfrenta desafios, especialmente na definição dos beneficiários e na consideração das variações regionais de consumo, o que pode comprometer sua eficácia.

Mesmo assim, a transferência direta de renda surge como uma alternativa mais eficiente e transparente, pois entrega recursos imediatos às famílias vulneráveis sem depender de consumo formalizado.

No mesmo sentido, Schoueri (2024, p. 458) destaca a eficiência do *cashback* em comparação com outras políticas tributárias, especialmente a diferenciação de alíquotas, tema a ser explorado no próximo tópico.

Desse modo, o autor argumenta que a desoneração de produtos essenciais pode beneficiar contribuintes com distintas capacidades contributivas, sem alcançar diretamente o consumidor final. Já o sistema devolutivo do *cashback* cumpre com maior eficácia o propósito de combater a regressividade e a sonegação, promovendo maior transparência e controle ao longo da cadeia de produção e consumo.

3.3 TENTATIVA DE PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL: CESTA BÁSICA NACIONAL

Primeiramente, destaca-se que a desoneração da Cesta Básica Nacional (CeNA), consolidada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, tem como principal objetivo assegurar o acesso da população a uma alimentação saudável e nutritiva, considerando as particularidades regionais e culturais do Brasil. Essa medida visa reduzir os custos de produção dos alimentos essenciais, o que, por consequência, contribui para a diminuição dos preços e amplia o acesso aos bens de consumo básicos.

Nesse contexto, a proposta alinha-se ao conceito multidimensional de segurança alimentar, que, segundo Pereira e Trentini (2024, p. 205-206), envolve garantir o acesso sustentável a alimentos adequados, sem comprometer outras necessidades essenciais. Portanto, a política pública em questão dialoga diretamente com os princípios da dignidade da pessoa humana e da justiça social.

Além disso, sendo uma das medidas mais discutidas durante a tramitação da então Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019, a desoneração da CeNA teve como meta mitigar a regressividade do sistema tributário. Ao reduzir a carga tributária sobre produtos essenciais, buscou-se beneficiar, em especial, a população de baixa renda. Para isso, a Lei Complementar nº 214/2025 estabeleceu alíquota zero para o IBS e a CBS sobre os itens prioritários (Alexandre; Arruda, 2024, p. 83).

Durante os debates da Reforma Tributária, foram apresentadas propostas que variavam desde a adoção de alíquotas entre 0% e 5%, de acordo com a essencialidade dos produtos, até a implementação de um sistema de *cashback* vinculado ao CPF do consumidor. Este último

permitiria uma restituição seletiva, conforme discutido na seção anterior. Contudo, optou-se pela aplicação geral da alíquota zero para todos os consumidores, sem distinção de renda (Schoueri, 2024, p. 459-460).

Ademais, conforme destacam Genestreti e Gonçalves (2024, p. 17-20), a então Proposta de Lei Complementar nº 68/2024 foi orientada por três objetivos principais para definição dos produtos integrantes da CeNA, conforme o Guia Alimentar para a População Brasileira do Ministério da Saúde: a priorização de alimentos in natura ou minimamente processados, alimentos majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda; e a exclusão de itens consumidos, em sua maioria, por indivíduos de maior poder aquisitivo.

Com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 214/2025, o artigo 125 reduziu a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre a venda de produtos alimentícios, conforme especificados no Anexo I da norma, seguindo a Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado (NCM/SH) (Genestreti, 2024, p. 17).

Entre os principais itens beneficiados com a desoneração, destacam-se alimentos considerados essenciais para uma alimentação básica e saudável, como arroz, feijão, farinha de trigo, milho e seus derivados, leite e laticínios, ovos, frutas, hortaliças, carnes, pães, massas e açúcar. Entretanto, alguns subprodutos classificados como de luxo — como *foie gras*, atum, bacalhau, *haddock*, *saithe*, ovas de peixe, entre outros — foram excluídos do benefício.

Apesar da abrangência da medida, diversos autores apresentam críticas à sua efetividade distributiva. Pereira e Trentini (2024, p. 205-206), Corrêa (2024, p. 63) e Carneiro (2024, p. 155) argumentam que a forma mais eficiente de combater a regressividade tributária no consumo não é a aplicação genérica de isenções, como na CeNA, mas sim a adoção de mecanismos de transferência direta, como o sistema de *cashback*.

De maneira semelhante, o Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) aponta que programas de desoneração ampla, como os aplicados à cesta básica, acabam por beneficiar desproporcionalmente os indivíduos de maior renda. Para alcançar os objetivos redistributivos do sistema tributário, o CCiF recomenda a adoção de transferências diretas de renda ou isenções personalizadas, voltadas especificamente aos segmentos vulneráveis da população.

Nesse sentido, o CCiF (2019, p. 10) propõe que a arrecadação sobre produtos da cesta básica seja mantida e que o montante obtido seja transferido às famílias de baixa renda. Tal política poderia ser executada por meio da ampliação de programas como o Bolsa Família, ou mediante regime de “isenção personalizada”, com devolução dos tributos pagos sobre o consumo registrado por CPF, por meio dos cartões vinculados a programas sociais, observando-se um teto por família.

Diante disso, Pereira e Trentini (2024, p. 207-208) também criticam o amplo alcance da política de desoneração da CeNA, apontando que ela resulta em expressiva renúncia de receita pública, sem foco nas famílias de menor renda. Os autores sugerem, como alternativa, a implementação de políticas educativas e de conscientização sobre alimentação saudável e planejamento financeiro, que podem ter efeitos mais estruturantes e duradouros.

3.4 TENTATIVA DE PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL: NOVO IMPOSTO SELETIVO *SIN TAX* (IMPOSTO DO PECADO)

As origens dos impostos seletivos remontam a diversos períodos da civilização. Na Roma Antiga, por exemplo, já se observava a aplicação do princípio da seletividade, com a ampliação artificial da base de cálculo sobre bens de luxo, podendo seus valores ser majorados em até dez vezes antes da incidência da alíquota tributária (Schoueri, 2024, p. 239).

Além disso, no contexto da Reforma Tributária brasileira, a concepção do imposto seletivo inspirou-se no modelo estadunidense. Conforme Genestreti e Gonçalves (2024, p. 15), nos Estados Unidos, em 1790, foi instituído um imposto sobre o uísque, defendido por Alexander Hamilton, então Secretário do Tesouro. Segundo Smith (2020), tal medida buscava o equilíbrio das finanças pós-Guerra Revolucionária, mas acabou por gerar a Rebelião do Uísque, consolidando assim, o conceito de *sin tax* (imposto do pecado) na mentalidade fiscal norte-americana.

Também denominado *sin tax*, esse tributo tem por finalidade desencorajar o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, como cigarros, bebidas alcoólicas e combustíveis fósseis. Como afirma Lima (2024, p. 61-62), trata-se de um tributo com função eminentemente extrafiscal, ou seja, voltado à intervenção no consumo, e não prioritariamente à arrecadação.

De maneira complementar, Paulsen (2024, p. 468) utiliza a expressão “Imposto Seletivo Extrafiscal (ISE)” ao destacar seu caráter interventivo, uma vez que recai exclusivamente sobre bens e serviços nocivos, prestando-se a onerar e, conseqüentemente, desestimular tais operações.

Ademais, os princípios da seletividade e da essencialidade já eram aplicados a tributos como o IPI e o ICMS. No entanto, observa-se que, nesses casos, nem a Constituição nem a legislação ordinária definiram com clareza o conceito de essencialidade, tampouco estabeleceram critérios objetivos para a aplicação da seletividade. Como exemplo, o texto

constitucional torna obrigatória a seletividade no IPI, enquanto confere discricionariedade aos estados quanto ao ICMS.

Diante disso, Harzheim (2024, pp.16-17) destaca que o novo tributo foi planejado para ser mais eficiente e mais alinhado ao princípio da seletividade, sendo de competência exclusiva da União, que já o regulamentou com bases e conceitos mais claros, visando cumprir com o objetivo de seletividade.

Nesse cenário, o imposto incidirá sobre a produção, extração, comercialização e importação de determinados produtos e serviços, como veículos, embarcações, aeronaves, produtos fumígenos, bebidas alcoólicas e açucaradas, bens minerais, além de concursos de prognósticos e fantasy sports (casas de apostas e jogos). A cobrança ocorrerá de forma única, sem direito a créditos tributários, tendo como fato gerador a primeira operação de circulação ou prestação do serviço.

Conforme Paulsen (2024, p. 468), a incidência do ISE se dará "por fora" do preço, ou seja, não integrará sua própria base de cálculo, embora componha a base de outros tributos, como ICMS, ISS, IBS e CBS. A base de cálculo poderá ser o valor da operação ou uma referência de mercado, a depender da natureza do bem ou serviço.

Em determinados casos, como os produtos fumígenos e bebidas alcoólicas, a tributação será composta por alíquotas combinadas: uma *ad valorem* (percentual sobre o valor) e outra específica por unidade do produto, conforme estabelece o art. 415 da Lei Complementar nº 214/2025.

Em suma, observa-se uma mudança de paradigma no conceito de seletividade no sistema jurídico-tributário brasileiro. Para Lima (2024, p. 60-62) e Paulsen (2024, p. 85), a seletividade deixa de estar exclusivamente vinculada à essencialidade dos bens e serviços, passando a se fundamentar em critérios de proteção à saúde pública e ao meio ambiente. Assim, a tributação passa a ser agravada conforme a nocividade do bem ou serviço, e não apenas pela sua suposta superfluidade.

Contudo, para Schoueri (2024, p. 152), “a seletividade é própria dos tributos sobre o consumo, mas teve sua importância mitigada a partir da Emenda Constitucional n. 132/2023”, pois, em termos doutrinários, a seletividade deve ser compreendida como uma política de promoção da justiça fiscal, um propósito distinto do novo Imposto Seletivo, que possui caráter extrafiscal.

Nessa mesma linha, Rocha (2025, p. 10) também não reconhece nesse tributo uma aplicação vinculada à promoção da justiça fiscal. Segundo o autor, “não é seletivo nesse sentido (da justiça fiscal), até porque a seletividade é um critério comparativo entre consumos em

função de sua essencialidade, e o novo imposto tem como referência não a essencialidade, mas o caráter prejudicial à saúde ou ao meio ambiente” sendo de assim, um imposto extrafiscal.

3.5 A NOVA CONCEPÇÃO DE JUSTIÇA FISCAL DIANTE: DE POSTULADO A PRINCÍPIO, O QUE MUDOU?

Em primeiro lugar, cumpre destacar que, no sistema jurídico brasileiro, a doutrina majoritária distingue os elementos estruturais do ordenamento em normas, princípios e postulados. Cada uma dessas categorias apresenta características próprias e campos de aplicação distintos, com níveis variados de abstração e generalidade.

Nesse sentido, a análise proposta pode ser melhor compreendida a partir dos ensinamentos do jurista Humberto Ávila. Em sua obra *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, o autor estrutura o texto normativo em diferentes planos, concepção que é amplamente acolhida pela doutrina especializada.

Conforme Ávila (2014), as normas não se confundem com os textos legais, mas correspondem aos sentidos construídos a partir da interpretação sistemática dos dispositivos normativos. Os princípios, por sua vez, são normas que estabelecem estados ideais de coisas e apontam para valores e fins a serem promovidos, sem prescrever condutas específicas. Já os postulados consistem em metanormas de segundo grau, que funcionam como vetores hermenêuticos de interpretação e aplicação do direito.

Ademais, tributaristas como Vladimir Morgado e Tolstoi Nolasco (2024, p. 4) sustentam que a concepção de justiça fiscal enquadra-se na categoria de postulado jurídico, por “transpor o próprio conceito de princípio”, adequando-se perfeitamente à definição proposta por Humberto Ávila.

Por conseguinte, ao abordar-se a justiça fiscal neste capítulo, revela-se indispensável analisar sua conexão com o conceito de justiça distributiva. Nesse aspecto, Ricardo Alexandre e Leandro Paulsen se destacam ao diferenciar os efeitos da reforma tributária sobre a equidade do sistema, à luz da Constituição Federal.

De acordo com Alexandre (2024, p. 25), as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 buscam mitigar os efeitos regressivos da tributação, promovendo maior efetividade e justiça no sistema. Para o autor, ao assumir natureza principiológica, a justiça fiscal passa a orientar a atuação estatal, refletindo valores sociais, prioridades e finalidades públicas.

Por outro lado, Paulsen (2024, pp. 65–71) argumenta que a justiça fiscal, inserida no contexto da justiça distributiva, encontra respaldo nos princípios e normas da reforma, especialmente no tocante à graduação do tributo conforme a capacidade contributiva. Segundo ele, a previsão do § 3º do art. 145 da Constituição Federal de 1988 deve ser interpretado como expressão do dever de todos contribuírem, em um Estado Democrático e Social de Direito.

Sendo assim, ambos os autores concordam que a justiça distributiva configura-se como o caminho mais adequado para se alcançar uma justiça social efetiva. Tal objetivo deve ser perseguido por meio de políticas públicas que reduzam os efeitos da regressividade, como o sistema de *cashback* e as isenções fiscais direcionadas.

Contudo, na análise da justiça tributária, alguns autores destacam seu caráter geral, tratando-a como um postulado fundamental que deve orientar todo o sistema tributário. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres afirma que

[...] a justiça tributária, sendo valor, é inteiramente abstrata, não se define nem ganha dicção constitucional, adquirindo graus de concretude pelos princípios e subprincípios, como vimos. É preciso, por conseguinte, surpreendê-la nos seus princípios maiores, como sejam a capacidade contributiva, o custo benefício, a distribuição de rendas e a solidariedade de grupo (Torres, 2005, p.114)

Ou seja, trata-se de um valor, um ideal de como o sistema tributário deveria ser para ser considerado justo. Como valor, ela não possui uma forma exata ou uma definição fechada e única.

No entanto, para Sergio André Rocha (2025, p. 5), a Emenda Constitucional mais recente rompe com essa visão tradicional ao atribuir uma dicção constitucional explícita à justiça fiscal, afastando-a da sua anterior subjetividade doutrinária. Para o autor, apesar desse avanço formal, a falta de reflexões profundas e de mudanças estruturais no modelo tributário impede que o princípio da justiça fiscal se materialize efetivamente, comprometendo a realização da justiça distributiva no sistema tributário brasileiro.

Por todo o exposto, tanto Alexandre e Arruda (2024, p. 25) quanto Rocha (2025, p. 8) reconhecem que a Reforma Tributária representa um avanço na consolidação da justiça distributiva como valor fundamental, especialmente com a promulgação da EC 132, evidenciando um alinhamento mais coerente com os princípios constitucionais de 1988. No entanto, a positivação da justiça tributária como princípio constitucional ainda levanta questionamentos quanto à sua interpretação e aplicabilidade prática, uma vez que sua natureza originalmente valorativa e abstrata pode entrar em tensão com os limites da hermenêutica jurídica tradicional.

4 IMPLICAÇÕES DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL

Inicialmente, destaca-se que a Reforma Tributária de 2023 tem como objetivo central a promoção de uma maior justiça fiscal no Brasil, buscando reduzir desigualdades regionais e tornar o sistema tributário mais eficiente e equitativo. Entretanto, a concretização desses objetivos não está isenta de desafios estruturais, políticos, econômicos e sociais que condicionam sua implementação.

4.1 PANORAMA GERAL SOBRE OS MACROS DESAFIOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA.

Em primeiro lugar, é importante destacar que a implementação de reformas tributárias sempre representa um desafio complexo para qualquer nação. No caso brasileiro, essa complexidade se intensifica devido a fatores estruturais, políticos, econômicos e sociais peculiares ao país. Além disso, persiste o desafio adicional da regressividade fiscal nos tributos sobre consumo, que impacta diretamente a justiça fiscal distributiva.

Nesse cenário, Gama (2025, p. 65-67) ressalta que a transição entre o sistema atual e o novo modelo constitui um dos principais desafios, exigindo adaptações significativas tanto do setor público quanto privado. Vale lembrar que, conforme estabelecido pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, o período de transição se estenderá até 2033, permitindo uma migração gradual entre os sistemas tributários.

Entretanto, o longo prazo estabelecido para essa transição tem sido questionado, pois pode prolongar excessivamente as distorções do sistema anterior. Outro ponto relevante é que as revisões periódicas das alíquotas do IBS e da CBS pelo Senado Federal, embora necessárias, podem gerar certa instabilidade para o planejamento tributário das empresas (GAMA, 2025, p. 70).

Do ponto de vista histórico, Taufner e Pereira (2024, p. 6-10) observam que o sistema tributário anterior permaneceu praticamente inalterado por seis décadas (1964-2023), demonstrando a dificuldade histórica em se estabelecer um modelo alinhado aos princípios constitucionais de 1988.

No que se refere ao financiamento público, os autores destacam o dilema entre reduzir a carga tributária sem comprometer serviços essenciais e as divergências ideológicas sobre o

papel do Estado na economia. Por um lado, havia a necessidade de manter a qualidade dos serviços públicos; por outro, as discussões sobre o tamanho ideal do Estado.

No âmbito federativo, as disputas entre os entes da Federação representaram outro obstáculo significativo. Enquanto União, Estados e Municípios buscavam ampliar suas receitas e autonomia tributária, por outro lado os contribuintes pressionavam por redução da carga fiscal (Taufner; Pereira, 2024, p. 13-14).

Diante desse contexto, a solução encontrada foi a criação do modelo dual do IVA, com o IBS compartilhado entre Estados e Municípios. Essa alternativa buscou equilibrar a modernização do sistema com a preservação da autonomia estadual (Alexandre; Arruda, 2024, P. 53; Genestreti; Gonçalves, 2024, p. 9).

Quanto à harmonização tributária, Junqueira (2011, p. 37-43) chama atenção para o problema da guerra fiscal, que Paulsen (2024, p. 169) define como a competição entre entes federados por meio de benefícios fiscais descoordenados, analisemos:

A tributação vem sendo elemento de conflito entre os entes federados no que se tem nomeado de Guerra Fiscal. Os Estados-Membros e também os Municípios utilizam-se da concessão de benefícios fiscais ou financeiros (isenções, reduções de base de cálculo, créditos presumidos, alíquotas reduzidas, empréstimos a fundo perdido ou com prazos dilargados) para obterem vantagens competitivas perante os demais (Paulsen, 2024, p.169).

Como consequência, criou-se um ambiente de desequilíbrio que a reforma pretende corrigir. A principal mudança nesse aspecto foi a substituição do ICMS (cobrado na origem) pelo IBS (cobrado no destino), medida que visa reduzir os incentivos à guerra fiscal.

No que diz respeito à governança, o art. 156-B da CF/88 criou o Comitê Gestor do IBS, responsável pela padronização e interpretação uniforme do novo tributo, representando um avanço na coordenação federativa.

Com isso, como já discutido no Capítulo 2, a regressividade do sistema tributário brasileiro era uma distorção importante. Embora a EC n.º 132/2023 busque enfrentar esse problema, conforme destacam Gama (2025, p. 66) e Schoueri (2024, p. 467), algumas medidas ainda apresentam aspectos que merecem análise mais detalhada nos tópicos seguintes.

4.2 CONSIDERAÇÕES AO SISTEMA DE *CASHBACK* E CESTA BÁSICA: EFEITO REGRESSIVO DISSIMULADO?

Conforme analisado no Capítulo III, a Reforma Tributária de 2023 introduziu mecanismos como o *cashback* e a isenção da cesta básica nacional como estratégias de mitigação da regressividade do novo modelo tributário. O *cashback* visa devolver parte dos tributos pagos por consumidores de baixa renda, enquanto a desoneração da cesta básica pretende aliviar a tributação sobre bens essenciais.

Todavia, tais mecanismos têm sido alvo de críticas quanto à sua efetividade. Ainda que se proponham como instrumentos redistributivos, especialistas apontam limitações práticas e conceituais que comprometem sua eficácia na promoção da justiça fiscal, especialmente no que tange ao alcance e à destinação dos beneficiários.

De acordo com Bulara (2024, p. 175-176), o *cashback* apresenta falhas estruturais desde sua concepção. A autora enfatiza que as dimensões continentais do Brasil dificultam a aplicação uniforme da medida, sobretudo em regiões com deficiência de infraestrutura e conectividade. Isso compromete a efetividade do programa e sua capacidade de alcançar os mais vulneráveis.

Conforme argumenta a autora, a exigência de cadastro no CadÚnico representa mais um entrave à inclusão social, uma vez que, existem milhões de brasileiros sem certidão de nascimento, o que inviabiliza a obtenção de CPF e, por conseguinte, o acesso ao sistema de devolução de tributos. Tais indivíduos, denominados “vulneráveis invisíveis”, acabam excluídos da política compensatória

Aproximadamente três milhões de pessoas no Brasil não possuem nenhum tipo de registro civil, como certidão de nascimento ou CPF, conforme estimativas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Por essa razão, já estariam excluídas do acesso ao benefício, sendo, em sua grande maioria, indivíduos em situação de vulnerabilidade social (Oliveira, 2021).

Em outra problemática sobre a implementação do *cashback*, Leite (2024, p. 2) ressalta as barreiras tecnológicas enfrentadas pelas camadas mais pobres da população. De acordo com dados da pesquisa TIC Domicílios (2023), aproximadamente 36 milhões de brasileiros ainda não têm acesso à internet. Diante desse cenário, embora a digitalização de processos represente, em tese, um avanço em termos de eficiência, ela pode aprofundar as desigualdades sociais ao excluir aqueles que permanecem desconectados.

Por outro lado, a Cesta Básica Nacional também enfrenta críticas quanto ao seu desenho normativo. Ao adotar uma isenção generalizada, sem distinguir entre os diferentes níveis de renda, a política promove benefícios universais, inclusive para as classes mais abastadas. Com isso, reduz-se sua eficácia como mecanismo redistributivo.

Conforme observa Corrêa (2024, p. 53-54), a isenção linear compromete a equidade tributária. Como não há segmentação dos beneficiários, todos os consumidores – independentemente de sua capacidade contributiva – recebem o mesmo tratamento fiscal. Isso perpetua a regressividade e enfraquece os efeitos redistributivos da política fiscal.

Do mesmo modo, Catin e Meira (2023, p. 15) alertam para a possibilidade de “captura” do benefício ao longo da cadeia produtiva. Segundo os autores, a redução de tributos pode ser apropriada pelos agentes econômicos, como produtores e comerciantes, por meio da elevação das margens de lucro, anulando os efeitos da desoneração para o consumidor final.

Igualmente, Schoueri (2024, p. 459) contesta a política de diferenciação de alíquotas na CBN. O autor argumenta que a medida, ao beneficiar todos os consumidores sem distinção, não cumpre seu objetivo de reduzir desigualdades. Em suas palavras, as desonerações “são ineficazes” para o combate à regressividade.

De forma ainda mais crítica, Caparroz e Lenza (2025, p. 270) afirmam que a proposta original da CBN foi desfigurada durante o processo legislativo. Os autores denunciam a inserção de múltiplas exceções, configurando um cenário de renúncias fiscais excessivas e perda de simplicidade normativa, em total desacordo com os objetivos da Emenda Constitucional.

Nesse sentido, os autores observam que “não faz sentido exigir de todos os consumidores uma carga tributária sabidamente excessiva para, depois, propor a devolução do que foi indevidamente cobrado das pessoas de baixa renda” (Caparroz; Lenza, 2025, p. 270). Para os autores, esse modelo contraria os princípios da racionalidade e da eficiência fiscal.

Complementarmente, em estudo realizado pelo Ministério da Fazenda (2018, p. 8) aponta-se que a desoneração da cesta básica é menos eficaz na redução das desigualdades do que as transferências diretas de renda. Conforme os dados, programas como o Bolsa Família produzem efeitos redistributivos mais intensos e focalizados, atingindo com maior precisão os indivíduos em situação de pobreza.

Em relação ao impacto da isenção tributária sobre a cesta básica, o Tribunal de Contas da União (TCU) estima que essa medida resultaria em uma perda de arrecadação de aproximadamente R\$ 70 bilhões para os entes federados. No entanto, apenas R\$ 4,5 bilhões desse total (6,43%) beneficiariam os 10% mais pobres da população, enquanto os 10% mais ricos seriam favorecidos com R\$ 13,4 bilhões (19,13%), evidenciando a regressividade da política atual (Moliterno, 2023).

Dessa forma, tanto o *cashback* quanto a desoneração da cesta básica, embora representem tentativas de mitigar a regressividade, carecem de efetividade plena. O primeiro

enfrenta limitações operacionais e de acesso em um país com desigualdades sociais tão profundas. Já a isenção da Cesta Básica, por sua generalidade, favorece inclusive os que não necessitam de proteção fiscal, enfraquecendo os objetivos da justiça tributária, e, por conseguinte, abdicar de uma receita passível de ser direcionada ao processo de redistribuição de renda.

4.3 SIMPLIFICAÇÃO E DESBUROCRATIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO: JUSTIÇA FISCAL.

Dentre as classificações socioeconômicas dos Estados Modernos, destaca-se o modelo de Estado Fiscal, caracterizado pela centralidade da arrecadação tributária como principal fonte de financiamento das políticas públicas e da efetivação dos direitos fundamentais. Nesse contexto, Torres (1995, p. 6-7) observa que o poder tributário do Estado evoluiu ao longo do tempo, adquirindo contornos mais definidos à medida que se consolidou a burocracia fiscal, a qual passou a atuar com elevado grau de racionalidade.

Nesse sentido, emergiu a necessidade de assegurar legalidade, transparência e controle na arrecadação de tributos, o que impulsionou a formação de uma administração fiscal cada vez mais técnica. Segundo o autor, a superação da crise financeira dos Estados se deu por meio do “aperfeiçoamento da máquina burocrática, da extinção dos privilégios e isenções do antigo regime e da reforma dos sistemas tributários” (Torres, 1995, p. 6-7).

Diante disso, o desafio contemporâneo da administração tributária brasileira consiste em promover uma desburocratização que preserve o controle fiscal, amplie a justiça tributária e torne o sistema mais acessível à população, especialmente às camadas mais vulneráveis.

Ademais, Torres (2006, p. 230-231) afirma que a simplicidade e a justiça tributária estão diretamente conectadas, pois “a legislação obscura e caótica leva, necessariamente, à injustiça fiscal”. Como analisado anteriormente, o sistema tributário brasileiro apresentava, antes da reforma, características de fragmentação e entraves normativos que comprometiam a efetividade da justiça fiscal.

Além disso, Lima (2024, p. 31) reforça tal percepção ao destacar que a complexidade do sistema decorre da sobreposição de múltiplos tributos incidentes sobre o consumo. O autor ressalta que essa estrutura provoca desafios de ordem jurídica, econômica e social, dificultando a simplificação e a promoção de maior transparência.

Por conseguinte, o mesmo autor aponta, entre os principais entraves à simplificação, “a complexidade da legislação, a multiplicidade de alíquotas, a diversidade de benefícios fiscais, dentre outros, especialmente na tributação sobre o consumo”.

Nesse panorama, Caparroz e Lenza (2025, p. 264) ressaltam que a Emenda Constitucional n.º 132/2023 introduziu o princípio da simplicidade, visando orientar a estruturação do novo sistema tributário. Para os autores, “o princípio da simplicidade deve irradiar efeitos a todo o sistema”, uma vez que a complexidade vigente “enseja um gigantesco contencioso, administrativo e judicial, que onera sobremaneira os contribuintes e os próprios órgãos públicos”.

Com efeito, a aplicação concreta desse princípio se evidencia na unificação de cinco tributos (IPI, ICMS, PIS, Cofins e ISS) em um modelo de IVA dual, composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados e municípios, e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal.

Adicionalmente, com o intuito de promover padronização normativa, a Emenda Constitucional n.º 132/2023 criou, por meio do art. 156-B, o Comitê Gestor do IBS. Caberá a esse órgão funções como editar regulamento único, uniformizar a legislação, arrecadar, compensar e distribuir o imposto, bem como decidir o contencioso administrativo.

Entretanto, os mesmos autores criticam a forma como o princípio da simplicidade foi efetivado. Conforme afirmam, “sinceramente, nada vai nos convencer que o sistema tributário nacional será, a partir de agora, simples, apenas porque inseriram um princípio (natimorto) na Constituição” (Caparroz; Lenza, 2025, p. 265).

Segundo os autores, o tamanho e a complexidade dos instrumentos aprovados são indicativos do descumprimento do princípio, afastando ainda mais o brasileiro da compreensão do sistema tributário. Por exemplo, o texto base da Emenda n.º 132/2023, possui mais de vinte mil palavras, e a Lei Complementar n.º 214/2025, que a regulamenta, contém 540 artigos, além de extensos anexos. Portanto, uma incompatibilidade com o princípio da simplificação (Caparroz; Lenza, 2025, p. 726).

Mesmo durante a tramitação da então PEC n.º 45/2019, Souza (2019) já advertia que a proposta não promovia adequadamente a justiça e a igualdade tributária. Para a autora, “escondem-se nas entrelinhas a manutenção dos privilégios e regalias garantidos aos mais ricos”, o que perpetua a injustiça fiscal.

Dessa forma, verifica-se que, embora a reforma represente um avanço ao incorporar o princípio da simplicidade e propor medidas concretas para unificação do sistema, ainda restam obstáculos significativos à efetivação da justiça fiscal no Brasil. A permanência de dispositivos

complexos e a manutenção de privilégios indicam que a desburocratização requer mais que mudanças normativas: exige uma reformulação estrutural da lógica de distribuição do ônus tributário.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o exposto, embora a Reforma Tributária apresente inovações em diversos aspectos, ela não se mostra suficientemente robusta para promover, de forma efetiva, a justiça fiscal no Brasil. Esse entendimento é compartilhado por diversos autores, que apontam a reforma como um rearranjo do sistema fragmentado anteriormente vigente, mais do que uma verdadeira reconstrução normativa.

Mesmo quanto ao seu objetivo mais imediato - tornar o sistema tributário mais simples e transparente -, os avanços parecem ter sido comprometidos pela complexidade da nova legislação, marcada por variações de alíquotas e múltiplas bases de cálculo.

No que se refere à mitigação da regressividade da tributação sobre o consumo, o legislador optou por mecanismos que atenuam seus efeitos apenas de maneira limitada, como o sistema de *cashback* - de aplicação ainda restrita e burocrática - e a isenção de produtos da cesta básica, cuja efetividade é questionável.

Embora o combate às desigualdades de renda deva ocorrer em diversas frentes, a Reforma Tributária avançou pouco nesse aspecto. Do ponto de vista econômico, representou uma oportunidade perdida de impactar positivamente a vida da população de forma mais ampla e equitativa. A ausência de uma abordagem estrutural voltada à progressividade fiscal mantém o sistema tributário brasileiro distante dos parâmetros de justiça distributiva defendidos por organismos internacionais e por significativa parte da doutrina nacional.

Ademais, observa-se que os debates e propostas da reforma priorizaram a arrecadação e a neutralidade fiscal, em detrimento da redução das desigualdades. Tal escolha revela uma concepção de Estado que privilegia a eficiência arrecadatória, mas marginaliza a equidade social. A justiça fiscal, compreendida como a adequação da carga tributária à capacidade contributiva e como instrumento de redistribuição de renda, permanece, assim, como um ideal ainda distante da realidade prática.

Do ponto de vista analítico, os mesmos efeitos da tributação regressiva sobre o consumo tendem a se perpetuar com os novos tributos (IBS e CBS), que, apesar da intenção de modernização, ainda carregam resquícios do modelo anterior.

Ressalte-se, no entanto, que a regulamentação da Reforma Tributária ocorreu apenas em 2025, e os mecanismos voltados à redução da regressividade ainda não foram implementados, o que limita uma análise mais aprofundada de seus efeitos concretos. Além disso, sua aplicação vem ocorrendo de forma gradual, sendo necessário acompanhar os desdobramentos futuros.

A simples inserção do princípio da justiça fiscal no texto constitucional, interpretado sob uma perspectiva distributiva, não é suficiente para tornar o sistema efetivamente mais justo. Um modelo tributário verdadeiramente equitativo exige reformas estruturais que transcendam interesses setoriais, como no caso da isenção da cesta básica, que, embora represente uma renúncia de R\$ 70 bilhões, beneficia majoritariamente os estratos mais ricos da população, enquanto apenas R\$ 4,5 bilhões alcançam os mais pobres.

Nesse contexto, um caminho reformista a ser considerado consiste na adoção de um sistema tributário que valorize a tributação sobre o patrimônio, em especial sobre as grandes fortunas, como forma de ampliar a progressividade fiscal e reduzir as desigualdades sociais. Paralelamente, recomenda-se a revisão e a redução do aparato estatal considerado excessivamente oneroso ou ineficiente, bem como a busca por outras fontes alternativas de financiamento público, visando à sustentabilidade fiscal e à justiça distributiva.

Face ao exposto, conclui-se que, embora celebrada como um marco histórico no ordenamento jurídico-tributário nacional, a Reforma Tributária ainda apresenta efeitos limitados na promoção da justiça fiscal. A utilização do sistema tributário como instrumento de transformação social permanece, neste estágio, apenas parcialmente realizada, restando como desafio futuro a construção de um modelo verdadeiramente justo, progressivo e inclusivo.

REFERÊNCIAS

- AMARO, L. D. S. Direito tributário brasileiro. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book.
- APPY, Bernard et al. Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. Centro de Cidadania Fiscal, 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf. Acesso em: 30 jun. 2024.
- ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553620586/>. Acesso em: 25 nov. 2024.
- BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquelram Chaves. Reforma Tributária e Regressividade: a tributação sobre o consumo e a busca por justiça fiscal. Revista Direito Tributário Atual, v. 52, p. 162-188, 2022.
- CAPARROZ, Roberto; LENZA, Pedro. Direito tributário: coleção esquematizado. 9. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. E-book. ISBN 9788553627974. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553627974/>. Acesso em: 6 abr. 2025.
- CATIN, Bruno Reigota; MEIRA, Liziane Angelotti; DE SOUSA SANTANA, Hadassah Laís. Limitações das políticas de seletividade como instrumento fiscal de progressividade: a desoneração da cesta básica no Brasil. Revista do CEJUR/TJSC: Prestação Jurisdicional, v. 11, p. e0409-e0409, 2023.
- COSTA. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627499/epubcfi/6/68\[%3Bvnd.vst.idref%3Dx30.xhtml\]!/4/2/554/3:273\[%2C.\].](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627499/epubcfi/6/68[%3Bvnd.vst.idref%3Dx30.xhtml]!/4/2/554/3:273[%2C.].) Acesso em: 17 fev. 2025.
- DE AZEVEDO, Lyza Anzanello; DAS NEVES GONÇALVES, Everton. Extrafiscalidade e capacidade contributiva: a ampliação da noção de justiça fiscal para além da capacidade contributiva. Revista de Direito Tributário e Financeiro, v. 6, n. 1, p. 119-138, 2020.
- ECIAIS. Reforma Tributária: contexto, mudanças e impactos. Instituição Fiscal Independente. Estudo Especial n.º 19, 2024. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19_2024.pdf. Acesso em: 17 fev. 2025
- FANDIÑO, Pedro; KERSTENETZKY, Celia Lessa. O paradoxo constitucional brasileiro: direitos sociais sob tributação regressiva. Brazilian Journal of Political Economy, v. 39, p. 306-327, 2019.

- GAMA, Clairton Kubassewski. Segurança jurídica e o período de transição na EC 132/2023. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 162, 2025.
- GENESTRETI, Isabella Carvalho; GONÇALVES, Jonas Rodrigo. Reforma tributária sobre o consumo e seus efeitos regressivos no contexto de justiça social. *Revista JRG de Estudos Acadêmicos*, v. 7, n. 15, p. e151497-e151497, 2024. Disponível em: <https://revistajrg.com/index.php/jrg/article/view/1497/1241>. Acesso em: 5 mar. 2025.
- HARZHEIM, Amanda Vieira. Reforma tributária no Brasil: simplificação e modernização do sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 161, 2024. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtp/article/view/768/391>. Acesso em: 02 abr. 2025
- IBDFAM. IBGE: 2,7 milhões de brasileiros não possuem certidão de nascimento. 2023. Disponível em: <https://ibdfam.org.br/noticias/10452/IBGE>. Acesso em: 30 mar. 2025.
- LAMARI, Roberto Eduardo; BRETONES, André. A tributação como forma de distribuição de renda e diminuição das desigualdades sociais. *Revista Educação Legislativa em Foco*, v. 1, n. 1, 2024.
- LEITE, Luiza. Cashback parcial e isenção: contradição na busca por simplificação e menos regressividade. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/regulacao-e-novas-tecnologias/cashback-parcial-e-isencao-contradicao-na-busca-por-simplificacao-e-menos-regressividade>. Acesso em: 30 mar. 2025.
- LEMONS, Felipe Ribeiro; DA SILVA CONTÃO, Thalles. Perspectivas e desafios da reforma tributária no Brasil. *Revista Jurídica do Nordeste Mineiro*, v. 7, n. 1, 2023.
- DE LIMA, Ewerton Daniel. Aspectos destacados da tributação sobre o consumo no Brasil no contexto da reforma tributária. Disponível em <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/255753>. Acesso em dezembro de 2024.
- MACHADO, Hugo de Brito M. Manual de Direito Tributário - 15ª Edição 2025. 15. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025. E-book. p.236. ISBN 9786559776962. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559776962/>. Acesso em: 16 abr. 2025.
- MOLITERNO, Danilo. CNN Brasil. TCU recomenda revisão de desoneração da cesta básica ao relator da reforma tributária. CNN Brasil, São Paulo, 28 set. 2023. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/noticias/tcu-recomenda-revisao-da-desoneracao-da-cesta-basica-ao-relator-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 28 maio 2025.

MORGADO, Vladimir; NOLASCO, Tolstoi. Reforma Tributária de 2023. Parte 3: sistema tributário nacional: novos princípios constitucionalizados. IAF - Instituto dos Auditores Fiscais Bahia, 2024.

OCDE. Revenue Statistics in Asia and the Pacific 2023: Strengthening Property Taxation in Asia. [S. l.]: OCDE, 2023. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-in-asia-and-the-pacific-2023_e7ea496f-en. Acesso em: 17 de fev.

OLIVEIRA, Joana. Invisíveis no Brasil, sem documento e dignidade: “Eu nem no mundo existo”. El País Brasil, 28 nov. 2021. Disponível em: <https://brasil.elpais.com/brasil/2021-11-28/invisiveis-no-brasil-sem-documento-e-dignidade-eu-nem-no-mundo-existo.html>. Acesso em: 28 maio 2025.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 14. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. ISBN 9786553627185. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627185/>. Acesso em: 17 fev. 2025.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 15. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2024. E-book. ISBN 9788553620906. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553620906>. Acesso em: 1 mai. 2024.

PEREIRA, Flavio; TRENTINI, Flávia. O imposto seletivo sobre a mesa: limitações e potencialidades da tributação como instrumento para a indução de uma alimentação saudável no Brasil. Available at SSRN 4966254, 2024.

PIRES, Dayana Rosa Brandão. O princípio da capacidade contributiva como instrumento de justiça fiscal à luz da Constituição Federal de 1988. 2019.

RASTELETTI, A. et al. IVA personalizado: a experiência dos países da América Latina e do Caribe e sua importância estratégica para a política e a administração tributária. Recaudando Bienestar, 1 jun. 2023. Disponível em: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/pt-br/iva-personalizado-na-america-latina/>. Acesso em: 27 fev. 2025.

ROCHA, Sergio André. Natureza e materialidade constitucional do 'Imposto Seletivo'. Consultor Jurídico, São Paulo, 22 abr. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-abr-22/natureza-e-materialidade-constitucional-do-imposto-seletivo/>. Acesso em: 31 maio 2025.

ROCHA, Sergio André. Justiça tributária após a EC 132/2023. Justiça Tributária, [S. l.], 19 maio 2025. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-mai-19/justica-tributaria-apos-a-ec-132-2023/#_ftn1. Acesso em: 28 de maio de 2025.

- ROCHA, Wesley. Reforma tributária em pauta. São Paulo: Almedina Brasil, 2021. E-book. ISBN 9786556273082. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786556273082/>. Acesso em: 17 fev. 2025.
- SABBAG, Eduardo. Direito tributário essencial. 8. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021. E-book. ISBN 9786559640317. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559640317/>. Acesso em: 25 nov. 2024.
- SALVADOR, Evilásio. A distribuição da carga tributária: quem paga a conta. In: ARRECADAÇÃO. p. 79-93, 2006.
- SCHOUERI, Luis E. Direito Tributário. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. ISBN 9788553620586. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553620586/>. Acesso em: 25 nov. 2024.
- SOUZA, Cristiane Fernandes de. Reforma Tributária Brasileira: simplificação, desburocratização e instrumento de redução das desigualdades sociais. 2020.
- TAUFNER, Domingos Augusto; DE SOUZA CAMARGOS, Cristiane Pereira. A reforma tributária e os desafios para a manutenção do pacto federativo. Cadernos, v. 1, n. 12, p. 7-27, 2024.
- TEODOROVICZ, Jeferson et al. Reforma tributária, tributação sobre o consumo e o sistema de cashback. IUS GENTIUM, v. 15, n. 2, p. 196-235, 2024. Disponível em: <https://www.revistasuninter.com/iusgentium/index.php/iusgentium/article/view/686>. Acesso em: [data].
- TESOURO TRANSPARENTE. Carga tributária do governo geral 2022. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governogeral/2022/114>. Acesso em: 31 ago. 2024.
- TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do direito tributário. Revista Internacional de Direito Tributário, v. 5, jan./jul. 2006, p. 230-231.
- VARSAÑO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. 1996.
- YAMAO, Celina. A história do imposto sobre circulação de mercadorias—do IVM ao ICMS. Revista Jurídica, v. 3, n. 36, p. 40-53, 2014.