

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO MARANHÃO
CAMPUS BACABAL
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E FILOSOFIA
CURSO DE DIRETO BACHARELADO

WESLEY CONCEIÇÃO OLIVEIRA

**LIMITES DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL
NO BRASIL:** Análise da eficácia da EC nº 132/2023 e das Leis Complementares nº
214/2025 e nº 227/2026.

Bacabal
2026

WESLEY CONCEIÇÃO OLIVEIRA

LIMITES DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL

NO BRASIL: Análise da eficácia da EC nº 132/2023 e das Leis Complementares nº 214/2025 e nº 227/2026.

Monografia apresentada ao Curso de Direito
Bacharelado da Universidade Estadual do
Maranhão – UEMA, para obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.^a Esp. Ana Paula Nunes
Nolêto.

Oliveira, Wesley Conceição.

Limites da reforma tributária na promoção da justiça fiscal no Brasil: análise da eficácia da EC nº 132/2023 e das Leis Complementares nº 214/2025 e nº 227/2026 / Wesley Conceição Oliveira. - Bacabal - MA, 2026.

57 f.

Monografia (Graduação em Direito Bacharelado) - Universidade Estadual do Maranhão, Campus Bacabal, 2026.

Orientadora: Profa. Esp. Ana Paula Nunes Nolêto.

1. Reforma tributária. 2. Justiça fiscal. 3. Capacidade contributiva. 4. Tributação sobre o consumo. 5. Emenda Constitucional nº 132/2023. I. Título.

CDU: 34:336.2(81)

WESLEY CONCEIÇÃO OLIVEIRA

LIMITES DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL

NO BRASIL: Análise da eficácia da EC nº 132/2023 e das Leis Complementares nº 214/2025 e nº 227/2026.

Monografia apresentada ao Curso de Direito Bacharelado da Universidade Estadual do Maranhão – UEMA, *Campus* Bacabal, para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em: 10/07/2026

Nota: 9,6.

BANCA EXAMINADORA

Documento assinado digitalmente
 **ANA PAULA NUNES NOLETO**
Data: 22/07/2026 15:49:39-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof.^a Esp. Ana Paula Nunes Nolêto
Orientador (a)

Documento assinado digitalmente
 **GABRYEL CORTEZ GOMES**
Data: 21/07/2026 13:18:18-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Esp. Gabryel Cortez Gomes
1º Examinador

Documento assinado digitalmente
 **FILIPE DA CUNHA GOMES**
Data: 21/07/2026 23:39:22-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Filipe da Cunha Gomes
2º Examinador

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, pelo dom da vida e, por ter me sustentado ao longo dessa trajetória.

Agradeço aos meus pais Wanderley Soares de Oliveira e Deusilene Maria da Conceição, pelo apoio e me proporcionarem condições necessárias.

Agradeço a minha irmã, Deumárya da Conceição de Oliveira, por crescermos e aprendermos juntos sob os cuidados singulares de nossos pais.

Agradeço a minha namorada, Maysa Silva Sousa, pelo incentivo e orações. Assim como os conselhos, pelo companheirismo e palavras de ânimo me encorajando nos momentos difíceis.

A Universidade Estadual do Maranhão, a todos os professores e demais colaboradores, em especial a minha orientadora, Prof.^a Ana Paula Nunes Nolêto pelas preciosas sugestões e críticas.

E por fim, agradecer ao meu companheiro de turma Telmi Farias por todo apoio e experiências compartilhadas.

*“Onde inexistente riqueza, não pode haver
tributação”.*

Leandro Paulsen

RESUMO

A presente pesquisa analisa os limites da Reforma Tributária na promoção da justiça fiscal no Brasil, com enfoque nas alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pelas Leis Complementares nº 214/2025 e nº 227/2026. Parte-se da constatação de que o sistema tributário brasileiro historicamente se caracteriza pela predominância da tributação sobre o consumo, fator que contribui para a regressividade da carga tributária e dificulta a concretização dos princípios da capacidade contributiva e da justiça fiscal. O estudo tem por objetivo examinar as principais mudanças promovidas pela reforma, avaliar os mecanismos instituídos para atenuar os efeitos regressivos da tributação indireta e verificar se tais medidas são suficientes para promover uma distribuição mais equitativa da carga tributária. Adota-se o método dedutivo, mediante pesquisa bibliográfica e documental, com análise da Constituição Federal, da legislação infraconstitucional, da doutrina especializada, da jurisprudência e de documentos e relatórios institucionais, incluindo estudos do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), do Tesouro Nacional e do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). Os resultados demonstram que a reforma representa avanço relevante ao simplificar a tributação sobre o consumo e instituir mecanismos como o IVA Dual, o cashback tributário, a Cesta Básica Nacional de Alimentos, a progressividade obrigatória do ITCMD e as alterações na incidência do IPVA. Conclui-se, entretanto, que tais medidas, embora reduzam parte dos efeitos regressivos do sistema tributário, não alteram substancialmente a concentração da arrecadação sobre o consumo, permanecendo a necessidade do fortalecimento da tributação sobre a renda e o patrimônio para a efetiva promoção da justiça fiscal.

Palavras-chave: reforma tributária; justiça fiscal; capacidade contributiva; tributação sobre o consumo; Emenda Constitucional nº 132/2023.

ABSTRACT

This research analyzes the limits of the Tax Reform in promoting fiscal justice in Brazil, focusing on the changes introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023 and Supplementary Laws No. 214/2025 and No. 227/2026. It begins with the premise that the Brazilian tax system has historically been characterized by a predominance of consumption-based taxation—a factor that contributes to the regressivity of the tax burden and hinders the realization of the principles of ability to pay and fiscal justice. The study aims to examine the key changes brought about by the reform, evaluate the mechanisms established to mitigate the regressive effects of indirect taxation, and determine whether these measures are sufficient to foster a more equitable distribution of the tax burden. A deductive method is employed, utilizing bibliographic and documentary research that analyzes the Federal Constitution, sub-constitutional legislation, specialized legal doctrine, case law, and institutional documents and reports—including studies by the Institute for Applied Economic Research (IPEA), the National Treasury, and the Center for Fiscal Citizenship (CCiF). The results demonstrate that the reform represents a significant step forward by simplifying consumption taxation and introducing mechanisms such as the Dual VAT, tax cashback, the National Basic Food Basket, mandatory progressivity for the ITCMD (Inheritance and Donation Tax), and changes to the application of the IPVA (Motor Vehicle Property Tax). However, the study concludes that while these measures reduce some of the tax system's regressive effects, they do not substantially alter the concentration of revenue collection on consumption; thus, strengthening taxation on income and wealth remains necessary for the effective promotion of fiscal justice.

Keywords: tax reform; tax justice; ability to pay; consumption taxation; Constitutional Amendment No. 132/2023.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CF	Constituição Federal
CRFB/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIP	Contribuição de Iluminação Pública e de monitoramento de logradouros públicos
EC	Emenda Constitucional
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IE	Imposto de Exportação
IEG	Imposto Extraordinário de Guerra
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor
IR	Imposto de Renda
IS	Imposto Seletivo
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Inter Vivos
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos

ITR	Imposto Territorial Rural
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LC	Lei Complementar
PIS	Programa de Integração Social

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 JUSTIÇA FISCAL E TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	16
2.1 Sistema Tributário Nacional e repartição constitucional de competências	16
2.2 O princípio da capacidade contributiva e a proteção do mínimo existencial	19
2.3 Tributação sobre o consumo, regressividade e seletividade	24
3 A REFORMA TRIBUTÁRIA E OS MECANISMOS DE PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL	29
3.1 A Emenda Constitucional nº 132/2023 e o princípio da justiça tributária.....	29
3.2 O IVA Dual e a reorganização da tributação sobre o consumo	31
3.3 Medidas de promoção da justiça fiscal	36
4 LIMITES DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL	42
4.1 Limites dos mecanismos de mitigação da regressividade	42
4.2 Os limites de uma reforma concentrada na tributação do consumo	44
4.3 A necessidade de fortalecimento da tributação da renda e do patrimônio	47
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	51
REFERÊNCIAS	54

1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro tem sido objeto de intensos debates ao longo das últimas décadas, especialmente em razão da elevada complexidade normativa, dos elevados custos de conformidade tributária e da concentração da carga tributária sobre o consumo.

Embora a Constituição Federal de 1988 tenha consagrado princípios destinados à promoção da justiça fiscal, como a capacidade contributiva, a isonomia tributária e a proteção do mínimo existencial, a estrutura arrecadatória nacional historicamente se caracterizou pela predominância de tributos indiretos incidentes sobre bens e serviços, cuja repercussão econômica tende a atingir de forma mais gravosa os contribuintes de menor renda. Nesse contexto, a tributação sobre o consumo ocupa posição central na arrecadação tributária brasileira.

O modelo anterior à Reforma Tributária era marcado pela coexistência de diversos tributos incidentes sobre bens e serviços, notadamente o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). A multiplicidade de normas, a fragmentação das competências tributárias e os conflitos relacionados à incidência desses tributos contribuíram para a formação de um sistema considerado excessivamente complexo e gerador de insegurança jurídica.

Além dos problemas relacionados à complexidade e à litigiosidade, a concentração da arrecadação sobre o consumo passou a ser amplamente questionada sob a perspectiva da justiça fiscal. Isso porque os tributos indiretos incidem de maneira uniforme sobre o consumo de bens e serviços, independentemente da condição econômica do consumidor.

Em consequência, indivíduos de menor renda tendem a destinar proporcionalmente parcela superior de seus rendimentos ao pagamento de tributos quando comparados aos contribuintes economicamente mais favorecidos, fenômeno conhecido como regressividade tributária. Essa característica desafia a concretização do princípio da capacidade contributiva, segundo o qual a tributação deve ser graduada conforme a capacidade econômica dos contribuintes.

Foi nesse cenário que se desenvolveu um dos mais relevantes processos de reforma do sistema tributário nacional desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. A Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, promoveu profundas alterações na

tributação sobre o consumo, estabelecendo novo modelo baseado na criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), inspirados na lógica do Imposto sobre Valor Agregado (IVA). A reforma também instituiu o Imposto Seletivo e promoveu alterações em tributos patrimoniais, além de introduzir novos princípios constitucionais aplicáveis ao Sistema Tributário Nacional.

Entre as inovações trazidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, destaca-se a positivação do princípio da justiça tributária no texto constitucional e a previsão de que as alterações na legislação tributária deverão buscar a atenuação dos efeitos regressivos da tributação. A reforma também incorporou mecanismos voltados à proteção dos contribuintes de menor capacidade econômica, como o cashback tributário e a desoneração de produtos integrantes da Cesta Básica Nacional de Alimentos, além de promover modificações relacionadas à tributação patrimonial, a exemplo da ampliação da incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves e da obrigatoriedade da progressividade do ITCMD.

Essas mudanças evidenciam a preocupação do legislador reformador em aproximar o sistema tributário brasileiro dos ideais de justiça fiscal e capacidade contributiva. Contudo, a simples introdução de mecanismos compensatórios não encerra o debate acerca da efetiva aptidão da reforma para promover uma distribuição mais equitativa da carga tributária, uma vez que houve a manutenção de uma estrutura arrecadatória ainda fortemente concentrada na tributação sobre o consumo.

Nesse contexto, surge o seguinte problema de pesquisa: os mecanismos introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pelas Leis Complementares nº 214/2025 e nº 227/2026 são suficientes para promover a justiça fiscal no Brasil ou permanecem limites estruturais que exigem o fortalecimento da tributação sobre a renda e o patrimônio?

Parte-se da premissa de que a Reforma Tributária representa importante avanço na mitigação dos efeitos regressivos da tributação sobre o consumo e na promoção da justiça fiscal, especialmente por meio da introdução do cashback tributário, da desoneração de produtos essenciais e do fortalecimento da tributação patrimonial.

Todavia, tais medidas não seriam suficientes para assegurar, por si sós, a plena concretização da justiça fiscal, uma vez que a estrutura arrecadatória brasileira continua concentrada predominantemente na tributação do consumo, tornando necessária a ampliação do debate acerca da tributação da renda e do patrimônio como instrumentos de redistribuição da carga tributária.

O objetivo geral deste trabalho consiste em analisar os limites da Reforma Tributária na promoção da justiça fiscal no Brasil, com enfoque nas alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pelas Leis Complementares nº 214/2025 e nº 227/2026.

Como objetivos específicos, pretende-se examinar a estrutura da tributação sobre o consumo no sistema tributário brasileiro e sua relação com a regressividade fiscal, analisar os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da justiça tributária e da proteção ao mínimo existencial, identificar os mecanismos de promoção da justiça fiscal introduzidos pela reforma e avaliar os limites estruturais dessas medidas diante da necessidade de fortalecimento da tributação da renda e do patrimônio.

A relevância da pesquisa justifica-se pela atualidade do tema e pela importância das transformações promovidas pela Reforma Tributária para o ordenamento jurídico brasileiro. A análise dos mecanismos instituídos pela Emenda Constitucional nº 132/2023 revela-se particularmente relevante em razão de seu potencial impacto sobre a distribuição da carga tributária e sobre a concretização dos objetivos constitucionais relacionados à redução das desigualdades sociais e à promoção da justiça fiscal.

Além disso, a pesquisa contribui para o debate acadêmico acerca dos limites e das potencialidades das recentes alterações constitucionais, oferecendo reflexão crítica sobre os desafios ainda existentes para a construção de um sistema tributário mais equitativo.

Quanto aos aspectos metodológicos, a pesquisa foi desenvolvida por meio do método dedutivo, utilizando-se de pesquisa bibliográfica e documental. Foram analisadas obras doutrinárias de Direito Tributário, artigos científicos, relatórios institucionais, textos legislativos, banco de dados do IPEA, do Tesouro Nacional e documentos oficiais relacionados à Reforma Tributária. A pesquisa possui natureza qualitativa e caráter exploratório-descritivo, buscando compreender as alterações promovidas pela reforma e avaliar criticamente sua capacidade de promover maior justiça fiscal no contexto brasileiro.

Para alcançar os objetivos propostos, o trabalho encontra-se estruturado em três capítulos de desenvolvimento. O primeiro capítulo aborda os fundamentos teóricos relacionados à justiça fiscal, à capacidade contributiva e à tributação sobre o consumo no sistema tributário brasileiro, examinando a repartição constitucional de competências tributárias, a regressividade e a predominância da tributação sobre o consumo.

O segundo capítulo analisa as principais alterações promovidas pela Reforma Tributária e os mecanismos concebidos para a promoção da justiça fiscal, com destaque para o princípio

da justiça tributária, o cashback tributário, a Cesta Básica Nacional de Alimentos, a progressividade do ITCMD e a ampliação da incidência do IPVA.

Por fim, o terceiro capítulo examina os limites estruturais da reforma, discutindo a suficiência dos mecanismos introduzidos e a necessidade de fortalecimento da tributação da renda e do patrimônio como instrumentos voltados à concretização da justiça fiscal no Brasil.

Dessa forma, pretende-se contribuir para a compreensão dos avanços e das limitações da Reforma Tributária brasileira, investigando em que medida as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representam efetivo passo na construção de um sistema tributário mais justo e compatível com os valores constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e da justiça fiscal.

2 JUSTIÇA FISCAL E TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2.1 Sistema Tributário Nacional e repartição constitucional de competências

O Sistema Tributário Nacional, previsto no Capítulo I do Título VI da Constituição Federal (Brasil, 1988), manteve o modelo de repartição de competências tributárias entre os entes federativos, consolidando a descentralização do poder de tributar característica do federalismo brasileiro.

A atual configuração possui origem na Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que reformulou o sistema tributário então vigente e ampliou a autonomia tributária municipal mediante a atribuição de competências próprias para a instituição de impostos. Nesse contexto, a Constituição Federal distribuiu a competência tributária entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, assegurando a autonomia política, administrativa e financeira dos entes federativos.

A repartição constitucional de competências representa instrumento essencial para a preservação do pacto federativo, uma vez que possibilita a cada ente político a obtenção de receitas próprias destinadas à consecução de suas finalidades institucionais, que segundo Leite (2024, p. 352) representam as receitas derivadas do Estado, isto é, aquelas em que “o Estado obtém através do seu poder de império, arrecadando-as coercitivamente dos particulares, com observância da legalidade”.

Desse modo, a Constituição Federal estabelece de forma rígida a distribuição das competências tributárias, delimitando quais espécies tributárias podem ser instituídas por cada ente federativo e impedindo a sobreposição de competências.

A Constituição Cidadã prevê a instituição de impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Cada uma dessas espécies possui pressupostos constitucionais próprios, finalidades específicas e regimes jurídicos distintos, sendo sua instituição condicionada aos limites estabelecidos pelo texto constitucional.

Nesse contexto, a União, de acordo com os artigos 145, 148 e 149 da CF (Brasil, 1988), possui competência para instituir impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, observadas as hipóteses constitucionais de incidência.

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios também podem instituir impostos de sua competência, bem como taxas e contribuições de melhoria relacionadas às respectivas

atribuições administrativas, além de contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, prevista no art. 149, § 1º, da Constituição (Brasil, 1988).

Por outro lado, os Municípios e o Distrito Federal, conforme disposto no art. 149-A da CF, poderão instituir contribuição para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, intitulada de COSIP (Brasil, 1988). Ademais, o Distrito Federal acumula as competências tributárias atribuídas aos Estados e aos Municípios, conforme previsto no artigo 147 da Constituição Federal (Brasil, 1988).

Embora a competência tributária englobe diversas espécies tributárias, os impostos assumem especial relevância para o presente estudo, uma vez que constituem importante instrumento de arrecadação estatal e estão diretamente relacionados ao debate acerca da justiça fiscal, da capacidade contributiva e da distribuição da carga tributária entre os diferentes grupos sociais.

À União, com redação dada pela EC nº 132/2023, foi atribuída competência para instituir os seguintes impostos (Brasil, 1988):

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
- VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.

Aos Estados e ao Distrito Federal, por sua vez, foi conferida a competência para instituir os impostos previstos no artigo 155 da Constituição Federal (Brasil, 1988), quais sejam, o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Aos Municípios e ao Distrito Federal, nos termos do artigo 156 da Constituição Federal (Brasil, 1988), compete instituir o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Além da atribuição de competências para a instituição dos tributos, a Constituição Federal conferiu à União a competência para editar normas gerais em matéria tributária por meio de lei complementar, nos termos do artigo 146 (Brasil, 1988). Esse mecanismo busca conciliar a autonomia dos entes federativos com a necessidade de preservação da unidade do sistema tributário nacional, evitando que a multiplicidade de legislações comprometa a segurança jurídica e a coerência da tributação.

Por outro lado, Estados, Distrito Federal e Municípios, com fulcro no art. 24, § 2º, da CF (Brasil, 1988), possuem competência para editar normas específicas relacionadas aos tributos de sua titularidade, observados os limites constitucionais e as normas gerais estabelecidas pela legislação nacional.

Quanto às bases econômicas de incidência, adaptando a classificação prevista no Código Tributário Nacional, os impostos podem ser agrupados em quatro categorias:

- a) sobre o consumo exterior: II e IE;
- b) sobre o patrimônio ou a renda: IR, ITR, IGF, IPVA, ITCMD, IPTU e ITBI;
- c) sobre a produção ou circulação: IPI, ICMS, IOF e ISS;
- d) impostos extraordinários: IEG. (ALEXANDRE, 2026, p. 145)

Dentre essas bases econômicas, destaca-se a tributação incidente sobre o consumo (produção ou circulação), historicamente responsável por parcela significativa da arrecadação tributária nacional. A relevância da tributação sobre o consumo para o presente estudo decorre não apenas de sua importância arrecadatória, mas também de seus impactos distributivos. Diferentemente da tributação da renda e do patrimônio, os tributos incidentes sobre o consumo tendem a atingir contribuintes de diferentes níveis de renda de forma semelhante, circunstância que suscita debates acerca da regressividade do sistema tributário e da efetividade da justiça fiscal (Theodoro, 2018, p. 122).

Diante desse contexto, o Centro de Cidadania Fiscal elaborou um relatório durante a tramitação legislativa da PEC da reforma tributária, concluindo que o Brasil diferentemente da grande maioria dos países que possuem apenas um IVA (imposto sobre valor agregado), com base de incidência ampla e não-cumulativo, possui cinco tributos sobre bens e serviços (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins), os quais apresentam uma série de problemas:

- base de incidência altamente fragmentada setorialmente;
- legislação extremamente complexa, caracterizada por uma profusão de alíquotas, exclusões de base de cálculo, benefícios fiscais e regimes especiais;

sérios problemas de cumulatividade, que resultam da existência de tributos puramente cumulativos e de restrições ao aproveitamento de créditos nos tributos não-cumulativos;

fortes restrições ao ressarcimento de créditos tributários acumulados pelas empresas; cobrança do ICMS no Estado de origem nas transações interestaduais, o que abre espaço para a guerra fiscal entre os Estados e prejudica as empresas exportadoras. (CENTRO DE CIDADANIA FISCAL – CciF, 2019, p. 2-3)

Nesse sentido, a fragmentação da tributação sobre o consumo decorreu não apenas da multiplicidade de tributos existentes, mas também da própria repartição constitucional de competências. Enquanto o ICMS era disciplinado pelos 26 Estados e pelo Distrito Federal, o ISS encontrava-se sujeito à competência legislativa dos mais de cinco mil municípios brasileiros, resultando em milhares de legislações distintas sobre parcelas de uma mesma base econômica, gerando frequentes controvérsias quanto à classificação das operações, fomentando conflitos federativos, insegurança jurídica e elevado contencioso tributário.

Desse modo, embora a repartição constitucional de competências tenha contribuído para a preservação da autonomia dos entes federativos, a forma como a tributação sobre o consumo foi estruturada no Brasil produziu significativa complexidade normativa e operacional. Esse cenário não apenas comprometeu a eficiência econômica e a segurança jurídica do sistema tributário, como também contribuiu para a manutenção de uma estrutura arrecadatória fortemente concentrada na tributação do consumo. Como será demonstrado nos tópicos seguintes, essa característica possui estreita relação com o fenômeno da regressividade tributária e com os desafios enfrentados para a concretização da justiça fiscal no Brasil.

2.2 O princípio da capacidade contributiva e a proteção do mínimo existencial

A legitimidade do sistema tributário não decorre apenas da competência constitucional atribuída aos entes federativos para instituir tributos, mas também da observância dos princípios que limitam o exercício desse poder.

Dentre os princípios constitucionais tributários destinados a orientar o exercício do poder de tributar, destaca-se o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, segundo o qual, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (Brasil, 1988).

Trata-se de comando constitucional que expressa a opção do constituinte por um sistema tributário comprometido não apenas com a arrecadação de receitas, mas também com a

distribuição mais equitativa dos encargos fiscais entre os membros da sociedade, buscando adequar a tributação às condições econômicas de cada contribuinte.

A capacidade contributiva também se relaciona com a própria legitimidade da tributação em um Estado Democrático de Direito. Ao julgar o Recurso Extraordinário n.º 601.314/SP, o Supremo Tribunal Federal (Brasil, 2016) destacou que os tributos constituem instrumentos indispensáveis à concretização das finalidades estatais e à promoção do bem comum, ressaltando a existência de um dever fundamental de pagar tributos decorrente da opção constitucional por um Estado Fiscal.

Nessa perspectiva, a tributação não representa mera imposição estatal, mas expressão da solidariedade social necessária ao financiamento das atividades públicas e à efetivação dos direitos fundamentais. O Supremo Tribunal Federal também reconheceu que o dever de contribuir para as despesas públicas deve ser exercido em conformidade com a capacidade econômica dos contribuintes, de modo que a repartição dos encargos tributários ocorra de forma justa e proporcional, destacando os ensinamentos do doutrinador português José Casalta Nabais:

Pelo que, o dever de pagar impostos constitui um dever fundamental como qualquer outro, com todas as consequências que uma tal qualificação implica. Um dever fundamental, porém, que tem por destinatários, incluindo-se neles, de um lado, as pessoas (ou organizações) colectivas e, de outro, mesmo os estrangeiros e apátridas [...] Há, isso sim, o dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros da comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos económicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjunto de impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada (NABAIS, 1998, p. 186).

Assim, a capacidade contributiva não apenas limita o exercício do poder de tributar, mas também legitima a própria arrecadação tributária ao assegurar que o financiamento das atividades estatais observe critérios de justiça fiscal.

Segundo Aliomar Baleeiro (2018, p. 508) “a capacidade contributiva é, de fato, a espinha dorsal da justiça tributária, “é o critério de comparação que inspira, em substância, o princípio da igualdade.” Para Leandro Paulsen (2020, p. 72) a capacidade contributiva não constitui apenas um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia.

Nessa perspectiva, Ricardo Alexandre (2026, p. 180) sustenta que o princípio da capacidade contributiva está umbilicalmente ligado ao da isonomia, dele decorrendo diretamente. O princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal (Brasil, 1988), proíbe que a lei tributária tribute de maneira distinta pessoas que estejam em situação equivalente, devendo ser tratadas da mesma forma (acepção horizontal) e permite que se tribute de maneira diferenciada as pessoas que se encontram em situação desigual, devendo ser tratadas de maneira diferente na medida em que se diferenciam (acepção vertical).

A clássica lição de Rui Barbosa (1999, p. 26) reforça essa concepção ao afirmar que "a regra da igualdade não consiste senão em quinhonar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam". Aplicada ao campo tributário, essa premissa autoriza que a tributação considere as distintas condições econômicas dos contribuintes, promovendo uma repartição mais equitativa dos encargos fiscais.

Nesse sentido, a concepção de igualdade material pressupõe o tratamento desigual dos desiguais na medida de suas desigualdades, permitindo que a tributação considere as distintas condições econômicas dos contribuintes para promover uma repartição mais equitativa dos encargos fiscais, permitindo que aqueles que possuem maior riqueza contribuam de forma proporcionalmente mais significativa para o financiamento das atividades estatais. Em outras palavras, o sistema tributário deve buscar não apenas a uniformidade normativa, mas também a correção das desigualdades econômicas existentes na realidade social.

Para compreender a operacionalização prática desse princípio, Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 182) diferencia a capacidade contributiva absoluta da capacidade contributiva relativa. A capacidade contributiva absoluta ou objetiva determina que na criação da norma tributária, a lei deve levar em consideração as circunstâncias que efetivamente denotem existência da capacidade econômica do contribuinte.

Por outro lado, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva trata da medida da tributação, pois ela tem como objetivo estabelecer parâmetros sobre a intensidade do poder de tributar. Neste sentido, o legislador deve levar em consideração os aspectos subjetivos do contribuinte, se ele efetivamente pode suportar a carga tributária.

Conforme leciona Paulsen (2020, p. 72), a tributação pressupõe a existência de riqueza efetiva, razão pela qual "onde inexistente riqueza, não pode haver tributação. E a riqueza tem de ser real, não apenas aparente". A observação evidencia que a tributação somente se legitima quando recai sobre manifestações concretas de capacidade econômica, vedando a imposição de

encargos tributários que comprometam a subsistência do contribuinte ou incidam sobre riqueza inexistente.

Assim, a capacidade contributiva não se limita a um critério de conveniência arrecadatória, mas constitui verdadeiro parâmetro de legitimidade da exação tributária, impondo ao legislador e ao intérprete a necessidade de compatibilizar a cobrança de tributos com a realidade econômica do sujeito passivo.

A capacidade contributiva, portanto, apresenta dupla função no ordenamento jurídico. De um lado, atua como fundamento para a distribuição da carga tributária entre os contribuintes, exigindo que a tributação considere as diferenças econômicas existentes na sociedade. De outro, constitui limite ao exercício do poder de tributar, impedindo que a arrecadação estatal alcance parcela da renda ou do patrimônio indispensável à satisfação das necessidades básicas dos indivíduos.

Essa dupla dimensão revela que o princípio possui natureza simultaneamente distributiva e protetiva: distributiva, porque orienta a repartição dos encargos públicos segundo a aptidão econômica de cada contribuinte; protetiva, porque impede que a tributação ultrapasse o ponto em que passa a comprometer a própria subsistência digna do indivíduo.

Neste sentido, o legislador deve levar em consideração os aspectos subjetivos do contribuinte, se ele efetivamente pode suportar a carga tributária. Para Ricardo Lobo Torres (2002, p. 138), dois critérios assumem relevância nesta modalidade: o mínimo existencial e a proibição do confisco. O mínimo existencial diz respeito à renda mínima que o contribuinte necessita para subsistir. Já a proibição do confisco impede a tributação desarrazoada, que transforme o poder de tributar em uma forma de expropriação da propriedade privada.

É precisamente no espaço compreendido entre a preservação do mínimo existencial e a vedação ao confisco que se manifesta a capacidade contributiva, que começa além do mínimo necessário a existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade.

Dessa forma, a tributação não deve atingir os meios necessários à satisfação das necessidades essenciais do indivíduo e de sua família, sob pena de comprometer direitos fundamentais assegurados constitucionalmente. A ideia de mínimo existencial, portanto, funciona como uma barreira material à atuação do Estado, impedindo que a necessidade de financiamento das políticas públicas seja satisfeita à custa da supressão das condições básicas de vida do contribuinte.

Em um Estado Democrático de Direito, conforme leciona Moraes (2017, p. 27) o próprio Estado deve se submeter as suas normas, portanto, a legitimidade do sistema tributário

depende também da sua capacidade de respeitar os limites impostos pela Constituição à intervenção patrimonial do Estado.

Além disso, conforme disposição constitucional, extrai-se o entendimento que o princípio da capacidade contributiva seria aplicado apenas aos impostos. Essa corrente é defendida por Roque Carrazza (2013, p. 96), para quem a literalidade da Constituição deixaria inequívoco que há uma necessária correlação entre impostos e capacidade contributiva. Para o autor, “nada impediria que as taxas e contribuições de melhoria fossem graduadas segundo a capacidade dos contribuintes, mas isso ficaria a critério do legislador ordinário, não sendo uma exigência do artigo 145, §1º, da CF”.

Por outro lado, Leandro Paulsen (2020, p. 72) defende que “o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto, de acordo com as características de cada uma delas”. Esse é o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal (Brasil, 2011):

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. IPVA. PROGRESSIVIDADE. 1. **Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos.** 2. Porém, as razões não deixam entrever a má utilização de critérios como essencialidade, frivolidade, utilidade, adequação ambiental etc. Considerado este processo, de alcance subjetivo, a alegação de incompatibilidade constitucional não pode ser genérica. 3. Em relação à fixação da base de cálculo, aplicam-se os mesmos fundamentos, dado que o agravante não demonstrou a tempo e modo próprio a inadequação dos critérios legais adotados. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(RE 406955 AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 04-10-2011, DJe-203 DIVULG 20-10-2011 PUBLIC 21-10-2011). (Grifo nosso)

A relevância da capacidade contributiva para todas as espécies tributárias revela-se especialmente significativa quando analisada a tributação incidente sobre o consumo. Isso porque, diferentemente dos tributos incidentes sobre a renda e o patrimônio, os tributos sobre o consumo recaem sobre operações econômicas sem considerar diretamente a condição financeira do consumidor.

Em razão dessa característica, contribuintes com diferentes níveis de renda estão sujeitos ao pagamento do mesmo montante tributário ao adquirir determinado produto ou serviço, circunstância que pode comprometer a observância da capacidade contributiva e da proteção ao mínimo existencial. Na prática, isso significa que uma parcela relevante da renda dos contribuintes de menor poder aquisitivo é destinada ao pagamento de tributos embutidos

no preço de bens e serviços essenciais, reduzindo sua disponibilidade financeira para a satisfação de necessidades básicas.

Desse modo, embora a Constituição Federal estabeleça a capacidade contributiva como parâmetro para a realização da justiça fiscal, a efetiva concretização desse princípio depende da forma como a carga tributária é distribuída entre as diversas bases econômicas de incidência.

Essa problemática assume especial relevância no sistema tributário brasileiro, marcado pela predominância da tributação sobre o consumo, cujos efeitos regressivos serão analisados no tópico seguinte. A compreensão desse cenário é indispensável para avaliar em que medida a reforma tributária buscou corrigir distorções históricas do sistema e quais limites ainda persistem para a promoção de uma tributação mais justa e compatível com os valores constitucionais.

2.3 Tributação sobre o consumo, regressividade e seletividade

A concretização da justiça fiscal depende não apenas da existência de princípios constitucionais orientadores da tributação, mas também da forma como a carga tributária é distribuída entre as diferentes bases econômicas de incidência. Nesse contexto, a compreensão dos efeitos da tributação sobre o consumo exige o exame de determinadas classificações doutrinárias dos impostos, especialmente aquelas que os distinguem em diretos e indiretos, bem como em pessoais e reais.

A classificação entre impostos diretos e indiretos está relacionada à possibilidade de transferência do encargo econômico do tributo a terceiros. Segundo Ricardo Alexandre (2026, p. 144), são diretos os tributos em que a pessoa definida em lei como sujeito passivo é a mesma que sofre o impacto econômico-financeiro do tributo, não sendo possível a translação do encargo econômico-financeiro. É o caso do imposto de renda, em que a pessoa que obtém a renda é que teoricamente sofre o respectivo ônus.

Por outro lado, são indiretos os tributos que, por sua configuração jurídica, permitem a translação do seu encargo econômico-financeiro para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo. Embora o contribuinte de direito seja o responsável legal pelo recolhimento do tributo, o contribuinte de fato é quem suporta efetivamente o ônus financeiro da exação. O ICMS, por exemplo, é tributo cujas configurações estabelecem que a pessoa nomeada contribuinte (contribuinte de direito) repassa para outra (contribuinte de fato) o ônus econômico do tributo, embutindo o valor do tributo no preço do produto.

Segundo Mateus Pontalti (2024, p. 147), “a rigor, há apenas dois tributos em que há a transferência do respectivo encargo financeiro, o ICMS e o IPI, em razão de em ambos os impostos incidir a sistemática da não cumulatividade.” No entanto, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento EREsp 873.616/PR (Brasil, 2010) entendeu que o ISS também permite, como regra, a transferência do respectivo encargo financeiro, enquadrando-se como tributo indireto.

Sob outra perspectiva, a doutrina distingue os impostos em pessoais e reais. Para Paulsen (2020, p. 257) consideram-se tributos pessoais aqueles que são dimensionados conforme a capacidade contributiva efetiva do contribuinte mediante consideração das suas circunstâncias particulares. O imposto de renda, por exemplo, permite deduções em razão do número de dependentes e das despesas, médicas e com educação, incorridas. Tem caráter acentuadamente subjetivo, focando não apenas no fato gerador, mas na pessoa do contribuinte.

Por outro lado, consideram-se tributos reais aqueles que tomam como fato gerador uma situação reveladora de capacidade econômica, mas sem levar em conta as circunstâncias relativas a cada contribuinte em particular (Paulsen, 2020, p. 257). É o caso do IPVA, por exemplo, em que não importa a renda do contribuinte, se o veículo está quitado ou financiado, se o contribuinte tem outros veículos ou não, bastando apenas que seja proprietário de um veículo automotor para que haja a incidência da norma tributária.

Embora essa classificação não seja absoluta, os tributos incidentes sobre o consumo aproximam-se da lógica dos impostos reais e indiretos, pois sua incidência ocorre sem levar em consideração as condições econômicas particulares dos consumidores. A importância dessas classificações para o presente estudo decorre do fato de que os impostos indiretos e reais possuem limitações significativas para a concretização da capacidade contributiva.

Como os tributos incidentes sobre o consumo são incorporados aos preços dos produtos e serviços, consumidores com diferentes níveis de renda acabam suportando, em termos absolutos, a mesma carga tributária ao adquirir determinado bem. Dessa forma, a tributação não distingue adequadamente as diferenças econômicas existentes entre os indivíduos.

A consequência prática dessa característica é a denominada regressividade tributária. Para Sabbag (2020, p. 52), a regressividade decorre justamente da exigência uniforme do tributo independentemente das diferenças de renda entre os consumidores. Em consequência, contribuintes economicamente distintos acabam suportando, no momento do consumo, encargos tributários semelhantes, ainda que possuam capacidades econômicas substancialmente diferentes.

Em termos gerais, considera-se regressivo o tributo cuja incidência proporcional diminui à medida que aumenta a renda do contribuinte. Desse modo, os indivíduos de menor renda comprometem parcela relativamente maior de seus rendimentos com o pagamento de tributos do que aqueles situados nas faixas superiores de renda.

A regressividade não decorre necessariamente da alíquota aplicada, mas da relação entre a carga tributária suportada e a capacidade econômica do contribuinte. Assim, mesmo quando todos os consumidores pagam o mesmo valor de tributo embutido no preço de determinado produto, os efeitos econômicos da tributação não são uniformes.

Para um contribuinte de alta renda, o pagamento do tributo representa parcela reduzida de seus rendimentos. Já para um indivíduo de baixa renda, o mesmo encargo pode comprometer parcela significativa dos recursos destinados à sua subsistência. Essa realidade mostra-se particularmente relevante em países cuja arrecadação tributária está concentrada na tributação do consumo.

Nesses casos, a carga tributária tende a incidir com maior intensidade sobre as famílias de menor renda, uma vez que estas destinam parcela substancialmente maior de seus rendimentos à aquisição de bens e serviços necessários à satisfação de necessidades básicas. Em contrapartida, os contribuintes de maior renda possuem maior capacidade de poupança, investimento e acumulação patrimonial, reduzindo proporcionalmente o impacto dos tributos incidentes sobre o consumo.

No Brasil, a regressividade tributária encontra estreita relação com a própria estrutura do sistema tributário nacional. Conforme observado no tópico anterior, a Constituição Federal distribuiu competências tributárias entre os entes federativos, atribuindo especial relevância à tributação sobre a produção, circulação e consumo de bens e serviços.

Como consequência, consolidou-se ao longo das décadas uma estrutura arrecadatória fortemente dependente dos tributos incidentes sobre o consumo. E conforme detalhado anteriormente, os dados apresentados pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) no Grupo de Trabalho da Reforma Tributária evidenciam que o modelo brasileiro se caracterizou pela coexistência de cinco tributos incidentes sobre bens e serviços — ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins — responsáveis por parcela significativa da arrecadação nacional.

Além da elevada complexidade normativa, esse modelo contribuiu para a concentração da carga tributária sobre o consumo, ampliando os efeitos regressivos do sistema.

Ademias, conforme levantamento realizado pelo Tesouro Nacional no relatório de Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral do ano de 2025, compreende-se que há

maior incidência de tributação sobre o consumo de bens e serviços no sistema tributário brasileiro:

Tabela 2. Carga Tributária Bruta de acordo com a classificação econômica - Governo Geral - Brasil - 2024 e 2025
Dados em: R\$ Milhões - Valores correntes e % do PIB
Fonte: STN

Carga Tributária Bruta Total	R\$ Milhões		% do PIB	
	2024	2025	2024	2025
Governo Geral	3.794.740	4.127.232	32,22%	32,40%
Impostos	3.013.414	3.270.940	25,58%	25,68%
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital	1.065.031	1.166.558	9,04%	9,16%
Impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra	35.668	39.058	0,30%	0,31%
Impostos sobre a propriedade	201.828	220.047	1,71%	1,73%
Impostos sobre bens e serviços	1.633.387	1.755.056	13,87%	13,78%
Impostos sobre o comércio e transações internacionais	77.500	90.222	0,66%	0,71%
Outros impostos	0	0	0,00%	0,00%
Contribuições sociais	781.326	856.292	6,63%	6,72%
Contribuições para o RGPS	621.747	687.416	5,28%	5,40%
Contribuições para o RPPS	135.909	143.823	1,15%	1,13%
Contribuições para o PASEP	23.670	25.053	0,20%	0,20%
Itens de memorando				
Pagamentos compulsórios não tributários	225.540	248.388	1,91%	1,95%
Contribuições para o Sistema S ^{1/}	33.545	36.723	0,28%	0,29%
Contribuições para o FGTS ^{2/}	191.995	211.666	1,63%	1,66%

Fonte: (Brasil, 2025)

A predominância da tributação sobre o consumo também produz reflexos sobre a proteção do mínimo existencial. Como parcela significativa dos rendimentos das famílias de baixa renda é destinada à aquisição de alimentos, medicamentos, energia elétrica, transporte e outros bens essenciais, a incidência de tributos sobre esses produtos reduz a renda disponível para a satisfação de necessidades básicas. Nessa perspectiva, a regressividade tributária pode representar obstáculo à concretização da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana.

Diante dessas distorções, o ordenamento jurídico brasileiro passou a prever mecanismos voltados à mitigação dos efeitos regressivos da tributação sobre o consumo. Dentre eles destaca-se a técnica da seletividade, previsto constitucionalmente para o IPI e o ICMS (Brasil, 1988), segundo o qual as alíquotas devem ser graduadas conforme a essencialidade dos bens e serviços tributados.

Para Leandro Paulsen (2020, p. 226) a seletividade se presta para a concretização do princípio da capacidade contributiva ao implicar tributação mais pesada de produtos ou serviços supérfluos e, portanto, acessíveis a pessoas com maior riqueza. No mesmo sentido, Eduardo Sabbag (2020, p. 51) conceitua a seletividade como a forma de exteriorização da capacidade

contributiva, mostrando-se como técnica de incidência de alíquotas que variam na razão inversa da essencialidade do bem.

A seletividade, portanto, busca aproximar a tributação indireta dos objetivos da capacidade contributiva. Partindo da premissa de que produtos essenciais são consumidos por toda a população, especialmente pelas camadas de menor renda, o legislador pode estabelecer alíquotas reduzidas para esses bens e alíquotas mais elevadas para produtos considerados supérfluos ou de luxo. Dessa forma, procura-se reduzir os impactos regressivos inerentes à tributação sobre o consumo.

Neste sentido, a Lei Complementar nº 194/2022 considera, para fins de incidência do ICMS, como bens e serviços essenciais e indispensáveis, não podendo ser tratados como supérfluos, os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo (Brasil, 2022).

Entretanto, apesar de sua relevância teórica, a aplicação da seletividade no sistema tributário brasileiro mostrou-se limitada. A multiplicidade de legislações estaduais e municipais, a concessão de benefícios fiscais voltados a objetivos econômicos específicos e a ausência de critérios uniformes para definição da essencialidade dos produtos comprometeram a efetividade desse mecanismo. Em diversos casos, bens e serviços essenciais permaneceram sujeitos a cargas tributárias elevadas, enquanto benefícios fiscais foram concedidos sem relação direta com a promoção da justiça fiscal.

Observa-se, portanto, que a estrutura tributária brasileira anterior à Reforma Tributária apresentava significativa dificuldade para compatibilizar a predominância da tributação sobre o consumo com os objetivos constitucionais da capacidade contributiva e da justiça fiscal. Embora o princípio da seletividade tenha representado importante instrumento de mitigação da regressividade, sua aplicação mostrou-se insuficiente para corrigir as distorções produzidas por um sistema fortemente dependente da tributação indireta.

Esse cenário contribuiu para o fortalecimento das críticas dirigidas ao modelo brasileiro de tributação sobre o consumo e serviu como um dos principais fundamentos para as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023. A reforma buscou não apenas simplificar a tributação sobre bens e serviços, mas também introduzir mecanismos voltados à redução dos efeitos regressivos historicamente associados à tributação do consumo.

3 A REFORMA TRIBUTÁRIA E OS MECANISMOS DE PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL

3.1 A Emenda Constitucional nº 132/2023 e o princípio da justiça tributária

A Emenda Constitucional nº 132, promulgada em 20 de dezembro de 2023, promoveu a mais ampla reformulação do sistema tributário brasileiro desde a Constituição Federal de 1988. Embora o debate público tenha se concentrado na simplificação da tributação sobre o consumo, a reforma também introduziu importantes alterações constitucionais voltadas à promoção da justiça fiscal, incorporando expressamente diretrizes destinadas à mitigação das desigualdades decorrentes da estrutura tributária nacional.

Nesse contexto, a EC nº 132/2023 incluiu novos princípios tributários no texto constitucional (Brasil, 1988):

Art. 145. [...]

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos.

O princípio da simplicidade determina a criação e implementação de um sistema tributário caracterizado pela clareza e pela praticidade. Para Alexandre e Arruda (2025, p. 25), o princípio “tem a ver com a criação de mecanismos de racionalização (simplificação) que tornem a norma tributária mais fácil de ser compreendida e aplicada em massa”.

Além disso, Felipe Duque (2025, p. 81) entende que uma decorrência do princípio da simplicidade é o princípio da praticabilidade, entretanto, apesar deste princípio permear todo o sistema do direito, ele não é encontrado expressamente nas normas jurídicas. Misabel Derzi (2007, p. 138) conceitua a praticabilidade como “a denominação que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis.” Portanto, a finalidade do princípio da simplicidade é tornar o sistema tributário prático, compreensivo e intangível.

Por outro lado, o princípio da transparência está expressamente previsto na Constituição desde a sua origem, conforme se depreende do art. 150, § 5º, segundo o qual, “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços” (Brasil, 1988). Com o advento da EC 132/2023, o princípio passou a ser nomeado e listado no § 3º do art. 145 da CRFB/1988.

Para Quintanilha (2024, p. 202), o aludido princípio tem como objetivo permitir que todos os contribuintes sejam informados dos tributos que lhe são imputados, sendo certo que a relação jurídica tributária deve ser pautada pela clareza. Desse modo, é resguardado ao contribuinte o direito de ser informado sobre todos os tributos que incidem sobre os bens e serviços por ele contratados, tendo como objetivo principal a manutenção do direito à informação e atendimento ao princípio constitucional da publicidade.

Neste sentido, a LC nº 225/2026, que instituiu o Código de Defesa do Contribuinte, trouxe o princípio da transparência como dever da administração tributária (Brasil, 2026):

Art. 3º A administração tributária deve:

I – receber comunicações e explicações claras, simples e facilmente compreensíveis sobre a legislação tributária e os procedimentos necessários ao atendimento de suas obrigações;

(...)

XIV – adotar medidas de transparência e participação dos contribuintes na elaboração e no contínuo aprimoramento da legislação tributária;

Art. 7º É obrigatória a disponibilização em ambiente digital e centralizado das informações relevantes para o atendimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, de forma organizada, atualizada, transparente, acessível e amigável.

Para Ricardo Alexandre (2026, p. 1117), os dispositivos acima não se limitam a enunciar um princípio genérico de transparência, mas estabelece uma obrigação concreta e operacional por parte da administração tributária.

Ademais, o princípio da justiça tributária estabelece que a tributação não deve ser compreendida apenas como instrumento de arrecadação estatal, mas também como mecanismo de realização dos objetivos fundamentais da República, especialmente aqueles relacionados à redução das desigualdades sociais e regionais e à promoção de uma sociedade mais justa e solidária, conforme previsto no artigo 3º da Constituição Federal.

Segundo Ricardo Alexandre (2026, p. 246), o princípio da justiça tributária está atrelado à ideia de equidade na distribuição da carga tributária, a ser alcançada através da observação da capacidade contributiva das pessoas e do respeito ao mínimo existencial que deve ser a elas garantido.

Além disso, o princípio da cooperação funda-se na ideia de que a relação entre o fisco e os contribuintes deve ser pautada pela colaboração e mútua compreensão dos interesses, e não apenas pelo tradicional antagonismo das posições de sujeição ativa e passiva, como também

orienta a parceria entre as administrações fiscais, visando ao compartilhamento de informações e à otimização das forças de trabalho

Outro princípio incluído pela EC 132/2023 foi o princípio da defesa do meio ambiente, sob a perspectiva do direito tributário, é um mandado de otimização que determina aos entes federativos a utilização de instrumentos fiscais para incentivar a proteção ambiental e desencorajar práticas prejudiciais ao meio ambiente. Assim, caberá ao legislador e ao intérprete a análise do sistema tributário sob o prisma do estímulo ao meio ambiente equilibrado, efetivando mais um direito humano do contribuinte.

Por fim, o parágrafo quarto do art. 145 da Constituição Federal dispõe que “as alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos” (Brasil, 1998). Os efeitos regressivos em direito tributário referem-se a uma característica de alguns tipos de tributação que tendem a onerar proporcionalmente mais os indivíduos de menor renda em comparação com os de maior renda. Portanto, a nova legislação deve buscar corrigir a desproporção existente no sistema tributário brasileiro, que historicamente tem penalizado os mais pobres.

A positivação desses princípios demonstra que o constituinte derivado reconheceu expressamente as limitações distributivas do modelo tributário brasileiro, marcado pela predominância da tributação sobre o consumo. Entretanto, a mera incorporação de novos princípios constitucionais não é suficiente para assegurar a efetivação da justiça fiscal, sendo indispensável a adoção de instrumentos concretos capazes de reduzir a regressividade historicamente presente no sistema tributário nacional.

3.2 O IVA Dual e a reorganização da tributação sobre o consumo

A Emenda Constitucional nº 132/2023 promoveu profunda reestruturação da tributação sobre o consumo no Brasil, alterando significativamente o modelo historicamente adotado pelo Sistema Tributário Nacional.

De acordo com Seefelder e Campos (2020, p. 25), “o cenário tributário nacional é de elevada carga tributária, legislação excessiva e complexa – regressiva, indireta, ultrapassada e, muitas vezes, confusa e injusta – e um exagerado nível de litigiosidade que envolve milhões de processos e trilhões de reais”.

Desse modo, a reforma buscou enfrentar problemas relacionados à fragmentação normativa, à cumulatividade residual, à insegurança jurídica e ao elevado grau de litigiosidade decorrentes da existência de múltiplos tributos incidentes sobre bens e serviços.

E conforme analisado anteriormente, o sistema brasileiro caracterizava-se pela coexistência de cinco tributos sobre o consumo — Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) — os quais possuíam regras próprias de incidência, regimes diferenciados de não cumulatividade, inúmeras exceções legislativas e competências tributárias distribuídas entre distintos entes federativos.

Segundo o relatório elaborado pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF, 2019), essa configuração produziu uma base de incidência altamente fragmentada, marcada pela existência de milhares de legislações estaduais e municipais, pela proliferação de regimes especiais, benefícios fiscais e disputas acerca da delimitação entre operações sujeitas ao ICMS e prestações submetidas ao ISS.

Além disso, a incidência do ICMS na origem das operações interestaduais favoreceu o fenômeno da guerra fiscal entre os estados, comprometendo a neutralidade econômica e aumentando os custos de conformidade suportados pelos contribuintes.

A experiência internacional demonstra que a maior parte dos países desenvolvidos adota modelos de tributação sobre o consumo estruturados em torno de um imposto sobre valor agregado de base ampla.

Nos Estados Unidos, cada estado possui autonomia para regular o “sales tax”, um imposto sobre a venda ou aluguel de produtos e serviços. Diferente do Brasil, onde o ICMS é um exemplo de imposto sobre circulação de bens e serviços com variações estaduais, os EUA não têm um imposto de vendas nacional. Geralmente, a cobrança desse imposto é monofásica, ocorrendo somente na etapa final da cadeia produtiva, ou seja, quando o produto chega ao consumidor final.

Embora aparentemente simples, esse modelo de tributação apresenta alguns defeitos. Felipe Duque (2025, p. 47) elenca três críticas a esse modelo:

- 1) **Ausência de Tributação em Serviços:** Muitos estados americanos não taxam serviços, o que é um problema, considerando que a economia moderna está cada vez mais voltada para serviços.
- 2) **Problemas de Regressividade:** Uma crítica importante é que o "sales tax" pode ser regressivo, impactando desproporcionalmente famílias de baixa renda. Isso ocorre

porque famílias com menor renda tendem a gastar uma proporção maior de seu orçamento em consumo, sendo assim mais afetadas por esse tipo de imposto.

3) **Efeito Cascata:** Embora se aplique somente na etapa final, o custo do "sales tax" pode ser repassado ao longo da cadeia produtiva. Por exemplo, se um supermercado compra produtos já com o "sales tax" incluído, esse custo é repassado ao preço final do produto, gerando um efeito cascata indireto.

Além disso, Pontalti (2024, p. 916) elenca mais um defeito a este modelo, em que há um maior risco de sonegação. Pois nesse modelo em que a tributação ocorre apenas na etapa final da cadeia produtiva, não há qualquer direito ao creditamento, inexistindo, nesse caso, incentivo aos agentes econômicos para o combate a sonegação, como a necessidade de emissão de nota fiscal para obtenção de créditos para abater o valor do tributo devido.

Por outro lado, no modelo de tributação europeu o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) constitui o principal mecanismo de tributação do consumo, caracterizando-se pela incidência abrangente sobre bens e serviços, pela plena não cumulatividade, pela utilização do sistema financeiro de créditos e pela tributação no destino, buscando assegurar maior neutralidade econômica e reduzir distorções concorrenciais.

Essas duas características (tributação plurifásica e não cumulatividade) contornam os problemas do modelo norte-americano, que eram o maior risco de sonegação e o efeito cascata da tributação. O risco da sonegação é diminuído porque os agentes econômicos, para obterem direito ao crédito, exigem notas fiscais uns dos outros. O segundo problema é resolvido porque não há efeito cascata de tributação. Além disso, Pontalti (2024, p. 919) elenca outra característica benéfica do modelo europeu, que é a extensão de sua base econômica, incidindo sobre qualquer bem, serviço ou direito.

Apesar das diferenças estruturais existentes entre os modelos europeu e norte-americano, ambos apresentam maior simplicidade em comparação ao sistema brasileiro anterior à reforma tributária.

Desse modo, buscando aproximar-se das melhores práticas internacionais, sem desconsiderar as particularidades do federalismo fiscal brasileiro, a Emenda Constitucional nº 132/2023 instituiu um modelo de Imposto sobre Valor Agregado Dual (IVA Dual), composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, previsto no art. 195, V, da CF, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), previsto no art. 156-A da CF, de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios (Brasil, 1988).

A CBS substituirá as contribuições ao PIS e à COFINS em 2027, mantendo-se sob competência da União e incidindo sobre uma base ampla de bens, serviços e direitos. O IBS,

por sua vez, sucederá o ICMS e o ISS, com início da transição em 2029 e encerrando em 2033 com a extinção destes impostos (Brasil, 2023), unificando a tributação subnacional sobre o consumo em um único imposto, cuja arrecadação será compartilhada entre os entes federativos, nos termos definidos pela Constituição Federal e pela legislação complementar.

A adoção do IVA Dual representou uma solução de compromisso entre a busca pela simplificação tributária e a preservação da autonomia financeira dos entes subnacionais. Embora diversos países adotem um IVA único nacional, a estrutura federativa brasileira impôs a necessidade de compatibilizar a racionalização do sistema tributário com a manutenção das competências constitucionais historicamente atribuídas aos estados e municípios.

No mesmo sentido, a escolha pela tributação no destino soluciona o problema da guerra fiscal presente no modelo anterior de tributação, pois não adianta ao Estado produtor conceder benefícios fiscais às empresas situadas em seus territórios, uma vez que a tributação ocorrerá no Estado em que estiver domiciliado o adquirente do bem ou serviço.

Além da criação do IBS e da CBS, a Emenda Constitucional nº 132/2023 instituiu o Imposto Seletivo (IS), de competência da União, previsto no art. 153, VIII, da CF, destinado a incidir sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (Brasil, 2023), assumindo finalidade predominantemente extrafiscal. O novo tributo aproxima-se das experiências internacionais de tributação corretiva, buscando desestimular determinados padrões de consumo mediante a utilização do sistema tributário como instrumento de indução de comportamentos socialmente desejáveis.

A Lei Complementar nº 214/2025, que instituiu o imposto seletivo, definiu os bens e serviços que são considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente para fins de incidência do imposto (Brasil, 2025):

Art. 409. § 1º Para fins de incidência do Imposto Seletivo, consideram-se prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente os bens classificados nos códigos da NCM/SH e o carvão mineral, e os serviços listados no Anexo XVII, referentes a:

- I – veículos;
- II – embarcações e aeronaves;
- III – produtos fumígenos;
- IV – bebidas alcoólicas;
- V – bebidas açucaradas;
- VI – bens minerais;
- VII – concursos de prognósticos e fantasy sport.

Entretanto, Kramer, Castro e Duque (2025, p. 679) fazem algumas críticas em relação a bens e serviços que ficaram de fora da incidência do imposto seletivo. Os autores citam as armas e munições que foram retiradas da votação do texto final, também destacam a exclusão de caminhões de todas as hipóteses de incidência do IS quando relacionado a veículos automotores, já que o transporte rodoviário por caminhões é altamente poluente. E por fim, destacam a ausência de agrotóxicos, pois apesar de serem prejudiciais ao meio ambiente, à saúde segundo a OMS, eles receberam tratamento tributário benéfico com redução de 60% nas alíquotas do IBS e CBS.

Em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, a reforma previu a manutenção parcial do tributo, com redução de suas alíquotas a zero em relação aos produtos que concorram com aqueles fabricados na Zona Franca de Manaus, conforme previsto no art. 126, III, “d”, do ADCT (Brasil, 1988), preservando o tratamento constitucional diferenciado conferido à região amazônica e assegurando a continuidade de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento regional.

Além disso, a Emenda Constitucional nº 132/2023 também estabeleceu mecanismos destinados a minimizar os impactos econômicos e federativos decorrentes da transição para o novo modelo de tributação sobre o consumo. Nesse contexto, destaca-se a criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, previsto no art. 159-A da Constituição Federal (Brasil, 1988), concebido como instrumento voltado à redução das desigualdades regionais e à promoção do equilíbrio federativo diante da substituição gradual do sistema tributário anteriormente vigente.

A reforma igualmente determinou que, a partir de 2027, o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) deixará de incidir sobre operações de seguros (Brasil, 2023), medida que se insere no processo mais amplo de reorganização da tributação sobre o consumo e de racionalização do sistema tributário nacional.

Sob a perspectiva da justiça fiscal, a instituição do IVA Dual representa tentativa de superar parte das distorções associadas ao modelo anterior, especialmente no que se refere à cumulatividade, à multiplicidade normativa e à elevada litigiosidade decorrente da fragmentação da base de incidência sobre o consumo.

Todavia, embora a simplificação estrutural do sistema constitua avanço relevante, a efetiva promoção da justiça tributária depende também da adoção de mecanismos específicos voltados à mitigação dos efeitos regressivos da tributação sobre bens e serviços.

3.3 Medidas de promoção da justiça fiscal

A Emenda Constitucional nº 132/2023 não se limitou à simplificação da tributação sobre o consumo e à reorganização das competências tributárias incidentes sobre bens e serviços. Paralelamente à instituição do modelo de IVA Dual, o constituinte derivado incorporou ao texto constitucional diversos mecanismos voltados à promoção da justiça tributária, buscando atenuar os efeitos regressivos historicamente associados ao sistema tributário brasileiro.

Nesse contexto, Felipe Duque (2025, p. 55) identifica como principais medidas de promoção da justiça tributária introduzidas pela reforma a criação do mecanismo de devolução personalizada de tributos (cashback), a instituição da Cesta Básica Nacional de Alimentos, a ampliação da progressividade do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), a extensão da incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) às embarcações e aeronaves, além de outras medidas destinadas à redução das desigualdades sociais.

A nova tributação do consumo atribuída pela EC 132/2023 adotou alíquotas uniformes para a CBS e o IBS, abandonando a seletividade baseada na essencialidade do produto. Para atenuar a regressividade do sistema tributário, foi criado o cashback, por meio do qual se fará a devolução de tributos a pessoas físicas de baixa renda. Assim, já não importa mais a natureza do produto, mas a capacidade contributiva de quem o adquire.

Regulamentando a matéria, a Lei Complementar nº 214/2025 prevê os requisitos para enquadramento como beneficiário da devolução do IBS e da CBS (Brasil, 2025):

Art. 113. O destinatário das devoluções previstas neste Capítulo será aquele responsável por unidade familiar de família de baixa renda cadastrada no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico), conforme o art. 6º-F da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, ou por norma equivalente que a suceder, e que observar, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- I – possuir renda familiar mensal per capita de até meio salário-mínimo nacional;
- II – ser residente no território nacional; e
- III – possuir inscrição em situação regular no CPF.

Desse modo, serão contemplados pela devolução do IBS e da CBS as pessoas físicas responsáveis por unidades familiares cadastradas no CadÚnico e que possuam renda familiar mensal per capita de até meio salário-mínimo nacional, sejam residentes no território nacional e estejam inscrição do CPF regular. Ademais, a inclusão na sistemática de devolução será automática, podendo o beneficiário solicitar a sua exclusão a qualquer tempo.

A Lei Complementar nº 214/2025 não estabeleceu limites para a devolução, optando por remeter ao regulamento do IBS e da CBS para estabelecerem a definição das regras de devolução por unidade familiar destinatária e por período de apuração de devoluções, de modo que a devolução seja compatível com a renda disponível da família.

Entretanto, a lei complementar estabeleceu restrições ao poder regulamentar, trazendo parâmetros a serem considerados na determinação do tributo a ser devolvido (Brasil, 2025):

Art. 117. § 2º Para determinação do tributo a ser devolvido às pessoas físicas, nos termos do caput e do § 1º deste artigo, serão considerados:

I – o consumo total de bens e serviços pelas famílias destinatárias, ressalvados os bens e serviços sujeitos ao Imposto Seletivo, de que trata o Livro II desta Lei Complementar; (Redação dada pela Lei Complementar nº 227, de 2026)

II – os dados extraídos de documentos fiscais vinculados ao CPF dos membros da unidade familiar, que acobrem operações de aquisição de bens ou serviços exclusivamente para consumo domiciliar;

III – a renda mensal familiar disponível, assim entendida a que resulta do somatório da renda declarada no CadÚnico a valores auferidos a título de transferência condicionada de renda;

IV – os dados extraídos de publicações oficiais relativos à estrutura de consumo das famílias;

V – as regras de tributação de bens e serviços previstas na legislação.

Além disso, as devoluções serão calculadas mediante a aplicação de percentual sobre o valor do tributo relativo ao consumo, formalizado por meio da emissão de documentos fiscais. Nesse sentido, Alexandre (2026, p. 965) entende que “a sistemática também é um estímulo à formalidade do consumo das famílias destinatárias e à cidadania fiscal, o que tende a inibir a informalidade nas atividades econômicas, a sonegação fiscal e a concorrência desleal”.

Em relação a parcela de devolução da CBS e do IBS a serem realizadas, foram fixados os seguintes percentuais (Brasil, 2025):

Art. 118. O percentual a ser aplicado nos termos do art. 117 desta Lei Complementar será de:

I – 100% (cem por cento) para a CBS e 20% (vinte por cento) para o IBS na aquisição de botijão de até 13 kg (treze quilogramas) de gás liquefeito de petróleo, nas operações de fornecimento domiciliar de energia elétrica, abastecimento de água, esgotamento sanitário e gás canalizado e nas operações de fornecimento de telecomunicações; e

II – 20% (vinte por cento) para a CBS e para o IBS, nos demais casos.

Os índices percentuais estabelecidos representam o piso da devolução, pois os entes federados podem, por meio de lei específica, fixar percentuais de devolução da sua parcela da CBS ou do IBS superiores ao fixados pela lei complementar. Como também podem ser diferenciados em função da renda familiar dos destinatários. Entretanto, não se aplica a

possibilidade de devolução em percentuais superiores aos previstos em relação à CBS incidente sobre bens e serviços listados no inciso I do art. 118.

Por fim, a lei complementar permite a criação de um procedimento simplificado de cashback com base em estimativa, sendo admitido, excepcionalmente, nas localidades com dificuldades operacionais que comprometam a eficácia da devolução do tributo.

A adoção do cashback, portanto, representa significativa inovação no sistema tributário brasileiro, uma vez que procura compatibilizar a manutenção de uma tributação ampla sobre o consumo com mecanismos direcionados à proteção das camadas economicamente mais vulneráveis da população.

Outro importante mecanismo instituído pela reforma consiste na criação da Cesta Básica Nacional de Alimentos, submetida à alíquota zero da CBS e do IBS para determinados produtos considerados essenciais. Conforme previsto no art. 8º da EC 132/2023, "a medida garantirá a alimentação saudável e nutricionalmente adequada, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da Constituição Federal" (Brasil, 2023). O Anexo I da LC nº 214/2025 disciplina os produtos que fazem parte da Cesta Básica Nacional de alimentos.

A desoneração de produtos essenciais apresenta estreita relação com o princípio da seletividade, tradicionalmente concebido como instrumento de mitigação da regressividade tributária. Nesse sentido, a adoção da Cesta Básica Nacional tem o potencial de reduzir o preço final para o consumidor, aliviando a pressão sobre as famílias de baixa renda, estimular o consumo formal, já que a incidência nula de tributos pode incentivar a emissão de notas fiscais, além de contribuir para a segurança alimentar e a melhoria das condições nutricionais, especialmente em regiões mais pobres.

Além dos mecanismos diretamente relacionados à tributação sobre o consumo, a Emenda Constitucional nº 132/2023 promoveu alterações em tributos patrimoniais tradicionalmente associados à realização da capacidade contributiva. Entre essas medidas destaca-se a previsão de progressividade do ITCMD, reforçando a utilização desse imposto como instrumento apto a considerar as diferenças econômicas existentes entre os contribuintes.

Antes do advento da EC nº 132/2023, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, Tema nº 21 de Repercussão Geral, entendeu que "é constitucional a fixação de alíquotas progressivas para o ITCMD" (Brasil, 2013). Após a promulgação da EC nº 132/2023, a progressividade do ITCMD tornou-se obrigatória em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação (Brasil, 1988).

A progressividade do ITCMD, portanto, aproxima-se das diretrizes constitucionais de justiça tributária ao permitir que transmissões patrimoniais de maior valor sejam submetidas a alíquotas superiores, ampliando a aderência do sistema tributário ao princípio da capacidade contributiva.

A Lei Complementar nº 227/2026 também trouxe novidades nas disposições gerais do ITCMD, como, por exemplo, definindo o estado competente nos casos em que o doador tinha domicílio ou era residente no exterior e nas hipóteses em que o de cujus tinha bens, era residente ou domiciliado no exterior ou teve o seu inventário processado no exterior.

Ademais, o art. 147, VI, da LC nº 227/2026 trouxe o conceito de doação para fins de incidência do ITCMD, definindo de modo bem mais amplo que o civilista, abarcando qualquer tipo de ato jurídico gratuito em razão do qual o doador transfira bens ou direitos a outrem (Brasil, 2026). Em contrapartida, o legislador excluiu expressamente da incidência do imposto as transferências decorrentes de dever jurídico, como a prestação alimentar e gastos ordinários com educação e saúde de familiares.

Além disso, a EC nº 132/2023 também realizou alterações na incidência do IPVA. A primeira delas foi a ampliação das hipóteses em que o legislador local pode (facultatividade) estabelecer alíquotas diferenciadas de IPVA (seletividade de alíquotas), autorizando variações de acordo com o valor e com o impacto ambiental do veículo. A autorização parte da presunção de que, como regra, os veículos de maior valor pertencem a pessoas de maior capacidade econômica, de modo que a instituição de uma progressividade do IPVA nesta hipótese privilegia o princípio da capacidade contributiva. Por outro lado, a seletividade das alíquotas de acordo com o impacto ambiental está no contexto da previsão expressa da defesa do meio ambiente como um dos princípios que devem nortear o Sistema Tributário Nacional.

Outra inovação relevante corresponde à ampliação da incidência do IPVA para embarcações e aeronaves anteriormente não alcançadas pela tributação. Antes do advento da EC nº 132/2023, alguns Estados tentaram instituir IPVA sobre aeronaves e embarcações, entretanto o STF (Brasil, 2002) entendeu que era inconstitucional por ausência de previsão constitucional.

Após o advento da EC nº 132/2023, conforme previsto no art. 155, § 6º, III, da CF, os Estados podem instituir o IPVA sobre aeronaves e embarcações (Brasil, 1988), desde que, o façam após a promulgação da referida emenda constitucional, não se admitindo a cobrança baseada em lei estadual anterior a EC nº 132/2023, já que o regramento constitucional não

admite a constitucionalidade superveniente (Mendes e Branco, 2021, p. 222). Esse foi o entendimento do STF na ADI 5.654/CE, julgado em 09/12/2025:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI ESTADUAL N. 12.023/1992 DO ESTADO DO CEARÁ. IPVA. INCIDÊNCIA SOBRE AERONAVES E EMBARCAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS PARA VEÍCULOS TERRESTRES CONFORME POTÊNCIA DO MOTOR. CONSTITUCIONALIDADE. PEDIDO JULGADO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

4. A superveniência da EC n. 132/2023 não implica perda do objeto da ação direta, no que cabe aferir a constitucionalidade considerado o parâmetro de controle vigente à época da edição da norma impugnada, a teor do decidido na ADI 6.838. 5. De acordo com a jurisprudência consolidada do STF, firmada antes da EC n. 132/2023, o campo de incidência do IPVA restringe-se aos veículos automotores terrestres, não alcançando embarcações e aeronaves, sob pena de violação do art. 155, III, da CF/1988. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 5.654/CE, relator Ministro Nunes Marques. Plenário, julgado em 09/12/2025, DJe de 26/01/2026.) (Grifo nosso)

Nesse contexto, a alteração busca reduzir situações de desigualdade verificadas no sistema tributário brasileiro, no qual veículos terrestres de menor valor frequentemente suportavam tributação patrimonial, enquanto bens de elevado valor econômico permaneciam excluídos do campo de incidência do imposto.

Sob a perspectiva da justiça fiscal, a medida representa tentativa de ampliar a tributação sobre manifestações mais expressivas de riqueza, aproximando o sistema tributário dos objetivos constitucionais de distribuição equitativa dos encargos públicos.

A reforma tributária também incorporou preocupação com a redução de desigualdades estruturais presentes na sociedade brasileira, prevendo mecanismos específicos voltados à promoção da equidade de gênero, especialmente no tratamento tributário dispensado a determinados produtos relacionados à saúde feminina, previsto no art. 143, IV, da LC nº 214/2025 (Brasil, 2025), como forma de garantir o acesso a itens básicos de higiene íntima.

Embora tais medidas apresentem impacto arrecadatário reduzido, revelam o reconhecimento de que a tributação pode ser utilizada como instrumento de promoção de direitos fundamentais e de enfrentamento de desigualdades historicamente consolidadas. Felipe Duque (2025, p. 551) destaca que essa medida tem caráter importante, visando combater a chamada pobreza menstrual, que afeta principalmente mulheres em situação de vulnerabilidade.

Observa-se, portanto, que a Emenda Constitucional nº 132/2023 procurou associar objetivos de simplificação tributária à implementação de instrumentos destinados à promoção da justiça fiscal. A instituição do cashback, a desoneração da cesta básica, a progressividade do ITCMD e a ampliação da incidência do IPVA constituem iniciativas relevantes no sentido de

mitigar os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo e ampliar a aderência do sistema tributário brasileiro ao princípio da capacidade contributiva.

Todavia, embora essas medidas representem avanços importantes sob a perspectiva distributiva, subsistem questionamentos acerca de sua efetividade prática e de sua capacidade para promover transformações estruturais na distribuição da carga tributária nacional. A persistência da elevada dependência da arrecadação proveniente da tributação sobre o consumo, bem como as limitações inerentes aos mecanismos compensatórios adotados, impõem a necessidade de investigação crítica acerca dos limites da reforma tributária na promoção da justiça fiscal.

4 LIMITES DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA PROMOÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL

4.1 Limites dos mecanismos de mitigação da regressividade

A Emenda Constitucional nº 132/2023 representou importante avanço ao incorporar mecanismos destinados à redução dos efeitos regressivos da tributação sobre o consumo, reconhecendo expressamente a necessidade de que as alterações na legislação tributária busquem atenuar as desigualdades produzidas pela incidência de tributos indiretos. Entre as principais medidas adotadas destacam-se a instituição do sistema de devolução personalizada de tributos (cashback) e a criação da Cesta Básica Nacional de Alimentos, concebidas como instrumentos voltados à proteção das famílias de menor renda.

Embora tais mecanismos constituam iniciativas relevantes sob a perspectiva da justiça fiscal, sua capacidade de promover transformações distributivas mais profundas ainda suscita questionamentos. Isso porque a efetividade dessas medidas depende não apenas de sua previsão constitucional e legal, mas também da adequada implementação administrativa, da definição de critérios objetivos de elegibilidade e da existência de estruturas institucionais aptas a assegurar que os benefícios alcancem efetivamente os grupos sociais aos quais se destinam.

No caso do cashback, Duque (2025, p. 529) aponta críticas para a aplicabilidade da devolução personalizada do IBS e da CBS, destacando a complexidade operacional e eficiência administrativa, a identificação dos beneficiários, a disparidade regional, as limitações nos percentuais de devolução e o controle de fraudes.

Em relação a complexidade operacional e eficiência administrativa, o cashback requer a integração entre diferentes esferas de governo, o que pode gerar dificuldades em localidades com infraestrutura digital limitada. No mesmo sentido, a exigência de documentos fiscais pode incentivar práticas fraudulentas, como a emissão de notas fiscais em nome de terceiros. O regulamento precisa estabelecer mecanismos rigorosos de controle, como auditorias e integração de bases de dados, para mitigar esses riscos.

Ademais, para identificação dos usuários, é necessário a inscrição/atualização de informações do CadÚnico para evitar falhas no direcionamento dos benefícios. O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) apresentou um estudo em 2024, que revela a exclusão de 20% da população, estimando-se que 15 milhões de domicílios no país não têm acesso à internet e 39 milhões de pessoas não são usuárias da internet, incluindo até os que possuem recursos

para tal (Direito, 2024, p. 22). Diante desse cenário, a exclusão digital poderá afetar o acesso do cashback as pessoas mais pobres.

A Lei Complementar nº 214/2025, no artigo 119, prevê a possibilidade de adoção de um procedimento simplificado para o cashback nas localidades com dificuldades operacionais (Brasil, 2025). Desse modo, a própria previsão de um procedimento simplificado evidencia o reconhecimento legislativo de que a operacionalização do cashback poderá encontrar obstáculos decorrentes das desigualdades regionais, limitações tecnológicas e dificuldades administrativas dos entes federativos.

Além disso, conforme previsto no § 1º do art. 118 da LC nº 214/2025, os entes federativos possuem autonomia para definir os percentuais de devolução superiores (Brasil, 2025), o que pode levar a disparidades regionais na aplicação do cashback, comprometendo a uniformidade do sistema tributário.

De acordo com Barbosa, Nojosa e Martins (2025), fatores como “o padrão de consumo das famílias, o custo de vida local, o nível de informalidade da economia local e as políticas fiscais dos entes subnacionais podem impactar de forma heterogênea no padrão das devoluções de parte dos impostos às famílias de uma região para outra”.

Por outro lado, a Cesta Básica Nacional de Alimentos apesar de possuir potencial para a redução do preço final ao consumidor, de estimular o consumo formal e contribuir para a segurança alimentar das famílias de baixa renda, possui alguns questionamentos acerca da efetividade desse instrumento de justiça tributária. Felipe Duque (2025, p. 531) aponta críticas relevantes como a desproporcionalidade em desonerar determinados produtos, a falta de focalização adequada e a possibilidade de captura do benefício pelo setor varejista.

O autor aponta que a desoneração completa de todas as carnes revela-se no mínimo, estranho, pois a carne mais barata até a carne mais cara, não pagará nada de IBS e CBS. Por outro lado, o legislador fez distinções quantos aos peixes submetidos à alíquota zero, excetuando a desoneração de peixes que fazem partes de refeições por pessoas que tem mais capacidade contributiva, como o salmão, atum, bacalhau e ovas.

Além disso, essa desoneração tributária beneficia não apenas as pessoas de baixa renda, mas beneficia todas as classes sociais, incluindo os consumidores de alta renda. Todavia, a adoção de benefícios fiscais generalizados pode comprometer a eficiência distributiva pretendida pela reforma, uma vez que a população de baixa renda continuará proporcionalmente destinando parcela superior de seus rendimentos ao pagamento de tributos quando comparados aos contribuintes economicamente mais favorecidos.

Ademais, não se pode desconsiderar a possibilidade de que parcela dos benefícios tributários concedidos seja apropriada pelos agentes econômicos integrantes das cadeias de comercialização, sem que haja correspondente redução dos preços efetivamente suportados pelos consumidores finais. Para Maciel (2024) em mercados de baixa concorrência, o benefício pode ser retido pelos fornecedores. Diante disso, a desoneração tributária poderia produzir resultados inferiores aos inicialmente projetados pelo legislador, limitando seu potencial de promoção da justiça fiscal.

Verifica-se, portanto, que os mecanismos instituídos pela reforma tributária representam avanços importantes no esforço de mitigação da regressividade, especialmente por reconhecerem a necessidade de conferir tratamento diferenciado às famílias em situação de maior vulnerabilidade econômica. Contudo, tais instrumentos possuem natureza predominantemente compensatória, operando sobre os efeitos distributivos produzidos pela tributação do consumo, sem modificar de maneira substancial a centralidade dessa base econômica na estrutura arrecadatória brasileira.

Sob essa perspectiva, embora o cashback e a desoneração da cesta básica constituam medidas relevantes de proteção social, a promoção de uma justiça fiscal mais abrangente padece de mudanças estruturais capazes de fortalecer a tributação sobre manifestações mais expressivas de riqueza, especialmente a renda e o patrimônio.

4.2 Os limites de uma reforma concentrada na tributação do consumo

As alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representam importante avanço na racionalização da tributação sobre o consumo e na incorporação de mecanismos destinados à mitigação da regressividade do sistema tributário brasileiro.

Nesse contexto, Felipe Duque (2025) pontua que se falava inicialmente que a reforma tributária seria para diminuir a carga tributária, entretanto, este não era o principal objetivo, pois o principal objetivo da reforma tributária foi simplificar, corrigir distorções e aumentar a eficiência da tributação sobre o consumo.

A instituição do IVA Dual, a previsão constitucional do princípio da justiça tributária e atenuação dos efeitos regressivos, a criação do cashback e a desoneração de produtos integrantes da Cesta Básica Nacional demonstram a preocupação do constituinte derivado em reduzir parte das distorções historicamente produzidas pela excessiva incidência de tributos sobre bens e serviços.

Entretanto, embora tais medidas representem significativo aperfeiçoamento do modelo anteriormente vigente, elas não alteram o aspecto estrutural responsável pela regressividade da tributação brasileira. Em consequência, permanece a predominância de uma matriz tributária cuja maior parcela das receitas públicas continua sendo obtida por meio de tributos indiretos, que incidem sobre o consumo, os quais, por sua própria natureza, apresentam reduzida capacidade de individualizar a situação econômica dos contribuintes.

Essa circunstância revela importante limitação da reforma, pois os tributos incidentes sobre o consumo recaem sobre operações econômicas e não sobre a riqueza efetivamente disponível de cada indivíduo. Ainda que mecanismos compensatórios, como o cashback, reduzam parte dos efeitos regressivos, o fato gerador permanece desvinculado da capacidade contributiva do consumidor, fazendo com que pessoas pertencentes a diferentes faixas de renda suportem, no momento da aquisição de bens e serviços, carga tributária semelhante.

Essa característica permite afirmar que a reforma assumiu natureza essencialmente corretiva, e não transformadora. Em outras palavras, a reforma procurou reduzir os efeitos produzidos pela estrutura tributária existente, mas não alterou significativamente a própria estrutura responsável pela produção desses efeitos.

Ao invés de reduzir substancialmente a dependência da arrecadação sobre o consumo, optou-se pela criação de mecanismos destinados a compensar parte dos prejuízos experimentados pelos contribuintes economicamente mais vulneráveis. Embora essa estratégia represente avanço relevante, sua eficácia depende da existência de sistemas administrativos eficientes, da correta identificação dos beneficiários e da efetiva operacionalização dos instrumentos de devolução tributária.

Além disso, parcela significativa das medidas introduzidas pela reforma possui caráter focalizado. O cashback, por exemplo, restringe-se às famílias enquadradas nos critérios estabelecidos pela legislação complementar, enquanto a desoneração da cesta básica alcança apenas determinados produtos considerados essenciais. Dessa forma, diversos consumidores de baixa renda que não se enquadram nas hipóteses legais podem continuar suportando parcela expressiva da carga tributária incidente sobre o consumo.

Diferentemente dos impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio, a tributação do consumo não distingue, de forma imediata, as diferenças patrimoniais existentes entre os contribuintes. O tributo é incorporado ao preço do bem ou serviço, sendo suportado economicamente pelo consumidor independentemente de sua condição financeira, circunstância que dificulta a plena concretização do princípio da capacidade contributiva.

Sob essa perspectiva, observa-se que a justiça tributária pressupõe distribuição equitativa dos encargos fiscais conforme a capacidade econômica dos contribuintes. Entretanto, essa finalidade encontra obstáculos quando parcela expressiva da arrecadação permanece vinculada a tributos indiretos, cuja incidência ocorre sobre atos de consumo e não sobre manifestações diretas de riqueza.

A própria Constituição Federal, ao consagrar o princípio da capacidade contributiva e determinar que as alterações legislativas busquem atenuar os efeitos regressivos da tributação (Brasil, 1988), evidencia que a justiça fiscal não pode ser reduzida à simples adoção de mecanismos compensatórios. A efetiva realização desse objetivo exige que a distribuição da carga tributária seja orientada por critérios capazes de considerar, de forma mais precisa, a aptidão econômica de cada contribuinte.

Nesse sentido, embora a reforma tenha introduzido avanços importantes na tributação do consumo, a manutenção dessa base econômica como principal fonte de arrecadação limita o alcance redistributivo das alterações promovidas. Desse modo, ao privilegiar a tributação indireta como principal fonte de arrecadação, o sistema tributário brasileiro se tornou um instrumento de intensificação da concentração de renda e da desigualdade (Zockun, 2016).

A experiência internacional reforça essa conclusão, em países que apresentam sistemas tributários mais progressivos normalmente combinam modelos eficientes de tributação sobre o consumo com maior participação relativa da tributação da renda, do patrimônio e das heranças (Introíni *et al.*, p. 17).

Nessas hipóteses, o imposto sobre valor agregado desempenha importante função arrecadatória, mas não constitui o principal instrumento de realização da justiça fiscal, a qual depende da atuação conjunta de diferentes bases econômicas de tributação.

Assim, pode-se concluir que a Emenda Constitucional nº 132/2023 representou importante avanço institucional ao simplificar a tributação sobre bens e serviços e criar mecanismos voltados à mitigação da regressividade.

Todavia, a permanência de uma estrutura arrecadatória fortemente concentrada no consumo evidencia que a reforma não solucionou integralmente os problemas distributivos do sistema tributário brasileiro, pois os mecanismos introduzidos possuem relevante função compensatória, mas não eliminam as limitações inerentes à predominância da tributação indireta.

Desse modo, a promoção de uma justiça fiscal mais ampla exige que as alterações implementadas pela reforma sejam acompanhadas do fortalecimento da tributação incidente

sobre manifestações diretas de riqueza, especialmente renda e patrimônio, de forma a aproximar a distribuição da carga tributária dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da igualdade material e da justiça tributária.

4.3 A necessidade de fortalecimento da tributação da renda e do patrimônio

A análise desenvolvida nos capítulos anteriores evidencia que a Emenda Constitucional nº 132/2023 representou importante avanço na modernização do sistema tributário brasileiro, especialmente ao simplificar a tributação sobre o consumo, instituir o modelo do IVA Dual, incorporar o princípio da justiça tributária ao texto constitucional e criar mecanismos destinados à mitigação dos efeitos regressivos da tributação indireta.

Todavia, embora tais alterações contribuam para reduzir parte das distorções historicamente presentes no sistema tributário nacional, elas não modificaram substancialmente a distribuição das bases econômicas de incidência da tributação brasileira, que permanece fortemente concentrada sobre o consumo.

Essa constatação conduz à necessidade de refletir sobre o fortalecimento da tributação incidente sobre a renda e o patrimônio como instrumento de concretização da justiça fiscal. Enquanto a tributação sobre o consumo recai sobre manifestações de riqueza já destinadas à satisfação das necessidades individuais, a tributação da renda e do patrimônio apresenta maior aptidão para identificar a efetiva capacidade econômica dos contribuintes, permitindo que aqueles que possuem maior disponibilidade financeira contribuam de maneira proporcionalmente mais elevada para o financiamento das atividades estatais.

Essa perspectiva encontra respaldo no próprio princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, cuja finalidade consiste em distribuir a carga tributária segundo a aptidão econômica de cada contribuinte (Brasil, 1988). A concretização desse princípio pressupõe que a estrutura tributária seja capaz de diferenciar situações econômicas desiguais, circunstância que se revela mais facilmente alcançável mediante tributos incidentes sobre manifestações diretas de riqueza do que por meio de tributos indiretos incorporados ao preço de bens e serviços.

Nesse sentido, estudos elaborados pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP) e pela Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (FENAFISCO), ainda antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, já

sustentavam que uma reforma tributária comprometida com a justiça fiscal não poderia limitar-se à reorganização da tributação sobre o consumo (ANFIP, 2018).

Segundo essas entidades, a redução da regressividade exige a conjugação entre a diminuição da carga incidente sobre bens e serviços e o fortalecimento da tributação sobre a renda e o patrimônio, permitindo maior observância ao princípio da capacidade contributiva e uma distribuição mais equilibrada dos encargos fiscais.

A literatura especializada também demonstra que os sistemas tributários considerados mais equitativos não concentram sua arrecadação em uma única base econômica. Ao contrário, observa-se, sobretudo nos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), maior equilíbrio entre a tributação do consumo, da renda e do patrimônio, permitindo que a função redistributiva do sistema tributário seja desempenhada principalmente pelos tributos diretos, enquanto os impostos sobre o consumo exercem função predominantemente arrecadatória (Introini *et al.*, 2018).

Essa realidade evidencia que a simplificação promovida pela reforma tributária constitui apenas uma etapa do processo de aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro. A neutralidade econômica e a racionalização da tributação sobre o consumo representam objetivos relevantes, mas não substituem a necessidade de fortalecimento da progressividade tributária, indispensável para a redução das desigualdades sociais e econômicas.

Nesse contexto, merece destaque a edição da Lei nº 15.270, de 2025, que promoveu alterações significativas na tributação da renda ao ampliar a faixa de isenção do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física e instituir mecanismos destinados à tributação mínima das altas rendas, bem como a incidência tributária sobre lucros e dividendos:

Art. 6º-A. A partir do mês de janeiro do ano-calendário de 2026, o pagamento, o creditamento, o emprego ou a entrega de lucros e dividendos por uma mesma pessoa jurídica a uma mesma pessoa física residente no Brasil em montante superior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) em um mesmo mês fica sujeito à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas à alíquota de 10% (dez por cento) sobre o total do valor pago, creditado, empregado ou entregue. (BRASIL, 2025)

As alterações introduzidas pela Lei nº 15.270/2025 representam importante movimento de fortalecimento da tributação da renda, buscando aproximar o sistema tributário brasileiro do princípio da capacidade contributiva e reduzir distorções historicamente apontadas pela doutrina em razão da reduzida tributação incidente sobre os rendimentos do capital.

Embora tais medidas revelem mudança importante na política tributária nacional, elas ainda não são suficientes para promover transformação estrutural da matriz tributária brasileira.

A predominância da arrecadação proveniente da tributação sobre o consumo permanece como característica marcante do sistema, razão pela qual a efetiva concretização da justiça fiscal exige a continuidade das reformas voltadas ao fortalecimento da tributação sobre manifestações mais expressivas de riqueza.

Entre os exemplos mais significativos dessa necessidade encontra-se o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto originariamente no art. 153, inciso VII, da CF (Brasil, 1988). Apesar de o constituinte de 1988 haver expressamente atribuído competência à União para instituí-lo mediante lei complementar, transcorridas mais de três décadas desde a promulgação da Constituição, o referido tributo ainda não foi regulamentado.

A relevância dessa omissão foi recentemente reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 55, ocasião em que a Corte declarou que o Congresso Nacional se encontra em mora legislativa na edição da lei complementar destinada à regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas (Brasil, 2025).

Na oportunidade, o Supremo ressaltou que a ausência de regulamentação compromete não apenas a arrecadação potencial decorrente do tributo, mas também a efetividade dos objetivos fundamentais da República, especialmente aqueles relacionados à redução das desigualdades sociais e à erradicação da pobreza, considerando, inclusive, que a própria Constituição prevê a destinação dos recursos arrecadados ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

É importante destacar, contudo, que a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas, por si só, não seria capaz de solucionar os problemas distributivos do sistema tributário brasileiro. A própria experiência internacional demonstra que a promoção da justiça fiscal decorre da atuação coordenada de diversos instrumentos tributários, combinando tributação eficiente sobre o consumo com maior incidência sobre a renda, o patrimônio, as heranças e outras manifestações relevantes de capacidade econômica.

Assim, o IGF deve ser compreendido como um dos possíveis instrumentos de fortalecimento da progressividade tributária, e não como solução isolada para a redução das desigualdades.

Sob essa perspectiva, a construção de um sistema tributário comprometido com a justiça fiscal exige atuação articulada em diferentes frentes. A simplificação da tributação sobre o consumo promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 constitui importante conquista institucional, mas deve ser acompanhada de medidas que ampliem a tributação sobre

manifestações diretas de riqueza, fortaleçam a progressividade do Imposto sobre a Renda, aperfeiçoem a tributação patrimonial e reduzam gradativamente a excessiva dependência da arrecadação proveniente do consumo.

O Brasil é um dos países com menor participação relativa da tributação da renda na carga tributária bruta, ficando na 49ª posição de uma lista de 58 países, que inclui a OCDE e a América Latina (Introíni *et al.*, p. 16).

Diante desse panorama, conclui-se que a reforma tributária inaugurada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representa um marco relevante na evolução do sistema tributário brasileiro, especialmente ao enfrentar problemas históricos relacionados à complexidade normativa e à regressividade da tributação sobre o consumo.

A justiça fiscal não se alcança mediante a substituição da tributação sobre o consumo pela tributação da renda ou do patrimônio. A experiência comparada demonstra que sistemas tributários mais equitativos são construídos a partir da distribuição equilibrada da carga tributária entre diferentes bases econômicas, preservando a eficiência arrecadatória do imposto sobre o consumo, mas atribuindo maior protagonismo aos tributos incidentes sobre manifestações diretas de capacidade econômica.

Entretanto, a promoção da justiça fiscal em sua dimensão mais ampla ainda depende da continuidade desse processo reformador, mediante o fortalecimento da tributação sobre a renda e o patrimônio, de modo que a distribuição da carga tributária se aproxime cada vez mais dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da igualdade material e da justiça tributária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023, representa um dos mais relevantes marcos de transformação do Sistema Tributário Nacional desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Muito além da simplificação da tributação sobre o consumo, a reforma introduziu novos princípios constitucionais, reorganizou a incidência dos tributos sobre bens e serviços e incorporou mecanismos voltados à mitigação dos efeitos regressivos da tributação indireta, evidenciando a preocupação do legislador constituinte derivado com a promoção da justiça fiscal.

O presente trabalho teve por objetivo analisar os limites da Reforma Tributária na promoção da justiça fiscal no Brasil, examinando as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pelas Leis Complementares nº 214/2025 e nº 227/2026. Para tanto, inicialmente foram estudados os fundamentos teóricos da justiça fiscal, da capacidade contributiva, da proteção ao mínimo existencial e da tributação sobre o consumo, demonstrando-se que a elevada participação dos tributos indiretos na arrecadação brasileira constitui uma das principais causas da regressividade do sistema tributário nacional.

Posteriormente, foram analisadas as principais inovações introduzidas pela reforma, especialmente a instituição do modelo de Imposto sobre Valor Agregado Dual (IVA Dual), a positivação do princípio da justiça tributária, a previsão constitucional de atenuação dos efeitos regressivos da tributação, bem como os mecanismos destinados à proteção das camadas economicamente mais vulneráveis da população, dentre os quais se destacam o cashback tributário, a Cesta Básica Nacional de Alimentos, a obrigatoriedade da progressividade do ITCMD e as alterações promovidas na disciplina do IPVA.

A pesquisa permitiu concluir que tais medidas representam avanços relevantes na busca por maior racionalidade, simplicidade e equidade do sistema tributário brasileiro. A substituição de múltiplos tributos incidentes sobre o consumo por um modelo baseado na tributação sobre o valor agregado tende a reduzir a complexidade normativa, diminuir os custos de conformidade tributária, ampliar a segurança jurídica e minimizar conflitos federativos historicamente existentes entre Estados e Municípios.

Da mesma forma, os mecanismos compensatórios instituídos pela reforma demonstram importante preocupação com a redução das desigualdades decorrentes da tributação indireta. O cashback tributário e a desoneração de produtos essenciais constituem instrumentos capazes de amenizar parte dos efeitos regressivos suportados pelas famílias de menor renda, aproximando

a tributação sobre o consumo dos princípios da capacidade contributiva, da igualdade material e da proteção ao mínimo existencial.

Todavia, também foi possível constatar que tais mecanismos possuem limitações estruturais. Embora reduzam parte dos efeitos distributivos negativos da tributação sobre o consumo, eles não alteram substancialmente a composição da matriz tributária brasileira, que permanece fortemente concentrada nessa base econômica. Em outras palavras, a reforma aperfeiçoou o modelo de tributação do consumo, mas não promoveu alteração significativa na distribuição da carga tributária entre consumo, renda e patrimônio.

Nesse contexto, confirmou-se a hipótese inicialmente formulada nesta pesquisa. A Emenda Constitucional nº 132/2023 representa importante avanço na promoção da justiça fiscal, especialmente pela simplificação do sistema tributário e pela criação de instrumentos destinados à mitigação da regressividade. Entretanto, essas medidas, isoladamente, não são suficientes para assegurar a plena concretização da justiça fiscal, permanecendo necessária a ampliação da participação da tributação incidente sobre manifestações diretas de riqueza, especialmente a renda e o patrimônio.

A efetividade do princípio da capacidade contributiva exige que a distribuição da carga tributária considere, de maneira mais intensa, a efetiva aptidão econômica dos contribuintes. Embora a tributação sobre o consumo continue desempenhando papel essencial no financiamento das atividades estatais, sua predominância como principal fonte arrecadatória limita o potencial redistributivo do sistema tributário brasileiro.

Assim, a construção de um modelo fiscal mais justo pressupõe o fortalecimento de tributos cuja incidência recaia diretamente sobre manifestações de riqueza, permitindo que contribuintes com maior capacidade econômica participem proporcionalmente mais do financiamento das despesas públicas.

Importa destacar que essa conclusão não implica desconsiderar os avanços promovidos pela Reforma Tributária, ao contrário, é evidente que a EC nº 132/2023 inaugurou uma nova etapa na evolução do sistema tributário nacional, aproximando-o das melhores práticas internacionais em matéria de tributação sobre o consumo e incorporando importantes diretrizes constitucionais voltadas à justiça tributária.

Contudo, a concretização desse objetivo depende da continuidade do processo de aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro, especialmente mediante políticas públicas e reformas legislativas capazes de promover maior equilíbrio entre as diferentes bases econômicas de incidência tributária.

Dessa forma, conclui-se que a Reforma Tributária representa condição necessária, mas não suficiente, para a efetivação da justiça fiscal no Brasil. A redução das desigualdades tributárias exige não apenas mecanismos compensatórios incidentes sobre o consumo, mas também o fortalecimento da tributação sobre a renda e o patrimônio, de modo a concretizar, de forma mais ampla, os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da igualdade material, da justiça tributária e da dignidade da pessoa humana.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2026.

ALEXANDRE, Ricardo. ARRUDA, Tatiane Costa. **Reforma Tributária - EC 132/2023 e LC 214/2025 - A Nova Tributação do Consumo no Brasil**. 2ª. ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2025.

ANFIP; FENAFISCO. **A reforma tributária necessária. Diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARBOSA, Rafael Barros. NOJOSA, Glauber. MARTINS, Francisco Mário. **Estimativas do impacto do cashback da reforma tributária sobre a renda das famílias no Brasil: uma abordagem regional**. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/estimativas-do-impacto-do-cashback-da-reforma-tributaria-sobre-renda-das-familias-no-brasil>. Acesso em: 30 jun. 2026.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 03 jun. 2026.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 26 jun. 2026.

BRASIL. **Lei nº 15.270, de 26 de novembro de 2025**. Altera a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, para instituir a redução do imposto sobre a renda devido nas bases de cálculo mensal e anual e a tributação mínima para as pessoas físicas que auferem altas rendas; e dá outras providências. Brasília, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2025/lei/115270.htm. Acesso em: 02 jul. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022**. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares nºs 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017. Brasília, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp194.htm. Acesso em: 02 jul. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 26 jun. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 225, de 8 de janeiro de 2026**. Institui o Código de Defesa do Contribuinte. Brasília, Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp225.htm. Acesso em: 28 jun. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026**. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos; institui normas gerais relativas ao Imposto sobre Transmissão Causa mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD). Brasília, Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 26 jun. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. **Embargos de Divergência em Recurso Especial 873.616/PR**. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Data do Julgamento: 13/1/2010. Disponível em:
https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201001587348&dt_publicacao=01/02/2011. Acesso em: 24 jun. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.654/CE**. Relator: Min. Nunes Marques. Data do Julgamento: 09/12/2025. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=793998183>. Acesso em: 30 jun. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão 55/DF**. Relator: Min. Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão: Cristiano Zanin. Data do Julgamento: 06/11/2025. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=795900300>. Acesso em: 01 jul. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 134.509/AM**. Relator: Min. Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence. Data do Julgamento: 29/05/2002. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207766>. Acesso em: 30 jun. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 406.955/MG**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Data do Julgamento: 04/10/2011. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628920>. Acesso em: 12 jun. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 562.045/RS**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Relator p/ Acórdão: Min. Cármen Lúcia. Repercussão Geral - Tema 21. Data do Julgamento: 06/02/2013. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 30 jun. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 601.314/SP**. Relator: Min. Edson Fachin. Data do Julgamento: 24/02/2016. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>. Acesso em: 24 jun. 2026.

BRASIL. Tesouro Nacional. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**. Brasília: 2026. Disponível em: <https://thot-arquivos.tesouro.gov.br/publicacao/54334>. Acesso em: 24 jun. 2026.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL - CCiF. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. São Paulo: 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf. Acesso em: 09 jun. 2026.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DIREITO, Denise do Carmo. LICIO, Elaine, CURRALERO, Cláudia Baddini. **Cadastro Único e a crise da maior idade: questões prementes para consolidar a maturidade dessa política na era digital**. Brasília: IPEA, 2024. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/server/api/core/bitstreams/bfddfd11-da55-47c7-87a8-ef4e7974a1b0/content>. Acesso em: 30 jun. 2026.

DUQUE, Felipe. **Reforma Tributária Esquematizada: Ec 132/2023 e Lc 214/2025 Comentadas**. 2. ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2025.

INTROÍNI, Paulo Gil Holck *et al.* **Tributação sobre a renda da pessoa física: isonomia como princípio fundamental de justiça fiscal. A REFORMA tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP: FENAFISCO, 2018.

KRAMER, Helton. CASTRO, Eduardo Rodrigues de. DUQUE, Felipe. **Tributos em Espécie**. 12. ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2025.

LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 13. Ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

MACIEL, E. **Reforma tributária e política fiscal**. Revista Tributária Brasileira, v. 20, 2024.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 33. ed. rev. e atual. até a EC nº 95, de 15 de dezembro de 2016. São Paulo: Atlas, 2017.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. 1ª. ed. Coimbra: Almedina, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PONTALTI, Mateus. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

QUINTANILHA, Gabriel Sant'anna. **Manual de direito tributário**: volume único. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. São Paulo: Forense, 2020.

SEEFELDER, Claudio. CAMPOS, Rogério. **Constituição e Código Tributário Comentados: sob a ótica da Fazenda Nacional**. 1^a. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

THEODORO, Fernanda Borges. **A injusta regressividade na imposição indireta**. 2018. Disponível em: <http://www.bdt.d.uerj.br/handle/1/9413>. Acesso em: 06 jul. 2026.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

ZOCKUN, Maria Helena. **Equidade na Tributação**. Texto para discussão n° 15. São Paulo: FIPE, 2016.