



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE (UFCG)
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS (CCJS)
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (PROFIAP)

BRUNO SALES RIPARDO RIBEIRO

**A EC 132/2023 E SEUS REFLEXOS NA JUSTIÇA FISCAL, COMPETITIVIDADE
ECONÔMICA E EQUILÍBRIO FEDERATIVO**

SOUSA-PB

2025

BRUNO SALES RIPARDO RIBEIRO

**A EC 132/2023 E SEUS REFLEXOS NA JUSTIÇA FISCAL, COMPETITIVIDADE
ECONÔMICA E EQUILÍBRIO FEDERATIVO**

Dissertação apresentada à Universidade Federal de Campina Grande sob a forma de relatório técnico, como parte das exigências do Programa de Pós-graduação em Administração Pública, Mestrado Nacional em Administração Pública em Rede Nacional - PROFIAP, para obtenção do título de Mestre.

Orientadora: Dr. Jardel de Freitas Soares

SOUSA-PB

2025

FICHA CATALOGRÁFICA

R484e Ribeiro, Bruno Sales Ripardo.
A EC 132/2023 e seus reflexos na justiça fiscal,
competitividade econômica e equilíbrio federativo / Bruno Sales
Ripardo Ribeiro - Sousa, 2025.

74 p. :il. Col.

Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública
– PROFIAP) – Centro de Ciências Jurídicas e Sociais,
Universidade Federal de Campina Grande, 2025.

Orientador: Prof. Dr. Jardel de Freitas Soares.

1. Sistema tributário brasileiro. 2. Emenda constitucional
132/2023. 3. Finalidade dos tributos. 4. Justiça fiscal. 5.
Simplificação tributária. 6. Impactos no desenvolvimento
econômico. I. Soares, Jardel de Freitas. II. Título.

Biblioteca CCJS - UFCG

CDU 336.22(81)(043.2)

Elaborada por MARLY FELIX DA SILVA – Bibliotecária-Documentalista CRB 15/855.

BRUNO SALES RIPARDO RIBEIRO

OS IMPACTOS DA EC 132/2023 NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Dissertação apresentada à Universidade Federal de Campina Grande sob a forma de relatório técnico, como parte das exigências do Programa de Pós-graduação em Administração Pública, Mestrado Nacional em Administração Pública em Rede Nacional - PROFIAP, para obtenção do título de Mestre.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Jardel de Freitas Soares
Orientador (PROFIAP/UFCG)

Prof. Dr. Paulo Abrantes de Oliveira
Examinador Interno (CCJS/UFCG)

Prof. Dr. Luiz Marcelo Martins do Amaral Carneiro Cabral
Examinador externo (PROFIAP/UFPB)

SOUSA-PB, 2025

RESUMO

O sistema tributário brasileiro era alvo de muitas críticas devido à sua alta complexidade e por focar sua taxaço principalmente sobre o consumo de bens e serviços por parte da população, o que gerava um sistema de caráter regressivo e que estimulava a concentraço de renda local. Para mudar esse cenário, foi aprovada a EC 132/2023, que visa a simplificar as regras vigentes, aumentando a competitividade do país e promovendo maior justiça social e desenvolvimento econômico nacional. Nesse contexto, foi possível identificar o seguinte problema que inspirou a realizaço desta pesquisa: quais impactos a EC 132/2023 tem capacidade de produzir na sociedade brasileira sob os aspectos da redistribuiço de renda, da capacidade produtiva nacional e da facilitaço do cumprimento de obrigaçoes legais? O Objetivo Geral deste estudo consiste em investigar os efeitos da EC 132/2023 sobre o sistema tributário brasileiro, analisando suas implicaçoes para a justiça fiscal, o desenvolvimento econômico e o equilíbrio federativo no Brasil. Este trabalho justifica-se por abordar um tema muito atual e de elevado interesse para a sociedade, com implicaçoes profundas para a economia, a população e o Estado brasileiro. Para alcançar os objetivos da pesquisa, foi realizado um levantamento bibliográfico em livros, leis, trabalhos científicos, documentos normativos e materiais disponibilizados em sites especializados. Os dados foram avaliados por meio de análise documental, método que consiste no exame sistemático de documentos acadêmicos, normativos e jurídicos relevantes para interpretar os aspectos teóricos e jurídicos relacionados à EC 132/2023. O estudo concluiu que a reforma tributária no Brasil, baseada na unificaço, não cumulatividade plena e tributaço no destino, representa uma reestruturaço profunda com potenciais impactos positivos no desenvolvimento econômico e na justiça fiscal. A simplificaço tributária deve reduzir custos operacionais, estimular a formalizaço e atrair investimentos, impulsionando o PIB e a produtividade. No aspecto da justiça fiscal, a reforma busca eliminar a cumulatividade, criar regimes diferenciados para pequenas empresas, instituir o Imposto Seletivo sobre produtos prejudiciais, desonerar a cesta básica nacional e implementar o cashback para famílias de baixa renda, além de taxar bens de luxo, visando um sistema mais equitativo e menos regressivo.

Palavras-Chave: Sistema Tributário; Simplificaço; Redistribuiço de Renda.

ABSTRACT

The Brazilian tax system was the target of much criticism due to its high complexity and its focus on taxation of the population's consumption of goods and services, creating a regressive system that encouraged local income concentration. To change this scenario, Constitutional Amendment 132/2023 was approved, aiming to simplify current rules, increasing the country's competitiveness and promoting greater social justice and national economic development. In this context, the following problem was identified, which inspired this research: what impacts does Constitutional Amendment 132/2023 have on Brazilian society in terms of income redistribution, national productive capacity, and facilitating compliance with legal obligations? The general objective of this study is to investigate the effects of Constitutional Amendment 132/2023 on the Brazilian tax system, analyzing its implications for fiscal justice, economic development, and federative balance in Brazil. This work addresses a very current topic of great interest to society, with profound implications for the economy, the population, and the Brazilian State. To achieve the research objectives, a bibliographic survey was conducted of books, laws, scientific papers, normative documents, and materials available on specialized websites. The data were evaluated through document analysis, a method that consists of the systematic examination of relevant academic, normative, and legal documents to interpret the theoretical and legal aspects related to Constitutional Amendment 132/2023. The study concluded that tax reform in Brazil, based on unification, full non-cumulativeness, and destination taxation, represents a profound restructuring with potential positive impacts on economic development and tax justice. Tax simplification should reduce operating costs, stimulate formalization, and attract investment, boosting GDP and productivity. In terms of tax justice, the reform seeks to eliminate cumulation, create differentiated regimes for small businesses, institute a Selective Tax on harmful products, reduce the burden on the national basic food basket, and implement cashback for low-income families, in addition to taxing luxury goods, aiming for a more equitable and less regressive system.

Keywords: Tax System; Simplification; Income Redistribution.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CNI	Confederação Nacional da Indústria
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIP	Contribuição de Custeio do Serviço de Iluminação Pública
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
EC	Emenda Constitucional
FDR	Fundo de Desenvolvimento Regional
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto de Exportação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto de Importação
INSS	Instituto Nacional da Seguridade Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto Sobre Valor Agregado
OCDE	Organização Para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIS	Programa de Integração Social
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	12
1.2 OBJETIVOS	12
1.2.1 Objetivo Geral	12
1.2.2 Objetivos Específicos	13
1.3 JUSTIFICATIVA DE PESQUISA	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	16
2.1 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	16
2.1.1 Impostos.....	17
2.1.2 Taxas.....	19
2.1.3 Contribuições de Melhoria	21
2.1.4 Empréstimos Compulsórios.....	22
2.1.5 Contribuições Especiais	23
2.2 FINALIDADES DOS TRIBUTOS	24
2.3 JUSTIÇA FISCAL	26
2.4 CARACTERÍSTICAS SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	28
2.5 EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023.....	30
2.6 GOVERNANÇA FISCAL	31
3 METODOLOGIA	34
4 DISCUSSÃO	36
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
REFERÊNCIAS.....	56
APÊNDICE A – Relatório Técnico	61

1 INTRODUÇÃO

Os tributos são elementos indispensáveis à existência do Estado moderno e constituem a principal fonte de recursos para a prestação de serviços públicos essenciais à sociedade. Desde a segurança pública até a educação e saúde, é por meio da arrecadação tributária que o governo financia as políticas públicas e promove o bem-estar social. No entanto, a complexidade do sistema tributário, a carga tributária elevada e a desigualdade na distribuição da riqueza geram debates acalorados sobre a justiça e a eficiência do sistema tributário (Paulsen, 2024).

A função primordial dos tributos é garantir o financiamento das atividades estatais, assegurando a manutenção das políticas públicas e o cumprimento das finalidades do Estado. No entanto, como já destacava Musgrave (1959), o sistema tributário transcende essa dimensão fiscal ao desempenhar funções alocativa, distributiva e estabilizadora, configurando-se como instrumento de intervenção econômica e de promoção da justiça social.

Nessa perspectiva, Rawls (1997) sustenta que a tributação deve constituir um mecanismo de efetivação da justiça distributiva, de modo que as desigualdades somente possam ser legitimadas quando resultarem em benefícios concretos para os menos favorecidos. Em linha semelhante, Stiglitz (2012) observa que sistemas tributários regressivos não apenas intensificam desigualdades estruturais, como também fragilizam a coesão social, comprometendo a legitimidade do pacto democrático. No contexto brasileiro, Lobo Torres (2000) acrescenta que a justiça fiscal deve ser entendida como corolário do princípio constitucional da capacidade contributiva, impondo que a tributação seja orientada pela equidade e pela proporcionalidade na repartição dos encargos entre os contribuintes.

Segundo o autor, a função primordial dos tributos é financiar as atividades do Estado, garantindo a provisão de bens e serviços públicos que, em sua maioria, não são produzidos pelo mercado. Além disso, os tributos podem ser utilizados como instrumento de política econômica, visando estimular ou desestimular determinadas atividades, corrigir distorções de mercado e promover a redistribuição de renda.

Entretanto, a complexidade do sistema tributário brasileiro, com uma multiplicidade de impostos e alíquotas, gera diversos problemas. A burocracia excessiva dificulta o cumprimento das obrigações tributárias pelas empresas e cidadãos, gerando custos adicionais e incentivando a sonegação. A guerra fiscal

entre estados e municípios, com a concessão de benefícios fiscais para atrair empresas, fragiliza a arrecadação e distorce a concorrência (Coelho, 2016).

A carga tributária elevada também é um ponto crítico. Embora seja necessário financiar as atividades do Estado, uma carga tributária excessiva pode inibir a atividade econômica, reduzir a competitividade das empresas e gerar insatisfação social. A desigualdade na distribuição da carga tributária é outro problema relevante. Os mais pobres tendem a arcar com uma proporção maior da carga tributária em relação aos mais ricos, o que agrava as desigualdades sociais (Torres, 2014).

De acordo com o DIEESE (2011), quase metade da arrecadação nacional provém da tributação sobre o consumo, o que confere ao sistema brasileiro um caráter regressivo e concentrador de renda. Tais tributos — ICMS, ISS, IPI, Cofins e CIDE — são embutidos no preço final de produtos e serviços, recaindo de forma desproporcional sobre a população de menor renda. Esse foco excessivo no consumo, somado à profusão normativa, resultou em um sistema complexo e oneroso, que compromete a competitividade das empresas nacionais frente aos países da OCDE.

Essa realidade se reflete no volume expressivo de normas tributárias produzidas no país. O Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2020) destaca que, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, foram editadas cerca de 37 normas tributárias por dia, o que obriga empresas a destinarem vultosos recursos à manutenção de pessoal e sistemas para acompanhar tais mudanças. Não surpreende, portanto, que economistas, empresários e instituições internacionais defendam reiteradamente a necessidade de uma reforma que simplifique e racionalize o sistema (BID, 2014; OCDE, 2023; CNI, 2023).

Nesse cenário, múltiplas propostas de reforma tributária foram objeto de debate no Congresso Nacional, destacando-se a PEC nº 45/2019 como a de maior repercussão. Após um processo legislativo marcado por intensas negociações entre União, estados e municípios, a proposta resultou na promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 (Brasil, 2023). A emenda promoveu uma profunda reestruturação do sistema tributário brasileiro ao determinar a substituição de cinco tributos — ICMS, ISS, IPI, PIS/Pasep e Cofins — por dois impostos sobre valor agregado: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados e municípios, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de caráter federal. Ambos se caracterizam por possuírem base ampla e pela adoção da

não cumulatividade plena, eliminando a tributação em cascata e aproximando o modelo brasileiro das melhores práticas internacionais.

Esse desenho constitucional, entretanto, dependia de regulamentação infraconstitucional para ganhar efetividade. É nesse ponto que se insere a Lei Complementar nº 214/2025, responsável por disciplinar aspectos operacionais essenciais para a transição ao novo modelo, tais como a definição das alíquotas de referência, os critérios para a partilha federativa da arrecadação e os mecanismos de compensação financeira durante o período de adaptação.

A LC 214/2025 também detalhou regras de incidência, créditos tributários e hipóteses de imunidade e isenção, oferecendo maior segurança jurídica aos contribuintes e aos entes federativos.

Dessa forma, pode-se afirmar que, enquanto a EC 132/2023 estabeleceu a arquitetura normativa da reforma, a LC 214/2025 lhe conferiu concretude prática, constituindo o elo entre o projeto constitucional e sua aplicação efetiva na realidade econômica e fiscal brasileira.

A aprovação da Emenda Constitucional 132/2023 representa, portanto, um marco no processo de simplificação tributária. Contudo, a reforma não se limita à criação do IVA dual. Inclui ainda a instituição do Imposto Seletivo (IS), destinado a incidir sobre produtos nocivos à saúde e ao meio ambiente, reforçando a função extrafiscal da tributação (DERZI, 2019). Tal medida evidencia que o objetivo da reforma não é apenas arrecadatório, mas também regulatório, em consonância com experiências internacionais e com a noção de justiça fiscal.

O caráter federativo da reforma é outro aspecto central. Como ressalta Schoueri (2018), a chamada guerra fiscal corroeu a lógica cooperativa entre estados e municípios, acentuando desigualdades regionais. A PEC 132/2023 busca enfrentar esse desafio por meio da harmonização da tributação sobre o consumo e da criação de fundos de compensação e desenvolvimento regional, equilibrando a uniformidade nacional com a autonomia dos entes federativos (Greco, 2022).

Não obstante, é preciso reconhecer que a reforma tributária não se esgota na emenda constitucional. A implementação do novo sistema dependerá de regulamentações futuras, especialmente por meio de leis complementares que definirão a operacionalização do IBS e da CBS. Assim, como observa Torres (2020), qualquer reforma tributária é sempre um projeto em aberto, cujo êxito dependerá

não apenas da técnica legislativa, mas também da capacidade política e administrativa de sua execução.

Diante desse quadro, a análise da Emenda Constitucional 132/2023 exige uma abordagem crítica e interdisciplinar, que considere não apenas seus aspectos técnicos, mas também seus desdobramentos sociais, econômicos e políticos. Partindo da compreensão de que o sistema tributário é expressão de valores constitucionais como igualdade, solidariedade e eficiência (Ataliba, 2012).

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

A reforma tributária é uma pauta que há tempos vem sendo discutida por vários setores da sociedade brasileira, tendo em vista a necessidade de melhorar a competitividade econômica do país frente a outras nações, além de simplificar o recolhimento de tributos e tornar mais justo, do ponto de vista social, o sistema tributário nacional.

Após mais de trinta anos de debates e negociações no Congresso Nacional, foi aprovada a EC 132/2023, que promove alterações legais na tributação sobre consumo e patrimônio no Brasil, prevendo a unificação de vários impostos e contribuições vigentes no país e permitindo a taxação de objetos que até então não eram alcançados pelo nosso sistema tributário.

Nesse contexto, foi possível identificar o seguinte problema de pesquisa que o presente estudo se propõe a responder: quais as implicações da Emenda Constitucional nº 132/2023 para sobre a justiça fiscal, a competitividade econômica e o equilíbrio federativo no Brasil, considerando tanto os efeitos redistributivos quanto os desafios de sua implementação?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste estudo é investigar os efeitos da EC 132/2023 sobre o sistema tributário brasileiro, analisando suas implicações para a justiça fiscal, o desenvolvimento econômico e o equilíbrio federativo no Brasil.

1. 2.2 Objetivos Específicos

- Examinar a redistribuição da carga tributária decorrente da EC 132/2023 entre setores produtivos e classes sociais;
- Avaliar os potenciais efeitos da reforma sobre a competitividade das empresas e a produtividade nacional
- Explorar os mecanismos de justiça fiscal previstos na emenda, como *cashback*, regimes diferenciados e tributação seletiva.

1.3 JUSTIFICATIVA DE PESQUISA

A Reforma Tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representa um dos marcos mais significativos da história contemporânea do ordenamento jurídico, econômico e fiscal brasileiro. Sua relevância decorre da profundidade das mudanças que introduz no sistema tributário, caracterizado historicamente pela elevada complexidade normativa, pela regressividade estrutural e por deficiências na eficiência alocativa dos recursos públicos. Ao propor a substituição de tributos sobre o consumo por um Imposto sobre Valor Agregado dual (IBS e CBS), pautado pela não cumulatividade plena e pela tributação no destino, a reforma busca responder a problemas crônicos do modelo vigente, ao mesmo tempo em que sinaliza para uma reconfiguração da própria lógica de distribuição de competências e receitas entre os entes federativos.

Os objetivos centrais delineados pela EC 132/2023 — simplificação normativa, promoção da justiça fiscal, fortalecimento do equilíbrio federativo e estímulo ao investimento produtivo — dialogam de maneira direta com princípios constitucionais basilares, como a capacidade contributiva, a igualdade, a solidariedade fiscal e a eficiência administrativa. Trata-se, portanto, de um objeto de estudo que transcende a dimensão técnico-tributária, alcançando questões estruturais do Estado brasileiro e de seu pacto federativo, além de se inserir em debates mais amplos sobre desenvolvimento econômico e justiça social.

Do ponto de vista acadêmico, a pertinência desta pesquisa é reforçada pela escassez de estudos consolidados sobre a EC 132/2023, em razão do exíguo intervalo temporal entre sua promulgação e o presente momento. A literatura nacional ainda carece de análises críticas que articulem de forma integrada as

dimensões da justiça fiscal, do desenvolvimento econômico e do equilíbrio federativo, especialmente sob a ótica das potencialidades e riscos inerentes à implementação da reforma. Nesse contexto, este trabalho se propõe a preencher uma lacuna científica relevante, contribuindo para a formação de uma base conceitual inicial que possibilite o amadurecimento do debate acadêmico e institucional em torno da matéria.

A justificativa social da pesquisa é igualmente robusta. O Brasil ocupa posição de destaque entre os países mais desiguais do mundo, fenômeno que se explica, em parte, pela concentração da carga tributária no consumo, característica que agrava a regressividade fiscal (DIEESE, 2011). A reforma propõe mecanismos inovadores, como a alíquota zero para a cesta básica nacional, o *cashback* destinado a famílias de baixa renda e a tributação de bens e serviços de luxo, que carregam em si a promessa de maior redistribuição da carga tributária. Entretanto, tais instrumentos demandam exame crítico quanto à sua efetiva capacidade de materializar a justiça fiscal em um país marcado por disparidades socioeconômicas profundas e por desafios de implementação administrativa e tecnológica.

No campo econômico, a relevância da investigação se ancora em diagnósticos reiteradamente apresentados por organismos nacionais e internacionais. Relatórios da OCDE (2023), do Banco Mundial (2021), do IPEA (2023) e da CNI (2023) apontam que a excessiva complexidade, a cumulatividade e a burocracia tributária constituem fatores que encarecem a produção, ampliam os custos de conformidade e desestimulam a competitividade internacional. Nesse sentido, a substituição dos atuais tributos sobre o consumo por um IVA dual representa não apenas uma medida de simplificação, mas uma transformação estrutural com potencial de reposicionar o Brasil no cenário global de investimentos, promovendo maior previsibilidade e segurança jurídica.

Por fim, a relevância prática da pesquisa deve ser sublinhada. Seus resultados possuem aplicabilidade imediata, na medida em que podem subsidiar o debate legislativo acerca das leis complementares que darão efetividade à reforma, apoiar órgãos de controle, como o Tribunal de Contas da União e os Tribunais de Contas Estaduais, além de orientar a formulação e execução de políticas tributárias no âmbito da Administração Pública. Temas como a coordenação federativa, o equilíbrio regional e o planejamento orçamentário serão diretamente afetados pelas escolhas normativas e institucionais que se seguirão à promulgação da EC 132/2023.

Assim, esta pesquisa não se limita a oferecer uma análise teórica, mas assume a ambição de contribuir para o aprimoramento da governança fiscal brasileira, fortalecendo o Estado Democrático de Direito e promovendo a articulação entre eficiência administrativa, justiça social e desenvolvimento sustentável. Dessa forma, consolida-se como um trabalho acadêmico de elevada relevância científica, social e econômica, alinhado aos grandes desafios do Brasil no século XXI.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

A classificação das espécies tributárias constitui tema central no direito tributário, pois reflete não apenas categorias formais da lei, mas a própria lógica distributiva da carga fiscal no interior do Estado moderno. O Código Tributário Nacional (Brasil, 1966), inspirado na teoria tripartite, fixou como espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Com a Constituição Federal de 1988, esse rol foi ampliado, incorporando os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, o que consolidou, no Brasil, a chamada teoria pentapartite (Machado, 2020; Firmino, 2018).

A natureza jurídica de cada tributo decorre do respectivo fato gerador, independentemente da denominação legal ou da destinação do produto de sua arrecadação (Ataliba, 2012). Essa compreensão permite distinguir entre tributos vinculados — que pressupõem uma contraprestação estatal específica ao contribuinte, como taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios — e tributos não vinculados, como os impostos, cuja arrecadação confere ao Estado liberdade na alocação dos recursos públicos.

Contudo, a análise contemporânea da tributação exige um olhar que ultrapasse a mera classificação normativa. Conforme Musgrave (1959), os tributos desempenham funções múltiplas: fiscal, alocativa, distributiva e estabilizadora, impactando diretamente a estrutura econômica e social. Nesse sentido, Rawls (1971) sustenta que a tributação deve se orientar pela justiça distributiva, legitimando desigualdades apenas quando estas resultem em benefício para os menos favorecidos. Em linha semelhante, Stiglitz (2015) demonstra que sistemas tributários regressivos, baseados em impostos indiretos, agravam desigualdades estruturais e comprometem a coesão social. O DIEESE (2011) reforça esse diagnóstico ao mostrar que a concentração da arrecadação em tributos sobre o consumo compromete a justiça social e perpetua a regressividade fiscal.

A experiência internacional aponta caminhos distintos. Relatórios da OCDE (2023) evidenciam que a adoção do modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) em países da União Europeia e da América Latina resultou em maior neutralidade econômica e transparência do sistema, reduzindo a cumulatividade e fortalecendo a

competitividade. Esse contraste evidencia como o Brasil, ao privilegiar tributos incidentes sobre o consumo, historicamente se afastou de modelos mais equitativos, que dão maior centralidade à tributação da renda e do patrimônio.

No plano doutrinário, autores como Ricardo Lobo Torres (2001), Derzi (2018) e Schoueri (2018) defendem que a análise das espécies tributárias deve ser indissociável dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da igualdade e da solidariedade, os quais conferem legitimidade democrática à tributação. Essa perspectiva ganha especial relevância diante da Emenda Constitucional nº 132/2023, que redesenhou a tributação sobre o consumo ao instituir o IVA dual, composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

É nesse ponto que se insere a Lei Complementar nº 214/2025, responsável por regulamentar aspectos essenciais da reforma e dar concretude ao novo regime. A LC 214/2025 disciplinou a forma de incidência, a sistemática de créditos tributários, as regras de transição, a definição de alíquotas de referência e os mecanismos de partilha federativa, além de estabelecer instrumentos de compensação para mitigar perdas de arrecadação durante o período de adaptação. Ao detalhar o funcionamento do IBS e da CBS, a lei promoveu a efetiva substituição de tributos historicamente regressivos, como ICMS, ISS, IPI, PIS/Pasep e Cofins, por um modelo orientado à simplicidade, neutralidade econômica e justiça distributiva.

Dessa forma, a discussão sobre as espécies tributárias não pode mais se restringir à dogmática tradicional, fundada unicamente na classificação pentapartite. A realidade normativa brasileira, após a EC 132/2023 e a LC 214/2025, inaugura um novo paradigma, que exige a articulação entre categorias jurídicas clássicas, princípios constitucionais e práticas comparadas. O desafio contemporâneo consiste em compreender que a classificação das espécies tributárias não é apenas um exercício conceitual, mas um elemento que revela o compromisso do Estado com a justiça fiscal, a eficiência econômica e a redução das desigualdades sociais no Brasil do século XXI.

2.1.1 Impostos

Os impostos configuram a principal espécie tributária no ordenamento jurídico brasileiro, por incidirem sobre distintas manifestações de riqueza do sujeito passivo

e desempenharem relevante função de solidariedade social, uma vez que financiam a consecução do bem comum (Paulsen, 2024).

A competência para sua instituição é rigidamente definida pela Constituição Federal de 1988, que distribui entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios os tributos de sua alçada. Nesse arranjo, à União compete instituir impostos como o Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE), o Imposto sobre a Renda (IR), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), o Imposto Territorial Rural (ITR) e o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF). Já os Estados detêm competência sobre 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). Os Municípios, por sua vez, instituem o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto sobre Serviços (ISS). O Distrito Federal, em caráter cumulativo, exerce a competência tanto estadual quanto municipal (Machado, 2020).

Embora a lista constitucional de impostos seja taxativa, em regime de *numerus clausus*, a União dispõe de competência residual para criar novos tributos mediante lei complementar, desde que observados dois requisitos fundamentais: a distinção de fato gerador e de base de cálculo em relação aos já existentes e a preservação do princípio da não cumulatividade (Alexandre, 2016). Nesse ponto, Ataliba (2012) ressalta que a Constituição não cria impostos de forma direta, mas apenas confere competência aos entes políticos para instituí-los, exigindo-se a edição de normas infraconstitucionais que estabeleçam os elementos essenciais da obrigação tributária.

A tributação por meio de impostos encontra fundamento no princípio da capacidade contributiva, consagrado no art. 145, §1º, da Constituição de 1988. Esse princípio determina que os tributos assumam caráter pessoal e sejam graduados segundo a situação econômica do contribuinte, assegurando tratamento desigual aos desiguais. Tal diretriz é indissociável da busca pela justiça fiscal, pois legitima a redistribuição da carga tributária como instrumento de promoção da equidade social (Torres, 2011).

Nesse contexto, a Emenda Constitucional nº 132/2023 introduz uma transformação paradigmática no sistema de tributação sobre o consumo. A emenda extinguiu cinco tributos — ICMS, ISS, IPI, PIS/Pasep e Cofins — substituindo-os

pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre União, Estados e Municípios, e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal. Ambos foram estruturados segundo o modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), adotando base ampla, não cumulatividade plena e tributação no destino. Complementarmente, foi instituído o Imposto Seletivo (IS), de caráter extrafiscal, voltado à desestimulação do consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente (Brasil, 2023).

Essas inovações, conforme analisa Schoueri (2021), alinham o Brasil a padrões internacionais de maior neutralidade e simplificação tributária, favorecendo a redução de litígios e dos custos de conformidade. Contudo, os desafios permanecem expressivos: a forte dependência de muitos municípios em relação ao ISS — agora substituído pelo IBS — pode fragilizar sua autonomia financeira, demandando mecanismos eficazes de compensação e cooperação federativa. Além disso, como apontam Grupenmacher e Feio (2024), o longo período de transição entre o antigo e o novo regime tributário tende a gerar zonas de incerteza, potencializando conflitos judiciais nos curto e médio prazos.

Assim, a EC nº 132/2023 não apenas reorganiza a lista de impostos constitucionalmente previstos, mas também reintroduz no debate tributário os princípios clássicos da isonomia e da capacidade contributiva. Ao mesmo tempo, evidencia os limites da reforma, que concentrou seus efeitos sobre a tributação do consumo sem alcançar, de modo estrutural, a tributação sobre renda e patrimônio — dimensões indispensáveis para uma efetiva correção das desigualdades e para o fortalecimento da justiça fiscal no Brasil contemporâneo.

2.1.2 Taxas

Classicamente, distingue-se entre taxas de polícia, vinculadas à supremacia do interesse público sobre o privado — como ocorre em fiscalizações sanitária, urbanística e ambiental —, e taxas de serviço, derivadas da prestação de serviços públicos individualizáveis, tais como coleta de lixo ou licenciamento (Machado, 2020).

Todavia, a análise contemporânea evidencia que essas categorias, embora ainda relevantes, são insuficientes para compreender plenamente o papel das taxas no sistema tributário. Torres (2011) observa que a natureza contraprestacional dessas espécies confere legitimidade à sua instituição, mas limita sua capacidade

arrecadatória, tornando-as fontes complementares, e não primárias, de financiamento estatal.

Schoueri (2021) reforça que a função regulatória das taxas de polícia exige interpretação restritiva, sob pena de desvirtuamento em benefício de objetivos exclusivamente arrecadatórios. Estudos recentes de Grupenmacher e Feio (2024) indicam a expansão das taxas de fiscalização sobre setores estratégicos da economia — incluindo telecomunicações, energia e ocupação do espaço urbano —, o que evidencia tensões entre a autonomia financeira dos entes federados e os limites constitucionais de proporcionalidade e razoabilidade.

No contexto da reforma tributária, a Emenda Constitucional nº 132/2023 não alterou o regime jurídico das taxas, mantendo-as como espécie tributária autônoma. No entanto, a regulamentação infraconstitucional, por meio da Lei Complementar nº 214/2025, desempenha papel decisivo na consolidação desse regime. A LC 214/2025 detalhou regras sobre a cobrança, a destinação e a base de cálculo de tributos municipais e estaduais, estabelecendo critérios claros para a transição do ISS ao IBS e garantindo que a substituição não comprometa de forma abrupta a arrecadação local. Ao definir parâmetros de compensação e limites de incidência, a lei buscou preservar a autonomia financeira dos entes subnacionais e reduzir disputas judiciais decorrentes de interpretações divergentes.

Essa articulação evidencia os limites e alcances da reforma: embora tenha promovido uma reestruturação significativa da tributação sobre o consumo, a EC 132/2023, com o suporte da LC 214/2025, não alterou a dependência histórica de muitos municípios em relação às taxas e ao ISS. A necessidade de equilibrar a centralização arrecadatória do IBS com a manutenção da autonomia local torna a análise das taxas ainda mais relevante no novo modelo tributário.

Portanto, a compreensão das taxas deve ir além da classificação dogmática tradicional, incorporando princípios constitucionais como capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade, bem como o papel desses tributos na sustentabilidade financeira dos entes subnacionais.

Se, por um lado, as taxas representam instrumentos legítimos de compensação pelo exercício do poder de polícia e pela prestação de serviços divisíveis, por outro, seu uso desproporcional ou descoordenado pode gerar distorções, aumentar a litigiosidade e comprometer a confiança no sistema tributário,

mesmo diante das mudanças promovidas pela EC 132/2023 e regulamentadas pela LC 214/2025.

2.1.3 Contribuições de Melhoria

As contribuições de melhoria configuram tributos vinculados cuja exigibilidade decorre da valorização imobiliária gerada pela execução de obras públicas promovidas pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios (BRASIL, 1966). Fundamentam-se no princípio de vedação ao enriquecimento sem causa, de modo que os particulares que obtenham acréscimo patrimonial decorrente de investimentos públicos compartilhem proporcionalmente os custos da intervenção estatal (torres, 2011; Machado, 2020).

A Constituição Federal de 1988 reafirma esse caráter contraprestacional, ao determinar que a cobrança das contribuições de melhoria somente é possível após a execução total ou parcial da obra, desde que seja demonstrada valorização inequívoca do imóvel. A base de cálculo corresponde à diferença entre o valor venal do bem antes e depois da intervenção, observando-se dois limites constitucionais: o individual, que impede a cobrança superior à valorização específica de cada imóvel, e o global, que veda a arrecadação que exceda o custo total da obra (Alexandre, 2016).

Apesar de sua relevância teórica, a utilização prática das contribuições de melhoria no Brasil é limitada. Pesquisas do IBPT (2020) e do IPEA (2023) indicam que sua cobrança é rara, em razão tanto da dificuldade técnica em mensurar a valorização imobiliária quanto da resistência política em aplicar um tributo que recai diretamente sobre proprietários de maior poder econômico. Esse descompasso entre previsão constitucional e execução prática fragiliza o potencial redistributivo do tributo e evidencia a distância entre teoria e realidade fiscal.

Do ponto de vista da justiça fiscal, Schoueri (2021) observa que as contribuições de melhoria representam um instrumento de solidariedade horizontal, pois repartem de forma proporcional os benefícios decorrentes de obras públicas concentrados em determinados proprietários. Contudo, como alerta Lobo Torres (2011), a subutilização desse tributo compromete a legitimidade do sistema tributário, ao transferir para toda a coletividade o financiamento de investimentos que beneficiam apenas segmentos restritos da sociedade.

No contexto da Emenda Constitucional nº 132/2023, verifica-se que a reforma se concentrou nos tributos sobre o consumo, notadamente com a criação do IBS e da CBS, sem promover alterações ao regime jurídico das contribuições de melhoria. Esse silêncio evidencia um limite da reforma: ao não enfrentar a subutilização desse tributo, perpetua-se um modelo em que a arrecadação sobre o patrimônio permanece reduzida, reforçando a dependência de tributos regressivos sobre o consumo (OCDE, 2023).

A Lei Complementar nº 214/2025, embora tenha detalhado a operacionalização de impostos e contribuições federais e estaduais no âmbito da reforma, manteve inalterada a estrutura normativa das contribuições de melhoria, confirmando sua posição de instrumento secundário no financiamento estatal. Nesse sentido, a análise das contribuições de melhoria evidencia tanto seu potencial de equidade quanto sua inexpressividade prática. Trata-se de um ponto crítico do sistema tributário brasileiro e da própria reforma, cuja superação exigiria maior articulação política e institucional para efetivar os mecanismos previstos constitucionalmente e concretizar a justiça fiscal na distribuição dos encargos sobre o patrimônio.

2.1.4 Empréstimos Compulsórios

Os empréstimos compulsórios configuram uma espécie tributária de competência exclusiva da União, podendo ser instituídos por meio de lei complementar em situações excepcionais, tais como despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, bem como para financiar investimentos públicos urgentes e de relevante interesse social (BRASIL, 1988). Embora possuam natureza coercitiva, distinguem-se por sua característica de restituição obrigatória, aproximando-se de uma figura híbrida entre tributo e crédito público (Machado, 2020).

Sua arrecadação possui caráter vinculado, devendo ser destinada exclusivamente às finalidades que justificaram sua instituição, em consonância com os princípios da legalidade estrita e do controle do desvio de finalidade (Torres, 2011). O Código Tributário Nacional estabelece, ainda, que a lei instituidora fixe prazo e condições para o resgate, sob pena de inconstitucionalidade (Brasil, 1966). Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal consolidou entendimento de que a

restituição deve ocorrer na mesma espécie arrecadada, reforçando a exigência de simetria e transparência no uso dos recursos públicos.

Apesar de sua previsão constitucional, os empréstimos compulsórios têm aplicação prática limitada, sendo utilizados apenas em episódios pontuais, como ocorreu nos anos 1980 para investimentos no setor energético. Doutrinadores como Schoueri (2021) e Paulsen (2024) destacam que, embora legítimos, esses instrumentos são politicamente sensíveis e juridicamente complexos, uma vez que impõem ônus financeiro imediato aos contribuintes, com promessa futura de restituição frequentemente contestada judicialmente.

No contexto da Emenda Constitucional nº 132/2023, é relevante notar que os empréstimos compulsórios não sofreram alterações. Sua manutenção fora do escopo da reforma evidencia os limites da reestruturação aprovada, que concentrou esforços nos tributos sobre o consumo, especialmente com a criação do IBS e da CBS, deixando intocados instrumentos de arrecadação de caráter extraordinário. Essa exclusão confirma que a reforma de 2023 não representou uma revisão sistêmica de todas as espécies tributárias, mas sim uma reconfiguração parcial, voltada para corrigir distorções históricas na tributação indireta.

Portanto, a análise dos empréstimos compulsórios evidencia sua importância teórica no desenho constitucional do sistema tributário brasileiro, reforçando princípios de vinculação, transparência e legalidade. Ao mesmo tempo, demonstra sua irrelevância prática diante da raridade de utilização e ilustra os limites da reforma tributária de 2023: ampla na simplificação e modernização da tributação sobre o consumo, mas restrita quanto à revisão global das demais espécies tributárias, especialmente aquelas voltadas a situações extraordinárias de arrecadação.

2.1.5 Contribuições Especiais

Essa espécie tributária também possui destinação afetada, ou seja, o produto de sua arrecadação deve ser destinado a objetivos predeterminados. A CF/88 prevê que a União detém a competência para instituir contribuições especiais sociais, de intervenção no domínio econômico (CIDE) e corporativas (Novais, 2018).

Todavia, segundo o autor, existem duas exceções que permitem a cobrança dessa espécie tributária por entes federados distintos: é o caso da Contribuição

Social Previdenciária e da Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

Com relação à primeira, é permitido aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir e recolher o tributo sobre a remuneração dos servidores de suas esferas. Já a segunda pode ser exigida apenas pelos Municípios e pelo Distrito Federal, para custear o serviço de iluminação pública posto à disposição dos contribuintes (Firmino, 2018).

Nesse contexto, a Emenda Constitucional nº 132/2023 promoveu ajustes significativos também no campo das contribuições especiais. A reforma unificou os tributos federais PIS/Pasep e Cofins, além do IPI, em uma única contribuição denominada Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, que passa a incidir de forma ampla sobre bens, serviços e direitos. Essa medida representa um marco de simplificação e de racionalização da tributação, reduzindo a multiplicidade de normas e a cumulatividade. Além disso, a EC 132 manteve outras contribuições de finalidade específica, como as contribuições sociais previdenciárias, a CIDE e as de categorias profissionais ou econômicas, reafirmando a característica essencial dessas exações: a destinação vinculada a objetivos determinados.

Dessa forma, observa-se que, ainda que tenha simplificado a tributação sobre o consumo, a reforma tributária não eliminou a função extrafiscal e de financiamento setorial das contribuições especiais, preservando seu papel de instrumento de intervenção do Estado no campo social e econômico, ao mesmo tempo em que buscou harmonizar a estrutura do sistema tributário nacional (Brasil, 2023).

2.2 FINALIDADES DOS TRIBUTOS

A finalidade precípua dos tributos é arrecadar recursos financeiros para custear as atividades desenvolvidas pelo Estado. Tal função é conhecida como fiscal e tem como principais exemplos o Imposto de Renda, de competência da União, o ICMS e o IPVA, de competência dos Estados e do Distrito Federal, e o ISS e o IPTU, de competência dos Municípios e do Distrito Federal (Paulsen, 2024).

Todavia, conforme o referido autor, existem situações nas quais o governo utiliza os tributos com objetivo de intervir no domínio social ou econômico, em detrimento do seu poder arrecadatário. Essa finalidade é conhecida como extrafiscal

e é típica de impostos como IPI, Imposto de Importação, Imposto de Exportação, IOF e, em alguns casos, IPTU e ITR.

O IPI, embora represente a segunda maior fonte de arrecadação para o Governo Federal entre os impostos de sua competência, é considerado extrafiscal por observar o princípio da chamada seletividade tributária. Esse postulado determina que as alíquotas dos produtos devem variar conforme sua essencialidade (Firmino, 2018).

Nesse sentido, segundo o autor, artigos considerados supérfluos, ou consumidos majoritariamente por indivíduos de classes sociais mais abastadas, podem ser tributados de maneira mais gravosa que aqueles considerados essenciais ou usufruídos por todos. Além disso, esse princípio também permite que o Estado brasileiro incentive ou desestime o comportamento dos consumidores brasileiros perante uma diversidade de mercadorias.

Um exemplo clássico da aplicação desse princípio ocorre com o cigarro: por ser considerado um produto prejudicial para a saúde dos cidadãos, o governo aplica alíquotas mais elevadas do que as incidentes sobre produtos saudáveis. Da mesma maneira, visando a proteger o meio ambiente, o Estado pode tributar com alíquotas mais elevadas itens considerados danosos ao ecossistema, e utilizar alíquotas menores para os que apresentem baixo impacto sobre ele (Firmino, 2018).

Além disso, conforme o autor, a finalidade extrafiscal dos tributos também se aplica como mecanismo de defesa da indústria nacional no caso das importações de produtos estrangeiros. É o que ocorre com o Imposto de Importação, que é utilizado como instrumento de controle desses itens advindos de fora do país. A partir dele, a União pode estabelecer alíquotas mais altas para estimular o consumidor a dar preferência aos produtos de origem nacional.

Com relação ao campo imobiliário, a CF/1988 permitiu a utilização de dois impostos para alcançar essas propriedades do ponto de vista tributário: o IPTU e o ITR. Embora o primeiro seja um tributo de finalidade precipuamente arrecadatória, ele também pode possuir caráter extrafiscal, uma vez que se admite a utilização de alíquotas progressivas em razão do valor de cada imóvel, além de percentuais diferentes conforme sua localização e uso (Alexandre, 2023).

Já o ITR, segundo o autor, é considerado um imposto extrafiscal, tendo em vista que a Constituição determina a fixação de suas alíquotas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Nesse sentido, seus

percentuais tendem a ser inversamente proporcionais ao grau de utilização de cada imóvel. Com isso, o legislador buscou garantir que as propriedades rurais atinjam sua função social.

Por fim, a intervenção no domínio econômico também pode ser realizada por meio do IOF, um imposto de finalidade extrafiscal. Por meio dele, a União pode interferir no funcionamento do mercado financeiro, de acordo com as necessidades circunstanciais. Dessa forma, em um período inflacionário, por exemplo, as alíquotas desse tributo podem ser aumentadas para reduzir o consumo e frear o aumento de preços (Alexandre, 2023).

2.3 JUSTIÇA FISCAL

O conceito de justiça fiscal surge historicamente a partir da Escola de Economia Clássica, constituída por personalidades como Adam Smith e David Ricardo, os quais discutiam a tributação como meio de custear as ações da administração pública. Entretanto, nesse contexto, as principais preocupações não levavam em conta a questão da equidade tributária (Teixeira, 2024).

Conforme explica o autor, a partir do surgimento de teorias contemporâneas, como a de John Rawls, na segunda metade do século XX, a busca por justiça fiscal passou a ter mais destaque. Esse filósofo propôs um novo paradigma de equidade fiscal, ao sugerir que ela fosse medida pela maneira como beneficia os menos privilegiados.

Ainda segundo o autor, essa abordagem contribuiu substancialmente para impactar a transparência e eficiência do sistema tributário, além da distribuição dos encargos fiscais. Nesse sentido, pensadores como Joseph Stiglitz defenderam a importância de se considerar não apenas a carga tributária absoluta, mas também sua proporcionalidade sobre os estratos da sociedade e os domínios econômicos existentes.

Além disso, ele defende que o Controle Social sobre o destino dos recursos públicos permite a fiscalização e eleição de prioridades por parte dos cidadãos, enquanto o avanço tecnológico e a globalização desafiam os limites nacionais e demandam uma abordagem mais coordenada no sistema de arrecadação internacional.

A tributação possui uma função muito importante na estrutura socioeconômica de uma nação, na medida em que ela possibilita a promoção de equidade social e sustentabilidade financeira para o Estado. Nesse sentido, a administração pública deve buscar o alcance da justiça fiscal no processo de arrecadação dos tributos, em conformidade com os objetivos traçados pelos legisladores originários na Carta Magna de 1988 (Teixeira, 2024).

Dessa forma, o autor defende que essa busca por justiça tributária não deve se limitar apenas ao processo arrecadatório, mas também à construção de um ambiente propício para que os cidadãos e as organizações que compõem a sociedade compartilhem as responsabilidades de maneira coesa e proporcional às suas capacidades.

Assim, o estabelecimento de políticas tributárias igualitárias serve não apenas para fortalecer a estrutura financeira do Estado, mas para garantir a aplicação dos princípios da igualdade e da isonomia, que são pilares da construção de uma sociedade justa e inclusiva, capaz de minimizar as disparidades econômicas existentes entre seus indivíduos (Teixeira, 2024).

Dentro desse contexto, a CF/88 adotou princípios tributários que buscassem materializar a busca por justiça fiscal no país, a exemplo do que ocorre com a progressividade de alguns impostos. Tal postulado determina que os impostos, sempre que possível, devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (Firmino, 2018).

Conforme o autor, é isso que ocorre as alíquotas do Imposto de Renda: enquanto aqueles que possuem rendimentos mais baixos estão isentos desse tributo ou são alcançados por alíquotas mais baixas, os que possuem maior renda devem arcar com percentuais mais altos. Além disso, a progressividade também alcança tributos como ITR, ITCMD, ITBI, IPTU e Contribuições Previdenciárias dos segurados dos regimes geral e próprio dos entes federados.

Outra medida para se implementar um sistema tributário mais justo e coeso na sociedade é o combate à evasão fiscal. Nesse sentido, uma fiscalização tributária rigorosa consiste em uma prática de justiça social, na medida em que penaliza os praticantes de atos tributários ilícitos e beneficia aqueles que cumprem devidamente com suas obrigações. Dessa forma, os contribuintes que tentam se eximir ou reduzir o montante tributário devido ao estado ficam sujeitos, por exemplo, à pena de multa,

enquanto os que recolhem suas obrigações na forma da lei podem obter descontos no pagamento de tributos (Firmino, 2018).

Assim, percebe-se uma clara relação entre justiça social e justiça fiscal. Enquanto a primeira busca assegurar inclusão e equidade para a população de maneira geral, a justiça fiscal visa a garantir uma tributação equitativa para o financiamento das operações estatais, influenciando diretamente o panorama socioeconômico (Teixeira, 2024).

Nesse sentido, conforme explica o autor, uma tributação justa contribui não apenas para atender às necessidades financeiras da administração pública, mas para promover justiça social, na medida em que constitui uma ferramenta importante de redistribuição de renda, diminuindo as disparidades econômicas e contribuindo para que os benefícios sociais sejam distribuídos de maneira mais igualitária entre os indivíduos.

2.4 CARACTERÍSTICAS SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Embora os legisladores originários tenham previsto os princípios da capacidade contributiva e da progressividade como norteadores do sistema tributário brasileiro na Carta Magna de 1988, o conjunto de leis e normas efetivamente instituído no país acabou por torná-lo um ordenamento de caráter materialmente regressivo, isto é, no qual os indivíduos que possuem menos recursos pagam mais tributos, proporcionalmente, do que aqueles que recebem mais (DIEESE, 2011).

Conforme o instituto, essa regressividade fiscal se deve ao fato de a maior parte da arrecadação brasileira se originar de impostos e contribuições indiretas, ou seja, incidentes sobre o consumo e embutidas nos preços de produtos ou serviços. Essa prática vai de encontro ao que se prega na busca de um sistema tributário justo e que vise a combater as desigualdades sociais, considerando que esse se alcança por meio de taxaçaõ precípua sobre patrimônio e renda dos indivíduos.

Em 2022, 40,2% da receita tributária nacional (R\$1,3 trilhão) adveio de tributos sobre bens e serviços, percentual maior que aquele incidente sobre a renda (27,4%) e sobre a folha de pagamentos (25,9 %). Tal situação evidencia o foco em tributação sobre o consumo existente no país, o que penaliza a camada mais pobre da população, a qual compromete 21,2% de sua renda com tributos indiretos, enquanto os mais ricos pagam apenas cerca de 7,8% (Nascimento, 2022)

Conforme essa instituição, o Brasil possui uma das cargas tributárias mais altas da América Latina e está em nível semelhante ao dos países integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), integrada majoritariamente por países ricos e que notadamente entregam maior retorno social aos seus cidadãos (DIEESE, 2011).

Além disso, conforme esse instituto, o sistema tributário brasileiro possui lacunas legislativas que tendem a beneficiar a camada mais rica da população em detrimento da classe média e das classes mais baixas. Um exemplo disso é a cobrança de IPVA sobre veículos populares e sua não incidência sobre aviões particulares, helicópteros, lanchas e iates, veículos que normalmente são possuídos pelos cidadãos mais ricos da sociedade brasileira.

Outros exemplos de práticas legislativas nacionais que são alvo de críticas por estudiosos e entidades do ramo tributário são a isenção de ganhos obtidos na Bolsa de Valores, até o limite de R\$ 20 mil, e de pagamento do Imposto de Renda sobre os lucros e os dividendos recebidos por sócios e acionistas das empresas. Essa última vai de encontro ao que é feito em quase todos os países desenvolvidos ou em desenvolvimento (Lima, 2024).

Além disso, cabe mencionar que o Imposto sobre heranças (ITCMD) no Brasil possui alíquotas que variam apenas entre 2% e 8%, enquanto em países como Estados Unidos, Alemanha e França os percentuais podem chegar a 40%, 50% e 60% respectivamente (Martello, 2024). Esse é mais um exemplo de como nossa legislação tributária poupa a camada mais rica da população quando se trata de impostos, considerando que a taxação de heranças é um dos instrumentos mais utilizados ao redor do mundo para se fazer justiça tributária, dado seu alto poder de arrecadação e sua progressividade conforme a riqueza deixada por cada indivíduo (DIEESE, 2011).

Por fim, é imperativo pontuar que, embora o Brasil possua uma vasta extensão rural e seu setor agrícola figure entre um dos mais produtivos do mundo, o imposto territorial rural representa uma parcela ínfima do que o Governo Federal arrecada com as receitas tributárias do país. Em 2022, esse imposto arrecadou apenas R\$ 2,7 bilhões, o que corresponde a 0,13% do montante de tributos arrecadados pela Receita Federal. Para se ter noção, a subprefeitura de Pinheiros, que abrange quatro bairros da região oeste de São Paulo, conseguiu angariar R\$ 2,8 bilhões com o IPTU no mesmo período (Coutinho, 2023).

Essa sub-taxação do patrimônio de grandes latifundiários do país é um problema para a distribuição de renda e justiça social no Brasil, na medida em que uma tributação justa desse segmento poderia desonerar a classe média em diversos tributos incidentes sobre o consumo da população (DIEESE, 2011).

2.5 EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 constituiu um marco histórico no ordenamento jurídico brasileiro, encerrando décadas de debates em torno da necessidade de uma ampla reforma tributária. O sistema tributário nacional, até então caracterizado por sua complexidade excessiva, elevado custo de conformidade e forte dependência da tributação sobre o consumo, era frequentemente apontado como um dos principais entraves ao crescimento econômico, à competitividade das empresas e à própria justiça fiscal (CNI, 2023; OCDE, 2023). Nesse cenário, a aprovação da emenda representou uma resposta institucional à urgência de modernizar um modelo considerado ineficiente, regressivo e desalinhado das práticas internacionais.

O eixo central da EC 132/2023 é a criação de um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) dual, estruturado para substituir cinco tributos incidentes sobre o consumo — ICMS, ISS, IPI, PIS/Pasep e Cofins — por dois novos: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados e municípios (BRASIL, 2023). O novo modelo visa adotar uma base ampla de incidência, assegurar a não cumulatividade e eliminar a chamada tributação em cascata, que onerava desproporcionalmente cadeias produtivas, encarecendo bens e serviços e reduzindo a eficiência alocativa da economia.

Essa mudança traz consigo o potencial de corrigir distorções históricas. O atual modelo, baseado em múltiplos tributos sobre o consumo com legislações fragmentadas e conflitos de competência, gerava insegurança jurídica e fomentava a chamada “guerra fiscal” entre estados e municípios, traduzida na concessão de benefícios tributários para atrair investimentos locais (Coelho, 2016). A unificação proposta pela emenda busca reduzir tais distorções, simplificando o sistema e promovendo maior neutralidade tributária, condição essencial para o fortalecimento do ambiente de negócios e a atração de investimentos produtivos.

No contexto internacional, a reforma aproxima o Brasil das melhores práticas adotadas por países da OCDE, onde o modelo de IVA já se consolidou como mecanismo de simplificação e eficiência tributária. A experiência internacional demonstra que sistemas baseados em impostos sobre valor agregado favorecem maior transparência, reduzem a litigiosidade e estimulam a competitividade (BID, 2014; OCDE, 2021). A implementação desse modelo, portanto, não apenas reduz custos de conformidade, mas também contribui para alinhar o Brasil a padrões internacionais, o que pode gerar impactos positivos na integração econômica e comercial.

Outro ponto de destaque na EC 132/2023 é a previsão de mecanismos de devolução de parte dos tributos pagos pelas famílias de baixa renda. Essa inovação se relaciona diretamente com a busca por justiça fiscal, pois mitiga os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo, que incidem de forma mais onerosa sobre os estratos menos favorecidos da população (DIEESE, 2011; Orair; Gobetti, 2020). Trata-se de uma estratégia para reduzir desigualdades e promover maior equidade, reforçando a função redistributiva do sistema tributário e aproximando-o dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia.

Todavia, é necessário reconhecer que a implementação da reforma envolverá desafios expressivos. A transição para o novo modelo será gradual, estendendo-se até 2033, período em que coexistirão os tributos atuais e os novos, o que pode gerar sobreposição normativa, insegurança jurídica e dificuldades operacionais tanto para o fisco quanto para os contribuintes (Senado Federal, 2023). Ademais, o sucesso da reforma dependerá de leis complementares que definirão pontos essenciais, como alíquotas, regimes especiais e regras de governança. A criação de um Comitê Gestor do IBS, por exemplo, exigirá coordenação federativa complexa, visto que estados e municípios precisarão partilhar competências e receitas, o que pode gerar novos conflitos políticos e institucionais (Nascimento; Venturini, 2024).

2.6 GOVERNANÇA FISCAL

A Emenda Constitucional nº 132/2023 transcende a mera reformulação técnica do sistema tributário, inaugurando um novo paradigma de governança fiscal, no qual a Administração Pública assume papel central na coordenação, arrecadação e gestão das receitas públicas. Ao substituir cinco tributos sobre o consumo por um

modelo de IVA dual — composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) —, a reforma exige a criação de arranjos institucionais inéditos, capazes de garantir eficiência, equidade e legitimidade ao processo de tributação.

Nesse contexto, a governança fiscal vincula-se diretamente à eficiência da máquina pública. A simplificação normativa e a redução do número de tributos prometem reduzir os custos de conformidade tributária, aliviando tanto a carga administrativa do Estado quanto os encargos suportados pelos contribuintes. Essa racionalização está alinhada a princípios clássicos da Administração Pública, como eficiência, economicidade e desburocratização, ao mesmo tempo em que fortalece a capacidade estatal de planejar e executar políticas públicas de maneira estratégica e coordenada.

Outro ponto relevante é a potencial utilização do novo modelo tributário como instrumento de indução de políticas públicas. Mecanismos como o *cashback* tributário, destinado a famílias de baixa renda, e os fundos regionais de desenvolvimento, voltados à redução das desigualdades territoriais, exemplificam estratégias redistributivas que vão além da lógica estritamente arrecadatória. Dessa forma, evidencia-se a relação intrínseca entre tributação e justiça social: o sistema tributário deixa de ser apenas uma engrenagem financeira e passa a desempenhar função de política pública, influenciando a alocação de recursos e o combate às desigualdades sociais e regionais.

A equidade e a justiça fiscal emergem, assim, como princípios estruturantes da Administração Pública. O princípio constitucional da isonomia (art. 150, CF/88) se materializa na obrigação do Estado de instituir tributos que respeitem a capacidade contributiva e promovam a redistribuição de renda. Ao exercer a competência tributária, a Administração deve assegurar que a tributação não seja regressiva ou concentradora, mas sim alinhada aos valores democráticos e constitucionais de solidariedade e justiça distributiva (Torres, 2011; Schoueri, 2021).

A implementação da EC 132/2023, entretanto, apresenta desafios administrativos consideráveis. A longa fase de transição, prevista para o período de 2026 a 2033, exigirá elevada capacidade de coordenação federativa entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, especialmente em temas como partilha de receitas, fiscalização conjunta e gestão de créditos tributários. Trata-se de um desafio clássico de governança em sistemas multinível, no qual diferentes esferas

de governo devem articular-se em torno de objetivos comuns, evitando sobreposições e conflitos de competência.

Além disso, a legitimidade do novo modelo depende da construção de mecanismos robustos de *accountability* e controle social. A efetividade de instrumentos como o *cashback* e a aplicação dos recursos dos fundos regionais será condicionada à transparência, à participação cidadã e à avaliação contínua de resultados. Nessa perspectiva, a Administração Pública deve estruturar e fortalecer sistemas de monitoramento, auditoria e avaliação de políticas públicas, assegurando que os recursos arrecadados e redistribuídos cumpram de fato sua função de promover justiça fiscal e desenvolvimento econômico equilibrado.

Dessa forma, a EC 132/2023, ao reconfigurar a tributação sobre o consumo, amplia a centralidade da Administração Pública na governança fiscal brasileira. O desafio não é apenas jurídico ou econômico, mas também de gestão pública, exigindo arranjos institucionais inovadores, coordenação intergovernamental e transparência, de modo a garantir que a reforma atinja seus objetivos de simplificação, equidade e eficiência.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa caracteriza-se como exploratória e de natureza qualitativa, em razão da recente promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 e da inexistência de dados empíricos consolidados sobre seus efeitos. Tal escolha metodológica encontra respaldo em Gil (2017), segundo o qual estudos exploratórios permitem familiarizar-se com fenômenos pouco investigados, possibilitando a formulação de interpretações críticas e a identificação de implicações potenciais.

O objeto de estudo — a reforma tributária de 2023 — demanda abordagem multidimensional, contemplando aspectos jurídicos, econômicos e administrativos. Para tanto, a análise documental foi eleita como técnica central, compreendida como exame sistemático de fontes acadêmicas, normativas e institucionais (Yin, 2015). O corpus investigativo incluiu textos constitucionais e legais, como a Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional de 1966 e a própria Emenda Constitucional nº 132/2023, além de projetos de lei, relatórios legislativos e documentos emitidos por órgãos oficiais e instituições nacionais e internacionais, como o IPEA (2023), a CNI (2023), o Banco Mundial (2021), o BID (2014) e a OCDE (2023).

Complementarmente, foi realizado levantamento bibliográfico abrangente, contemplando obras clássicas e contemporâneas do Direito Tributário e das Finanças Públicas, incluindo Paulsen (2024), Machado (2020), Schoueri (2021) e Ricardo Lobo Torres (2011). Foram também considerados referenciais teóricos internacionais, como Rawls (1971), Musgrave (1959) e Stiglitz (2015), que fornecem fundamentos para a análise da justiça fiscal, da redistribuição de renda e da neutralidade econômica, dimensões essenciais para o exame crítico da reforma.

A metodologia adotada articula-se igualmente ao campo da Administração Pública, dado que a EC 132/2023 envolve desafios de governança fiscal, coordenação federativa e *accountability*. Para apreender essas interfaces, incluíram-se relatórios de órgãos de controle, pareceres legislativos e estudos técnicos de entidades representativas do setor produtivo. Essa abordagem dialoga com Bardin (2016), que destaca a análise de conteúdo documental como meio de captar não apenas o texto formal, mas também os sentidos políticos e institucionais subjacentes.

O procedimento metodológico desenvolveu-se em três etapas principais. Primeiramente, realizou-se leitura exploratória e sistemática do corpus documental e bibliográfico, visando identificar categorias analíticas relacionadas à simplificação tributária, ao desenvolvimento econômico e à justiça fiscal. Em seguida, as informações foram organizadas em eixos temáticos, permitindo examinar a reforma sob três dimensões: (i) estrutura normativa e técnica legislativa; (ii) impactos econômicos e competitividade; (iii) implicações distributivas e sociais. Finalmente, procedeu-se à análise crítica e interpretativa, relacionando os achados normativos e bibliográficos aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da igualdade e da eficiência administrativa, bem como a experiências internacionais comparadas.

Cabe assinalar, entretanto, limitações inerentes à pesquisa. Por se tratar de uma reforma em fase inicial de implementação, grande parte da análise possui caráter preditivo e hipotético, dependente de leis complementares e regulamentações ainda não promulgadas. A ausência de dados empíricos consolidados restringe a verificação dos efeitos práticos da reforma, razão pela qual o estudo concentra-se na análise teórica, normativa e institucional.

Assim, a metodologia adotada busca assegurar coerência entre o problema de pesquisa, os objetivos formulados e os instrumentos de análise utilizados, permitindo compreender de que forma a EC 132/2023 pode redefinir a lógica do sistema tributário brasileiro e quais são suas potenciais repercussões sobre a justiça fiscal, o desenvolvimento econômico e a governança pública.

4 DISCUSSÃO

Para se alcançar o objetivo geral desta pesquisa, que consiste em apurar os impactos que a EC 132/2023 tem capacidade de produzir na sociedade brasileira sob os aspectos da simplificação do cumprimento de obrigações legais, do desenvolvimento econômico nacional e da justiça fiscal, é necessária, primeiramente, a consecução dos objetivos específicos definidos. Primeiramente, serão analisados os avanços que ela promove na simplificação do recolhimento de obrigações tributárias e como ela pode impactar o desenvolvimento econômico nacional.

Antes da promulgação da Emenda 132/2023, o sistema tributário brasileiro era amplamente conhecido por sua alta complexidade, multiplicidade de tributos e sobreposição de competências entre os entes federativos. Tributos como ICMS (estadual), ISS (municipal), IPI, PIS e COFINS (federais) incidiam sobre o consumo de bens e serviços, com regras distintas, bases de cálculo divergentes e inúmeras exceções (Pereira, 2018).

Conforme o autor, essa fragmentação gerava dificuldades para os contribuintes entenderem e cumprirem as obrigações fiscais, especialmente para as empresas que operam em diferentes estados ou municípios. Além disso, tal complexidade gerava altos custos de conformidade tributária para empresas e consumidores, além de fomentar disputas judiciais, insegurança jurídica e um ambiente de negócios pouco atrativo para investimentos.

Nesse sentido, muitas empresas precisavam manter equipes especializadas em contabilidade e normas fiscais, além de investir em sistemas e tecnologias para lidar com as questões tributárias. Esses custos adicionais afetavam a competitividade das empresas, especialmente as de menor porte (Maneira, 2017).

Em 2021, o Brasil estava entre os países com maiores custos de conformidade tributária do mundo, com as empresas gastando cerca de 1501 horas anuais para o cumprimento de exigências tributárias, número muito acima da média global. A cumulatividade de tributos e a guerra fiscal entre estados agravavam a ineficiência econômica, distorcendo decisões de produção e alocação de recursos (Banco Mundial, 2021).

Os impostos cumulativos são aqueles que incidem em diferentes etapas da cadeia produtiva, sem que haja a possibilidade de compensação do imposto pago em etapas anteriores. No Brasil, esse fenômeno é particularmente evidente em

tributos como o PIS (Programa de Integração Social) e a Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), que, em sua forma cumulativa, geram um efeito cascata, aumentando o custo final dos produtos e serviços (Firmino, 2018).

Os impostos cumulativos são caracterizados pela sua aplicação em cada fase da produção e comercialização, sem a possibilidade de crédito para o contribuinte. Isso significa que o imposto é adicionado ao preço em cada etapa, resultando em um aumento progressivo do valor final. Essa estrutura tributária pode levar a distorções econômicas, uma vez que penaliza a produção e pode desestimular investimentos (Afonso, 2018).

A cumulatividade dos impostos pode ter efeitos adversos sobre a competitividade das empresas brasileiras. A carga tributária elevada e a cumulatividade dos impostos são apontadas como barreiras significativas para o crescimento das pequenas e médias empresas. Além disso, a cumulatividade pode resultar em preços mais altos para os consumidores, afetando o poder de compra da população (IBPT, 2020).

Diversos fatores foram responsáveis por gerar a complexidade desse sistema. Um deles é a natureza multifacetada das atividades físicas modernas, que exige uma variedade de impostos e obrigações tributárias para alcançar as mais diversas atividades econômicas. Ademais, a evolução tecnológica constante e a globalização dos negócios aumentaram a vinculação das transações financeiras, o que passou a exigir respostas padronizadas por parte dos sistemas tributários (Coelho, 2016).

A complexidade do sistema também gerava bastante insegurança jurídica, pois a interpretação das normas tributárias nem sempre era clara e objetiva, abrindo margem para diferentes entendimentos e disputas entre os contribuintes e o fisco, o que acabava por gerar, muitas vezes, litígios e processos que podiam se arrastar por anos. Esse fator, além de prejudicar o ambiente de negócios, desestimulava investimentos, afetando o crescimento econômico e o desenvolvimento do país. (Torres, 2014).

Empresas que consideram suas operações para novos mercados levam em conta diversos fatores, como a simplicidade e a estabilidade do sistema tributário. Países com sistemas mais simplificados e previsíveis tendem a atrair mais investimentos, o que contribui para o desenvolvimento econômico e a geração de empregos (Pereira, 2018).

A elevada carga burocrática e os altos custos de conformidade tributária também desestimulavam a formalização de negócios e incentivavam a sonegação fiscal, prejudicando a arrecadação do Estado e afetando áreas essenciais, como saúde, educação e infraestrutura (Pereira, 2018).

A complexidade das normas tributárias e a interpretação jurídica também eram desafios adicionais enfrentados pelos contribuintes. A legislação tributária brasileira é extensa e detalhada, com diversas normas, instruções normativas e decisões administrativas que devem ser seguidas. No entanto, muitas vezes essas normas são interpretadas de forma subjetiva, o que gera variações e divergências de compreensão (Rocha, 2019).

A legislação tributária no Brasil passa por constantes alterações e atualizações, o que exige um esforço contínuo por parte dos contribuintes para acompanhar e compreender essas mudanças. Novas leis, decretos e instruções normativas são publicadas regularmente, impactando as obrigações fiscais e os procedimentos a serem adotados. O desafio reside em manter-se atualizado e garantir a conformidade com as novas exigências legais, evitando débitos e multas. (Oliveira, 2018).

A complexidade do sistema tributário é um desafio enfrentado por muitos países, e diversas abordagens têm sido propostas para simplificar esses sistemas, torná-los mais eficientes e promover um ambiente mais favorável para os contribuintes e os investidores.

Uma delas é a unificação e redução de tributos. Isso envolve a fusão de diversas espécies existentes em um único tributo, eliminando sobreposições à complexidade das obrigações fiscais (Silva, 2022).

A eliminação de obrigações acessórias desnecessárias é outra abordagem importante para simplificar o sistema tributário. Muitas vezes, os contribuintes são obrigados a cumprir uma série de obrigações burocráticas que demandam tempo e recursos, sem efetivamente trazer benefícios para a administração tributária. A revisão dessas obrigações pode reduzir a carga administrativa sobre os contribuintes e simplificar o seu cumprimento (Ribeiro, 2023).

Outra mudança importante é a padronização de normas e procedimentos. Isso envolve a criação de regras claras, objetivas e uniformes, eliminando margens para interpretações diversas. A padronização também abrange a simplificação dos

procedimentos de registro, pagamento e declaração de impostos, tornando-os mais acessíveis e compreensíveis para os contribuintes (Carvalho, 2021).

Além disso, a avaliação periódica e a atualização das leis e regulamentos tributários também consiste em uma prática muito interessante. O contexto econômico e social está em constante evolução, e o sistema tributário precisa acompanhar essas mudanças. Realizar revisões regulares do sistema tributário, identificar lacunas, eliminar provisões obsoletas e introduzir melhorias contribuem para a simplificação e a eficiência do sistema tributário (Souza, 2021).

A cooperação internacional e a harmonização tributária também podem contribuir para a simplificação do sistema tributário, principalmente em relação às transações comerciais internacionais. A harmonização de regras e procedimentos tributários entre diferentes jurisdições facilita a compreensão e o cumprimento das obrigações fiscais por parte das empresas que operam em âmbito internacional (Gomes, 2022).

Nesse contexto, a promulgação da Emenda Constitucional nº 132, em dezembro de 2023, inaugurou um novo paradigma na tributação do consumo, com a promessa de maior simplicidade e transparência para o sistema tributário brasileiro. A coexistência de tributos com competências distintas sobre as mesmas bases de incidência resultava em sobreposição normativa, cumulatividade, guerra fiscal e ineficiências econômicas (Azevedo, 2021).

A EC 132/2023 estabeleceu a substituição de cinco tributos incidentes sobre o consumo por um IVA dual, composto pelo IBS, de competência compartilhada entre estados e municípios, e a CBS, sob responsabilidade da União. Essa mudança visa à unificação das regras, à simplificação das alíquotas e à eliminação da cumulatividade tributária. Assim, ela representa uma profunda reestruturação no sistema de tributação sobre o consumo, com base em três pilares fundamentais: unificação tributária, não cumulatividade plena e tributação no destino (Brasil, 2025).

Outro aspecto crucial é a transição para o regime de crédito financeiro, com não cumulatividade plena, ou seja, a possibilidade de aproveitamento integral dos créditos tributários em todas as etapas da cadeia produtiva. A tributação no destino, por sua vez, tende a reduzir a guerra fiscal entre entes federativos, pois os tributos serão arrecadados no local de consumo, não mais na origem da produção (Brasil, 2025).

A adoção da não cumulatividade plena elimina distorções que penalizavam cadeias produtivas longas e integradas, promovendo maior eficiência econômica. Com a tributação concentrada no consumo e não na produção, o sistema torna-se mais neutro, permitindo que as decisões empresariais sejam baseadas em critérios técnicos e mercadológicos, e não em incentivos fiscais artificialmente criados (Brasil, 2025).

Essa neutralidade também se aplica à carga tributária total do país, uma vez que a intenção legislativa com a reforma não é aumentar a proporção da arrecadação total de tributos em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil. Pelo contrário, a expectativa é que a simplificação, a maior transparência e a eliminação de distorções gerem um ambiente de negócios mais eficiente, estimulando o crescimento econômico e, conseqüentemente, ampliando a base tributária sem a necessidade de elevar as alíquotas de forma generalizada (Brasil, 2025). E a própria Emenda Constitucional prevê mecanismos de ajuste de alíquotas de referência caso haja aumento da carga tributária proporcionalmente ao PIB em 2031 (Brasil, 2025).

No entanto, a percepção e o impacto da carga tributária podem variar significativamente para diferentes setores da economia e para diferentes estratos sociais. Alguns setores, como o de serviços, que antes se beneficiavam de alíquotas de ISS relativamente baixas e regimes de tributação mais flexíveis, podem enfrentar um aumento de sua carga tributária com a unificação e a aplicação da alíquota padrão do IVA. Em contrapartida, setores da indústria, que sofriam com a cumulatividades e complexidades tributárias podem ver uma redução de seus custos. (Tax Group, 2025).

A simplificação tributária promovida pela EC 132/2023 pode ter impactos positivos amplos e estruturais sobre o desenvolvimento econômico nacional. Primeiramente, a redução da complexidade normativa tende a diminuir os custos operacionais das empresas, especialmente das pequenas e médias, aumentando sua competitividade e produtividade. Com regras mais claras e uniformes, espera-se um ambiente de negócios mais estável e previsível, fator essencial para atrair investimentos nacionais e estrangeiros (CNI, 2023).

Estudos de impacto, como os realizados por institutos econômicos e universidades, indicam que a reforma pode gerar um aumento significativo do Produto Interno Bruto (PIB) no longo prazo, por meio da elevação da produtividade

total dos fatores. A adoção do novo modelo tributário pode elevar o Produto Interno Bruto (PIB) em até 12% ao longo de duas décadas, em razão do aumento da produtividade e da eficiência alocativa (IPEA, 2023).

Outro ponto relevante é o estímulo à formalização da economia. A simplificação e a digitalização do recolhimento de tributos devem reduzir a sonegação e aumentar a base de arrecadação, sem necessidade de elevação de alíquotas. Isso contribui para o equilíbrio fiscal e para a sustentabilidade das finanças públicas (IPEA, 2023).

A uniformização das regras tende a reduzir a litigiosidade e os custos operacionais das empresas, especialmente das micro, pequenas e médias, que hoje enfrentam grandes dificuldades com a burocracia fiscal. Do ponto de vista macroeconômico, a maior transparência na arrecadação e o fim de incentivos fiscais regressivos podem contribuir para o equilíbrio das contas públicas e o fortalecimento do pacto federativo (Souza; Almeida, 2022).

O Imposto sobre Valor Agregado (IVA) é um modelo de unificação de impostos que visa a facilitar o processo de tributação dos países e permitir maior transparência nas operações. Nesse contexto, a literatura aponta vantagens associadas ao IVA, incluindo o aumento da eficiência na arrecadação, a qual tende a reduzir a sonegação e a evasão fiscal, proporcionando um sistema mais transparente e eficaz. Tem-se ainda a desoneração das empresas, uma vez que a implementação do IVA tende a diminuir a carga tributária sobre elas, melhorando a sua competitividade e promovendo um ambiente de negócios mais favorável (OCDE, 2023).

No entanto, para que esses benefícios sejam plenamente realizados, a implementação deve ser cuidadosamente planejada e gerida. É essencial minimizar os custos de transição e os impactos negativos sobre as empresas e a economia em geral. O imposto sobre valor agregado tornou-se uma doutrina disseminada em todo o mundo. Por meio dele, o Estado passa a tributar de forma simplificada as três relações de consumo, desde a fase de produção até a comercialização final das mercadorias (Brasil, 2025).

Em essência, o IVA é um imposto que incide sobre o valor que cada etapa da produção e da comercialização adiciona ao produto. Ele permite que o Estado cobre impostos de forma progressiva, desde a produção até a venda final ao consumidor. Isso significa que cada empresa na cadeia de produção e distribuição é responsável

por calcular e recolher o imposto sobre o valor que agrega ao produto (OCDE, 2023).

Essa metodologia não apenas proporciona uma arrecadação mais eficiente para o Estado, mas também minimiza a cumulatividade da tributação, já que o imposto é cobrado em cada etapa apenas sobre o valor agregado. Isso evita que o imposto se acumule em cascata, o que poderia elevar o preço final do produto de maneira excessiva (BID, 2025).

Além disso, o IVA tende a ser mais transparente e previsível, tanto para os consumidores quanto para as empresas, facilitando o planejamento fiscal. A adoção desse sistema em muitos países reflete uma busca por uma forma mais equitativa e eficiente de tributação, alinhada às práticas modernas de comércio e consumo. Em sua definição clássica e pura, o IVA é visto como multifásico, devido ao seu modelo de arrecadação e à sua cobrança dividida por etapas de cadeias produtivas. Atualmente, o IVA demonstra ser uma alternativa para países como o Brasil, que necessitam aumentar a sua arrecadação enquanto reduzem custos com a fiscalização (OCDE, 2023).

Assim, esse modelo de arrecadação garante que o risco de fraude seja diluído ao longo das diferentes fases da cadeia produtiva. O potencial de risco não se concentra em um único momento, o que significa que, em caso de sonegação, o imposto não é totalmente perdido. Isso torna o IVA um grande aliado tanto para a arrecadação, que se torna mais eficaz, quanto para o combate às fraudes no sistema tributário, pois mesmo que ocorram tentativas de evasão fiscal em uma das etapas, o impacto sobre a arrecadação total é mitigado, pois o imposto continua a ser recolhido em outros momentos da cadeia (Brasil, 2025).

O sistema tributário desenvolvido antes da EC 32/2023 permitiu que contribuintes se enquadrassem em regimes especiais e fossem tratados de forma diferenciada, gerando benefícios para determinados setores que se beneficiavam de desonerações fiscais. Essa prática não apenas aumentava a desigualdade tributária, mas também contribuía para a continuidade da guerra fiscal no Brasil, uma disputa entre estados que buscavam atrair investimentos por meio de incentivos fiscais. Tais diferenciações tendem a distorcer o ambiente de negócios, dificultando a concorrência e criando um cenário em que a arrecadação é comprometida (BID, 2025).

A manutenção desses regimes especiais fragilizava a justiça fiscal e diminuía a capacidade do Estado de financiar serviços essenciais à população. Dessa forma, a revisão desse modelo se mostrou fundamental para promover uma tributação mais equitativa e sustentável, que beneficie a todos. Assim, a neutralidade fiscal do IVA se revela como um de seus principais atrativos, especialmente no contexto de uma integração econômica, considerando que um imposto neutro não interfere nos preços de bens e serviços, permitindo que estes sejam determinados pelo mercado (OCDE, 2023).

Essa característica garante que as decisões econômicas sejam tomadas com base em fatores como qualidade, eficiência e inovação, em vez de serem distorcidas por intervenções tributárias. Com isso, o IVA não apenas promove um ambiente de negócios mais equilibrado, mas também estimula a competitividade entre empresas, contribuindo para um crescimento econômico sustentável e para a melhoria da oferta de produtos e serviços ao consumidor (Brasil, 2025).

Assim, fica evidente que o IVA é fundamental não apenas para melhorar a arrecadação, mas também para as perspectivas econômicas do Brasil. Sua neutralidade assegura uma concorrência justa e, por meio da não cumulatividade, oferece melhores condições para as empresas que desejam se estabelecer no país.

Essa estrutura tributária simplificada facilita a entrada de novos negócios e promove um ambiente econômico mais dinâmico e competitivo. Ao reduzir distorções no mercado e garantir que os preços sejam determinados pelas forças de oferta e demanda, o IVA pode impulsionar o crescimento sustentável e a inovação, contribuindo significativamente para o desenvolvimento econômico do Brasil.

Após averiguação dos avanços que a EC/132/2023 promove na simplificação do recolhimento das obrigações tributárias no Brasil e como ela pode impactar o desenvolvimento econômico nacional, a pesquisa agora se voltará à consecução do seu terceiro objetivo específico, que consiste em analisar como essa modificação legislativa pode impactar a justiça tributária no país.

Um dos pilares da reforma é a substituição do complexo sistema de tributação sobre o consumo. A já mencionada unificação de tributos busca eliminar a cumulatividade, um dos principais fatores de injustiça tributária no sistema anterior. A cumulatividade onerava desproporcionalmente os setores com cadeias produtivas mais longas e, conseqüentemente, o consumidor final, especialmente aqueles de menor renda que dedicam uma parcela maior de seus rendimentos ao consumo. A

não cumulatividade do IBS e da CBS, ao permitir o crédito integral do imposto pago nas etapas anteriores, tende a reduzir essa regressividade (Sabbag, 2020).

Ademais, a reforma prevê a criação de regimes tributários diferenciados, como o Simples Nacional, que busca simplificar a tributação para micro e pequenas empresas. Essa medida pode contribuir para a equidade tributária ao reduzir a carga administrativa e os custos de conformidade para empresas menores, que muitas vezes enfrentam dificuldades desproporcionais em relação às grandes corporações para cumprir as obrigações fiscais (Alexandre, 2016).

Outro ponto relevante para a justiça fiscal é a instituição do Imposto Seletivo sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. A tributação de produtos como cigarros, bebidas alcoólicas e combustíveis fósseis pode gerar recursos adicionais para o financiamento de políticas públicas nessas áreas e, ao mesmo tempo, internalizar custos sociais e ambientais que, de outra forma, seriam suportados por toda a sociedade, incluindo as camadas mais vulneráveis (OCDE, 2021). Essa estrutura segue padrões internacionais adotados em países da OCDE, promovendo uma base ampla de incidência e uma alíquota única ou reduzida de exceções (OCDE, 2023).

A reforma também aborda a questão da progressividade do sistema tributário, embora este seja um dos pontos que gerou maior debate e onde avanços mais significativos ainda podem ser necessários. A possibilidade de revisão da tributação sobre a renda e o patrimônio, prevista para etapas futuras da reforma, é crucial para aumentar a progressividade do sistema como um todo. A tributação mais equitativa da renda e do patrimônio, em contraposição à ênfase excessiva sobre o consumo, é um elemento central para a justiça fiscal (Piketty, 2014).

A criação de uma cesta básica nacional com tributação favorecida (alíquota zero ou reduzida) é uma medida crucial para a justiça fiscal. No sistema tributário regressivo, onde a maior parte da carga tributária recai sobre o consumo, famílias de baixa renda, que dedicam uma parcela significativa de seus rendimentos à aquisição de bens essenciais, são desproporcionalmente afetadas (Neto, 2018). A desoneração dos itens básicos de alimentação e higiene tende a reduzir essa regressividade, aliviando o peso dos tributos sobre as camadas mais vulneráveis da população e aumentando seu poder de compra (IPEA, 2023).

O mecanismo de *cashback* para famílias de baixa renda representa uma inovação com potencial para aumentar a equidade tributária. Ao devolver parte do

imposto pago sobre o consumo para famílias com menor capacidade contributiva, o *cashback* busca compensar a incidência tributária sobre bens essenciais, tornando o sistema menos oneroso para aqueles que mais precisam (Orair; Gobetti, 2020).

A taxação de bens de luxo, como jatinhos, iates e veículos de alto valor, aprovada na reforma, é uma medida que visa a aumentar a progressividade do sistema tributário. Esses bens, consumidos predominantemente por indivíduos de alta renda, historicamente gozaram de regimes tributários menos onerosos em comparação com bens de consumo de massa. A tributação desses itens representa uma tentativa de fazer com que a camada mais rica da sociedade contribua de forma mais significativa para o financiamento do Estado, em consonância com o princípio da capacidade contributiva. Essa medida também pode ter um efeito simbólico importante, sinalizando um esforço para reduzir as desigualdades tributárias (Sabbag, 2020).

Em suma, a aprovação da desoneração da cesta básica nacional, do *cashback* para famílias de baixa renda e da taxação de bens de luxo na reforma tributária de 2023 sinaliza um movimento em direção a um sistema tributário mais justo e equitativo no Brasil. Ao aliviar a carga tributária sobre os mais pobres e aumentar a contribuição dos mais ricos, esses mecanismos têm o potencial de reduzir a regressividade do sistema e promover uma distribuição mais equilibrada dos ônus tributários. Contudo, a efetividade dessas medidas dependerá crucialmente da sua implementação e da continuidade dos esforços para construir um sistema tributário verdadeiramente progressivo.

A Emenda Constitucional nº 132 de 2023 também previu a criação de um Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR). Este mecanismo financeiro, alimentado por recursos provenientes da nova sistemática tributária, possui o potencial de contribuir significativamente para a justiça fiscal e a equidade tributária no Brasil, especialmente ao endereçar as disparidades regionais e promover o desenvolvimento em áreas menos favorecidas.

A justiça fiscal, em seu cerne, busca garantir que o sistema tributário seja progressivo e que a carga tributária seja distribuída de forma equitativa, de acordo com a capacidade contributiva de cada indivíduo e região. A equidade tributária, por sua vez, almeja reduzir as desigualdades econômicas e sociais, inclusive as de natureza regional, através da aplicação de políticas fiscais que beneficiem as áreas menos desenvolvidas (Atkinson, 2015). O FDR, ao direcionar recursos para regiões

com menor dinamismo econômico e maiores desafios sociais, atua diretamente na promoção desses princípios.

A principal forma pela qual o FDR pode contribuir para a justiça e equidade tributária reside na sua capacidade de compensar as potenciais perdas de receita de estados e municípios menos desenvolvidos decorrentes da transição para o novo sistema tributário, baseado no destino.

Ao tratar dos efeitos da reforma, não se pode ignorar o papel da EC 132/2023 no fortalecimento do equilíbrio federativo, uma vez que a substituição de tributos por um IVA dual (IBS e CBS) redistribui competências e receitas entre os entes da federação. A transição para a tributação no destino, ao mesmo tempo em que reduz a guerra fiscal, pode alterar significativamente a arrecadação de estados produtores, especialmente os de menor mercado consumidor.

Para mitigar esse impacto, a Emenda previu mecanismos compensatórios, como o Fundo de Desenvolvimento Regional e o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais, que visam preservar a autonomia financeira dos entes subnacionais e garantir que estados e municípios não sejam desproporcionalmente prejudicados no processo de adaptação (IPEA, 2023).

Esse novo arranjo federativo tem implicações diretas na justiça fiscal, pois, ao reduzir a dependência de incentivos tributários locais e da concessão de benefícios unilaterais, promove maior transparência e equidade entre regiões. O redesenho da repartição das receitas também busca assegurar que áreas com menor dinamismo econômico recebam aportes adicionais para financiar serviços públicos essenciais, reforçando o papel do sistema tributário como instrumento de redução das desigualdades regionais (Rodden, 2003).

A implementação da EC 132/2023 e a operacionalização do FDR destacam a importância da governança fiscal como instrumento de eficiência, transparência e responsabilização na administração pública. Governança fiscal pode ser entendida como o conjunto de normas, mecanismos de controle, procedimentos e práticas de gestão que asseguram a utilização eficiente dos recursos públicos, a observância de princípios constitucionais e a consecução dos objetivos socioeconômicos do Estado (OECD, 2015).

No contexto do FDR, a governança fiscal assume papel central para garantir que os recursos arrecadados por meio do novo sistema tributário sejam aplicados de forma estratégica, priorizando projetos que promovam o desenvolvimento regional, a

redução das desigualdades e a melhoria da prestação de serviços públicos. Mecanismos de transparência, como relatórios detalhados, auditorias independentes e sistemas de acompanhamento digital, tornam-se essenciais para que os entes federativos e a sociedade civil possam monitorar a execução dos programas financiados pelo Fundo (Ostrom, 1990).

Além disso, a governança fiscal no novo modelo tributário envolve a coordenação entre União, estados e municípios, sobretudo na alocação de recursos do IVA dual (IBS e CBS). A harmonização de critérios, regras e procedimentos para a distribuição das receitas evita distorções, garante previsibilidade orçamentária e reduz disputas políticas que poderiam comprometer a eficiência do sistema (Rodden, 2003).

Outro aspecto crucial é o estabelecimento de mecanismos de responsabilização. A correta aplicação dos recursos depende de um conjunto de instrumentos que possibilitem identificar desvios, avaliar impactos e impor sanções em caso de má gestão. Isso fortalece a confiança do contribuinte, estimula a formalização da economia e contribui para a sustentabilidade das finanças públicas.

Portanto, a governança fiscal não apenas assegura a efetividade do FDR e de outros mecanismos compensatórios, mas também reforça a justiça fiscal, ao garantir que os recursos arrecadados sejam redistribuídos de maneira equitativa e eficiente, minimizando desigualdades regionais e fortalecendo a capacidade dos entes federativos de investir em políticas públicas essenciais.

Em suma, a Reforma Tributária de 2023 apresenta mecanismos que podem contribuir para um sistema tributário mais justo e equitativo no Brasil, especialmente no que concerne à tributação sobre o consumo e à simplificação para pequenas empresas. No entanto, a concretização desse potencial dependerá da sua implementação detalhada e da continuidade das discussões sobre a tributação da renda e do patrimônio, elementos cruciais para uma reforma verdadeiramente progressiva.

A tributação no destino, embora elimine distorções econômicas e a chamada "guerra fiscal", pode inicialmente prejudicar estados produtores com menor consumo interno. O FDR, ao fornecer um fluxo de recursos compensatórios, busca mitigar esses impactos negativos, garantindo a continuidade da capacidade de investimento em serviços públicos essenciais nessas regiões (IPEA, 2023).

Além da compensação, o FDR tem o potencial de financiar projetos e programas que promovam o desenvolvimento econômico e social nas regiões menos favorecidas. Investimentos em infraestrutura, educação, saúde, inovação e apoio a setores produtivos locais podem impulsionar o crescimento dessas áreas, gerar empregos e aumentar a renda da população. Ao reduzir as disparidades regionais, o FDR contribui indiretamente para a equidade tributária, pois diminui a dependência dessas regiões de transferências federais e fortalece sua capacidade de gerar sua própria receita no longo prazo (Rodden, 2003).

A governança e a transparência na gestão dos recursos do FDR serão cruciais para garantir sua efetividade e evitar desvios ou má alocação. Mecanismos robustos de acompanhamento, controle social e avaliação de impacto serão necessários para assegurar que os recursos sejam utilizados de forma eficiente e que os objetivos de desenvolvimento regional sejam alcançados (Ostrom, 1990).

Apesar do potencial positivo, é importante reconhecer que o FDR, por si só, não resolverá todas as desigualdades regionais e tributárias do Brasil. Sua eficácia dependerá da magnitude dos recursos alocados, dos critérios de distribuição, da qualidade dos projetos financiados e da sua integração com outras políticas públicas de desenvolvimento regional. No entanto, como um instrumento de política fiscal direcionado, o FDR representa um avanço importante na busca por um sistema tributário mais justo e equitativo, capaz de reduzir as disparidades regionais e promover um desenvolvimento mais equilibrado em todo o país.

Em suma, a Reforma Tributária de 2023 apresenta mecanismos que podem contribuir para um sistema tributário mais justo e equitativo no Brasil, especialmente no que concerne à tributação sobre o consumo e à simplificação para pequenas empresas. No entanto, a concretização desse potencial dependerá da sua implementação detalhada e da continuidade das discussões sobre a tributação da renda e do patrimônio, elementos cruciais para uma reforma verdadeiramente progressiva.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os tributos são elementos indispensáveis à existência do Estado brasileiro, constituindo fonte de recursos primordial para a prestação de serviços públicos essenciais à sociedade. Além disso, eles podem ser utilizados como instrumento de política econômica, visando estimular ou desestimular determinadas atividades, corrigir distorções de mercado e promover a redistribuição de renda (Paulsen, 2024).

Entretanto, antes da reforma tributária aprovada pela EC 132/2023, o sistema tributário brasileiro era muito criticado por sua alta complexidade. O excesso de tributos incidentes sobre o consumo gerava impactos negativos sobre a concentração de riqueza no país e a busca por uma sociedade mais justa (DIEESE, 2011).

A multiplicidade de impostos, alíquotas e burocracia excessiva dificultava o cumprimento das obrigações tributárias pelas empresas e cidadãos, gerando custos adicionais para os contribuintes e incentivando a sonegação. Além disso, a guerra fiscal entre estados e municípios, com a concessão de benefícios fiscais para atrair empresas, fragilizava a arrecadação e distorcia a concorrência dentro do país (Coelho, 2016).

Nesse contexto, muitos economistas, políticos e empresários passaram a defender a aprovação de uma reforma tributária que buscasse simplificar e desburocratizar esse sistema de regras vigentes, visando a melhorar o ambiente de negócios no Brasil, aumentar a competitividade do país e, dessa forma, permitir um maior desenvolvimento econômico e social (BID, 2014).

Assim, foi aprovada a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019, que alterou o sistema tributário nacional no que tange à tributação sobre o consumo e patrimônio. Promulgada como Emenda Constitucional (EC) 132, a alteração legislativa propôs a criação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, responsável por substituir cinco dos atuais tributos vigentes no país: ICMS, ISS, IPI, PIS/Pasep e Cofins (Brasil, 2023).

Nesse sentido, foi autorizada a criação de dois tipos de IVA: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que substituirá o ICMS dos Estados e o ISS dos municípios, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que unificará os tributos federais PIS/Pasep, Cofins e IPI. Ambos foram efetivados por meio de Lei Complementar e

terão base ampla, sem cumulatividade na cadeia de produção, evitando a chamada tributação em cascata (Brasil, 2023).

O objetivo geral deste estudo consistiu em apurar os impactos que a EC 132/2023 tem capacidade de produzir na sociedade brasileira sob os aspectos da simplificação do cumprimento de obrigações legais, do desenvolvimento econômico nacional e da justiça fiscal. Seus objetivos específicos residiam em averiguar os avanços que ela promove na simplificação do recolhimento de obrigações tributárias, verificar sua capacidade de impactar o desenvolvimento da economia nacional e identificar como essa emenda altera a legislação tributária brasileira sob a ótica da justiça fiscal;

A Reforma Tributária é um tema muito atual e de elevado interesse para a sociedade brasileira, considerando a necessidade de melhorar a qualidade tributária do país, aumentando a busca por equidade social, simplificação tributária e permitindo a captação de novos investimentos que colaborem com o desenvolvimento econômico do Brasil.

Dessa forma, esta pesquisa justificou-se pela necessidade de avaliar a relevância e os possíveis impactos da reforma sobre questões como: mudança estrutural no sistema tributário brasileiro, com a criação de novos tributos e a extinção de outros, implicações para a arrecadação do governo, a competitividade das empresas, o consumo e o investimento no país, além de consequências sobre a distribuição de renda e a carga tributária entre os diferentes setores da sociedade.

A pesquisa concluiu que a reforma representa uma profunda reestruturação no sistema de tributação sobre o consumo nacional, com base em três pilares fundamentais: unificação tributária, não cumulatividade plena e tributação no destino (Brasil, 2025).

Nesse sentido, ficou evidente que a simplificação tributária promovida pela EC 132/2023 pode ter impactos positivos amplos e estruturais sobre o desenvolvimento econômico nacional. Primeiramente, a redução da complexidade normativa tende a diminuir os custos operacionais das empresas, especialmente das pequenas e médias, aumentando sua competitividade e produtividade. Com regras mais claras e uniformes, espera-se um ambiente de negócios mais estável e previsível, fator essencial para atrair investimentos nacionais e estrangeiros (CNI, 2023).

Outro ponto relevante é o estímulo à formalização da economia. A simplificação e a digitalização do recolhimento de tributos devem reduzir a

sonegação e aumentar a base de arrecadação, sem necessidade de elevação de alíquotas. Isso contribui para o equilíbrio fiscal e para a sustentabilidade das finanças públicas (IPEA, 2023).

Além disso a uniformização das regras tende a reduzir a litigiosidade e os custos operacionais das empresas, especialmente das micro, pequenas e médias, que hoje enfrentam grandes dificuldades com a burocracia fiscal. Do ponto de vista macroeconômico, a maior transparência na arrecadação e o fim de incentivos fiscais regressivos podem contribuir para o equilíbrio das contas públicas e o fortalecimento do pacto federativo (Souza; Almeida, 2022).

Outro aspecto crucial é a transição para o regime de crédito financeiro, com não cumulatividade plena, ou seja, a possibilidade de aproveitamento integral dos créditos tributários em todas as etapas da cadeia produtiva. A tributação no destino, por sua vez, tende a reduzir a guerra fiscal entre entes federativos, pois os tributos serão arrecadados no local de consumo, não mais na origem da produção (Brasil, 2025).

A adoção da não cumulatividade plena elimina distorções que penalizavam cadeias produtivas longas e integradas, promovendo maior eficiência econômica. Com a tributação concentrada no consumo e não na produção, o sistema torna-se mais neutro, permitindo que as decisões empresariais sejam baseadas em critérios técnicos e mercadológicos, e não em incentivos fiscais artificialmente criados (Brasil, 2025).

Estudos de impacto, como os realizados por institutos econômicos e universidades, indicam que a reforma pode gerar um aumento significativo do Produto Interno Bruto (PIB) no longo prazo, por meio da elevação da produtividade total dos fatores. A adoção do novo modelo tributário pode elevar o Produto Interno Bruto (PIB) em até 12% ao longo de duas décadas, em razão do aumento da produtividade e da eficiência alocativa (IPEA, 2023).

Essa estrutura tributária simplificada facilita a entrada de novos negócios e promove um ambiente econômico mais dinâmico e competitivo. Ao reduzir distorções no mercado e garantir que os preços sejam determinados pelas forças de oferta e demanda, o IVA pode impulsionar o crescimento sustentável e a inovação, contribuindo significativamente para o desenvolvimento econômico do Brasil.

Já com relação aos impactos para a justiça fiscal, a pesquisa mostrou que a unificação de tributos promovida pela reforma ajudará na eliminação da cumulatividade tributária, um dos principais fatores de injustiça no sistema anterior.

A cumulatividade onerava desproporcionalmente os setores com cadeias produtivas mais longas e, conseqüentemente, o consumidor final, especialmente aqueles de menor renda que dedicam uma parcela maior de seus rendimentos ao consumo. A não cumulatividade do IBS e da CBS, ao permitir o crédito integral do imposto pago nas etapas anteriores, tende a reduzir essa regressividade (Sabbag, 2020).

Ademais, a reforma prevê a criação de regimes tributários diferenciados, buscando simplificar a tributação para micro e pequenas empresas. Essa medida pode contribuir para a equidade tributária ao reduzir a carga administrativa e os custos de conformidade para empresas menores, que muitas vezes enfrentam dificuldades desproporcionais em relação às grandes corporações para cumprir as obrigações fiscais (Alexandre, 2016).

Outro ponto relevante para a justiça fiscal, trazido pela reforma, é a instituição do Imposto Seletivo sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. A tributação de produtos como cigarros, bebidas alcoólicas e combustíveis fósseis pode gerar recursos adicionais para o financiamento de políticas públicas nessas áreas e, ao mesmo tempo, internalizar custos sociais e ambientais que, de outra forma, seriam suportados por toda a sociedade, incluindo as camadas mais vulneráveis (OCDE, 2021). Essa estrutura segue padrões internacionais adotados em países da OCDE, promovendo uma base ampla de incidência e uma alíquota única ou reduzida de exceções (OCDE, 2023).

Além disso, a criação de uma cesta básica nacional com tributação favorecida (alíquota zero ou reduzida) é uma medida crucial para a justiça fiscal da reforma. No sistema tributário regressivo, onde a maior parte da carga tributária recai sobre o consumo, famílias de baixa renda, que dedicam uma parcela significativa de seus rendimentos à aquisição de bens essenciais, são desproporcionalmente afetadas (Neto, 2018). A desoneração dos itens básicos de alimentação e higiene tende a reduzir essa regressividade, aliviando o peso dos tributos sobre as camadas mais vulneráveis da população e aumentando seu poder de compra (IPEA, 2023).

O mecanismo de *cashback* para famílias de baixa renda também representa uma inovação com potencial para aumentar a equidade tributária. Ao devolver parte

do imposto pago sobre o consumo para famílias com menor capacidade contributiva, o *cashback* busca compensar a incidência tributária sobre bens essenciais, tornando o sistema menos oneroso para aqueles que mais precisam (Orair; Gobetti, 2020).

A taxação de bens de luxo, como jatinhos, iates e veículos de alto valor, aprovada na reforma, é uma medida que visa a aumentar a progressividade do sistema tributário. Esses bens, consumidos predominantemente por indivíduos de alta renda, historicamente gozaram de regimes tributários menos onerosos em comparação com bens de consumo de massa. A tributação desses itens representa uma tentativa de fazer com que a camada mais rica da sociedade contribua de forma mais significativa para o financiamento do Estado, em consonância com o princípio da capacidade contributiva. Essa medida também pode ter um efeito simbólico importante, sinalizando um esforço para reduzir as desigualdades tributárias (Sabbag, 2020).

Em suma, a aprovação da desoneração da cesta básica nacional, do *cashback* para famílias de baixa renda e da taxação de bens de luxo na reforma tributária de 2023 sinaliza um movimento em direção a um sistema tributário mais justo e equitativo no Brasil. Ao aliviar a carga tributária sobre os mais pobres e aumentar a contribuição dos mais ricos, esses mecanismos têm o potencial de reduzir a regressividade do sistema e promover uma distribuição mais equilibrada dos ônus tributários. Contudo, a efetividade dessas medidas dependerá crucialmente da sua implementação e da continuidade dos esforços para construir um sistema tributário verdadeiramente progressivo.

A Emenda Constitucional nº 132 de 2023 também previu a criação de um Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR). Este mecanismo financeiro, alimentado por recursos provenientes da nova sistemática tributária, tem o potencial de financiar projetos e programas que promovam o desenvolvimento econômico e social nas regiões menos favorecidas. Investimentos em infraestrutura, educação, saúde, inovação e apoio a setores produtivos locais podem impulsionar o crescimento dessas áreas, gerar empregos e aumentar a renda da população. Ao reduzir as disparidades regionais, o FDR contribui indiretamente para a equidade tributária, pois diminui a dependência dessas regiões de transferências federais e fortalece sua capacidade de gerar sua própria receita no longo prazo (Rodden, 2003).

É crucial, contudo, reconhecer as limitações inerentes à realização deste estudo. A reforma tributária aprovada passará por um longo período de transição e

necessitará de múltiplas leis complementares e regulamentações até começar a produzir efeitos práticos, o que impõe desafios metodológicos e conceituais significativos para qualquer análise preditiva.

Primeiramente, a principal limitação reside na ausência de um marco legal e regulatório completo e definitivo. A EC 132/2023 estabelece as diretrizes gerais, mas a concretização de grande parte das suas previsões depende de leis complementares, que definirão alíquotas específicas (como a do IBS/CBS), regimes diferenciados, a composição exata da cesta básica, os critérios de *cashback*, e o funcionamento detalhado dos fundos de compensação e desenvolvimento.

Até que essas leis sejam aprovadas e suas regulamentações publicadas, qualquer estudo se baseia em hipóteses e projeções sobre como esses detalhes serão definidos. Uma pequena alteração em uma alíquota ou em um critério de isenção pode ter impactos macro e microeconômicos substanciais, invalidando, em parte, as conclusões de estudos preliminares (Nascimento; Venturini, 2024).

Em segundo lugar, a incerteza sobre o comportamento dos agentes econômicos é um fator limitante. Empresas, consumidores e investidores adaptarão suas estratégias ao novo cenário tributário. Essas adaptações podem ser complexas e nem sempre previsíveis (SEBRAE, 2025).

Adicionalmente, a longa fase de transição é um elemento complicador para estudos sobre impactos. A transição para o novo modelo de IVA, que se estenderá por vários anos, implicará em um período de coexistência de regimes tributários distintos, com regras complexas para o aproveitamento de créditos e a apuração dos novos impostos. Os impactos econômicos durante esse período podem ser diferentes dos impactos no regime de pleno funcionamento. Estudar os efeitos antes da conclusão dessa transição significa lidar com múltiplas variáveis em constante mudança, o que dificulta a atribuição causal de qualquer fenômeno à reforma em si (Brasil, 2024).

Outra limitação importante é a dinâmica macroeconômica e política do Brasil. O país é propenso a flutuações econômicas, mudanças na política fiscal e monetária, e eventos políticos que podem ter um impacto significativo nos cenários projetados. Desvios nas projeções de inflação, taxa de juros, crescimento do PIB ou mesmo crises externas podem sobrepor-se aos efeitos específicos da reforma, dificultando sua mensuração isolada (Gouveia, 2024).

Por fim, a falta de dados empíricos do novo sistema é uma limitação intransponível. Antes que os efeitos legais comecem a se manifestar na prática e que as empresas e o governo comecem a gerar dados reais sob as novas regras, qualquer análise é, por natureza, preditiva. A validação das hipóteses e a mensuração dos impactos reais só poderão ser feitas através de análises empíricas retrospectivas após a implementação e um tempo razoável de operação do novo sistema (Sebrae, 2024).

Em suma, embora estudos prévios sobre os impactos da reforma tributária sejam valiosos para guiar o processo legislativo e para informar o público, é fundamental que suas conclusões sejam vistas com cautela e reconhecidas como projeções baseadas em um cenário de alta incerteza. A verdadeira face dos impactos da reforma só poderá ser compreendida e mensurada com precisão à medida que as leis complementares forem promulgadas, a fase de transição for superada e os efeitos reais começarem a se consolidar na economia brasileira.

Nesse cenário, diversas linhas de pesquisa futuras se abrem para avaliar os impactos produzidos pela reforma à medida que ela for sendo implementada e seus efeitos legais e práticos começarem a se manifestar. Com relação aos seus efeitos macroeconômicos, seria interessante que estudos mensurassem o impacto da reforma sobre o fluxo de capital estrangeiro direto, analisando se a simplificação e a maior transparência tributária conseguiram, de fato, atrair mais investimentos internacionais para o Brasil.

Já com relação aos Impactos Setoriais e Regionais, novas pesquisas poderiam analisar as mudanças nos fluxos inter-regionais de comércio e investimento, averiguando como a tributação no destino afetou a dinâmica econômica entre estados e municípios, e como o FDR atuou nesse cenário.

Por fim, seriam importantes estudos que apurassem os impactos distributivos e sociais da reforma na sociedade brasileira. Poder-se-ia avaliar, por exemplo, a eficácia do *cashback* e da cesta básica nacional na redução da desigualdade de renda, analisando se os mecanismos de devolução de imposto e desoneração de produtos essenciais atingirão efetivamente as famílias de baixa renda e conseguirão mitigar a regressividade do consumo.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto. **Impostos e Cumulatividade: Uma Análise Crítica**. Revista Brasileira de Política Fiscal. 2018.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 19. ed. Salvador: Juspodivm, 2025.
- AMED, Fernando José. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2012.
- ATKINSON, Anthony. **Inequality: What Can Be Done?** Harvard University Press. 2015.
- BANCO MUNDIAL. **Doing Business Subnacional Brasil 2021**. 2021. Disponível em: <https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil>. Acesso em: 22 abr. 2025.
- BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.
- BID. Banco Internacional de Desenvolvimento. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais**. 2014. Disponível em: <https://publications.iadb.org/pt/publications/portuguese/viewer/A-tributa%C3%A7%C3%A3o-do-valor-adicionado-o-ICMS-e-as-reformas-necess%C3%A1rias-para-conform%C3%A1-lo-%C3%A0s-melhores-pr%C3%A1ticas-internacionais.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2025.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. **Regulamentação da reforma tributária é sancionada; conheça a nova lei**. 2025. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/1127237-regulamentacao-da-reforma-tributaria-e-sancionada-conheca-a-nova-lei/>. Acesso em: 01 jun. 2025.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.
- BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. **Regulamenta a reforma tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, e dá outras providências**. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 17 jan. 2025.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. **Reforma Tributária - Perguntas e Respostas**. Brasília, 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos. **Tributação Sobre Valor Agregado**. Brasília, 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/gestao/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/programas-projetos-acoes-obras-e-atividades/reforma-tributaria/valor-agregado>. Acesso em: 22 abr. 2025.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 11 jul. 2024.

BRASIL. Senado Federal. **Novos tributos começam a ser testados em 2026 e transição vai até 2033**. 2025. Agência Senado. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/12/16/novos-tributos-comecam-a-ser-testados-em-2026-e-transicao-vai-ate-2033>. Acesso em: 01 jun. 2025.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos de incidência**. São Paulo: Saraiva, 2007.

CNI. Confederação Nacional da Indústria. **Proposta de Reforma Tributária PEC 45/2019**. Brasília, CNI, 2023. Disponível em: https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/37/1d/371d62d6-b81d-4fe3-8a75-fb9d4c7a6d39/proposta_de_reforma_tributaria_jul23_reduzido_v4.pdf. Acesso em: 22 abr. 2025.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. São Paulo: Forense, 2016.

COUTINHO, Matheus. **O Brasil arrecada menos com imposto sobre terrenos rurais de São Paulo com IPTU de apenas quatro bairros**. Brasil de Fato, Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2023/10/23/brasil-arrecada-menos-com-imposto-sobre-terrenos-rurais-do-que-sao-paulo-com-iptu-de-apenas-quatro-bairros>. Acesso em: 07 ago. 2024.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2019.

DIEESE; IPEA; SINDIFISCO. **A progressividade na tributação brasileira: por maior justiça tributária e fiscal**. São Paulo: DIEESE; IPEA; Sindifisco, 2011.

FECOMÉRCIO. **A complexidade tributária é uma das causas da baixa competitividade brasileira**. São Paulo, 2021. Disponível em: <https://www.fecomercio.com.br/noticia/complexidade-tributaria-e-uma-das-causas-da-baixa-competitividade-brasileira>. Acesso em: 31 jul. 2024.

FERNANDES, Bernardo Ribeiro de Moraes. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

FERREIRA, Luiz Carlos. **Evolução histórica da tributação no Brasil e algumas sugestões para a reforma tributária**. 2012. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

FIRMINO, Jorge. **Direito Tributário Descomplicado**. 2. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2018.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método I**. Trad.: Flávio Paulo Meurer. 15. ed. Petrópolis: Vozes, 2015.

GOUVEIA, Anna Carolina. **Incerteza econômica em nível moderado, mas diante de desafios futuros**. 29 mai. 2024. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/incerteza-economica-em-nivel-moderado-mas-diante-de-desafios-futuros>. Acesso em: 04 jun. 2025.

GRAPPERHAUS, Ferdinand HM. **O Tributo Ao Longo Dos Tempos**. Tradução de André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2022.

GRUPENMACHER, Betina; FEIO, Luiza. **As taxas de fiscalização: a análise de incidência no serviço de telecomunicações e na ocupação do solo por torres e antenas de transmissão**. Revista de Direitos Fundamentais e Tributação, v. 7, n. 1, 2024.

IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário). **Impactos da Carga Tributária sobre as Pequenas e Médias Empresas: Relatório Anual**. 2020.

IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada). **Reforma Tributária no Brasil: Análise de Impactos Macroeconômicos e Distributivos**. Brasília: IPEA, 2023.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LIMA, Antônio Carlos. **Direito Tributário: Teoria e Prática**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

LIMA, Mônica. **Isentos no Brasil, dividendos são tributados em até 51% em outros países; comparar**. INFOMONEY, 09 fev. 2024. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/onde-investir/isentos-no-brasil-dividendos-sao-taxados-em-ate-51-em-outros-paises-compare/>. Acesso em: 07 ago. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

MANEIRA, José Sérgio. **Compliance Tributário: Um Desafio Empresarial**. 1. ed. Lisboa: Vida Económica, 2017.

MARTELLO, Alexandro. **Reforma tributária: imposto sobre herança ou doação pode subir em 10 estados; entenda**. G1, Brasília, 2024. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2024/04/07/reforma-tributaria-imposto-sobre-heranca-ou-doacao-pode-subir-em-10-estados-entenda>. Acesso em: 01 ago. 2024.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Manual de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

MOZZATO, Anelise; GRZYBOVSKI, Denize. **Análise de conteúdo como técnica de análise de dados qualitativos no campo da Administração: potencial e desafios**. Revista de Administração Contemporânea, v. 4, p. 731-747, 2011.

MUSGRAVE, Richard A. **The theory of public finance: a study in public economy**. New York: McGraw-Hill, 1959.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; VENTURINI, Márcio Ferreira. **Reforma tributária, federalismo e o Comitê Gestor: entendendo as mudanças no Sistema Tributário Nacional**. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-dez-27/reforma-tributaria-federalismo-e-o-comite-gestor-entendendo-as-mudancas-no-sistema-tributario-nacional/>. Acesso em: 04 jun. 2025.

NASCIMENTO, Houldine. **Tributos sobre o consumo dominam arrecadação no Brasil**. Poder360, Brasília, 06 mar. 2024. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/poder-economia/economia/tributos-sobre-o-consumo-dominam-arrecadacao-no-brasil/>. Acesso em: 07 ago. 2024.

NETO, Barreiras. **Imposto sobre o consumo e regressividade: uma análise da tributação indireta no Brasil**. São Paulo: Noeses, 2018.

NOVAIS, Rafael. **Direito tributário facilitado**. 5. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021. OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Taxing Energy Use 2021: Using Taxes for Climate Action**. Paris: OECD Publishing, 2021. OCDE. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). **Reforming Tax Systems: The OECD Report**. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/tax-policy-reforms-2023_d8bc45d9-en.html. Acesso em: 22 abr. 2024.

OLIVEIRA, Ricardo Lopes de. **Planejamento tributário: Estratégias para redução legal de impostos**. 6. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2019.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. **Tributação e desigualdade no Brasil: um diagnóstico**. In: **Desigualdade no Brasil: uma análise da década de 2010**. São Paulo: Autêntica, 2020.

OSTROM, Elinor. **Governing the Commons: The Evolution of Institutions for Collective Action**. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2024.

PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na História do Brasil**. São Paulo: Moderna, 1999.

PEREIRA, Luciano Amaro. **Manual de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

RIBEIRO, Luiz Gustavo. **Educação fiscal: Uma nova forma de encarar a relação fisco-contribuinte**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

RODDEN, Jonathan. **Decentralized Bargaining: A Model of Federalism and Fiscal Policy**. Cambridge: Cambridge University Press, 2003.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SARINGER, Juliana. **O que é IVA? Quais impostos a reforma eliminam e como vão funcionar?** UOL, São Paulo, 2024. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2023/07/09/o-que-eo-iva.htm>. Acesso em: 31 jul. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SENADO FEDERAL (Brasil). **Reforma tributária promulgada: principais mudanças dependentes de novas leis**. Brasília, 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em: 10 jul. 2024.

STIGLITZ, Joseph E. **The price of inequality: how today's divided society endangers our future**. New York: W. W. Norton & Company, 2012.

TAX GROUP. **Indústria na reforma tributária, saiba os impactos no setor**. 2025. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/industria-na-reforma-tributaria-saiba-os-impactos-no-setor/>. Acesso em: 01 jun. 2025.

TEIXEIRA, Rômulo. **Justiça fiscal: entenda a origem desse conceito e como ele pode ser aplicado**. 2024. Disponível em: <https://blog.1doc.com.br/justica-fiscal/>. Acesso em: 06 ago. 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Vol. II**. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Financeiro e Tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2020.