

**FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MACHADO DE ASSIS  
FACULDADES INTEGRADAS MACHADO DE ASSIS  
CURSO DE DIREITO**

**HENRIQUE DOMINGUES FEHLAUER**

**O IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO EQUILÍBRIO FISCAL E NO SISTEMA  
FEDERATIVO BRASILEIRO**

**TRABALHO DE CURSO**

Santa Rosa  
2025

**HENRIQUE DOMINGUES FEHLAUER**

**O IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO EQUILÍBRIO FISCAL E NO SISTEMA  
FEDERATIVO BRASILEIRO**

**TRABALHO DE CURSO**

Monografia apresentada às Faculdades Integradas  
Machado de Assis, como requisito parcial para  
obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Tiago Neu Jardim

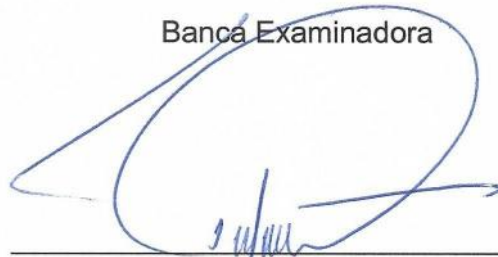
Santa Rosa  
2025

**HENRIQUE DOMINGUES FEHLAUER**

**O IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO EQUILÍBRIO FISCAL E NO  
SISTEMA FEDERATIVO BRASILEIRO  
TRABALHO DE CURSO**

Monografia apresentada às Faculdades Integradas  
Machado de Assis, como requisito parcial para  
obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Banca Examinadora



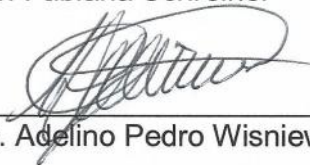
---

Prof. Me. Tiago Neu Jardim - Orientador



---

Me. Fabiana Schreiner



---

Prof. Esp. Adelino Pedro Wisniewski

Santa Rosa, 16 de dezembro de 2025

## **DEDICATÓRIA**

Dedico aos meus familiares,  
professores, amigos e à instituição FEMA.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço aos meus pais, Maria Amélia e Júlio, pela consideração e apoio nesta empreitada, também aos professores da instituição de ensino FEMA, em principal, meu orientador Tiago Neu Jardim.

**(Epígrafe)**

“Pratique cada um de seus atos como se fosse o último de sua vida” (MARCO AURÉLIO, 170 d.c, p.).

## RESUMO

A Reforma Tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representa a mais profunda reconfiguração do sistema de tributação sobre o consumo desde a promulgação da Constituição de 1988, razão pela qual o presente trabalho busca situar o leitor no amplo debate jurídico, federativo e socioeconômico que envolve essa transformação estrutural. Partindo do reconhecimento de que o sistema tributário brasileiro sempre foi marcado por elevada complexidade, sobreposição de competências, guerra fiscal, regressividade e concentração arrecadatória na União, o estudo delimita seu objeto de análise nos impactos da reforma sobre o equilíbrio federativo, a autonomia financeira dos entes subnacionais e a justiça fiscal. Nesse panorama, emerge o problema central da pesquisa: compreender em que medida a Reforma Tributária de 2023, ao propor simplificação e coordenação tributária, pode efetivamente aprimorar a eficiência do sistema sem comprometer a autonomia política e financeira de Estados e Municípios, tampouco aprofundar desigualdades sociais e regionais já existentes. Diante desse problema, o trabalho define como objetivo geral analisar os efeitos da reforma sobre o federalismo brasileiro e a justiça tributária, identificando suas potencialidades e seus riscos. Como desdobramento, busca examinar a estrutura normativa do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo; avaliar o papel e os limites constitucionais do Conselho Federativo; investigar os reflexos da migração para o princípio do destino e para a arrecadação unificada; compreender como a reforma se relaciona com a histórica guerra fiscal; e identificar seus possíveis impactos sobre a regressividade tributária, especialmente diante da criação de mecanismos compensatórios como o cashback. A relevância do estudo justifica-se pela magnitude da reforma e pela necessidade de interpretá-la à luz dos princípios estruturantes do federalismo brasileiro, da autonomia dos entes e da justiça fiscal, sobretudo porque a transição prevista até 2033 envolverá complexos desafios administrativos, tecnológicos, financeiros e institucionais, com repercussões intensas na capacidade de formulação e execução de políticas públicas. A pesquisa adota metodologia bibliográfica e documental, apoiada em obras clássicas e contemporâneas sobre federalismo fiscal, direito constitucional tributário, políticas públicas e economia tributária, bem como em estudos técnicos do IPEA, relatórios parlamentares e análises de especialistas que investigam a reforma. Utiliza-se método dedutivo, partindo dos princípios constitucionais e dos elementos históricos do sistema tributário brasileiro para compreender, de forma sistemática, os efeitos da EC nº 132/2023. A estrutura do trabalho desenvolve-se em capítulos que acompanham a evolução lógica do tema. O primeiro capítulo apresenta o panorama histórico, jurídico e teórico da tributação no Brasil, evidenciando como a combinação entre regressividade, guerra fiscal e dependência financeira moldou as tensões federativas que motivaram a reforma. O segundo capítulo dedica-se à análise da reconfiguração do federalismo fiscal promovida pela emenda, discutindo detalhadamente o papel do Conselho Federativo, os mecanismos de redistribuição de receitas, os desafios da transição e o risco de centralização indireta. Os capítulos seguintes exploram a dimensão socioeconômica da reforma, destacando seus efeitos sobre desigualdades regionais, sobre a progressividade do sistema e sobre a capacidade dos entes de administrar o novo modelo digital integrado.

Das análises empreendidas, conclui-se que a Reforma Tributária de 2023 possui elevado potencial para simplificar o sistema, aumentar sua neutralidade, reduzir litígios e mitigar a guerra fiscal, aproximando o Brasil de modelos internacionais mais eficientes. Contudo, esse potencial não elimina riscos significativos, especialmente no que diz respeito à preservação da autonomia federativa, à capacidade de execução administrativa dos pequenos municípios, à calibragem dos mecanismos de compensação e à necessidade de regulamentações complementares que assegurem justiça fiscal. A concretização dos efeitos positivos da reforma dependerá diretamente da governança adotada nos próximos anos, da qualidade técnica da legislação complementar, da cooperação entre os entes e do compromisso constitucional com a equidade. Se bem implementada, a reforma poderá fortalecer o federalismo cooperativo e tornar o sistema tributário mais justo; se conduzida de forma inadequada, poderá reproduzir ou até ampliar desigualdades, contrariando os objetivos centrais que motivaram sua aprovação.

**Palavras-chave:** Reforma Tributária - Federalismo Fiscal - Autonomia Federativa - Justiça Fiscal - EC nº 132/2023.

## **ABSTRACT OU RESUMEN**

The Tax Reform established by Constitutional Amendment No. 132/2023 represents the most profound reconfiguration of the consumption-based taxation system since the promulgation of the 1988 Constitution. For this reason, the present work seeks to situate the reader within the broad legal, federative, and socioeconomic debate surrounding this structural transformation. Starting from the recognition that the Brazilian tax system has historically been marked by high complexity, overlapping competences, tax competition among states, regressivity, and a concentration of revenue in the Union, the study delimits its object of analysis to the impacts of the reform on federative balance, the financial autonomy of subnational entities, and tax justice. In this context, the central research problem emerges: to understand the extent to which the 2023 Tax Reform, by proposing simplification and tax coordination, can effectively improve the system's efficiency without compromising the political and financial autonomy of States and Municipalities, nor deepening existing social and regional inequalities. Given this problem, the study defines as its general objective the analysis of the reform's effects on Brazilian federalism and tax justice, identifying both its potentialities and its risks. As specific objectives, it seeks to examine the normative structure of the IBS, the CBS, and the Selective Tax; assess the role and constitutional limits of the Federative Council; investigate the effects of the shift to the destination principle and to unified tax collection; understand how the reform relates to the country's historical tax competition; and identify its possible impacts on tax regressivity, especially considering the creation of compensatory mechanisms such as the cashback system. The relevance of the study is justified by the magnitude of the reform and by the need to interpret it in light of the structural principles of Brazilian federalism, the autonomy of the federative entities, and tax justice—particularly because the transition scheduled through 2033 will involve complex administrative, technological, financial, and institutional challenges, with significant repercussions for the formulation and implementation of public policies. The research adopts a bibliographical and documentary methodology, drawing on classical and contemporary works on fiscal federalism, constitutional tax law, public policy, and tax economics, as well as technical studies by the IPEA, parliamentary reports, and expert analyses on the reform. A deductive method is used, starting from constitutional principles and historical elements of the Brazilian tax system to systematically understand the effects of Constitutional Amendment No. 132/2023. The structure of the work unfolds across chapters that follow the logical development of the subject. The first chapter presents the historical, legal, and theoretical panorama of taxation in Brazil, showing how the interplay of regressivity, tax competition, and financial dependence shaped the federative tensions that motivated the reform. The second chapter is devoted to analyzing the reconfiguration of fiscal federalism promoted by the amendment, discussing in detail the role of the Federative Council, the revenue-redistribution mechanisms, the challenges of the transition period, and the risk of indirect centralization. The subsequent chapters explore the socioeconomic dimension of the reform, highlighting its effects on regional inequalities, the system's progressivity, and the capacity of subnational entities to manage the new integrated digital model. From the analyses conducted, it is concluded that the 2023 Tax Reform has strong potential to simplify the system, increase its neutrality, reduce litigation, and mitigate

tax competition, bringing Brazil closer to more efficient international models. However, this potential does not eliminate significant risks, especially concerning the preservation of federative autonomy, the administrative capacity of small municipalities, the calibration of compensatory mechanisms, and the need for complementary regulations that ensure tax justice. The realization of the reform's positive effects will depend directly on the governance adopted in the coming years, the technical quality of complementary legislation, cooperation among federative entities, and the constitutional commitment to equity. If well implemented, the reform may strengthen cooperative federalism and render the tax system more just; if poorly conducted, it may reproduce or even exacerbate inequalities, contradicting the central goals that motivated its approval.

**Keywords:** Tax Reform – Fiscal Federalism – Federative Autonomy – Tax Justice – Constitutional Amendment No. 132/2023."

## **LISTA DE ABREVIações, SIGLAS E SÍMBOLOS.**

p. – página

FEMA – Fundação Educacional Machado de Assis

§ - Parágrafo

EC – Emenda Constitucional

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços

CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

ISS – Imposto Sobre Serviços

PIS – Programa de Integração Social

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

FPE – Fundo de Participação dos Estados

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CadÚnico – Cadastro Único para Programas Sociais

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

UE – União Européia

VIES – VAT Information Exchange System (sistema europeu de controle do IVA)

% - Porcentagem

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
<b>1 INTRODUÇÃO, FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA E CONTEXTO ESTRUTURAL DA REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023 .....</b>	<b>14</b>
1.1 A Estrutura Tributária Brasileira e Seus Fundamentos Constitucionais .....	13
1.2 Federalismo Fiscal, Autonomia Federativa e os Desafios Estruturais do Pacto Federativo .....	19
1.3 Reforma Tributária de 2023: Estrutura, Impactos Econômicos, Justiça Fiscal e Implementação Normativa.....	26
<b>2 ANÁLISE DA REFORMA TRIBUTÁRIA E FEDERALISMO .....</b>	<b>33</b>
2.1 Federalismo Constitucional, Estrutura do Sistema Tributário e Centralização Decisória .....	33
2.2 Redistribuição de Receitas, Sustentabilidade Fiscal e Governança do Novo Sistema.....	39
2.3 Justiça Fiscal, Impactos Sociais e Perspectivas para o Federalismo Cooperativo.....	41
<b>3 IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA DESIGUALDADE SOCIAL.....</b>	<b>43</b>
3.1 o Sistema Tributário, a Regressividade e os Efeitos da EC nº 132/2023 na Desigualdade Social.....	43
3.2 Instrumentos Compensatórios e Federativos: Cashback, Tributação no Destino, Fundos Regionais e Capacidade de Financiamento do Estado Social.....	46
3.3 Crescimento Econômico, Economia Digital, Justiça Social e Perspectivas de Redução Da Desigualdade Pós Reforma.....	48
3.4 Conclusão Geral do Capítulo.....	49
<b>4 PERSPECTIVAS FUTURAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>51</b>
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>54</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>57</b>

## INTRODUÇÃO

A Reforma Tributária brasileira, materializada pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, representa uma das mais profundas transformações do sistema tributário desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Mais do que uma alteração de caráter técnico, trata-se de uma reestruturação que incide diretamente sobre o equilíbrio fiscal, a autonomia financeira dos entes federativos e a própria dinâmica do federalismo cooperativo consagrado pelo texto constitucional. Nesse contexto, impõe-se uma reflexão jurídico-acadêmica aprofundada acerca dos impactos dessa reforma sobre o pacto federativo e sobre a capacidade dos entes subnacionais de exercerem suas competências tributárias de forma autônoma e eficiente.

O sistema tributário brasileiro historicamente se caracteriza por complexidade normativa, sobreposição de competências e alta regressividade, fatores que geram insegurança jurídica e acentuam desigualdades sociais e regionais. A coexistência de múltiplos tributos sobre o consumo como ICMS, ISS, PIS e COFINS fomentou disputas entre os entes federativos, dando origem à chamada “guerra fiscal”, marcada pela concessão de benefícios unilaterais para atração de investimentos. Tal dinâmica corroeu a base tributária e contribuiu para o desequilíbrio das finanças públicas, evidenciando a necessidade de uma reforma ampla e estruturante.

A Emenda Constitucional nº 132/2023, busca enfrentar esses desafios mediante a simplificação e unificação dos tributos sobre o consumo, com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). No entanto, essa reconfiguração normativa também introduz novas tensões federativas, especialmente pela centralização da arrecadação e distribuição do IBS sob a gestão de um Conselho Federativo Nacional, composto por representantes de todos os entes. A medida, embora pretenda promover eficiência e isonomia, suscita dúvidas quanto à preservação da autonomia financeira e legislativa de estados e municípios, pilares essenciais do federalismo brasileiro.

Diante desse cenário, o presente trabalho tem por objetivo analisar os efeitos da Reforma Tributária sobre o equilíbrio fiscal e o sistema federativo brasileiro, à luz das transformações introduzidas pela EC nº 132/2023. Busca-se compreender se o novo modelo de repartição de receitas mantém a harmonia entre os entes ou se, ao contrário, inaugura uma etapa de centralização fiscal indireta, capaz de enfraquecer a autonomia subnacional e comprometer o pacto federativo. A pesquisa também examina as implicações socioeconômicas da reforma, com ênfase em seus possíveis reflexos na desigualdade social e na capacidade de investimento público local.

A relevância jurídica e social do estudo decorre da necessidade de interpretar as inovações constitucionais à luz dos princípios estruturantes da Federação e da justiça fiscal. Trata-se de uma oportunidade ímpar para avaliar, sob o enfoque do Direito Constitucional Financeiro, se a nova sistemática tributária pode conciliar a eficiência arrecadatória com a equidade distributiva, promovendo um federalismo mais cooperativo e sustentável.

Metodologicamente, o trabalho desenvolve-se por meio de pesquisa teórico-bibliográfica e documental, apoiada em doutrinas clássicas e contemporâneas, estudos institucionais do IPEA e da Receita Federal, relatórios legislativos e análises de juristas especializados em federalismo fiscal. Adota-se o método dedutivo como orientação principal, partindo dos fundamentos constitucionais da Federação e da autonomia dos entes para avaliar os impactos concretos e potenciais da Reforma Tributária em vigor.

Assim, pretende-se contribuir para o debate acadêmico e institucional sobre a reconfiguração do federalismo fiscal no Brasil, identificando riscos, desafios e oportunidades decorrentes da implementação da EC nº 132/2023. A análise proposta busca oferecer subsídios teóricos e práticos para a consolidação de um modelo tributário mais justo, eficiente e compatível com os princípios constitucionais que regem o Estado brasileiro.

A Reforma Tributária de 2023 também deve ser compreendida como parte de um processo histórico mais amplo de reestruturação do Estado brasileiro. Desde o advento do Plano Real e a consolidação da responsabilidade fiscal com a Lei Complementar nº 101/2000, observa-se um esforço constante para alinhar a

arrecadação pública à eficiência administrativa e à estabilidade macroeconômica. No entanto, as distorções acumuladas na base tributária sobretudo no consumo criaram um ambiente de desequilíbrio entre eficiência e justiça fiscal.

Além de um fenômeno jurídico, a reforma é também um processo político e institucional que reflete a busca por uma nova pactuação federativa. A aprovação da Emenda Constitucional nº 132/2023, após décadas de impasses legislativos, revelou um raro consenso entre diferentes setores da sociedade civil, governos estaduais e municipais, indicando que a simplificação tributária se tornou uma agenda de Estado e não apenas de governo.

Por outro lado, a amplitude da reforma exige uma leitura crítica que vá além dos aspectos técnicos. O novo modelo pode redefinir as relações de poder fiscal e político entre os entes federados, influenciando a própria dinâmica do federalismo cooperativo e da justiça distributiva. Essa tensão entre centralização e autonomia constitui o núcleo problemático do presente trabalho.

Nesse contexto, a pesquisa propõe não apenas descrever as alterações normativas, mas compreender suas consequências estruturais para o equilíbrio federativo e a justiça fiscal, avaliando em que medida a EC nº 132/2023 poderá cumprir sua promessa de tornar o sistema mais justo e eficiente, sem comprometer os princípios constitucionais que sustentam a Federação.

## **1 INTRODUÇÃO, FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA E CONTEXTO ESTRUTURAL DA REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023**

A Reforma Tributária de 2023, materializada pela Emenda Constitucional nº 132, representa a mais profunda reestruturação do modelo de tributação sobre o consumo desde a promulgação da Constituição de 1988. Para compreender sua magnitude, é necessário examinar de forma integrada os fundamentos constitucionais do sistema tributário brasileiro, a evolução histórica de suas tensões federativas e os princípios estruturantes que orientam o federalismo fiscal. Este capítulo, portanto, oferece uma visão panorâmica e aprofundada do desenvolvimento do sistema tributário nacional, da crise federativa que o permeia e dos impactos estruturais decorrentes da reforma, articulando aspectos teóricos, jurídicos e socioeconômicos. A análise também evidencia como a tributação, além de mecanismo arrecadatório, constitui instrumento de justiça social, de concretização de direitos fundamentais e de ordenação da atividade econômica, assumindo papel central na construção do Estado Democrático de Direito (Torres, 2008).

### **1.1 A ESTRUTURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E SEUS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS**

A tributação exerce função central na arquitetura institucional do Estado contemporâneo, constituindo o principal instrumento de financiamento das políticas públicas e direcionamento das prioridades governamentais. No contexto brasileiro, a estrutura tributária sempre refletiu os conflitos históricos entre a necessidade de coordenação nacional e a busca por autonomia local, revelando a tensão permanente entre centralização e descentralização fiscal. A Constituição Federal de 1988, ao distribuir competências tributárias entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, buscou estruturar um modelo equilibrado, capaz de assegurar simultaneamente a arrecadação eficiente e a autonomia dos entes federados. Todavia, a prática demonstrou que esse equilíbrio se concretizou mais no plano normativo do que na realidade institucional, tendo em vista a elevada concentração das receitas tributárias em nível federal e a consequente dependência financeira dos demais entes,

especialmente mediante transferências constitucionais. Tal cenário dificulta a execução de políticas públicas locais e reforça assimetrias regionais, tornando evidente a necessidade de reformulação estrutural. (Rezende, 2000).

A Emenda Constitucional nº 132/2023 surge nesse contexto como a mais ampla reorganização do sistema tributário brasileiro desde 1988, propondo simplificar o regime vigente, aumentar a eficiência administrativa e melhorar a coordenação federativa. Embora apresente avanços importantes, a reforma suscita preocupações quanto ao possível reforço da centralização normativa e arrecadatória, sobretudo diante da criação de um sistema unificado de tributação sobre o consumo, sujeito à regulação conjunta de um Conselho Federativo. A centralização, ainda que justificada pela busca de uniformização, precisa ser compatibilizada com os princípios constitucionais do federalismo, preservando a autonomia política, administrativa e financeira dos entes subnacionais. Esse núcleo essencial, protegido como cláusula pétrea, impede qualquer reconfiguração estatal que esvazie a identidade federativa brasileira. Assim, a análise da reforma exige examinar como seus novos mecanismos dialogam com os limites impostos pelo art. 60, §4º, I, da Constituição, particularmente no que se refere à manutenção da pluralidade decisória e da capacidade de autogoverno dos entes. (BRASIL, 2023).

Do ponto de vista teórico, a tributação não se limita à clássica função fiscal de obtenção de receitas. Ela implica uma dimensão extrafiscal fundamental, por meio da qual o Estado intervém na ordem econômica e social, modulando comportamentos e promovendo objetivos constitucionais, como justiça social, redução de desigualdades e proteção do desenvolvimento nacional. Ricardo Lobo Torres argumenta que o tributo deve ser compreendido como instrumento de concretização da justiça distributiva, inserido no contexto mais amplo da tributação como expressão da solidariedade social. Tal perspectiva situa a tributação no âmbito dos direitos fundamentais, conferindo-lhe caráter ético e político, e não apenas arrecadatório. Dessa forma, diante das profundas mudanças promovidas pela Reforma Tributária de 2023, torna-se ainda mais relevante incorporar essa dimensão na análise constitucional do novo sistema, evitando que a simplificação estrutural comprometa a função promotora de direitos atribuída ao poder tributante. (Torres, 2008).

A justiça fiscal, especial dimensão da justiça política, é a, a nosso ver, que oferece o melhor instrumental para a redistribuição de rendas, com a adjudicação de parcelas da riqueza nacional a indivíduos concretos. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. II: *Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 111).

A literatura especializada identifica que, a partir da Constituição de 1988, consolidou-se no Brasil um arranjo tributário fortemente assentado na incidência de tributos indiretos, especialmente impostos e contribuições sobre o consumo. Tal conformação estrutural decorreu, em parte, da necessidade de financiamento rápido e estável das políticas públicas num contexto de redemocratização, mas também resultou de escolhas institucionais que privilegiaram bases tributárias de fácil arrecadação em detrimento de modelos mais progressivos. A predominância de tributos indiretos, como ICMS, IPI, PIS e COFINS, imprimiu ao sistema tributário brasileiro um marcado viés regressivo, na medida em que esses gravames incidem uniformemente sobre bens e serviços, independentemente da renda do consumidor. Dessa forma, famílias de baixa renda acabam destinando parcela significativamente maior de seus rendimentos ao pagamento de tributos sobre o consumo, enquanto contribuintes de maior poder aquisitivo sofrem impacto proporcionalmente menor realidade que fere o princípio da capacidade contributiva e fragiliza o ideal constitucional de justiça fiscal.

Esse desenho estrutural produz efeitos profundos sobre a dinâmica das desigualdades sociais, pois reduz o potencial distributivo da tributação e limita a atuação estatal na promoção da equidade. Ao incidir sobre itens essenciais, como alimentação, energia e transporte, o sistema tributário tradicionalmente tratado como “neutro” acaba reproduzindo e intensificando assimetrias socioeconômicas históricas. Tal característica contrasta com modelos internacionais mais equilibrados, que combinam tributos diretos progressivos com sistemas de consumo menos onerosos às camadas vulneráveis. No Brasil, entretanto, a fragmentação do sistema, a multiplicidade de normas estaduais e a cumulatividade parcial gerada por regimes especiais acentuaram a complexidade e dificultaram a mitigação dessas distorções.

Nesse contexto, a Reforma Tributária de 2023 materializada pela Emenda Constitucional nº 132 é apresentada como uma tentativa de romper com esse padrão

regressivo por meio da unificação dos tributos sobre o consumo e da criação de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e de uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) dotados de bases amplas, não cumulativos e com mecanismos de harmonização federativa. Além da simplificação normativa e da transparência dos novos tributos, o texto constitucional introduz a possibilidade de instrumentos de atenuação da regressividade, entre os quais se destaca o modelo de cashback direcionado às famílias de baixa renda. A lógica do cashback devolução parcial do tributo pago representa uma abordagem inovadora no ordenamento brasileiro, aproximando o sistema de boas práticas internacionais que buscam compatibilizar arrecadação eficiente com justiça distributiva.

Todavia, a materialização efetiva dos benefícios sociais da reforma dependerá de fatores que extrapolam o texto constitucional. A redução da regressividade exige cuidadosa regulamentação infraconstitucional, calibragem técnica das alíquotas de referência, definição precisa das hipóteses de devolução de tributos e, principalmente, articulação institucional entre União, Estados e Municípios para operar o Comitê Gestor do IBS. Caso tais elementos não sejam bem executados, existe o risco de que a reforma apenas redistribua a regressividade entre setores e regiões, sem resolvê-la. Assim, a promessa de um sistema mais justo depende de coordenação federativa, transparência na definição das políticas compensatórias e preocupação constante com a neutralidade concorrencial, sob pena de o novo modelo reproduzir ainda que em forma distinta os mesmos desequilíbrios do arranjo anterior. (PISCITELLI, 2015).

Outro aspecto crítico da estrutura tributária brasileira diz respeito à fragmentação normativa e administrativa do ICMS e do ISS, responsável por um ambiente jurídico altamente complexo, instável e propício à chamada “guerra fiscal”. As unidades federativas, buscando atrair investimentos e empresas, passaram a conceder benefícios fiscais unilaterais, frequentemente à margem da legalidade, o que deteriorou a arrecadação coletiva, distorceu a concorrência e gerou intensa litigiosidade. A unificação dessas bases no novo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) tem por objetivo eliminar essa prática, instituindo um modelo mais racional e coordenado. Todavia, a centralização decisória necessária à uniformização das regras tende a gerar novos desafios, especialmente no que se refere à repartição de receitas, à governança federativa e ao papel do Conselho Federativo na definição da política

tributária. A transição, que se estenderá por vários anos, demandará cooperação efetiva entre os entes federados para evitar novos desequilíbrios financeiros e conflitos institucionais. (Varsano, 1997).

A ordem constitucional tributária brasileira estabelece, de forma inequívoca, que o sistema deve estruturar-se segundo os princípios da justiça fiscal, da isonomia e da igualdade material, compreendidos como fundamentos essenciais para a legitimidade da atividade arrecadatória do Estado. No plano normativo, tais princípios impõem que a tributação não se limite a repartir encargos de maneira formalmente igualitária, mas que proceda a uma análise qualitativa das condições econômicas dos contribuintes, de modo a ajustar a carga tributária às desigualdades reais existentes no tecido social. A máxima “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades”, derivada da tradição aristotélica e incorporada ao constitucionalismo contemporâneo, assume, portanto, centralidade na conformação das políticas fiscais brasileiras, orientando tanto o legislador quanto o intérprete na construção de um sistema capaz de promover justiça distributiva.

Nesse sentido, Roque Carrazza enfatiza que a justiça tributária somente se realiza plenamente quando o legislador reconhece e incorpora, ao instituir tributos, as diferentes condições socioeconômicas que marcam regiões, setores econômicos, atividades produtivas e grupos sociais. O autor salienta que a igualdade tributária não pode ser confundida com uniformidade normativa rígida, pois soluções normativas padronizadas e insensíveis às diversidades estruturais tendem a gerar distorções e a penalizar de forma desproporcional contribuintes menos favorecidos. Para Carrazza, a observância dessas assimetrias não é uma faculdade do legislador, mas uma exigência constitucional derivada do próprio conceito de capacidade contributiva, cuja finalidade é compatibilizar a arrecadação com a justiça social e com a redução das desigualdades regionais, valores expressamente consagrados pela Constituição de 1988. (Carrazza, 2021).

Sob essa perspectiva, a Reforma Tributária de 2023 concretizada pela Emenda Constitucional nº 132 emerge como um processo que, embora voltado à simplificação e racionalização do sistema, produz efeitos significativos sobre o modo como essas desigualdades serão tratadas pela nova arquitetura fiscal. A unificação de tributos sobre o consumo e a criação de alíquotas gerais ou amplamente uniformes, sem

diferenciações regionais expressivas, introduzem o risco de que a diversidade econômica brasileira seja insuficientemente considerada. Regiões menos desenvolvidas, setores com menor produtividade e populações em situação de vulnerabilidade podem sofrer impactos mais intensos caso o novo modelo não incorpore mecanismos de correção capazes de compensar disparidades históricas. Em vez de promover justiça fiscal, a padronização excessiva pode, paradoxalmente, reforçar assimetrias já existentes, ao impedir que políticas tributárias específicas atendam às peculiaridades locais.

Por essa razão, a efetividade da justiça fiscal no novo sistema dependerá de uma atuação cuidadosa e tecnicamente embasada das leis complementares que regulamentarão o IBS e a CBS, bem como da capacidade deliberativa e organizacional do Conselho Federativo órgão responsável pela gestão compartilhada do imposto sobre o consumo. Caberá a esse Conselho desenvolver políticas que conciliem simplificação normativa, eficiência arrecadatória e respeito às realidades econômicas regionais, evitando que a busca por uniformidade se transforme em instrumento de injustiça. Em suma, a concretização dos princípios constitucionais da justiça fiscal exigirá que a implementação da reforma seja guiada por sensibilidade federativa, rigor técnico e atenção às profundas desigualdades que caracterizam o território nacional, sob pena de que o novo sistema reproduza, sob outra forma, as distorções que pretende superar. (Carrazza, 2021).

A capacidade contributiva é verdadeiro freio ao poder de tributar. Impede que o Estado exija tributos de quem não possui condições econômicas para suportá-los, e obriga o legislador a graduar a tributação segundo a riqueza dos contribuintes. (CARRAZZA, 2021).

## 1.2 FEDERALISMO FISCAL, AUTONOMIA FEDERATIVA E OS DESAFIOS ESTRUTURAIS DO PACTO FEDERATIVO.

O federalismo brasileiro é tradicionalmente classificado como um modelo cooperativo, cujo funcionamento pressupõe a conjugação entre autonomia político-administrativa dos entes federativos e mecanismos institucionais de coordenação e

interdependência. A Constituição de 1988 buscou reforçar essa lógica ao distribuir competências legislativas, administrativas e tributárias de maneira mais ampla entre Estados e Municípios, rompendo com o centralismo que caracterizara períodos anteriores. No plano formal, a Carta de 1988 atribuiu aos entes subnacionais novas responsabilidades, especialmente na provisão de políticas públicas essenciais, como saúde, educação e assistência social, assegurando-lhes competências legislativas suplementares e a possibilidade de instituir tributos próprios. Entretanto, a experiência histórica subsequente evidenciou que a mera repartição constitucional de competências não foi suficiente para harmonizar autonomia e cooperação, produzindo um arranjo em que a coordenação intergovernamental frequentemente depende de iniciativas e diretrizes da União, que permanece como eixo central da federação em termos normativos e financeiros (Arretche, 2012).

“A federação brasileira é altamente centralizada em termos de recursos fiscais, o que confere à União capacidade decisiva de coordenação sobre estados e municípios.” (ARRETCHÉ, 2012, p. 23)

A literatura especializada, sobretudo a produzida por Marta Arretche, demonstra que a realidade institucional pós-1988 revelou um paradoxo federativo: ao mesmo tempo em que ocorreu significativa descentralização administrativa transferindo a Estados e Municípios encargos importantes na execução de políticas públicas —, a estrutura de receitas permaneceu amplamente concentrada na esfera federal. Essa assimetria reforçou a dependência financeira dos entes subnacionais, dificultando o exercício pleno de sua autonomia e limitando sua capacidade de formular políticas públicas próprias. Arretche argumenta que esse padrão impede a consolidação de um federalismo verdadeiramente cooperativo, na medida em que a coordenação intergovernamental tende a se organizar a partir de incentivos, normas e programas federais, e não por meio de relações horizontais entre os entes. Assim, persiste no Brasil uma federação formalmente descentralizada, porém materialmente centralizada, na qual a União detém predominância decisiva na definição das prioridades políticas, orçamentárias e fiscais do país fenômeno que sustentou, ao longo das últimas décadas, um quadro de dependência estrutural e desigual entre os níveis de governo (Arretche, 2012).

A assimetria estrutural que marca o federalismo fiscal brasileiro produziu efeitos duradouros sobre a capacidade de investimento e o desempenho financeiro dos Estados e Municípios. A concentração das principais fontes tributárias na União especialmente os tributos de maior elasticidade arrecadatória resultou em uma distribuição desigual dos recursos públicos, aprofundando disparidades regionais já existentes. Entes subnacionais com bases econômicas mais frágeis passaram a depender intensamente de transferências constitucionais, como o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), como forma de manter a provisão mínima de serviços públicos essenciais. Essa dependência limita o espaço fiscal desses entes, reduz sua autonomia de planejamento e impede o desenvolvimento de estratégias próprias de investimento em infraestrutura, inovação e políticas sociais, o que contribui para a perpetuação de ciclos históricos de desigualdade entre as regiões brasileiras. Trata-se de um fenômeno amplamente reconhecido pela literatura, que aponta a centralização arrecadatória como um dos principais fatores de fragilidade federativa no Brasil contemporâneo.

Nesse cenário, Leite destaca que a autonomia financeira dos entes federativos somente se concretiza quando estes dispõem de recursos próprios suficientes para custear suas políticas públicas de maneira estável e previsível. Para o autor, não basta que a Constituição garanta competências tributárias formais; é necessário que, na prática, Estados e Municípios tenham condições materiais de exercer plenamente suas funções governamentais, sem depender excessivamente da capacidade fiscal da União. Leite observa que, no Brasil, essa autonomia não se realiza de forma homogênea: enquanto algumas unidades federativas contam com economias diversificadas e capacidade própria de arrecadação mais robusta, outras enfrentam severas limitações estruturais, sendo obrigadas a recorrer constantemente a mecanismos de transferência para cumprir obrigações mínimas de governo. Assim, a desigualdade fiscal converte-se em desigualdade política, pois restringe a autonomia efetiva dos entes e compromete a lógica cooperativa do federalismo brasileiro (Leite, 2010).

Nesse contexto, a Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, ao instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) com alíquotas

uniformes e um modelo de arrecadação centralizada via Conselho Federativo, tem despertado preocupações quanto à preservação dessa já fragilizada autonomia financeira. Embora a uniformização das regras e a simplificação do sistema sejam apontadas como avanços para a eficiência e a transparência tributária, a padronização excessiva pode limitar a capacidade dos Estados e Municípios de ajustar o imposto às particularidades de seus mercados, de suas estruturas produtivas e de suas realidades socioeconômicas. A perda de flexibilidade tributária pode, inclusive, agravar desigualdades regionais, caso os mecanismos de compensação e redistribuição não sejam calibrados com rigor técnico e sensibilidade federativa. Assim, o sucesso da reforma na preservação da autonomia dependerá da forma como as leis complementares definirão a governança do IBS, da eficácia dos sistemas de equalização e da atuação concertada do Conselho Federativo, que terá a responsabilidade inédita de equilibrar eficiência tributária e respeito às diferenças regionais.

A guerra fiscal constitui um dos mais persistentes e complexos problemas estruturais do federalismo brasileiro, resultado direto da ausência de um sistema de coordenação efetiva capaz de harmonizar a tributação sobre o consumo entre os entes subnacionais. Ao longo das últimas décadas, os Estados passaram a adotar estratégias competitivas para atrair investimentos, concedendo benefícios fiscais de ICMS sem aprovação unânime do CONFAZ, o que configurou um ambiente de profunda desarticulação normativa e institucional. Esse cenário corroeu a lógica cooperativa originalmente prevista pela Constituição de 1988 e comprometeu a racionalidade do sistema tributário, criando distorções produtivas e estimulando decisões empresariais movidas mais por vantagens fiscais do que por eficiência econômica. (Prado, 2005).

Como observa Prado, tais práticas unilaterais não apenas violavam os princípios da lealdade federativa e da cooperação, mas também acentuavam disparidades estruturais entre unidades federadas, especialmente entre aquelas com menor capacidade de investimento e de arrecadação própria. À medida que cada Estado buscava atrair empresas mediante renúncias fiscais crescentes, instaurou-se um ciclo predatório, no qual os entes federativos sacrificavam suas bases tributárias sem qualquer garantia de desenvolvimento econômico sustentável. Essa competição

tributária desregulada deteriorou a confiança federativa, aumentou assimetrias regionais e produziu um ambiente de permanente instabilidade jurídica para contribuintes e gestores públicos. (Prado, 2005).

A Reforma Tributária introduzida pela EC nº 132/2023, ao adotar o princípio do destino segundo o qual a tributação passa a incidir no local onde ocorre o consumo, e não mais na origem apresenta-se como um instrumento institucional capaz de mitigar os incentivos à continuidade da guerra fiscal. Ao deslocar o locus da arrecadação, o novo modelo enfraquece a lógica competitiva baseada na concessão de benefícios para atrair unidades produtivas, pois o Estado produtor deixa de auferir receitas relevantes da circulação de bens e serviços. Contudo, a transição para esse sistema demanda a implementação de mecanismos robustos e calibrados de compensação financeira, de modo a evitar perdas abruptas de receita para Estados tradicionalmente exportadores ou com cadeias produtivas amplamente voltadas à circulação interestadual. Essa transição exige planejamento federativo, fundo de compensação, cronograma progressivo e critérios de redistribuição que assegurem estabilidade fiscal e continuidade das políticas públicas. (Prado, 2005).

A análise de experiências internacionais evidencia que a coordenação fiscal em contextos federativos pode assumir desenhos institucionais bastante distintos, a depender das características históricas, econômicas e políticas de cada país. Esses modelos comparados são fundamentais para a compreensão dos desafios brasileiros, pois demonstram que sistemas tributários complexos e distribuídos entre múltiplos níveis de governo exigem mecanismos de harmonização, governança compartilhada e supervisão permanente. Em outros termos, a literatura internacional indica que nenhum arranjo federativo se sustenta sem instrumentos jurídicos e financeiros capazes de minimizar conflitos de competência, evitar sobreposições e garantir fluxos estáveis de arrecadação. (Bastable, 2020).

No caso da Alemanha, observa-se um modelo de federalismo cooperativo altamente estruturado, marcado por acentuada partilha horizontal de receitas entre os Länder. Esse mecanismo, conhecido como *Länderfinanzausgleich*, tem como objetivo principal promover a equalização fiscal, reduzindo disparidades regionais e assegurando condições mínimas de oferta de serviços públicos em todas as unidades federadas. A lógica subjacente a esse sistema consiste em reconhecer que, em um

Estado social e federativo, a capacidade arrecadatória não pode determinar de forma absoluta o nível de bem-estar garantido aos cidadãos. A experiência alemã demonstra, portanto, que a coordenação federativa eficaz requer não apenas regras uniformes, mas também instrumentos redistributivos que assegurem equilíbrio territorial. (Bastable, 2020).

A União Europeia, embora não seja um Estado federativo clássico, fornece outro exemplo relevante ao operar um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) harmonizado, pautado por diretrizes unificadas e sistemas eletrônicos de informação altamente integrados. A harmonização do IVA europeu foi fundamental para eliminar barreiras fiscais entre os Estados-membros, assegurar neutralidade tributária no mercado comum e reduzir custos de conformidade para empresas que atuam transnacionalmente. Além disso, a adoção de modelos tecnológicos padronizados, como o sistema VIES e o mecanismo de troca eletrônica de informações, reforça a importância da infraestrutura digital como elemento indispensável ao funcionamento de tributos sobre o consumo. (Bastable, 2020).

Essas experiências internacionais convergem para demonstrar que a plena eficácia do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), instituído pela EC nº 132/2023, dependerá da construção de arranjos institucionais sólidos, de uma governança fiscal coordenada e de mecanismos robustos de compensação e equalização entre os entes subnacionais. A mera adoção de um tributo uniforme não é suficiente: o sucesso do IBS estará condicionado à capacidade de replicar elementos de coordenação, cooperação e confiança federativa observados em modelos consolidados. Em suma, a reforma brasileira demanda tanto inovação normativa quanto compromisso político dos entes federados para sustentar um sistema tributário verdadeiramente integrado. (Bastable, 2020).

A instituição do Conselho Federativo, criada no âmbito da Emenda Constitucional nº 132/2023, representa um dos pontos mais delicados e estratégicos da reforma tributária. Esse órgão surge com a proposta de assegurar governança compartilhada entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios no processo de regulamentação e gestão do novo modelo de tributação sobre o consumo. No entanto, sua criação desperta debates relevantes acerca do equilíbrio de competências, já que a atuação centralizada de um órgão colegiado, ainda que federativo, pode resultar na

redução da autonomia decisória dos entes subnacionais. A sensibilidade dessa discussão decorre do fato de que a forma de tomada de decisões quóruns, pesos, votações e estrutura administrativa tem potencial para redefinir a dinâmica do federalismo brasileiro. (Appy, 2018).

Bernard Appy, um dos principais formuladores intelectuais da proposta de reforma, enfatiza que a simplificação tributária necessariamente exige mecanismos de coordenação institucional que evitem a fragmentação normativa e assegurem coerência sistêmica. Segundo o autor, sem coordenação, a transição para um imposto amplamente integrado, como o IBS, seria inviável. Contudo, Appy também alerta que esse processo de transição será complexo e poderá acarretar perdas temporárias de arrecadação, sobretudo para regiões menos desenvolvidas ou com estrutura produtiva dependente de incentivos fiscais. O autor ressalta que tais riscos tornam indispensáveis mecanismos de compensação e fundos de estabilização que garantam previsibilidade e segurança financeira durante a migração entre modelos. (Appy, 2018).

Diante desse cenário, o desenho institucional do Conselho Federativo precisa ser cuidadosamente calibrado para evitar excessos de centralização que contrariem o pacto federativo e para assegurar que Estados e Municípios mantenham margens efetivas de participação na formulação de normas gerais do IBS. A governança do novo sistema não deve comprometer a autonomia constitucional dos entes, mas sim promover um ambiente de cooperação estruturada, no qual a integração normativa não se converta em concentração de poder. Em outras palavras, o desafio consiste em equilibrar a necessidade de decisões unificadas essenciais para garantir neutralidade e simplicidade com a preservação da diversidade e da capacidade governamental dos entes federados. (Appy, 2018).

A doutrina constitucional contemporânea sublinha que o federalismo brasileiro, erigido à condição de cláusula pétrea pelo art. 60, §4º, I, da Constituição de 1988, constitui limite material intransponível ao poder de reforma, impedindo qualquer alteração que esvazie a autonomia política, administrativa, normativa ou financeira dos entes federados. Essa perspectiva decorre do reconhecimento de que o federalismo, enquanto princípio estruturante do Estado brasileiro, não pode ser reduzido a mero arranjo administrativo, mas representa um sistema de repartição de

poder que garante a pluralidade territorial e impede a centralização excessiva na União. Assim, qualquer reconfiguração institucional decorrente da reforma tributária deve ser analisada à luz desse patamar constitucional reforçado, preservando o equilíbrio federativo e a capacidade de autogoverno dos entes. (Silva, 2014).

Nesse contexto, José Afonso da Silva destaca que as competências normativas e financeiras constituem elementos essenciais da autonomia federativa, compondo o cerne da distribuição de poderes entre os entes constitucionais. Para o autor, retirar ou reduzir significativamente essas competências equivaleria a esvaziar materialmente a autonomia dos Estados e Municípios, violando os limites impostos ao poder constituinte derivado reformador. Silva argumenta que a autonomia não se resume a uma independência meramente formal, mas envolve a capacidade efetiva de criar normas próprias, arrecadar recursos e gerir políticas públicas de acordo com as necessidades locais. Tais elementos formam o núcleo essencial do federalismo e, portanto, não podem ser eliminados ou mitigados ao ponto de comprometer o equilíbrio federativo. (Silva, 2014).

Diante dessa moldura teórica, a implementação da reforma tributária deverá ser acompanhada de mecanismos institucionais robustos que assegurem a participação real, permanente e eficaz dos entes subnacionais nos processos decisórios relacionados ao novo sistema fiscal. Isso inclui, entre outros aspectos, regras claras de deliberação no Conselho Federativo, garantias de representação equitativa, transparência na gestão do IBS e instrumentos que possibilitem aos Estados e Municípios exercer influência significativa na formulação das normas gerais. Em suma, a reforma não pode resultar em uma centralização incompatível com a cláusula pétrea do federalismo, devendo preservar a autonomia e o protagonismo dos entes federados em consonância com a Constituição. (Silva, 2014).

### 1.3 REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023: ESTRUTURA, IMPACTOS ECONÔMICOS, JUSTIÇA FISCAL E IMPLEMENTAÇÃO NORMATIVA.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 promove uma reestruturação profunda do sistema tributário brasileiro ao substituir cinco tributos ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS por três novos impostos: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo. Essa substituição representa a mais abrangente transformação normativa desde a Constituição de 1988, alterando a lógica estrutural da tributação sobre o consumo no país. A consolidação de tributos em modelos de base ampla visa corrigir distorções históricas, como cumulatividade, guerra fiscal, complexidade operacional e regimes especiais fragmentados, exigindo dos entes federados e da União uma profunda reorganização institucional, administrativa e tecnológica para garantir a plena efetividade do novo modelo. (Silva, 2014).

A magnitude dessa reforma impõe a necessidade de uma extensa produção legislativa complementar, destinada a disciplinar aspectos essenciais à operacionalização dos novos tributos. Diversas leis complementares deverão tratar da definição das alíquotas, dos regimes específicos, das regras de dedução e crédito, dos mecanismos de compensação entre entes federativos, dos parâmetros de governança do Conselho Federativo, bem como dos cronogramas de transição entre os sistemas antigo e novo. Tais instrumentos infraconstitucionais serão determinantes para assegurar segurança jurídica, coerência técnica e estabilidade arrecadatória durante o período de adaptação, evitando descoordenação normativa e controvérsias interpretativas, especialmente em áreas que envolvem repartição de receitas e fiscalização integrada. (Silva, 2014).

Nessa perspectiva, José Afonso da Silva ensina que emendas constitucionais de caráter estrutural especialmente aquelas que redesenham competências, reorganizam sistemas e reconfiguram funções estatais dependem necessariamente de regulamentação infraconstitucional para produzirem efeitos concretos. O autor denomina esse fenômeno de “dependência normativa”, indicando que o texto constitucional reformado, por si só, não é suficiente para conferir aplicabilidade plena às novas instituições, exigindo a atuação legislativa complementar para completar o ciclo de eficácia. Assim, a implementação bem-sucedida da reforma tributária brasileira dependerá não apenas do desenho constitucional, mas da capacidade

legislativa e administrativa de concretizar seus comandos de forma coerente e tempestiva. (Silva, 2014).

Sob a perspectiva econômica, a migração de um modelo baseado em tributos cumulativos como PIS, COFINS e parte relevante do ICMS e ISS para um sistema de imposto sobre valor agregado (IVA) representa uma mudança estrutural destinada a aumentar a eficiência do sistema tributário brasileiro. A cumulatividade, ao gerar incidência em cascata, distorce preços relativos, reduz a competitividade das empresas, desestimula investimentos e amplia a complexidade operacional, uma vez que diferentes regimes, exceções e benefícios criam um ambiente propício ao litígio. A adoção de um IVA moderno, como o IBS e a CBS, tende a proporcionar maior neutralidade econômica, reduzindo custos de conformidade, fortalecendo a segurança jurídica e favorecendo um ambiente mais previsível para agentes econômicos. (Gobetti, 2017).

Orair e Gobetti sustentam que a regressividade da tributação brasileira possui raízes estruturais relacionadas precisamente à predominância dos tributos incidentes sobre o consumo, cuja carga recai de forma desproporcional sobre famílias de menor renda. Em contrapartida, a tributação sobre renda e patrimônio mostra-se historicamente subexplorada no país, o que acentua desigualdades e compromete a progressividade do sistema. A reforma tributária, ao racionalizar e unificar impostos sobre consumo, pode contribuir para atenuar essa regressividade, especialmente quando combinada a mecanismos compensatórios voltados a grupos vulneráveis. (Gobetti, 2017).

Nesse sentido, o mecanismo de cashback instituído pela reforma representa uma inovação relevante, pois busca devolver parte da carga tributária às famílias de baixa renda, mitigando os impactos regressivos do modelo atual. O cashback amplia a progressividade do sistema ao reconhecer que, ainda que um IVA melhor estruturado reduza distorções, sua natureza essencialmente indireta mantém algum impacto sobre consumidores de menor poder aquisitivo. Assim, a devolução direta de tributos tem potencial para reduzir desigualdades de forma mais imediata e mensurável, alinhando a reforma aos objetivos constitucionais de justiça fiscal e redução das disparidades sociais. (Gobetti, 2017).

A efetividade das transformações introduzidas pela reforma tributária dependerá, em grande medida, da qualidade de sua implementação e da robustez dos mecanismos de compensação financeira destinados a equilibrar os impactos entre os entes federativos. A transição para o princípio do destino altera profundamente a lógica histórica de arrecadação dos tributos sobre o consumo, transferindo o foco da produção para o consumo. Essa mudança, embora necessária para eliminar distorções e combater a guerra fiscal, exige planejamento técnico minucioso, sistemas integrados de fiscalização e coordenação institucional eficiente, a fim de evitar descontinuidade na arrecadação, insegurança jurídica e assimetrias inesperadas no curto prazo. (Mendes, 2019).

Entre os entes federativos mais vulneráveis à nova sistemática estão os Estados exportadores ou fortemente industrializados, que historicamente obtiveram parcela significativa de suas receitas a partir da tributação na origem. Com a adoção do princípio do destino, parte dessas receitas tende a se deslocar para Estados e regiões com maior consumo final, o que pode gerar perdas substanciais para aqueles que dependem da atividade industrial e da circulação interestadual de bens. Para mitigar tais efeitos, a Emenda Constitucional nº 132/2023 prevê a criação de fundos de compensação de perdas e de desenvolvimento regional, destinados a preservar a estabilidade fiscal dos entes e a promover maior equilíbrio federativo durante e após o período de transição. A eficácia desses instrumentos será decisiva para assegurar que a reforma não aprofunde desigualdades regionais existentes. (Mendes, 2019).

Mendes observa que reformas estruturais no Brasil frequentemente enfrentam significativos obstáculos políticos e institucionais, sobretudo quando alteram interesses econômicos consolidados ou remodelam a distribuição de poder entre os entes federativos e entre setores produtivos. Segundo o autor, a mudança de incentivos econômicos e fiscais pode gerar resistências articuladas tanto no âmbito federal quanto no estadual, com impactos sobre o ritmo de regulamentação e sobre o consenso necessário para a plena implementação da reforma. Essa advertência reforça que o desenho dos mecanismos de compensação e das estruturas de governança não pode se limitar ao plano técnico: deve considerar a dinâmica política real, a necessidade de construir confiança federativa e a importância de instituir regras

transparentes e estáveis para superar resistências e viabilizar uma transição justa e equilibrada. (Mendes, 2019).

A dimensão extrafiscal da reforma tributária revela-se como um dos seus elementos mais significativos, especialmente no que diz respeito ao reforço do papel da tributação como mecanismo de intervenção estatal na ordem econômica e social. A criação do Imposto Seletivo, previsto na Emenda Constitucional nº 132/2023, reflete a crescente preocupação do Estado brasileiro em alinhar o sistema tributário a objetivos de proteção ambiental, saúde pública e bem-estar coletivo. Essa abordagem reconhece que os tributos não se limitam à função arrecadatória, mas podem ser utilizados para moldar comportamentos, corrigir externalidades negativas e induzir práticas socialmente desejáveis, em consonância com o movimento global de modernização fiscal. (Torres, 2008).

O Imposto Seletivo, ao incidir de maneira mais onerosa sobre bens e atividades considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, opera como instrumento regulatório voltado a desestimular o consumo e a produção de itens danosos, aproximando o Brasil de uma tendência observada em diversos países que utilizam tributos ambientais como parte de suas estratégias de governança sustentável. Ao influenciar diretamente os preços relativos desses produtos, o tributo exerce função preventiva e educativa, estimulando escolhas mais sustentáveis por parte dos consumidores e incentivando setores produtivos a adotar padrões menos poluentes e mais responsáveis. Tal perspectiva fortalece a legitimidade normativa da extrafiscalidade como elemento integrante do sistema constitucional tributário. (Torres, 2008).

Ao seguir essa lógica, a reforma tributária posiciona o Brasil em diálogo com modelos internacionais de taxação seletiva, que buscam articular proteção ambiental, qualidade de vida e sustentabilidade fiscal. Países da União Europeia, América do Norte e Ásia já utilizam conceitos semelhantes em tributos sobre carbono, bebidas açucaradas, derivados de tabaco e atividades altamente poluentes, demonstrando que instrumentos extrafiscais são essenciais para políticas públicas contemporâneas. Dessa forma, o Imposto Seletivo amplia o papel do sistema tributário brasileiro na promoção de objetivos constitucionais associados à dignidade humana, ao meio

ambiente equilibrado e à saúde pública, consolidando-se como vetor de bem-estar coletivo e de responsabilidade socioambiental. (Torres, 2008).

Do ponto de vista da justiça fiscal, Paulo de Barros Carvalho enfatiza que o princípio da capacidade contributiva constitui um dos pilares interpretativos do sistema tributário e deve orientar a formulação, a aplicação e a interpretação de todas as políticas tributárias. Para o autor, a capacidade contributiva expressa uma diretriz normativa que exige do legislador a construção de modelos fiscais que tratem desigualmente os desiguais, identificando diferenças econômicas reais entre os contribuintes e ajustando o peso dos tributos de forma proporcional às suas condições materiais. Tal princípio, além de projetar uma dimensão ética para a tributação, concretiza valores constitucionais associados à igualdade, à justiça distributiva e à redução das desigualdades, sendo, portanto, elemento indispensável à legitimidade democrática do sistema tributário. (Carvalho, 2020).

Nesse contexto, a EC nº 132/2023, ao simplificar e unificar a tributação sobre o consumo por meio do IBS e da CBS, introduz o risco de homogeneização excessiva das alíquotas, o que pode desconsiderar diferenças estruturais entre regiões, setores econômicos e grupos sociais. Embora a simplificação seja importante para promover neutralidade, reduzir complexidade e fortalecer a segurança jurídica, ela não pode ignorar que o consumo é tributado de forma tecnicamente indireta e, por isso, tem maior tendência a recair proporcionalmente sobre famílias de menor renda. Assim, a ausência de mecanismos compensatórios adequados poderia comprometer a progressividade do sistema e ampliar desigualdades preexistentes, contrariando os fundamentos da capacidade contributiva. (Carvalho, 2020).

Para que a justiça fiscal seja efetivamente alcançada no novo modelo, será necessário estabelecer um equilíbrio delicado entre a uniformidade das regras — indispensável para garantir eficiência e reduzir litígios e a flexibilidade federativa, que permite ajustes conforme peculiaridades socioeconômicas de cada Estado e Município. Esse equilíbrio dependerá diretamente da atuação das leis complementares que regulamentarão o IBS e a CBS, bem como do funcionamento transparente, técnico e responsável do Conselho Federativo. Caberá a esse órgão, em especial, assegurar que a harmonização normativa não se transforme em centralização excessiva e que os entes federados participem de maneira substancial

das decisões que moldarão a distribuição da carga tributária. A justiça fiscal, portanto, não será produto automático da reforma, mas resultado de uma governança federativa madura e sensível às desigualdades regionais e sociais. (Carvalho, 2020).

A construção de um sistema tributário verdadeiramente justo, democrático e eficiente pressupõe que a população compreenda adequadamente seus mecanismos de funcionamento. A educação fiscal, nesse sentido, constitui elemento indispensável para que os contribuintes possam avaliar a legitimidade dos tributos, fiscalizar o uso dos recursos públicos e participar de forma mais ativa do processo político. A reforma tributária, ao prometer um sistema mais simples, transparente e inteligível, tem potencial para fortalecer a cidadania tributária e reduzir a assimetria histórica de informação que marca a relação entre Estado e sociedade. Um sistema de fácil compreensão tende a ampliar a confiança institucional, reduzir a percepção de arbitrariedade e favorecer uma cultura de cumprimento voluntário das obrigações fiscais. (Carrazza, 2021).

A clareza normativa e a simplificação procedimental previstas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 podem aperfeiçoar significativamente o controle social e a legitimidade democrática do sistema tributário. A redução de regimes especiais, a unificação de tributos e a padronização de regras prometem criar um ambiente mais previsível e acessível, capaz de aproximar o cidadão das decisões fiscais e ampliar o debate público sobre políticas distributivas. Em um país marcado por profunda desigualdade social, a transparência tributária assume papel essencial, pois permite que a sociedade compreenda como a carga fiscal é distribuída, quais setores são favorecidos e de que forma o Estado utiliza os recursos arrecadados. Esses elementos são decisivos para o fortalecimento das instituições democráticas e para a consolidação de uma cultura fiscal baseada na equidade e na participação cidadã. (Carrazza, 2021).

Entretanto, tais oportunidades somente se concretizarão se a implementação da reforma for conduzida com elevado grau de responsabilidade federativa, respeito à autonomia dos entes subnacionais e compromisso efetivo com a equidade. A transição entre regimes tributários exige coordenação institucional, governança transparente e mecanismos robustos de compensação que evitem desequilíbrios regionais e preservem a integridade do pacto federativo. Caso esses elementos não

sejam adequadamente observados, a reforma corre o risco de enfraquecer a confiança pública e comprometer os benefícios de simplificação que pretende alcançar. Assim, o sucesso da reconfiguração tributária dependerá não apenas do texto constitucional aprovado, mas da maneira como Estados, Municípios e União administrarão o processo de adaptação e assegurarão que o novo sistema seja mais justo, igualitário e socialmente legitimado. (Carrazza, 2021).

## 2 ANÁLISE DA REFORMA TRIBUTÁRIA E FEDERALISMO

A Reforma Tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representa um marco paradigmático na organização fiscal brasileira, introduzindo transformações que ultrapassam a simplificação da tributação e atingem o próprio equilíbrio do federalismo cooperativo sustentado pela Constituição de 1988. A reformulação da tributação sobre o consumo, a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Conselho Federativo promove um novo modelo decisório e arrecadatário que redesenha competências, redefine autonomias e recoloca no centro do debate a relação entre centralização e descentralização fiscal (Leite, 2010).

### 2.1 FEDERALISMO CONSTITUCIONAL, ESTRUTURA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO E CENTRALIZAÇÃO DECISÓRIA

O federalismo brasileiro, conformado pelo artigo 18 da Constituição de 1988, estrutura-se sobre o tripé da autonomia política, administrativa e financeira dos entes federativos, pilares indispensáveis para a gestão adequada das políticas públicas e para a preservação do equilíbrio entre os diversos níveis de governo. No plano conceitual, a autonomia federativa demanda não apenas competências formais de autogoverno, mas também a efetiva capacidade de produzir receitas, gerir recursos e implementar políticas públicas segundo as particularidades de cada território. A doutrina ressalta que a autonomia só se concretiza quando há correspondência entre responsabilidades constitucionais e meios financeiros disponíveis, de modo a permitir que Estados e Municípios exerçam, de maneira plena, suas atribuições administrativas e sociais.

Entretanto, ao longo das últimas décadas, diversos estudos demonstram que a prática federativa brasileira se distanciou dessa configuração constitucional originalmente descentralizada. Em vez de equilíbrio entre os entes, consolidou-se um cenário de centralização fiscal crescente, no qual a União concentra as principais competências tributárias de maior potencial arrecadatário, enquanto os demais entes acumulam encargos sociais e administrativos cada vez mais amplos, especialmente nas áreas de saúde, educação, assistência social e segurança pública. Essa

disparidade estrutural de receitas e responsabilidades acentua a dependência dos entes subnacionais em relação às transferências intergovernamentais como FPE, FPM e repasses vinculados que, embora essenciais para a manutenção de serviços básicos, não garantem autonomia material suficiente, sobretudo para entes de menor densidade econômica e base tributária fragilizada.

Essa assimetria federativa, amplamente registrada pela literatura especializada, aprofunda desigualdades regionais, limita a capacidade de planejamento de longo prazo e compromete a efetividade das políticas públicas em regiões mais pobres, reforçando um ciclo de vulnerabilidade fiscal que se perpetua ao longo do tempo. O resultado é um federalismo cuja autonomia se mostra mais formal do que real, marcado por crescente subordinação financeira e por um desequilíbrio estrutural que enfraquece o pacto federativo. Compreender essa dinâmica é essencial para a análise da Reforma Tributária promovida pela EC 132/2023, pois suas inovações especialmente a redistribuição das bases tributárias e os mecanismos de governança compartilhada incidem diretamente sobre esse quadro histórico de centralização e insuficiência financeira dos entes subnacionais. (Leite, 2010).

O modelo tributário brasileiro vigente antes da Reforma Tributária promovida pela EC 132/2023 caracterizava-se por uma complexa multiplicidade de tributos incidentes sobre o consumo notadamente ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI cuja coexistência, baseada em bases de cálculo heterogêneas, regimes jurídicos diferenciados e competências fragmentadas entre União, Estados e Municípios, gerava um ambiente de elevada insegurança normativa e operacional. Essa heterogeneidade estrutural comprometeu, por décadas, a racionalidade e a previsibilidade do sistema tributário, uma vez que o contribuinte se via submetido a legislações sobrepostas, regimes especiais concorrentes e inúmeras exceções setoriais, dificultando o planejamento econômico e elevando substancialmente os custos de conformidade fiscal.

A sobreposição dessas competências tributárias alimentava um ciclo permanente de cumulatividade, dado que a tributação em cascata não era plenamente neutralizada pelos sistemas de créditos, os quais variavam conforme o ente federado responsável pela exação. Esse arranjo fomentava divergências interpretativas entre diferentes níveis de governo, resultando em disputas sobre incidência, base de cálculo, local da operação e hipóteses de creditamento. Não surpreende que o sistema se tornasse um dos mais litigiosos do mundo, com elevados índices de judicialização e significativamente oneroso para empresas, administrações tributárias e para o próprio Poder Judiciário. Esse conjunto de disfunções reduzia a competitividade do

setor produtivo, aumentava o custo Brasil e dificultava a inserção da economia nacional em cadeias globais de valor, especialmente em razão da ausência de um IVA moderno, de base ampla e de tributação uniforme no destino.

Adicionalmente, a fragmentação do sistema estimulou a adoção recorrente de políticas fiscais unilaterais por parte dos entes federativos, na tentativa de atrair investimentos por meio de desonerações, benefícios setoriais e flexibilizações artificiais da carga tributária. Esse comportamento desencadeou o fenômeno amplamente conhecido como guerra fiscal, caracterizado por competição predatória entre Estados e Municípios, frequentemente à margem de coordenação nacional e muitas vezes em conflito com o pacto federativo. As consequências foram profundas: perda significativa de arrecadação, distorções na alocação de investimentos, agravamento das desigualdades regionais, insegurança jurídica generalizada e proliferação de litígios administrativos e judiciais envolvendo a concessão, validade e convalidação de benefícios fiscais. Em síntese, consolidou-se um cenário de instabilidade tributária estrutural, amplamente diagnosticado e criticado pela literatura tributária contemporânea, que há anos aponta a necessidade de uma reforma ampla, sistêmica e constitucionalmente ancorada. (Prado, 2005).

Do ponto de vista social, a regressividade do sistema tributário brasileiro anterior à reforma configurava um dos elementos mais críticos e persistentes da estrutura fiscal do país, pois mais de 50% da arrecadação nacional derivava de tributos incidentes sobre o consumo característica estrutural que coloca maior ônus justamente sobre aqueles que possuem menor capacidade de contribuir. A predominância de tributos indiretos, por natureza, insensíveis às condições econômicas individuais, fazia com que famílias de baixa renda destinassem uma parcela significativamente maior de seus rendimentos ao pagamento de impostos, enquanto grupos de maior renda, proporcionalmente, arcavam com um peso tributário muito inferior. Tal distorção gerava um sistema tributário regressivo que, em vez de amortecer desigualdades, acabava por reforçá-las, contrariando princípios constitucionais como o da capacidade contributiva, da isonomia tributária e da justiça fiscal.

Esse arranjo não apenas aprofundava desigualdades socioeconômicas, mas também expressava uma assimetria territorial relevante, uma vez que regiões de menor desenvolvimento econômico, onde o consumo básico é proporcionalmente mais elevado em relação à renda familiar, experimentavam efeitos ainda mais gravosos dessa estrutura regressiva. A dinâmica tributária, ao incidir majoritariamente sobre a aquisição de bens e serviços essenciais, impunha limitações objetivas ao acesso de

grupos vulneráveis a padrões adequados de bem-estar, saúde, alimentação, educação e mobilidade. Assim, as desigualdades sociais eram reforçadas por um sistema tributário que, ao tributar de maneira intensa e indiferenciada o consumo, restringia o desenvolvimento humano e comprometia políticas públicas voltadas à equalização de oportunidades. Nesse contexto, o sistema fiscal brasileiro funcionava como um mecanismo de retroalimentação da vulnerabilidade social, gerando uma espécie de círculo vicioso no qual a carga tributária sobre o consumo dificultava a ascensão social, reduzindo o potencial das políticas redistributivas.

Não por acaso, essa conformação regressiva foi amplamente criticada pela literatura especializada, que, há décadas, aponta a necessidade de reconstrução do sistema tributário brasileiro em direção a um modelo mais progressivo, alinhado a padrões internacionais que combinam tributação direta robusta, incentivos à equidade e mecanismos redistributivos eficientes. Autoras como Tathiane Piscitelli destacam que a predominância de tributos regressivos, somada à baixa tributação sobre renda e patrimônio, limita severamente a capacidade do Estado de promover justiça social, além de comprometer a legitimidade democrática do sistema fiscal. Nesse sentido, as discussões sobre a Reforma Tributária da EC 132/2023 revelam a urgência de reequilibrar a matriz tributária brasileira, reduzindo a dependência de tributos sobre o consumo e fortalecendo mecanismos que assegurem maior equidade, neutralidade e efetividade social. (Piscitelli, 2015).

Com a promulgação da EC nº 132/2023, o sistema tributário brasileiro passa a adotar um modelo estruturado na criação de tributos de base ampla, concebidos para conferir maior racionalidade, simplicidade e neutralidade às relações econômicas, aproximando-se das modernas experiências internacionais de Imposto sobre Valor Agregado (IVA). A reforma busca superar décadas de fragmentação normativa, complexidade operacional e sobreposição de competências que caracterizavam o regime anterior, estabelecendo uma estrutura mais coerente e transparente, capaz de reduzir custos de conformidade, diminuir litígios e fortalecer o ambiente de negócios no país. A mudança de paradigma também reflete um esforço de alinhamento do Brasil a padrões internacionais de tributação sobre o consumo, nos quais a incidência ampla e a não cumulatividade plena são elementos fundamentais para a competitividade econômica e para o funcionamento eficiente das cadeias produtivas.

Nesse novo arranjo, destaca-se especialmente a substituição do tradicional critério de arrecadação na origem pela tributação no destino, mecanismo amplamente reconhecido pela literatura tributária como essencial para assegurar neutralidade

econômica e para corrigir distorções históricas do sistema brasileiro. A tributação no destino diminui incentivos artificiais que estimulavam deslocamentos de atividades econômicas por razões fiscais, e elimina vantagens competitivas indevidas criadas por políticas unilaterais de desoneração produtiva. Assim, ela constitui peça central para o enfrentamento do fenômeno conhecido como guerra fiscal, ao desestimular concessões regionais desconexas de critérios técnicos e promover maior isonomia entre os entes subnacionais. Como observa Varsano, a cobrança no destino é capaz de corrigir incentivos distorcidos produzidos por sistemas que tributam a produção e que estimulam a competição predatória entre Estados, favorecendo, em seu lugar, um ambiente tributário mais equânime, estável e sustentável do ponto de vista federativo. (Varsano, 1997).

Todavia, a transição para esse novo paradigma não se concretiza sem desafios, especialmente para Estados cuja estrutura econômica é fortemente voltada à exportação e que, historicamente, beneficiavam-se da tributação na origem. A alteração do local da arrecadação pode gerar perdas fiscais significativas para essas unidades federativas, exigindo, portanto, mecanismos robustos e efetivos de equalização federativa. Nesse contexto, a reforma prevê a instituição de fundos específicos destinados tanto à compensação de possíveis perdas quanto ao desenvolvimento regional, estruturando instrumentos financeiros capazes de mitigar impactos assimétricos e assegurar uma transição justa e equilibrada. A efetividade desses mecanismos dependerá, entretanto, de processo regulatório claro, da edição de leis complementares que detalhem critérios objetivos de distribuição dos recursos e de uma governança federativa estruturada sobre bases de transparência, cooperação e tomada de decisão compartilhada. Somente mediante esses arranjos institucionais será possível garantir que o novo modelo tributário alcance a promessa de simplicidade, neutralidade e equidade fiscal que motivou sua concepção.

Outro ponto crítico do novo modelo introduzido pela EC nº 132/2023 é a criação do Conselho Federativo, órgão encarregado de administrar o IBS, uniformizar regras aplicáveis em âmbito nacional e estabelecer alíquotas de referência. A concepção desse colegiado, parte da premissa de que a simplificação tributária demanda coordenação institucional robusta entre União, Estados e Municípios, evitando fragmentações que possam comprometer a efetividade do novo sistema. Contudo, embora institucionalmente apresentado como mecanismo de cooperação federativa, diversos estudiosos alertam para o risco de que o Conselho Federativo, ao concentrar competências normativas e administrativas antes distribuídas entre os entes

subnacionais, gere um movimento de centralização incompatível com a lógica de autonomia prevista no pacto federativo. Arretche observa que estruturas decisórias centralizadas, quando mal calibradas, podem produzir assimetrias de poder e reduzir a capacidade de formulação legislativa dos governos locais, deslocando para órgãos nacionais decisões que, tradicionalmente, refletem particularidades regionais e socioeconômicas. Tal interpretação encontra ressonância no debate contemporâneo sobre governança multinível, que destaca os desafios de se equilibrar uniformidade e autonomia num ambiente federativo complexo como o brasileiro. (Arretche, 2012).

A incorporação de instrumentos digitais de integração fiscal pela Reforma Tributária introduz um novo patamar de complexidade na gestão tributária nacional, pois exige não apenas a harmonização de bases de dados, mas também a compatibilização de padrões tecnológicos, fluxos de informação e protocolos administrativos entre todos os entes federados. Esse processo demanda alto grau de coordenação intergovernamental e investimentos contínuos em sistemas de informação capazes de garantir interoperabilidade, segurança cibernética e padronização procedimental. Trata-se de um desafio estrutural, uma vez que a simples previsão normativa de integração digital não assegura, por si só, a efetividade operacional do modelo; ao contrário, requer planejamento estratégico, definição clara de competências e mecanismos institucionais permanentes para manutenção, atualização e fiscalização do sistema digital tributário. (IPEA, 2024).

A implementação desse arcabouço tecnológico, embora essencial para proporcionar maior transparência, rastreabilidade das operações e eficiência administrativa, evidencia profundas desigualdades na capacidade institucional dos entes subnacionais. Estados com maior dinamismo econômico e municípios de grande porte normalmente contam com infraestrutura tecnológica mais robusta, servidores especializados em análise de dados e sistemas fiscais já parcialmente digitalizados. Em contraste, pequenos municípios e Estados com menor arrecadação enfrentam severas limitações de ordem financeira, de qualificação técnica e de equipamentos, o que dificulta a adaptação ao novo paradigma. Essas assimetrias institucionais criam um cenário no qual o modelo digital, em tese universal, tende a ser implementado de forma desigual, repercutindo diretamente na autonomia administrativa e na eficácia fiscal dos entes federativos. (IPEA, 2024).

Estudos recentes do IPEA reforçam que tais desigualdades podem comprometer a efetividade da transição, pois a ausência de condições mínimas de infraestrutura e qualificação técnica coloca alguns entes em posição de dependência operacional e

informacional em relação aos demais. Para evitar que esse processo acentue a centralização das decisões e fragilize o equilíbrio federativo, a literatura aponta a necessidade de políticas públicas robustas de apoio técnico, investimentos estruturantes em modernização administrativa, expansão da conectividade digital e capacitação continuada de servidores. Além disso, é imprescindível desenvolver mecanismos de governança cooperativa que garantam a participação equitativa dos diferentes níveis de governo na formulação e supervisão das normas tecnológicas aplicáveis ao sistema tributário digital. Assim, embora a digitalização encerre potencial significativo para aprimorar o funcionamento do sistema tributário, sua adoção exige atenção redobrada para impedir que as desigualdades de capacidade institucional se convertam em nova forma de centralização decisória, enfraquecendo os pilares do federalismo fiscal brasileiro. (IPEA, 2024).

Por fim, a constitucionalidade da reforma dependerá de interpretação estrita do princípio federativo, cláusula pétrea que impede alterações que reduzam a autonomia dos entes. O Supremo Tribunal Federal tem reconhecido reiteradamente o núcleo essencial da autonomia financeira e legislativa como elemento inalterável, o que implica papel moderador do Tribunal na implementação da EC nº 132/2023 (ADI 2.378/DF; ADI 7.059).

## 2.2 REDISTRIBUIÇÃO DE RECEITAS, SUSTENTABILIDADE FISCAL E GOVERNANÇA DO NOVO SISTEMA

Um dos eixos centrais da reforma consiste na redistribuição das receitas tributárias mediante arrecadação unificada do IBS e posterior partilha entre os entes federados, com critérios fixados pelo Conselho Federativo. A medida busca corrigir histórica concentração de receitas na União e promover maior equidade horizontal e vertical entre Estados e Municípios. Todavia, diversos estudiosos ressaltam que o equilíbrio federativo não depende apenas da repartição de receitas, mas especialmente da capacidade de cada ente exercer poder tributário próprio, condição indispensável para autonomia financeira real (Afonso, 2019).

O período de transição estabelecido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, projetado para se estender até 2033, representa uma das fases mais delicadas e desafiadoras da reforma, pois exigirá a convivência simultânea entre o modelo tributário

anterior baseado em tributos como ICMS, ISS, PIS e COFINS e o novo sistema, centrado no IBS e na CBS. Essa sobreposição normativa e operacional demanda um processo de harmonização gradual e cuidadosamente planejado, a fim de evitar descontinuidades na arrecadação, desequilíbrios orçamentários e insegurança jurídica. A gestão dessa transição requer adaptações legislativas, mudanças nos sistemas de tecnologia da informação, reorganização administrativa interna e a criação de fluxos de compensação que garantam previsibilidade e estabilidade para os entes federativos durante a fase de implementação. (Appy, 2018).

Entre os efeitos mais sensíveis desse período está o impacto sobre Municípios fortemente dependentes da arrecadação do ISS, especialmente aqueles com baixa diversificação econômica ou reduzida autonomia financeira. A substituição gradual do ISS pelo IBS tende a alterar profundamente a dinâmica distributiva das receitas municipais, podendo afetar a capacidade de planejamento orçamentário de entes que já operam com margens fiscais estreitas. Municípios com baixa capacidade administrativa, em particular, podem enfrentar dificuldades adicionais para se adaptar às novas exigências de controle, conformidade tributária e integração ao sistema digital unificado. Esse cenário evidencia a urgência de investimentos em capacitação técnica, modernização institucional e fortalecimento da gestão fiscal, a fim de que a transição ao novo regime tributário não aprofunde desigualdades regionais nem prejudique a execução de políticas públicas essenciais. (Appy, 2018).

Nesse contexto, a sustentabilidade fiscal dos entes federados torna-se preocupação central. Pesquisadores apontam que descentralização sem responsabilidade fiscal resulta em crises recorrentes de endividamento e dependência de transferências, exigindo modelos de coordenação intergovernamental sólidos e transparentes (Giambiagi; Além, 2019). A EC nº 132/2023 tem potencial para mitigar tais problemas, desde que acompanhada de mecanismos de controle e governança capazes de garantir a eficiência e a previsibilidade do sistema arrecadatório.

A reforma também impacta profundamente o planejamento orçamentário dos entes federativos, que deverão rever metodologias de previsão de receitas e incorporar o princípio da arrecadação no destino, afetando fluxos de caixa e estratégias fiscais. Isto demanda agenda de profissionalização e fortalecimento da governança pública, com adoção de práticas modernas de planejamento e transparência (Rezende, 2020). Caso esse processo não seja acompanhado de políticas de desenvolvimento regional, os entes menores poderão experimentar dependência fiscal ainda maior.

Do ponto de vista da segurança jurídica, a unificação dos tributos tende a reduzir o contencioso tributário que hoje soma cerca de 75% do PIB e simplificar obrigações acessórias, contribuindo para maior previsibilidade e ambiente institucional estável. Entretanto, novos litígios poderão surgir em torno da competência do Conselho Federativo e da definição das alíquotas, exigindo atuação firme do STF para assegurar compatibilidade entre autonomia federativa e governança centralizada (CNJ, 2023).

### 2.3 JUSTIÇA FISCAL, IMPACTOS SOCIAIS E PERSPECTIVAS PARA O FEDERALISMO COOPERATIVO

A análise da reforma tributária brasileira não pode prescindir de sua dimensão social, uma vez que os efeitos redistributivos dos tributos constituem elemento central para a promoção da equidade e para a concretização dos objetivos fundamentais da República. Historicamente, o sistema tributário nacional tem sido marcado por forte regressividade, decorrente da predominância de tributos indiretos incidentes sobre o consumo, que recaem de forma desproporcional sobre os contribuintes de menor renda. Esse desenho estrutural contribui para a reprodução das desigualdades econômicas e limita a capacidade do Estado de atuar como agente redistributivo, sobretudo em um país caracterizado por profundas disparidades sociais, regionais e raciais. A reforma, nesse sentido, apresenta-se como oportunidade ímpar de correção de distorções históricas e de reorientação do modelo tributário em direção a padrões mais compatíveis com a justiça fiscal e com a proteção de grupos vulneráveis. (Gobetti, 2017).

O novo sistema proposto pela EC nº 132/2023, ao simplificar a estrutura de tributos sobre o consumo e unificá-los por meio de modelos de base ampla, abre espaço para maior racionalidade na arrecadação e para o aprimoramento dos mecanismos de compensação social. Entre os instrumentos introduzidos, destaca-se o cashback, concebido para devolver parte da tributação indireta às famílias de baixa renda, mitigando os efeitos regressivos inerentes ao modelo de tributação do consumo. Tal mecanismo, articulado a políticas complementares que fortaleçam a tributação sobre renda e patrimônio áreas reconhecidamente subexploradas no Brasil, tem potencial para conferir maior progressividade ao sistema, redistribuindo valores de forma mais equânime e ampliando a capacidade estatal de promover inclusão social. A efetividade desse arranjo, contudo, dependerá da calibragem normativa, do desenho institucional

da devolução e do compromisso federativo com a redução das desigualdades estruturais. (Gobetti, 2017).

Do ponto de vista regional, a redistribuição de receitas e criação de fundos de desenvolvimento representam instrumentos promissores de superação das desigualdades históricas entre Norte-Nordeste e Sul-Sudeste. Contudo, sua eficácia dependerá da aplicação efetiva em políticas estruturantes, evitando o uso meramente compensatório de recursos e fortalecendo uma agenda de desenvolvimento nacional articulado (IPEA, 2024).

A governança do Conselho Federativo é outro elemento crucial. Seu funcionamento exigirá equilíbrio entre representatividade e eficiência, evitando que decisões sejam capturadas por grandes entes ou por coalizões majoritárias que reproduzam assimetrias regionais. A adoção de sistemas digitais interoperáveis e mecanismos de transparência será determinante para sua legitimidade e para a prática real do federalismo cooperativo (IPEA, 2024).

Por fim, a reforma aproxima o sistema fiscal brasileiro do paradigma da boa governança tributária, baseada em transparência, accountability e uso inteligente de dados. A integração digital, a uniformização de regras e a redução da litigiosidade podem fortalecer a confiança entre contribuintes e o Estado, além de favorecer crescimento econômico sustentável. A efetividade desse processo, porém, dependerá da capacidade institucional dos entes federados e da superação das disputas políticas que historicamente permeiam o federalismo brasileiro (Conselho Nacional de Justiça, 2023).

### 3 IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA DESIGUALDADE SOCIAL

A Reforma Tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representa um marco estrutural na organização fiscal do Estado brasileiro, com repercussões profundas sobre a redistribuição de renda, o financiamento de políticas sociais e o equilíbrio federativo. Introduzindo um modelo baseado em um Imposto sobre Valor Agregado (IVA dual), reorganizando a incidência tributária sobre bens e serviços e instituindo mecanismos compensatórios para famílias de baixa renda, a reforma coloca no centro do debate a relação entre tributação, justiça fiscal e igualdade material (Rawls, 1971). O presente capítulo analisa os impactos dessa reformulação sob a perspectiva da desigualdade social, da capacidade distributiva do sistema tributário e das transformações regionais e intergeracionais, ampliando a discussão à luz de autores clássicos e contemporâneos.

#### 3.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO, A REGRESSIVIDADE E OS EFEITOS DA EC Nº 132/2023 NA DESIGUALDADE SOCIAL

O sistema tributário brasileiro, desde sua conformação no período pós-constitucional de 1988, tem sido marcado por elevada complexidade normativa, intensa fragmentação de competências e acentuada regressividade, elementos que comprometem a transparência da tributação e dificultam a compreensão por parte dos contribuintes. A coexistência de inúmeros tributos incidentes sobre o consumo, cada qual com regras próprias, bases de cálculo diferenciadas, regimes especiais e frequentes alterações legislativas, gera um ambiente de incerteza jurídica que afeta tanto a atividade econômica quanto a confiança social no sistema fiscal. Essa multiplicidade normativa dificulta o cumprimento voluntário das obrigações tributárias e amplia os custos de conformidade, sobretudo para pequenos contribuintes e microempreendedores, que enfrentam maiores barreiras informacionais e administrativas. Em razão desse desenho estrutural, o ônus tributário acaba sendo distribuído de forma desigual entre classes sociais, ampliando vulnerabilidades e restringindo o acesso a direitos fundamentais, particularmente em setores essenciais como alimentação, transporte e energia. (Varsano, 1997).

A predominância histórica de tributos indiretos — responsáveis por aproximadamente metade da carga fiscal total — aprofunda essa dinâmica, uma vez que tais tributos incidem majoritariamente sobre o consumo, independentemente da

renda ou da capacidade contributiva do indivíduo. Como consequência, o peso da tributação recai desproporcionalmente sobre as famílias de baixa renda, que destinam parcela significativa de seu orçamento à aquisição de bens e serviços essenciais, frequentemente sujeitos a elevadas alíquotas. Essa configuração contribui para um ciclo persistente de desigualdade, no qual a carga tributária reforça as disparidades pré-existentes e limita o potencial das políticas públicas de redução da pobreza. Diversos estudos demonstram que, em contextos de forte regressividade, como o brasileiro, a tributação atua como vetor de concentração de renda, em vez de funcionar como instrumento de promoção da justiça fiscal. Nesse cenário, a literatura econômica e jurídica há décadas aponta a necessidade de uma reestruturação profunda do modelo tributário, com vistas à adoção de um sistema mais progressivo, transparente e alinhado aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da justiça distributiva. (Varsano, 1997).

A Constituição de 1988 promoveu um movimento significativo de descentralização de competências administrativas, fortalecendo a atuação direta de Estados e Municípios na execução de políticas públicas essenciais, como saúde, educação, saneamento e assistência social. Todavia, essa descentralização não foi acompanhada por uma distribuição proporcional das competências tributárias, resultando na manutenção, pela União, das fontes mais amplas e dinâmicas de arrecadação, como os tributos incidentes sobre a renda, o comércio exterior e a folha de salários. Essa estrutura híbrida, na qual coexistem descentralização de responsabilidades e centralização de receitas, gerou um modelo de federalismo assimétrico que limita a capacidade financeira dos entes subnacionais de cumprir plenamente suas atribuições constitucionais. O problema se torna ainda mais expressivo nas regiões Norte e Nordeste, onde a base econômica menos diversificada implica menor potencial de arrecadação própria, ampliando a dependência de transferências intergovernamentais e dificultando a implementação de políticas com autonomia e continuidade. Nesse cenário, as desigualdades institucionais entre os entes federativos se intensificam, produzindo um quadro estrutural em que déficits de capacidade administrativa, insuficiência de receitas próprias e vulnerabilidades socioeconômicas se retroalimentam.

Esse arranjo federativo, marcado pela dissonância entre responsabilidades ampliadas e receitas insuficientes, configura o fenômeno conhecido como “autonomia sem meios”, expressão utilizada pela literatura especializada para descrever a situação em que Estados e Municípios detêm competências constitucionais relevantes, mas não

dispõem dos recursos financeiros e instrumentais necessários para desempenhá-las adequadamente. Como destacam Afonso e Rezende, essa disjunção entre autonomia formal e capacidade material compromete a efetividade das políticas públicas, fragiliza o pacto federativo e perpetua disparidades regionais, sobretudo em áreas historicamente marcadas por menor dinamismo econômico e maiores índices de vulnerabilidade social. A insuficiência estrutural de recursos próprios força muitos entes subnacionais a dependerem de transferências constitucionais e voluntárias, o que, além de limitar sua margem de decisão, torna sua atuação mais suscetível a ciclos econômicos, contingenciamentos e restrições fiscais. Assim, a assimetria federativa instaurada desde 1988 constitui um dos principais desafios para o fortalecimento do federalismo cooperativo e para a promoção de igualdade territorial no acesso a direitos fundamentais. (Afonso & Rezende, 2000).

A regressividade estrutural da tributação sobre o consumo no Brasil é intensificada pela baixa progressividade dos tributos diretos, especialmente do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF). Embora o IRPF seja concebido constitucional e teoricamente como um instrumento de concretização do princípio da capacidade contributiva e da justiça fiscal, sua efetividade distributiva é limitada. Isso ocorre porque o imposto apresenta um conjunto amplo de deduções, isenções, abatimentos e regimes especiais que reduzem significativamente a carga tributária incidente sobre contribuintes de renda mais elevada. Na prática, tais mecanismos funcionam como dispositivos de erosão da base tributável, permitindo que grupos econômicos com maior poder aquisitivo planejem suas obrigações fiscais de forma a reduzir substancialmente sua alíquota efetiva de tributação.

Essa dinâmica gera uma profunda distorção distributiva: enquanto trabalhadores assalariados sobretudo de renda média enfrentam retenções diretas e limitadas possibilidades de dedução, segmentos de alta renda conseguem estruturar seu patrimônio em formas jurídicas e financeiras que escapam do modelo clássico de progressividade do imposto. Essa assimetria faz com que o IRPF contribua de maneira limitada para a redistribuição de renda, perdendo sua função equalizadora e ampliando a concentração econômica. Como demonstram Orair e Gobetti, essa estrutura de baixa progressividade reforça o caráter regressivo do sistema tributário como um todo, que acaba por proteger elites econômicas e aprofundar desigualdades, funcionando, na prática, como um mecanismo de reprodução das assimetrias sociais e regionais historicamente presentes no Brasil (Gobetti, 2017).

A Reforma Tributária de 2023 busca enfrentar essa dinâmica ao substituir PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS por dois novos tributos a CBS e o IBS adotando um IVA dual, não cumulativo e cobrado no destino. Ao harmonizar as bases tributárias e eliminar a cumulatividade, o novo modelo reduz distorções, facilita o ambiente de negócios e atenua a guerra fiscal entre Estados, contribuindo para um sistema mais racional e potencialmente menos regressivo (Appy, 2018).

Além disso, a simplificação institucional tende a reduzir custos de conformidade, aumentar produtividade e ampliar a competitividade econômica. Entretanto, tais benefícios só se traduzem em redução da desigualdade social se acompanhados de mecanismos redistributivos robustos, capazes de compensar o peso tributário historicamente suportado pelas famílias de baixa renda. A reforma, portanto, fornece as bases técnicas para uma transição rumo à justiça fiscal, mas sua eficácia dependerá da regulamentação infraconstitucional e da atuação coordenada dos entes federativos (Piscitelli, 2015).

### 3.2 INSTRUMENTOS COMPENSATÓRIOS E FEDERATIVOS: CASHBACK, TRIBUTAÇÃO NO DESTINO, FUNDOS REGIONAIS E CAPACIDADE DE FINANCIAMENTO DO ESTADO SOCIAL

Cashback e progressividade na tributação do consumo: Entre os mecanismos inovadores da EC nº 132/2023, destaca-se o cashback, que promove a devolução parcial dos tributos incidentes sobre bens essenciais às famílias de baixa renda. Inspirado em modelos internacionais e em princípios constitucionais como isonomia e capacidade contributiva, o cashback busca corrigir a regressividade da tributação indireta, redistribuindo parte da arrecadação e funcionando como instrumento direto de justiça fiscal. Sua eficácia, contudo, exigirá integração com o CadÚnico, sistemas tecnológicos robustos e parâmetros normativos que garantam que o benefício seja significativo e não meramente simbólico (Orair & Gobetti, 2017).

A transição para o princípio do destino na cobrança do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) representa uma das mudanças estruturais mais significativas da EC 132/2023, com potencial para reconfigurar profundamente o equilíbrio fiscal entre os entes federativos. Ao deslocar o foco da arrecadação do local da produção para o local do consumo, o novo modelo tende a redesenhar o mapa tributário brasileiro,

promovendo a redistribuição de receitas em direção a regiões historicamente menos industrializadas, como Norte e Nordeste, onde a estrutura produtiva é mais limitada e a demanda por serviços públicos é elevada. Essa alteração pode contribuir para mitigar desequilíbrios regionais crônicos, reduzindo a dependência dessas regiões de transferências da União e fortalecendo sua autonomia financeira. Contudo, Estados com forte atividade exportadora ou com parques industriais consolidados poderão experimentar perdas relevantes durante a transição, razão pela qual a neutralidade federativa pretendida pela reforma dependerá da eficácia dos fundos compensatórios e do funcionamento técnico, transparente e imparcial do Conselho Federativo, responsável por harmonizar decisões, estabelecer alíquotas e coordenar a governança tributária de maneira cooperativa. (Appy, 2018).

A criação de mecanismos compensatórios e de desenvolvimento regional constitui o segundo eixo central para assegurar que as transformações introduzidas pelo novo modelo tributário não acentuem disparidades, mas sim promovam maior coesão territorial. Nesse sentido, a reforma institui dois instrumentos fundamentais: (i) o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais, destinado a neutralizar as perdas dos Estados decorrentes da extinção de incentivos fiscais concedidos no contexto da guerra fiscal, garantindo uma transição gradual e financeiramente estável; e (ii) o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, voltado ao financiamento de políticas estruturantes, diversificação produtiva, inovação e estímulo ao desenvolvimento econômico em regiões de menor dinamismo. Esses fundos buscam materializar o ideal de federalismo cooperativo previsto na Constituição, reforçando a solidariedade inter-regional e proporcionando bases mais equitativas para o desenvolvimento nacional. No entanto, sua efetividade dependerá de aportes orçamentários contínuos, de critérios de distribuição transparentes e da adoção de modelos de governança que previnam riscos de uso político, recentralização fiscal e perpetuação de dependência institucional dos entes mais frágeis. Assim, a construção de um federalismo fiscal mais equilibrado exigirá não apenas a existência formal desses instrumentos, mas também sua gestão democrática e descentralizada. (Rezende, 2018).

Financiamento das políticas públicas e Estado Social: A simplificação tributária pode fortalecer a capacidade de arrecadação, trazendo maior previsibilidade, menor litigiosidade e aumento de eficiência administrativa. Essas condições favorecem investimentos em saúde, educação, assistência social e infraestrutura — pilares do Estado Social brasileiro instituído pela Constituição de 1988. Contudo, para que o crescimento econômico gerado pela reforma se converta em inclusão social, é

imprescindível que o Estado direcione esses ganhos para políticas redistributivas, reforçando a progressividade do sistema como um todo (Mendes, 2019).

Tributação verde, seletivo e sustentabilidade intergeracional: O Imposto Seletivo poderá atuar como instrumento de política ambiental, desestimulando o consumo de bens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente e aproximando o Brasil de compromissos internacionais como o Acordo de Paris e a Agenda 2030. Essa vertente amplia a noção de justiça fiscal ao incorporar a justiça ambiental e a justiça intergeracional, garantindo que decisões fiscais preservem oportunidades futuras e promovam desenvolvimento sustentável (Sachs, 2015).

### 3.3 CRESCIMENTO ECONÔMICO, ECONOMIA DIGITAL, JUSTIÇA SOCIAL E PERSPECTIVAS DE REDUÇÃO DA DESIGUALDADE PÓS-REFORMA

A simplificação tributária e a eliminação de cumulatividade tendem a estimular investimentos, aumentar a competitividade e favorecer a formalização econômica. Um ambiente de negócios mais racional pode atrair capital, ampliar a base tributária e fortalecer a capacidade de ação do Estado, criando condições para políticas redistributivas mais robustas. Contudo, crescimento econômico, por si só, não reduz desigualdades; exige mecanismos progressivos claros e bem implementados (Mendes, 2019).

A Reforma Tributária introduzida pela EC 132/2023 representa um marco para a modernização do sistema fiscal brasileiro ao estabelecer, de forma inédita, um modelo claro e abrangente de tributação da economia digital, setor cuja relevância econômica cresce exponencialmente em escala global. A criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), estruturado sobre bases amplas e incidência uniforme, permite alcançar operações digitais até então parcialmente fora do alcance da tributação tradicional, como serviços de streaming, marketplaces, plataformas de intermediação, serviços baseados em nuvem e o comércio eletrônico em suas diversas modalidades. Esse avanço reduz brechas de evasão, elimina zonas cinzentas de interpretação e amplia o alcance fiscal do Estado sobre setores altamente dinâmicos, em consonância com as recomendações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), especialmente no que se refere aos pilares de tributação global aplicáveis às economias digitais e às empresas multinacionais de grande porte. Além de aproximar o Brasil das práticas internacionais mais consolidadas, a reforma contribui para

fortalecer a neutralidade concorrencial e assegurar que grandes plataformas globais estejam submetidas ao mesmo regime normativo que empresas nacionais, corrigindo distorções competitivas que penalizavam o mercado interno. Projeções internacionais indicam que aproximadamente 25% da expansão da arrecadação global até 2035 deverá provir de atividades vinculadas à economia digital, o que evidencia o potencial estratégico desse segmento para a sustentabilidade fiscal do Estado brasileiro. Nesse contexto, ao ampliar sua capacidade arrecadatória sobre fluxos econômicos digitais, o Brasil se posiciona para financiar políticas públicas voltadas ao estímulo à inovação, à inclusão digital, à educação tecnológica e à transição para um modelo de desenvolvimento orientado pela sustentabilidade e pela transformação digital. (Fórum Econômico Mundial, 2024).

A digitalização da arrecadação com uso de inteligência artificial, blockchain fiscal e integração nacional das notas fiscais fortalece a transparência e a cidadania fiscal, permitindo controle social mais efetivo e aproximando o contribuinte do Estado. Essa dimensão educativa e democrática da tributação é estratégica para consolidar um Estado Social moderno e participativo (Salto & Almeida, 2020).

Justiça distributiva, igualdade material e princípios constitucionais: Sob o enfoque filosófico, a Reforma Tributária deve ser analisada à luz da teoria da justiça distributiva de John Rawls, segundo a qual desigualdades são aceitáveis apenas se beneficiarem os menos favorecidos. O cashback, os fundos regionais, o princípio do destino e a estruturação de bases ampliadas de arrecadação são instrumentos que, se bem aplicados, contribuem para essa finalidade, consolidando um sistema tributário voltado à igualdade material e à dignidade da pessoa humana (Rawls, 1971).

### 3.4 CONCLUSÃO GERAL DO CAPÍTULO

A Reforma Tributária de 2023 apresenta amplo potencial para reduzir desigualdades sociais, regionais e intergeracionais, ao simplificar o sistema, ampliar a base de incidência e diminuir distorções históricas que penalizavam proporcionalmente mais os contribuintes de baixa renda e os entes subnacionais menos desenvolvidos. Contudo, os efeitos redistributivos da reforma não se materializarão automaticamente: eles dependerão da qualidade técnica da regulamentação infraconstitucional, da precisão na definição das alíquotas de referência do IBS e da CBS, da calibragem dos regimes diferenciados e dos critérios de rateio do Fundo de Equalização e

Desenvolvimento Regional. Ademais, a efetividade da reforma exige uma capacidade administrativa robusta por parte do Estado especialmente no que se refere à integração cadastral, ao compartilhamento de informações e à fiscalização cooperativa, bem como um compromisso político contínuo com a justiça fiscal, sem retrocessos na implementação de mecanismos destinados a mitigar a regressividade estrutural do sistema brasileiro. A literatura especializada reforça que reformas tributárias só conseguem produzir impactos distributivos relevantes quando articulam desenho institucional adequado, capacidade estatal e estabilidade normativa, elementos imprescindíveis para que as mudanças deixem de ser apenas formais e passem a gerar resultados concretos para a sociedade (Varsano, 1996; Afonso, 2014).

Não basta simplificar tributos: é imprescindível assegurar mecanismos redistributivos eficientes, capazes de reduzir assimetrias históricas entre regiões e proporcionar autonomia financeira efetiva aos entes federados. Para tanto, instrumentos como o Fundo de Desenvolvimento Regional, o cashback do imposto sobre consumo e a progressividade indireta decorrente da ampliação da transparência tributária devem ser concebidos como pilares estruturantes de uma política fiscal orientada ao cumprimento dos objetivos constitucionais. Além disso, é fundamental que os ganhos de arrecadação decorrentes da maior eficiência econômica produzida pela reforma sejam direcionados a políticas públicas de caráter estrutural educação, saúde, infraestrutura e proteção social reforçando o papel do Estado como agente de promoção de bem-estar e redução das desigualdades. Se executada com rigor técnico, estabilidade institucional e equidade, a Reforma Tributária poderá reconfigurar o modelo fiscal brasileiro, tornando-o mais simples, progressivo, transparente e alinhado à construção de uma sociedade justa, livre e solidária, conforme delineado pelo projeto constitucional de 1988 (Souza, 2020; Miranda, 2018).

#### **4 PERSPECTIVAS FUTURAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA.**

A Reforma Tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 marca o início de um processo evolutivo que ultrapassa a simples substituição de tributos. Seu êxito dependerá da continuidade do diálogo federativo e da capacidade do Estado brasileiro de adaptar-se às novas dinâmicas econômicas, sociais e tecnológicas.

A experiência internacional demonstra que reformas fiscais de grande amplitude raramente se esgotam em uma única etapa, visto que seus efeitos estruturais demandam constante monitoramento, ajustes normativos e coordenação entre diferentes níveis de governo. Um exemplo paradigmático é a implementação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) na União Europeia, processo que se desenvolveu ao longo de mais de uma década e exigiu ampla harmonização legislativa, investimentos institucionais e mecanismos permanentes de cooperação entre os países-membros. Esse processo progressivo evidenciou que a consolidação de um sistema de IVA eficiente depende não apenas da criação de novas regras, mas da capacidade de os Estados construírem consensos, compartilharem informações e adaptarem-se a mudanças econômicas e tecnológicas contínuas.

No caso brasileiro, a tendência é semelhante, especialmente diante da grande diversidade regional, das assimetrias de capacidade administrativa e da complexidade federativa que historicamente caracterizam o país. A EC nº 132/2023, ao inaugurar um novo paradigma tributário, não representa ponto de chegada, mas sim o início de um ciclo permanente de aperfeiçoamento normativo, que envolverá regulamentações infraconstitucionais, resoluções do Conselho Federativo, adequações tecnológicas e revisões de práticas fiscais nos três níveis de governo. Nesse sentido, é plausível prever que a reforma tributária brasileira seguirá trajetória incremental, com ajustes sucessivos necessários para assegurar estabilidade, justiça e eficiência ao sistema, à semelhança do que ocorreu em experiências internacionais consolidadas de modernização fiscal (Referência internacional comparativa – IVA europeu).

No curto prazo, os desafios concentram-se na regulamentação das leis complementares e na criação de uma governança digital integrada. A harmonização dos cadastros fiscais e a padronização das obrigações acessórias são tarefas indispensáveis para que a simplificação se concretize na prática. Nesse contexto, será essencial o papel da Receita Federal, dos fiscos estaduais e municipais, bem como do recém-criado Conselho Federativo, que deverá funcionar como um verdadeiro

laboratório de cooperação federativa, em substituição à lógica competitiva da “guerra fiscal”.

Em médio e longo prazo, as discussões sobre o sistema tributário brasileiro deverão avançar em novas frentes, especialmente na tributação sobre a renda e o patrimônio. A atual reforma concentrou-se na tributação do consumo, mas a equidade fiscal plena requer a revisão das bases de incidência sobre lucros, dividendos e heranças. Países como França, Canadá e Alemanha mantêm sistemas tributários em que o imposto sobre grandes fortunas ou sobre lucros distribuídos exerce função redistributiva expressiva, financiando políticas públicas de inclusão e sustentabilidade.

O Brasil, portanto, ainda carece de um segundo momento reformista, voltado à progressividade efetiva da carga tributária.

Outro vetor importante diz respeito à integração entre reforma fiscal e políticas de desenvolvimento regional. A EC nº 132/2023 criou o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, mas sua eficácia dependerá da governança e dos critérios de distribuição de recursos. Sem planejamento coordenado, há risco de que os fundos se tornem meramente compensatórios, reproduzindo dependências históricas em vez de estimular autonomia produtiva. Para que a reforma seja instrumento de coesão territorial, é necessário que os recursos destinados a esses fundos financiem infraestrutura, inovação e educação elementos que ampliam a competitividade regional de forma duradoura.

Por fim, a reforma deve ser compreendida como um processo de modernização democrática. O sistema tributário é, em última instância, o espelho da relação entre Estado e sociedade. Quando a arrecadação é opaca e regressiva, o cidadão sente-se distante e desconfiado; quando o sistema é transparente e justo, a cidadania fiscal floresce. A EC nº 132/2023, se bem implementada, pode transformar a forma como o brasileiro percebe o ato de tributar não mais como um ônus imposto, mas como ato de solidariedade coletiva e investimento social.

Dessa forma, a reforma tributária não deve ser interpretada como ponto de chegada, mas como ponto de partida para a construção de um Estado fiscalmente equilibrado, socialmente justo e institucionalmente cooperativo. O Brasil entra, assim, em uma nova etapa de sua história federativa, na qual o desafio não será apenas arrecadar melhor, mas distribuir com equidade e planejar com responsabilidade o futuro das próximas gerações.

## CONCLUSÃO

A análise desenvolvida ao longo desta monografia permitiu examinar de forma ampla e crítica os efeitos da Reforma Tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 sobre o equilíbrio fiscal, o federalismo cooperativo e a desigualdade social no Brasil. Partiu-se do reconhecimento de que a estrutura tributária brasileira, consolidada desde a Constituição de 1988, apresenta disfunções históricas marcadas pela complexidade normativa, regressividade tributária e concentração fiscal na União, fatores que comprometem tanto a autonomia financeira dos entes federativos quanto a efetividade das políticas públicas voltadas à redução das desigualdades.

No Capítulo 1, verificou-se que o sistema tributário nacional, antes da reforma, era composto por múltiplos tributos sobre o consumo (ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI), cuja sobreposição de competências e regras gerava altos custos administrativos, insegurança jurídica e um ambiente de competição fiscal entre os entes federados. Essa estrutura, associada à predominância de tributos indiretos, produzia uma carga tributária regressiva, onerando proporcionalmente mais as camadas de menor renda. Identificou-se, assim, a necessidade de uma reestruturação ampla e sistêmica, capaz de harmonizar eficiência arrecadatória e justiça distributiva, sem violar o princípio da autonomia federativa.

No Capítulo 2, a pesquisa concentrou-se na análise da Emenda Constitucional nº 132/2023, destacando suas principais inovações: a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), a adoção do princípio do destino, e a instituição de um Conselho Federativo para gerir a arrecadação e a partilha das receitas. A reforma representa um esforço de simplificação e racionalização do sistema tributário, com potencial de eliminar a guerra fiscal e de promover maior transparência e previsibilidade. Contudo, também se constatou que o novo modelo traz riscos de centralização fiscal indireta, ao reduzir a margem de autonomia legislativa e financeira de Estados e Municípios. Assim, a reforma desafia

o equilíbrio entre coordenação cooperativa e independência federativa, núcleo essencial do pacto constitucional de 1988.

Já o Capítulo 3 aprofundou a dimensão social e distributiva da Reforma Tributária, examinando seus possíveis impactos sobre a desigualdade de renda e o desenvolvimento regional. Observou-se que, ao substituir tributos regressivos sobre o consumo por um imposto de base ampla e ao criar instrumentos de compensação como o cashback, a reforma busca mitigar a regressividade e tornar o sistema mais equitativo. Além disso, a adoção da tributação no destino e a criação de fundos de compensação e desenvolvimento regional podem favorecer a desconcentração econômica e fortalecer as finanças de regiões historicamente mais pobres.

Não obstante, enfatiza-se que o êxito dessas medidas dependerá da implementação das leis complementares e da gestão eficaz dos mecanismos de redistribuição. A mera alteração da estrutura tributária não garante, por si só, justiça fiscal. Será necessário assegurar que o Conselho Federativo atue de forma democrática e equilibrada, que os fundos recebam recursos adequados e que a devolução de tributos via cashback seja ampla e eficiente, alcançando efetivamente as camadas mais vulneráveis da população.

Em síntese, a Reforma Tributária de 2023 constitui um marco histórico no sistema fiscal brasileiro. Ela avança na simplificação e na transparência, fortalece a base normativa para um federalismo mais cooperativo e oferece instrumentos que podem reduzir desigualdades regionais e sociais. Todavia, seus benefícios só se concretizarão plenamente se forem preservados os valores constitucionais da autonomia federativa, da solidariedade e da justiça social.

Do ponto de vista jurídico, a reforma deve ser interpretada e aplicada de modo a compatibilizar a eficiência arrecadatória com a proteção das cláusulas pétreas do pacto federativo, sob pena de se transformar em instrumento de centralização e dependência. Do ponto de vista social, seu sucesso dependerá de políticas públicas que convertam os ganhos fiscais e administrativos em melhorias concretas na qualidade de vida da população, especialmente das classes mais pobres e das regiões menos desenvolvidas.

Portanto, conclui-se que a Reforma Tributária prevista pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representa uma oportunidade de modernização e aperfeiçoamento do Estado brasileiro, mas também impõe desafios institucionais e políticos de grande envergadura. O futuro do federalismo fiscal e da justiça tributária no Brasil dependerá da capacidade dos entes federativos, do legislador e da sociedade de transformar esse novo arcabouço jurídico em instrumento efetivo de desenvolvimento equilibrado, equidade distributiva e fortalecimento democrático.

A EC nº 132/2023 representa um marco jurídico e político que transcende o campo da técnica tributária. Seu verdadeiro alcance reside na tentativa de reconstruir o pacto federativo sob as bases da solidariedade fiscal e da justiça distributiva.

O êxito da reforma dependerá da capacidade institucional de concretizar seus princípios, mediante leis complementares bem estruturadas, conselhos participativos e mecanismos eficazes de controle social. O desafio está em equilibrar simplificação e autonomia, eficiência e equidade, centralização e cooperação.

Mais do que uma mudança de regras tributárias, trata-se de uma reforma de Estado, que redefine o modo como o Brasil financia suas políticas públicas e distribui seus recursos. Se bem implementada, a EC nº 132/2023 poderá inaugurar uma nova era de federalismo fiscal cooperativo, sustentável e inclusivo, capaz de promover não apenas o crescimento econômico, mas a dignidade social e a coesão federativa.

Não obstante os avanços normativos e institucionais promovidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023, é necessário reconhecer que a reforma tributária, por si só, não constitui garantia automática de fortalecimento do federalismo nem de redução efetiva das desigualdades sociais e regionais. A centralização da arrecadação e da gestão do IBS em um Conselho Federativo nacional, ainda que justificada sob o argumento da eficiência e da uniformização, pode resultar, na prática, em um esvaziamento progressivo da autonomia decisória dos entes subnacionais, sobretudo daqueles com menor capacidade política e administrativa. Sem salvaguardas claras e mecanismos de governança verdadeiramente equilibrados, há o risco de que a cooperação federativa se converta em dependência institucional, reproduzindo, sob nova roupagem, assimetrias históricas do federalismo fiscal brasileiro.

Ademais, a aposta excessiva na racionalidade técnica e na eficiência econômica não pode obscurecer o caráter profundamente político da tributação. A

efetividade da reforma dependerá menos da arquitetura formal do novo sistema e mais da correlação de forças que orientará sua regulamentação e implementação ao longo da transição. Caso os instrumentos redistributivos previstos — como fundos regionais, cashback e critérios de partilha — sejam fragilizados por pressões fiscais ou interesses setoriais, a reforma corre o risco de se limitar a uma modernização procedimental, incapaz de enfrentar as raízes estruturais da desigualdade e da concentração de poder fiscal. Assim, a EC nº 132/2023 deve ser permanentemente submetida a controle democrático e interpretação constitucional rigorosa, sob pena de frustrar os objetivos de justiça fiscal e equilíbrio federativo que legitimaram sua aprovação.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues; REZENDE, Fernando. A federação brasileira: desafios e perspectivas. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2000.

APPY, Bernard. A reforma tributária necessária: diagnóstico e propostas. São Paulo: Centro de Cidadania Fiscal, 2018.

APPY, Bernard. Desafio da reforma tributária é evitar que interesses localizados limitem benefícios, diz Marcos Mendes. *InfoMoney*, São Paulo, 12 ago. 2018.

ARRETCHE, Marta. Democracia, federalismo e centralização no Brasil. Rio de Janeiro: Editora FGV; Fiocruz, 2012.

BARROS, Ricardo Paes de et al. Desigualdade de renda no Brasil: uma análise da evolução recente. Brasília, DF: IPEA, 2007.

BRASIL. Congresso Nacional. Propostas de Emenda à Constituição nº 45, de 2019; nº 110, de 2019. [Consultar os textos e relatórios específicos nos portais da Câmara dos Deputados e do Senado Federal].

BRASIL. [Constituição (1988)]. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional previsto na Constituição Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 161, n. 242-A, p. 1-13, 21 dez. 2023. Edição extra.

LEITE, Cristiane Kerches da Silva. Federalismo fiscal e políticas públicas no Brasil. São Paulo: Annablume, 2010.

MENDES, Marcos. *Por que o Brasil cresce pouco?: acabando com a arrogância e o pensamento mágico*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2019.

MENDES, Marcos. *Por que é difícil fazer reformas econômicas no Brasil?* Rio de Janeiro: Elsevier, 2019.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *Crise e reforma do Estado e da tributação no Brasil*. Campinas: Instituto de Economia da Unicamp, 2004.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. *Tributação e desigualdade de renda no Brasil: uma análise da pessoa física com base nos dados do IRPF*. Brasília, DF: IPEA, 2017. (Texto para Discussão IPEA, n. 2310).

PISCITELLI, Tathiane. *Tributação e desigualdade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

PRADO, Sérgio. *Guerra fiscal e finanças federativas no Brasil: o caso do ICMS*. Campinas: Instituto de Economia da Unicamp, 2005.

SALTO, Felipe; ALMEIDA, Manoel Pires. *Reformar para crescer: propostas para o Brasil*. São Paulo: Companhia das Letras, 2020.

VARSANO, Ricardo. *A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. Brasília, DF: IPEA, 1997. (Texto para Discussão IPEA, n. 506).