

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

BERNARDO SEFOVITZ

**A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E
SEUS IMPACTOS ECONÔMICOS**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Santa Rosa
2026

BERNARDO SEFOVITZ

**A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E
SEUS IMPACTOS ECONÔMICOS**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Projeto de Monografia apresentado às Faculdades Integradas Machado de Assis, como requisito parcial para avaliação do Componente Curricular de Trabalho de Curso I do Curso de Direito.

Orientador: Ms. Tiago Neu Jardim

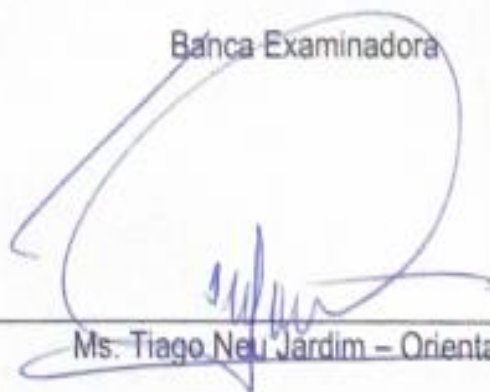
Santa Rosa
2026

BERNARDO SEFOVITZ

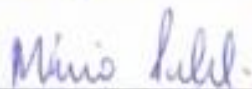
A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E SEUS IMPACTOS
ECONÔMICOS
TRABALHO DE CURSO

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

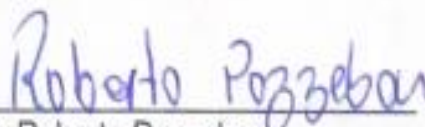
Banca Examinadora



Ms. Tiago Neu Jardim – Orientador



Dr. Mário José Puhl



Ms. Roberto Pozzebon

Santa Rosa, 14 de julho de 2026

Dedico este trabalho à minha esposa, aos meus pais, alicerces da minha vida, e aos meus mestres, pelo conhecimento partilhado.

Primeiramente, agradeço a Deus pela oportunidade, força e amparo durante esta jornada.

À minha esposa, pelo companheirismo, carinho, amor, pela compreensão nas horas de ausência e por caminhar ao meu lado em cada desafio. Aos meus pais, pelo cuidado, amor, incentivo e por serem o alicerce de todas as minhas conquistas.

Expresso minha profunda gratidão aos professores e mestres, em especial ao meu orientador, cujos ensinamentos e críticas foram fundamentais para o meu amadurecimento intelectual e profissional.

À FEMA, manifesto meu especial agradecimento pelo incentivo financeiro concedido. Este apoio institucional foi um pilar decisivo, permitindo a viabilidade e a dedicação necessária para a conclusão desta pesquisa.

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho, o meu muito obrigado.

*O Poder de tributar envolve o poder de
destruir*

John Marshall

RESUMO

O tema do presente trabalho é o Sistema Tributário Nacional, tendo como delimitação temática a análise da histórica predominância da tributação indireta sobre o consumo e seus reflexos na justiça fiscal e na desigualdade socioeconômica. Diante de um modelo estruturado sob a facilidade arrecadatória e a fiscalização centralizada, a delimitação temática consiste em avaliar o impacto da Reforma Tributária (EC nº 132/2023) na superação dessas patologias, tendo como objetivos específicos mapear o esvaziamento dos princípios constitucionais e mensurar os efeitos da regressividade. Diante disso, o problema que orienta esta investigação indaga: em que medida a transição para o modelo de IVA Dual é capaz de mitigar a regressividade e harmonizar a prática fiscal com os ditames da justiça distributiva? A metodologia adotada consistiu em uma abordagem hipotético-dedutiva, de base bibliográfica e documental, amparada no método de procedimento comparativo para confrontar o regime pretérito com as novas diretrizes da Emenda Constitucional, além da análise de dados institucionais e do exame da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. O referencial teórico alicerça-se na doutrina constitucional de Roque Antonio Carrazza e Aliomar Baleeiro, bem como nos estudos empíricos do IPEA e nas diretrizes internacionais da OCDE. Os resultados apontam que a complexidade burocrática, o efeito cascata e o fenômeno da transação econômica resultam em um cenário de "anestesia fiscal", que viola o mínimo existencial e a dignidade humana ao hipertributar itens básicos, como medicamentos e energia elétrica, comprometendo a propensão marginal a consumir das camadas mais vulneráveis e gerando uma alocação ineficiente de capital. Por fim, avaliam-se as perspectivas inauguradas pela Reforma Tributária (EC nº 132/2023), concluindo-se que a transição para o modelo de IVA Dual (IBS e CBS) e a introdução de ferramentas como a Cesta Básica Nacional com alíquota zero e o cashback tributário promovem uma mudança paradigmática fundamental: a transição de uma tentativa frustrada de fazer justiça fiscal por meio da mercadoria para uma lógica que enxerga o sujeito por trás do consumo, oferecendo mecanismos mais precisos para a correção das distorções históricas e a promoção da equidade social.

Palavras-Chave: Direito Tributário – Regressividade – Seletividade - Reforma Tributária (EC nº 132/2023) - Cashback Tributário - Justiça Fiscal.

ABSTRACT

The theme of this paper is the Brazilian National Tax System, with a thematic delimitation focusing on the analysis of the historical predominance of indirect taxation on consumption and its impacts on tax justice and socioeconomic inequality. Given a model structured around collection efficiency and centralized enforcement, the general objective is to evaluate the impact of the Tax Reform (Constitutional Amendment No. 132/2023) in overcoming these pathologies, with the specific objectives of mapping the hollowing out of constitutional principles and measuring the effects of regressivity. Accordingly, the research problem guiding this investigation asks: to what extent can the transition to the Dual VAT model mitigate regressivity and harmonize fiscal practice with the dictates of distributive justice? The methodology adopted consisted of a hypothetical-deductive approach, based on bibliographic and documentary research. It employed a comparative procedural method to contrast the previous regime with the new guidelines of the Constitutional Amendment, alongside the analysis of institutional data and the examination of the Supreme Federal Court's jurisprudence. The theoretical framework is grounded in the constitutional doctrine of Roque Antonio Carrazza and Aliomar Baleeiro, as well as in the empirical studies of IPEA and the international guidelines of the OECD. The results indicate that bureaucratic complexity, the cascading effect, and the phenomenon of tax shifting result in a scenario of "fiscal anesthesia," which violates the existential minimum and human dignity by overtaxing basic necessities, such as medicines and electricity, thereby compromising the marginal propensity to consume among the most vulnerable populations and causing inefficient capital allocation. Finally, evaluating the perspectives inaugurated by the Tax Reform (Constitutional Amendment No. 132/2023), it is concluded that the transition to the Dual VAT model (IBS and CBS) and the introduction of tools such as the zero-rated National Basic Food Basket and the tax cashback promote a fundamental paradigm shift: transitioning from a frustrated attempt to achieve tax justice through goods to a logic that recognizes the individual behind the consumption, offering more precise mechanisms to correct historical distortions and promote social equity.

Keywords: Tax Law – Regressivity - Selectivity - Tax Reform (EC nº 132/2023) - Tax Cashback - Tax Justice.

LISTA DE ABREVIACÕES, SIGLAS E SÍMBOLOS

§ - Parágrafo

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

Cofins – Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social

CBS – Contribuição Sobre Bens e Serviços

CCiF – Centro de Cidadania Fiscal

CF/1988 – Constituição Federal de 1988

CNI – Confederação Nacional da Indústria

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

CNN – Cable News Networks

COMSEFAZ – Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CPF – Cadastro de Pessoa Física

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional / Empréstimo Compulsório

FEMA – Fundação Educacional Machado de Assis

FGV – Fundação Getúlio Vargas

FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IBS – Imposto Sobre Bens e Serviços

ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IE – Imposto de Exportação

IEG – Imposto Extraordinário de Guerra

IFI – Instituição Fiscal Independente

II – Imposto de Importação

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA – Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IS – Imposto Seletivo

IVA – Imposto Sobre Valor Agregado

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

p. - Página

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

RAF – Relatório de Acompanhamento Fiscal

STF – Supremo Tribunal Federal

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO E OS NOVOS PARADIGMAS DA REFORMA.....	14
1.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA.....	20
1.2 SELETIVIDADE E ESSENCIALIDADE DOS BENS DE CONSUMO.....	24
1.3 PRINCÍPIOS ESTABELECIDOS PELA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	27
2 ESTRUTURA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E A TRANSIÇÃO PARA O IVA DUAL.....	31
2.1 O ICMS E SUA RELEVÂNCIA NA ARRECADAÇÃO.....	35
2.2 O IPI E O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE.....	39
2.3 PIS E COFINS: CUMULATIVIDADE E IMPACTO NO CONSUMO.....	41
3 IMPACTOS ECONÔMICOS E SOCIAIS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO.....	44
3.1 A DESIGUALDADE FISCAL E O PESO SOBRE AS CLASSES DE BAIXA RENDA.....	45
3.2 COMPETITIVIDADE ECONÔMICA E DISTORÇÕES DE MERCADO.....	47
3.3 IMPACTOS ECONÔMICOS DA TRIBUTAÇÃO REGRESSIVA.....	49
CONCLUSÃO.....	56
REFERÊNCIAS.....	60

INTRODUÇÃO

O presente estudo se propõe a evidenciar o impacto da tributação brasileira sobre os bens de consumo, seu caráter regressivo, a discussão sobre a reforma tributária da EC nº 132/2023 e a promessa de tornar o sistema mais justo e eficiente. O tema delimita-se sobre o caráter regressivo da tributação brasileira, os princípios constitucionais da tributação e sua aplicabilidade para apoio na redução da regressividade da tributação, além de enfoque no período contemporâneo, em especial, o período após a CF/1988, com ênfase nas discussões da reforma tributária da EC nº 132/2023.

O problema do presente trabalho consubstancia-se na seguinte questão: a reestruturação da tributação sobre o consumo levada a efeito pela EC nº 132/2023 (reforma tributária) de fato contribui para a justiça fiscal e para a redução da desigualdade social no Brasil?

Com o propósito de responder a esse questionamento, o trabalho testará as seguintes hipóteses:

a) A predominância de tributos indiretos no sistema brasileiro torna a tributação sobre o consumo regressiva, afetando desproporcionalmente as famílias de baixa renda. A falta de aplicação efetiva dos princípios da seletividade e da capacidade contributiva compromete a justiça fiscal, mantendo a carga tributária desproporcionalmente concentrada sobre bens essenciais;

b) A predominância de tributos indiretos no sistema tributário brasileiro não compromete a justiça fiscal, pois os mecanismos constitucionais existentes, especialmente os princípios da capacidade contributiva e da seletividade em função da essencialidade, são suficientes para evitar a regressividade e garantir equilíbrio na distribuição da carga tributária sobre o consumo.

Nesse contexto, o trabalho tem como objetivo geral estudar os impactos sociais e econômicos que o atual sistema de tributação gera na sociedade brasileira, considerando a regressividade do sistema tributário, os reflexos que causam na desigualdade social e as perspectivas de mudança com a Reforma Tributária (EC nº 132/2023). A análise considerará, ainda, os seguintes objetivos específicos: a) Estudar a estrutura de tributação indireta brasileira como PIS, COFINS, IPI e ICMS; b) Investigar a aplicação dos princípios constitucionais da seletividade e da capacidade contributiva, a fim de verificar se os princípios têm sido eficazes na

mitigação das desigualdades sociais; c) Analisar a regressividade do sistema tributário brasileiro e o quanto este sistema de tributação afeta desproporcionalmente as camadas sociais mais vulneráveis; d) Avaliar as mudanças propostas pela Reforma Tributária (EC nº 132/2023) e discutir seus possíveis efeitos na simplificação do sistema e na redução da carga sobre o consumo.

O estudo do impacto do sistema tributário regressivo brasileiro, se faz importante, pois há um grande impacto para manutenção da desigualdade social pelo fato de que as famílias com menor poder aquisitivo destinam grande parte dos seus rendimentos para pagamento de tributos, enquanto famílias mais abastadas não sentem de forma significativa este impacto no orçamento mensal ou anual.

Além da questão distributiva do sistema tributário, a análise do tema é de suma importância, por sua ligação direta com a eficiência econômica e justiça fiscal, pois a elevada tributação não afeta apenas o orçamento das famílias, mas a competitividade do setor produtivo. Ademais, o trabalho enfatizará princípios constitucionais abordados em bases legais que orientam a tributação no Brasil. Portanto, a investigação visa avaliar se os princípios vêm sendo aplicados ou se são apenas diretrizes previstas em lei que são pouco concretizadas.

Destarte, a recente aprovação da EC nº 132/2023 torna o tema ainda mais atual e necessário. Nesse sentido, o presente trabalho aborda a estrutura da tributação sobre o consumo no Brasil, destacando sua configuração legal, os princípios constitucionais que a orientam, os impactos econômicos e sociais decorrentes e, por fim, as propostas de alteração trazidas pela Reforma Tributária (Brasil, 2023).

O primeiro capítulo abordará princípios constitucionais sobre o sistema tributário brasileiro e o sistema regressivo de tributação. O segundo capítulo abordará a estrutura da tributação sobre o consumo no Brasil e contará com mais três subcapítulos a fim de explanar conceitos e relevância dos principais impostos brasileiros: o ICMS, IPI, PIS e COFINS. O terceiro capítulo, tratará dos impactos econômicos e sociais que o sistema tributário brasileiro gera nas famílias, com enfoque nas famílias de baixa renda. No último capítulo, será realizada a reflexão das principais mudanças que a reforma tributária trará para o cotidiano da sociedade brasileira e as perspectivas desta mudança no sistema tributário brasileiro.

O trabalho terá caráter explorativo e descritivo, com enfoque qualitativo, baseado em dados quantitativos de órgãos oficiais, livros, pesquisas e artigos científicos. O tema possui diversas fontes e objetos de pesquisa para embasamento

dos fundamentos abordados no Trabalho de Conclusão de Curso. Para operacionalizar os procedimentos técnicos, serão utilizados documentos de duas grandes divisões: a) Documentação Indireta: o levantamento dos dados será realizado por meio de pesquisa como a CF/1988, EC nº 132/2023, Jurisprudências do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal; b) Documentação Direta: o levantamento dos dados será realizado por meio de livros, relatórios técnicos, estatísticas e artigos científicos.

A análise e interpretação dos dados seguirá com uma abordagem hipotético-dedutiva e comparativa, buscando examinar de que maneira a tributação sobre o consumo se distancia ou se aproxima dos princípios constitucionais.

Inicialmente, o trabalho enfoca nos dispositivos legais como CF/1988, CNT, jurisprudências e princípios do Direito Tributário, a fim de entender como o atual sistema jurídico administra e vê o atual sistema tributário brasileiro. Ademais, serão analisados dados estatísticos de órgãos como IBGE, IPEA, Banco Internacional e outros órgãos para avaliar o peso da tributação indireta sobre as diversas faixas de renda do Brasil e do mundo.

A última etapa consistirá em uma análise crítico-comparativa, confrontando o atual sistema tributário com as mudanças previstas na reforma tributária de 2023. Por fim, os resultados obtidos serão interpretados de forma integrada, resultando em conclusões do âmbito jurídico, a partir das análises de dispositivos legais, jurisprudências e demais objetos de estudos, âmbito econômico a partir dos dados estatísticos e a dimensão social, nos impactos da desigualdade de poder de compra. Podendo assim, chegar a conclusões embasadas e fundamentadas.

1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO E OS NOVOS PARADIGMAS DA REFORMA

Este capítulo servirá como base para estabelecer o alicerce metodológico e o nexo de causalidade teórica indispensáveis para compreender os impactos da reforma tributária na justiça fiscal, garantindo o rigor científico necessário a uma investigação jurídica

Embora os princípios constitucionais sejam um tema clássico e bem conhecido pelos tributaristas, eles não devem ser encarados como meras fórmulas abstratas; pelo contrário, eles constituem o alicerce ético e jurídico que fundamenta, delimita e direciona o foco deste trabalho. Compreender a rigidez dessas garantias é indispensável para avaliar se as inovações trazidas pela EC nº 132/2023 representam uma real ruptura com o modelo pretérito ou apenas um rearranjo burocrático.

A CF/1988 estabelece princípios fundamentais para orientar, limitar e humanizar a tributação no Brasil, funcionando como verdadeiros direitos fundamentais de terceira e quartas gerações que protegem o cidadão contra os excessos do poder estatal.

A inserção pormenorizada desses institutos cumpre a função de delimitar o padrão ideal normativo que o Estado deveria seguir, servindo como o espelho crítico contra o qual a realidade prática da hiper tributação sobre o consumo será chocada nos tópicos seguintes da pesquisa.

Dentre os princípios estabelecidos pela CF/1988, tem-se os princípios da legalidade¹, isonomia², capacidade contributiva³, irretroatividade⁴, anterioridade anual e nonagesimal⁵, vedação ao confisco⁶, não-limitação ao tráfego⁷, uniformidade geográfica⁸, não-discriminação quanto à procedência ou destino⁹ e a seletividade em função da essencialidade¹⁰.

No entanto, com a nova reforma tributária houve a implementação de 5 novos

¹ Art. 150, I, CF/1988.

² Art. 150, II, CF/1988.

³ Art. 145, §1º, CF/1988.

⁴ Art. 150, III, “a”, CF/1988.

⁵ Art. 150, III, “b” e “c”, CF/1988.

⁶ Art. 150, IV, CF/1988.

⁷ Art. 150, V, CF/1988.

⁸ Art. 151, III, CF/1988.

⁹ Art. 152, CF/1988.

¹⁰ Art. 153, §3º, I, CF/1988 e art. 155, §2º, III, CF/1988.

princípios através da EC nº132/2023 e estão previstos no artigo 145, §3º da CF/1988:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (Brasil, CF/1988).

Conforme o texto constitucional incorporados pela reforma tributária, os princípios incorporados pela reforma tributária são: Princípio da Simplicidade, Princípio da Transparência, Princípio da Justiça Tributária, Princípio da Cooperação e Princípio da Defesa do Meio Ambiente. A análise desses novos princípios dentro é necessária, por demonstrar que o próprio constituinte derivado reconheceu a exaustão e a opacidade do modelo anterior.

O princípio da legalidade tem como preceito, a expressa previsão legal para aplicação do Direito Tributário. No entanto, há um ponto de atenção que a previsão legal não pode ser feita por meio de medida provisória quando a matéria for reservada para Lei Complementar, conforme o disposto no art. 62, III da CF/1988.

Essa restrição ganha alta relevância no cenário atual, uma vez que há sete tributos no ordenamento que exigem Lei Complementar para sua instituição e regulação de elementos estruturais. São eles: Empréstimos Compulsórios, Imposto sobre Grandes Fortunas, Impostos Residuais, Novas fontes de custeio da Seguridade Social, IBS, CBS e IS. Conforme ensina Leandro Paulsen, “[...] o princípio da legalidade tributária exige que a instituição ou majoração de tributos somente possa ocorrer mediante lei em sentido formal, garantindo segurança jurídica ao contribuinte” (Paulsen, 2022, p. 124).

Uma vez que há sete tributos no ordenamento que exigem Lei Complementar para sua instituição, só demonstra a fragilidade e complexidade do sistema tributário brasileiro atual, reforçando a necessidade de compreensão deste princípio para desenvolvimento do trabalho.

O princípio da Isonomia, intrinsecamente ligado à própria ideia de democracia, tem como principal função vedar o tratamento desigual entre contribuintes de condições iguais, proibindo privilégios injustificados ou disparidades arbitrárias entre indivíduos que ocupem a mesma função ou ocupação profissional.

Juntamente com o princípio da Isonomia, pode-se estender o princípio da capacidade contributiva, onde o princípio estabelece que o contribuinte que têm maior

renda ou patrimônio, precisa contribuir proporcionalmente mais para o financiamento do Estado, garantindo a concretização da justiça distributiva e tratando os desiguais na exata medida de suas desigualdades econômicas.

A doutrina destaca que a igualdade tributária não significa tratar todos de maneira idêntica, mas sim aplicar tratamento proporcional às diferenças econômicas existentes entre os contribuintes. Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza afirma que “[...] a igualdade tributária exige que pessoas em situações equivalentes sejam tributadas de forma semelhante, enquanto aqueles com maior capacidade econômica devem suportar maior carga tributária.” (Carrazza, 2022, p. 98).

A presença desta discussão doutrinária no início do trabalho é o que viabiliza o desenvolvimento da tese central do trabalho, servindo de base para demonstrar, adiante, como essa lógica progressiva é severamente fraturada quando analisamos a tributação sobre o consumo, onde o bilionário e o trabalhador assalariado pagam exatamente o mesmo valor nominal de imposto ao adquirirem um produto essencial.

No princípio da Irretroatividade, tem-se como objetivo não lesar o contribuinte com um fato gerador antes da vigência da nova lei, ou seja, a nova regra de tributação, não pode retroagir a fatos geradores anteriores a sua criação. O princípio em questão, funciona como importante instrumento de proteção à segurança jurídica, impedindo que o contribuinte seja surpreendido por normas tributárias aplicadas a situações passadas. Segundo Luciano Amaro, “[...] a lei tributária não pode alcançar fatos geradores ocorridos antes de sua vigência, pois isso violaria o princípio da segurança jurídica e da confiança legítima do contribuinte [...]” (Amaro, 2021, p. 153).

Como forma de complementação do princípio da Irretroatividade, tem-se o princípio da anterioridade anual e nonagesimal. O princípio da anterioridade anual prevê que um tributo instituído ou majorado, só poderá ser cobrado no exercício financeiro seguinte. Já o princípio da anterioridade nonagesimal, prevê que o tributo só poderá ser cobrado após 90 dias da publicação da lei que o criou. No entanto, os princípios são cumulativos e para fins de cálculo de prazo, deverá ser obedecida a data mais distante para sua implementação.

De acordo com Hugo de Brito Machado, os princípios da Irretroatividade e Anterioridade Anual e Nonagesimal representam importantes garantias constitucionais ao contribuinte, pois “[...] impedem que o Estado institua ou aumente tributos de forma imediata, garantindo previsibilidade e planejamento financeiro aos contribuintes [...]” (Machado, 2020, p. 87). Para fins práticos, se uma lei for publicada

no dia 31 de dezembro de 2026, a sua aplicação, não ocorrerá a partir do dia 1º de janeiro de 2027, mas será válida a partir de 90 dias após sua publicação.

Além disso, o princípio da anterioridade anual e nonagesimal tem algumas exceções para sua aplicação. Para ambos princípios, tem-se a exceção da instituição, majoração e cobrados imediatamente os seguintes tributos: II, IE, IOF, IEG e EC (apenas para guerra ou calamidade pública).

As exceções às anterioridades anual e nonagesimal encontram-se previstas no § 1º do art. 150 da Constituição Federal. Estão fora do alcance de ambas as restrições os impostos de caráter extrafiscal (II, IE e IOF), bem como os tributos instituídos para fazer frente a situações de urgência e gravidade, como o Imposto Extraordinário de Guerra (art. 154, II) e o Empréstimo Compulsório destinado a despesas decorrentes de calamidade pública ou guerra externa (art. 148, I). Em tais casos, a exação pode ser exigida imediatamente após a publicação da lei que a instituiu ou majorou. (Paulsen, 2022, p. 162).

No entanto, há a exceção apenas para o princípio da anterioridade anual nos seguintes tributos: Imposto sobre produtos industrializados, Contribuições para seguridade social, CIDE - Combustíveis e ICMS. Além disso, há exceções apenas para o princípio da anterioridade nonagesimal, nos seguintes tributos: Imposto de Renda, IPTU e IPVA.

No princípio da vedação ao confisco, tem-se como base a proteção ao patrimônio e ao mínimo existencial do contribuinte. Onde é proibida a cobrança exagerada de tributos que comprometem grande parte do patrimônio do contribuinte, inviabilizando sua fonte de riqueza ou subsistência. Ricardo Lobo Torres define o mínimo existencial nos seguintes termos:

A vedação do confisco é o limite máximo da tributação e a garantia de que o Estado não aniquilará a propriedade privada. Ela se liga estreitamente à proteção do mínimo existencial, que representa a parcela de renda ou patrimônio imune à incidência tributária por ser necessária à sobrevivência do indivíduo e de sua família. O tributo confiscatório é aquele que, por sua excessividade, desnatura o direito de propriedade e inviabiliza a liberdade econômica. (Torres, 2014, p. 198).

Para esta análise, não é analisada apenas a alíquota isolada, mas sim o conjunto da carga tributária. Portanto, o STF no Tema 863 decidiu que as multas fiscais qualificadas, devem ser limitadas a 100% do valor da dívida tributária, com a exceção apenas em casos de reincidência, onde a multa pode chegar até 150% do valor inicial, conforme o disposto na ementa do julgado:

O Tribunal, por unanimidade, apreciando o tema 863 da repercussão geral, deu parcial provimento ao recurso extraordinário para reduzir a multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio para 100% (cem por cento) do débito tributário, ficando restabelecidos os ônus sucumbenciais fixados na sentença. **Em seguida, foi fixada a seguinte tese: "Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo".** Por fim, modulou os efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da edição da Lei nº 14.689/23, mantidos os patamares atualmente fixados pelos entes da federação até os limites da tese, ficando ressalvados desses efeitos (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; e (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral. Tudo nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, a Ministra Cármen Lúcia. Presidência do Ministro Luís Roberto Barroso. Plenário, 3.10.2024. (STF, 2024). (grifo meu).

A doutrina ressalta que esse princípio impede que a tributação seja utilizada como instrumento de destruição patrimonial do contribuinte. Segundo Ricardo Lobo Torres, “[...] o tributo não pode assumir caráter confiscatório, devendo respeitar limites que preservem o patrimônio e a dignidade econômica do contribuinte [...]” (TORRES, 2014, p. 276).

O princípio da Não-limitação ao tráfego, faz com que os entes federativos (União, Estados, Municípios e o DF) criem tributos sobre a circulação interestadual ou intermunicipal de bens ou pessoas, dificultando o livre comércio e a livre locomoção em todo território nacional. Conforme ensina Roque Antonio Carrazza, “[...] a Constituição impede a criação de tributos que funcionem como barreiras ao tráfego de pessoas ou mercadorias, pois isso comprometeria a unidade econômica da Federação.” (Carrazza, 2022, p. 402).

O princípio da Uniformidade Geográfica veda a União de instituir tributos que não sejam uniformes em todo o Brasil ou até mesmo favorecer algum ente federativo em detrimento de outro ente. Sendo assim, como forma de complementação, tem-se o Princípio da vedação à Isenção Heterônoma, onde a União resta vedada a isenção de tributos de competência de outro. A doutrina aponta que essa regra busca preservar o equilíbrio federativo e impedir interferências indevidas entre as competências tributárias dos entes federados. Segundo Luciano Amaro, “[...] a vedação à isenção heterônoma impede que um ente federativo interfira na

competência tributária de outro, garantindo autonomia financeira aos Estados, Municípios e ao Distrito Federal.” (Amaro, 2021, p. 201).

O Princípio da Não-Discriminação quanto à Procedência ou Destino prevê que os Estados, municípios e o DF não possam cobrar tributos diferentes por um produto similar apenas por ser enviado a outro ente federativo ou por recebê-lo de outro ente, a fim de evitar uma guerra fiscal. Como destaca Misabel Derzi em atualização a Baleeiro (2020, p. 411), “A Constituição busca impedir práticas tributárias que favoreçam determinados entes federativos em detrimento de outros, preservando a neutralidade do sistema tributário e a integração do mercado nacional.”

Por fim, o Princípio da Seletividade em Função da Essencialidade tem como preceito a justiça fiscal e proteção da dignidade humana, pois ele visa a alíquota tributária menor sobre bens essenciais em produtos como alimentação e medicamentos, enquanto a alíquota de tributação é maior em produtos supérfluos ou nocivos como cigarros e bebidas.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza afirma que “[...] a seletividade permite graduar a tributação de acordo com a essencialidade do produto, garantindo que bens indispensáveis à população sejam menos onerados pelo sistema tributário.” (Carrazza, 2021, p. 314).

Tendo em vista os princípios basilares do Direito Tributário brasileiro, é possível verificar que o ordenamento jurídico brasileiro é complexo e, muitas das vezes, não observa o grande impacto social que a criação de leis e dispositivos legais causam na economia e vida financeira da população. Desse modo, o Direito Tributário, por tratar de um tema extremamente sensível e contar com um ordenamento jurídico totalmente embaraçado, tem gerado um sistema tributário com ineficiência e não solidificação de justiça social para toda a população.

Neste sentido, mesmo sendo uma matéria classificada como sensível e com alto impacto à classe baixa, a lei sem estudo de impacto é algo comum no processo legislativo brasileiro.

A excepcionalidade não exclui o fato que o Brasil em nível Federal publica muitas leis, e em vista disso, não se pode presumir que os demasiados atos normativos perante o ordenamento são convenientes ou bem aplicáveis em sociedade. A realidade é que todo dispositivo legal vem com impactos econômicos e burocráticos, o que implica para os setores. **Há de se temer normas que não possuem a avaliação de repercussão social e que são legisladas às cegas.** (Moura Costa, 2020, n. p.).

Tendo em vista o denso painel dos princípios basilares do Direito Tributário brasileiro, torna-se possível constatar a existência de um paradoxo estrutural, visto que o ordenamento jurídico nacional é dotado de uma arquitetura principiológica sofisticada e humanista, mas que, na prática, frequentemente falha em observar os severos impactos sociais e econômicos que a proliferação desordenada de leis e regimes de exceção causam na vida financeira da população vulnerável.

O Direito Tributário, por tratar de um tema de extrema sensibilidade e contar com um arcabouço normativo historicamente embaraçado, acabou por gerar um sistema disfuncional, ineficiente e incapaz de solidificar a justiça social pretendida pelo constituinte de 1988. Nesse contexto, verifica-se que a aprovação de dispositivos legais desprovidos de um profundo e rigoroso estudo de impacto socioeconômico tornou-se uma prática rotineira no processo legislativo brasileiro, atingindo com maior intensidade as classes de menor poder aquisitivo.

Como adverte criticamente a doutrina de Vanessa Rayelli Moura Costa (2020), a realidade é que todo dispositivo legal vem com impactos econômicos e burocráticos para os setores, devendo-se temer as normas que não possuem a avaliação de repercussão social e que são legisladas às cegas. Torna-se evidente, portanto, que a análise dogmática dos princípios constitucionais não pode se encerrar em si mesma, pois serve como referencial crítico e a justificativa essencial para a existência deste capítulo no trabalho.

A delimitação desse arcabouço principiológico fornece o instrumental analítico indispensável para descortinar as patologias estruturais do modelo tributário vigente, permitindo ponderar se as promessas de simplificação e equidade introduzidas pela EC n.º 132/2023 possuem, de fato, a promessa de aproximar a práxis tributária dos mandamentos éticos e humanistas da Carta Magna. Sendo sob este prisma de colisão entre a teoria e a realidade prática da regressividade que se inauguram as discussões do próximo capítulo.

1.1 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE

O princípio da capacidade contributiva constitui um dos pilares do sistema tributário brasileiro, estando previsto no art. 145, §1º, da CF/1988. Tal princípio determina que os tributos devem ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, de modo que aqueles que possuem maior poder aquisitivo contribuem

em proporção mais elevada para o financiamento das atividades estatais. Essa diretriz busca promover maior justiça fiscal e reduzir desigualdades sociais por meio da distribuição equitativa da carga tributária.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (Brasil, 1988).

Entretanto, na prática, observa-se que grande parte da arrecadação tributária brasileira está concentrada em tributos indiretos incidentes sobre o consumo, como o ICMS, o IPI, o PIS e a COFINS. Diferentemente dos tributos diretos, que consideram características pessoais do contribuinte, os tributos sobre o consumo incidem sobre bens e serviços e são repassados ao preço final. Assim, independentemente da renda, todos os consumidores acabam pagando valores semelhantes ao adquirir determinados produtos. Nesse contexto, famílias de baixa renda tendem a comprometer parcela significativamente maior de seus rendimentos com tributos, o que evidencia o caráter regressivo desse modelo.

A doutrina tributária aponta que tal estrutura pode comprometer a efetividade do princípio da capacidade contributiva. Como observa Roque Antonio Carrazza, “A capacidade contributiva exige que os tributos sejam proporcionais à situação econômica do contribuinte, mas os impostos indiretos contrariam essa diretriz, pois não diferenciam ricos e pobres.” (Carrazza, 2022, p. 63). Dessa forma, embora a CF/1988 estabeleça mecanismos destinados a promover maior equidade tributária, a predominância de tributos sobre o consumo tende a afastar o sistema da lógica distributiva pretendida pelo constituinte.

Nesse sentido, a regressividade tributária ocorre quando a carga tributária incide proporcionalmente de maneira mais intensa sobre os contribuintes de menor renda. Isso acontece porque os indivíduos com menor poder aquisitivo destinam parcela mais elevada de sua renda ao consumo de bens e serviços essenciais. A tributação indireta representa mais de 51% da arrecadação brasileira, fazendo com que os menos abastados contribuam mais, frente às famílias mais abastadas. A consequência disto é uma estrutura tributária baseada no consumo, o que gera uma

ampliação das desigualdades econômicas e sociais. Segundo dados do IPEA:

O sistema tributário brasileiro enfatiza sobremaneira os impostos indiretos – que representam mais de 51% da carga tributária bruta total. A insistência do país em impostos sobre bens e serviços (impostos indiretos) – em detrimento de impostos sobre a renda e a propriedade (impostos diretos) – sabota a aplicação real do princípio de capacidade contributiva, resultando em um sistema regressivo no qual famílias de renda proporcionalmente menor financiam uma maior fatia do Estado. (IPEA, 2022, n. p.).

Por outro lado, cumpre assinalar que uma vertente do realismo fiscal e da economia do setor público relativiza a condenação clássica da tributação sobre o consumo em economias em desenvolvimento. Autores, como Fábio Giambiagi e Ana Cláudia Além (2021), de viés pragmático e institucionalistas argumentam que, em países marcados por elevados índices de informalidade laboral e empresarial, a tributação indireta apresenta-se como uma ferramenta de arrecadação insubstituível devido à sua resiliência contra a evasão fiscal.

Sob essa ótica, defende-se que a verdadeira justiça distributiva não deve ser buscada rigidamente no polo da receita (através de uma progressividade direta utópica ou complexa sobre a renda), mas sim no polo da despesa pública, isto é, por meio da devolução desses recursos em serviços públicos universais de qualidade, como saúde, educação e infraestrutura, os quais beneficiam proporcionalmente mais as camadas vulneráveis.

No âmbito jurisprudencial, o STF tem reforçado que as presunções arrecadatórias do Fisco não podem sufocar a real capacidade econômica do contribuinte, mesmo na sistemática da tributação indireta. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 596.832, referente ao Tema 228 da repercussão geral, o Tribunal enfrentou as distorções geradas pela substituição tributária progressiva, assegurando o direito à restituição das contribuições sociais recolhidas a maior quando a base de cálculo efetiva for inferior a presumida pelo Estado.

O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 228 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: "É devida a restituição da diferença das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins recolhidas a mais, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida", nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Dias Toffoli (Presidente), que davam provimento ao recurso, mas se manifestavam pela inclusão de ressalva na tese de repercussão geral. Plenário, Sessão Virtual de 19.6.2020 a 26.6.2020. (STF, 2020).

Em forma de complementação à proporcionalidade e equidade, tem-se o tema 201 do STF, no qual a Suprema Corte decidiu que o Estado não pode cobrar ICMS sobre o valor presumido de venda de um produto, seja o valor presumido, por força de lei ou prática de mercado. Ou seja, se o valor presumido é de R\$ 100 e o produto é vendido a R\$ 80, o ICMS só pode ser cobrado sobre os R\$ 80, e não sobre os R\$ 100. Porém, se houver a cobrança sobre o valor presumido, o contribuinte pode reaver o crédito referente ao ICMS cobrado erroneamente. Baseado, no entendimento da Suprema Corte, os ministros do STF, proferiram a seguinte decisão:

O Tribunal, apreciando o tema 201 da repercussão geral, por maioria e nos termos do voto do Relator, conheceu do recurso extraordinário a que se deu provimento, para reformar o acórdão recorrido e afirmar o direito da parte recorrente em lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS pagos a maior, nos termos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais e respeitado o lapso prescricional de 5 (cinco) anos previsto na Lei Complementar nº 118/05; na qualidade de prejudicial, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10, da Lei nº 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais; fixou interpretação conforme à Constituição nas expressões “não se efetive o fato gerador presumido” no § 11 do art. 22 da Lei estadual e “fato gerador presumido que não se realizou” no artigo 22 do Regulamento do ICMS, para que essas sejam entendidas em consonância à tese objetiva deste tema de repercussão geral; e condenou a parte recorrida ao pagamento das despesas processuais, à luz da legislação processual regente ao tempo da interposição do recurso extraordinário, ficando a parte vencida desonerada do pagamento de honorários advocatícios, conforme o enunciado da Súmula 512 do STF e o art. 25 da Lei 12.016/2009, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes, que negavam provimento ao recurso extraordinário. Por unanimidade, o Tribunal fixou tese nos seguintes termos: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. Em seguida, o Tribunal modulou os efeitos do julgamento a fim de que o precedente que aqui se elabora deve orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das administrações fazendárias dos Estados membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 19.10.2016. (STF, 2016).

Dessa forma, a análise da relação entre capacidade contributiva e regressividade tributária revela uma tensão existente no sistema tributário brasileiro. De um lado, a CF/1988 estabelece princípios destinados a assegurar justiça fiscal. De outro modo, a estrutura predominante de tributação indireta tende a produzir efeitos regressivos. Tal contradição evidencia a necessidade de constante debate acadêmico e institucional acerca de reformas que possam aproximar a prática tributária dos

princípios constitucionais que orientam o sistema.

1.2 SELETIVIDADE E ESSENCIALIDADE DOS BENS DE CONSUMO

A seletividade tem como finalidade graduar os tributos de acordo com a importância social e econômica dos produtos. Entretanto, a aplicação prática desse princípio é limitada, já que muitos bens essenciais permanecem altamente tributados. Para Derzi, “A seletividade em função da essencialidade deveria ser a técnica capaz de tornar menos injusta a tributação sobre o consumo, mas o legislador não tem feito uso adequado desse instrumento.” (Derzi, apud Baleeiro, 2020, p. 302).

No sistema tributário brasileiro, o princípio da seletividade está previsto principalmente na CF/1988 em relação a determinados tributos, como o IPI e o ICMS.

A lógica desse princípio consiste em aplicar alíquotas menores sobre bens considerados essenciais à vida digna da população, como alimentos, medicamentos, energia elétrica e serviços básicos, enquanto produtos considerados supérfluos ou prejudiciais à saúde e ao bem-estar social podem receber tributação mais elevada, como exemplo disto, bebidas alcoólicas e cigarros. Dessa forma, a seletividade busca aproximar a tributação indireta do ideal de justiça fiscal.

Contudo, a prática revela que essa diretriz constitucional nem sempre é aplicada de forma coerente. Em muitos casos, bens indispensáveis ao cotidiano da população acabam submetidos a níveis elevados de tributação, o que compromete o objetivo distributivo do sistema tributário.

Produtos básicos da cesta de consumo das famílias, como alimentos industrializados, energia elétrica e serviços de telecomunicações, frequentemente apresentam carga tributária significativa, impactando de maneira mais intensa os consumidores de menor renda, que destinam parcela maior de seus rendimentos ao consumo desses bens.

A doutrina destaca que a seletividade poderia funcionar como um importante mecanismo de mitigação da regressividade típica da tributação sobre o consumo. Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza afirma que a aplicação adequada da seletividade permite ajustar a carga tributária conforme a relevância social dos produtos, tornando o sistema mais compatível com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da justiça fiscal (Carrazza, 2022). Assim, quando o legislador deixa de aplicar corretamente esse critério, perde-se uma oportunidade

relevante de reduzir os efeitos regressivos da tributação indireta.

No âmbito jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal tem reconhecido a importância da seletividade como instrumento de concretização da justiça tributária.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, sob o regime de repercussão geral (Tema 745), a Corte entendeu que a aplicação do ICMS deve observar o critério da essencialidade das mercadorias e serviços. Na ocasião, o Tribunal considerou inconstitucional a aplicação de alíquotas mais elevadas de ICMS sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações quando comparadas a produtos menos essenciais, reforçando que a seletividade não pode ser aplicada de maneira meramente facultativa, mas deve respeitar o princípio da essencialidade.

O estado de Santa Catarina instituiu o ICMS de 25% sobre os serviços de telecomunicação e o fornecimento de energia elétrica, em contraste com a alíquota de 17% destinada às operações em geral, questionando-se a observância dos princípios da isonomia e da seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços, à luz dos artigos 150, inciso II, e 155, parágrafo 2º, inciso III, da CF/1988. Para tanto, o STF julgou inconstitucional a aplicação das alíquotas, conforme a ementa:

O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 745 da repercussão geral, deu parcial provimento ao recurso extraordinário para, reformando o acórdão recorrido, deferir a ordem e reconhecer o direito da impetrante ao recolhimento do ICMS incidente sobre a energia elétrica e serviços de telecomunicação, considerada a alíquota geral de 17%, conforme previsto na Lei estadual nº 10.297/1996, salientando que os requisitos concernentes à restituição e compensação tributária situam-se no âmbito infraconstitucional, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes e Roberto Barroso. Foi fixada a seguinte tese: "Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços. (STF, 2022).

Diante desse cenário, percebe-se que a seletividade representa um instrumento relevante para a construção de um sistema tributário mais equilibrado e socialmente justo. Contudo, sua eficácia depende diretamente da atuação do legislador e da interpretação dos tribunais, de modo que a aplicação adequada desse princípio pode contribuir significativamente para reduzir distorções existentes na tributação sobre o consumo no Brasil.

Quem Paga	O que Paga na Fatura	Para Quem Vai (Destinatário)	Finalidade e Contexto Jurídico
Consumidor	Consumo de Energia (TE) e Distribuição (TUSD)	Concessionária de Energia (ex: RGE, CEEE Equatorial)	Remuneração da geração, transmissão e manutenção da rede elétrica.
Consumidor	ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias)	Estado do Rio Grande do Sul	Tributo estadual. Reduzido para a alíquota geral (17%) após o STF (Tema 745) vedar a hiptributação da energia.
Consumidor	PIS e COFINS	União (Governo Federal)	Contribuições federais destinadas ao financiamento da Seguridade Social, calculadas por dentro da fatura.
Consumidor	CIP ou COSIP (Contribuição de Iluminação Pública)	Município onde o imóvel está localizado	Tributo municipal cobrado diretamente na conta para custear a iluminação de vias e praças públicas.
Consumidor	Bandeiras Tarifárias (verde, amarela ou vermelha)	Fundos do Setor Elétrico / Geradoras	Custo extra variável cobrado quando as condições de geração de energia no país estão desfavoráveis.

Além disso, a manutenção de uma Cesta Básica Nacional com alíquota zero busca preservar o mínimo existencial defendido por Ricardo Lobo Torres, garantindo que itens de sobrevivência básica não sejam onerados, independentemente do mecanismo de devolução (Torres, 2014). Todavia, Luciano Amaro pondera que, enquanto a carga tributária brasileira permanecer pesadamente concentrada sobre o consumo em detrimento da renda e do patrimônio, a estrutura manter-se-á essencialmente regressiva, pois o IVA, mesmo modernizado, ainda onera proporcionalmente mais quem consome toda a sua renda para subsistir (Amaro,

2025).

Portanto, a transição para o novo modelo tributário revela um esforço do constituinte derivado em aproximar a tributação indireta do princípio da capacidade contributiva. A introdução de alíquotas reduzidas para setores essenciais, como saúde e educação, somada ao mecanismo de devolução personalizada, indica uma mudança de paradigma: sai de cena a tentativa frustrada de fazer justiça fiscal apenas pela mercadoria e entra em vigor uma lógica que busca enxergar o sujeito por trás do consumo.¹¹

Além da simplificação burocrática, a reforma promove a adoção da não cumulatividade plena, um avanço técnico que assegura ao contribuinte o direito de abater integralmente o tributo pago em todas as etapas anteriores de sua cadeia produtiva. No sistema atual, muitos créditos tributários perdem-se devido a restrições legislativas, o que gera o fenômeno do imposto em cascata e encarece o produto final para o consumidor.

O novo modelo garante que o imposto incida apenas sobre o valor efetivamente agregado em cada fase, o que traz maior neutralidade econômica. Isso significa que as decisões de investimento e produção passaram a ser guiadas pela eficiência de mercado e pela logística, e não mais por estratégias artificiais de planejamento tributário que visavam apenas a captura de benefícios fiscais regionais.

1.3 PRINCÍPIOS ESTABELECIDOS PELA REFORMA TRIBUTÁRIA

A Reforma Tributária introduzida pela EC nº 132/2023 trouxe novos princípios orientadores para o sistema tributário brasileiro, buscando modernizar a estrutura de arrecadação e corrigir distorções históricas da tributação sobre o consumo.

Entre os princípios incorporados ou reforçados pela reforma destacam-se a simplicidade, a transparência, a justiça tributária, a cooperação entre os entes federativos e a defesa do meio ambiente. Esses princípios passam a orientar a aplicação das novas regras tributárias, especialmente no modelo de tributação sobre

¹¹ Nota-se que, enquanto a tributação sobre o consumo historicamente busca mitigar sua regressividade por meio de alíquotas seletivas, o sistema de tributação sobre a renda no Brasil acentua distorções distributivas ao manter a isenção sobre a distribuição de lucros e dividendos a pessoas físicas, instituída pela Lei nº 9.249/1995. Embora existam debates e propostas de reforma da renda com limites de faixas de isenção (como projetos que propõem o teto de até R\$ 600 mil anuais para pequenos investidores ou empresas de menor porte), a ausência de uma tributação progressiva sobre o topo da pirâmide de renda sobrecarrega a base do consumo, reforçando a relevância dos novos mecanismos distributivos da Emenda Constitucional nº 132/2023.

o consumo baseado no IBS e CBS.

O princípio da simplicidade tem como objetivo reduzir a complexidade do sistema tributário brasileiro, historicamente marcado por um elevado número de tributos, regras distintas entre os entes federativos e grande quantidade de obrigações acessórias.

Com a reforma, diversos tributos incidentes sobre o consumo, como ICMS, ISS, PIS e COFINS, passam a ser gradualmente substituídos por tributos com estrutura semelhante ao modelo de IVA. Essa mudança tende a simplificar o cumprimento das obrigações tributárias pelas empresas, reduzir custos administrativos e aumentar a eficiência do sistema de arrecadação.

O princípio da transparência busca tornar mais claro para o contribuinte o valor efetivamente pago em tributos nas operações de consumo. A reforma prevê mecanismos que permitem maior identificação da carga tributária incidente sobre bens e serviços, possibilitando que o consumidor tenha melhor compreensão sobre o peso dos tributos no preço final dos produtos. Essa transparência contribui para fortalecer o controle social sobre o sistema tributário e ampliar o debate público acerca da distribuição da carga tributária no país.

Outro princípio relevante é o da justiça tributária, que busca tornar o sistema mais equilibrado e reduzir os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo. Entre as medidas previstas para alcançar esse objetivo está a criação de mecanismos de devolução de tributos para famílias de baixa renda, conhecido como *cashback* tributário, além da aplicação de alíquotas diferenciadas para determinados bens e serviços considerados essenciais.

Essas medidas visam aproximar a tributação indireta dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana, reduzindo o impacto da carga tributária sobre as camadas mais vulneráveis da população.

No entanto, esta medida de *cashback* tributário apresenta algumas vantagens, como devolução de tributos às camadas sociais mais baixas, através da inscrição no CAD Único. Por outro lado, quando o governo desonera a cesta básica, ela atinge tanto as camadas sociais mais baixas, quanto as camadas mais altas, ou seja, a redução da cesta básica beneficia tanto o bilionário, quanto quem recebe um salário mínimo. Como o bilionário consome produtos de maior valor agregado, ele acaba recebendo em valores absolutos um benefício maior que o contribuinte de baixa

renda.

A cooperação federativa também se apresenta como princípio central da reforma tributária. O novo modelo de tributação sobre o consumo estabelece uma gestão compartilhada entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, especialmente no caso do IBS, que será administrado por um comitê gestor nacional. Essa estrutura busca reduzir conflitos federativos e minimizar disputas fiscais entre os entes da federação, como a chamada guerra fiscal, que historicamente gerou distorções econômicas e insegurança jurídica para empresas e investidores.

Por fim, a defesa do meio ambiente surge como um princípio importante dentro da nova estrutura tributária. A reforma cria o chamado Imposto Seletivo, também conhecido como imposto do pecado, que incidirá sobre produtos e atividades consideradas prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, como combustíveis poluentes e determinados produtos nocivos. Essa medida pretende utilizar a tributação como instrumento de política pública, incentivando práticas mais sustentáveis de produção e consumo.

No âmbito do ordenamento jurídico, a incorporação desses princípios representa uma mudança relevante na forma como o sistema tributário brasileiro é estruturado e interpretado. A reforma tende a orientar a atuação do legislador infraconstitucional, da administração tributária e do Poder Judiciário, que deverão aplicar as novas normas observando esses valores como parâmetros interpretativos. Além disso, a introdução desses princípios fortalece a ideia de que o sistema tributário deve cumprir não apenas uma função arrecadatória, mas também um papel de promoção do desenvolvimento econômico, da justiça social e da sustentabilidade ambiental.

Em relação às perspectivas de melhoria, espera-se que a reforma contribua para reduzir a complexidade do sistema tributário, melhorar o ambiente de negócios e estimular o crescimento econômico. A simplificação das regras e a redução de distorções tributárias podem favorecer a competitividade das empresas brasileiras e incentivar investimentos produtivos.

Para os consumidores, a expectativa é que a maior transparência e a possibilidade de devolução de tributos para famílias de baixa renda contribuam para diminuir os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo, tornando o sistema mais justo e equilibrado. Dessa forma, a reforma tributária pode representar um passo importante para a construção de um sistema fiscal mais eficiente, transparente e

socialmente inclusivo no Brasil.

Em suma, o mapeamento dos dogmas tradicionais e dos novos vetores introduzidos pela EC nº 132/2023 evidencia que a busca pela justiça fiscal pressupõe um rígido equilíbrio entre a proteção do mínimo existencial e os objetivos arrecadatários do Estado, sob pena de converter os princípios em meras promessas formais.

Delimitadas essas premissas teóricas e axiológicas que servem de norte interpretativo para o ordenamento, o próximo capítulo dedicar-se-á a analisar a estrutura da tributação sobre o consumo no Brasil, detalhando o funcionamento prático e as disfuncionalidades operacionais do ICMS, do IPI, do PIS e da COFINS, a fim de demonstrar como o modelo de incidência indireta vigente materializa as distorções que tensionam o pacto federativo e a capacidade contributiva.

2 ESTRUTURA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E A TRANSIÇÃO PARA O IVA DUAL

Este capítulo é fundamental para o trabalho porque estabelece o alicerce técnico e doutrinário necessário para compreender as disfuncionalidades do sistema atual. Ao detalhar o funcionamento do ICMS, IPI, PIS e COFINS, o texto demonstra como a tributação indireta e a regressividade não são falhas acidentais, mas características intrínsecas de um modelo que privilegia a facilidade arrecadatória em detrimento da justiça social.

Para compreensão deste capítulo, é de suma importância a contextualização e diferenciação dos tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro. Um tributo é uma prestação pecuniária compulsória, instituída por lei, que o Estado cobra dos cidadãos para financiar as despesas públicas e as políticas sociais.

No ordenamento jurídico brasileiro, adota-se a teoria pentapartida, que divide os tributos em cinco espécies distintas: os impostos, que incidem sobre manifestações de riqueza do contribuinte sem uma contraprestação estatal direta. As taxas, cobradas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos específicos e divisíveis. As contribuições de melhoria, decorrentes de valorização imobiliária gerada por obras públicas. As contribuições sociais e especiais, destinadas a finalidades específicas como o financiamento da Seguridade Social. E os empréstimos compulsórios, tomados pelo Estado em situações excepcionais de calamidade pública ou guerra externa, sob a condição de posterior restituição.

A tributação sobre o consumo é responsável por parcela significativa da arrecadação nacional, concentrando-se em tributos indiretos como ICMS, IPI, PIS e COFINS. Para Carrazza “[...] o sistema tributário brasileiro é marcado pela preponderância da tributação sobre o consumo, em detrimento da renda e do patrimônio, o que evidencia sua característica regressiva” (Carrazza, 2022, p.41). Essa predominância está associada à facilidade de arrecadação e fiscalização, mas implica em forte regressividade, já que a carga tributária incide de forma uniforme, sem considerar a capacidade econômica do consumidor.

Diferente dos impostos diretos, onde quem deve por lei (contribuinte de jure) é quem efetivamente arca com o custo (contribuinte de facto), na tributação indireta ocorre um repasse econômico. O vendedor inclui o valor do tributo no preço da

mercadoria, transformando o consumidor final no verdadeiro financiador do Estado, muitas vezes sem que este tenha plena consciência da carga suportada. A escolha do legislador brasileiro por esse modelo não é acidental. A tributação sobre o consumo é menos visível e, portanto, gera menos resistência política imediata do que um aumento no IR. Além disso, a concentração da arrecadação em poucos agentes (indústrias e grandes varejistas) facilita a fiscalização. No entanto, esse modelo de arrecadação tributária estatal fere frontalmente o princípio da pessoalidade.

Os impostos indiretos (que incidem sobre o consumo) são, por natureza, cegos à pessoa dos contribuintes. **Eles não levam em conta as condições peculiares de cada um (se é rico ou pobre, se tem família numerosa ou é solteiro, se está saudável ou doente etc.). O Fisco, ao exigí-los, olha apenas para a mercadoria ou para o serviço.** Ora, isso acaba por inverter a lógica da progressividade, pois quem ganha menos acaba empenhando uma parcela maior de sua renda para pagar o tributo embutido no preço do pão, do leite ou da energia elétrica, enquanto para o detentor de grande riqueza, esse ônus é irrelevante. (Carrazza, 2022, p. 55). (grifo meu).

Conforme ensina Luciano Amaro: "A tributação do consumo é, por natureza, cega às condições pessoais do contribuinte. O imposto atinge a mercadoria ou o serviço, independentemente de quem os adquire. Isso gera uma inversão da lógica da capacidade contributiva, pois o peso do tributo é inversamente proporcional à renda do indivíduo: quanto menor o ganho, maior o sacrifício relativo." (Amaro, 2021, p. 168).

Nesse sentido, a complexidade do sistema, com multiplicidade de alíquotas e regimes de substituição tributária, acaba por gerar uma burocratização alta para as empresas, elevando o custo de conformidade para as empresas e o preço final para o cidadão. Por isso, a estrutura atual (PIS, COFINS, IPI e ICMS) prioriza a eficiência de caixa do governo em detrimento da justiça social. A jurisprudência do STF, como no Tema 201, atua como um freio necessário, exigindo que a tributação, mesmo quando indireta e baseada em presunções, guarde o mínimo de fidelidade à realidade econômica do contribuinte.

Esse processo, chamado de translação ou repercussão, é o que permite que empresas transfiram seu custo tributário para o preço final. Portanto, Luciano Amaro explica as consequências desse repasse e como ele obscurece a percepção do contribuinte:

No imposto indireto, o contribuinte de direito (aquele que a lei obriga a recolher, como a indústria ou o comércio) não é o contribuinte de fato (aquele que efetivamente arca com o ônus financeiro, ou seja, o consumidor). **Essa**

dicotomia gera o que a doutrina chama de 'anestesia fiscal'. Como o tributo está embutido no preço, o consumidor não percebe que está financiando o Estado. Essa falta de transparência impede o controle social da carga tributária e permite que o legislador mantenha alíquotas elevadas sobre o consumo, já que a reação popular é menor do que seria em um aumento direto no imposto sobre a renda. (Amaro, 2021, p. 172). (grifo meu).

De acordo com Silveira, Campolina e Fernandes (2019), a carga tributária sobre o consumo consome aproximadamente 26,7% da renda das famílias que ganham até dois salários mínimos. Em contraste, para as famílias com renda superior a vinte e cinco salários mínimos, esse peso cai para apenas 10,1%. Essa disparidade matemática é a materialização da violação do princípio da capacidade contributiva no campo da tributação indireta.

A análise comparativa com os países da OCDE reforça a especificidade negativa do modelo brasileiro. Enquanto a média dos países desenvolvidos concentra a arrecadação no imposto sobre a renda e o patrimônio (tributos diretos e progressivos), o Brasil mantém mais de 43% de sua arrecadação total sobre bens e serviços. Essa distorção é explicada pelo IPEA através do conceito de "hiper tributação do consumo":

A estrutura tributária brasileira é disfuncional não apenas pelo seu volume, mas pela sua composição. Ao onerar pesadamente a base da pirâmide através do ICMS, IPI e PIS/COFINS, o Estado reduz o mercado consumidor interno e aprofunda o fosso da desigualdade, uma vez que o 'imposto escondido' retira o poder de compra daqueles que possuem propensão marginal a consumir próxima de 100%, ou seja, que gastam tudo o que ganham para sobreviver. (Orair; Gobetti 2021).

Matematicamente, a regressividade atinge o ápice de injustiça quando é analisada a cesta de consumo básica. Dados do IBGE demonstram que itens de higiene e alimentação básica chegam a ter 30% de carga tributária embutida. Para um trabalhador que recebe um salário mínimo, isso significa que ele trabalha cerca de quatro meses do ano apenas para pagar os impostos indiretos de sua subsistência básica.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no Tema 745 e a realidade socioeconômica mapeada pelo IPEA revela que o princípio da seletividade não é um mero exercício de exegese jurídica, mas um imperativo de sobrevivência para as camadas mais vulneráveis. Ao fixar que a energia elétrica e os serviços de telecomunicação são bens essenciais e que, portanto, não podem ser submetidos a

alíquotas de ICMS superiores à alíquota geral (geralmente 17% ou 18%).

Portanto, o STF agiu diretamente sobre uma das maiores receitas dos cofres públicos e maiores gargalos do orçamento doméstico brasileiro. Segundo estudos do IPEA sobre a carga tributária por decil de renda, as despesas com habitação e serviços de utilidade pública, onde se inserem a luz e a conectividade, representam um peso relativo quase três vezes superior para as famílias do primeiro decil de renda em comparação às do último.

Ademais, a redução compulsória das alíquotas de patamares abusivos de 25% ou 30% para a alíquota geral traduz-se em um ganho imediato de renda disponível para essas famílias, permitindo que recursos antes drenados pelo Fisco em itens básicos sejam redirecionados para a segurança alimentar e saúde básica das famílias mais vulneráveis.

Além disso, pode-se verificar que a simplificação busca atacar um dos maiores entraves da economia brasileira: a chamada complexidade tributária, que obriga empresas a destinar milhares de horas anuais apenas ao cumprimento de obrigações acessórias. Esse cenário, além de gerar elevados custos de conformidade tributária, também resulta em intensa litigiosidade. Segundo dados do CNJ, os litígios tributários correspondem a cerca de 38% das demandas judiciais contra a Fazenda Pública, evidenciando a insegurança gerada pelo atual modelo.

A unificação de tributos visa reduzir a complexidade do sistema, eliminando a sobreposição de competências e a cumulatividade. Maciel destaca que “A reforma tributária busca criar um sistema mais simples, inspirado nos modelos de IVA internacionais, reduzindo a cumulatividade e a complexidade que marcam o atual sistema.” (Maciel, 2023, p. 29).

A simplificação e a unificação tributária propostas pela reforma não devem ser encaradas meramente como uma redução de burocracia, mas como um redesenho estrutural da governança fiscal brasileira que ataca a raiz do contencioso jurídico.

Atualmente, o Brasil convive com uma fragmentação de competências que obriga o contribuinte a interpretar 27 legislações estaduais de ICMS e mais de 5.500 leis municipais de ISS, criando zonas cinzentas onde a classificação de um produto ou serviço torna-se uma batalha judicial.

Ao transitar para o modelo de IVA Dual, a reforma elimina esse conflito de competências, uma vez que a incidência sobre o consumo passa a ser regida por normas uniformes em todo o território nacional. Essa padronização é o antídoto direto

para o elevado estoque de processos tributários mencionados pelo CNJ, pois reduz drasticamente as ambiguidades interpretativas que hoje alimentam as defesas fiscais e as execuções fiscais, conferindo ao ambiente de negócios a segurança jurídica indispensável para o planejamento de longo prazo.

A unificação dos tributos através do IBS e da CBS, promove ainda a efetivação do princípio da não cumulatividade plena, um avanço técnico que encerra o ciclo de impostos embutidos nas cadeias produtivas. No sistema vigente, a dificuldade em recuperar créditos tributários de insumos básicos, gera um resíduo que onera o preço final e penaliza a competitividade, especialmente na indústria de transformação e no agronegócio.

Com o novo sistema de créditos financeiros, o contribuinte tem a garantia de que o imposto pago na entrada será integralmente deduzido na saída, o que assegura a neutralidade tributária. Isso significa que o imposto deixa de ser um custo para a empresa e passa a ser, conforme a lógica internacional do IVA, um valor apenas recolhido e repassado, permitindo que a competitividade brasileira seja ditada pela eficiência produtiva e não pela capacidade de realizar engenharia tributária agressiva.

Do ponto de vista administrativo, a criação de um Comitê Gestor do IBS centralizará a arrecadação e a fiscalização, o que representa uma mudança de paradigma no federalismo fiscal. Essa centralização evita que o contribuinte seja alvo de fiscalizações contraditórias por diferentes entes federados sobre o mesmo fato gerador. Além disso, a simplificação das obrigações acessórias, com a substituição de dezenas de guias e declarações por um sistema digital unificado, reduz o custo operacional das empresas, permitindo que o capital humano antes focado em conformidade fiscal seja redirecionado para a inovação e o desenvolvimento econômico.

Portanto, pode-se concluir que a proposta de unificação dos tributos sobre o consumo representa um passo fundamental para corrigir distorções históricas do sistema tributário brasileiro, reduzindo a burocracia para o empreendedor local, fortalecendo a segurança jurídica, atraindo investimentos estrangeiros e aproximando o país dos padrões internacionais da OCDE de simplificação fiscal.

2.1 O ICMS E SUA RELEVÂNCIA NA ARRECADAÇÃO

O ICMS é um dos tributos mais complexos do sistema brasileiro, de

competência estadual, incidindo sobre circulação de mercadorias e serviços. Apesar de sua seletividade constitucionalmente prevista, a prática revela distorções, especialmente na tributação de bens essenciais, como alimentos e medicamentos. Para Derzi “[...] o ICMS, embora previsto na CF/1988 como imposto seletivo, tem sido historicamente utilizado como instrumento arrecadatário, incidindo de forma elevada até mesmo sobre os bens essenciais” (Derzi, apud BALEEIRO, 2020, p.215).

Na contemporaneidade, o ICMS configura-se como o maior expoente do "Custo Brasil", representando até 80% da receita de diversas unidades federativas. Contudo, essa relevância arrecadatária é edificada sobre uma fragmentação legislativa que impõe às empresas a gestão de 27 regulamentos distintos, gerando um custo de conformidade (compliance) sem paralelos internacionais. A sobreposição de competências e as glosas de créditos interestaduais criam barreiras invisíveis ao livre comércio, transformando o tributo em um entrave à eficiência econômica.

Como resultado, o Estado sacrifica a justiça tributária e a competitividade sistêmica em prol de uma arrecadação resiliente, ignorando que o peso relativo do imposto sobre as famílias de baixa renda e sobre o capital de giro das empresas impede a plena circulação de riquezas e a otimização das cadeias de valor.

O resultado é um sistema onde famílias que comprometem 100% de sua renda com sobrevivência básica pagam, proporcionalmente, muito mais imposto que as classes abastadas. O ICMS brasileiro tornou-se um emaranhado complexo de normas conflitantes. A fragmentação legislativa e o uso de regimes como a substituição tributária servem para garantir o dinheiro no caixa do Estado antes mesmo da venda ocorrer, mas muitas vezes tributam lucros inexistentes e bases de cálculo fictícias, distanciando o imposto da realidade econômica.

"O ICMS é, sem dúvida, o imposto mais complexo de quantos integram o sistema tributário nacional, não apenas pela sua estrutura, mas principalmente pela torrencial e instável legislação que o disciplina." (MACHADO, 2020, p. 321).

A CF/1988, em seu Art. 155, § 2º, III, estabelece a funcionalidade e possibilidades de incidência do ICMS.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte
III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (Brasil, 1988). (grifo meu).

Por décadas, a expressão "poderá" foi interpretada por muitos Estados como uma faculdade discricionária, permitindo que itens básicos como energia elétrica e combustíveis recebessem alíquotas superiores às de itens supérfluos, sob a justificativa de que esses setores possuem demanda inelástica (o consumo não cai drasticamente mesmo com preços altos).

Contudo, a doutrina moderna e a jurisprudência recente do STF, do tema 745, alteraram esse paradigma. Roque Antonio Carrazza (2022) defende que a seletividade, quando confrontada com o princípio da dignidade da pessoa humana e da capacidade contributiva, assume caráter de dever-poder. Segundo o autor, o legislador não goza de liberdade absoluta para a fixação de alíquotas, competindo-lhe o dever de calibrar a tributação sobre o consumo de modo que as mercadorias indispensáveis à vida digna do cidadão suportem o menor gravame possível, impedindo que os impostos indiretos atuem como ferramentas de exclusão social.

Com a decisão do STF no Tema 745, aliada à posterior LC nº 194/2022, provocou um déficit contábil nas arrecadações estaduais, materializando o sacrifício estatal em prol da justiça fiscal. Baseado em dados do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) e do Comsefaz, antes da decisão e da LC nº 194/2022, as alíquotas de ICMS sobre energia elétrica, combustíveis e telecomunicações chegavam a 25% ou 30% em diversos estados.

Com a obrigatoriedade de redução para a alíquota geral (entre 17% e 18%), o impacto foi imediato, no próprio exercício fiscal. De acordo com o disponibilizado no site do Comsefaz, o impacto nos cofres públicos (arrecadados somente pelo ICMS) dos estados e municípios da federação foi de aproximadamente R\$100 bilhões.

Convém ponderar, todavia, que a transição para o modelo de IVA Dual proposto pela EC nº 132/2023 não é isenta de severas críticas por parte de tradicionais juristas e representantes dos setores produtivos. Doutrinadores de escola, como Ives Gandra da Silva Martins (2025), manifestam profunda preocupação com o esvaziamento da autonomia financeira dos Estados e Municípios decorrente da centralização da arrecadação no Comitê Gestor do IBS, apontando o risco de um enfraquecimento do Pacto Federativo clássico.

Ademais, fortes críticas setoriais alertam para o fato de que a unificação de alíquotas sob o regime de IVA Dual tende a onerar de forma desproporcional o setor de serviços, o que poderia culminar no repasse de preços ao consumidor e no

desestímulo à geração de empregos formais.

No segundo semestre de 2022, logo após a vigência da nova regra, a arrecadação de ICMS registrou quedas reais (ajustadas pela inflação) pela primeira vez em anos, mesmo com o consumo em alta, impactando diretamente nas prestações de serviços essenciais, como saúde, educação e segurança. O economista Manoel Pires, em matéria jornalística, destacou que:

“No primeiro ano de novos mandatos algum ajuste é normal, mas também pesa o fato de que os governos precisam se acomodar a nível mais baixo de receitas, seja pelas mudanças tributárias que aconteceram no segundo semestre de 2022, seja pela atividade econômica” (Pires, Manoel, 2023, n. p.).

De acordo com o Comsefaz, apenas o "trio" Combustíveis, Energia e Telecomunicações representava cerca de 30% a 40% de toda a arrecadação de ICMS dos estados.

Isso explica por que os estados preterem a justiça tributária, pois é muito mais fácil e barato fiscalizar três grandes setores (distribuidoras de energia e petróleo) do que milhões de pequenos comércios. Quando o STF forçou a seletividade, a forma de arrecadação e principalmente, fiscalizatória dos estados diminuiu.

O corte na arrecadação foi tão grande que gerou uma crise federativa enorme, levando a União a assinar um acordo de compensação com os estados. Acordo o qual foi homologado pelo próprio STF.

Neste acordo, a União concordou em abater as dívidas dos estados ou transferir recursos diretamente, totalizando cerca de R\$ 26,9 bilhões para mitigar as perdas decorrentes da redução do ICMS. Para compensar a perda nos itens essenciais, muitos estados elevaram a alíquota modal (a alíquota geral) de 17% ou 18% para 19% ou 20% em 2023 e 2024.

No entanto, para cumprir a justiça fiscal em um setor (energia), o Estado acaba aumentando o imposto geral sobre todos os outros produtos de consumo, o que pode manter ou até agravar a regressividade para quem consome bens de outras categorias. Ou seja, a justiça fiscal abordada pela Lei Complementar e Tema do STF acaba sendo apenas mascarada.

Com efeito, a materialização dessas distorções não é apenas teórica, mas sentida na prática arrecadatória. A "anestesia fiscal", permite que o Estado mantenha a carga tributária elevada sobre produtos essenciais sem enfrentar a resistência

política que tributos diretos causariam. Essa estrutura, contudo, é o que tensiona o pacto federativo: à medida que os entes subnacionais disputam bases tributárias e buscam atalhos na arrecadação o contribuinte acaba suportando um custo final majorado pelo efeito cascata.

2.2 O IPI E O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

O IPI, de competência da União, tem previsão expressa de aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade do produto. Para Torres, “[...] a seletividade do IPI em função da essencialidade deveria proteger os consumidores de bens básicos, mas a prática demonstra que a aplicação do princípio não tem sido suficiente para reduzir a regressividade do sistema” (Torres, 2014, p.134). Por fim, é evidente que essa previsão não é aplicada de forma eficiente, resultando na oneração de bens básicos de amplo consumo popular.

Diferente de outros tributos, o IPI não tem apenas uma finalidade arrecadatória (fiscal), mas possui uma forte carga extrafiscal. O Estado utiliza as alíquotas do IPI para estimular ou desestimular setores da economia. Entretanto, esse poder não é absoluto e deve seguir o critério da essencialidade.

Para Roque Antonio Carrazza (2022), a seletividade no IPI é um instrumento de justiça distributiva que não pode ser ignorado pelo Poder Executivo ao fixar alíquotas. Portanto, a seletividade em função da essencialidade é o meio técnico de que se serve o legislador para dar cumprimento ao princípio da capacidade contributiva. No IPI, ela é obrigatória. Assim, quanto mais necessário for o produto para a sobrevivência digna do ser humano, menor deverá ser a alíquota. Quanto mais supérfluo, maior poderá ser a tributação.

Neste sentido, Carrazza, explica que a CF/1988 exige que o Poder Executivo busque deixar mais acessível os produtos básicos para existência do cidadão brasileiro através da vinculação do IPI a seletividade.

No IPI, a seletividade é obrigatória (a Constituição usou o verbo será). Logo, o legislador federal está jungido ao dever de modular as alíquotas deste imposto, barateando os produtos essenciais e sobreonerando os supérfluos. (CARRAZZA, 2022, p. 316).

Um dos grandes entraves apontados pela doutrina para a efetividade deste

princípio é a subjetividade do conceito de essencialidade. Leandro Paulsen (2022) observa que, muitas vezes, o Fisco classifica produtos como "não essenciais" apenas para garantir uma arrecadação maior, distorcendo a finalidade do imposto. Bens que compõem o mínimo existencial ou que promovem a saúde e a educação deveriam ter carga tributária zero ou mínima, o que nem sempre ocorre na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), onde a arrecadação muitas vezes sobrepõe-se à justiça social.

O critério da essencialidade diz com a importância do produto para a generalidade dos consumidores, de modo que os produtos de primeira necessidade devem ser menos onerados do que os supérfluos." (PAULSEN, 2022, p. 298).

A extrafiscalidade e a seletividade do IPI não podem ser manejadas de modo a inviabilizar o acesso a bens essenciais ou a mascarar propósitos puramente arrecadatórios que fujam à sua função constitucional. (PAULSEN, 2022, p. 301).

A prática demonstra que o IPI continua sendo regressivo. Isso ocorre porque o imposto incide na saída da fábrica e é repassado em cascata até o preço final. Mesmo que um produto tenha uma alíquota de IPI "baixa", o impacto acumulado na cadeia produtiva acaba por onerar significativamente o bolso das famílias de baixa renda.

Na análise de Luciano Amaro (2025), o consumidor final, embora suporte efetivamente o encargo financeiro do IPI, não integra a relação jurídica com o Fisco e, em muitas situações, sequer tem plena consciência da carga tributária embutida no preço. O autor pondera que, quando a seletividade falha em desonerar o consumo popular, o tributo desvia-se de sua natureza de imposto sobre a produção industrial para se converter em um gravame direto sobre a subsistência das camadas mais vulneráveis.

A análise doutrinária revela que a seletividade do IPI no Brasil tem sido aplicada de forma aritmética (números de alíquotas) e não finalística (proteção social). A manutenção de alíquotas elevadas em elos intermediários da cadeia industrial gera um "resíduo tributário" que asfixia a competitividade do produto nacional.

O alto custo de compliance derivado da classificação fiscal de milhares de itens na TIPI (Tabela de Incidência do IPI) alimenta uma insegurança jurídica que desestimula investimentos de longo prazo. Para que o sistema recupere sua racionalidade, a essencialidade deve ser vinculada ao mínimo existencial, impedindo que a extrafiscalidade seja deturpada para fins de mero superávit arrecadatório em prejuízo da produtividade industrial.

Portanto, para que o princípio seja efetivo, a definição de essencialidade deve estar atrelada ao mínimo existencial defendido por Ricardo Lobo Torres, impedindo que o Estado utilize a produção industrial como um atalho fácil para o superávit fiscal em detrimento do poder de compra da população vulnerável.

2.3 PIS E COFINS: CUMULATIVIDADE E IMPACTO NO CONSUMO

As contribuições sociais PIS e COFINS, incidentes sobre o faturamento das empresas, também impactam diretamente o preço final dos bens de consumo. O sistema anterior era marcado por cumulatividade, elevando custos de produção e, conseqüentemente, preços para o consumidor final. Giambiagi, explica que “O modelo de incidência de PIS e COFINS, antes da não cumulatividade, eleva artificialmente o custo dos bens de consumo, com efeitos inflacionários e regressivos sobre a população.” (Giambiagi; Além, 2021, p. 276).

O PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) representam uma das faces mais complexas e onerosas da carga tributária brasileira. Diferente de impostos que visam apenas o custeio geral do Estado, estas são contribuições sociais destinadas especificamente ao financiamento da Seguridade Social (Saúde, Previdência e Assistência Social), conforme previsto no art. 195, I, "b" da CF/1988.

A principal característica que gera distorções econômicas no PIS e na COFINS é a convivência de dois regimes distintos. O regime cumulativo (regido majoritariamente pela Lei nº 9.718/98) incide sobre o faturamento bruto a alíquotas menores (geralmente 0,65% e 3%, respectivamente), mas impede o aproveitamento de créditos das etapas anteriores.

Em contrapartida, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram a não-cumulatividade para empresas do Lucro Real, elevando as alíquotas para 1,65% e 7,6%, permitindo, em tese, o desconto de créditos. No entanto, o legislador criou um sistema de "créditos escriturais" altamente restritivo, que difere da não-cumulatividade física do IPI ou ICMS. Portanto, no entendimento de Leandro Paulsen:

A não cumulatividade do PIS e da COFINS, diversamente do que ocorre com o IPI e o ICMS, não decorre de mandamento constitucional que assegure o crédito do imposto cobrado na operação anterior, mas de opção do legislador que adota o método da subtração, gerando créditos a partir de custos e

despesas." (PAULSEN, 2022, p. 418).

O modelo cumulativo é particularmente gravoso para a economia devido ao efeito cascata. Como o tributo incide sobre o faturamento em cada fase da cadeia produtiva sem possibilidade de compensação, o valor pago na etapa da indústria é incorporado ao preço, servindo de base para nova incidência na etapa do atacado e, novamente, no varejo. Isso resulta no fenômeno do "tributo sobre tributo". Para o consumidor, isso significa que o preço de um bem básico carrega uma carga "escondida" que não corresponde apenas à alíquota nominal, mas ao somatório das incidências em toda a rede de produção e distribuição. Sobre esse impacto, Luciano Amaro destaca:

O consumidor final, sobre quem desaba o ônus econômico do tributo retransmitido no preço, é um estranho à relação jurídica tributária. Ele não paga tributo; paga o preço da mercadoria, no qual o tributo se dilui como mero componente de custo. (AMARO, 2025, p. 171).

A análise econômica de Fabio Giambiagi corrobora a visão jurídica de que o sistema é ineficiente. A complexidade do PIS e da COFINS gera um custo de conformidade gigantesco. Ou seja, as empresas gastam milhares de horas anuais apenas para apurar estas contribuições. Giambiagi ressalta que essa ineficiência possui um viés social negativo:

O sistema tributário brasileiro caracteriza-se por uma elevada carga tributária para os padrões de um país em desenvolvimento, combinada com uma forte dose de regressividade e complexidade que afeta o ambiente de negócios. (GIAMBIAGI; Além, 2021, p. 142).

Conclui-se que o PIS e a COFINS, em sua configuração atual, atuam como pilares de um sistema tributário regressivo e de baixa transparência. O convívio entre regimes cumulativos e não cumulativos, somado ao inevitável efeito cascata, distorce a formação de preços e onera desproporcionalmente o consumo das famílias de menor renda, que acabam financiando a seguridade social de forma mais gravosa que as classes abastadas.

A sistemática não-cumulativa das contribuições sociais, embora introduzida com o intuito de mitigar o efeito cascata, tornou-se um dos maiores focos de litigiosidade no Direito Tributário brasileiro devido à histórica controvérsia sobre o conceito de insumo. Por anos, travou-se um embate entre o Fisco, que adotava uma

interpretação restritiva (baseada nos critérios de aplicação direta na fabricação), e os contribuintes, que buscavam uma visão mais ampla.

Esta indefinição jurídica foi parcialmente pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo 779, que estabeleceu os critérios da essencialidade e relevância para a caracterização do insumo.

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015). [...] ¹² (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (STJ, 2023).

Todavia, a necessidade de prova pericial e a subjetividade desses critérios mantêm o custo de conformidade elevado, obrigando as empresas a despender recursos em complexas apurações e defesas judiciais, cujos custos operacionais são fatalmente trasladados ao preço final.

Nesse contexto, a Reforma Tributária (EC nº 132/2023) promove uma ruptura fundamental com esse cenário ao extinguir o PIS e a COFINS e instituindo a CBS. A mudança paradigmática reside na transição da não-cumulatividade baseada em insumos para a não-cumulatividade plena, fundamentada no crédito financeiro.

Sob o novo regime, qualquer tributo pago na etapa anterior gera crédito imediato, independentemente da natureza do bem ou serviço adquirido, desde que vinculado à atividade econômica. Essa simplificação visa extinguir a principal fonte de contencioso tributário do setor, reduzindo a insegurança jurídica e garantindo que o ônus fiscal seja transparente, permitindo que o consumidor final identifique precisamente a carga destinada ao financiamento da seguridade social.

¹² Texto adaptado. Link para acesso na íntegra: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGerica&termo=REsp%201221170>

3 IMPACTOS ECONÔMICOS E SOCIAIS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Este capítulo é vital para o trabalho pois ele conecta a teoria jurídica à realidade econômica, transformando conceitos em dados concretos sobre a desigualdade brasileira. O presente capítulo demonstrará que a atual estrutura tributária não é apenas um problema de arrecadação, mas um obstáculo ao desenvolvimento social e ao crescimento do PIB.

Diversos estudos, como os realizados pelo IPEA (2019), demonstram que a carga tributária brasileira é desproporcionalmente concentrada sobre o consumo. Isso resulta em desigualdade social, já que as famílias de menor renda comprometem parcela muito maior de seus ganhos com tributos incidentes sobre alimentos, transporte e medicamentos.

Estudos do IPEA (2019), divulgados pela CNN em 2021, apontam que, enquanto a média mundial de tempo gasto por empresas para cumprimento de obrigações tributárias é de 234 horas/ano, no Brasil esse número ultrapassa 1.500 horas/ano, reflexo da elevada burocracia fiscal. Essa discrepância demonstra que a tributação brasileira não apenas gera injustiça social, mas também compromete a eficiência produtiva e a competitividade internacional.

A reforma tributária, realizada através da EC nº 132/2023 busca simplificar o sistema e mitigar a regressividade ao substituir tributos sobre consumo por um IBS e CBS, inspirada no modelo internacional de IVA.

Estudos do IPEA (2019) indicam que a migração para o modelo de IVA, representado pelo IBS e CBS, pode elevar o PIB brasileiro em até 12% a 20% em 15 anos, devido ao fim da cumulatividade e à redução da alocação ineficiente de capital. Ao garantir o crédito pleno de todos os insumos, o novo sistema reduz o custo de capital e incentiva a modernização do parque industrial, permitindo que o produto nacional recupere sua capacidade de competir globalmente.

A transição também projeta uma elevação qualitativa na segurança jurídica. A substituição de um cipoal de normas conflitantes por uma LC única de abrangência nacional tende a pacificar entendimentos que hoje levam décadas para serem resolvidos no Judiciário. Essa previsibilidade é essencial para atrair o Investimento Estrangeiro Direto, uma vez que investidores priorizam jurisdições onde o risco tributário é calculável e as regras de compliance são inteligíveis.

A estatística alarmante das 1.500 horas anuais gastas para conformidade tributária, dado frequentemente extraído do relatório Doing Business do Banco Mundial e corroborado pelo IPEA (2024) representa o que se convencionou chamar de "Custo Brasil". Esse emaranhado burocrático gera um impacto econômico duplo.

O primeiro impacto é o investimento e esforço que as empresas brasileiras gastam recursos humanos e tecnológicos apenas para operacionalizar os cálculos, pagamentos e demais esforços somente para tributação, enquanto concorrentes internacionais investem esse mesmo capital em inovação e produtividade.

O segundo impacto é repasse no preço ao consumidor final, onde o custo operacional de manter departamentos fiscais gigantescos é, inevitavelmente, repassado ao preço final do produto, encarecendo o consumo interno.

A Receita Federal divulgou em seu relatório anual "Carga Tributária no Brasil" que enquanto a média dos países da OCDE concentra a arrecadação em impostos sobre a renda e o patrimônio (tributos diretos e progressivos), o Brasil caminha na contramão. Cerca de 43% a 45% da arrecadação total brasileira provém do consumo, contra uma média de 32% na OCDE.

Essa distorção impede que a política tributária cumpra seu papel extrafiscal de redução de desigualdades. No Brasil, o sistema tributário atua como um "Robin Hood às avessas": ele retira proporcionalmente mais de quem tem menos para financiar um Estado que, muitas vezes, falha em devolver esses recursos em serviços públicos de qualidade para essa mesma população.

O termo "Robin Hood às avessas" é um termo amplamente adotado por economistas em reportagens da BBC Brasil, CNN e Valor Econômico. Esta expressão ganhou muita força em estudos do IPEA e do CCiF. O termo sintetiza a crítica técnica de que o Estado retira recursos proporcionalmente maiores da base da pirâmide (os mais pobres) e não consegue promover a redistribuição esperada.

3.1 A DESIGUALDADE FISCAL E O PESO SOBRE AS CLASSES DE BAIXA RENDA

A regressividade tributária agrava a desigualdade social, uma vez que transfere para os mais pobres a maior parte do ônus tributário. Isso compromete a efetividade dos direitos fundamentais e amplia disparidades econômicas. Um relatório do IPEA (2022) informa que "O sistema tributário brasileiro é um dos mais regressivos do mundo: enquanto os mais pobres comprometem mais de 30% de sua renda com

tributos, os mais ricos destinam pouco mais de 10%.”

A regressividade do sistema tributário nacional é um dos maiores obstáculos à concretização da justiça social e à redução das desigualdades no Brasil. Esse fenômeno ocorre primordialmente devido à excessiva concentração da carga tributária sobre o consumo (impostos indiretos), em detrimento da tributação sobre a renda e o patrimônio (impostos diretos). O pilar da justiça tributária na CF/1988 é o princípio da capacidade contributiva (Art. 145, § 1º), que determina que os impostos devem ser graduados conforme a riqueza de cada cidadão.

No entanto, a regressividade opera na lógica inversa: como o tributo está embutido no preço final das mercadorias, ele ignora a renda de quem paga. Hugo de Brito Machado, tem o entendimento que o princípio da capacidade contributiva é a expressão da justiça em matéria tributária. Quando o Estado prioriza a tributação indireta, ele acaba por impor um ônus proporcionalmente mais pesado àqueles que possuem menor disponibilidade econômica, ferindo a igualdade substancial que deveria nortear a repartição dos gastos públicos. (Machado, 2020).

O princípio da capacidade contributiva, cujo fundamento ético é a igualdade, exige que cada qual contribua para as despesas públicas na medida de suas forças econômicas." (Machado, 2020, p. 53).

Dessa forma, a manutenção de alíquotas elevadas sobre a cesta básica e insumos vitais promove um sistema injusto de tributação indireto da renda dos mais pobres. Ao ignorar a seletividade em favor da arrecadação, o sistema tributário brasileiro acaba por institucionalizar uma violação de direitos fundamentais, impedindo que a tributação cumpra seu papel de ferramenta para a redução de desigualdades sociais e econômicas.

A regressividade atinge o seu ponto mais crítico quando incide sobre bens essenciais. Para as camadas mais pobres, o imposto pago em alimentos e medicamentos não representa apenas uma carga financeira, mas um avanço do Estado sobre o mínimo existencial.

Na visão de Torres (2014), a tributação encontra um limite intransponível na dignidade humana, sendo o mínimo existencial uma barreira de contenção ao poder fiscal do Estado. Sob esse prisma, quando a carga tributária sobre o consumo essencial das famílias de baixa renda atinge patamares elevados, a exação perde sua legitimidade e passa a configurar uma verdadeira expropriação de recursos

fundamentais à sobrevivência digna do indivíduo.

Como as famílias de baixa renda consomem praticamente 100% do que ganham para sobreviver, elas são tributadas sobre a totalidade de sua renda. Já as famílias ricas poupam e investem grande parte de seus ganhos, sobre os quais a incidência tributária é muitas vezes menor ou diferida.

Este cenário cria o que se chama de "neutralidade reversa", onde o sistema tributário, em vez de corrigir desigualdades, as amplia. Na análise de Luciano Amaro (2025), o modelo tributário nacional concentra-se excessivamente na incidência sobre bens e serviços, o que promove uma espécie de invisibilidade do imposto para o consumidor, embora cause um impacto severo em sua renda disponível. O autor argumenta que a desigualdade social acaba exacerbada por essa engrenagem, visto que a administração pública historicamente privilegia a facilidade arrecadatória do consumo em detrimento da complexidade política e operacional de tributar a renda de forma progressiva.

A regressividade não é apenas uma falha técnica, mas uma escolha política histórica que prioriza a arrecadação resiliente em detrimento da equidade. Ao comprometer 30% da renda dos mais pobres contra apenas 10% dos mais ricos, o sistema tributário brasileiro funciona como um mecanismo de transferência de renda "ao contrário", dificultando a ascensão social e mantendo abismos econômicos que a CF/1988 prometeu erradicar.

Apesar do entusiasmo teórico que circunda a introdução do *cashback* tributário na nova matriz constitucional, uma ala da doutrina financeira e administrativa manifesta ceticismo quanto à sua aplicabilidade no dia a dia do povo brasileiro.

Na linha interpretativa de Galvão (2025), os desafios na regulamentação e a eficácia operacional dessas ferramentas geram dúvidas se o comando constitucional de atenuar os efeitos regressivos será materialmente cumprido ou se esbarram em barreiras burocráticas, convertendo uma inovação distributiva em um sistema de difícil execução para as parcelas historicamente marginalizadas.

3.2 COMPETITIVIDADE ECONÔMICA E DISTORÇÕES DE MERCADO

Além dos impactos sociais, a tributação sobre o consumo afeta a competitividade das empresas, encarecendo o custo Brasil e desestimulando investimentos. A complexidade do sistema, marcada pela sobreposição de

competências entre União, Estados e Municípios, eleva os custos de conformidade tributária e gera insegurança jurídica, fatores que desestimulam investimentos e reduzem a eficiência econômica.

A falta de uniformidade tributária gera conflitos federativos e litígios judiciais, sobretudo relacionados ao ICMS, que possui regras diferenciadas entre os Estados. O STF, em diversas ocasiões, já enfrentou controvérsias relativas à guerra fiscal do ICMS, reconhecendo a inconstitucionalidade de benefícios concedidos unilateralmente pelos Estados sem a concordância do CONFAZ.

No julgamento da ADI 2.377/SC, o STF entendeu que incentivos fiscais concedidos sem aprovação unânime do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) violam a CF/1988, por comprometerem o equilíbrio federativo e a livre concorrência.

A Reforma Tributária (EC nº 132/2023) busca enfrentar essas distorções ao propor a criação do IBS e da CBS, cujo objetivo é unificar e simplificar a tributação sobre o consumo, reduzindo a guerra fiscal e aumentando a neutralidade tributária. Caso seja efetivamente implementada, a mudança poderá diminuir custos administrativos e melhorar o ambiente de negócios, favorecendo a competitividade da economia brasileira.

A CNI (2024) destaca o impacto do "resíduo tributário", que é a parcela de impostos acumulados ao longo da cadeia produtiva que as empresas não conseguem recuperar.

Em um estudo recente sobre a competitividade das exportações, a CNI identificou que a cobrança de impostos durante a cadeia produtiva, onera os produtos brasileiros em uma média de 7,4%, chegando a patamares superiores a 10% em setores de alta tecnologia. Esse fenômeno força as empresas a "exportar impostos".

O termo "exportação de impostos" é a prática de transferir ou embutir o custo com taxas para o comprador no exterior. No entanto, esta transferência faz com que o valor dos produtos fique maior e assim, os produtos produzidos pelas empresas brasileiras, percam a competitividade com o mercado internacional, visto que a maioria dos países desenvolvidos utilizam o sistema de IVA com crédito pleno, garantindo a desoneração total das exportações.

Além do acúmulo de créditos, a discricionariedade nas concessões de benefícios gera o que o TCU classifica como uma erosão da base tributária. Em seus relatórios de fiscalização sobre os Gastos Tributários, o TCU estimou que as renúncias

fiscais devem atingir aproximadamente R\$ 519 bilhões em 2024.

O órgão alerta que essa fragmentação de benefícios, muitas vezes concedidos sem critérios de transparência ou avaliação de impacto socioeconômico, aprofunda as distorções de mercado e favorece setores com maior capacidade de articulação política, em vez de premiar a eficiência produtiva. Esse cenário desestimula o investimento estrangeiro direto, pois investidores priorizam jurisdições com maior previsibilidade e menor interferência de incentivos artificiais que podem ser revertidos judicialmente.

Sob uma perspectiva internacional, a OCDE (2023) apresenta dados que reforçam a anomalia brasileira na tributação do consumo. Enquanto a média de arrecadação baseada no consumo entre os países da OCDE é de cerca de 32% da receita tributária total, no Brasil esse índice ultrapassa os 43%.

Essa concentração excessiva no consumo, aliada à falta de uniformidade nas alíquotas estaduais do ICMS, cria um ambiente de insegurança que o Supremo Tribunal Federal tenta mitigar. A jurisprudência do Tribunal, exemplificada pela ADI 2.377/SC, reafirma que a tentativa de estados em criar "atalhos de desenvolvimento" via benefícios fiscais não autorizados fere o pacto federativo.

A criação do IBS e da CBS, conforme proposto pela EC nº 132/2023, visa justamente alinhar o Brasil aos padrões da OCDE, adotando o princípio do destino e eliminando a possibilidade de benefícios unilaterais, o que, segundo projeções da FIRJAN, tem o potencial de reduzir o custo logístico e burocrático das indústrias em até 20%, permitindo uma alocação de recursos voltada à inovação e não à conformidade fiscal.

3.3 IMPACTOS ECONÔMICOS DA TRIBUTAÇÃO REGRESSIVA

Uma das evidências concretas sobre como a tributação do consumo molda a economia é necessário observar estudos que analisam o comportamento da carga tributária sobre o que o cidadão efetivamente retira da prateleira.

A IFI, vinculada ao Senado Federal, produziu um levantamento detalhado em seu RAF que destaca o "Tax Mix" brasileiro. Segundo a IFI, a tributação sobre bens e serviços no Brasil é responsável por quase metade da arrecadação total do país, um patamar significativamente superior à média dos países desenvolvidos.

O estudo evidencia que essa dependência excessiva do consumo gera uma

volatilidade na arrecadação: quando a economia esfria e as famílias param de comprar, a receita do Estado despenca imediatamente, criando ciclos de instabilidade fiscal que não seriam tão agudos se o foco fosse a renda. Além disso, com a redução da arrecadação do Estado, o Estado não teria os recursos necessários para melhorar a infraestrutura do país em setores como educação, saúde, segurança, entre outros.

Outra evidência prática crucial vem do IPEA (2023), em um estudo específico sobre os "Impactos Distributivos da Reforma Tributária". Os pesquisadores utilizaram modelos matemáticos para simular como a unificação de impostos como PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS afetaria diferentes faixas de renda.

O estudo revelou que, no sistema atual, o peso dos tributos indiretos (consumo) consome uma parcela do orçamento das famílias pobres que é, em termos proporcionais, quase três vezes maior do que a parcela consumida das famílias ricas. A evidência econômica aqui é a "regressividade extrema": o sistema tributário brasileiro atua como um mecanismo de concentração de renda, pois retira recursos de quem tem maior propensão a consumir (as classes baixas), reduzindo o giro de capital na economia real e estagnando o crescimento do PIB.

Além disso, a FGV (2023) conduziu levantamentos sobre a "Alocação Ineficiente de Recursos" gerada pelo atual modelo do ICMS. O estudo aponta que as distorções nas alíquotas de consumo levam as empresas a tomarem decisões antieconômicas: em vez de se instalarem onde a logística é melhor ou a mão de obra é mais qualificada, elas buscam regiões com "vazios tributários" ou incentivos específicos. Esse movimento gera o que os economistas chamam de peso morto (eficiência perdida que não beneficia ninguém).

A FGV (2023) estima que essa desorganização produtiva, causada puramente por estratégias de planejamento fiscal sobre o consumo, custa ao Brasil uma perda de produtividade que impede um crescimento adicional de 0,5% a 1% ao ano no potencial do país.

Um ponto de suma importância para compreensão da regressividade dos tributos no sistema tributário nacional é a distinção entre capacidade contributiva absoluta e relativa.

A capacidade contributiva absoluta identifica a existência de riqueza passível de tributação, e a capacidade contributiva relativa determina o quanto essa riqueza deve ser onerada em face das condições individuais do contribuinte. Como leciona Leandro Paulsen, a capacidade contributiva deve atuar como um critério de graduação

que impeça que o tributo ultrapasse a força econômica do indivíduo, sob pena de confisco ou de violação da dignidade humana. Para o autor, o princípio não se resume à existência de patrimônio, mas à efetiva disponibilidade de recursos após o atendimento das necessidades básicas (Paulsen, 2022).

Nesse sentido, a doutrina de Ricardo Lobo Torres introduz a proteção ao mínimo existencial como um limite intransponível à tributação. Segundo Torres, a capacidade contributiva encontra seu fundamento nos direitos fundamentais, exigindo que o Estado se abstenha de tributar a parcela da renda ou do patrimônio indispensável à sobrevivência digna do indivíduo (Torres, 2014).

Na tributação sobre o consumo, todavia, esse limite é frequentemente ignorado, uma vez que o imposto incide de forma idêntica sobre o pão adquirido tanto pelo bilionário quanto pelo trabalhador assalariado, o que fere o núcleo essencial da isonomia fiscal. Para mitigar esse efeito, a CF/1988 previu a técnica da seletividade (especialmente para IPI e ICMS), que estabelece alíquotas variadas em função da essencialidade da mercadoria.

Luciano Amaro adverte, no entanto, que a seletividade é um instrumento insuficiente para garantir a justiça fiscal plena, pois, embora produtos básicos possam ter alíquotas menores, o volume de consumo das classes baixas em relação à sua renda total permanece desproporcional. O autor ressalta que o sistema brasileiro padece de um obscurecimento da capacidade contributiva no consumo, já que o contribuinte de fato (quem paga o preço) muitas vezes sequer percebe o ônus tributário que suporta (Amaro, 2021).

Além disso, a complexidade do sistema de substituição tributária e a cumulatividade de certos tributos indiretos agravam esse cenário. Como aponta Misabel Derzi, o sistema muitas vezes acaba por tributar fantasmas de riqueza, pois as bases de cálculo presumidas podem não refletir a realidade econômica da operação, distanciando ainda mais a arrecadação da real capacidade econômica do cidadão (Derzi, 2020).

Essa forma de tributação, provocada pelos tributos embutidos nos preços, dificulta o controle social sobre a carga tributária, permitindo que a regressividade se mantenha como a base do financiamento do Estado brasileiro em detrimento da progressividade direta sobre a renda e o patrimônio.

No entanto, com a atual reforma tributária, um dos pontos centrais é a promessa de *cashback* tributário para consumidores de baixa renda, como mecanismo de

compensação para reduzir a regressividade. Maciel conclui que “O mecanismo de *cashback* tributário pode se tornar um instrumento inovador de justiça fiscal, desde que sua implementação seja eficaz e alcance de fato as famílias de baixa renda.” (Maciel, 2023, p. 36).

O mecanismo do *cashback* tributário, consolidado pela EC nº 132/2023, representa uma mudança de paradigma na política fiscal brasileira ao enfrentar diretamente a regressividade intrínseca à tributação sobre o consumo.

Diferente do modelo tradicional de desoneração da cesta básica, que concede isenções de forma impessoal e acaba beneficiando proporcionalmente mais as classes de alta renda por consumirem volumes maiores e produtos de maior valor agregado, o *cashback* permite que a tributação seja personalizada através da devolução direta de parte do IBS e da CBS para famílias em situação de vulnerabilidade social.

Estudos realizados pelo IPEA (2023) corroboram a eficiência dessa medida ao demonstrarem que a focalização do benefício tem um impacto superior na redução da desigualdade social quando comparada à manutenção de alíquotas reduzidas para todos os consumidores.

Segundo os levantamentos do instituto, as famílias pertencentes aos decis de renda mais baixa comprometem uma fatia significativamente maior de seu orçamento com tributos indiretos, e a devolução desses valores via CPF na nota funciona como uma recomposição imediata do poder de compra, permitindo que o Estado promova justiça fiscal sem distorcer os sinais de preços no mercado varejista.

A evidência prática mais relevante deste modelo no Brasil advém do programa Devolve ICMS, implementado pela Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul. Este programa precursor demonstrou que a utilização de bases de dados governamentais, como o Cadastro Único (CadÚnico), aliada à infraestrutura de pagamentos digitais, possibilita a devolução ágil de recursos para milhões de famílias gaúchas.

Relatórios de impacto da SEFAZ-RS (2023) indicam que os recursos devolvidos são prontamente inseridos na economia local, gerando um efeito multiplicador positivo, visto que a propensão marginal a consumir das famílias de baixa renda é elevada, o que estimula a atividade econômica regional enquanto protege o mínimo existencial desses cidadãos.

Portanto, o *cashback* não deve ser visto apenas como uma ferramenta assistencialista, mas como um instrumento de conformidade com o princípio da

capacidade contributiva adaptado ao consumo. Ao remover o ônus tributário de forma cirúrgica na ponta da cadeia, o sistema afasta-se das ineficiências das isenções generalizadas e caminha para uma estrutura mais neutra e equânime, atendendo aos preceitos de redução de desigualdades regionais e sociais estabelecidos pela CF/1988.

No entanto, o *cashback* tributário, previsto no art. 156-A, § 5º, inciso VIII, da CF/1988. Diferente da seletividade clássica, que reduz a alíquota do produto para todos os consumidores, permite a devolução personalizada de parte do tributo pago às famílias de baixa renda, permitindo que a tributação sobre o consumo, historicamente cega às condições pessoais, passe a considerar a realidade socioeconômica do adquirente de forma direta.

Por isto, a doutrina contemporânea observa com cautela se tais medidas serão suficientes para alterar a natureza regressiva do sistema. Como ressalta Leandro Paulsen em suas atualizações sobre a reforma, a eficácia do *cashback* dependerá de uma regulamentação por Lei Complementar que seja capaz de superar os desafios tecnológicos e de cadastramento da população mais vulnerável (Paulsen, 2023).

A transição para a cobrança no destino e a simplificação das alíquotas permitirão uma visualização clara do ônus fiscal, fortalecendo o controle social e a consciência tributária. Somado a isso, o fim da guerra fiscal entre os estados, proporcionado pela cobrança no local do consumo, garante um equilíbrio federativo que protege o contribuinte de inseguranças jurídicas decorrentes de benefícios fiscais que poderiam ser declarados inconstitucionais a qualquer momento.

O mercado automotivo brasileiro, é outra evidência de que a regressividade tributária impacta diretamente a vida dos brasileiros, pois é visto pelo governo brasileiro como uma fonte de arrecadação de impostos, tendo em vista que o preço de um veículo vendido no mercado brasileiro tem incidência entre 30,6% a 48,6% de impostos estaduais e federais do preço que chega ao comprador final.

Segundo Igor Veiga (2026), colunista do jornal O Tempo, o Brasil é o maior do mundo, pois os números de imposto que o Brasil apresenta são exorbitantes quando comparados a países como EUA (aproximadamente 7% sobre o valor final), Japão (cerca de 13% do valor de venda) e Itália (que possui a maior porcentagem de tributação sobre veículos da União Europeia, sendo ela de 22% do valor final).

O Brasil adotou algumas medidas para diminuir a incidência de imposto sobre os veículos, zerando o IPI sobre veículos que seguem critérios rigorosos, como: emitir

menos de 83g de CO₂/km, conter mais de 80% de materiais recicláveis, ser fabricado no Brasil, com soldagem, pintura, fabricação do motor e montagem realizados no país, e se enquadrar como carro de entrada da marca.

Além de toda carga tributária sobre o valor do veículo, há também as contribuições estaduais de IPVA, que em alguns estados podem chegar a 4% do valor de mercado do veículo. Ou seja, o Estado realiza a cobrança de impostos de aproximadamente 50% do valor de mercado do veículo e, posteriormente, cobra uma vez ao ano imposto sobre o imposto pago na produção do veículo, caracterizando explicitamente a regressividade do sistema tributário nacional.

Outro impacto da regressividade tributária é a incidência tributária sobre serviços essenciais, como energia elétrica e telecomunicações, que representa um dos fardos mais pesados para o orçamento das famílias brasileiras, evidenciando uma distorção onde itens de sobrevivência são tratados como fontes de alta arrecadação.

Em diversas unidades da federação, a soma de tributos como ICMS, PIS e COFINS pode representar quase 40% do valor total da fatura, o que penaliza desproporcionalmente as classes de baixa renda. Para uma família que subsiste com um salário mínimo, o pagamento de uma conta de luz compromete uma fatia substancial de seus recursos disponíveis, reduzindo a liquidez necessária para outras necessidades básicas.

Essa lógica regressiva torna-se ainda mais crítica quando analisada sob a ótica da saúde, especificamente na tributação de medicamentos. O Brasil mantém uma carga tributária média sobre remédios que gira em torno de 33%, um patamar que destoa frontalmente das práticas observadas na maioria dos países da OCDE, que optam pela desoneração total ou mínima de itens farmacêuticos.

Na prática, o sistema tributário nacional acaba obrigando as famílias mais pobres a realizarem escolhas trágicas entre a compra de alimentos ou a continuidade de tratamentos médicos. Esse cenário não apenas compromete a renda familiar, mas gera um impacto reflexo no próprio Estado, que acaba sendo penalizado na prestação de serviços mais recorrentes no SUS decorrentes da falta de acesso a medicamentos preventivos e curativos, demonstrando que a regressividade sobre o consumo básico é um entrave tanto ao bem-estar social quanto à eficiência das contas públicas.

Em síntese, a análise dos impactos econômicos e sociais evidencia que a matriz tributária regressiva brasileira consolida um ciclo de "neutralidade reversa", no qual o Estado aprofunda os abismos sociais ao onerar de forma desproporcional itens

vitais à subsistência, como medicamentos e serviços essenciais, ao mesmo tempo em que asfixia a competitividade das indústrias nacional e automotiva por meio do emaranhado burocrático do Custo Brasil.

Pelas recentes e profundas alterações trazidas pela Reforma Tributária (EC nº 132/2023), que busca racionalizar o sistema e, ao menos no plano das intenções, mitigar a regressividade que assola o modelo brasileiro. A substituição do ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS pelo IVA Dual (composto pela CBS, de competência federal, e pelo IBS, de competência estadual e municipal) representa uma tentativa de simplificação que, por si só, não resolve a injustiça fiscal, mas abre caminho para mecanismos de correção mais precisos.

Por fim, a reforma introduz mecanismos de justiça fiscal que modernizam a proteção ao mínimo existencial e à capacidade contributiva. A criação de regimes diferenciados com alíquotas reduzidas para setores essenciais como saúde, educação e dispositivos médicos, aliada à desoneração total da Cesta Básica Nacional, garante que o impacto sobre o consumo básico seja minimizado.

No entanto, o avanço mais disruptivo para o contribuinte de baixa renda é a introdução do *cashback* tributário, que substitui a lógica de isenções cegas por um sistema de devolução personalizada. Essa medida permite que a tributação sobre o consumo deixe de ser um fator de aprofundamento da pobreza, convertendo-se em um instrumento de redistribuição que reconhece a realidade socioeconômica do sujeito, assegurando que a modernização do sistema caminhe de mãos dadas com a equidade social.

O sucesso dessa alteração, contudo, exigirá que o debate acadêmico e a prática institucional vigiem de perto a implementação do IBS e da CBS, garantindo que a simplificação não se converta em aumento de carga para os setores que mais dependem da essencialidade, que o *cashback* não se torne apenas uma promessa burocrática, mas um instrumento efetivo de redistribuição de renda e justiça fiscal no Brasil.

CONCLUSÃO

A presente investigação buscou analisar o Sistema Tributário Nacional face à histórica e desproporcional concentração de sua matriz de arrecadação sobre o consumo, avaliando o impacto desse modelo na justiça fiscal e na desigualdade socioeconômica, bem como as perspectivas de superação dessas patologias trazidas pela Reforma Tributária (EC nº 132/2023).

A contextualização do trabalho evidenciou um cenário alarmante: estruturado sob a lógica da facilidade fiscalizatória e da resiliência de caixa, o fisco brasileiro acabou por edificar um modelo que, ao camuflar o ônus tributário nos preços das mercadorias e serviços através do fenômeno da translação econômica, sacrifica os direitos fundamentais em prol da eficiência arrecadatória do Estado.

No primeiro capítulo, dedicado ao estudo dos princípios constitucionais da tributação e aos novos paradigmas da reforma, descortinou-se o paradoxo estrutural entre o modelo normativo ideal e a praxis fiscal brasileira. Restou demonstrado que a sofisticada e humanista arquitetura principiológica de 1988 colide frontalmente com a realidade prática da hiper tributação.

Ao confrontar as garantias tradicionais com os cinco novos vetores instituídos pelo artigo 145, § 3º, da Carta Magna (simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente), o trabalho evidenciou que o próprio constituinte derivado reconheceu a exaustão e a opacidade do sistema pretérito, demandando um referencial crítico que balizasse a transição de paradigmas na EC nº 132/2023.

No segundo capítulo, que investigou a estrutura técnica da tributação sobre o consumo e o desenho do IVA Dual, o estudo individualizado do ICMS, do IPI, do PIS e da COFINS revelou que a complexidade de regras, a cumulatividade e o efeito cascata elevam artificialmente o custo de vida e geram um severo contencioso administrativo e judicial.

A investigação da aplicação prática da seletividade e da capacidade contributiva comprovou que esses princípios foram historicamente esvaziados pelo legislador ordinário e pelas administrações fazendárias estaduais, as quais optaram por hiper tributar setores de demanda inelástica e de alta essencialidade (como energia elétrica e telecomunicações), sob o pretexto de uma discricionariedade

política que, conforme pacificado pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 745 e no Tema 228, mascarava o descumprimento de um dever-poder constitucional.

Ademais, evidenciou-se a alta litigiosidade gerada pelo conceito restritivo de insumos na sistemática do PIS/COFINS, cuja pacificação parcial pelo Superior Tribunal Justiça no Tema Repetitivo 779 pavimentou a necessidade técnica de transição para o modelo de créditos financeiros na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

No terceiro capítulo, focado na mensuração dos impactos econômicos e sociais da regressividade, o problema central do trabalho, que indagava se a predominância da tributação indireta compromete a justiça fiscal e a dignidade humana, pôde ser respondido de forma inequívoca. A hipótese inicial de que o modelo vigente sabota a lógica distributiva e atua como um propulsor de desigualdades foi integralmente confirmada.

Amparada em dados do IPEA, do IBGE e da Receita Federal, o trabalho comprovou a existência de uma "regressividade extrema" e de uma "neutralidade reversa", materializadas no fato de que as famílias que subsistem com até dois salários mínimos empenham cerca de 30% de seus rendimentos para o sustento da máquina estatal, enquanto as classes mais abastadas contribuem com apenas 10%.

Essa disparidade prova que o sistema opera como um mecanismo de expropriação do mínimo existencial dos hipossuficientes, forçando as camadas vulneráveis a escolhas trágicas entre a subsistência alimentar e a continuidade de tratamentos médicos na área farmacêutica.

Os impactos econômicos dessa tributação regressiva, contudo, não se limitam à esfera social, desdobrando-se em graves distorções de mercado que afetam a competitividade e o crescimento do PIB. Na dimensão industrial e automotiva, a complexidade normativa e o acúmulo de créditos não recuperáveis geram um resíduo tributário médio de 7,4% a 10% na cadeia produtiva, forçando as empresas brasileiras a "exportar impostos" e perdendo espaço no cenário internacional.

Além disso, a falta de uniformidade nas alíquotas estaduais estimulou uma guerra fiscal predatória, induzindo as corporações a tomarem decisões antieconômicas motivadas puramente por vazios tributários, gerando o peso morto que custa ao país até 1% de crescimento anual potencial.

Por outro lado, o exame prospectivo das alterações inauguradas pela EC nº 132/2023 descortinou um horizonte de profundas transformações. A unificação dos

tributos federais, estaduais e municipais sob a égide do IVA Dual promete atacar a raiz do "Custo Brasil", simplificando obrigações acessórias e eliminando a fragmentação normativa responsável pelas 1.500 horas anuais gastas pelas empresas em conformidade fiscal.

A governança compartilhada por meio do Comitê Gestor do IBS e a consagração da não cumulatividade plena asseguram ao investidor o direito ao crédito financeiro integral, garantindo a neutralidade e permitindo que a competitividade seja ditada pela eficiência produtiva, e não pela engenharia tributária agressiva.

O avanço mais disruptivo da reforma, reside na superação do modelo de isenções cegas nas mercadorias pela lógica da personalização tributária no sujeito. Ao prever a Cesta Básica Nacional com alíquota zero e, primordialmente, o instituto do *cashback* tributário focalizado nas famílias inscritas no CadÚnico, o constituinte derivado forneceu ferramentas precisas para que a tributação sobre o consumo finalmente enxergue a realidade socioeconômica do adquirente, devolvendo-lhe o poder de compra e promovendo justiça fiscal distributiva.

O período de transição estipulado entre 2026 e 2033 exigirá um monitoramento constante, uma vez que a calibração das alíquotas de referência, a definição precisa do direito de crédito sobre insumos e a eliminação de barreiras burocráticas para o acesso das populações vulneráveis digitais ao *cashback* são variáveis críticas que determinarão o sucesso prático da reforma.

Como ponto limitador da presente investigação, destaca-se que o trabalho foi realizado em meio ao início da transição do novo modelo fiscal, de modo que os reais impactos econômicos e sociais ainda dependem da edição e da qualidade das leis complementares que regulamentarão os novos tributos e os critérios tecnológicos de devolução de renda.

Conclui-se, em última análise, que este trabalho oferece uma contribuição científica e dogmática essencial ao demonstrar que a eficiência de caixa do Estado não pode ser edificada ao custo do agravamento da vulnerabilidade social. A transição para o IVA Dual representa uma escolha civilizatória profunda que, se devidamente regulamentada e fiscalizada, converterá o Direito Tributário em um legítimo instrumento de emancipação social e justiça distributiva, alinhando o Brasil às diretrizes internacionais da OCDE e transformando o financiamento do Estado em um alicerce para uma sociedade livre, justa e solidária.

Nesse horizonte, a efetivação das promessas da EC nº 132/2023 exigirá uma

vigilância contínua da sociedade civil e da comunidade jurídica ao longo do período de transição. É imperativo assegurar que a regulamentação do *cashback* tributário e dos novos regimes diferenciados não seja comprometida pela influência de grupos de pressão ou interesses setoriais que possam esvaziar o propósito social da reforma.

Somente através de um monitoramento técnico e social rigoroso será possível garantir que a modernização tecnológica e administrativa do sistema resulte, de fato, em uma redução da carga sobre o consumo básico dos brasileiros.

Por fim, destaca-se que o trabalho não teve a pretensão de esgotar o assunto e que o tema, justamente por sua relevância e recenticidade, ensejará novas pesquisas no futuro. Diante dos horizontes descortinados pela presente investigação, resta evidente que este trabalho não possui a pretensão de esgotar o tema, servindo, na verdade, como referencial crítico para a indicação de novas pesquisas futuras.

Diante disso, mostra-se imperativo que futuros estudos investiguem o risco de o ente federado atuar de forma relapsa ou inerte na transição, avaliando os reflexos diretos que essa omissão institucional exercerá sobre o financiamento das políticas sociais básicas.

Ademais, faz-se necessário desvelar os novos mecanismos que o próprio Estado poderá utilizar para operar a transferência reversa de recursos e a concentração de renda, seja por meio da calibração tecnológica deficitária do *cashback*, seja pela capitulação da legislação complementar perante grupos de pressão setoriais, transformando o novo sistema em um renovado propulsor de desigualdades socioeconômicas.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2025.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 24. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2021.

BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2020**: comparing business regulation in 190 economies. Washington, DC: World Bank, 2020. Disponível em: <https://archive.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2020>. Acesso em: 26 mar. 2026.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. rev., atual. e ampl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132**, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília: Diário Oficial da União, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 02 set. 2025.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil** de 1988. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 02 set. 2025.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 02 set. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil 2022**: análise por tributo e bases de incidência. Brasília, DF: RFB, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal>. Acesso em: 26 mar. 2026.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Fiscalização de Gastos Tributários**: Painel de Monitoramento. Brasília, DF: TCU, 2024. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-de-gastos-tributarios/>. Acesso em: 16 abr. 2026.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

CNN BRASIL. **Brasil lidera ranking de empresas que gastam mais tempo para calcular e pagar imposto**. São Paulo, 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/brasil-e-o-pais-em-que-empresas-mais-gastam-tempo-com-impostos-diz-estudo/>. Acesso em: 26 mar. 2026.

COMITÊ NACIONAL DOS SECRETÁRIOS DE FAZENDA (COMSEFAZ). **LC 194/2022**: Legislação prejudicial aos Estados segue comprometendo serviços públicos. [S. l.], 2022. Disponível em: <https://comsefaz.org.br/novo/lc-194-legislacao-de-2022-prejudicial-aos-estados-segue-comprometendo-servicos-publicos/>. Acesso em: 26 mar. 2026.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA (CNI). **A Reforma Tributária e a Indústria**: Simplificação e Competitividade. Brasília, DF: CNI, 2024. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/cni/canais/mapa-estrategico-da-industria/prestacao-de-contas/tributacao/qualidade-do-sistema-tributario/eliminar-a-cumulativa-dos-tributos-e-desonerar-exportacoes-de-bens-e-servicos/>. Acesso em: 16 abr. 2026

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA (CNI). **Competitividade Brasil**: resultados e indicadores de custo. Brasília, DF: CNI, 2023. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/cni/canais/competitividade-brasil/>. Acesso em: 16 abr. 2026.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em Números 2023**: indicador de litigiosidade tributária. Brasília, DF: CNJ, 2023. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br>. Acesso em: 16 abr. 2026.

COSTA, Vanessa Rayelli Moura. O excesso de leis no Brasil e o fenômeno da existência, validade e eficácia. **Caderno Virtual**, Brasília, DF, 2020. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/5128>. Acesso em: 26 mar. 2026.

DUQUE, Felipe. **Execução fiscal**: 38% do acervo judicial e ideias simples. Jota Info, 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/colunas-acervo/contraditorio/execucao-fiscal-38-do-acervo-judicial-e-ideias-simples>. Acesso em: 23 set. 2025.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (FIRJAN). **Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF)**. Rio de Janeiro: FIRJAN, 2023. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/ifgf/>. Acesso em: 16 abr. 2026.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS, INSTITUTO BRASILEIRO DE ECONOMIA (FGV IBRE). **Produtividade e Reforma**: o custo da má alocação de capital no Brasil. Rio de Janeiro: FGV, 2023. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br>. Acesso em: 16 abr. 2026.

GALVÃO, Anis. **Justiça tributária após a Emenda Constitucional 132, de 2023**. Consultor Jurídico, 19 mai. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-mai-19/justica-tributaria-apos-a-ec-132-2023/>. Acesso em: 2 jul. 2026.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2021.

INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE (IFI). **Relatório de Acompanhamento Fiscal nº 78**. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ifi>. Acesso em: 16 abr. 2026.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Pesquisa de**

Orçamentos Familiares 2017-2018: Perfil das despesas no Brasil. Rio de Janeiro: IBGE, 2019. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2101761>. Acesso em: 16 abr. 2026.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Benefícios da Reforma Tributária para a Economia Brasileira.** Brasília, DF: Ipea, 2024. Disponível em: www.ipea.gov.br. Acesso em: 16 abr. 2026.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Carga Tributária Brasileira:** Estimativas para 2021 e Análise da Regressividade. Brasília, DF: Ipea, 2022. Disponível em: www.ipea.gov.br. Acesso em: 18 abr. 2026.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Impactos distributivos do cashback na reforma tributária brasileira.** Brasília, DF: Ipea, 2023. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br>. Acesso em: 17 abr. 2026.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Impactos Macroeconômicos de Longo Prazo da Reforma Tributária.** Brasília, DF: Ipea, 2024. Disponível em: www.ipea.gov.br. Acesso em: 09 set. 2025.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Nota Técnica: Impactos da unificação dos tributos sobre o consumo no bem-estar das famílias.** Brasília, DF: Ipea, 2023. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br>. Acesso em: 16 abr. 2026.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

MACIEL, Everardo. **A reforma tributária e seus desafios implementares.** São Paulo: Jurídica, 2023.

MACIEL, Everardo. Reflexões sobre a Reforma Tributária. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, 2023.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Reforma Tributária (Emenda Constitucional nº 132/2023) e seus reflexos no pacto federativo. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, 2025.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **International VAT/GST Guidelines.** Paris: OECD Publishing, 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org>. Acesso em: 16 abr. 2026.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Revenue Statistics 2023:** Brazil Country Note. Paris: OECD Publishing, 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-brazil.pdf>. Acesso em: 16 abr. 2026.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2023.** Paris: OECD Publishing, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/a7640683-en>. Acesso em: 26 mar. 2026.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. **Reforma tributária e federalismo fiscal**: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil. Brasília, DF: IPEA, 2021. (Cadernos de Finanças Públicas). Disponível em: <https://publicacoes.tesouro.gov.br>. Acesso em: 26 mar. 2026.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 19. ed. São Paulo, Saraiva, 2023. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553624801>. Acesso em: 02 jul. 2026.

PIRES, Manoel. **Desafios da arrecadação estadual e o impacto das novas regras fiscais**. Observatório de Política Fiscal, FGV IBRE, 2023. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br>. Acesso em: 26 mar. 2026.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. **Programa Devolve ICMS**: relatório de resultados e impacto socioeconômico. Porto Alegre: SEFAZ-RS, 2023. Disponível em: <https://www.devolveicms.rs.gov.br>. Acesso em: 16 abr. 2026.

RUSSI, Anna. **Banco Mundial**: empresas gastam até 1.501 horas para pagar impostos no Brasil. CNN Brasil, Brasília, DF, 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/banco-mundial-empresas-gastam-ate-1501-horas-para-pagar-impostos-no-brasil>. Acesso em: 16 set. 2025.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; Campolina Bernardo; Rodrigo Cardoso Fernandes. **Carga Tributária e Distribuição de Renda no Brasil**. Brasília, DF: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2019. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/>. Acesso em: 09 set. 2025.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). **Recurso Especial nº 1.221.170**. Tema Repetitivo 779. Brasília: STJ 2023. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=REsp%201221170>. Acesso em: 27 jun. 2026.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.377**. Brasília: STF, 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1874254>. Acesso em: 16 abr. 2026.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Recurso Extraordinário nº 593.849 (Tema 201)**. Brasília: STF, 2016. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642284>. Acesso em: 26 mar. 2026.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Recurso Extraordinário nº 596.832 (Tema 228)**. Brasília: STF, 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2659948&numeroProcesso=596832&classeProcesso=RE&numeroTema=228>. Acesso em: 26 mar. 2026.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Recurso Extraordinário nº 714.139 (Tema 745)**. Brasília: STF, 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4307031>. Acesso em: 26 mar. 2026.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Recurso Extraordinário nº 736.090 (Tema 863)**. Brasília: STF, 2024. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4370056>. Acesso em: 26 mar. 2026.

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

VEIGA, Igor. **Carro zero km no Brasil: imposto bate 48% e reforma tributária pode piorar a conta**. Disponível em: <https://www.otempo.com.br/autotempo/2026/5/6/carro-zero-km-no-brasil-imposto-bate-48-e-reforma-tributaria-pode-piorar-a-conta>. Acesso em: 14 mai. 2026.