

# **VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

**Diretor Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

**Representante Discente:** Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

#### **Secretarias**

##### **Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

##### **Comunicação:**

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

##### **Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

##### **Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

##### **Educação Jurídica**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

##### **Eventos:**

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

##### **Comissão Especial**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: João Marcelo de Lima Assafim; Liane Francisca Hüning Pazinato; Raymundo Juliano Feitosa. – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-164-6

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Direito Governança e Políticas de Inclusão

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VIII Encontro Virtual do CONPEDI (2; 2025; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

---

### **Apresentação**

#### APRESENTAÇÃO

Com alegria que chegamos ao VIII Encontro Virtual do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito com o tema Direito, Governança e Políticas de Inclusão reunindo os trabalhos científicos desenvolvidas por docentes e discentes e egressos da pós-graduação brasileira, inclusive, na intersecção necessária com os jovens pesquisadores graduação.

No grupo de trabalho “Direito Tributário e Financeiro I ” as pesquisas se situam nas fronteiras do Sistema Tributário Nacional e a Reforma Tributaria e divididas em grupos que debatem Teorias, Tributos em espécie, Litígios Tributários.

Os autores Erick Marques Vieira e Fabiano Ferreira Lopes, no trabalho “Do arado ao Fisco: os efeitos da Reforma Tributária sobre o produtor rural brasileiro”, apontam os desafios que os produtores rurais encontrarão para sua adaptação com as novas exigências instituídas pela reforma tributária.

No texto “o Impacto da Tributação da economia digital no Brasil e no Federalismo Fiscal: Do ICMS/ISS ao IBS/CBS, os autores - Alberto Mário de Souza Carvalho e Raymundo Juliano Feitosa e João Hélio de Farias Moraes Coutinho discutem como a revolução tecnológica e a internet impulsionaram a mudança do modelo de negócios, centrado não mais na exteriorização de riqueza através da aquisição de bens físicos, mas, por meio de bens virtuais ou da fruição de uma utilidade ou na experiência decorrente desse novo bem.

regulamentado pela Lei Complementar nº 214/2025, como resposta à regressividade do sistema tributário brasileiro.

Na pesquisa sobre a Cobrança do ITR sobre imóveis localizados em áreas urbanas, seu caráter extrafiscal e seus efeitos financeiros nos municípios e nos contribuintes, os autores Liane Francisca Hüning Pazinato e Vinicius Ruas Duarte buscam analisar os fundamentos jurídicos e as implicações práticas da cobrança do ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural) nas áreas urbanas, tradicionalmente sujeitas ao IPTU (Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana), bem como as questões de competência tributária demonstrando o seu caráter extrafiscal ambiental e os efeitos financeiros nos Municípios e contribuintes.

Os autores Guilherme Zocollaro Nogueira, Rubens Alexandre Elias Calixto e Andre Luis De Andrade Melo, no texto “Entre o princípio da capacidade contributiva e a realidade da regressividade: inclusão social pela reforma tributária?” buscam discutir os impactos da reforma em relação ante à regressividade.

Na pesquisa “A (necessária) correspondência entre hipótese de incidência e base de cálculo das taxas: análise da repartição da receita arrecadada pelo Detran/PR”, o autor José Raul Cubas Júnior demonstrar a necessária correspondência entre a materialidade da hipótese de incidência tributária das taxas e as suas respectivas bases de cálculo.

Os autores Marina Furlan e Diógenes Vicente Hassan Ribeiro na pesquisa “Da comunicação ecológica e a extrafiscalidade tributária: análise da regulamentação da reforma tributária, a partir da lei complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025”, buscam analisar como a comunicação pode ser utilizada como uma forma de interação entre os sistemas da Economia e do Direito, na visão de Niklas Luhmann, visando a proteção do meio ambiente.

O texto “Ensaio sobre a constitucionalidade da arbitragem tributária no Brasil” dos autores

jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos para fins de incidência do IBS e CBS.

O trabalho a “Inclusão social das pessoas com Transtorno do Espectro Autista (TEA): políticas fiscais e de atendimento no Estado do Pará”, dos autores Hamanda de Nazaré Freitas Matos, Eliana Maria De Souza Franco Teixeira e Rosiane De Cássia Risuenho Silva Lima, visa analisar os desafios e avanços na inclusão social das pessoas com Transtorno do Espectro Autista (TEA), com ênfase na Política Estadual de Proteção dos Direitos da Pessoa com Transtorno do Espectro Autista (PEPTEA), instituída no Estado do Pará pela Lei nº 9.061/2020.

Os autores Silvio Hiroshi Nakao, Vinicius de Paula Pimenta Salgado e Pedro Pilotto Arrais apresentam texto “A interface entre o direito e a contabilidade: a tributação incidente sobre a transferência de ativos em holding familiar” que analisa a controvérsia acerca da tributação incidente sobre a transferência de ativos no âmbito das holdings familiares, notadamente a questão da distinção entre avaliação a valor justo e a custo das cotas sociais para fins de mensuração da base de cálculo do imposto de renda (IR) e do imposto sobre doações e heranças (ITCMD) no momento da respectiva transferência.

A pesquisa “Justiça tributária no Brasil: reflexões a partir da teoria de John Rawls” de Patricia de Lima Villadouro, Aline Ouriques Freire Fernandes e Renato Zanolla Montefusco analisa a aplicabilidade da Teoria da Justiça de John Rawls ao Sistema Tributário Brasileiro, buscando promover uma reflexão crítica sobre a justiça social no campo fiscal.

O autor Renê Weiber Dos Santos investiga, no artigo intitulado “Tributação na era digital: blockchain como caminho para um sistema fiscal moderno”, o uso da tecnologia blockchain como ferramenta inovadora na arrecadação de tributos, propondo-a como solução para desafios estruturais do sistema tributário tradicional, como a evasão fiscal, a burocracia e a falta de transparência.

Os autores Silas Marcos de Santana Lopes e Paulo Roberto Lyrio Pimenta, no artigo “A base de cálculo do ICMS no fornecimento de alimentos intermediado por plataformas digitais e o art. 274 da LC 214/2025”, buscam demonstrar que a evolução das dinâmicas econômicas e tecnológicas tem tensionado a estrutura conceitual do Direito Tributário Brasileiro, especialmente no que se refere à delimitação da base de cálculo do ICMS em operações mediadas por plataformas digitais.

O texto “Regra-matriz de Incidência Tributária - ITCMD: considerações sobre a lei paulista n.º 10.705/2000”, dos autores Solange Teresinha Carvalho Pissolato, Rogerio Mollica e Patrícia Lichs Cunha Silva de Almeida, apresenta breves considerações sobre o ITCMD, a regra-matriz de incidência tributária, sua relevância em decorrência das alterações trazidas pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 e a imposição da progressividade de alíquotas.

Nos brindam os autores com novas fronteiras de pesquisas em Direito Tributário e Financeiro, que coadunam com a dinâmica que a disciplina demanda para atender as transformações do mundo contemporâneo, as relações entre o Estado e a sociedade, bem como, as reformas legislativas e mutações do Direito.

Inverno de 2025.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa (UNICAP)

Profa. Dra. Liane Francisca Hüning Pazinato (FURG)

Prof Dr. João Marcelo de Lima Assafim (UFRJ)

## **ENTRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A REALIDADE DA REGRESSIVIDADE: INCLUSÃO SOCIAL PELA REFORMA TRIBUTÁRIA?**

### **BETWEEN THE ABILITY-TO-PAY PRINCIPLE AND THE REALITY OF REGRESSIVITY: SOCIAL INCLUSION THROUGH TAX REFORM?**

**Guilherme Zocollaro Nogueira <sup>1</sup>**  
**Rubens Alexandre Elias Calixto <sup>2</sup>**  
**Andre Luis De Andrade Melo <sup>3</sup>**

#### **Resumo**

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, a maior Reforma Tributária ocorreu com a Emenda Constitucional 132/2023. O presente artigo tem como objetivo discutir os impactos da reforma em relação à regressividade. Também será pesquisada a capacidade contributiva do indivíduo no que tange ao consumo de bens e serviços. A implantação dos impostos IBS e CBS em substituição aos impostos anteriores representa um impacto maior na contribuição, mas para evitar o excesso de tributação para aqueles de baixa renda, instituiu-se o cashback. Os desafios na transição entre a atual legislação e a reforma serão ponderados, levando-se em consideração a tecnologia e transparência dos serviços. Como a reforma ainda não foi efetivamente implantada, será necessário realizar uma análise crítica, prevendo eventuais desafios e perspectivas. Há muito o que avaliar, ponderar e criticar. O Brasil encontra-se no momento certo para “aparar as arestas” desse importante assunto, para colocá-lo em prática da melhor forma: em benefício da sociedade.

**Palavras-chave:** Reforma tributária, Políticas públicas, Justiça tributária, Isonomia tributária, Desigualdade tributária

#### **Abstract/Resumen/Résumé**

Since the promulgation of the 1988 Federal Constitution, the most significant Tax Reform has occurred through Constitutional Amendment No. 132/2023. This article aims to discuss the impacts of the reform concerning tax regressivity. It also explores the individual's ability to pay, particularly in relation to the consumption of goods and services. The implementation

and the new tax framework will be considered, taking into account the role of technology and transparency in services. As the reform has not yet been fully implemented, a critical analysis is required, anticipating potential challenges and perspectives. There is much to assess, reflect upon, and critique. Brazil is currently at a pivotal moment to “smooth the edges” of this crucial issue and implement it in the best possible way: for the benefit of society.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Tax reform, Public policies, Tax justice, Tax equity, Tax inequality

## 1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro, amplamente baseado na tributação sobre o consumo, revela uma estrutura regressiva que onera desproporcionalmente as camadas de menor renda. É fato que a sociedade, quando avaliada no critério de renda e poder, em qualquer uma das camadas de estratificação conhecidas, desde a mais simples, até a mais abastada de recursos financeiros e econômicos, consomem produtos.

O consumo é realidade no mundo capitalista em que vivemos. A produção desses produtos em massa, torna muitos deles acessíveis para muitas classes. De outro lado, grande parte da sociedade, carente de recursos, se encontra à margem desse grupo que tem acesso a referidos itens. Para essas pessoas, resta o consumo de itens primordiais para a subsistência humana, ou seja, aqueles necessários para suprir as necessidades básicas de sobrevivência de uma família ou comunidade, mesmo que de forma deficitária, tal qual como produtos da certa básica.

Não são raras as tentativas de promover ações legais no âmbito das políticas públicas, através dos vários institutos tributários existentes, com o intuito de reduzir e até mesmo zerar a cobrança de tributos em itens que são consumidos por todos, mas que impactam mais nas camadas menos abastadas. A consequência são entraves fiscais, como a proibição de renúncia fiscal em certos casos, o atendimento dos interesses de todos e a diminuição de recursos para os investimentos e aplicações necessárias.

Essa realidade impõe sérios desafios ao ideal de justiça fiscal consagrado constitucionalmente e demanda do legislador ações que visem mitigar eventuais injustiças fiscais e proporcionar o ideal de igualdade constitucional.

Nesse sentido, a Emenda Constitucional nº 132/2023 emerge como a busca de reequilibrar, mesmo que minimamente, essa balança. Ao substituir a multiplicidade de tributos sobre o consumo por uma estrutura unificada — o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) — a proposta visa não apenas simplificar, mas também a busca por uma racionalização lógica da tributação, visando conferir maior transparência, eficiência e, sobretudo, possibilidade de mitigação da regressividade estrutural.

Inovações como o *cashback* — que propõe a devolução parcial de tributos às famílias de menor renda — e a previsão de alíquotas reduzidas para itens ditos essenciais podem ser instrumentos que privilegiem a eficácia na busca da promoção da justiça tributária, desde que sejam corretamente implementados.

A presente pesquisa propõe-se a investigar se a Emenda Constitucional n.º 132/2023, ao instituir a reforma tributária sobre o consumo, possui efetividade suficiente para mitigar a regressividade, promover justiça tributária com a equidade fiscal e, por conseguinte, ampliar a inclusão social. Para tanto, serão abordados os princípios da capacidade contributiva e da isonomia material, bem como os mecanismos práticos de devolução do imposto (*cashback*), a simplificação do sistema e as perspectivas de avanço na justiça tributária.

## **2. A REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NO SISTEMA BRASILEIRO**

O dever de contribuir com os tributos necessários à manutenção do Estado está profundamente atrelado ao surgimento desse ente, vez que ao vivermos em sociedade e firmarmos o contrato social, o Estado se tornou responsável por regular essa convivência, e para tanto necessita de recursos para desempenhar suas funções, incluindo o dever de assegurar a efetividade dos direitos fundamentais e demais direitos de titularidade dos cidadãos.

A garantia de direitos está intrinsecamente relacionada com a arrecadação tributária, vez que, conforme apontam Stephen Holmes e Cass R. Sunstein (2000, p. 15-16), todos os direitos implicam em custos financeiros, gerando ônus que são economicamente mensuráveis para as finanças públicas. Nesse contexto, é dever dos próprios membros do Estado participarem da contribuição necessária, como forma de contrapartida pelos benefícios proporcionados pelo ente estatal.

É certo concluir, portanto, que todos temos o dever fundamental de contribuir com os impostos, assim como assevera Canotilho (2003, p. 531-532) ao afirmar que todos os cidadãos desfrutam dos direitos previstos na Constituição e estão sujeitos aos deveres nela estipulados. Dessa forma, os deveres fundamentais constituem um "capítulo específico dos direitos fundamentais".

Por outro lado, conforme previsto em nossa Constituição, é responsabilidade do legislador – inclusive ao legislar sobre tributos e estabelecer todo o organograma do sistema tributário nacional – aplicar o princípio da isonomia material, empregando determinados critérios de relativização para identificar as diferenças entre os indivíduos que compõem a sociedade. Essas diferenças devem ser avaliadas com relação a comparações relevantes e de acordo com casos específicos – e não com base em qualquer desigualdade -. Assim como ensina Luís Eduardo Schoueri (2022 p.1069), a Constituição não consagra o Princípio da Identidade, mas sim o Princípio da Igualdade.

Nesse contexto, convém mencionar que a desigualdade social no Brasil é parte integrante de nossa história, tendo avançado da colonização até os dias atuais. Exemplos históricos que

contribuíram para a perpetuação da desigualdade podem ser facilmente citados, como o período da escravidão, a concentração de latifúndios e a educação de baixa qualidade e difícil acesso, todos os quais desempenharam um papel contributivo na perpetuação da desigualdade social no país (BALTHAZAR, 2005).

Conforme previsto no Relatório sobre as Desigualdades Mundiais, do Laboratório das Desigualdades Mundiais que integra a Escola de Economia de Paris, do ano de 2021, reproduzido em matéria jornalística pela BBC (2021), constatou-se que o Brasil ainda é um dos países com a mais significativa desigualdade social e de renda do mundo.

E uma questão profundamente debatida no âmbito tributário, correlacionada para com a isonomia material, com os demais preceitos constitucionais e quanto a desigualdade social no Brasil, está relacionada à regressividade tributária. A regressividade no sistema tributário brasileiro revela-se por meio da preponderância da tributação indireta, especialmente aquela incidente sobre o consumo. Essa característica indireta, constatada por Joaquim Nabuco (2001) desde o século 19, tem como consequência a oneração proporcional da carga tributária aos menos favorecidos de recursos financeiros. Ou seja, quanto mais se consome, conseqüentemente haverá maior tributação.

Conforme demonstrado por dados da Receita Federal (BRASIL, 2023), aproximadamente 40% da arrecadação advém de tributos como ICMS, PIS, COFINS e ISS, relacionados diretamente ao consumo, enquanto por volta de 23% correspondem à tributação sobre a renda e apenas o singelo percentual de 4,85% advém de impostos sobre o patrimônio.

Esses tributos supramencionados relacionados ao consumo não consideram a capacidade contributiva dos indivíduos, atingindo igualmente ricos e pobres no momento da aquisição de bens e serviços essenciais, como alimentos, vestuário e transporte. Assim, raciocinando de forma matemática, a “fatia da pizza tributária” daqueles com menor capacidade contributiva é muito maior que daqueles mais abastados de recursos financeiros.

Isso porque, os cidadãos de menor renda destinam uma parcela muito superior de sua receita ao consumo, quando em comparação direta com aqueles que possuem maior poder aquisitivo, os quais acabam por canalizar parte relevante de sua renda para gastos acessórios, investimentos, empreendimentos e aquisição de patrimônio. Referido cenário acaba por potencializar o impacto regressivo do modelo vigente, tornando-o um instrumento de acirramento das desigualdades sociais, com a oneração de camada mais simples, em que pese o poder de compra ainda mais singelo.

Em contrapartida, tributos sobre renda e patrimônio, que seriam mecanismos redistributivos e compatíveis com a justiça fiscal, representam frações muito menores da carga tributária brasileira.

O Imposto de Renda possui alíquota máxima de 27,5%, considerada tímida em relação aos padrões internacionais, e há isenção sobre lucros e dividendos distribuídos. O Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto constitucionalmente, ainda não foi regulamentado. Isso comprova a ausência de um compromisso estruturado com a promoção da justiça tributária.

Desta feita, fica cada vez mais nítido que o sistema tributário brasileiro deva ser profundamente alterado. Não por acaso tem sido pauta recorrente entre especialistas, legisladores e a sociedade em geral. Tudo isso tem como consequência a estagnação do crescimento econômico brasileiro, onde os meandros legais estão ainda mais acentuados e complexos, dificultando a sobrevivência financeira daqueles que aqui vivem aumentando as barreiras concorrenciais entre o Brasil e os demais países.

Em que pese ainda não existir um projeto de profunda alteração do sistema tributário nacional como um todo, abarcando os tributos sobre a renda e patrimônio, merece destaque a reforma tributária que está sendo implantada, conforme acima já mencionado, em decorrência da Emenda Constitucional n.º 132/2023, responsável por instituir a reforma tributária sobre o consumo.

A assessoria especial de comunicação do Ministério da Fazenda (2023) menciona que o principal objetivo da Reforma Tributária é fazer a economia brasileira crescer de forma sustentável, gerando emprego e renda. Além disso o mesmo órgão revela que faz parte da implantação da reforma “tornar nosso sistema tributário mais justo, reduzindo as desigualdades sociais e regionais”. Por fim, encerrou a descrição dos objetivos, dizendo que é objetivo reduzir a complexidade da tributação, assegurando transparência e promovendo maior cidadania fiscal.

O enfrentamento dessas questões, torna-se cada vez mais tímido e restrito a poucos, refletindo na realidade em verdadeiras “corridas” para organizações societárias e patrimoniais, se valendo da atual legislação que contempla essas atividades. Em contrapartida, o governo também intensifica a fiscalização dos contribuintes, realizando inclusive cruzamento de informações, na tentativa de encontrar ações de sonegação, diminuição de contribuição de impostos ou até elisão fiscal tudo para minimizar os impactos dessa cobrança tão onerosa para todos.

Nas lições preliminares de Direito, sabe-se que a arrecadação é o meio de remunerar o Estado para garantia de sua soberania e para que os direitos sociais e individuais sejam atendidos, além de servirem como financiadores de serviços públicos essenciais, como saúde e educação, conforme supramencionado. Infelizmente, na prática, verifica-se, na maior parte do tempo, carência de recursos e deficiência de serviços, vez que como é de conhecimento notório no âmbito das políticas públicas, as demandas tendem ao infinito, ao passo que os recursos são limitados.

Segundo estudo do IPEA (2023), as famílias com renda de até dois salários mínimos comprometem, em média, 26% de sua renda com tributos sobre o consumo, enquanto famílias com renda acima de 30 salários mínimos comprometem cerca de 10%. Tal desproporção revela a injustiça intrínseca do modelo atual e reforça a necessidade de um redesenho estrutural do sistema tributário, orientado por princípios de equidade.

Esse estado que se revela injusto, instiga que o povo deixe de ter credibilidade no Estado, bem como a “confusão jurídica e fática” oportuniza para aqueles com menor nível ético e de consciência social, a sonegação e mácula do sistema tributário, contribuindo para o agravamento do problema já instalado. O que já é complicado, torna-se inviável, pois quando os órgãos governamentais apresentam seus dados, verifica-se a ausência de bilhões de reais nos cofres públicos, fruto de impostos não recolhidos.

Ademais, relatório da Oxfam Brasil (2022) aponta que os 10% mais ricos da população brasileira concentram cerca de 59% da riqueza do país, mas são proporcionalmente menos onerados em tributos, evidenciando a ausência de um sistema tributário comprometido com a progressividade. Conforme mencionado anteriormente, esse quadro é agravado pela falta de efetividade na tributação sobre patrimônio e rendimentos do capital, o que compromete o financiamento de políticas públicas inclusivas.

Portanto, ressalta-se que pelos números apresentados, os brasileiros que possuem menos recursos financeiros trabalham, em média, 4 meses por ano apenas para custear os impostos aplicáveis pela atual legislação tributária.

A gravidade desses dados, que demonstram o impacto direto da carga tributária sobre os mais pobres, reforça a necessidade de repensar a estrutura do sistema fiscal brasileiro. É nesse contexto de injustiça estrutural que a recente reforma tributária, promulgada pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, ganha relevância. A seguir, serão analisadas as principais mudanças propostas, com ênfase na tributação sobre o consumo e nos instrumentos que visam à inclusão social.

Dessa forma, compreendida a estrutura regressiva do sistema vigente e seus impactos desproporcionais sobre as camadas mais vulneráveis, cumpre agora investigar se as medidas introduzidas pela reforma tributária — especialmente a instituição do IBS, CBS e o cashback — possuem potencial concreto de reverter tal realidade, promovendo, enfim, maior equidade fiscal.

### **3. A REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO E O CASHBACK COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA FISCAL**

A Emenda Constitucional n.º 132, de 2023, representa a mais relevante alteração no sistema tributário brasileiro desde a promulgação da Constituição de 1988. Seu foco principal reside na substituição de cinco tributos — ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS — por dois Impostos sobre Valor Agregado: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). O IBS será cobrado no destino e terá uma alíquota uniforme, simplificando a cobrança, enquanto a CBS será um imposto sobre serviços e produtos com alíquotas específicas para determinados itens.

Nesse diapasão, o IBS e a CBS substituirão gradualmente os antigos tributos, sendo a alíquota padrão estimada em torno de 27% sobre o preço do produto ou serviço consumido. Entretanto, haverá exceções voltadas a busca do ideal de justiça fiscal: alimentos da cesta básica, como arroz, feijão e carnes, terão isenção total; serviços de saúde, educação e produtos de higiene pessoal contarão com alíquotas reduzidas. Ademais, mencione-se que a cobrança no destino do produto simplifica a cadeia de produção e distribuição, conferindo maior racionalidade à arrecadação.

Essas mudanças visam simplificar o sistema, reduzir litígios e conferir maior transparência à tributação sobre o consumo. Embora promulgada há quase dois anos, a reforma prevê sua implementação gradual até 2033, por meio de legislação infraconstitucional complementar — como a Lei Complementar n.º 214/2025 — de modo que seus efeitos plenos somente serão sentidos a longo prazo. Espera-se, com isso, eliminar a cumulatividade, uniformizar a base de cálculo e aplicar de forma definitiva o princípio do destino.

Contudo, o impacto da reforma sobre a justiça fiscal ainda é incerto. A alíquota efetiva do novo modelo de IVA brasileiro poderá ser a mais elevada do mundo, superando 27% (BRASIL, 2024), o que, em tese, pode intensificar o ônus tributário sobre os consumidores. Isso porque, ao tratar quase que exclusivamente sobre os tributos relacionados ao consumo, a reforma deixa intocadas outras dimensões relevantes da tributação, como a renda e o patrimônio, as quais têm potencial maior para realizar redistribuições de forma progressiva e, ao que tudo indica, permanecerão quase que intocadas — Em que pese algumas singelas modificações, tal qual a obrigatoriedade das alíquotas progressivas do ITCMD por todos os estados da Federação.

Diante desse risco de manutenção da regressividade, o legislador trouxe como novidade alguns mecanismos, sendo um deles uma forma de compensação, o chamado “cashback”, que consiste na devolução parcial do tributo pago por famílias de baixa renda. Trata-se de um instrumento voltado a mitigar a desproporcionalidade da carga tributária sobre os mais pobres, especialmente em razão do caráter regressivo da tributação sobre o consumo.

De acordo com dados do Ministério do Desenvolvimento e Assistência Social, Família e Combate à Fome (2024), em fevereiro de 2024, havia 21.029.311 famílias em situação de pobreza e 7.799.634 em situação de baixa renda registradas no CadÚnico, totalizando quase 29 milhões de famílias. Nesses contextos de vulnerabilidade, qualquer acréscimo tributário, mesmo mínimo, compromete a subsistência, afetando o acesso a alimentos, medicamentos e serviços básicos e, portanto, ratificando a desigualdade social no país outrora mencionada.

A Lei Complementar n.º 214/2025, responsável por regulamentar aspectos centrais da Emenda Constitucional, estabeleceu diretrizes para o cashback, reafirmando seu caráter de inovação e direção voltada à justiça fiscal. A idealizada devolução visa abranger parte dos tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços essenciais, como energia elétrica, água, esgoto, gás de cozinha, telefonia e internet — nesses casos, haverá devolução integral da CBS e de, no mínimo, 20% do IBS. Para os demais bens e serviços, a devolução será de 20% de ambos os tributos, com exceção daqueles que estejam sujeitos ao Imposto Seletivo.

O modelo se aproxima de experiências internacionais, como a experimentada pelo Canadá (FENAFISCO, 2023), vez que o país da América do Norte adota programa de devolução do IVA com base na composição familiar e na renda anual, promovendo reequilíbrio fiscal sem comprometer a arrecadação. Além disso, pode-se dizer que o cashback nacional pretende reforçar o ideal de cidadania fiscal ao permitir que o contribuinte tenha acesso transparente ao valor efetivamente recolhido e ao montante conseqüentemente restituído, promovendo controle social e melhor conscientização tributária, inclusive por meio da atração da população em verificar referidos dados.

Apesar disso, a efetividade do mecanismo ainda depende de regulamentações complementares que definam os procedimentos operacionais de devolução. Caberá à União, aos Estados e aos Municípios estabelecerem diretrizes coordenadas, criando sistemas integrados de controle, auditoria, comunicação e cruzamento de dados. A ausência desses instrumentos pode comprometer significativamente a efetividade do modelo e, por consequência, seu potencial de correção das desigualdades.

Ademais, conforme previsto na supracitada Lei Complementar, ficou à cargo da Receita Federal gerir o cashback, conforme é possível extrair da legislação:

Art. 114. A devolução da CBS a que se refere o inciso I do *caput* do art. 112 desta Lei Complementar será gerida pela RFB, a quem caberá:

I - normatizar, coordenar, controlar e supervisionar sua execução;

- II - definir os procedimentos para determinação do montante e a sistemática de pagamento dos valores devolvidos;
- III - elaborar relatórios gerenciais e de prestação de contas relativos aos valores devolvidos;
- e
- IV - adotar outras ações e iniciativas necessárias à operacionalização da devolução.

Logo, ainda não é possível verificar como será a potencial efetividade do mecanismo, vez que se faz necessário aguardar os procedimentos normativos da Receita que cuidarão da gestão do cashback.

Ademais, a implantação do cashback ainda será escalonada: a devolução da CBS está prevista para começar em 2027, enquanto a do IBS terá início somente no ano de 2029. Espera-se que a abrangência do programa contemple todos os aproximadamente 70 milhões de brasileiros inscritos no CadÚnico. Entretanto, sem um modelo operacional robusto e acessível, corre-se o risco de o benefício tornar-se inefetivo ou excessivamente burocrático, frustrando a finalidade distributiva, o que resulta em significativa responsabilidade para o legislador e para a Receita Federal, sob pena de criação de um mecanismo que pode assemelhar-se – na inexistência de um modelo robusto e acessível – à efetividade do imposto sobre grandes fortunas: nenhuma.

Para que o mecanismo alcance seu objetivo de reduzir o peso dos tributos sobre os mais vulneráveis e promover acesso ao consumo atendendo ao ideal de justiça fiscal e isonomia tributária, será necessário um esforço conjunto da Administração Pública e da sociedade. Isso inclui a definição clara de critérios de elegibilidade, transparência nas devoluções e instrumentos de controle social sobre a gestão dos recursos. Políticas Públicas poderiam ser pesquisadas, implantadas e aprimoradas nesse sentido, como eventuais comitês.

Enfim, caso os aspectos acima mencionados sejam negligenciados, o cashback eventualmente pode se converter em mera promessa normativa, sem a devida concretude esperada, e incapaz de romper o ciclo de invisibilidade fiscal que afeta a população de baixa renda no histórico nacional de injustiças. O sucesso do instrumento dependerá da governança tributária e do compromisso político com a justiça social.

Por outro lado, se corretamente estruturado, o cashback pode se tornar um potente artifício para mitigar a regressividade e seus injustos efeitos, além de uma ferramenta que contribua de forma eficaz para o combate à informalidade, vez que, ao possibilitar a devolução de parte do tributo pago, o modelo estimula os consumidores a exigirem nota fiscal, ampliando a base de arrecadação, favorecendo a formalização das relações comerciais, evitando-se a sonegação e informalidade de negócios, e promovendo uma cultura tributária mais participativa.

A expectativa do Ministério da Fazenda (APPY, 2025) é que o novo modelo de tributação sobre o consumo proporcione ganhos de eficiência econômica superiores a R\$ 500 bilhões em um horizonte de dez anos, sobretudo pela eliminação de distorções concorrenciais e pela redução do contencioso tributário. Esses recursos, por sua vez, poderão ser canalizados para políticas públicas estruturantes, ampliando o acesso à saúde, educação e moradia.

Medidas complementares como a aplicação de alíquotas reduzidas para bens essenciais e a desoneração de faixas de consumo de baixa intensidade econômica são igualmente relevantes para reforçar a justiça fiscal. Esses mecanismos resgatam a função extrafiscal do tributo, promovendo inclusão social e ampliando a legitimidade do sistema tributário em contextos de desigualdade.

Nesse sentido, a tributação passa a ser vista não apenas como instrumento de arrecadação, mas também como catalisadora de políticas públicas, operando como ponte entre o Estado e as populações mais vulneráveis. O retorno tributário — ainda que parcial — permite a inclusão de grupos historicamente marginalizados no circuito econômico e social, assegurando-lhes maior autonomia e dignidade. Essa perspectiva resgata a função extrafiscal do tributo e amplia sua legitimidade social, especialmente em contextos de desigualdade extrema como o brasileiro.

Dessa forma, a inclusão tributária não pode ser encarada apenas como um avanço técnico, mas como uma expressão concreta de cidadania. Ao redistribuir parte da arrecadação, o Estado reconhece o direito à justiça econômica e fortalece o pacto federativo com os que mais necessitam. A reforma tributária, nesse contexto, não deve ser vista como mero rearranjo normativo, mas como um projeto nacional de equidade.

Apesar dessas promissoras inovações, a efetivação prática da reforma exigirá a superação de obstáculos históricos, como a complexidade do sistema, a litigiosidade excessiva e a insegurança jurídica. Esses entraves devem ser enfrentados com planejamento, capacitação institucional e engajamento federativo. É sobre tais barreiras que se debruça o capítulo seguinte.

#### **4. PRINCIPAIS BARREIRAS DO ATUAL REGIME TRIBUTÁRIOS E CONSEQUÊNCIAS DA IMPLANTAÇÃO FÁTICA DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

O Sistema Tributário Brasileiro, conforme conhecimento notório e histórico, é complexo e repleto de nuances que resultam em dificuldades e entraves. Assim, uma vez que a Reforma tributária foi aprovada, é necessária sua implantação e efetividade. Não por acaso a Emenda Constitucional

132/2023 prevê fases e datas para que a lei se torne efetiva, chegando até 2033 o último marco de implantação.

Segundo o Ministério da Fazenda (BRASIL, 2023) em estudo para a justificativa de Reforma Tributária, esclarece-se que a atual legislação prevê:

- a) **“Base fragmentada e imperfeita”**: a base para tributação é dividida, existindo um imposto destinado para mercadorias e outro para serviços. Esta fragmentação de bases leva a conflitos de competência entre os entes federativos e dupla tributação. A reforma visa resolver essas dúvidas e, corretamente tributar cada item.
- b) **“Cumulatividade”**: o atual sistema permite que em algumas situações, itens sejam tributados mais de uma vez, gerando recorrência e ao mesmo tempo onerando o valor final. Tudo isso faz com que a concorrência com produtos de outros países seja desproporcional. Outro fator que é moroso tem relação quando é possível a restituição do imposto pago cumulativamente. O atual sistema demora a realizar tal previsão.
- c) **“Complexidade”**: Dados da IBPT informa que após a promulgação da CF/88 foram editadas pelo menos 460 mil normas tributárias no Brasil. Somado a isso, cada estado da federação possui uma legislação sobre ICMS. Encerrando a complexidade, temos o ISS, PIS e Cofins, com milhares de normas editadas.
- d) **“Guerra fiscal entre os entes federativos”**: atualmente o ICMS é destinado em parte para o estado onde é produzido e parte para o estado de destino. Vários estados, isentam ou diminuem a cobrança, criando verdadeira guerra fiscal entre eles, atribuindo empresas e a fabricação de produtos nesse estado. A reforma tributária permitirá a resolução dessa contenda, definindo especificamente o estado que deverá receber a parcela do imposto arrecadado.
- e) **“Falta de transparência”**: o atual sistema tributário não permite verificar com exatidão os valores específicos destinados a cada imposto. A falta de transparência gera dúvidas e confusões, fazendo com que a credibilidade do sistema seja enfraquecida e amplamente questionada.
- f) **“Elevado grau de litigiosidade e insegurança jurídica”**: Dados do CNJ informam que em 2024, haviam mais de 26 milhões de processos de execução fiscal pendentes no Poder Judiciário, levando em média 7 anos para serem julgados. Ainda sobre esses processos, o INSPER calculou que o valor discutido represente 75% do PIB anual do Brasil.

Com a implantação da reforma tributária, a expectativa é que haverá robusta simplicidade dos atos, fazendo com que os litígios diminuam e a arrecadação aumente.

Dessa forma, verifica-se que a complexidade estrutural do sistema atualmente vigente em nosso país impacta não apenas nos entes federativos ou nos grandes contribuintes, mas também nos micro e pequenos empresários e em demais setores da economia, que enfrentam desafios desproporcionais para compreender o sistema e cumprir suas obrigações tributárias de forma correta.

Não se pode negar que a elevada carga administrativa e a profusão de normas contribuem para altos custos de conformidade fiscal, o que, em muitos casos, conduz à informalidade, sonegação e perpetuação de determinadas questões que já deveriam ter sido expurgadas do contexto nacional. Nesse cenário, a reforma tributária desponta como uma possibilidade de melhor inclusão econômica, ao simplificar obrigações acessórias e viabilizar a formalização de negócios, visando a promover maior competitividade e equidade entre os diversos segmentos da economia pátria.

Além disso, é fundamental destacar que a fragmentação do sistema e a guerra fiscal têm comprometido a atração de investimentos no país. A insegurança jurídica gerada por incentivos conflitantes, alterações abruptas de alíquotas e disputas judiciais entre entes federativos desestimula a instalação de novas empresas e o planejamento de longo prazo por parte de investidores nacionais e estrangeiros (PRADO, 2022). A transição para um sistema unificado, com regras claras e estabilidade normativa, tende a aumentar a previsibilidade, reduzir riscos e impulsionar o ambiente de negócios no Brasil.

Portanto, ante as características supramencionadas do atual regime, fica evidente que sua superação por meio de um novo modelo de tributação se faz premente para se visar a consolidação de um sistema mais transparente, eficiente e inclusivo. Superadas essas constatações estruturais, é necessário avançar para uma análise crítica mais abrangente, voltada a refletir sobre os reais impactos da reforma para a inclusão social, ponderando seus limites, contradições e perspectivas futuras.

## **5. ANÁLISE CRÍTICA E PERSPECTIVAS**

Superadas as principais dificuldades estruturais do modelo atual, resta aprofundar o debate em torno das potencialidades e limites da reforma. Isso exige uma análise crítica do seu alcance, da sua capacidade real de reverter desigualdades e de sua inserção em um projeto de justiça fiscal mais amplo, que vá além da arrecadação e toque na redistribuição e na promoção da equidade.

A análise crítica da reforma tributária, sob o viés da inclusão social, revela que os avanços normativos são significativos, mas ainda insuficientes para romper com o ciclo estrutural de regressividade. No campo jurídico, a crítica não se limita à enumeração de falhas, mas busca compreender os pressupostos, implicações e eventuais contradições normativas ou práticas envolvidas.

Apresentou-se que o percentual a ser implantado no Brasil será um dos mais altos do mundo e, assim, oneroso para os consumidores. Entretanto, de outro lado, figura como alternativa para o equilíbrio e acessibilidade dos menos abastados, mesmo que de forma mínima, o *cashback*, que retornará valores pagos de impostos ao cidadão, amenizando os efeitos do aumento do preço de produtos.

A substituição dos tributos sobre consumo por um modelo dual de IVA, embora promissora em termos de simplificação e eficiência, não assegura por si só a progressividade da carga tributária. Trata-se de mecanismo de modernização de cobrança, mais assertivo, direto e simples, diminuindo a morosidade de recolhimentos, divisões, erros e até eventuais desvios, mas ressalte-se, não garante que atingirá a progressividade da carga tributária.

A ausência de medidas mais contundentes de justiça fiscal, como a efetiva tributação da renda e do patrimônio, permanece como obstáculo à consolidação de um sistema tributário mais igualitário. A dependência excessiva da tributação indireta continuará gerando distorções distributivas enquanto não for acompanhada por políticas de compensação robustas, como a ampliação do *cashback* e o fortalecimento de transferências diretas de renda.

Observe-se que a temática sobre uma justiça tributária passa por institutos de regressividade e de equilíbrio tributário. A pesquisa revela que quase 60% dos rendimentos brasileiros estão na posse de 10% da população, evidenciando desigualdades imensas e desproporcionais. Apesar disso, a discussão prioritária, que é a tributação de grandes fortunas, tem sua pauta pouco discutida e sem definições diretas e efetivas. Uma vez mais, a população que apresenta sua contribuição ao crescimento do país produzindo bens e serviços, tem seus ganhos tributados de forma elevada quando comparado aos ganhos de grandes fortunas.

O risco por criar uma empresa, assumir os pagamentos dos tributos, comprar insumos, vender produtos, ter inadimplência e pagar funcionários é admirável e deve ser considerado pelo mérito que o empresário teve. Os impostos que ele é submetido são elevados e enfraquecem seu poder de concorrer no mercado com outros produtores, sejam grandes ou estrangeiros. Mesmo assim, para o empregado, aquele que faz parte da classe operária, sua tributação é muito alta em comparação aos

seus ganhos. Ele consome os mesmos itens que um bilionário, o empresário que o emprega e até mesmo que alguém que está em situação de vulnerabilidade.

A reforma tributária é um alento para aqueles que há muito desejam pagar menos impostos. Não se ignora que muitos crimes fiscais, como sonegação, serão diminuídos, pois quando se vê justiça e retorno pelo o que se paga, temos a motivação de fazer o certo.

A estimativa de sonegação fiscal no Brasil ultrapassa R\$ 600 bilhões por ano, segundo levantamento do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ), comprometendo gravemente a capacidade do Estado de financiar políticas públicas essenciais.

Além disso, a implementação da reforma demandará elevado grau de coordenação federativa, regulamentação eficiente e capacidade administrativa para fiscalizar e operacionalizar os novos mecanismos. A governança tributária será um fator decisivo para o sucesso das medidas propostas. Perspectivas futuras devem considerar a criação de um sistema que integre justiça social, sustentabilidade e desenvolvimento econômico, com protagonismo dos direitos fundamentais na estrutura da tributação.

As práticas de ESG terão importante relação com a Reforma Tributária, onde a cobranças desses impostos devem ser feitos com transparências, efetividade e destinação correta. Por exemplo, o resultado da tributação de determinados produtos podem ser usados para estimular a adoção de práticas sustentáveis, como instalação de usina fotovoltaicas e material de reuso, gerando melhoria da população, progresso e crescimento econômico. No mesmo sentido, as empresas podem ser valer de órgãos de capacitação e treinamento para auxiliá-los na implantação de políticas de ESG, como governança, gestão de riscos e transparência.

Segundo levantamento do IBGE-SIDRA (2023), mais de 70% da arrecadação dos entes subnacionais ainda depende de tributos sobre circulação de bens e serviços. Isso mostra que a transição para o novo modelo exigirá reformas administrativas, capacitação técnica e reorganização da estrutura de arrecadação nos estados e municípios.

Considerando-se que, o resultado da arrecadação que remunera os investimentos em políticas públicas, é preciso cautela, previsibilidade e senso de urgência para que tudo ocorra dentro do previsto na legislação, mas sem atropelos, imperícia na gestão desses tributos e erros, fazendo com que a população que mais necessita fique cada vez mais marginalizada e carente desses serviços importantes.

Ademais, o sucesso da reforma tributária também dependerá da articulação federativa, da cooperação entre os entes e da fiscalização conjunta, elementos centrais para a efetividade de um

sistema que busca conciliar eficiência econômica com justiça fiscal. É necessário repensar os critérios de distribuição das receitas e garantir que a arrecadação adicional seja canalizada para políticas públicas redistributivas. O debate entre todos os personagens envolvidos é essencial para a contribuição do desenvolvimento desse novo modelo de arrecadação e tributação.

Instituições de Ensino Jurídico e Contábil, Associações de Classes, Governos Federal, Estadual e Municipal, Bancos públicos e privados, Autarquias e demais interessados no assunto devem promover eventos para ouvir os legisladores, administração e bancos, mitigando os efeitos que certamente acontecerão quando dessa transição. A organização e certeza da implantação da Reforma Tributária além de evitar todos os males mencionados, evita que oportunistas se valham desse momento para deixar de arrecadar e/ou conseguir isenções de multas e até descontos consideráveis, o que não é salutar quando se fala em renúncia fiscal e aplicação desses recursos.

Nesse contexto, a inclusão digital e a transparência fiscal são pilares essenciais para consolidar um sistema de governança tributária mais participativo e alinhado aos interesses tão necessários da inclusão social. Importante frisar que nosso sistema digital da Receita Federal do Brasil é reconhecido como um dos mais eficientes do mundo. Assim, acreditamos que temos recursos humanos para a implementação dessas mudanças e a integração dos sistemas, para abarcar os novos impostos advindos dessa reforma. No que tange à transparência fiscal, o Brasil tem aplicado diversos modelos de apresentação de transparência em seus sítios digitais.

## **CONCLUSÃO**

Fica claro que a reforma tributária brasileira, promovida pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 e regulamentada parcial pela Lei Complementar n.º 214/2025, representa um avanço necessário diante da histórica regressividade do sistema fiscal nacional. A substituição dos tributos incidentes sobre o consumo por um modelo dual de IVA (IBS e CBS), embora ainda não seja suficiente para corrigir distorções estruturais, representa um marco na trajetória da tributação indireta no país, para quem sabe proporcionar novas possibilidade de mitigação da regressividade em momento futuro.

Instrumentos como o cashback tributário, a previsão de alíquotas reduzidas e a busca por simplificação visam promover maior justiça fiscal, especialmente para as camadas mais vulneráveis da população. Entretanto, sua efetividade dependerá da correta regulamentação infraconstitucional, da coordenação federativa e da implementação técnica por parte da administração pública,

especialmente no tocante – quanto ao cashback – das medidas a serem tomadas pela Receita Federal na sua gestão, que representará a linha de atuação e implementação final.

Apesar do avanço, é preciso reconhecer que a reforma deixou lacunas significativas, como a ausência de uma reforma ampla da tributação sobre a renda e o patrimônio. A manutenção da isenção sobre lucros e dividendos – ao menos por enquanto, o que está sendo tratado nos bastidores do Congresso pelo atual Ministro da Economia -, e outras questões que nenhuma ou pouquíssimas alterações sofreram, como a tímida tributação sobre grandes fortunas ainda não regulamentado, contribuem para a perpetuação das desigualdades.

O atual modelo, que depende predominantemente da tributação sobre o consumo, mesmo com os avanços supramencionados, ainda está desalinhado com os princípios de isonomia material e justiça fiscal previstos na Constituição Federal, ao passo que aqueles que mais podem contribuir com a arrecadação e figuram no topo da pirâmide social acabam beneficiados pela atual sistemática.

É necessária uma reforma tributária mais abrangente, que não se limite à tributação sobre o consumo, sendo indispensável a implementação de mudanças significativas na estrutura tributária, elevando proporcionalmente a carga tributária sobre a renda e sobre o patrimônio, e reduzindo a carga sobre o consumo, por exemplo

A reforma deve ser vista como um primeiro passo. Para que alcance seus propósitos constitucionais, deverá ser complementada com políticas públicas de distribuição de renda, aprimoramento da justiça fiscal e fortalecimento da transparência tributária. A construção de um sistema mais justo não termina com a reforma, mas começa com ela. A justiça tributária não é um destino, mas um processo permanente de aperfeiçoamento institucional e compromisso social, talvez como todo o ordenamento jurídico e o próprio fim da ciência do Direito.

Portanto, a resposta à pergunta central da presente pesquisa — se a reforma tributária será capaz de mitigar a regressividade e promover justiça fiscal com inclusão social — ainda não pode ser dada de modo definitivo. Contudo, é possível afirmar que, sob o ponto de vista normativo, o Brasil deu um passo singelo, mas positivo.

Assim, a justiça fiscal não deve ser entendida como um marco estanque, mas como um compromisso contínuo do Estado com a dignidade humana, exigindo vigilância social, aperfeiçoamento legislativo e responsabilidade institucional.

## **REFERÊNCIAS**

APPY, Bernard. **Appy prevê aumento de 10% no poder de compra com Reforma Tributária. Ministério da Fazenda**, 28 fev. 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2025/fevereiro/appy-preve-aumento-de-10-no-poder-de-compra-com-reforma-tributaria>. Acesso em: 13 abr. 2025.

BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 38-43

BBB News Brasil. **4 dados que mostram por que o Brasil é um dos países mais desiguais no mundo, segundo relatório**. Disponível em <<https://www.bbc.com/portuguese/brasil-59557761>>. Acesso em 25 ago. 2024.

BRASIL. Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023. **Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências**. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 20 dez. 2023. - BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 5 out. 1988.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Nota Técnica sobre a estimativa de alíquota do IVA após alterações na reforma tributária**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2024. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2024/08/24/com-a-reforma-tributaria-brasil-vai-ter-o-maior-iva-do-mundo-entenda.ghtml>. Acesso em: 13 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Reforma Tributária – Perguntas e Respostas**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2023. Disponível em: [https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria\\_.pdf](https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria_.pdf). Acesso em: 13 abr. 2025.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento e Assistência Social, Família e Combate à Fome. **Cadastro Único – Famílias inscritas por faixa de renda per capita**. Brasília: MDS, 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Carga tributária no Brasil – 2022**. Brasília: RFB, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>. Acesso em: 12 abr. 2025.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed. 6ª reimp. Coimbra: Almedina, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CASTRO, Hélder Uzêda; LANDGRAF, Anna Tereza; BRITTO, Camila Guerreiro. **Desafios da Implementação do Cashback Tributário Previsto na Emenda Constitucional N. 132/2023**. In: VI Congresso Internacional de Políticas Públicas, 2024. Anais [...]. Disponível em:

[https://www.academia.edu/121635742/Desafios\\_da\\_Implementa%C3%A7%C3%A3o\\_do\\_Cashback\\_Tribut%C3%A1rio\\_Previsto\\_na\\_Emenda\\_Constitucional\\_N\\_132\\_2023](https://www.academia.edu/121635742/Desafios_da_Implementa%C3%A7%C3%A3o_do_Cashback_Tribut%C3%A1rio_Previsto_na_Emenda_Constitucional_N_132_2023). Acesso em: 13 abr. 2025.

FENAFISCO. Cashback de impostos: **entenda como a reforma tributária pode devolver parte dos tributos no consumo aos mais pobres**. Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital, 10 mar. 2023. Disponível em: <https://fenafisco.org.br/10/03/2023/cashback-de-impostos-entenda-como-a-reforma-tributaria-pode-devolver-parte-dos-tributos-no-consumo-aos-mais-pobres/>. Acesso em: 13 abr. 2025.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton & Company, 2000.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Sistema IBGE de Recuperação Automática – SIDRA**. Disponível em: <https://sidra.ibge.gov.br>. Acesso em: 13 abr. 2025.

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Sistema Tributário: Justiça Fiscal e Eficiência Econômica**. Brasília: IPEA, 2023.

NABUCO, Joaquim. **Minha formação**. 46. ed. São Paulo: Martin Claret, 2001.

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Consumption Tax Trends 2022**. Paris: OECD Publishing, 2022.

PRADO, A. C. **Impactos da reforma tributária e o fim da guerra fiscal**. Revista Foco, v. 12, n. 3, p. 95–110, 2022. Disponível em: <https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/download/7121/5122/17142>. Acesso em: 13 abr. 2025.

SABOYA, Luciana. **Tributação e desigualdade social**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022.

SINPROFAZ. **Sonegômetro – Estimativa de Sonegação Fiscal no Brasil**. Brasília: SINPROFAZ, 2024. Disponível em: <https://sonometro.com>. Acesso em: 13 abr. 2025.

SOUSA, Marcos Aurélio Pereira de. **Justiça fiscal e capacidade contributiva: fundamentos para uma tributação igualitária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

WORLD INEQUALITY LAB. **World Inequality Report 2022**. Paris: World Inequality Lab, 2022. Disponível em: <https://wir2022.wid.world>. Acesso em: 13 abr. 2025.