

UNILEÃO
CENTRO UNIVERSITÁRIO DOUTOR LEÃO SAMPAIO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

LIDIA ALESSANDRA PEREIRA REINALDO

**A REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS NA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA
NO BRASIL: uma análise da tributação sobre o consumo**

JUAZEIRO DO NORTE-CE
2025

LIDIA ALESSANDRA PEREIRA REINALDO

**A REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS NA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA
NO BRASIL: uma análise da tributação sobre o consumo**

Trabalho de Conclusão de Curso – *Artigo Científico*,
apresentado à Coordenação do Curso de Graduação
em Direito do Centro Universitário Doutor Leão
Sampaio, em cumprimento às exigências para a
obtenção do grau de Bacharel.

Orientador: Ma. Iamara Feitosa Furtado Lucena

JUAZEIRO DO NORTE-CE
2025

LIDIA ALESSANDRA PEREIRA REINALDO

**A REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS NA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA
NO BRASIL: uma análise da tributação sobre o consumo**

Este exemplar corresponde à redação final aprovada do
Trabalho de Conclusão de Curso de LIDIA
ALESSANDRA PEREIRA REINALDO.

Data da Apresentação 24/06/2025

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Ma. Iamara Feitosa Furtado Lucena/UNILEÃO

Membro: Prof. Esp. Irenaldo da Silva Vidal de Negreiros Junior/UNILEÃO

Membro: Prof. Esp. André Carvalho Barreto/UNILEÃO

JUAZEIRO DO NORTE-CE
2025

A REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS NA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA NO BRASIL: uma análise da tributação sobre o consumo

Lidia Alessandra Pereira Reinaldo¹

Iamara Feitosa Furtado Lucena²

RESUMO

O presente artigo, procura analisar os impactos da reforma tributária instituída pela Emenda Constitucional n. 132/2023, regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025, especialmente no que tange à distribuição de renda no Brasil, com ênfase na tributação sobre o consumo por meio do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Considerando que o sistema tributário brasileiro historicamente apresenta caráter regressivo, a pesquisa busca compreender se a nova estrutura fiscal poderá contribuir para a redução das desigualdades sociais e da redução da regressividade. A metodologia utilizada foi qualitativa, baseada em pesquisa bibliográfica e documental, com análise de legislações, estudos acadêmicos e dados institucionais relevantes, entre o período de 2020 a 2025. A investigação evidenciou que a criação do IBS e da CBS tem potencial para tornar o sistema mais simples, eficiente e justo, especialmente, com a adoção do cashback e da tributação no destino. A conclusão indica que a reforma traz avanços importantes para a justiça fiscal, ao propor mecanismos que beneficiam as camadas de menor renda e promovem maior equilíbrio entre os entes federativos. No entanto, sua efetividade dependerá da implementação adequada e do acompanhamento contínuo de seus efeitos. O estudo sugere, ainda, que futuras pesquisas aprofundem a análise sobre os impactos específicos da nova tributação em setores essenciais e nas finanças públicas locais.

Palavras Chave: Sistema Tributário Brasileiro; Tributação sobre o consumo; Reforma tributária; IBS; CBS.

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo, analisou a reforma tributária inaugurada pela Emenda Constitucional nº132/2023 (seguida pela instituição da Lei Complementar nº214/2025), com foco na análise dos possíveis reflexos das mudanças que serão introduzidas para a distribuição de renda, especialmente relacionado a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

¹ Graduanda do Curso de Direito do Centro Universitário Doutor Leão Sampaio/Unileão-
lidiaalessandra97@gmail.com

² Professora do Centro Universitário Doutor Leão Sampaio/UNILEÃO, Mestre em
Direito_UNISANTOS_iamara@leaosampaio.edu.br

O sistema tributário vigente caracteriza-se pela incidência de tributos indiretos sobre o consumo, como ICMS, ISS, PIS, IPI, II e COFINS³, que são reconhecidos por sua complexidade, fragmentação, cumulatividade e impacto regressivo, ou seja, capacidade limitada de promover justiça fiscal. Essa estrutura acentua a regressividade do sistema tributário brasileiro, pensando mais sobre as camadas de menor renda. (Fernandes Júnior, 2023).

Entre as principais mudanças, está a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que prometem unificar e racionalizar a tributação sobre o consumo, buscando simplificar o sistema tributário, tornando-o mais eficiente e transparente, entretanto, permaneciam incertezas sobre seus reais efeitos na distribuição de renda e arrecadação (Instituto Universitário de Lisboa, 2023). Ainda que se saiba que a simplificação dos tributos pode aumentar a eficiência econômica e reduzir o custo de conformidade para empresas e o governo, há menos clareza sobre o efeito distributivo dessas arrecadações. Faltam dados e análises conclusivas que indiquem precisamente como as mudanças influenciarão a carga tributária entre diferentes faixas de renda.

A problemática investigada foi: como as mudanças propostas nos tributos sobre o consumo poderão afetar a distribuição de renda no Brasil? Assim, as hipóteses levantadas de que a reorganização fiscal, ao unificar a carga tributária sobre o consumo, teria o potencial de mitigar a regressividade do sistema atual e promover uma maior justiça fiscal. Contudo, foi levantada a possibilidade de que, apesar das intenções, as mudanças poderiam não se traduzir em benefícios concretos para as camadas mais baixas da população.

O objetivo geral da pesquisa é analisar os impactos da reforma fiscal na distribuição de renda no Brasil, com foco na tributação sobre o consumo. Partindo disso, os objetivos específicos delineados foram: identificar as principais mudanças introduzidas pela reforma tributária nos tributos indiretos; analisar o alcance do princípio da justiça fiscal na nova regulamentação; e avaliar os efeitos esperados da reforma na redução da desigualdade no Brasil.

Portanto, a realização da pesquisa se deu pela importância da simplificação tributária no contexto econômico e social atual do Brasil, por envolver uma análise de como a mudança legislativa poderá afetar as camadas mais pobres. Conforme dispõe Rossignoli (2024), a

³ ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços): Tributo estadual que incide sobre a circulação de mercadorias, transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação; ISS (Imposto Sobre Serviços): Tributo municipal que incide sobre a prestação de serviços definidos em lei complementar, de competência dos municípios e do Distrito Federal; PIS (Programa de Integração Social): Contribuição social destinada ao financiamento do seguro-desemprego e abono salarial, cobrada das empresas; IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados): Tributo federal que incide sobre a fabricação e importação de produtos industrializados; II (Imposto de Importação): Tributo federal que incide sobre a entrada de mercadorias estrangeiras no Brasil; COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social): Contribuição social devida pelas empresas para financiar a seguridade social (saúde, previdência e assistência social).

reforma fiscal não afeta somente a forma de arrecadação fiscal, mas também a dinâmica econômica e social do país. Ainda segundo a autora, essas mudanças são fundamentais para a prática jurídica tributária, ao exigirem que os profissionais da área adaptem suas estratégias e enfoques às novas necessidades e desafios impostos pela reforma.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 METODOLOGIA

A pesquisa desenvolvida neste trabalho é de natureza básica e estratégica, voltada à aquisição de conhecimento sobre o sistema tributário brasileiro e os possíveis efeitos redistributivos da Emenda Constitucional n.132/2023, especialmente no que se refere ao impacto da reorganização fiscal sobre as camadas mais pobres da população. Adota-se uma abordagem qualitativa, estruturada nos métodos exploratório e descritivo, com ênfase na análise bibliográfica e documental. Considerando a complexidade do tema, optou-se por um estudo de fontes normativas, doutrinárias e acadêmicas, com o intuito de oferecer uma leitura crítica e abrangente das mudanças propostas (Gil, 2022).

Nesse contexto, o método demonstra-se particularmente adequado não somente para descrever as alterações legislativas, mas para interpretar seus significados jurídicos, sociais e econômicos, bem como compreender os possíveis desdobramentos da implementação do IBS e da CBS sobre a distribuição de renda e a estrutura federativa brasileira.

As fontes foram obtidas de bases de dados de sites de pesquisa científica como Scielo, Portal de Periódicos da Capes, Google Acadêmico e Acervo da Biblioteca Digital da Instituição Unileão, com filtro temporal de 5 (cinco) anos, com publicações entre 2020 à 2025. Como se trata de um tema atual e ainda com estudos sendo feitos a respeito, foram considerados estudos publicados no período de 2020 a 2025, para garantir que as informações sejam atuais e pertinentes ao tema.

Portanto, a metodologia descrita, proporcionada na revisão bibliográfica, fornece uma base sólida para a realização da pesquisa, assegurando que os resultados sejam confiáveis e relevantes. A estrutura lógica e a clareza nos procedimentos ajudarão a reforçar a validade científica do estudo, permitindo que outros possam replicar o estudo e construir sobre a pesquisa realizada.

2.2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.2.1 A tributação sobre o consumo no Brasil

A matriz tributária brasileira é amplamente reconhecida por sua natureza regressiva com uma forte dependência dos tributos sobre o consumo, o que significa dizer que a carga tributária sobre o consumo incide de forma desproporcional sobre as camadas menos favorecidas da população, que destinam grande parte do que ganham à aquisição de bens e serviços. Esse cenário contraria o princípio da capacidade contributiva, que sugere que os tributos devem ser proporcionais à capacidade econômica dos indivíduos, promovendo uma distribuição mais justa da carga fiscal (Pessôa, 2024). Diferente dos tributos diretos que incidem sobre a renda e o patrimônio, e não consideram a capacidade contributiva de cada cidadão. Com efeito, distorcido, que vai na contramão do princípio da capacidade contributiva, o que agrava as desigualdades sociais existentes (Azevedo, 2024).

No Brasil, os principais tributos sobre o consumo são IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS cobrados pela União, pelos Estados e pelos Municípios, que incidem, de forma geral, sobre a compra de bens e a contratação de serviços. A saber, são desses tributos a maior parte das receitas provenientes do consumo de bens e serviços, que incidem de forma indireta, ou seja, impostos que pesam no orçamento dos mais pobres. Indubitavelmente, caracteriza um sistema regressivo, onde quem tem menor renda acaba pagando mais tributos. Esse desequilíbrio compromete o poder de compra dos trabalhadores, fere o princípio da capacidade contributiva e agrava a desigualdade social. Além disso, essa forma de tributação impacta tanto a renda quanto a possibilidade de acumular patrimônio, ampliando ainda mais as desigualdades sociais (Moreira, 2023).

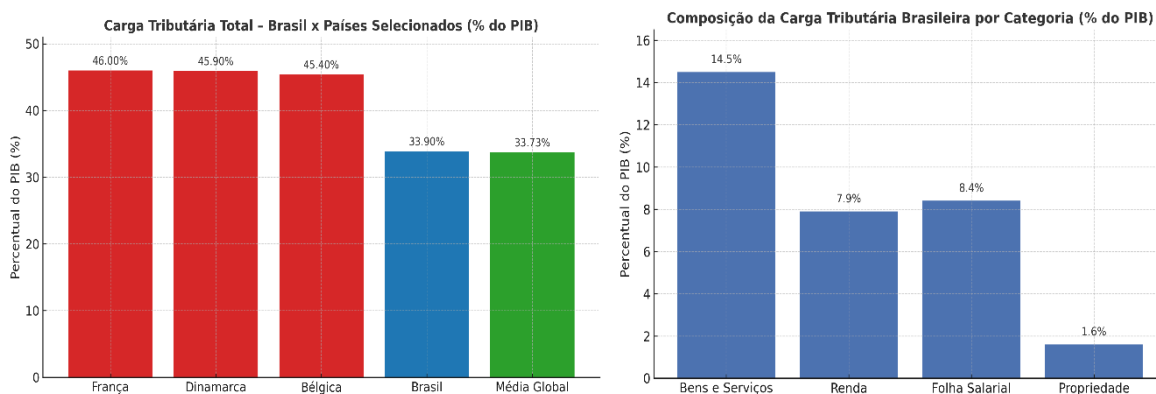
Nesse sentido, para ilustrar os efeitos da desigualdade no sistema tributário, um estudo do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas, mostrou que a desigualdade de renda no Brasil vem aumentando desde 2015, atingindo em março de 2019 o maior nível já registrado, com índice de Gini⁴ em 0,6257. Por sua vez, outro levantamento, baseado em declarações do Imposto de Renda, da alta classe, indicando que 29,1 milhões das pessoas físicas, têm acesso a mais isenções e acabam pagando menos tributos do que aqueles com rendas médias e baixas (Moreira, 2023).

Neste cenário, é comum questionar se o país tem, de fato, uma carga tributária alta. Por iguais razões, estudos da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento

⁴ É um instrumento matemático, para medir o grau de concentração de renda ou riqueza de determinado grupo, como a população de um país.

Econômico), aferiram que a média global do PIB gira em torno de 33,73%, enquanto o Brasil atinge 33,90%, portanto próximo dessa média global, abaixo apenas de países como França, Dinamarca e Bélgica, que superam os 45%, que, no entanto, são considerados países desenvolvidos (Rossignoli e Franco, 2024). Embora o Brasil tenha uma carga tributária aproximada à de nações desenvolvidas, a percepção de excesso de tributos surge não do volume total, mas da forma como esses impostos são estruturados.

Neste passo, a OCDE demonstra, ainda, que o país é o segundo no ranking de tributação sobre bens e serviços, essa categoria ocupando cerca de 14,5% do PIB. Em comparação com a média global de arrecadação, a incidência sobre o consumo responde pela maior fatia do que é arrecadado, superando outros tributos sobre a renda, que ocupa 7,9%, folha salarial 8,4% e propriedade 1,6% (Madureira e Cardoso, 2025).



Nesse contexto, o resultado é um impacto direto no cotidiano do contribuinte, que sente o impacto em cada compra ou em qualquer aquisição seja de bens ou serviços, enquanto países desenvolvidos equilibram melhor a tributação entre consumo, renda e patrimônio. No Brasil, o peso recai, principalmente, sobre o consumo, ampliando a sensação de onerosidade para as classes médias e baixas, que destinam grande parte de sua renda a gastos essenciais. Independentemente de eventuais repasses ou compensações ao longo da cadeia produtiva, esse fator não diminui o impacto direto dos tributos no orçamento das famílias de baixa renda, acentuando, assim, sua regressividade.

Desse modo, a Constituição Federal, em seu artigo 170, estabelece a justiça social como fundamento orientador para a redução das desigualdades, ou seja, um fundamento de ordem econômica. Portanto, é essencial que uma reforma tributária busque alinhar eficiência econômica com justiça fiscal. Isso aduz necessariamente o respeito ao princípio da capacidade contributiva, para garantir maior equidade no sistema tributário e promover uma sociedade mais justa e igualitária (Madureira e Cardoso, 2025).

Por tais razões, a reforma surge como resposta a uma estrutura fiscal caracterizada pela complexidade e ineficiência, com necessidade de simplificação e maior justiça fiscal, se tornando o principal motivador para a implementação de mudanças fiscais. Isto posto, a intersecção entre os direitos econômico, tributário e financeiro ganha relevância, com vistas a construir um sistema tributário mais eficiente e justo. Por via de consequência, uma organização fiscal com simplificação, transparência e eficiência (Duarte, 2023).

2.2.1.1 breve contexto histórico

Consequentemente, para falar dos impactos da reforma tributária, é necessário inicialmente, uma análise crítica das bases históricas e estruturais do sistema vigente. Os tributos acompanharam a evolução das instituições políticas, servindo inicialmente como instrumentos de dominação e, mais tarde, como formas de repartição de responsabilidades nas comunidades.

A princípio, a cobrança de tributos refletia os interesses da Coroa portuguesa, marcada pela exploração fiscal, corrupção e ausência de um sistema tributário estruturado. Os principais impostos incluíam a vintena (sobre pau-Brasil, especiarias e pescado), os quintos (20% sobre metais preciosos), os dízimos (10% das colheitas e do comércio exterior), além de taxas sobre o uso de rios e outras contribuições. Com a vinda da Família Real em 1808, iniciou-se uma reorganização tributária, como efeito, foram criados novos tributos como o Imposto sobre Importações (com a abertura dos portos), o imposto do selo, o Imposto Predial (com a décima urbana, de 10% sobre o valor de aluguel), e a Contribuição de Polícia. Além disso, surgiram encargos como a pensão para a Capela Imperial, o imposto de sisa (10% sobre compra e venda de imóveis), a meia sisa (5% sobre venda de escravos) e a décima sobre heranças e legados (Abrahm, 2025).

No entanto, após a Proclamação da República, em 1889, o Brasil passou finalmente a contar com um sistema tributário formal, consolidado na Constituição de 1891, como efeito, o país estabeleceu regras claras para a cobrança de tributos, fixando limites ao poder de tributar e repartindo competências entre União, Estados e Municípios. Ademais, foi em 1922 que surgiu, pela primeira vez, o Imposto de Renda no Brasil, marcando um passo importante na modernização da arrecadação (Abrahm, 2025).

Por sua vez, a Constituição de 1934 trouxe mudanças significativas, sobretudo na forma como as receitas eram distribuídas entre os entes federativos. Nessa época, os Estados passaram a ter competência exclusiva para cobrar o imposto sobre vendas e consignações, um antecessor

direto do atual ICMS. Vale destacar que a Constituição de 1937 se manteve no mesmo sistema da antecessora, sem que houvesse alguma alteração significativa ao sistema tributário brasileiro (Abrahm, 2025).

Em seguida, a constituição de 1946, não promoveu mudanças substanciais no sistema tributário, mas reforçou o papel dos Municípios ao ampliar suas competências. A eles foram atribuídos o imposto do selo municipal e o imposto sobre indústrias e profissões, até então de competência dos Estados. Além disso, os Municípios passaram a receber 10% da arrecadação do imposto de renda da União, de modo geral a constituição marcou uma inflexão importante na estrutura federativa ao estabelecer um sistema mais formalizado de transferências de recursos tributários entre os entes federativos (Abrahm, 2025).

Em 1965, a emenda constitucional n.18/1965 modificou toda a estrutura do sistema tributário nacional de 1966, em outras palavras, essa modificação foi tão importante que a constituição de 1988 recepcionou essas modificações que perdura aos dias atuais. Essa emenda estabeleceu pontos importantíssimos ao sistema tributário, estabelecendo a competência dos estados, sua arrecadação, redistribuição da receita entre os entes, imposto de circulação de mercadorias, regras para incentivos fiscais (Santos, 2024).

Por fim, a Constituição Federal de 1988 simbolizou a consolidação do processo de redemocratização do Brasil e trouxe avanços significativos no campo tributário, que passou a ser orientado por princípios da capacidade contributiva, a legalidade e a vedação ao confisco. Vale observar que o sistema tributário, passou a ser compreendido em quatro blocos: o Sistema Tributário Nacional em sentido estrito (arts.145 a 149), que define os tipos de tributos, suas características e as formas de sua incidência; as Limitações ao Poder de Tributar (arts.150 a 152), que fixam os princípios que protegem o contribuinte e estabelecem as imunidades tributárias; a Distribuição de Competências Tributárias (arts.153 a 156-B e 195), dividida entre os entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), a atribuição de instituir tributos; e a Repartição das Receitas Tributárias (arts.157 a 162), que regula como será feita a divisão dos recursos arrecadados entre os entes federados (Abrahm, 2025).

Pelo exposto, apesar desses avanços normativos, a estrutura permaneceu marcada por elevada complexidade, com inúmeros tributos sobrepostos e competências fragmentadas entre os entes federativos. Além desse fator, a forte incidência de tributos indiretos sobre o consumo acentuou a regressividade do sistema atual (Rossignoli e Franco, 2024).

2.2.1.3 Regressividade e justiça fiscal

Nesse contexto, a atual estrutura de tributação nacional, que é majoritariamente indireta e incide sobre o consumo, não é apenas ineficiente, mas também injusta, contribuindo significativamente para a desigualdade social do Brasil. A carga tributária agrava a situação de vulnerabilidade econômica e compromete a garantia do mínimo existencial para os cidadãos mais pobres (Rossignoli e Franco, 2024).

Em linhas gerais, a tributação indireta, quando analisada sob o prisma da tributação sobre o consumo, revela um claro efeito regressivo. A regressividade ocorre quando os tributos pesam proporcionalmente mais sobre os contribuintes de menor renda, contrariando o princípio da progressividade, que propõe que a carga tributária aumente de acordo com a capacidade econômica do contribuinte (Schoueri, 2025).

Nesse contexto, é evidente que o sistema atual penaliza justamente aqueles que menos podem contribuir, ampliando desigualdades sociais e econômicas. Isso se dá porque, à medida que a renda do contribuinte aumenta, a parcela destinada ao consumo tende a diminuir. Pessoas com menor poder aquisitivo geralmente consomem quase toda a sua renda sobre bens e serviços, sendo, portanto, integralmente alcançadas pelos tributos indiretos. Já aqueles com maior renda tendem a direcionar uma parte significativa de seus recursos para investimentos ou poupança, que, em um primeiro momento, não são afetados por esse tipo de tributação. Isso faz com que os mais pobres acabem arcando com uma carga tributária bem superior (Schoueri, 2025).

É mister esclarecer o conceito de justiça fiscal, isto é, refere-se à equidade na distribuição da carga tributária entre os cidadãos. A justiça fiscal se manifesta em duas dimensões principais: a equidade horizontal, que dispõe, que contribuintes com capacidade econômica semelhante sejam tributados igualmente; e a equidade vertical, que determina que aqueles com maior capacidade de pagamento devem contribuir mais (Schoueri, 2025).

Por sua vez, o princípio da capacidade contributiva orienta a estruturação da relação jurídico tributária a partir desses dois eixos fundamentais, estando diretamente vinculado à ideia de justiça fiscal. A priori, atua como um critério limitador da tributação, exigindo que o fato gerador recaia apenas sobre situações que demonstrem efetiva manifestação de riqueza. Além disso, entre os diversos eventos tributáveis, o princípio determina que a cobrança deve ser gradativa, conforme o potencial econômico do contribuinte, ou seja, quanto maior sua capacidade financeira, maior deve ser a participação no custeio dos tributos. (Rodrigues Rolim, 2024).

Desse modo, a regressividade da carga tributária sobre o consumo, não apenas viola o princípio da capacidade contributiva, mas também se opõe ao ideal de progressividade. A

política tributária atual vigente não respeita esse princípio, pois não aplicar adequadamente critérios como a essencialidade dos produtos. A seletividade sobre o consumo é uma forma de mitigar a regressividade, permitindo que produtos essenciais tenham alíquotas menores, enquanto produtos supérfluos poderiam ser tributados de forma mais elevada (Fernandes Júnior, 2023).

Por outro lado, ao compreender que o tributo sobre o consumo incide diretamente sobre a renda manifestada no ato de consumir, o efeito regressivo torna-se ainda mais evidente. Nesse cenário, o critério da essencialidade ganha destaque, uma vez que produtos considerados indispensáveis à vida cotidiana são menos onerados, justamente por serem essenciais ao bem-estar da população. Aliás, reconhecida a regressividade da tributação do consumo quando confrontada com a renda, reforça-se a importância do princípio da seletividade com base na essencialidade como instrumento de correção das distorções e promoção de um sistema mais justo (Schoueri, 2025).

Em síntese, o princípio da capacidade contributiva deve se aplicar tanto ao contribuinte quanto, e principalmente, à própria Fazenda Pública, sobretudo quando esta atua em desacordo com a legalidade ou a Constituição. É incompatível com a noção de justiça exigir tributo com base em fatos inexistentes ou distorcidos, especialmente ao desconsiderar o direito da parte de produzir provas e tê-las devidamente valoradas, o que, em muitos casos, ainda é tratado como uma concessão excepcional pelo julgador (Machado Segundo, 2025).

É nesse cenário de desequilíbrio que surge a necessidade de transição de um modelo regressivo para um modelo progressivo de tributação. A progressividade não deve estar restrita à tributação da renda, mas precisa ser incorporada também na tributação do consumo, por meio de mecanismos como a seletividade, a devolução de tributos aos mais pobres e a diferenciação de alíquotas conforme a essencialidade dos bens e serviços consumidos (Machado Segundo, 2025).

Indubitavelmente, a reforma tributária surge, para mitigar essa regressividade e ir ao encontro do princípio capacidade contributiva e ao alcance da justiça fiscal, ao introduzir um sistema mais equitativo. Sem dúvidas, essa mudança é um marco essencial e necessário para reduzir a regressividade da tributação no Brasil. A Emenda Constitucional nº 132/2023, embora mantenha o consumo como base central da arrecadação, introduziu avanços importantes no sentido de promover maior justiça fiscal. O modelo dual de IVA, ao unificar tributos indiretos como o IBS e a CBS, pode simplificar a aplicação do princípio da capacidade contributiva, e como consequência, atenuar a regressividade e alcançando maior justiça fiscal (Oliveira e Lucena, 2024).

Por fim, o objetivo da reforma é criar um sistema mais justo, onde quem pode mais contribua mais, e quem pode menos, seja protegido de forma mais efetiva pelo Estado, aproximando o sistema tributário brasileiro de um modelo verdadeiramente progressivo, orientado pela justiça fiscal e pela solidariedade tributária (Santos, 2024).

2.2.2 Tributação sobre o consumo, motivos que levaram a efetiva reforma tributária

Desse modo, desde a promulgação da Constituição de 1988, reconhecia-se a necessidade de uma ampla reorganização fiscal, especialmente na tributação sobre o consumo. O sistema instituído pela CF/88 mostrou-se excessivamente complexo e oneroso, apresentando diversas fragilidades, como a forte regressividade, com a penalização dos contribuintes de menor renda; a cumulatividade, com incidência em cascata; a complexidade normativa, devido à multiplicidade de legislações entre os entes federativos; a falta de isonomia, com privilégios fiscais a determinados setores; a ineficiência econômica, promovendo distorções na alocação de recursos e estimulando a guerra fiscal; e a elevação dos custos de conformidade tributária (Abrahm, 2025).

No tocante, dessa excessiva fragmentação e ineficácia do sistema tributário, isto é, seu modelo de arrecadação, se caracteriza pela predominância da tributação indireta sobre o consumo, por meio de impostos como ICMS, ISS, II, PIS, COFINS e IPI. Esse modelo se comprovou ao longo do tempo excessivamente fragmentado, cumulativo e complexo, além de estruturalmente regressivo, com diferentes regras para cada tributo (Duarte, 2023).

Um verdadeiro labirinto normativo, que varia de estado para estado e de município para município, atingindo as camadas de menor renda da população, já que tributos indiretos incidem igualmente sobre todos os consumidores, independentemente de sua capacidade contributiva.

Além da sobreposição de incidências, há de fato o problema da cumulatividade em alguns tributos federais, o que resultava em um aumento artificial dos preços ao longo das cadeias produtivas, tal estrutura dificultava investimentos, aumentava os custos de conformidade para as empresas e penaliza o consumidor final. A complexidade do sistema era tamanha, demandando a necessidade urgente de um novo modelo mais simplificado, transparente e justo (Azevedo, 2024).

Ao longo das décadas seguintes, várias propostas de emenda constitucional buscaram enfrentar essas questões, destacando-se a PEC n.175/1995, a PEC n.41/2003, a PEC n. 293/2004 e a PEC n.233/2008. Todas apontavam para a extinção do IPI e para uma reformulação profunda do ICMS, com base no modelo do Imposto sobre Valor Agregado

(IVA). Mais recentemente, duas propostas se sobressaíram: a PEC n.110/2019, do Senado Federal, e a PEC n. 45/2019, da Câmara dos Deputados, esta última convertida, ao final, na Emenda Constitucional nº 132/2023 (Abrahm, 2025).

A redação original da PEC n. 45/2019 previa a unificação do IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS na forma de um único imposto, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), além da criação do Imposto Seletivo, de caráter extrafiscal, com a instituição de um Comitê Gestor nacional, e período de transição de 10 anos. Contudo, após tramitação na Comissão Especial da Câmara e a apresentação de mais de 200 emendas, a proposta foi relatada pelo Deputado Aguinaldo Ribeiro, que elaborou texto substitutivo aprovado em agosto de 2023, encaminhado ao Senado Federal, o texto passou por nova rodada de discussões e recebeu mais de 800 emendas, sob relatoria do Senador Eduardo Braga, após aprovação no Senador, retornou à Câmara dos Deputados para deliberação final, sendo promulgada em 20 de dezembro de 2023, na forma da Emenda Constitucional n. 132 (Abrahm, 2025).

Buscando alcançar simplicidade transparência e eficiência, o legislador optou seguir o modelo de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), que é amplamente reconhecido e valorizado por simplificar a cobrança de tributos, tornando as operações econômicas mais transparentes, facilitando a compreensão tanto para os contribuintes quanto para o Fisco. No entanto, devido à estrutura federativa do Brasil, optou-se por um modelo de Dual de IVA, que respeita as competências tributárias da União, dos estados e dos municípios (Topias, 2024).

Neste momento, a escolha pelo modelo de IVA Dual foi estratégica para garantir a autonomia fiscal de estados e municípios, algo essencial em um país com dimensões continentais e estrutura federativa complexa como o Brasil, ao propósito de reservar a arrecadação desses entes, que é fundamental para que continuem cumprindo suas funções locais. Por outro lado, essa autonomia precisa conviver com a urgência de um sistema tributário mais simples, eficiente e transparente. Para que o IVA Dual funcione como proposto, é crucial que sua implementação seja feita de forma coordenada, sem perder de vista os princípios que inspiraram a reforma. (Abrunhosa Topias, 2024).

Neste passo, o desenho institucional, busca alinhar a política tributária brasileira aos princípios da capacidade contributiva, da transparência e da equidade. Com a adoção do IVA dual, é primordial a utilização do princípio da não-cumulatividade e da neutralidade, para a promoção e unificação de novos impostos a serem instituídos. O modelo dual promoveu a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios; e a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) de

competência da União, tendo como efeito a extinção do ICMS, ISS, PIS, COFINS e a extinção parcial do IPI (Topias, 2024).

Por sua vez, o IBS, irá substituir o ISS e o ICMS, propondo uma unificação da tributação sobre bens e serviços, o que pode resultar em uma arrecadação mais eficiente, prevendo-se assim uma alíquota uniforme que incidirá sobre a circulação de bens e serviços. Por isso, outro ponto central é a redefinição das competências tributárias entre os entes federativos, com o compartilhamento da arrecadação do IBS entre União, Estados e Municípios, em busca de um equilíbrio entre a autonomia dos entes e uma repartição mais equitativa dos recursos arrecadados (Olivera e Lucena, 2024).

O compartilhamento de arrecadação do IBS, tem a intenção de dirimir preocupações antigas quanto à autonomia entre os entes federados, visando equilibrar e promover um estado unitário. Por isso, o imposto será centralizado, ou seja, sua receita será administrada por um Comitê Gestor Federal. Esse comitê irá agir como órgão regulador e centralizador do imposto, isto é, fará a arrecadação das receitas e, por consequência, sua distribuição entre os estados, Distrito Federal e Municípios (Oliveira Santos, 2024). Essa forma de arrecadação tem potencial de simplificar o sistema e reduzir a guerra fiscal entre os Estados e municípios.

O Comitê Gestor do IBS será composto por 54 membros, dentre eles, 27 representando os Estados e o Distrito Federal, e outros 27 representando os Municípios e o Distrito Federal. No grupo municipal, 14 membros serão eleitos com o mesmo peso de voto para cada município, enquanto os outros 13 serão escolhidos com base em votos proporcionais à sua população. Para uma decisão ser aprovada, será necessário o apoio da maioria absoluta dos representantes estaduais, quanto aos representantes municipais, bastará a maioria absoluta dos votos (Schoueri, 2025).

Já a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) será um tributo federal que substituirá o PIS, a COFINS e o IPI, unificando-os em uma única contribuição. A base de cálculo da CBS incidirá sobre a receita bruta das empresas, aplicando uma alíquota única para simplificar a apuração e a arrecadação, de forma que todos os setores contribuam com uma mesma alíquota sobre sua receita (Abraham, 2025).

A implementação da CBS tem o objetivo de simplificar o sistema tributário brasileiro, que hoje é conhecido por sua complexidade e alto custo de conformidade. Logo, ao consolidar o PIS, IPI e a COFINS em um único tributo, espera-se, como efeito, reduzir as obrigações acessórias e as dificuldades de interpretação das normas, que atualmente geram muitos litígios. Contudo, apesar das vantagens desse modelo, existem preocupações sobre o impacto que uma alíquota uniforme e também pela forma de cálculo no regime não cumulativo, poderá ter em

setores específicos, como saúde, educação e serviços essenciais, onde a capacidade de repasse do custo tributário é menor (Pessôa, 2024). Esses setores podem enfrentar dificuldades para manter os preços competitivos e absorver o custo do tributo, levantando questionamentos sobre a adequação da CBS em diferentes setores.

A mudança completa para o novo sistema seguirá um regime de transição, respeitando a capacidade de alteração dos entes federativos. É forçoso esclarecer, por não ser objeto desta pesquisa, que além da criação do IBS e da CBS, foi instituído um novo tributo federal, o Imposto Seletivo (IS), informalmente conhecido como “imposto do pecado”. De natureza extrafiscal, esse tributo tem como finalidade desestimular o consumo de bens e serviços que causem danos à saúde ou ao meio ambiente, como cigarros, bebidas alcoólicas e outros produtos similares (Abrahm, 2025).

Em suma, a reforma não apenas pretende simplificar e tornar mais transparente o sistema tributário, como também criar condições para uma redistribuição mais justa da carga fiscal. Denota-se por fim, uma profunda transformação no sistema tributário brasileiro, substituindo a lógica fragmentada por um modelo mais racional e integrado, adotando o princípio da não cumulatividade como pilar central, para que em cada etapa da cadeia produtiva, seja realizada a tributação efetiva em cima do valor adicionado (Oliveira, 2024).

Em linhas gerais, o IBS e a CBS, incidiram sobre as mesmas operações no consumo de bens e serviços, ou seja, mesmo fato gerador, mesma base de cálculo e imunidades recíprocas. Espera-se que, como as obrigações serão acessórias entre os mesmos, seja realizada uma manutenção para que simplifique as operações de recolhimento desses tributos, para que realmente a reforma continue caminhando no mesmo sentido de sua ideia central, é necessário a simplificação desse novo sistema tributário (Bernardes Casado, 2024).

O país vive agora a fase de regulamentação dos novos tributos, onde a lei complementar deverá garantir princípios como simplicidade, cooperação, transparência e justiça fiscal, conforme previsto no art. 145, §3º Constituição Federal (Brasil, 2023). A principal diferença entre o IBS e a CBS reside em sua natureza jurídica: o primeiro é classificado como imposto, enquanto o segundo é uma contribuição destinada à seguridade social (Topias, 2024).

Apesar disso, ambos compartilham um conjunto de características inovadoras que os distinguem dos tributos atualmente vigentes no sistema brasileiro, dentre os quais, destacam-se a ampla base de incidência, que abrange bens e serviços; a tributação no destino, com incidência conforme o local de consumo; o modelo de dual de IVA, com competências compartilhadas entre os entes federativos; a não cumulatividade plena, permitindo a apropriação integral dos créditos; a legislação uniforme; a cobrança por fora, ou seja, com o valor do tributo destacado

do preço; a existência de alíquotas padrão e regimes de isenção específicos; a desoneração das exportações e dos investimentos; e o mecanismo de devolução de tributos via cashback, voltado à redução da regressividade. Esses elementos estão constitucionalmente previstos, no artigo 156-A da Constituição Federal (relativo ao IBS) e no inciso V do artigo 195 (relativo à CBS), introduzidos pela Emenda Constitucional n.132/2023 (Topias, 2024).

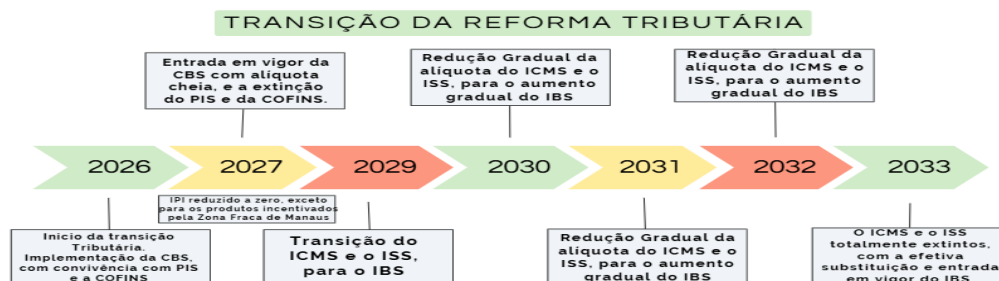
Desse modo, a Constituição Federal, por meio do art. 156-A, inciso III, no caso do IBS e do art. 149-B, IV, para a CBS, estabelece que ambos impostos seguirão o princípio da não cumulatividade, garantindo ao contribuinte o direito de compensar o imposto pago em todas as aquisições de bens e serviços, inclusive direitos, salvo as hipóteses específicas previstas na própria Constituição ou em lei complementar que trate de bens de uso ou consumo pessoal. O texto constitucional ao conferir esse direito, abre extensão ao utilizar a expressão “todas as operações”, deixando claro que o crédito é assegurado independentemente do tipo de bem, da natureza do serviço ou da forma de apropriação contábil ou financeira. Afastando distinções teóricas, como os créditos físicos e financeiros, e consolidando uma orientação mais objetiva e ampla (Menezes Breyner, 2024).

Por outro lado, a Constituição impõe um limite rígido à atuação legislativa, onde lei complementar não pode definir genericamente o que se entende por uso ou consumo pessoal, nem criar categorias amplas ou exemplificativas que limitem o direito ao crédito. Portanto, caberá a essa lei apenas indicar, de forma taxativa e clara, quais operações serão consideradas como de uso ou consumo pessoal, sendo estas destinadas ao consumo final por pessoas físicas (Menezes Breyner, 2024).

No tocante da sistemática de compensação tributária, nos termos do art. 47 da Lei Complementar nº 214/2025, o contribuinte submetido ao regime regular, somente poderá obter os créditos relativos ao IBS e à CBS quando houver a extinção dos débitos referentes às operações nas quais figure como adquirente, ocorridos em qualquer uma das modalidades de extinção prevista no art. 27 da mesma lei. O direito ao crédito não está condicionado ao efetivo recolhimento do tributo pelo fornecedor, exceto nas hipóteses expressamente, como as operações de uso ou consumo pessoal, nos termos do art. 57, e demais exceções legais (Brasil, 2025). Em síntese, o novo modelo constitucional de não cumulatividade adotado para o IBS e a CBS garante maior amplitude e segurança ao direito de crédito, restringindo ao mínimo possível as hipóteses de sua limitação, e exigindo da lei complementar clareza e objetividade na definição das exceções (Menezes Breyner, 2024).

Vale ressaltar que, em 2026, começa o período de transição para os novos tributos. A previsão é que o PIS e a COFINS sejam extintos em 2027, com a entrada em vigor da CBS, e

que o IPI seja reduzido a zero, exceto para produtos incentivados pela Zona Franca de Manaus. Já o ICMS e o ISS devem ser totalmente extintos até 2033, com a efetiva substituição do IBS (Santi, 2024).



Nesse contexto, a implementação das novas regras trazidas pelo modelo dual de IVA exigirá um período de transição composto por duas etapas distintas. A primeira, de natureza tributária, que terá duração de sete anos, iniciando-se em 2026 e se estendendo até 2033 (Abrahm, 2025). Durante esse intervalo, o novo sistema, com o IBS, a CBS e o Imposto Seletivo, serão introduzidos gradualmente, ou seja, conviverá com os tributos atualmente em vigor (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS), permitindo uma adaptação progressiva dos contribuintes ao novo modelo instituído. A segunda transição é de natureza financeira, com duração de cinquenta anos, tendo início em 2029 e término previsto para 2077. Essa etapa diz respeito exclusivamente aos Estados e Municípios, e envolve a progressiva redistribuição das receitas arrecadadas com os novos tributos, conforme os critérios estabelecidos pela Emenda Constitucional n.132/2023 (Abrahm, 2025).

No tocante, ainda, do IBS e da CBS, desponta o cashback como alternativa personalizada a devolução de ambos impostos, espera-se se fazer mais eficaz do que a simples redução de alíquotas em produtos essenciais, cuja desoneração acaba beneficiando consumidores de diferentes níveis de renda, inclusive os mais ricos, e nem sempre alcança o consumidor final. O mecanismo de cashback previsto na Emenda Constitucional nº 132/2023 busca devolver parte dos tributos pagos sobre o consumo de bens e serviços por pessoas físicas, especialmente as de baixa renda, como forma de mitigar desigualdades (Schoueri, 2025).

A princípio, questiona-se sua efetividade diante da desoneração total da cesta básica, já que, sem cobrança de imposto, não haveria o que restituir. Um modelo mais equitativo sugeriria a manutenção da tributação com posterior devolução apenas para os mais pobres. Por isso, ao devolver parte ou a totalidade do tributo pago, diretamente às famílias de menor renda, o sistema devolutivo se apresenta como instrumento mais eficiente para reduzir os efeitos regressivos do sistema e combater as desigualdades sociais (Schoueri, 2025).

Nesse contexto, há preocupação relevante quanto ao risco de o mecanismo de cashback se distanciar de sua proposta original, sendo está a restituição proporcional de tributos pagos no consumo, caso fique exclusivamente vinculado a cadastros de programas sociais, como o Cadastro Único, isso poderia transformar o benefício em uma extensão do Bolsa Família, desvirtuando sua finalidade fiscal. Para preservar a lógica da devolução baseada no consumo real, uma alternativa mais eficaz seria a vinculação do CPF no ato da compra. Isso permitiria cruzar dados com informações fiscais da Receita Federal, possibilitando um cálculo mais preciso e individualizado da renda consumida. Assim, o valor a ser devolvido refletiria efetivamente a capacidade contributiva de cada cidadão, evitando distorções e mantendo a integridade do modelo (Andrade, 2025).

Portanto, a reestruturação fiscal não se restringe a aspectos técnicos, mas implica em profundas repercussões econômicas e sociais. A redistribuição da carga tributária poderá influenciar o comportamento dos agentes econômicos, impactando a produção, o consumo e, conseqüentemente, a distribuição de renda. Embora o objetivo seja criar uma estrutura fiscal mais justa e eficiente, há críticas e receios quanto aos possíveis efeitos adversos da nova matriz tributária. Por fim, a reforma busca aumentar a transparência do sistema tributário, equiparando a alíquota nominal à alíquota real e simplificando a tributação. Esse aspecto visa facilitar a compreensão do sistema pelos contribuintes, além de potencializar a arrecadação e a fiscalização tributária.

2.2.2.1 Possíveis reflexos das mudanças nos tributos sobre o consumo, com a implementação do IBS e da CBS

Desde logo, como dispõe o autor Machado Segundo (2025), uma vez reconhecido que as desigualdades são excessivamente prejudiciais, seja por razões morais, econômicas ou por imposição da própria ordem jurídica brasileira. Em outras palavras, é preciso refletir se, e de que forma, o sistema tributário pode e deve ser utilizado como instrumento para promover maior equidade social.

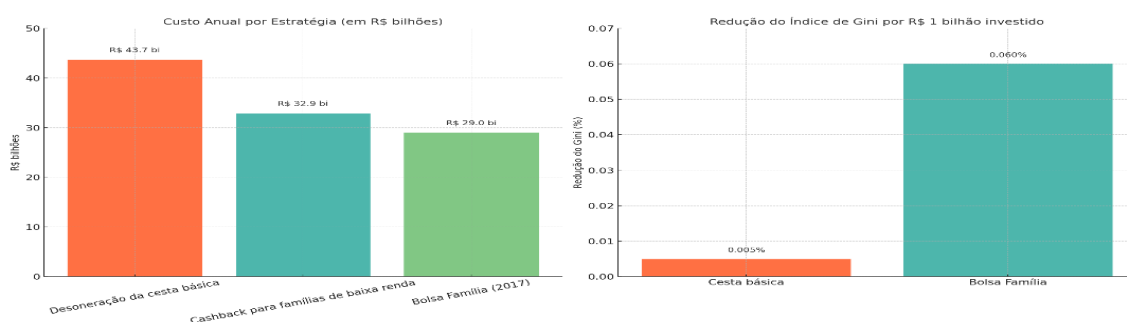
A estrutura tributária de um país está diretamente ligada à forma como se distribui a renda e se promove (ou não) a justiça social. No caso do Brasil, a predominância de tributos indiretos, ou seja, sobre o consumo, reforça o caráter regressivo do sistema.

A reforma tributária inaugurada pela EC n. 132/2023, ao propor o modelo dual de IVA, composto pela CBS (federal) e pelo IBS (estadual e municipal), agora regulamentada pela instituição da Lei Complementar n.214/2025, representa não apenas uma mudança técnica, mas

um passo significativo em direção à correção de desigualdades estruturais, com impactos sensíveis sobre a distribuição de renda, tanto do ponto de vista federativo quanto social, caracteriza um ponto de inflexão na maneira como os recursos públicos são arrecadados e distribuídos, com potenciais efeitos na distribuição de renda, sobretudo ao considerar as disparidades regionais e setoriais historicamente enraizadas (Abraham, 2025).

Para enfrentar a regressividade da incidência indireta, o constituinte derivado optou por uma solução inovadora, o cashback tributário, um dos instrumentos mais relevantes, que trará a devolução parcial dos tributos para famílias de baixa renda, previsto no art. 112 e seguintes da Lei complementar n. 214/2025 (Brasil, 2025). Esse mecanismo estabelece a devolução parcial da CBS e IBS, à indivíduos com renda familiar per capita de até meio salário mínimo, com percentuais mínimos que variam conforme o tipo de bem ou serviço consumido. Por exemplo, está previsto no art. 118, I a devolução de 100% da CBS e 20% para o IBS, na aquisição de gás de cozinha e serviços essenciais como água, energia elétrica, telecomunicação. Como efeito, o sistema alivia o peso que a tributação indireta impõe às classes mais vulneráveis. Isso representa uma das mais importantes inovações em direção à justiça fiscal, mesmo que ainda de forma programática e dependente de uma regulamentação fiscal eficaz (Santi, 2024).

A par disso, estudos realizados pelo Centro de Cidadania Fiscal, com base em dados da Receita Federal e do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), revelaram que, em 2017, a desoneração de produtos da cesta básica gerou um custo anual de cerca de R\$ 43,7 bilhões. Em comparação, um sistema de cashback voltado às famílias de baixa renda, nos moldes dos programas de transferência direta de renda, como o Bolsa Família, teria um custo estimado em R\$ 32,9 bilhões. À época, o próprio Bolsa Família operava com um orçamento de R\$ 29 bilhões, sendo mais econômico e, ainda assim, mais eficaz na redução das desigualdades sociais. Segundo o economista Fábio Kanczuk, cada R\$ 1 bilhão renunciado em tributos sobre a cesta básica reduz o Índice de Gini em apenas 0,005%, enquanto o mesmo valor investido no Bolsa Família reduz o índice em 0,06%. Em outras palavras, os mecanismos de transferência direta de renda, como o cashback, são até 12 vezes mais eficientes na promoção da equidade social do que a desoneração ampla de produtos básicos (Schoueri, 2025).



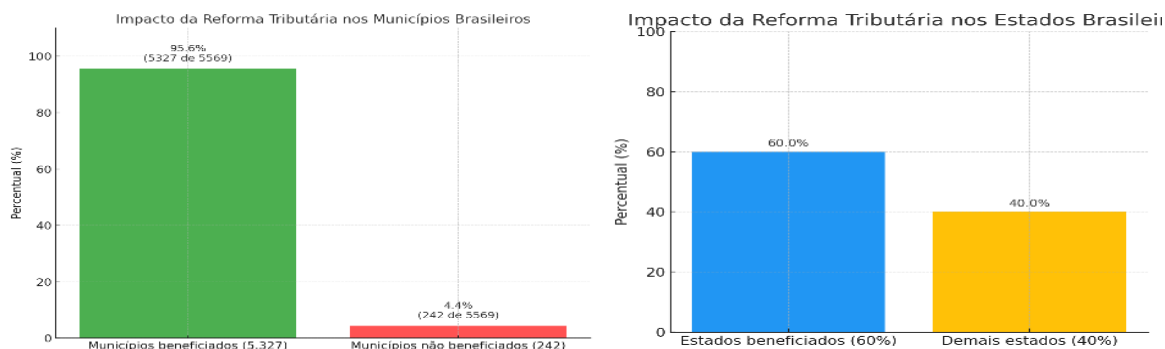
Com base na análise dos dados e evidências disponíveis, constata-se que instrumentos de política fiscal voltados diretamente às camadas mais vulneráveis da população, como o cashback, apresentam resultados significativamente mais eficazes na promoção da equidade social do que estratégias generalizadas. Em contrapartida, mecanismos como o cashback, por serem focalizados e orientados por critérios socioeconômicos, ampliam a capacidade do Estado de atuar de maneira mais justa e eficiente. A priorização de medidas que aliem justiça distributiva e responsabilidade fiscal mostra-se como um caminho mais promissor para a construção de um sistema tributário coerente com os objetivos constitucionais de promoção da dignidade humana e de redução das desigualdades sociais.

A reforma também contempla aspectos sociais relevantes, como a previsão de alíquota zero do IBS e da CBS para produtos da Cesta Básica Nacional de Alimentos, prevista no art. 125 da lei complementar n. 214/2025, respeitando a diversidade regional e cultural dos hábitos alimentares no Brasil. Busca-se assegurar o direito à alimentação adequada, em consonância com os princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana e da justiça social (Abrahm, 2024). Por consequência, poderá melhorar a conformidade tributária e reduzir a evasão fiscal, resultando em uma arrecadação mais eficiente. Além disso, a reestruturação pode permitir uma melhor alocação dos recursos, como direcionamento para as áreas prioritárias, como saúde e educação (Fernandes Júnior, 2023). Como efeito, a regressividade tenderá reduzir gradativamente, conforme o avanço da transição dos novos tributos, portanto é importante considerar como essas mudanças poderão influenciar a capacidade de consumo das diferentes faixas de renda da população e, consequentemente, a distribuição de renda no país.

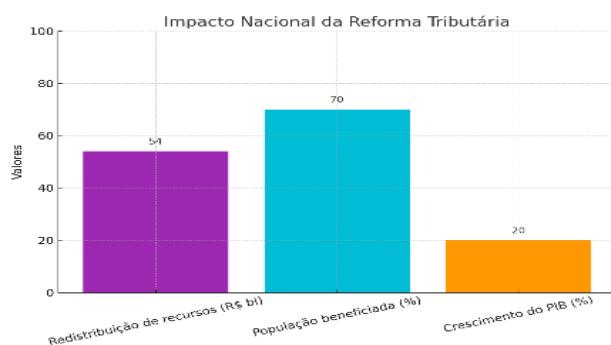
De acordo com as simulações apresentadas pelo Instituto de Pesquisa e Economia Aplicada (IPEA) para averiguar os possíveis impactos da reforma, com a instituição dos novos tributos, estimasse, que 60% dos estados e 82% dos municípios se beneficiam diretamente da reforma, com destaque para aqueles menos desenvolvidos e mais pobres. O efeito redistributivo é mais perceptível entre os estados com PIB per capita abaixo da média nacional, como Maranhão, Piauí, Ceará, Pará e Bahia. Nessas unidades federativas, o ganho de arrecadação decorre da tributação no destino, uma vez que essas regiões concentram grande parte da população consumidora, mas não da produção tributada na origem (Gobetti e Monteiro, 2023).

No total, cerca de R\$ 54 bilhões em receitas mudam de mãos com a reforma, beneficiando entes que concentram aproximadamente 70% da população brasileira, ou seja, haverá uma transferência explícita de receitas de regiões mais ricas para regiões mais pobres, sobretudo a região Norte e Nordeste, o que, colocado sob o ponto de vista da justiça fiscal, representa um significativo avanço. O impacto positivo é ainda mais evidente entre os

municípios, estima-se que 5.327 dos 5.569 municípios brasileiros serão favorecidas, ou seja, mais de 95% dos municípios de baixa renda per capita terão ganhos. A principal explicação está na mudança da base de arrecadação do ISS, que passará a ser gerida pelo IBS, e será calculada com base no local do consumo e não mais no da prestação do serviço (Gobetti e Monteiro, 2023).



Nesse sentido, haverá correção de distorções históricas, de recursos que eram concentrados em grandes cidades como São Paulo, Rio de Janeiro e Barueri, que abrigam sedes de grandes empresas. Ainda, na projeção do Instituto de Pesquisa e Economia Aplicada (IPEA), municípios como Francisco Morato (SP) ou Águas Lindas de Goiás (GO), que hoje têm receitas ínfimas em comparação com sua população, terão um crescimento médio anual de arrecadação três vezes superior ao crescimento médio do PIB nacional. Decerto, que a magnitude exata do efeito sobre o crescimento econômico seja incerta, há consenso de que a simplificação do sistema tributário e a eliminação de distorções setoriais (como a cumulatividade e os benefícios fiscais regressivos) resultarão em ganhos de produtividade e eficiência. O IPEA projeta cenários otimistas, além dos já discriminados, um crescimento adicional de até 20% do PIB em duas décadas. Esse crescimento seria principalmente da elevação da produtividade e da redução de custos, assim, o poder de compra subiria, ampliando o consumo interno, especialmente nas camadas médias e baixas. (Gobetti e Monteiro, 2023).



A transição será gradual e longa, estendendo-se por cinquenta anos, com mecanismos de compensação como o seguro-receita para evitar perdas abruptas. O estudo demonstra que

nenhum estado e menos de 1% dos municípios devem experimentar perdas absolutas de arrecadação até 50 anos, que se dará por fim, o ajuste final da transição, mesmo sob um cenário pessimista de crescimento (Gobetti e Monteiro, 2023). Esse desenho evita choques fiscais e permite uma adaptação estrutural dos entes, ao mesmo tempo, em que garante que os efeitos redistributivos se consolidem de forma socialmente responsável e politicamente viável.

Por tais razões, análise dos possíveis reflexos da reforma tributária sob o prisma da tributação sobre o consumo, permite concluir, que possui um viés progressivo importante: redistribui receitas em favor de entes federativos mais pobres, fortalece a tributação no destino e, ao mesmo tempo, prepara o caminho para ganhos de produtividade e crescimento econômico sustentável. Em outras palavras, é mais do que uma reorganização fiscal, a reforma representa uma oportunidade histórica de promover justiça social por meio do sistema tributário, que historicamente tem sido regressivo no Brasil, ainda, que se dê a médio e longo prazo, é possível prever a elevação da capacidade de investimento público nas áreas mais carentes do país, com impacto direto na inclusão social e na coesão federativa.

Portanto, o impacto final da reforma dependerá da eficácia dos fundos compensatórios e da capacidade dos entes subnacionais em administrar os novos recursos. Mas, ao que tudo indica, pelas pesquisas e projeções realizadas, a reorganização fiscal tem o potencial de reduzir desigualdades regionais e sociais, promovendo maior justiça fiscal no país. Apesar de alguns desafios ao longo da transição, especialmente para cidades hoje super dependentes de receitas derivadas da produção, o modelo do IBS e CBS se mostra mais justo, o que fortalece o pacto federativo e promoverá justiça fiscal de forma estruturada e sustentável ao longo do tempo.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa buscou analisar de forma crítica e reflexiva os possíveis impactos da reforma tributária introduzida pela Emenda Constitucional n.132/2023, regulamentada pela Lei Complementar n.214/2025, no que diz respeito à distribuição de renda no Brasil, especialmente pela ótica da tributação sobre o consumo. Partiu-se da hipótese de que a substituição dos tributos indiretos atualmente vigentes por um modelo dual de IVA, composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), poderia contribuir significativamente para mitigar a regressividade do sistema tributário nacional e, assim, promover maior justiça fiscal.

Ao longo do estudo, foram identificadas evidências que confirmam, ainda que parcialmente, essa hipótese. De fato, a estrutura atual, baseada na incidência de tributos sobre

o consumo, penaliza desproporcionalmente as camadas mais pobres da população, fere o princípio da capacidade contributiva e dificulta a redução das desigualdades sociais. Nesse contexto, a proposta de unificação tributária pela IBS e a CBS, adotadas pelo modelo de IVA dual, aliada à adoção de mecanismos como o cashback e a tributação no destino, aponta para avanços importantes, tanto do ponto de vista da eficiência quanto da equidade do sistema.

Todavia, apesar dos potenciais benefícios identificados, é importante destacar que a efetividade da reforma dependerá da forma como será regulamentado pelos entes federativos o longo do período de transição, especialmente no que se refere à regulamentação dos fundos compensatórios e à atuação do Comitê Gestor do IBS. Além disso, setores essenciais como saúde, educação e pequenas empresas exigirão atenção especial da qual a LC 214/2025 traz meios de redução da carga, para que estes não sejam impactados negativamente por uma alíquota uniforme.

Como resultado geral, a reforma representa um passo significativo na tentativa de romper com uma lógica histórica de arrecadação regressiva. Ela redistribui receitas para estados e municípios historicamente menos favorecidos, simplifica o sistema e introduz instrumentos que permitem maior progressividade, como o cashback, e mecanismos de compensação federativa. Esses fatores tornam a reforma não apenas técnica, mas também social e eticamente relevante, revelando sua potencialidade em promover justiça social de maneira estruturada.

Por fim, este trabalho também revelou a existência de outros pontos que merecem investigação futura, como os impactos específicos da CBS e do IBS em setores estratégicos da economia e os riscos da burocratização dos instrumentos devolutivos. Recomenda-se, portanto, que futuros pesquisadores aprofundem esses aspectos, utilizando os dados, análises e argumentos aqui apresentados como base para novas reflexões. A reforma tributária, como processo contínuo, exige acompanhamento crítico e comprometido, a fim de garantir que seus efeitos se traduzam efetivamente em uma sociedade mais justa e igualitária, rumo a uma efetiva justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro - 8ª Edição 2025**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024. *E-book*. pág.144. ISBN 9788530995706. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530995706/>. Acesso em: 29 maio. 2025.

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro - 6ª Edição 2025**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025. *E-book*. pág.475. ISBN 9788530996925. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530996925/>. Acesso em: 30 maio. 2025.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Notas sobre a Regulamentação da Reforma Tributária por Lei Complementar**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 56, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2551>. Acesso em: 4 jun. 2025.

AZEVEDO, Thaciano Rodrigues de. O Contencioso Administrativo Tributário do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS: uma análise à luz federalismo fiscal. **Revista da Procuradoria Geral do Município de João Pessoa**, João Pessoa, Brasil, v. 9, 2024. DOI: 10.71144/2966-4977.9.2024.15. Disponível em: <https://revistapgmjp.com.br/index.php/ojs/article/view/15>. Acesso em: 25 maio. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 4 de junho de 2025. **Regulamenta a Emenda Constitucional nº 132, de 2023, no que se refere ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e ao Imposto Seletivo**. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 5 jun. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 3 jun. 2025.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 3 jun. 2025.

BORGES DE OLIVEIRA, E. A.; FEITOSA FURTADO LUCENA, I. A competência compartilhada do IBS e seus possíveis reflexos na economia e na autonomia legislativa dos estados e municípios. **Revista da AGU**, [S. l.], v. 23, n. 3, 2024. DOI: 10.25109/2525-328X.v.23.n.3.2024.3498. Disponível em: <https://revistaagu.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/3498>. Acesso em: 27 out. 2024.

DUARTE, A. L. E. de O. M. **A implantação do IVA Europeu no Brasil, como instrumento para reduzir as desigualdades sociais e económicas** [Dissertação de mestrado, Iscte - Instituto Universitário de Lisboa]. Repositório Iscte, 2023. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10071/30740>. Acesso em: 14 set. 2024.

FERNANDES JÚNIOR, Edson; MOREIRA, Thiago Rodrigues. A regressividade na tributação sobre o consumo. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**, [S. l.], v. 9, n. 5, p. 1438–1457, 2023. DOI: 10.51891/rease.v9i5.9879. Disponível em: <https://periodicorease.pro.br/rease/article/view/9879>. Acesso em: 14 set. 2024.

GIL, Antonio C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2022. *E-book*. pág. 23. ISBN 9786559771653. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559771653/>. Acesso em: 31 out. 2024.

GOBETTI, Sérgio Wulf; MONTEIRO, Priscila Kaiser. **Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas**. Carta de Conjuntura número 60. Brasília: IPEA, 2023. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp->

content/uploads/2023/08/230828_reforma_tributaria_cc_60_nota_18.pdf. Acesso em: 30 maio. 2024.

MADUREIRA, Carolina Pereira; CARDOZO, Priscilla Aparecida Cunha. Emenda Constitucional 132/2023: da tramitação à implementação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 163, n. 32, p. 1–20, 2025. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/833/431>. Acesso em: 4 jun. 2025.

MENEZES BREYNER, Frederico. **Não Cumulatividade do ICMS, do IBS e da CBS: Dogmática Jurídica e Teoria da Classificação das Normas Constitucionais**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 57, p. 221–242, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2568>. Acesso em: 5 jun. 2025.

M. SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário - 15ª Edição 2025**. 15. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025. *E-book*. pág.110. ISBN 9786559776962. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559776962/>. Acesso em: 30 maio. 2025.

M. SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário - 17ª Edição 2025**. 17. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025. *E-book*. pág.49. ISBN 9786559776948. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559776948/>. Acesso em: 30 maio. 2025.

PESSÔA, Leonel Cesarino. Uma alíquota uniforme na tributação sobre o consumo beneficia os mais pobres: apresentação e análise do debate internacional. **RevistaDireito GV**, São Paulo, v. 20, e2416, 2024. <https://doi.org/10.1590/2317-6172202416>. Acesso em: 06 nov. 2024.

ROLIM, Julio Yuri Rodrigues. A incidência de IBS e CBS sobre operações sem expressão econômica: inconstitucionalidade ou exercício regular da competência tributária? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 163, p. 144–158, 2024. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/828>. Acesso em: 3 jun. 2025.

ROSSIGNOLI, Marisa; FRANCO, Gabriela Maria de Oliveira. **Reforma tributária: uma discussão sob a perspectiva da análise econômica do direito e do desenvolvimento**. Recebido em 03 jun. 2023; aceito em 09 abr. 2024. Acesso em: 31 de ago. 2024.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; et al. **Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. Acesso em: 14 jan. 2025.

SCHOUERI, Luis E. **Direito Tributário - 14ª Edição 2025**. 14. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. *E-book*. pág.571. ISBN 9788553625666. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553625666/>. Acesso em: 28 maio. 2025.