



A REFORMA TRIBUTÁRIA E A CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA DE 1988: FUNDAMENTOS, LIMITES E PERSPECTIVAS DA EC Nº 132/2023

DEMÉTRIUS AMARAL BELTRÃO

Professor Titular de Graduação e Pós-Graduação da Faculdade de Direito do Sul de Minas - FDSM. Doutor e Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo. Especialista em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC/MG. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Professor da Faculdade de Direito do Sul de Minas. Advogado.

Resumo: O artigo analisa criticamente a Emenda Constitucional nº 132/2023, que promove ampla reformulação da tributação sobre o consumo no Brasil. Ao extinguir cinco tributos (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISSQN) e instituir um modelo dual de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) – composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência subnacional –, além do Imposto Seletivo, com finalidade extrafiscal, a reforma é examinada à luz da Constituição Econômica de 1988. O estudo investiga a positivação dos princípios da simplicidade, transparência, justiça fiscal, cooperação federativa, defesa do meio ambiente (art. 145, §3º, CF) e da neutralidade (art. 156-A, §1º e art. 195, V e §16, CF), discutindo sua efetividade diante da persistência da regressividade e das limitações redistributivas. Sustenta-se que a reforma, embora represente avanço normativo e institucional, não assegura, por si só, maior justiça tributária, dependendo da adequada implementação da Lei Complementar nº 214/2025, bem como da capacidade institucional dos entes federativos, da governança cooperativa no Comitê Gestor (art. 156-B, CF) e do compromisso político com os fins estruturantes da ordem constitucional.

Palavras-chave: Reforma tributária; Constituição Econômica; Tributação sobre o consumo; Justiça fiscal; Extrafiscalidade.

Abstract: This article critically analyzes Constitutional Amendment No. 132/2023, which promotes a broad reform of consumption taxation in Brazil. By repealing five taxes (PIS, COFINS, IPI, ICMS and ISSQN) and instituting a dual Value-Added Tax (VAT) model – composed of the federal-level Contribution on Goods and Services (CBS) and the subnational-

level Tax on Goods and Services (IBS) – in addition to a Selective Tax with an extra fiscal purpose, the reform is examined in light of Brazil's 1988 Economic Constitution. The study investigates the constitutional enshrinement of the principles of simplicity, transparency, tax justice, federative cooperation, environmental protection (art. 145, §3 of the Constitution) and neutrality (arts. 156-A, §1, I, and 195, V and §16), discussing their effectiveness in view of the persistence of regressivity and redistributive limitations. It argues that, although the reform represents normative and institutional progress, it does not, by itself, ensure greater tax justice. Its effectiveness will depend on the proper implementation of Complementary Law No. 214/2025, as well as on the institutional capacity of the federative entities, the cooperative governance of the IBS National Committee (art. 156-B of the Constitution), and the political commitment to the structuring purposes of the constitutional order.

Keywords: Tax reform; Economic Constitution; Consumption taxation; Tax justice; Extra fiscality.

Introdução

A Emenda Constitucional nº 132/2023 promoveu a mais ampla modificação do Sistema Tributário Nacional desde a Emenda nº 18/1965,¹ superando, inclusive, as alterações promovidas pela Constituição de 1988. O novo modelo extingue cinco tributos (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISSQN) e institui uma estrutura dual de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal (art. 195, V, CF),² pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 156-A, CF),³ bem como pelo Imposto Seletivo (IS), de função

¹ Promulgada em 1º de dezembro de 1965, a Emenda Constitucional nº 18/1965 incorporou-se à Constituição de 1946, estruturando pela primeira vez um sistema tributário nacional. Elevou ao plano constitucional as espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios), consagrou princípios como legalidade, anterioridade e uniformidade, vedação de restrições ao tráfego de pessoas e bens, disciplinou imunidades e distribuiu competências entre União, Estados e Municípios. Considerada o marco inaugural do CTN (Lei nº 5.172/1966), consolidou o IPI como tributo federal autônomo e antecipou, de modo embrionário, a lógica do imposto sobre valor agregado, posteriormente desenvolvida na Constituição de 1988 e reformulada pela EC nº 132/2023 com o modelo dual de IVA.

² “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar”.

³ “Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios”.

extrafiscal, voltado ao desestímulo de produtos e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente (art. 153, VIII, CF).⁴

Além da substituição estrutural da tributação sobre o consumo, a EC nº 132/2023 introduziu alterações relevantes em tributos patrimoniais e contribuições especiais, como a ampliação do IPVA para aeronaves e embarcações de luxo (art. 155, III e §6º, III, CF), a progressividade do ITCMD (art. 155, §1º, VI, CF) e sua incidência sobre bens localizados no exterior (art. 155, §1º, III, “a” e “b”, CF), e a ampliação do alcance da contribuição de iluminação pública (art. 149-A, CF), que passa a englobar não apenas o custeio, mas também a expansão e a melhoria desse serviço e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos. No campo das imunidades, a reforma reforçou a vinculação entre o benefício e a finalidade institucional, ampliando a proteção tributária a entidades religiosas e assistenciais (art. 150, VI, “b”, CF)⁵ e estendendo a imunidade recíproca à empresa pública prestadora de serviço postal (art. 150, VI, “a” e §2º, CF),

A inovação mais significativa, contudo, não se restringe à substituição de tributos. A EC nº 132/2023 positivou no texto constitucional novos princípios orientadores: simplicidade, transparência, justiça fiscal, cooperação federativa e defesa do meio ambiente (art. 145, §3º, CF), além da neutralidade, aplicável ao IBS (art. 156-A, §1º, CF) e extensível à CBS (art. 195, V e §16, CF). Esses princípios traduzem a tentativa de alinhar a tributação brasileira aos compromissos estruturantes da Constituição Econômica de 1988, concebida como projeto normativo voltado à justiça social e à redução das desigualdades (art. 3º e 170, CF).

O alcance da reforma, entretanto, não pode ser avaliado apenas pela ótica técnico-administrativa. A persistência da regressividade do sistema tributário, a complexidade do regime de transição até 2033 e os desafios institucionais do Comitê Gestor Nacional do IBS (art. 156-B, CF)⁶ – responsável pela administração do tributo, fiscalização, arrecadação e repartição de

⁴ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar”. O Imposto Seletivo, por determinação do art. 126 do ADCT, será cobrado a partir de 2027.

⁵ O Supremo Tribunal Federal reconhece que a imunidade genérica a impostos das entidades religiosas e assistenciais abrange tributos como IRPJ, IBS, IPTU e II, desde que vinculados ao exercício de suas atividades essenciais (STF, RE 630790/2022/SP). Importa destacar o disposto no § 4º do art. 150 da Constituição Federal, segundo o qual as vedações às imunidades previstas no inciso VI, alíneas ‘b’ e ‘c’, “compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. Assim, desde que não haja desvio de finalidade, as rendas, operações e situações vinculadas às entidades religiosas permanecem resguardadas da tributação, ainda que, de acordo com a legislação instituidora, pudessem ser enquadradas como de contribuintes de direito (PAULSEN, Leandro. **Reforma tributária: o sistema tributário nacional após a EC 132/2023 e a LC 214/2025**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025, p. 48).

⁶ O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) é o órgão responsável pela administração do tributo, criado pela EC nº 132/2023 (art. 156-B da CF/88) como entidade pública sob regime especial, com atuação técnica, administrativa, orçamentária e financeira. A ele compete editar regulamento único, uniformizar a interpretação da legislação, arrecadar o imposto e distribuir a receita entre Estados, Distrito Federal e Municípios, além de decidir

receitas, cuja centralização suscita debate sobre o equilíbrio federativo e preservação da autonomia dos entes subnacionais – exigem reflexão crítica sobre a compatibilidade da nova arquitetura tributária com os objetivos da Constituição Econômica. A legitimidade e a efetividade do modelo dependerão da regulamentação infraconstitucional, da governança cooperativa e da capacidade institucional dos entes federativos de transformar princípios constitucionais em práticas redistributivas concretas.

Este artigo tem por objetivo examinar a EC nº 132/2023 à luz da Constituição Econômica de 1988, investigando se o novo modelo de tributação sobre o consumo é capaz de concretizar justiça fiscal, racionalidade econômica e equidade material. A análise adota metodologia dogmática-crítica, valendo-se da interpretação sistemática da Constituição para identificar os fundamentos, limites e perspectivas da reforma. Para tanto, estrutura-se em quatro capítulos: o primeiro apresenta os fundamentos constitucionais da tributação como instrumento de conformação da ordem econômica; o segundo analisa a estrutura normativa da EC nº 132/2023 e os elementos centrais do novo modelo de tributação sobre o consumo; o terceiro discute os limites materiais da reforma sob a ótica da justiça fiscal, da neutralidade e da extrafiscalidade; e o quarto aborda os aspectos institucionais, o regime de transição, as imunidades e as alterações complementares.

1. A Constituição Econômica de 1988 e o papel da tributação

A Constituição da República de 1988 estrutura a ordem econômica brasileira a partir de um projeto normativo comprometido com a justiça social, a redução das desigualdades e a construção de uma sociedade solidária. O caput do art. 170 consagra esse direcionamento ao enunciar que a ordem econômica funda-se na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por finalidade assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. Esse modelo reconhece a intervenção estatal não apenas como possibilidade, mas como dever na conformação da realidade econômica e social.

Nesse contexto, o sistema tributário assume papel central. A tributação não se limita à função arrecadatória: constitui instrumento redistributivo, orienta incentivos econômicos e financia políticas públicas, viabilizando a realização dos objetivos fundamentais da República (art. 3º, CF), com destaque para a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do

o contencioso administrativo. Sua natureza jurídica é singular, não se confundindo com os modelos clássicos de autarquia ou fundação, funcionando como instância de gestão compartilhada entre os entes federativos, com composição paritária e decisões colegiadas, nos termos da Lei Complementar nº 214/2025.

bem de todos. Como observa Ricardo Lobo Torres, a tributação integra o núcleo essencial da Constituição Financeira, marcada por valores éticos e voltada à efetivação dos direitos fundamentais sociais, econômicos e culturais. Seus princípios conformam um regime jurídico orientado à eliminação das desigualdades e à realização dos valores constitucionais da justiça, da solidariedade e da liberdade.⁷ Segundo o autor,

o direito tributário vai buscar fora de si o seu objetivo, eis que visa a permitir a implementação de políticas públicas e a atualização dos programas e planejamento governamental. [...] Apesar de não serem fundantes de valores, o orçamento e a tributação se movem no ambiente axiológico, eis que profundamente marcados pelos valores éticos e jurídicos que impregnam as próprias políticas públicas. A lei financeira serve de instrumento para a afirmação da liberdade, para a consecução da justiça e para a garantia e segurança dos direitos fundamentais.⁸

Essa dimensão ampliada da tributação rompe com a visão minimalista do direito fiscal. Klaus Tipke sublinha que “o moderno direito tributário está concebido com uma dupla finalidade, já que não se destina, exclusivamente, à obtenção de recursos. Ao mesmo tempo, procura dirigir a economia e a redistribuição da renda”.⁹ Nessa mesma linha, Paul Kirchhof destaca que, no Estado democrático de direito, a tributação deve ser compreendida como instrumento de conformação social, apto a induzir condutas compatíveis com liberdade e igualdade. Além de instrumento de financiamento, a tributação é usada como instrumento extrafiscal, cujo objetivo não é a arrecadação, mas sim a indução dos comportamentos individuais.¹⁰ Essa dupla função rompe com a visão minimalista da tributação e evidencia que não há Estado Constitucional Democrático sem um sistema tributário capaz de cumprir funções amplas, fiscais e extrafiscais, voltadas à justiça social e à dignidade da pessoa humana.

⁷ Para o conceito e características dos valores jurídicos, cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, v. II – Valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 39 e ss.; p. 177 e ss. Ao tratar da natureza jurídica da solidariedade após sua positivação no texto constitucional, o autor observa que ela pode ser “visualizada ao mesmo tempo como valor ético e como princípio positivado nas constituições”, ou ainda como “uma obrigação moral ou um dever jurídico”, que “informa e vincula a liberdade e a justiça” (TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOY, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 199).

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, v. II – Valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 40.

⁹ TIPKE, Klaus. La ordenanza tributaria alemana de 1977. Trad. Ramallo Massanet, J. Editorial Civitas, **Revista española de derecho financiero**, Madrid, n. 14, 1977, p. 360.

¹⁰ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no estado constitucional**. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 13. Segundo o autor, ao lado do financiamento estatal, a tributação exerce papel extrafiscal, orientando condutas e influenciando comportamentos individuais, de modo a compatibilizar liberdade e igualdade na esfera econômica. Trata-se, portanto, de manifestação do poder estatal que, respeitados os direitos fundamentais, pode ser utilizada para induzir políticas públicas e realizar finalidades constitucionais além da mera arrecadação fiscal.

Os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da progressividade, da seletividade e da vedação ao confisco, longe de meras diretrizes programáticas, configuram normas vinculantes que estruturam a relação entre Estado e contribuinte e condicionam a legitimidade da tributação. A Constituição Financeira, ao estruturar os instrumentos de arrecadação e dispêndio, subordina-se funcionalmente aos objetivos da Constituição Econômica, que consagra finalidades materiais como justiça social, solidariedade¹¹ e redução das desigualdades. A Constituição Tributária – parte integrante da Constituição Financeira – não se esgota na normatividade fiscal, devendo ser interpretada à luz do projeto constitucional mais amplo. A tributação, portanto, deve ser interpretada em seu aspecto material, como expressão da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF) e da redução das desigualdades (art. 3º, III).¹²

No campo específico do Direito Tributário, autores como Ricardo Lobo Torres,¹³ Misabel Derzi,¹⁴ Klaus Tipke e Douglas Yamashita¹⁵ sustentam que o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF) é expressão da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF). Isso significa que a tributação deve incidir de forma proporcional à riqueza efetivamente disponível do contribuinte, evitando a reprodução de desigualdades estruturais e mitigando a regressividade do sistema (art. 145, § 4, CF).¹⁶ A função extrafiscal do tributo, por sua vez, deve observar critérios constitucionais claros, como a seletividade em razão da essencialidade dos bens e

¹¹ Para Ricardo Lobo Torres, a solidariedade constitui valor ético e jurídico, historicamente vinculado à tríade da Revolução Francesa (liberdade, igualdade e fraternidade), e deve ser compreendida como princípio estruturante do Estado de Direito, com funções de integração social e de legitimação das prestações estatais no âmbito do sistema tributário (TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOY, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-199).

¹² Sob essa perspectiva, a Constituição Econômica brasileira impõe limites materiais à conformação das normas tributárias, exigindo que o sistema seja compatível com os objetivos fundamentais da República e com os direitos sociais nela consagrados.

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, v. II – Valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 300-320.

¹⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Progresso digital ou retrocesso na cidadania? Do silêncio ao emudecimento: a relação fisco contribuinte na reforma tributária. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Tributação, desigualdade e desenvolvimento**. Belo Horizonte: Fórum, 2025, p. 49-51.

¹⁵ Klaus Tipke e Douglas Yamashita, ao tratarem do princípio da capacidade contributiva como critério justo de repartição da carga tributária, sustentam que “a justa repartição da carga tributária total entre os cidadãos é imperativo ético para todo Estado de Direito”. Avançando na análise, vinculam esse princípio à proteção do mínimo existencial, compreendido como parte da dignidade humana e do princípio do Estado Social, de modo que apenas a riqueza disponível após a preservação das condições básicas de subsistência pode constituir base legítima de tributação (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**, São Paulo: Malheiros, 2002, p. 27-30).

¹⁶ PAULSEN, Leandro. **Reforma tributária: o sistema tributário nacional após a EC 132/2023 e a LC 214/2025**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025, p. 24-25.

serviços (art. 153, §3º, I, e art. 155, §2º, III), permitindo que o Estado intervenha no domínio econômico com vistas à realização dos fins constitucionais.¹⁷

A doutrina do Direito Econômico reforça essa compreensão. Gilberto Bercovici sustenta que a Constituição Econômica de 1988 não é neutra, mas dirigente: enuncia diretrizes programáticas e fins a serem realizados pelo Estado e pela sociedade, orientando a transformação da realidade socioeconômica.¹⁸ Nesse contexto, a livre iniciativa não se reduz à mera liberdade de empresa ou a uma concepção de autonomia econômica ilimitada, mas compreende todas as formas de produção, individuais ou coletivas, como a iniciativa econômica individual, a iniciativa econômica cooperativa (arts. 5º, XVIII, e 174, §§3º e 4º, CF) e a iniciativa econômica pública (arts. 173 e 177, CF).¹⁹ Para o autor, a ordem econômica constitucional não se circunscreve à liberdade de iniciativa, tendo como fundamentos a justiça social e a solidariedade, de modo que a intervenção estatal encontra plena legitimidade quando orientada pela realização dos fins constitucionais.

Eros Roberto Grau acrescenta que a ordem econômica constitucional é uma ordem jurídica comprometida com valores e fins, exigindo que a política tributária atue como vetor de justiça social.²⁰ Nesse sentido, a tributação figura como um dos principais instrumentos de

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, v. II – Valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 332-338.

¹⁸ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2022, p. 53 e seguintes. De modo convergente, GRAU, Eros Roberto. **Elementos de direito econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 66-67, sustenta que a Constituição Econômica assume natureza dirigente, ao enunciar “diretrizes, programas e fins a serem pelo Estado e pela sociedade realizados”, orientados à transformação da realidade socioeconômica. Nesse contexto, o autor observa que o planejamento não se inclui entre as modalidades de intervenção econômica, mas funciona como método de qualificação da atuação estatal sobre o processo econômico, organizando-a e conferindo-lhe racionalidade e previsibilidade, sem constituir modalidade autônoma de intervenção. Sob essa perspectiva, Bercovici complementa: “o planejamento coordena, racionaliza e dá uma unidade de fins à atuação do Estado [...]. O planejamento está, assim, sempre comprometido axiologicamente, tanto pela ideologia constitucional como pela busca da transformação do *status quo* econômico e social. [...] Desta forma, não existe planejamento ‘neutro’, pois se trata de uma escolha entre várias possibilidades, escolha guiada por valores políticos e ideológicos, consagrados, no caso brasileiro, no texto constitucional” (BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2022, p. 227-228).

¹⁹ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2022, p. 60. Com efeito, a Constituição de 1988 prevê expressamente duas modalidades de atuação do Estado na ordem econômica (iniciativa econômica pública): a prestação de atividade econômica em sentido estrito (art. 173) e a prestação de serviço público (art. 175). A compreensão da livre iniciativa, portanto, não pode ser reduzida à esfera privada, pois abrange também a iniciativa econômica pública, que se manifesta na forma de serviços públicos organizados e ofertados pelo Estado (p. 61).

²⁰ (GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 228-229. O autor salienta que a ordem econômica tem por fim assegurar a todos a existência digna, conforme previsto no art. 170, *caput*, da Constituição, sob os ditames da justiça social, princípio este qualificado por J. J. Gomes Canotilho como “constitucionalmente conformador”. Segundo Grau: a ordem econômica “tem por fim assegurar a todos a existência digna, conforme – diz o art. 170, *caput* – os ditames da justiça social. Na referência a ela, a consagração de princípio constitucionalmente conformador (Canotilho). O princípio da justiça social, assim, conforma a concepção de existência digna cuja realização é o fim da ordem econômica e compõe um dos fundamentos da República federativa do Brasil (art. 1º, III). [...] Justiça social, inicialmente, quer significar superação das injustiças na repartição, a nível pessoal, do produto econômico. Com o passar do tempo, contudo,

conformação da ordem econômica, devendo ser manejada para reduzir desigualdades e promover equidade material.

Em síntese, a Constituição Econômica de 1988 conferiu à tributação um papel estratégico: redistribuir riqueza, combater as desigualdades estruturais, financiar direitos fundamentais e induzir comportamentos econômicos e sociais compatíveis com justiça material. Essa moldura normativa é o parâmetro a partir do qual deve ser analisada a reforma tributária de 2023. A questão central, portanto, é saber se a EC nº 132/2023, ao reestruturar a tributação sobre o consumo, mantém fidelidade a esse projeto constitucional ou se se limita a uma racionalização formal, incapaz de alterar a matriz regressiva do sistema brasileiro.

2. A Emenda Constitucional nº 132/2023 e a nova lógica de tributação sobre o consumo

A Emenda Constitucional nº 132/2023 representou a mais profunda alteração na estrutura tributária brasileira desde a Constituição de 1988. Seu núcleo consiste na criação de um sistema dual de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal (art. 195, V, CF), e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 156-A, CF). Ambos foram concebidos com base no princípio do destino, segundo o qual a arrecadação deve se vincular ao local de consumo, mitigando disputas federativas e assegurando maior racionalidade econômica.

Além da CBS e do IBS, a reforma instituiu o Imposto Seletivo (art. 153, VIII, CF), de caráter extrafiscal, incidente sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. O tributo cumpre função de desincentivo, alinhando a política tributária aos objetivos constitucionais de desenvolvimento sustentável e proteção ambiental (art. 225, CF).

A reforma também trouxe inovações em tributos de natureza patrimonial e em contribuições especiais. O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) passou a incidir sobre aeronaves e embarcações de luxo (art. 155, III, e §6º, III, CF), o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) foi reformulado para admitir a progressividade (art. 155, §1º, VI, CF) e alcançar bens localizados no exterior (art. 155, §1º, III, “a” e “b”, CF),²¹ e a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), prevista no art. 149-

passa a conotar cuidados, referidos à repartição do produto econômico, não apenas inspirados em razões micro, porém macroeconômicas: as correções da injustiça na repartição deixam de ser apenas uma imposição ética, passando a consubstanciar exigência de qualquer política econômica capitalista”.

²¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma tributária comentada e comparada**: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. Barueri [SP]: Atlas, 2024, p. 56-58.

A da Constituição, teve sua destinação ampliada, abrangendo não apenas o custeio, mas também a expansão e a melhoria do serviço, além de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos.

No campo das imunidades, a EC nº 132/2023 reforçou o controle finalístico e atualizou a moldura constitucional para compatibilizá-la com o novo modelo de tributação, destacando-se a extensão da imunidade recíproca à empresa pública prestadora de serviço postal (art. 150, VI, “a” e §2º, CF) e a ampliação da proteção a entidades religiosas e assistenciais (art. 150, VI, “b” e §4º, CF). Essas mudanças aproximam-se da jurisprudência do STF, como no julgamento da ADI 2028/DF,²² que já condicionava o gozo da imunidade ao atendimento efetivo das finalidades constitucionais.

No plano institucional, destaca-se a criação do Comitê Gestor Nacional do IBS (art. 156-B, CF), entidade pública sob regime especial, responsável pela administração do tributo, arrecadação, fiscalização, distribuição da receita e edição de normas complementares. O Comitê é formado por representantes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e sua atuação visa harmonizar a governança federativa do novo modelo. Trata-se de uma inovação significativa, pois introduz uma instância cooperativa de gestão tributária, embora sujeita a complexos desafios de coordenação política e técnica. Esse arranjo também representa uma mudança estrutural no pacto federativo, pois centraliza em um órgão paritário a gestão de tributo de competência compartilhada. Se, por um lado, a medida busca mitigar a guerra fiscal e promover uniformidade normativa, por outro, altera de modo relevante a lógica tradicional da autonomia tributária subnacional.

Outro ponto central é o extenso e complexo regime de transição previsto nos arts. 125 a 136 do ADCT. Em síntese, o período vai de 2026 a 2033 e envolve: (i) a cobrança progressiva da CBS em substituição ao PIS/COFINS (art. 125 e 126, ADCT); (ii) a fase experimental do IBS, com alíquotas reduzidas de caráter simbólico;²³ (iii) a substituição gradual do ICMS e do ISS por meio das alíquotas de referência fixadas pelo Senado;²⁴ e (iv) a extinção completa da tributação

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2028/DF**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno, j. 2 mar. 2017, publ. 8 maio 2017. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 2017. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1768733>>. Acesso em: 5 set. 2025.

²³ No primeiro marco da transição (2026-2028), inicia-se a cobrança da CBS, em alíquota de 0,9%, substituindo gradualmente o PIS e a COFINS (arts. 125 e 126, ADCT). O IBS será instituído em caráter experimental, com alíquota de 0,1% em 2026 (integralmente estadual) e, em 2027-2028, seguirá com a mesma alíquota total, dividida em partes iguais entre Estados e Municípios, ou seja, à alíquota estadual de 0,05% e à alíquota municipal de 0,05% (art. 127, ADCT).

²⁴ No segundo marco (a partir de 2029), instaura-se a transição plena, quando as alíquotas de referência do IBS, fixadas pelo Senado, passam a substituir progressivamente o ICMS e o ISSQN, preservando a arrecadação subnacional (arts. 128 e 130, ADCT).

anterior em 2033.²⁵ Essa transição prolongada busca garantir estabilidade federativa, mas acarreta riscos de sobreposição normativa e insegurança jurídica.

A EC nº 132/2023 também positivou princípios que orientam a nova tributação: simplicidade, transparência, justiça fiscal, cooperação federativa, defesa do meio ambiente (art. 145, §3º, CF) e neutralidade (art. 156-A, §1º e art. 195, V e §16, CF).²⁶ Trata-se de inovação relevante, que consolida fundamentos antes manejados pela doutrina e pela prática administrativa. A análise crítica desses princípios, especialmente no tocante à justiça fiscal, à neutralidade e à extrafiscalidade, será desenvolvida no capítulo seguinte.

Em síntese, a EC nº 132/2023 reconfigurou a tributação sobre o consumo em três dimensões: (i) estrutural, com a criação da CBS, do IBS e do Imposto Seletivo; (ii) patrimonial e institucional, com alterações no IPVA, ITCMD, COSIP, imunidades e no Comitê Gestor; e (iii) principiológica, com a positivação de novos fundamentos constitucionais. O próximo capítulo examinará criticamente esses princípios – em especial justiça fiscal, neutralidade e extrafiscalidade – para verificar se possuem densidade material suficiente para enfrentar a regressividade histórica do sistema tributário brasileiro.

3. Justiça fiscal, neutralidade e extrafiscalidade: os limites materiais da reforma tributária

A justiça fiscal constitui um dos pilares da Constituição Econômica de 1988. O sistema tributário não pode se limitar à eficiência arrecadatória, devendo realizar a redistribuição de riqueza e contribuir para a efetivação da dignidade da pessoa humana e da igualdade material. O art. 145, §1º, ao estabelecer a capacidade contributiva como parâmetro da tributação, vincula a carga fiscal à aptidão econômica de cada contribuinte, exigindo progressividade nos tributos pessoais e seletividade nos tributos sobre o consumo. Como observa Ricardo Lobo Torres, a justiça fiscal é manifestação concreta da justiça política, pois se realiza pela mediação do Fisco e encontra-se indissociavelmente ligada às instituições constitucionais. Exige-se, nessa perspectiva,

²⁵ Nesse terceiro marco (2033), ocorre a extinção definitiva do ICMS e do ISSQN, consolidando o novo modelo dual de tributação sobre o consumo, composto por CBS e IBS (art. 129, ADCT).

²⁶ Os novos princípios constitucionais tributários previstos nos §§ 3º e 4º do art. 145 da CF, introduzidos pela EC nº 132/2023, devem ser compreendidos como normas de caráter mandamental e de otimização, na acepção de Robert Alexy, que impõem ao legislador e às autoridades fazendárias a realização do fim constitucional na maior medida fática e juridicamente possível. Não se tratam de enunciados programáticos ou meras diretrizes, mas de comandos normativos que condicionam a interpretação e aplicação do sistema tributário, exigindo conciliação entre simplicidade, justiça fiscal, neutralidade e demais valores constitucionais.

a compatibilização entre solidariedade e igualdade tributária, impondo-se tributação proporcional, progressiva e compatível com os fins sociais do Estado.²⁷

Nessa perspectiva, a justiça fiscal deve ser compreendida em conexão com o princípio do mínimo existencial, que assegura ao cidadão prestações estatais indispensáveis à satisfação de suas necessidades vitais mínimas. Ricardo Lobo Torres lembra que o direito às condições iniciais da liberdade integra o núcleo dos direitos fundamentais, relacionando-se diretamente à justiça fiscal.²⁸ A tributação que não se oriente pela solidariedade e pela proteção do mínimo existencial compromete a própria efetividade da Constituição. Por isso, a substituição de tributos regressivos por outros incidentes sobre o consumo – ainda que mais racionais – não rompe, por si só, a matriz regressiva do sistema tributário brasileiro.

A Emenda Constitucional nº 132/2023, embora tenha introduzido avanços institucionais e principiológicos, não enfrentou de forma decisiva essa regressividade estrutural. A carga tributária continua assentada majoritariamente sobre o consumo, incidindo de maneira desproporcional sobre as famílias de menor renda. O *cashback* previsto nos arts. 156-A, §5º, VIII, e 195, V, §18, da Constituição é um mecanismo relevante, mas limitado: depende de regulamentação e alcança apenas segmentos específicos, sem alterar a lógica geral da tributação. Assim, a justiça fiscal permanece condicionada a escolhas futuras do legislador complementar e à efetiva implementação de medidas redistributivas.

Superada essa primeira análise, cumpre examinar a neutralidade. A EC nº 132/2023 consagrou-a como fundamento da CBS e do IBS (art. 156-A, §1º; art. 195, V e §16, CF). Nesse contexto, significa que o tributo não deve distorcer decisões econômicas, devendo incidir de forma uniforme e transparente. Contudo, como adverte Luís Eduardo Schoueri, a neutralidade não pode ser absolutizada: ela deve ser compreendida como instrumental, subordinada à justiça fiscal e à função social da tributação.²⁹ Em outras palavras, a neutralidade não implica indiferença às desigualdades, mas deve ser compatibilizada com a capacidade contributiva, a progressividade

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, v. II – Valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, 120-122. Cf. ainda: TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de direito administrativo**, [S. l.], v. 177, p. 29–49, 1989, p. 32. DOI: 10.12660/rda.v177.1989.46113. Disponível em: <<https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/46113>>. Acesso em: 4 set. 2025.

²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de direito administrativo**, [S. l.], v. 177, p. 29–49, 1989, p. 32-34. DOI: 10.12660/rda.v177.1989.46113. Disponível em: <<https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/46113>>. Acesso em: 4 set. 2025.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo, Saraiva, 2011, p. 38-39. Ainda para o autor, “[...] a neutralidade tributária não significa a não interferência do tributo soabre a economia, mas, em acepção mais restrita, neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo, Saraiva, 2011, p. 39).

e a seletividade. Neutralidade que ignore tais elementos converte-se em obstáculo à realização da Constituição Econômica.

Schoueri critica a concepção tradicional de neutralidade tributária, vinculada a uma ideologia liberal de não intervenção estatal, e sustenta que o uso de normas tributárias indutoras corresponde a um verdadeiro dever constitucional de conformação da atividade econômica.³⁰ Para o autor, o papel dos tributos é essencialmente instrumental: a questão não é se o tributo pode ter fins extrafiscais, mas se é adequado ao fim extrafiscal que se pretende atingir.

Não menos relevante é a extrafiscalidade. Ela constitui elemento estrutural do poder de tributar. Desde a Constituição de 1988, o tributo é não apenas meio de arrecadação, mas também instrumento de indução de comportamentos e de realização de políticas públicas. Segundo Schoueri, “a extrafiscalidade deve ser concebida como instrumento de transformação da realidade”,³¹ afastando a ideia de que se trata de exceção eventual. Para Gilberto Bercovici, a tributação, ao induzir determinados comportamentos econômicos, traduz a própria concepção do tributo como instrumento de política econômica, devendo ser compatível com os fins da ordem constitucional.³² A extrafiscalidade, portanto, não é um efeito colateral, mas um dever constitucional voltado à realização dos objetivos econômicos e sociais previstos na Constituição de 1988.³³

A EC nº 132/2023 reafirmou essa dimensão extrafiscal ao criar o Imposto Seletivo, voltado a bens e serviços nocivos à saúde e ao meio ambiente (art. 153, VIII, CF), e ao prever a devolução parcial do IBS e da CBS a famílias de baixa renda (art. 156-A, §5º, V, e art. 195, V e §18, CF). Essas medidas, no entanto, só produzirão efeitos se acompanhadas de regulamentação clara, fiscalização eficiente e mecanismos que assegurem que os benefícios cheguem aos destinatários pretendidos. De igual modo, a seletividade prevista nos arts. 153, §3º, I, e 155, §2º, III, da Constituição deve ser aplicada com rigor: somente a diferenciação de alíquotas conforme a essencialidade dos bens e serviços permitirá compensar a regressividade do consumo. Uma seletividade meramente formal ou simbólica frustrará os objetivos constitucionais.

Nesse ponto, importa destacar a positivação, pela EC nº 132/2023, de novos princípios constitucionais da tributação: simplicidade, transparência, cooperação federativa, justiça fiscal, defesa do meio ambiente (art. 145, §3º, CF) e neutralidade (art. 156-A, §1º; 195, V e §16, CF).

³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. São Paulo: Forense, 2005, p. 88.

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. São Paulo: Forense, 2005, p. 87-89.

³² BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2022, p. 140.

³³ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2022, p. 140-141.

Tais fundamentos, ao lado da solidariedade já imanente à Constituição, ampliam o horizonte normativo da política fiscal. A simplicidade busca reduzir custos de conformidade, mas não pode ser instrumentalizada para restringir garantias processuais. A transparência conecta-se ao direito do contribuinte de conhecer a carga tributária efetiva, permitindo controle democrático. A cooperação, agora expressa, rompe com a lógica de antagonismo entre Fisco e contribuinte, promovendo integração das administrações tributárias. E a defesa do meio ambiente transforma em exigência vinculante o que antes era diretriz programática, em diálogo com os arts. 170, VI, e 225 da Constituição.

O princípio da justiça fiscal, exige que a tributação sobre o consumo seja compatibilizada com a capacidade contributiva. Sua efetividade, como destacado anteriormente, dependerá de instrumentos concretos, como a devolução de tributos às famílias de baixa renda (*cashback*) e a seletividade orientada por critérios de essencialidade e impacto socioambiental. Somente assim será possível atenuar a regressividade estrutural do sistema, compatibilizando arrecadação com os objetivos constitucionais de solidariedade, justiça social e preservação ambiental.

A essas considerações soma-se a dimensão federativa da reforma. A positivação do princípio da cooperação (art. 145, §3º, CF) e a criação do Comitê Gestor Nacional do IBS (art. 156-B, CF) representam esforço de superar a fragmentação do sistema e mitigar a histórica guerra fiscal. Trata-se de inovação institucional que busca racionalizar a arrecadação e uniformizar a disciplina normativa, mas que suscita dúvidas quanto à preservação da autonomia legislativa e financeira dos entes subnacionais. Gilberto Bercovici observa que o federalismo cooperativo, mesmo concebido como instrumento de superação das desigualdades regionais, não se confunde com centralização disfarçada, pois pressupõe coordenação, mas também preservação da autonomia e do poder de auto-organização dos entes federados.³⁴ Essa preocupação é igualmente levantada por Hugo de Brito Machado Segundo, ao analisar a disciplina do IBS na EC nº 132/2023 e na LC nº 214/2025: para o autor, a suposta competência “compartilhada” é, em grande medida, retórica, já que a legislação e a regulação permanecem no plano federal, o que compromete a autonomia dos entes e pode configurar ofensa à própria forma federativa do Estado.³⁵ A efetividade da justiça fiscal e da solidariedade tributária dependerá, assim, da capacidade de equilibrar uniformidade normativa com respeito à pluralidade federativa, de modo

³⁴ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2022, p. 131-134.

³⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Lei complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS e IS**. São Paulo: Atlas, 2025, p. 79-80.

que o Comitê Gestor atue como instância de coordenação democrática, evitando sua redução a mecanismo de centralização técnico-política.

Por fim, a Constituição impõe limites materiais ao poder de tributar, como a vedação ao confisco (art. 150, IV, CF) e a observância da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF). A EC nº 132/2023 buscou simplificação e racionalidade, mas não alterou a estrutura regressiva da incidência sobre o consumo. O verdadeiro teste da reforma será verificar se esses princípios – agora expressos – se converterão em mecanismos efetivos de redistribuição e combate às desigualdades, ou se permanecerão como promessas normativas sem densidade prática.

Em conclusão, os limites materiais da EC nº 132/2023 revelam um paradoxo: ao mesmo tempo em que positivou princípios relevantes e reforçou a função extrafiscal da tributação, manteve a dependência estrutural da arrecadação sobre o consumo. A efetividade do novo modelo dependerá não apenas da disciplina já inaugurada pela Lei Complementar nº 214/2025, mas também de outras normas, da atuação coordenada do Comitê Gestor e da vontade política de compatibilizar neutralidade e extrafiscalidade com justiça fiscal. Sem esses elementos, a reforma corre o risco de reduzir-se a mera racionalização formal, incapaz de realizar os objetivos transformadores da Constituição Econômica de 1988. Essa constatação impõe avançar, no capítulo seguinte, para a análise dos arranjos institucionais e da disciplina normativa complementar, pois é no plano da governança, da operacionalização do sistema e da concretização das imunidades e tributos patrimoniais que se decidirá e a efetividade ou o fracasso do novo modelo.

4. Aspectos institucionais e disciplina complementar da reforma tributária

A compreensão plena da reforma exige ultrapassar a análise dos limites materiais e observe como o novo modelo se estrutura no plano institucional e normativo. Além da reestruturação da tributação sobre o consumo, a Emenda Constitucional nº 132/2023 promoveu alterações institucionais relevantes e disciplinou aspectos complementares que repercutem diretamente sobre os fundamentos da Constituição Econômica de 1988. Essas mudanças envolvem a reorganização da Administração Tributária, ajustes no regime das imunidades, a previsão de mecanismos redistributivos, a criação de instâncias cooperativas de governança e a redefinição de tributos patrimoniais e contribuições especiais.

Entre as inovações de caráter redistributivo, destacam-se os mecanismos de devolução de tributos (*cashback*) e a seletividade. Os arts. 156-A, §5º, VIII, e 195, §18, da Constituição,³⁶ preveem a devolução parcial do IBS e da CBS às famílias de baixa renda. Trata-se de medidas inéditas em termos de política fiscal, cujo potencial extrafiscal é evidente: reduzir desigualdades de consumo, assegurar o mínimo existencial e conferir efetividade à justiça fiscal. O Imposto Seletivo, por sua vez, previsto no art. 153, VIII, da Constituição,³⁷ diferencia alíquotas de acordo com a essencialidade dos bens e serviços, onerando os supérfluos e desonerando os essenciais e permitindo maior tributação de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Esses mecanismos reforçam a tributação como instrumento legítimo de intervenção estatal, em harmonia com os objetivos constitucionais de solidariedade, justiça social e proteção ambiental (arts. 3º, I e III, 145, §§1º e 3º, e 170, CF). Como observam Gilberto Bercovici, Luís Eduardo Schoueri e Ricardo Lobo Torres, a utilização de normas tributárias indutoras não constitui mera faculdade política, mas expressão do dever constitucional de conformar a ordem econômica aos direitos fundamentais e à dignidade humana.³⁸

No plano da governança, merece destaque a criação do Comitê Gestor Nacional do IBS (art. 156-B, CF), regulamentado pela Lei Complementar nº 214/2025. A instituição de um órgão centralizado, composto paritariamente por Estados, Distrito Federal e Municípios, representa inovação significativa, pois atribui a uma instância única a arrecadação, fiscalização, cobrança e distribuição do imposto. Embora formalmente concebido como órgão federal, o Comitê

³⁶ A devolução do IBS e da CBS às famílias de baixa renda encontra fundamento constitucional no art. 156-A, § 5º, VIII, e no art. 195, §18, da Constituição Federal, introduzidos pela EC nº 132/2023, que preveem a possibilidade de lei estabelecer hipóteses, limites e beneficiários da restituição, com o objetivo de reduzir desigualdades de renda e cumprir os princípios constitucionais da capacidade contributiva e equidade. Em cumprimento a esse mandamento, o art. 112 da Lei Complementar nº 214/2025 regulamentou o chamado *cashback* tributário, atribuindo à União a devolução da CBS e aos Estados, Distrito Federal e Municípios a devolução do IBS, como mecanismo voltado a mitigar a regressividade da tributação sobre o consumo. Cf.: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Lei complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS e IS**. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025, p. 136-145.

³⁷ O Imposto Seletivo foi disciplinado nos arts. 409 a 438 da LC nº 214/2025. De caráter extrafiscal e com incidência monofásica, recai sobre bens e serviços considerados nocivos à saúde ou ao meio ambiente – como veículos, embarcações, aeronaves, produtos fumígenos, bebidas alcoólicas e açucaradas, bens minerais, concursos de prognósticos e *fantasy sports*. A lei complementar estabelece hipóteses amplas de fato gerador (venda, arremate, consumo próprio, incorporação ao ativo, extração mineral, prestação de serviço específico), bases de cálculo diferenciadas e limites máximos de alíquotas, cuja fixação cabe a lei ordinária. Prevê ainda critérios ambientais para graduação da tributação (eficiência energética, emissões, reciclabilidade), o que reforça a natureza indutora do tributo e sua vinculação aos princípios constitucionais da proteção à saúde e ao meio ambiente (CF, arts. 170, VI, e 225). Cf.: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Lei complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS e IS**. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025, p. 359-439.

³⁸ Cf., nesse sentido: BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2022, p. 139-142; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. São Paulo: Forense, 2005, p. 87-89; e TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de direito administrativo**, [S. l.], v. 177, p. 29-49, 1989. DOI: 10.12660/rda.v177.1989.46113. Disponível em: <<https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/46113>>. Acesso em: 4 set. 2025.

administra receitas que pertencem aos entes subnacionais, o que gera questões complexas quanto à sua legitimidade democrática, à compatibilidade de sua atuação com a competência legislativa dos entes federados e à definição da legitimidade processual em demandas de cobrança e restituição. Além disso, sua atuação suscita dúvidas sobre a eventual sobreposição de competências com a Receita Federal.

Esse modelo inaugura um paradigma de centralização cooperativa: promove uniformidade, reduz a litigiosidade e busca mitigar a guerra fiscal, sem romper inteiramente com a autonomia política dos entes. A preservação desse equilíbrio dependerá da qualidade técnica da estrutura administrativa, da transparência de seus processos decisórios e da capacidade de conciliar eficiência com controle democrático. A experiência brasileira com o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) recomenda cautela: sem mecanismos decisórios claros e *accountability* efetivo, há risco de perpetuar conflitos federativos. Por essa razão, a efetividade do Comitê Gestor não depende apenas da LC nº 214/2025, mas também da constante revisão de seus procedimentos e da disposição política dos entes em cooperar de modo efetivo.

O longo período de transição estabelecido pela EC nº 132/2023 (arts. 125 a 136 do ADCT), com duração até 2033, representa um dos maiores desafios institucionais da reforma. Embora o Capítulo 2 tenha descrito suas etapas normativas, importa destacar aqui seus reflexos institucionais: a sobreposição de regimes durante quase uma década exigirá atuação intensa do Comitê Gestor do IBS, harmonização normativa entre os entes federativos e segurança jurídica quanto à partilha de receitas. Sem coordenação técnica eficiente, há risco de insegurança para contribuintes e administrações tributárias, bem como de perpetuação de litígios, o que pode comprometer a credibilidade do novo modelo.

Outro eixo relevante diz respeito às imunidades. A EC nº 132/2023 reforçou o vínculo entre a fruição do benefício e a finalidade institucional do ente imune, aproximando-se da jurisprudência do STF, como na ADI 2028/DF.³⁹ Além disso, promoveu ajustes específicos: (i) estendeu expressamente a imunidade recíproca à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (art. 150, VI, “a” e §2º, CF), reconhecendo sua natureza de prestadora de serviço público essencial.⁴⁰ Embora o art. 173, § 2º, da Constituição, vede privilégios fiscais às empresas estatais

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2028/DF**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno, j. 2 mar. 2017, publ. 8 maio 2017. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 2017. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1768733>>. Acesso em: 5 set. 2025.

⁴⁰ A imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal não é absoluta, estando condicionada ao requisito material estabelecido nos §§ 2º e 3º do mesmo artigo. O § 2º estende a imunidade às autarquias e fundações públicas, bem como à empresa pública prestadora de serviço postal, mas limita-a “ao que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes”. Já o § 3º esclarece que tal imunidade não alcança o patrimônio, a renda e os serviços relacionados à exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis às empresas privadas, nem exonera o beneficiário do

que atuam em regime de concorrência, o STF já consolidara entendimento no sentido de que a ECT, por exercer serviço público típico e obrigatório, faz jus à imunidade, como nos precedentes RE 601.392 (ISSQN),⁴¹ RE 773.992 (IPTU),⁴² ACO 879 (IPVA)⁴³ e RE 627.051 (ICMS-transporte),⁴⁴ (ii) ampliou a imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”, CF), estendendo-a a entidades religiosas e beneficentes a eles vinculadas,⁴⁵ reforçando jurisprudência consolidada do STF no sentido de que a imunidade alcança as atividades conexas à prática religiosa; e (iii) preservou a imunidade de energia elétrica e telecomunicações frente ao Imposto Seletivo (art. 153, VIII, e §6º, I, CF), mas admitiu sua incidência sobre petróleo, combustíveis e minerais, compatibilizando o novo tributo com a lógica da essencialidade (art. 155, §3, CF). Essas alterações evidenciam a tentativa de harmonizar imunidades tradicionais com a nova estrutura tributária.

No campo patrimonial, a EC nº 132/2023 ampliou o alcance do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), que passou a incidir sobre aeronaves e embarcações de luxo (art. 155, III e §6º, III, CF), reforçando o princípio da capacidade contributiva e reduzindo distorções históricas na tributação da riqueza móvel. O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), por sua vez, foi reformulado para admitir progressividade (art. 155, §1º, VI, CF) e incidir sobre bens localizados no exterior, desde que instituído por lei complementar (art. 155, §1º, III, “a” e “b”, CF). Essas alterações conferem maior equidade à tributação do patrimônio, ao mesmo tempo em que coíbem planejamentos sucessórios voltados à erosão da base tributária.⁴⁶ Já a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação

pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Em síntese, a imunidade só se aplica quando presentes a vinculação aos fins públicos essenciais e a ausência de atividade econômica típica do setor privado, conforme interpretação reiterada pelo STF (cf. RE 363.412/BA AgR/2007; RE 901.412/BA AgR/2015; RE 265.749/SP EDED/2011; ARE 944.558/MG AgR/2016) (PAULSEN, Leandro. **Reforma tributária: o sistema tributário nacional após a EC 132/2023 e a LC 214/2025**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025, p. 46-47).

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 601.392/PR**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno, j. 28 fev. 2013, publ. 5 jun. 2013. Diário da Justiça Eletrônico. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2689962>>. Acesso em: 5 set. 2025.

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 773.992/BA**. Relator: Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, j. 15 out. 2014, publ. 19 fev. 2015. Diário da Justiça Eletrônico. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4469716>>. Acesso em: 5 set. 2025.

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cível Originária n. 879/PB (0002352-86.2006.0.01.0000)**. Relator: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno, j. 26 nov. 2014, publ. 10 fev. 2015 (DJe n. 027). Diário da Justiça Eletrônico. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2382299>>. Acesso em: 5 set. 2025.

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 627.051/PE**. Relator: Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, j. 12 nov. 2014, publ. 11 fev. 2015. Diário da Justiça Eletrônico. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3918527>>. Acesso em: 5 set. 2025.

⁴⁵ Nesse sentido, destaca-se o disposto no § 4º do art. 150 da Constituição: “§4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas ‘b’ e ‘c’, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. Assim, desde que não haja desvio da finalidade, as rendas, operações e atividades das entidades religiosas permanecem abrangidas pela imunidade tributária.

⁴⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023**. Barueri [SP]: Atlas, 2024, p. 56-58.

Pública (COSIP), prevista no art. 149-A, teve sua destinação ampliada, abarcando não apenas o custeio, mas também a expansão e a melhoria do serviço, além de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos.

Em síntese, a EC nº 132/2023 não apenas redesenhou a tributação sobre o consumo, mas também reconfigurou elementos institucionais e disciplinares fundamentais: positivou mecanismos redistributivos, introduziu governança cooperativa, ajustou imunidades e fortaleceu tributos patrimoniais. Esses movimentos reafirmam a centralidade da Constituição Econômica de 1988 como parâmetro de interpretação e fundamento de legitimação do sistema tributário, preparando o terreno para a análise conclusiva do impacto e dos limites da reforma.

Conclusão

A Emenda Constitucional nº 132/2023 inaugura uma nova etapa na trajetória da tributação sobre o consumo no Brasil. Ao substituir cinco tributos (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISSQN) por um modelo dual de IVA – composto pela CBS, de competência federal, e pelo IBS, de competência subnacional – e ao instituir o Imposto Seletivo com função extrafiscal, a reforma busca racionalizar o sistema, mitigar litígios e conferir maior coerência normativa, aproximando o modelo brasileiro das melhores práticas internacionais.

Mais do que uma reformulação técnica, trata-se de uma reconfiguração institucional que positivou princípios estruturantes da tributação: simplicidade, transparência, justiça fiscal, cooperação federativa, defesa do meio ambiente (art. 145, §3º, CF) e neutralidade, este último aplicado ao IBS e à CBS (arts. 156-A, §1º, e 195, V e §16, CF). Tais princípios, entretanto, só adquirem efetividade se acompanhados de progressividade, seletividade e mecanismos redistributivos concretos.

Apesar dos avanços normativos, a reforma não rompe com a regressividade estrutural do sistema brasileiro. A incidência predominante sobre o consumo, ainda que em moldes mais racionais, mantém a carga desproporcional sobre os mais pobres. A superação desse quadro exigirá regulamentação infraconstitucional robusta – já iniciada pela Lei Complementar nº 214/2025 – e implementação eficaz por parte dos entes federativos, com governança cooperativa e transparente no Comitê Gestor Nacional do IBS. A preservação do equilíbrio federativo é condição indispensável para a legitimidade democrática da reforma: o federalismo cooperativo, para além da retórica, somente se sustenta se preservar a autonomia dos entes e evitar a concentração excessiva de poder em instâncias centrais, risco que permanece latente no novo modelo do IBS. O *cashback* para famílias de baixa renda e a tributação diferenciada por

essencialidade são instrumentos promissores, mas cuja eficácia dependerá da forma como forem regulamentados e aplicados.

O longo período de transição até 2033 impõe desafios adicionais: segurança jurídica, harmonização normativa e capacidade institucional das administrações tributárias. Sem tais condições, há risco de perpetuação da fragmentação e da desigualdade fiscal. Os ajustes em matéria de imunidades e os novos parâmetros de controle finalístico também demandaram aplicação cuidadosa, em consonância com a jurisprudência constitucional. Ainda que o núcleo da reforma esteja centrado na tributação sobre o consumo, as alterações promovidas em matéria de IPVA, ITCMD e COSIP revelam a abrangência do novo desenho constitucional, alinhando a tributação patrimonial e as contribuições especiais aos objetivos redistributivos e socioeconômicos da Constituição Econômica de 1988.

Em síntese, a EC nº 132/2023 deve ser compreendida como ponto de partida. Seu êxito dependerá não apenas da disciplina já inaugurada pela Lei Complementar nº 214/2025, mas também da edição de outras leis complementares e de regulamentações infralegais específicas, voltadas à devolução de tributos, à aplicação da seletividade e à operacionalização do regime de transição. Igualmente, dependerá da atuação coordenada dos entes federativos e do engajamento democrático permanente. Cumprir os mandamentos da Constituição Econômica de 1988 exige reconhecer que o direito tributário não se limita à eficiência arrecadatória, mas constitui instrumento de transformação social. Somente assim será possível consolidar um sistema tributário capaz de promover racionalidade econômica, justiça fiscal, sustentabilidade ambiental e equidade social.

Bibliografia

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição e desenvolvimento**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 601.392/PR**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno, j. 28 fev. 2013, publ. 5 jun. 2013. Diário da Justiça Eletrônico. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2689962>>. Acesso em: 5 set. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 773.992/BA**. Relator: Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, j. 15 out. 2014, publ. 19 fev. 2015. Diário da Justiça Eletrônico. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4469716>>. Acesso em: 5 set. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 627.051/PE**. Relator: Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, j. 12 nov. 2014, publ. 11 fev. 2015. Diário da Justiça Eletrônico.

Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3918527>>. Acesso em: 5 set. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cível Originária n. 879/PB** (0002352-86.2006.0.01.0000). Relator: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno, j. 26 nov. 2014, publ. 10 fev. 2015 (DJe n. 027). Diário da Justiça Eletrônico. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2382299>>. Acesso em: 5 set. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2028/DF**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno, j. 2 mar. 2017, publ. 8 maio 2017. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 2017. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1768733>>. Acesso em: 5 set. 2025.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Progresso digital ou retrocesso na cidadania? Do silêncio ao emudecimento: a relação fisco contribuinte na reforma tributária. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Tributação, desigualdade e desenvolvimento**. Belo Horizonte: Fórum, 2025, p. 43-77.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRAU, Eros Roberto. **Elementos de direito econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no estado constitucional**. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Lei complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS e IS**. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023**. Barueri [SP]: Atlas, 2024.

PAULSEN, Leandro. **Reforma tributária: o sistema tributário nacional após a EC 132/2023 e a LC 214/2025**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. La ordenanza tributaria alemana de 1977. Trad. Ramallo Massanet, J. Editorial Civitas, **Revista española de derecho financiero**, Madrid, n. 14, 1977.

TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOY, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de direito administrativo**, [S. l.], v. 177, p. 29–49, 1989. DOI: 10.12660/rda.v177.1989.46113. Disponível em: <<https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/46113>>. Acesso em: 4 set. 2025.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. v. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. v. II – Valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.