

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS

Faculdade Mineira de Direito

Vanessa Andrade Pereira

Defasagens no Sistema Tributário Brasileiro e viabilidade da reforma tributária

Belo Horizonte

2025

Vanessa Andrade Pereira

Defasagens no Sistema Tributário Brasileiro e viabilidade da reforma tributária

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Bruno Burgarelli Abergaria Kneipp

Área: Direito Tributário

Belo Horizonte

2025

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CRF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

FSE – Fundo Social de Emergência

GST – Goods and Services Tax

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IR – Imposto de Renda

IRPF – Imposto de Renda de Pessoa Física

IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIS – Programa de Integração Social

Resumo: O presente trabalho tem como objetivo analisar os fundamentos constitucionais do Sistema Tributário Nacional e discutir as propostas de reforma tributária à luz da Emenda Constitucional nº 132/2023. Parte-se da premissa de que o sistema atual é marcado pela complexidade normativa, alta carga sobre o consumo e reduzida progressividade, o que resulta em distorções econômicas e injustiças sociais. A pesquisa destaca os princípios constitucionais que limitam o poder de tributar, como legalidade, anterioridade, isonomia e capacidade contributiva, além de examinar a repartição de competências entre os entes federativos e o papel do Código Tributário Nacional como norma estruturante. São abordados ainda aspectos comparativos com sistemas tributários internacionais, em especial os de países da OCDE e da Índia, evidenciando práticas que podem inspirar avanços no modelo brasileiro. Conclui-se que, embora a reforma tributária represente um passo relevante ao propor a unificação de tributos sobre o consumo por meio do IVA dual (IBS e CBS), permanece o desafio de promover maior justiça fiscal e equidade por meio da tributação direta sobre renda e patrimônio.

Palavras-chave: Sistema Tributário Nacional. Reforma Tributária. Constituição da República. Princípios Tributários. Justiça Fiscal.

Abstract: The present work aims to analyze the constitutional foundations of the Brazilian National Tax System and to examine the current tax reform proposals in light of Constitutional Amendment No. 132/2023. The research is based on the premise that the existing system is characterized by legal complexity, a high tax burden on consumption, and low progressivity, resulting in economic inefficiencies and social inequalities. It discusses the constitutional principles that limit the power to tax, such as legality, anteriority, equality, and ability to pay, as well as the distribution of tax competences among the federal entities and the role of the National Tax Code as a structural norm. The study also includes a comparative analysis with international tax systems, particularly those of OECD countries and India, highlighting practices that may guide improvements in the Brazilian model. It concludes that, although the current reform is an important step by proposing the unification of consumption taxes through a dual VAT (IBS and CBS), the challenge remains to ensure greater tax justice and equity through more effective taxation on income and wealth.

Keywords: National Tax System. Tax Reform. Constitution of the Republic. Tax Principles. Tax Justice.

SUMÁRIO

1	Introdução.....	7
2	Aspectos Constitucionais.....	8
3	Sistemas Tributários: Comparação Internacional.....	13
4	O Sistema Tributário Brasileiro e o papel do Estado na economia.....	16
5	Viabilidade da reforma tributária.....	21
6	Conclusão.....	27
7	Referências.....	29

1- Introdução:

O Direito Tributário, antes visto como um ramo do Direito Financeiro, foi formalmente instituído no Brasil através da promulgação do Código Tributário Nacional em 1966, que foi recepcionado pela Constituição da República de 1988 e adquiriu o status de Lei Complementar.

Assim, o Sistema Tributário Nacional tem como base o CTN e Constituição da República de 1988, que teve como foco dar uma maior autonomia fiscal aos entes federados, como estados e municípios, e descentralizar a arrecadação das mãos da União. Ademais, instituiu os diversos princípios constitucionais relacionados as limitações ao poder de tributar, por exemplo o da legalidade e o princípio da capacidade contributiva, que visa equilibrar a necessidade de arrecadação estatal com a proteção da capacidade econômica e dos direitos fundamentais dos cidadãos.

Contudo, desde a implementação do Sistema Tributário Brasileiro este não passou por uma grande reforma significativa, apesar das crises financeiras experienciadas no Brasil nos últimos anos, o aumento da inflação e a defasagem dos cofres públicos.

O Sistema Tributário Brasileiro é um dos mais complexos do mundo, com uma gama de leis complementares e a tributação é focada principalmente em tributos indiretos que incidem sobre o consumo e a mão de obra, muitos destes tributos são cumulativos, o que onera de forma excessiva as classes de menor capacidade contributiva, que são os que mais consomem. Já em relação aos tributos diretos, estes compõem menos de 30% da carga tributária brasileira, com uma tabela de tributação do Imposto de Renda muito inferior aos de outros países e que há anos não é atualizada.

Dessa forma a reforma tributaria visa a unificação de cinco tributos que incidem sobre o consumo, com a criação de apenas dois: o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços e o CBS (Contribuição sobre bens e serviços), além da implementação de IVA (Imposto sobre o valor agregado) de caráter dual, com o fim de acabar com o problema da cumulatividade e fazer com que os tributos sejam não cumulativos.

Ademais, tem como objetivo resolver a guerra fiscal entre estados e promover a justiça tributária, com a implementação do sistema de cashbak e com a Cesta Básica Nacional, que resulta em alíquota zero para diversos produtos essenciais.

2- Aspectos Constitucionais:

O Sistema Tributário Nacional foi recepcionado e seus aspectos constitucionais foram oficializados com a Constituição de 1988. Assim, de acordo com Alexandre de Moraes (2003):

A Constituição Federal de 1988 consagrou o Sistema Tributário Nacional como a principal diretriz do Direito Tributário, estabelecendo regras básicas regentes da relação do Estado/Fisco com o particular/contribuinte e definindo as espécies de tributos, as limitações do poder de tributar, a distribuição de competências tributárias e a repartição das receitas tributárias, caracterizando-se, pois, pela rigidez e complexidade.

O sistema constitucional tributário, na definição de Geraldo Ataliba, é o “conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais de Direito Tributário vigentes em determinado país (Moraes, Alexandre, 2017, p.182).

Logo, o Sistema Tributário Nacional é a base do direito tributário brasileiro e é a principal diretriz da tributação nacional. A constitucionalização do Sistema Tributário Nacional surgiu com a Emenda Constitucional nº 18/65 à Constituição da República de 1946, e, posteriormente, foi adotada pela Constituição de 1967. Sendo que, de acordo com Francisco Duarte (2022) “A Constituição não institui tributos, mas atribui competência para as pessoas políticas possam instituí-los, que o fazem através da lei”.

Dessa forma, a Constituição da República de 1988, em regra, não institui tributos, mas estabelece a repartição de competência entre os diversos entes federativos e permite que os instituem com observância ao princípio da reserva legal.

O Sistema Tributário Nacional é o conjunto de regras destinadas a regular a instituição, a cobrança, a arrecadação e a partilha de tributos, compreendendo as disposições constitucionais, as leis, decretos, portarias e instruções normativas. Em suma, tudo aquilo que no ordenamento jurídico possa dizer respeito a exigências fiscais.

Sendo que há uma certa hierarquia neste conjunto de normas, os decretos devem ser produzidos e aplicados conforme as leis – ordinárias e complementares, e essas, conforme a constituição. Ou seja, para a cobrança de tributos dos contribuintes, há um conjunto de diretrizes que precisa ser respeitado pelo Poder Público, sendo que o principal é o respeito as normas constitucionais.

O texto constitucional, através dos seus artigos 145 a 162, institui o Sistema Tributário Nacional, já os artigos 150 a 152 da Constituição da República regem as limitações/vedações ao poder de tributar, visando inibir os abusos da autoridade fiscal na implementação de novos impostos ou quanto sua vigência, além de outras disposições tributárias espalhadas pela Constituição. Abaixo da mesma, estão o Código Tributário Nacional e as leis complementares.

Sendo que, de acordo com Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy:

O CTN foi aprovado e promulgado como lei ordinária; além do que, “mais tarde, com o advento do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, art.7º, tal lei foi denominada Código Tributário Nacional. A jurisprudência dos tribunais aceitou a lei ordinária, que dispõe sobre o Código Tributário Nacional, como lei complementar”, o que ocorreu em virtude da recepção proporcionada pela Constituição de 1967 (art. 18, combinado com o art.49, II) (Godoy, Arnaldo Sampaio, 2020).

O Direito Tributário Brasileiro, durante muito tempo foi tipo como um ramo integrado ao Direito Financeiro, porém, sua autonomia foi dada com a Criação do CTN em 1966, o qual foi feito na vigência da Constituição de 1946 e recepcionado pela Constituição de 1967 e também pela de 1988. Para que se adequasse à Constituição da República de 1988, o CTN foi recepcionado como lei complementar.

A Constituição da República é o “coração” do Sistema Tributário Nacional. Nos artigos 145 a 162 da Carta Magna se encontram os princípios gerais da tributação, as competências tributárias da União, dos Estados, dos municípios e do Distrito Federal, são estabelecidas a forma de repartição das receitas tributárias e respectivas vinculações compulsórias e as limitações ao poder de tributar.

. A Constituição da República, portanto, é a fonte primária de toda ordem jurídica, assegurando ao cidadão comum as garantias contra a ação do Estado, inclusive limitando o poder da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir, arrecadar e fiscalizar os tributos.

A Constituição de 1988 veio com o objetivo de solucionar os problemas orçamentários brasileiros, logo, de acordo com Ricardo Lobo Torres:

No Brasil a CF 88 procurou redistribuir os tributos entre os entes da Federação, tendência que ulteriormente, no Governo Fernando Henrique, se redirecionou para a centralização fiscal nas mãos da União e para o altíssimo nível da carga tributária. A Constituição Orçamentária do Estado Social admitia os orçamentos cíclicos e deficitários, de orientação keynesiana; com a 2ª crise fiscal do séc. XX a Constituição Alemã foi reformada na procura do

equilíbrio entre receitas e despesas (1969) e a legislação orçamentária dos Estados Unidos, da Inglaterra e de outros países europeus passaram a respeitar os princípios do equilíbrio orçamentário e da responsabilidade fiscal; no Brasil assiste-se a movimento semelhante a partir da reformulação procedida pela CF 88 no capítulo do orçamento e da publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2001) (Torres, Ricardo Lobo, 2009).

Desse modo, o Sistema Tributário instituído pela Constituição de 1988, visa solucionar os problemas do federalismo fiscal, da proteção das liberdades, da efetivação da justiça tributária, da redistribuição de rendas, da promoção do desenvolvimento econômico e da manutenção da segurança jurídica, ancorada em princípios como os do equilíbrio orçamentário, proporcionalidade tributária, responsabilidade fiscal, a transparência financeira, proteção da concorrência, eficiência e apoiada em novas fontes financeiras surgidas no ambiente da globalização e da informática.

Assim, conforme Hugo de Brito Machado (2010), a Constituição de 1988 privilegiou Estados e Municípios, com a ampliação de suas fontes de receitas. Diminuiu, simetricamente, os tributos da União e introduziu as contribuições sociais (COFISN, PIS/PAEP, CSLL, CPMF).

Ademais, de acordo com Douglas Duarte Moura:

As garantias constitucionais dos contribuintes são asseguradas pela Constituição Federal e servem para defendê-los da força tributária arbitrária do Estado. São elas que limitam o direito estatal ao poder de tributar. Os artigos 150, 151 e 152 da Carta Magna hospedam reais direitos e benefícios de ordem protetora aos cidadãos, tendo em vista que limitam o ímpeto estatal de angariar receitas públicas através de tributos. Esses limites garantem verdadeira segurança jurídica aos contribuintes (Moura, Douglas Duarte, 2015).

Logo, a Constituição da República, como forma de limitar o poder de tributar, institui diversos princípios jurídicos da tributação, sendo eles, os princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da liberdade de tráfego.

Pelo princípio da legalidade tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei (CF, art.150, inciso I). Tanto a criação como o aumento dependem de lei, ou seja, somente a lei pode criar ou aumentar tributos, a não ser nas hipóteses ressalvadas pela própria Constituição. O princípio da legalidade visa garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em

lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária. O princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação.

Já o princípio da anterioridade determina que é vedada a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os institui ou aumentou (CF, art. 150, inciso III, alínea “b”). Ademais, o princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei.

Além disso, a Constituição da República de 1988 restabeleceu a norma que expressamente consagrava, na Constituição de 1946, o princípio da capacidade contributiva. Assim, em seu Art. 145, § 1º, determinou que os tributos “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, sendo estes um dos principais princípios do direito tributário.

Outro grande princípio do direito tributário é o do não-cumulatividade, que foi introduzido na Constituição da República pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, regulando a tributação sobre operações circulatorias de mercadorias e serviços. Tal técnica elimina o efeito cascata e torna o produto final apenas incidido pela carga real correspondente àquele valor final da operação, se deduzindo o valor que incidiu nas operações anteriores. Sendo que de acordo com Daniela Dias & Roberto Rodrigues de Moraes:

A não-cumulatividade é uma técnica imperativa que a Constituição de 1988 impõe a todos os destinatários da norma, contribuinte, entre arrecadador e legislador, que devem respeitá-lo irrestritamente (Dias, Daniela, Moraes, Roberto Rodrigues, 2025.)

Logo, a adoção do modelo federativo pela Constituição de 1988 consagrou o estabelecimento de vários princípios, entre eles a necessidade de cada ente federativo possuir uma esfera de competência tributária que lhe garanta renda própria, para o pleno exercício de suas autonomias política e administrativa.

Competência tributária, na definição de Roque Carrazza é:

A aptidão para criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas (Carrazza, Roque Antonio, 2025, p.83).

As competências tributárias deverão ser exercidas em fiel observância às normas constitucionais, que preveem, especificamente, limitações ao poder de tributar com a consagração de princípios e imunidades, e possuem as características da privacidade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade no exercício.

A Constituição teve como objetivo acabar com os conflitos de competência e distribuir os tributos competentes a cada ente federativo.

Ademais, a Constituição de 1988 buscou fortalecer os municípios ao ampliar suas fontes de arrecadação, proporcionando maior autonomia financeira. Assim, os municípios passaram a receber 50% do IPVA arrecadado pelos Estados (Art.158, inciso III da CRF/88), 25% da arrecadação do ICMS estadual (Art. 158, inciso IV da CRF/88), 49% do Fundo de Participação dos Municípios, composto por recursos do IR e do IPI e são beneficiados pelo Fundo de Compensação pela Exportação, para compensar a desoneração do ICMS nas exportações (Lei Complementar nº87/1996). Além disso, com o aumento das responsabilidades dos municípios (saúde, educação, transporte público), a Constituição garantiu um repasse maior de tributos para que eles pudessem atender melhor à população.

Essa mudança consolidou o município como ente federativo autônomo, garantindo recursos próprios e participação na arrecadação de tributos estaduais e federais.

3- Sistemas tributários: Comparação Internacional

A Reforma Tributária nasceu como uma necessidade de simplificar o Sistema Tributário Brasileiro, o qual possui enorme complexidade. Sendo que o Sistema Tributário de um país define o nível de eficiência de sua arrecadação e o seu poder econômico. Pois o custo tributário é de fator relevante para a fixação e criação de empresas no país, visto que, quanto mais eficiente o sistema for, mais competitivas serão as empresas desta nação.

Além disso, a tributação também possui um caráter social-redistributivo, pois é dela que vem o financiamento de programas sociais. Outro ponto relevante se dá no âmbito da capacidade contributiva, o sistema tributário deve atender, também, às necessidades de capacidade contributiva dos cidadãos.

Nesse sentido, importante citar o estudo feito pela OCDE que comparou dados sobre a carga tributária entre 12 e 14 países da OCDE, com três a cinco países latino-americanos. De acordo com o mesmo:

O estudo informa que a carga tributária média de 17 países de economias avançadas da OCDE (35%) é superior as de cinco países latino-americanos (24%), mas similar a carga tributária brasileira (33%), e observa que isso denota preocupação com a composição da carga tributária do Brasil e não com o seu valor em si.

[...]

Ele procura aprimorar o debate da reforma tributária, mostrando os indicadores e tendências internacionais atuais e até onde as propostas de reforma tributária poderiam chegar, considerando-se *benchmarks* internacionais (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2022).

O estudo afirma que a alíquota máxima de imposto de renda brasileira, de 27,5% está em um nível muito mais baixo que a média dos países analisados e é aplicada a um nível de renda extremamente baixo.

Os países analisados foram: Austrália, Bélgica, Canadá, França, Alemanha, Itália, entre outros. Assim, os países de economia avançada da OCDE, geralmente, possuem imposto de renda com tabela progressiva e nos países da América Latina a alíquota máxima do imposto de renda restringe-se a níveis muito elevados de renda, e as alíquotas iniciais são menores que nos países de economia avançada.

Já sobre a tributação do Imposto de renda para pessoas jurídicas:

O estudo considera que, para atingir a média das economias avançadas da OCDE com uma tributação marginal global do lucro de 48,5%, o Brasil poderia instituir uma tributação sobre dividendos de 20%, mantendo a atual alíquota do Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica em 34% ou reduzi-lo para 25% (média da OCDE), e tributar dividendos em uma tabela progressiva com uma alíquota máxima de 30% (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2022).

Assim, a análise afirma que o Brasil isenta o IRPF sobre os dividendos e apesar de ter uma tributação do IRPJ mais elevada que os demais países, tal fato não compensa esta isenção. A tributação dos dividendos tem a vantagem de que, com ela, se pode tributar diretamente o lucro das subsidiárias de companhias multinacionais, aumenta a arrecadação do país.

Em relação a tributação sobre o consumo, a OCDE defende o fim do sistema com múltiplos impostos sobre o consumo, com a unificação do ICMS, ISS, PIS e COFINS em um único imposto chamado Imposto sobre Valor Adicionado (IVA). Tal imposto seria unificado nacionalmente e com a alíquota única, não como ocorre no sistema brasileiro atual, em que cada estado apresenta alíquotas diferentes de ICMS e cada município uma alíquota diferente de ISS. Assim, se evitaria a chamada tributação em cascata e simplificaria a tributação sobre o consumo. O IVA já é adotado em toda a União Europeia.

Desse modo, é importante destacar o Sistema Tributário da Índia possui um IVA estadual, que foi introduzido em 2005, com o objetivo de seguir os moldes do IVA de outros países, porém, este é de competência legislativa estadual e incide apenas em operações de venda de bens, que aconteçam dentro de um determinado Estado. Ademais, as alíquotas aplicáveis foram uniformizadas e a possibilidade de concessão de incentivos fiscais é reduzida, com o objetivo de evitar a guerra fiscal entre estados.

De acordo com Dalton Yoshio Hirata, em artigo feito para a FGV (Fundação Getúlio Vargas):

A partir dos anos 90, reformas fundamentais foram feitas para tornar o sistema tributário mais racional e eficiente. Exemplos de medidas foram a queda das alíquotas como um todo, a adoção de um IVA estadual e a extensão da tributação para maiores bases, com a introdução de um Imposto sobre Serviços (Hirata, Dalton Yoshio, 2021).

Sendo assim, a Índia viu, em seus últimos 20 anos, a necessidade de uma reforma em seu sistema tributário, e a adoção de um IVA estadual trouxe benefícios

à economia indiana, uma vez que a cumulatividade dos impostos sobre o consumo tende a aumentar os preços ao consumidor.

Na década de 80, a Índia tinha a previsão constitucional de 32 tributos e a necessidade de leis para cada um deles e a complexidade das regras contribui para um sistema tributário caro e demorado. Assim, a Índia pretende implementar um “GST” (“Goods and Services Tax”), que agregue em apenas um tributo o IVA estadual, e outros dois tributos, simplificando o sistema tributário.

Já em relação ao México, este iniciou em 1980 uma reforma tributária semelhante a proposta no Brasil, com a substituição de tributos cumulativos por um IVA de ampla incidência, que substituiu um imposto federal sobre faturamento, 30 impostos específicos e aproximadamente 400 impostos dos governos locais, com o objetivo de simplificar o sistema. Porém durante a crise econômica que assolou o México em 1982, a necessidade de elevar as receitas fiscais levou o governo a reformar o IVA, introduzindo uma estrutura com diversas alíquotas. Entretanto, posteriormente o México passou por outro ciclo de reforma tributária e reduziu as alíquotas do imposto de renda sobre empresas de 45% para 35%, a alíquota máxima de imposto de renda de pessoas físicas passou de 50% para 35% e, em relação ao IVA, adotou-se uma única alíquota de 15%.

Assim, de acordo com Marcos J. Mendes:

A unificação de diversos impostos de competência do governo local na base do IVA federal (de forma similar às propostas que advogam a 37 federalização do ICMS e do ISS, que seriam abarcados por um IVA federal) tornou os governos locais extremamente dependentes de transferências federais (Mendes, Marcos J, 2016).

Dessa forma, a busca por um sistema tributária mais simples, com a unificação de vários tributos em um único tributo federal pode acarretar na dependência de verbas oriundas da União e retirar a competência dos estados brasileiros para cobrar o ICMS, talvez possa reduzir as suas receitas e diminuir a qualidade dos serviços prestados pelos estados.

4- O Sistema Tributário Brasileiro e o papel do Estado na economia:

O Sistema Tributário Brasileiro é conhecido por sua complexidade, sendo que a Constituição da República de 1988 deixou várias matérias para serem regulamentadas pela legislação complementar, assim, desde 1988, foram editadas, em média, 37 normas tributárias por dia.

No Brasil, todos os entes federados possuem competência para instituir seus respectivos tributos, os impostos indiretos, incidentes sobre o consumo, como o IPI, PIS/COFINS, ICMS e ISS, são de competência das três esferas de governo e cobrados tanto no local em que o bem é produzido, quanto no local de destino. Tal modelo de tributação incentiva a guerra fiscal entre os entes e aumenta os custos para os contribuintes.

O Sistema Tributário Brasileiro é composto predominantemente de impostos indiretos incidentes sobre o consumo e sobre a mão de obra, o que aumenta a cumulatividade e lança maior ônus sobre as classes de menor renda. Sendo que de acordo com Fabrício Augusto de Oliveira:

Com tratamento preferencial dado às rendas do capital, de modo geral, apenas onera camaradamente os rendimentos das pessoas físicas que delas se apropriam, jogando o grande fardo tributário sobre o consumo e a folha salarial, acentuando o conflito distributivo. Mantém, por outro lado, desequilibrada a equação financeira da federação, gerando conflitos federativos e situações de insolvência para muitos de seus entes, prejudicando a oferta de serviços essenciais para a população. Não bastasse isso, os recursos para o financiamento das áreas sociais têm sido consideravelmente reduzidos, dados os compromissos assumidos de responsabilidade fiscal pelo governo, no ambiente atual de recessão/estagnação da economia (Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, 2018.)

Assim, a forma de arrecadação adotada pelo Brasil não obedece ao princípio da capacidade contributiva e onera principalmente aos mais pobres, de forma a aumentar as desigualdades sociais.

Sendo assim, é importante citar que durante muito tempo perante o pensamento neoliberal, com economistas como Adam Smith, a intervenção do estado no campo econômico deveria ser governada por uma “mão invisível”, ou seja, por leis naturais, ou seja, acreditava-se que o próprio sistema capitalista se autorregularia, o que o protegeria de crises e criaria um ponto de equilíbrio entre o pleno emprego e a máxima eficiência. Assim, muitos países, como os Estados Unidos, restringiram as ações do

mesmo e criaram impostos que seriam “neutros”, nascendo assim, princípios para orientar a tributação como os da neutralidade e da equidade, com o fim de preservar o sistema, contudo, não garantindo a verdadeira justiça tributária, pois acreditava-se que o próprio mercado seria capaz de assegurar uma justa distribuição de renda.

Contudo, o que se viu foi o grande surgimento de crises nas primeiras décadas do século XX, como a Grande Depressão ocorrida na década de 1930, as quais necessitaram da ação do Estado para que fossem resolvidas, ou no mínimo, atenuadas, sendo necessário o aumento da atuação do Estado na economia, por meio da adoção de políticas fiscais. Assim, também de acordo com Fabrício Augusto de Oliveira:

No sistema de Keynes, assim como em Kalecki, o investimento é que aparece como a variável central na determinação do nível de emprego e da renda, a qual, por sua vez, gera a poupança necessária para o seu financiamento. Não é, portanto, o homem prudente e entesourador que se encontra por trás da prosperidade que uma sociedade pode alcançar, mas o gasto por ele realizado, essencial para melhorar as expectativas empresariais sobre os rendimentos futuros, viabilizar a eficiência marginal do capital e estimular os investimentos. O dinamismo da economia, nessa visão, é determinado, dessa forma, pela força da demanda efetiva. Para isso, Estado, política fiscal e tributação ganham força e centralidade em sua teoria para o objetivo do crescimento econômico (Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, 2018).

Assim, o Estado é necessário para garantir o dinamismo da economia, e o mesmo consegue realizar investimentos e combater as desigualdades sociais através da tributação.

Com o avanço da globalização, o princípio da competitividade tornou-se norma superior da tributação, porém o Estado ainda é essencial para a estabilidade econômica do sistema, com o fim de corrigir as falhas do mercado, mantendo, ainda, suas finanças em equilíbrio, visto que ainda tem o dever de custear políticas para combater as desigualdades, com a implementação de políticas de desenvolvimento econômico e social sem cair em superendividamento. Logo, os impostos acabam tendo de ser aumentados para o futuro pagamento da dívida pública.

Desse modo, no caso da tributação o poder de competitividade entre as nações se torna essencial para que possam concorrer com sua produção no mercado internacional e impedir a fuga de capitais.

No caso do Brasil, que durante anos foi acometido por fortes desequilíbrios fiscais, que ocorreram com maior intensidade na década de 1980, com a crise da dívida externa, o Brasil não seguiu a tendência do pensamento neoliberal no campo da tributação. Apesar de que, no ano de 1988, o ministro da Fazenda reduziu drasticamente e uniformizou as alíquotas do imposto de renda das pessoas físicas e passou a taxar os ganhos do capital recebidos da forma de forma de lucros e dividendos, o que acabou abrandado a carga de impostos das classes mais ricas, prejudicando o princípio da equidade.

Desde a estruturação do sistema tributário, em 1891, o Brasil valeu-se principalmente dos impostos indiretos para o financiamento das atividades do Estado, sendo que o imposto de renda só foi implementado em 1924, com o Decreto nº16.581, porém, até 1960 sofreu resistências políticas para taxar o imposto de renda e com o governo militar instalado em 1964, o sistema tributário privilegiava os novos detentores do poder, e isentava ou taxava suavemente o capital e as rendas médias e altas da sociedade.

Contudo, com a Constituição de 1988, os constituintes dedicaram maior atenção ao resgate da federação, tendo em vista a situação de grande endividamento que o país apresentava, deixando para o campo infraconstitucional a taxaço da renda e da propriedade.

O princípio da competitividade dos tributos entrou em conflito com o princípio da responsabilidade fiscal e o sistema tributário passou a ser manejado como instrumento de ajuste fiscal voltado para garantir receitas para pagar juros da dívida, com o objetivo de evitar o crescimento descontrolado da relação dívida/PIB como recomendado pelo novo consenso macroeconômico (Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, 2018).

Assim, o sistema tributário, que antes já era ineficiente, apesar de agora regulamentado pela Constituição, além de se tornar complexo, não resolveu o problema da distribuição desigual do ônus da tributação.

Ademais, com a reconstrução das bases do federalismo fiscal no país, foi promovida uma descentralização das receitas em favor dos estados e municípios, o que acabou abalando as finanças da União, ao mesmo tempo que ampliou as demandas da sociedade por políticas públicas, que, de acordo com a Constituição da

República, em seu Art. 23, devem ser feitas com a cooperação financeiras dos três entes federados.

Contudo, as contribuições sociais, de acordo com a Constituição de 1988, foram previstas exclusivamente para o financiamento a Seguridade Social, sendo de competência da União, e como não precisam obedecer, necessariamente, as regras para os impostos tradicionais, estas passaram a ocupar espaços crescentes na esfera tributária. Entretanto, estas suscitam questões semelhantes às do IPI, do ICMS e do ISS, por incidirem sobre as mesmas bases tributárias, se tornando impostos de natureza cumulativa.

Entretanto, de acordo com Luana Passos, Dyeggo Rocha Guedes e Fernando Gaiger:

A centralização do debate brasileiro na carga tributária muito deve ao fato de o Estado absorver parcela considerável do PIB (32% aproximadamente no ano de 2016) em tributação. Esse aspecto destoa, quando comparado aos países de renda similar sendo, inclusive, uma das mais altas cargas da América Latina, até maior que a de alguns países desenvolvidos como Espanha e Canadá (Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, 2018).

Assim, apesar de o Sistema Tributário Brasileiro apresentar diversos problemas, o debate central está em o Estado Brasileiro absorver parcela considerável do PIB, em tributação. Logo, o Sistema Tributário Brasileiro apresenta carga tributária desproporcional em comparação com a renda e o nível de desenvolvimento do país, sendo outro problema, a iniquidade fiscal.

Desse modo, para resolver o desafio da equidade social se torna imprescindível uma reforma tributária que desonere a população mais pobre e favoreça a arrecadação entre as classes mais avantajadas, tentando se chegar a justiça fiscal.

As principais ineficiências tributárias do Brasil, se refletem na volatilidade da taxa de crescimento, no baixo nível de investimento e na composição da carga tributária, principalmente no que diz respeito na tributação sobre o capital, mas também na organização sobre bens e serviços. Além disso, o país apresentam muitos tributos e uma complexa legislação, com impostos incidindo sobre a mesma base, com a incidência cumulativa de impostos com a incidência na origem e, as vezes, também no destino e a guerra fiscal, além da baixa progressividade na tributação na renda e do capital e a não regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas.

O sistema apresenta diminuta eficiência econômica, como o número de alíquotas de IPI e de ICMS pela existência de tributos cumulativos como a Cofins e o PIS-Pasep.

Ademais, a complexidade do sistema também contribui para o aumento e a demora do contencioso tributário, nas esferas administrativas e judiciais, o que atrasa, também as execuções fiscais e pode impactar toda a gestão tributária. Assim, de acordo com dados do Tribunal de Contas da União:

Em 2021, RFB, Carf e PGFN foram responsáveis por: receitas federais arrecadadas no valor de R\$ 1,89 trilhão; estoque de créditos tributários no valor R\$ 2,06 trilhões; créditos efetivamente inscritos em Dívida Ativa da União no valor de R\$ 2,71 trilhões; gastos tributários no valor de R\$ 325,7 bilhões (Tribunal de Contas da União, 2023).

Logo, a eficiência de um sistema tributário deve se pautar pelos princípios da equidade, da neutralidade e da simplicidade, sendo justo e atendendo ao princípio da capacidade contributiva, sendo necessário a implementação de uma Reforma Tributária que solucione tais mazelas.

5- Viabilidade da Reforma Tributária:

De acordo com a Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária e o Ministério da Fazenda, a Reforma Tributária tem como objetivos fazer a economia brasileira crescer de forma sustentável, gerando emprego e renda, tornar o sistema tributário mais justo, reduzindo as desigualdades sociais e regionais e reduzir a complexidade da tributação. E se desenrolara em três fases: a reforma da tributação sobre o consumo, a reforma da tributação sobre a renda e a folha e ajustes na tributação sobre o patrimônio.

Assim, a reforma tributária substituirá 5 tributos, sendo eles PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS por um IVA (Imposto sobre Valor Agregado) Dual de padrão internacional, composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de caráter federal e o IBS, de estados e municípios, sendo que a CBS e o IBS terão os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, além das mesmas regras de não cumulatividade e creditamento, que serão definidos na mesma lei complementar.

A CBS e o IBS terão um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) de padrão internacional, nos mesmos moldes dos países da União Europeia, com base ampla de incidência, tributação no destino, não cumulatividade plena, legislação uniforme, rápida devolução dos créditos, desoneração dos investimentos, e das exportações, porém, com incidência sobre as importações.

Haverá a criação de um imposto seletivo, de caráter regulatório, e competência federal, com o fim de desestimular o consumo de mercadorias e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, este terá caráter extrafiscal, incidência monofásica e será instituído por lei complementar.

Ademais, mantém a carga tributária total sobre o consumo, durante o período de transição, as alíquotas do IBS e da CBS serão revisadas anualmente pelo Senado Federal e ao final da transição, adota uma alíquota padrão como regra geral.

‘A reforma tributária, também definirá regimes específicos para determinados bens e serviços, os quais o modelo de apuração difere do padrão do IVA, não necessariamente significando um regime mais benéfico. Insumos e produtos agropecuários, alimentos, higiene pessoal e limpeza, saúde, medicamentos e

equipamentos médicos terão uma alíquota de 40% da alíquota-padrão, também haverá uma alíquota intermediária, 70% da alíquota padrão para serviços de profissões regulamentadas e créditos presumidos de CBS para a produção de veículos elétricos e híbridos.

Além disso, cria a Cesta Básica Nacional de Alimentos, que terá alíquota zero de CBS e IBS, tornando, também, o sistema mais justo, com o cashback do povo, que possibilita a devolução aos consumidores de parte da CBS e do IBS incidentes sobre as mercadorias e serviços que consumirem.

Outrossim, preserva a Zona Franca de Manaus oferecendo tratamento tributário favorecido aos bens produzidos nesta, implementado mediante a alteração das alíquotas e das regras de creditamento do IBS e CBS e com o Uso de uma Contribuição no Domínio Econômico específica, cujos recursos serão utilizados na subvenção à produção na Zona Franca de Manaus e no Fundo de Sustentabilidade.

Tendo como fim a criação de um modelo de cobrança integrado e eficiente, com a garantia de um modelo no qual os entes federativos terão autonomia, pois cada estado e município poderá definir sua alíquota padrão do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), sendo que, nas compras governamentais, o produto de arrecadação do imposto será integralmente destinado ao ente federativo contratante.

A Reforma manterá até 2032 os fundos estaduais financiados por contribuições vinculadas a benefícios do ICMS, vedando a ampliação da base de incidência e da alíquota.

Historicamente, a Reforma Tributária tem sido discutida desde 1995, com a preocupação de remover os impostos cumulativos e encontrar uma solução para a guerra fiscal, porém, nenhuma conseguiu ser de fato implementada. Assim, de acordo com Fabrício Augusto Oliveira:

Embora algumas propostas de reforma tributária tenham sido ensaiadas nesse longo período de 1995 a 2016, a maioria apenas com a preocupação de remover da estrutura os impostos cumulativos e encontrar uma solução para a guerra fiscal travada entre estados e municípios, nenhuma conseguiu prosperar.

[...]

Assim aconteceu com a PEC 175, de 1995, proposta do governo Fernando Henrique Cardoso, que, tendo como preocupação exclusiva a extinção dos impostos cumulativos e da guerra fiscal entre os membros da federação,

tramitou durante quatro anos no Congresso e acabou sendo “esquecida” depois de ver aprovado na Comissão de Reforma Tributária, por unanimidade, o substitutivo do deputado Mussa Demes, em 1999; com a proposta do governo Luiz Inácio Lula da Silva, de 2003, que, edulcorada com cosméticos apelos redistributivos, terminou convertendo-se na Emenda Constitucional nº 42/2003, reduzida à prorrogação de dois instrumentos vitais para o ajuste fiscal: o da Contribuição provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) e o da Desvinculação de Receitas da União (DRU), que havia substituído o Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), ex-Fundo Social de Emergência (FSE), de 1994; com a PEC 233/, de 2008, que retomaria as propostas de fusão de impostos, extinção das figuras cumulativas e dos conflitos federativos, com o fim da guerra fiscal, mas que não foi adiante pelo próprio desinteresse e falta de empenho do governo federal em sua aprovação; e, finalmente, com a proposta do governo Dilma Rousseff que, restrita à solução do rebaixamento e uniformização as alíquotas interestaduais do ICMS também foi abandonada por não ter contado com apoio para sua aprovação (Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, 2018).

Dessa forma, desde 1995 a necessidade de uma Reforma Tributária tem sido analisada, porém, o foco sempre foi acabar com os impostos cumulativos e com a Guerra Fiscal entre os Estados. Entretanto, pouco se falou na reformulação da tributação direta, que se dá, principalmente, a partir do Imposto de Renda e da tributação sobre a propriedade, sendo que, atualmente, a tributação direta compõe apenas 24,7% da arrecadação tributária, com 20% sendo sobre a renda e 4,7% sobre a propriedade.

A ausência de correção da tabela progressiva do Imposto de Renda ao longo dos anos fez que pessoas de menor renda e que acabaram de ingressar no mercado do trabalho, tivessem que pagar o imposto. Além disso, a alíquota máxima de 27,5% do imposto prejudica a progressividade do mesmo, de forma que indivíduos com diferentes capacidades contributivas pagam sob a mesma alíquota. Ademais, a isenção aplicada a lucros e dividendos é uma grande distorção do sistema e diminui a arrecadação do Estado.

Em 2019, cerca de 20 mil pessoas (0,01% da população) declararam ter recebido mais de R\$ 230 bilhões sem pagar imposto sobre isso. A alíquota média de imposto de quem recebeu lucros e dividendos e ganhou mais de 320 salários mínimos por mês foi de 1,6% - entre os assalariados essa alíquota média efetiva vai a quase 17% (Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos, 2024).

A Reforma Tributária aumentou o limite de isenção do Imposto de Renda em 31%, alterando a tabela do imposto. Contudo, a reestruturação realizada não atacou os principais pontos que é a tributação dos lucros e dividendos, embora haja propostas de retomada da tributação de dividendos, as alíquotas sugeridas são moderadas,

sendo de 15% e 20%. Além disso, a alíquota máxima de 27,5% do Imposto de Renda não foi revista.

A Reforma focou principalmente na simplificação do sistema tributário e na reformulação da tributação indireta:

A existência de diversos tributos, como ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins, criava um sistema fragmentado, de difícil compreensão e alto custo de conformidade. Com a recente aprovação da reforma tributária, esse cenário passará por uma transformação significativa. A proposta é simplificar a tributação sobre o consumo, substituindo cinco tributos por dois: o IBS - Imposto sobre Bens e Serviços e a CBS - Contribuição sobre Bens e Serviços (Ribeiro, Maria Carolina G, 2023).

Com a Reforma Tributária, foi criado o Fundo de Desenvolvimento Regional, com o fim de acabar com a guerra fiscal que ocorre entre os estados brasileiros, pois no novo sistema, a cobrança será feita no destino. No entanto com a extinção do ICMS, estadual e do ISS, municipal, pode haver um conflito de competências, pois o IBS será de competência comum entre estados e municípios, e a administração e arrecadação será feita por um Comitê Gestor Nacional, com representação dos dois entes federados, com arrecadação centralizada e posterior redistribuição entre os entes federativos, conforme critérios previstos em lei complementar. Assim, apesar de solucionar os problemas da guerra fiscal, acaba prejudicando a autonomia dos Estados e municípios de instituírem seus próprios impostos.

No entanto, o novo sistema de unificação de impostos beneficia empresas, pois reduzem o custo de conformidade tributária e diminui litígios e inseguranças jurídicas aumentando a transparência sobre a carga tributária, sendo que, de acordo com Fernanda Nogueira:

A ausência de confiança é destacada como um dos principais entraves da relação Fisco-contribuinte, repercutindo negativamente no cumprimento espontâneo das obrigações tributárias e, conseqüentemente, estimulando a litigiosidade (Nogueira, Fernanda, 2024).

Assim, a Reforma Tributária, com a Emenda Constitucional nº 132 de 2023, alterou o §3º do Art.145 da Constituição de 1988 para a inserção de princípios que deverão ser observados por todo o Sistema Tributário Nacional:

Art.145. §3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

Tais princípios deverão orientar a criação, interpretação e aplicação das normas tributárias, garantindo a coerência e a segurança jurídica do sistema tributária. Um dos principais princípios é o da simplicidade, tendo em vista que a Reforma Tributária visa a simplificação do Sistema Tributário Nacional.

O princípio da simplicidade como vetor do sistema tributário significa que a atividade arrecadatória deve ser livre de complexidade e de fácil compreensão ao contribuinte. Espera-se que o cidadão possa pagar seus tributos com a mesma facilidade com que honra seus compromissos de ordem privada. A simplicidade propicia maior adaptação do sistema tributário à crescente complexidade do mundo real, privilegia a agilidade e praticidade das operações, reduzindo o custo de compliance, divergências na interpretação e, conseqüentemente, o contencioso tributário (Nogueira, Fernanda, 2024).

Dessa forma, com a reforma tributária há também a diminuição do grande número de demandas discutidas no contencioso tributário e um dos objetivos desta é incentivar medidas que foquem mais na solução dos litígios por meio da mediação e de forma extrajudicial.

Outro importante foco da reforma tributária é a justiça fiscal, a qual deriva do princípio da capacidade contributiva, assim, é de extrema importância que o sistema tributário não seja regressivo, ou seja, que não onere mais aqueles que possuem menor capacidade contributiva.

O IBS e o CBS, tendem a gerar uma tributação regressiva, por serem tributos sobre o consumo, onerando desproporcionalmente os contribuintes de menor renda, que pagam a mesma quantidade de tributo sobre o consumo que os contribuintes de maior capacidade contributiva, por isso a reforma propõe a implementação de mecanismos como o cashback, permitindo a recuperação de tributos pagos por pessoas de menor renda, além da Cesta Básica Nacional de Alimentos e a redução das alíquotas de 60% a 100% para itens essenciais. No entanto, em relação ao cashback, sua implementação e funcionalidade ainda não foram completamente definidas, deixando dúvidas quanto à sua real aplicabilidade e sua atuação na prática.

Assim, a reforma tributária aprovada através da Emenda Constitucional nº 132 de dezembro de 2023 é a primeira grande reestruturação do Sistema Tributário Nacional desde a sua criação, entretanto, houve o foco excessivo nos tributos indiretos, deixando lacunas como a escassez de medidas relacionadas à tributação do patrimônio, como o Imposto sobre Grandes Fortunas que jamais foi implementado,

logo, apesar do grande avanço ainda restam certas mazelas no Sistema Tributário que precisam de serem solucionadas.

6- Conclusão

O Sistema Tributário Brasileiro, tal como estruturado ao longo das últimas décadas, apresenta diversos problemas, como o excesso de impostos cumulativos, a regressividade, a qual fere o princípio da capacidade contributiva, a complexidade tributária e a desarmonia federativa. A predominância de tributos indiretos, cumulativos e concentrados sobre o consumo penaliza desproporcionalmente as camadas mais pobres da população, em evidente violação ao princípio da capacidade contributiva e aos ideais de justiça fiscal.

A Constituição da República de 1988 instituiu um modelo de federalismo fiscal que buscava garantir a autonomia financeira dos entes subnacionais. No entanto, ao longo do tempo, a sobreposição de normas, a guerra fiscal entre estados e municípios e a centralização da arrecadação por parte da União fragilizaram esse equilíbrio. Nesse cenário, a Reforma Tributária – concretizada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 – surge como uma tentativa de reorganizar o sistema, promover simplificação, uniformidade e maior transparência na tributação.

Apesar dos avanços apresentados, como a criação do IVA dual (IBS e CBS), a previsão do cashback para contribuintes de menor renda e a instituição da Cesta Básica Nacional com alíquota zero, constata-se que o enfoque da reforma permaneceu centrado na tributação sobre o consumo, negligenciando reformas estruturantes na tributação da renda e da propriedade. A ausência de medidas concretas voltadas à tributação de lucros e dividendos, à correção da tabela progressiva do Imposto de Renda e à efetivação do Imposto sobre Grandes Fortunas revela a limitação do alcance redistributivo da proposta.

A experiência comparada com países da OCDE e com economias emergentes, como Índia e México, demonstra que a eficiência, a progressividade e a justiça fiscal são pilares essenciais para um sistema tributário moderno, que contribua não apenas para a arrecadação, mas para o desenvolvimento econômico e a coesão social. A Reforma brasileira caminha nessa direção, mas ainda requer regulamentação precisa por leis complementares e medidas que assegurem seu compromisso com os princípios constitucionais da equidade, simplicidade, transparência e justiça tributária.

Portanto, a consolidação de um sistema tributário mais justo e eficiente exigirá, para além da reforma já aprovada, um compromisso político e institucional contínuo com o aperfeiçoamento das normas infraconstitucionais, com foco na redução das desigualdades sociais e na preservação da autonomia federativa. Somente assim será possível alinhar o modelo tributário brasileiro aos desafios contemporâneos do Estado Democrático de Direito e ao ideal de justiça fiscal preconizado pela Constituição da República de 1988.

Referências:

ANFIP (Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil); FENAFISCO (Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital). *A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas.* Organização de Eduardo Fagnani. Brasília: ANFIP; FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN 978-85-62102-27-1.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 17 jun. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Reforma tributária – Pós-relatório CCJ (31/10/2023).* Brasília, DF, 2023. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/apresentacoes/3023-10-31_reforma-tributaria_pos-relatorio-ccj.pdf. Acesso em: 17 jun. 2025.

BRASIL. Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos. *Imposto de Renda.* Brasília, DF: Governo Federal, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/gestao/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/programas-projetos-acoes-obras-e-atividades/reforma-tributaria/imposto-de-renda>. Acesso em: 17 jun. 2025.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2025.

DUARTE, Francisco. Capítulo 6. Sistema Tributário Nacional. In: DUARTE, Francisco. *Direito Tributário.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2022. Disponível em: https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/secao/61-o-poder-de-tributar-capitulo-6-sistema-tributario-nacional-direito-tributario-ed-2022/1647256354#a-6.2-6.2.2-DTR_2022_8467. Acesso em: 19 maio 2025.

FUNDAMENTOS históricos e conceituais do Código Tributário Nacional: Rubens Gomes de Sousa, suas cartas, suas ideias, seu projeto. *JusBrasil*, 2025. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/secao/fundamentos-historicos-e-conceituais-do-codigo-tributario-nacional-rubens-gomes-de-sousa-suas-cartas>

[suas-ideias-seu-projeto-codigo-tributario-nacional/1212769119](#). Acesso em: 18 mar. 2025.

HIRATA, Dalton Yoshio. *Sistema tributário: diagnóstico e premissas para a reforma.* Rio de Janeiro: FGV, 2021. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/8a168fcf-5f6d-4fc1-9872-87af249d77cc/content>. Acesso em: 17 maio 2025.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. *Estudo compara sistemas tributários de países da OCDE com o brasileiro.* Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/categorias/45-todas-as-noticias/noticias/11494-estudo-compara-sistemas-tributarios-de-paises-da-ocde-com-o-brasileiro?highlight=WyJ2YWxvcmVzII0=>. Acesso em: 17 maio 2025.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MENDES, Marcos J. *Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características gerais.* Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2016. (Textos para Discussão, n. 49). Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-49-os-sistemas-tributarios-de-brasil-russia-china-india-e-mexico-comparacao-das-caracteristicas-gerais>. Acesso em: 17 maio 2025.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional.* 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NOGUEIRA, Fernanda (coord.). *Reflexões sobre a reforma tributária: EC nº 132/2023.* São Paulo: Rideel, 2024. E-book. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br>. Acesso em: 17 jun. 2025.

O poder de tributação e suas limitações constitucionais. *JusBrasil*, [s.d.]. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/o-poder-de-tributacao-e-suas-limitacoes-constitucionais/189445593>. Acesso em: 18 mar. 2025.

PRINCÍPIOS constitucionais tributários vigentes no Brasil: 3º O princípio da não cumulatividade. *APET*, 2025. Disponível em: <https://apet.org.br/artigos/principios-constitucionais-tributarios-vigentes-no-brasil-3-o-principio-da-nao-cumulatividade>. Acesso em: 18 fev. 2025.

RIBEIRO, Maria Carolina G. Tributação sobre consumo: como IBS e CBS vão substituir cinco tributos. *Migalhas*, 20 dez. 2023. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/427363/tributacao-sobre-consumo-como-ibs-e-cbs-vaio-substituir-cinco-tributos>. Acesso em: 17 jun. 2025.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. *Sistema Tributário*. Disponível em: https://sites.tcu.gov.br/desenvolvimento-nacional/sistema_tributario.html. Acesso em: 17 jun. 2025.