



## **A JUSTIÇA FISCAL E A REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO\*** *TAX JUSTICE AND CONSUMPTION TAX REFORM*

**Ricardo Lodi Ribeiro\*\***

**SUMÁRIO:** 1. Introdução. 2. A Seletividade como Manifestação da Capacidade Contributiva nos Impostos sobre o Consumo. 3. Concessões à Justiça Fiscal pela Reforma Tributária. 4. A Conclusão: a Regressividade Sistêmica da EC nº 132/23.

### **1. Introdução**

No dia 20 de dezembro de 2023, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 132/2023, que promoveu uma significativa reforma tributária na incidência sobre bens e serviços no Brasil. De acordo com a emenda foram extintos IPI<sup>1</sup>, ICMS, ISS, PIS e COFNS, por um Imposto sobre o Valor Agregado Dual, composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência de Estados e Municípios, e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), na esfera federal.

Com a unificação tributária proposta, o IBS, agrega o ICMS e o ISS, sendo gerida por um comitê gestor, que, a partir das definições estabelecidas uniformemente em lei complementar, irá exercer a administração tributária do novo imposto. Aos Estados e Municípios restará a possibilidade de alterar uniformemente a alíquota singular do IBS para substituir o ICMS e o ISS, para todos os produtos e serviços. Nas operações interestaduais, o imposto passa a ser devido no destino, sendo aplicável a alíquota singular dos Estados e Municípios do destino. Para evitar a guerra fiscal, não há, de acordo com o novo Texto

---

<sup>1</sup> Em relação ao IPI, a EC nº 132/2023 manteve a possibilidade de existência do IPI na Zona Franca de Manaus, como mecanismo de manter a vantagem competitiva da região.

\*Publicado em ago. 2025.

\*\*Professor Associado de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da UERJ. Ex-Reitor e Ex-Diretor da Faculdade de Direito da UERJ. Presidente da Sociedade Brasileira de Direito Tributário (SBDT). Sócio de Ricardo Lodi Advogados.



Constitucional, qualquer possibilidade de concessão de benefício fiscal no IBS, não restando espaço para extrafiscalidade, em nome da neutralidade, salvo no que se refere à previsão de regimes especiais e de diferenciados de tributação.

Em sua formulação original, a proposta não tinha pretensões relacionadas com a equidade do sistema tributário nacional. Ao contrário, sua disciplina apresentava um cunho bastante regressivo, com o fim da seletividade do IPI e do ICMS. Assim, quando a reforma estiver inteiramente em vigor, serão aplicáveis as mesmas alíquotas em relação aos bens de consumo supérfluo e aqueles essenciais ao consumo popular. Afora os regimes especiais e específicos, definidos em lei complementar, que deram alíquota zero aos itens da cesta básica, a única possibilidade de diferenciação de tributação entre produtos não será efetivada pelo IBS e pela CBS, mas pela instituição do imposto seletivo, nos termos de lei complementar, para desestimular o consumo de bens e serviços que causem danos ao meio ambiente e à saúde.

Não há dúvidas que os objetivos simplificadores quanto à gestão fiscal das empresas é atingido pela proposta, o que é altamente louvável para o desenvolvimento econômico nacional. No entanto, a mesma consideração não pode ser dirigida em relação à complexidade da gestão dos tributos e da repartição das suas receitas entre os entes federativos. Também a reforma não ataca o principal problema do sistema tributário nacional que é sua iniquidade, gravando mais os mais pobres, em desatenção ao princípio da capacidade contributiva, o que é exacerbado ainda mais pelo aumento da regressividade representado pelo fim da seletividade baseada na essencialidade dos bens e serviços.

Sob a perspectiva da Justiça Fiscal, é sobre o aumento da regressividade decorrente da Reforma Tributária, e às restrições à capacidade contributiva dela decorrentes, o objeto deste estudo.

## **2. A Seletividade como Manifestação da Capacidade Contributiva nos Impostos sobre o Consumo**

O artigo 145, § 1º, da CF estabelece que *“sempre que possível, os impostos terão o caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses*



*objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” A expressão sempre que possível, contida no referido dispositivo constitucional, se refere ao princípio da pessoalidade, não se aplicando ao princípio da capacidade contributiva, cuja consideração sempre será levada em conta.<sup>2</sup>*

É o princípio da capacidade contributiva que, baseado na justiça fiscal informada, no Estado Social, pela Solidariedade Social, dá conteúdo à ideia de isonomia tributária. Capacidade contributiva significa tributar cada um de acordo com a sua manifestação de riqueza. Para que seja atendido o princípio, os fatos geradores dos tributos devem se revelar como signos presuntivos de riqueza

Dentro da concepção de que o fato gerador se traduz em signo de manifestação de riqueza, o princípio desdobra-se em uma acepção *objetiva* em que se apresenta como fundamento da tributação e obrigatoriedade à eleição pelo legislador de um signo presuntivo de riqueza para compor a hipótese de incidência tributária; e outra *subjetiva*, destinado a graduar a tributação e fixar limites máximos e mínimos ao seu desenvolvimento.<sup>3</sup>

É de acordo com seu primeiro aspecto subjetivo que o princípio se destina a aferir a capacidade de pagamento de cada um, graduando-a de acordo com o signo de manifestação de riqueza escolhido pelo legislador, ao definir o fato gerador de cada tributo. É nesse aspecto que se apresenta a maior dificuldade prática de efetivação da ideia de capacidade contributiva que, como princípio que é, apresenta grande fluidez em sua definição, constituindo verdadeiro conceito indeterminado, cujo núcleo é revelado pela riqueza disponível.<sup>4</sup> E essa indeterminação conceitual é enfrentada pela regulação legal de cada imposto, levando em consideração não só a definição do fato gerador em seus aspectos subjetivo, material, temporal, espacial e quantitativo, mas também os subprincípios da

---

2 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 40; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 254; ROSA JR., Luiz Emydio da. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 338.

3 COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 29; DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de Atualização de BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 691.

4 HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad Económica y Sistema Fiscal – Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán**. Barcelona: Marcial Pons, 1998, p. 145.



proporcionalidade, da progressividade, da seletividade e da personificação.<sup>5</sup> É desta forma que a riqueza disponível será revelada em atendimento ao aspecto subjetivo do princípio da capacidade contributiva.

A seletividade, que nos interessa neste estudo como índice de capacidade contributiva nos impostos sobre o consumo<sup>6</sup>, se materializa pela variação de alíquotas em função da essencialidade do produto ou da mercadoria, e representa a modalidade mais adequada à aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos, como o ICMS e o IPI, pois afere o índice de riqueza do contribuinte de fato, a partir do grau de indispensabilidade do bem consumido. Dentro dessa lógica, o consumo de bens populares é gravado com alíquotas menores, como ocorre com os produtos da cesta básica. Já os bens supérfluos são tributados com base em alíquotas maiores, como se dá com cigarros, bebidas e perfumes. De acordo com Ricardo Lobo Torres<sup>7</sup>, há uma verdadeira imunidade tributária implícita em relação aos bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade humana.

Em sendo assim, não é difícil perceber que a aplicação da proporcionalidade nos impostos incidentes sobre os bens de consumo popular, como gêneros alimentícios, acaba gerando um efeito regressivo, pois retira das classes menos aquinhoadas, relativamente mais do que é suportado pelos abastados,<sup>8</sup> não se resguardando o mínimo existencial.

Assim, a tributação sobre o consumo, embora dirigida à população por inteiro, atinge mais pesadamente os mais pobres que gastam todos os seus rendimentos na aquisição de bens e serviços essenciais à sua própria sobrevivência. A esses, não é possível amealhar patrimônio. Já a tributação da renda, em geral dirigida aos extratos que superem o mínimo existencial, atinge em maior grau, em um plano ideal, os rendimentos mais elevados. Por

---

5 Os quatro subprincípios são elencados por Ricardo Lobo Torres, que restringe a personificação aos limites personalização ou personalidade dos impostos pessoais. (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 94). No entanto, em outra obra (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 312-343), o autor trouxe outros subprincípios, como generalidade, universalidade, neutralidade, repercussão legal obrigatória, não-cumulatividade, país de destino. Preferimos a classificação anterior, exposta no texto, por entendermos serem os quatro princípios aqui elencados especificamente vinculados ao princípio da capacidade contributiva, enquanto os demais, no nosso pensar, se vinculam, de modo mais genérico, ao valor da justiça fiscal.

6 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**, p. 324-325.

7 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**, p. 321.

8 BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 211.



essas razões, a tributação sobre o consumo favorece a acumulação de capital, sendo um meio inferior de promoção da justiça distributiva<sup>9</sup>, tendo quase sempre um efeito regressivo, na medida em que os consumidores suportam a carga tributária sobre os bens e serviços cuja aquisição para os mais pobres, por meio de itens essenciais à própria sobrevivência, esgota inteiramente todos os seus recursos. Essas camadas excluídas também não conseguem poupar o suficiente para formar patrimônio a ser tributado. Em síntese, os tributos sobre consumo, sendo reais e indiretos, quando aplicáveis à generalidade dos produtos sobrecarregam os preços, onerando regressivamente os mais pobres.<sup>10</sup> O princípio da seletividade se destina a minorar os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo.

Deste modo, a supressão da seletividade da tributação sobre o consumo, em nome de uma suposta neutralidade tributária promovida pela EC nº 132/23, faz com que a capacidade contributiva deixe de ser aplicada em relação ao IBS e à CBS, uma vez que a tributação proporcional nesse tipo de tributo gera um efeito regressivo, agravando a iniquidade do nosso sistema, já por demais injusto com os mais pobres, violando o princípio da capacidade contributiva.

Não se presta a salvar a validade constitucional da proposta, a previsão para que a União institua impostos seletivos para desestimular o consumo de determinados bens, uma vez que tal autorização se relaciona à extrafiscalidade negativa associada aos bens nocivos ao consumidor. Em nenhuma medida é ideia relacionada à capacidade contributiva ou ao implemento de políticas públicas de Estados e Municípios. E se utilizada a ferramenta dos impostos seletivos para tributar bens de consumo amplo da população de baixa renda, também teremos a violação do princípio da capacidade contributiva.

### **3. Concessões à Justiça Fiscal Durante a Tramitação da Reforma Tributária**

Embora, em sua versão original, a PEC nº 45/2019, que deu origem à EC nº 132/2023, não tivesse assumidamente preocupações vinculadas à Justiça Fiscal, mas apenas na Simplificação Tributária, a fim de tentar atenuar o fim da seletividade da tributação sobre o

---

9 MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade – os impostos e a justiça**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 156.

10 BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução À Ciência das Finanças**, p. 79.



consumo, foi prevista a introdução do *cashback*, com a devolução de parte do IBS (§5º do art. 156-A, CF) e da CBS (§18 do art. 195, CF) para pessoas físicas, a fim de reduzir as desigualdades de renda.

Durante a tramitação da proposta de emenda no Congresso Nacional, o constituinte derivado da EC nº 132/23, de certa forma reconhecendo as lesões que o fim da seletividade dos impostos sobre o consumo provocaram no princípio da capacidade contributiva, introduziu outros dispositivos inspirados na justiça fiscal como a progressividade do ITD (art. 155, §1º, VI, CF) e a incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves (art. 155, §6º, CF), bem como a inserção do princípio da justiça fiscal (art. 145, §3º, CF) e a recomendação de que as alterações na legislação tributária buscarão atenuar os efeitos regressivos (art. 145, §3º, CF).

No entanto, tais mudanças, à luz da justiça fiscal, não tiveram, de per si, o condão de tornar o sistema tributário nacional menos iníquo. Senão vejamos.

Em relação à instituição do *cashback*, com a devolução de parte do IBS para os contribuintes pessoas físicas, de acordo com os limites e os beneficiários definidos em lei complementar, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda. Em relação à CBS, a lei ordinária adotará a mesma providência.

Em regulamentação aos referidos dispositivos constitucionais, a LC nº 214/2025, em seu artigo 113, limita o direito à devolução do IBS e da CBS ao responsável por unidade familiar de família de baixa renda cadastrada no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico), que possua renda familiar mensal *per capita* de até meio salário-mínimo nacional.

De acordo com o art. 118 da referida lei complementar, a devolução de IBS será sempre de 20% do valor pago de imposto. Em relação à CBS, a devolução será também de 20% da contribuição paga, salvo nos casos da aquisição de botijão de gás de 13 kg de gás liquefeito de petróleo e das operações de fornecimento de elétrica, água, esgoto e gás natural, em que será integral.

Assim, trocou-se uma garantia constitucional seletividade que dava alguma efetividade ao princípio da capacidade contributiva dos tributos indiretos, por uma devolução de uma pequena parte do tributo pago, e, ainda assim, a uma parcela restrita da população, que atinge apenas os que estão na extrema pobreza, dada o baixo corte econômico adotado.



É claro que muitos dos bens e serviços que gozavam de alíquotas menores em razão da seletividade do IPI e do ICMS forma previstos nos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos previstos para o IBS e a CBS (art. 156-A, X, CF), inclusive com a imposição de alíquota zero aos bens da cesta básica. No entanto, tendo a definição dos bens e serviços que gozaram desses regimes sido restrita à própria Constituição Federal, como determina o citado dispositivo constitucional, já fica claro que os critérios de distinção nem sempre levam em consideração a essencialidade dos bens, até porque as regras que foram definidas pelo Texto Constitucional, de modo geral, não fazem distinção dentre os vários bens produzidos pelo mesmo segmento.

No que se refere à progressividade do ITD, o novo texto constitucional positiva posição que já era adotada pela legislação de vários Estados e acolhida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento do RE nº 562.045/RS,<sup>11</sup> que superou entendimento anterior em sentido contrário.

Em relação ao IPVA, que passou a incidir sobre veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos<sup>12</sup>, houve uma correção legislativa da jurisprudência, que superou o antigo precedente do STF<sup>13</sup>.

No entanto, as citadas alterações no ITD e no IPVA, por não se tratar de impostos sobre o consumo, mas sobre a propriedade, não influenciam do grau de regressividade da tributação circulatória.

Outras novidades, introduzidas durante a tramitação da proposta de emenda, foram a criação do *princípio da justiça fiscal* (art. 145, §3º, CF) e da recomendação de que *as alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos* (art. 145, §4º, CF). Embora tais dispositivos tenham sido introduzidos pelo constituinte derivado mais de forma simbólica, para reduzir as críticas quando aos efeitos regressivos do fim da seletividade da

---

11 STF, Pleno, RE nº 562.045/RS, Rel. p/acórdão: Min. Cármen Lúcia, DJe 27/11/2013, que fixou a seguinte tese: “É constitucional a fixação de alíquota progressiva para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação — ITCD.”

12 “Art. 155, § 6º. O imposto previsto no inciso III:

III. incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, excetuados:

- a) aeronaves agrícolas e de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros;
- b) embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de transporte aquaviário ou de pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência;
- c) plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios, inclusive aquelas cuja finalidade principal seja a exploração de atividades econômicas em águas territoriais e na zona econômica exclusiva e embarcações que tenham essa mesma finalidade principal;
- d) tratores e máquinas agrícolas.”

13 STF, Pleno, RE nº 134.509, Rel. p/acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, DJU 13/09/2002, p. 64.



tributação sobre o consumo, não constituem normas meramente programáticas e, embora por si só não sejam capazes de tornar o sistema mais progressivo, repelem as iniciativas legislativas que elevem o seu grau de regressividade.

Não é outra a opinião de Hugo de Brito Machado Segundo<sup>14</sup> a respeito dos dois dispositivos constitucionais:

“Os dois parágrafos ora inseridos na Constituição, com vigência já a partir da promulgação da EC 132/2023, veiculam típicos mandamentos de otimização, ou normas que determinam a promoção de fins, objetivos, propósitos, metas ou um “estado ideal de coisas”, sem indicar os meios a tanto necessários. São princípios, na definição de Robert Alexy. Isso não quer dizer que sejam meros enfeites, destinados a adornar o texto constitucional. Devem ser seguidos na máxima medida do que for factualmente e juridicamente possível. Ou seja: apenas limitações relacionadas à impossibilidade, ou à necessidade de se respeitarem outras normas que devam ser conciliadas com essas; não estão neste rol a falta de interesse ou vontade do legislador e das autoridades fazendárias.”

A ideia de justiça fiscal já estava inserida no texto original da Constituição de 1988 nos princípios da isonomia (art. 150, II, CF) e da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF), como já tivemos oportunidade de observar em obra anterior<sup>15</sup>:

“É o princípio da Capacidade Contributiva que, baseado na Justiça Fiscal informada, no Estado Social, pela Solidariedade Social, dá conteúdo à ideia de Isonomia tributária. Capacidade contributiva significa tributar cada um de acordo com a sua manifestação de riqueza.”

Essa articulação entre as ideias de justiça fiscal, isonomia e capacidade contributiva tem como consequência um sistema tributário em que a manifestação de riqueza é o principal motivo para a distinção entre os contribuintes. No entanto, a capacidade contributiva pode entrar em conflito com outros interesses almejados pela tributação, o que resta solucionado pela isonomia, a partir da aplicação do princípio da proporcionalidade que irá ponderar os interesses arrecadatórios e regulatórios envolvidos.

É que o princípio da isonomia não é atendido com o simples afastamento da capacidade contributiva diante da mera alusão a uma finalidade tutelada constitucionalmente e inserida na competência do ente federativo tributante. Para que o afastamento da capacidade contributiva não viole o princípio da isonomia, é preciso que as outras finalidades almejadas

---

14 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada – Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023**. São Paulo: Atlas, 2024, p. 18.

15 RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 141.



pela tributação, como a extrafiscalidade, a simplificação administrativa e a especial tutela constitucional a determinados grupos<sup>16</sup>, prevaleçam sobre a manifestação de riqueza num juízo de ponderação<sup>17</sup> onde o fiel da balança é justamente a igualdade.

Nesse juízo de ponderação, balizado pelo princípio da proporcionalidade, há que perquirir se o afastamento da tributação de acordo com a capacidade contributiva é *necessário* para o atendimento da finalidade constitucional almejada pelo legislador. É claro que o atendimento à finalidade constitucional poderá ser perseguido por meios tributários e não tributários. Não há que exigir-se aqui, para reconhecimento do requisito da *necessidade*, que a solução tributária seja a única capaz de alcançar o objetivo proposto. Mas deve ela dar uma relevante contribuição à finalidade almejada, não sendo um mero pretexto.

Em seguida, verifica-se se há *adequação* entre a finalidade do privilégio ou da discriminação e o critério de distinção escolhido pelo legislador. Nesse particular é fundamental a aferição da existência de harmonia entre os elementos estruturais da diferenciação. Segundo Humberto Ávila, a comparação à luz da Igualdade se verifica pelos seguintes elementos: a) sujeitos; b) a medida de comparação; c) elemento indicativo da medida de comparação; d) finalidade da diferenciação.<sup>18</sup>

Os sujeitos devem ser cotejados de acordo com uma medida comum de comparação entre tantas disponíveis na realidade fática, de acordo com a finalidade almejada pelo legislador, como, por exemplo, a capacidade para contribuir para o desenvolvimento econômico de determinada região, ou de produzir empregos, por exemplo.

A medida de comparação se revela pela escolha do traço distintivo relevante, como a idade, o sexo, a ocupação profissional. Porém, a medida de comparação pode ser verificada por vários critérios, devendo ser escolhido pelo legislador um elemento indicativo dessa medida que seja compatível não só com ela, mas também com a finalidade almejada.<sup>19</sup>

Por fim, a *razoabilidade* da medida é confirmada por meio do exame da proporcionalidade em sentido estrito, com a verificação se os rasgos na capacidade contributiva são justificados pelo atendimento às outras finalidades da tributação. Nessa seara

---

<sup>16</sup> Sobre a ponderação entre a capacidade contributiva e outros interesses almejados pela norma tributária, vide: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 57-62.

<sup>17</sup> HERRERA MOLINA. **Capacidad Económica y Sistema Fiscal – Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán**, pp. 73 a 77.

<sup>18</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 42-73.

<sup>19</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 48.



é fundamental a consideração do caráter ambivalente da lei tributária que, ao incidir, traz prejuízo ao contribuinte e benefícios aos demais cidadãos. E, ao contrário, ao desonerar alguém, alivia o sujeito passivo e aumenta a carga a ser suportada pelos demais indivíduos. É nesse terceiro elemento da razoabilidade que o valor da igualdade vai ter especial importância, a partir de considerações mais gerais relativas ao conjunto da sociedade e ao princípio da livre concorrência, hoje bastante devedor da isonomia tributária.

Em outra perspectiva, do ponto de vista sistêmico, a justiça fiscal no Estado Social, se revela pela justiça distributiva, que se vale da introdução de regras fiscais que possam atender à progressividade em relação aos impostos diretos, e à seletividade, no que se refere aos impostos indiretos, com o intuito de reduzir as desigualdades sociais. Sendo a tributação sobre o consumo, como vimos, eminentemente regressiva, e a justiça fiscal se realiza pelo combate aos efeitos regressivos do sistema. É por isso que a norma do §4º do art. 145, CF, complementa, em relação aos tributos circulatorios, o princípio da justiça fiscal, estabelecido pelo §3º do mesmo dispositivo constitucional.

Em se tratando de tributação sobre o consumo, submetida a impostos indiretos, a justiça fiscal também se realiza pelo combate à regressividade, embora esta não esteja limitada a esse tipo de tributação.

Com a promulgação da EC nº 132/2023, e a introdução dos §§3º e 4º ao art. 145, é reforçada com dicção constitucional específica o princípio da justiça fiscal, que, articula dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade e propugna por um sistema tributário menos regressivo.

Se a eficácia ativa dessas normas constitucionais depende da atuação do legislador infraconstitucional, tais dispositivos tem eficácia passiva no sentido de bloquear iniciativas legislativas tendentes a tornar o sistema tributário mais regressivo<sup>20</sup>, ou que violem os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

De outro lado, a tipificação constitucional dessas normas afasta a possibilidade, que era defendida por parte da doutrina<sup>21</sup>, de que a capacidade contributiva era restrita aos

---

20 FOLLONI, André. “Competência Tributária do Imposto Seletivo: o Texto e seus Contextos”. **Revista Direito Tributário Atual** nº 57, 2024, p. 631: “Esse dispositivo, inserido pela mesma Emenda Constitucional que previu o Imposto Seletivo e trouxe a expressão do princípio da justiça tributária, impede, então, que alterações na legislação tributária agravem efeitos regressivos.”.

21 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol. II, p. 309; ÁVILA, Humberto, **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 385; DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de Atualização de BALEEIRO,



impostos, em razão da redação do §1º do art. 145, uma vez que o princípio da justiça fiscal é aplicável todos os tributos.

Observe-se que o princípio da justiça fiscal não é dirigido apenas ao legislador que, ao escolher o fato gerador da obrigação tributária deve eleger um signo presuntivo de riqueza, e ao mensurar a carga tributária por todos os contribuintes deve levar em consideração os subprincípios da capacidade contributiva que dão efetividade a este princípio em sua acepção subjetiva, como a progressividade e a seletividade.

Ao contrário, o referido princípio é dirigido também ao aplicador da lei, seja por meio da atividade regulamentar da administração, seja na interpretação do ordenamento.

Deste modo, entre as opções oferecidas pelo sentido literal possível da norma, deve o intérprete optar pelo resultado que se coadune com a igualdade, com a progressividade e com a capacidade contributiva, a não ser que da própria norma se extraia uma acepção sugerida por outros princípios a ela imanentes, tais como as soluções baseadas na segurança jurídica e as sugeridas pela extrafiscalidade ou pela praticidade administrativa, a partir de um juízo de ponderação entre os princípios fundados na justiça fiscal e aqueles alicerçados nos outros valores objetivados pelo legislador.

#### **4. Conclusão: a Regressividade Sistêmica da EC nº 132/23**

A despeito da introdução das normas comentadas no tópico anterior, baseadas na ideia de justiça fiscal, é forçoso reconhecer que, a par de um reforço à estrutura principiológica já existente, a EC nº 132 não teve o condão de atacar a principal perversidade do nosso sistema tributário: a sua iniquidade. Ao contrário, tratando-se de uma emenda constitucional quase que exclusivamente destinada aos impostos sobre o consumo, é forçoso reconhecer que ela torna o sistema ainda mais injusto.

E essa conclusão é autorizada por três razões:

- a) o aumento de carga tributária incidente na tributação sobre o consumo, notadamente no setor de serviços, que era submetido a uma alíquota menor

---

Aliomar, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 695; COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 52-60.



- de ISS, em relação ao IPI e ao ICMS, e que agora suportará o ônus de ser tributado nos mesmos patamares dos que os bens, no IBS e na CBS;
- b) o fim da seletividade da tributação sobre o consumo, em nome da neutralidade fiscal, que faz tabula rasa da essencialidade dos bens, critério adequado à mensuração da capacidade contributiva, o que não é atenuado pelo cashback ou pelos regimes específicos e diferenciados, em detrimento da população mais pobre;
  - c) a possibilidade de incidência do imposto seletivo sobre bens de consumo da população mais pobre, com base em suposta extrafiscalidade vinculada à saúde e ao meio ambiente, nos termos do art. 153, VIII, CF.

Com o aumento da tributação sobre o consumo, em especial em relação aos mais pobres, a utilização do sistema tributário como mecanismo de combate à desigualdade social fica um objetivo ainda mais distante.

Hoje, a necessidade de combate à desigualdade é indiscutível. De acordo com o relatório da Oxfam Brasil, *A Distância Que Nos Une – Um Retrato das Desigualdades Brasileiras*<sup>22</sup>, apesar dos avanços dos últimos anos, a desigualdade em nosso país permaneça extrema. Em nosso país, o efeito geral das transferências e da tributação na redução das desigualdades é estimado em 5,7%, chegando a 21,8% se forem considerados os gastos de saúde e educação. O efeito das transferências diretas sobre a redução da desigualdade é de 7,6%, o que acaba sendo reduzido por um sistema por um sistema tributário que eleva as desigualdades em 2%, notadamente em função da incidência regressiva dos tributos indiretos.<sup>23</sup> Com o fim da seletividade nos impostos indiretos, a regressividade do sistema tenderá a aumentar sobremaneira, penalizando ainda mais os mais pobres.

Não há dúvida que o combate à complexidade é um dado positivo da EC nº 132/2023. Mas o atingimento deste objetivo não pode se dar à custa do aumento da regressividade do nosso sistema tributário, com a violação da capacidade contributiva, que, nos tributos sobre o consumo, se materializa no subprincípio da seletividade, suprimido do novo texto constitucional.

---

22 OXFAM BRASIL. *A Distância Que Nos Une – Um Retrato das Desigualdades Brasileiras*. Publicado em 25 de setembro de 2017. In: <https://www.oxfam.org.br/a-distancia-que-nos-une>.

23 OXFAM BRASIL. *A Distância Que Nos Une – Um Retrato das Desigualdades Brasileiras*, p. 21.



Assim, a Reforma Tributária proposta simplifica a vida das empresas, mas tem efeitos regressivos sobre o sistema tributário, penalizando os mais pobres.

Espera-se que a regulamentação da Reforma Tributária pelo Congresso Nacional amenize esses efeitos regressivos, como recomenda a própria EC nº 132/2023. No entanto, a proposta aprovada pelo Congresso Nacional, por meio da LC nº 214/2025, não parece caminhar nessa direção. Melhor andaria o Congresso Nacional em aprovar uma reforma tributária que contribuísse para a redução das desigualdades sociais, com a maior tributação do patrimônio, da renda e das grandes fortunas, em benefício do consumo e dos salários.