

TRIBUTAÇÃO NO BRASIL PÓS-REFORMA LEGISLATIVA: A CONSTRUÇÃO DE UM NOVO PARADIGMA

TAXATION IN BRAZIL AFTER THE TAX REFORM: BUILDING A NEW
PARADIGM

Ciências Sociais Aplicadas • 08/08/2026

REGISTRO DOI: [10.70773/revistatopicos/786070479](https://doi.org/10.70773/revistatopicos/786070479)

Valter Geronimo Camilo Junior¹

RESUMO

O presente artigo investiga os desafios sistêmicos do sistema tributário brasileiro e examina em que medida a reforma promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 foi capaz de superá-los. O problema de pesquisa pode ser assim formulado: a reforma tributária representa a transição para um novo paradigma, apto a solucionar os entraves estruturais que historicamente comprometem a eficiência, a equidade e a segurança jurídica do sistema tributário nacional? A hipótese sustentada é parcialmente negativa: a reforma, embora represente um avanço na simplificação e uniformização da tributação, não é capaz de solucionar os desafios sistêmicos em sua integralidade, deixando intocadas distorções de base, como a regressividade da carga tributária, a elevada litigiosidade e os desequilíbrios do federalismo fiscal – esses, inclusive, acentuados em decorrência da reforma. A metodologia adotada é a pesquisa bibliográfica qualitativa, a partir de fontes primárias e secundárias, em especial estudos de vanguarda sobre a matéria. Os resultados indicam que o pós-reforma exige uma nova dogmática tributária, centrada nos deveres de transparência, na cooperação fiscal e na reformulação da matriz tributária constitucional, para que as promessas normativas da EC 132/2023 se traduzam em uma realidade concreta.

Palavras-chave: Reforma Tributária; Emenda Constitucional 132/2023; Dogmática Tributária; Federalismo Fiscal.

ABSTRACT

The present article investigates the systemic challenges of the Brazilian tax system and examines the extent to which the reform introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023 has been capable of overcoming them. The research problem may be formulated as follows: does the tax reform represent a transition

toward a new paradigm capable of addressing the structural obstacles that have historically undermined the efficiency, equity, and legal certainty of the national tax system? The hypothesis advanced is partially negative: although the reform advances the simplification and standardization of taxation, it is not capable of fully resolving systemic challenges, leaving untouched fundamental distortions such as the regressivity of the tax burden, the high level of tax litigation, and the imbalances inherent in fiscal federalism – issues that have, in certain respects, been further accentuated by the reform itself. The methodology adopted is qualitative bibliographic research based on primary and secondary sources, with particular emphasis on leading studies on the subject. The findings indicate that the post-reform scenario requires the development of a new tax law doctrine centered on duties of transparency, fiscal cooperation, and the reformulation of the constitutional tax framework, so that the normative promises of Constitutional Amendment No. 132/2023 may be translated into concrete reality.

Keywords: Tax Reform; Constitutional Amendment No. 132/2023; Tax Law Doctrine; Fiscal Federalism.

1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro figura entre os mais complexos do mundo, marcado por uma arquitetura normativa de difícil compreensão, elevada litigiosidade e uma estrutura de incidência regressiva. Durante décadas, o debate sobre a necessidade de reforma tributária permeou o cenário político e acadêmico nacional, sem que se alcançasse uma alteração estrutural. Nesse contexto, a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 representou a

mais ampla transformação do sistema tributário desde a Constituição Federal de 1988.

Toda reformulação legislativa de grande escala suscita questões relativas à constitucionalidade da norma e à sua viabilidade prática. Neste artigo, a pesquisa concentra-se na seguinte questão: a reforma tributária implementada pela EC 132/2023 constitui um novo paradigma capaz de solucionar os desafios sistêmicos que historicamente comprometem a eficiência, a equidade e a segurança jurídica do sistema tributário nacional?

A hipótese é parcialmente negativa: a EC 132/2023 não constitui um paradigma tributário pleno, mas cria condições normativas para sua construção progressiva, a depender dos esforços doutrinários, da regulamentação complementar e da atuação da administração tributária.

Os objetivos da pesquisa podem ser organizados em três dimensões: (a) analisar os principais desafios sistêmicos do sistema tributário nacional apontados pela doutrina especializada; (b) examinar criticamente em que medida a reforma tributária promovida pela EC 132/2023 endereçou esses desafios, identificando avanços e omissões no desenho legislativo; e (c) propor perspectivas dogmáticas para o pós-reforma tributária, a partir de contribuições voltadas à construção de uma nova teoria das obrigações tributárias compatível com os princípios constitucionais incorporados pela reforma.

A justificativa da pesquisa é acadêmica e social. No plano científico, a reforma tributária abre espaço para a revisão de categorias dogmáticas consolidadas. No plano social, parte-se do

entendimento de que a estrutura tributária influencia a capacidade do Estado de efetivar direitos e garantias fundamentais, dentre os quais saúde, educação e segurança.

A metodologia adotada é a pesquisa bibliográfica qualitativa, a partir da análise crítica da doutrina jurídica e tributária especializada, abrangendo obras publicadas em periódicos científicos nacionais e internacionais. O método de abordagem é o hipotético-dedutivo: parte-se da hipótese de insuficiência da reforma, submetendo-a ao confronto com as evidências doutrinárias e normativas disponíveis. Adota-se ainda, como referencial teórico transversal, a perspectiva da complexidade sistêmica aplicada ao Direito Tributário, que permite compreender as interações entre o fenômeno tributário e outros sistemas sociais.

Como resultados, a pesquisa demonstra que a EC 132/2023, embora represente avanço na simplificação da tributação sobre o consumo, não institui um novo paradigma tributário em sentido pleno, deixando intocadas distorções estruturais relacionadas à regressividade, à litigiosidade e ao federalismo fiscal. A análise aponta seis perspectivas dogmáticas prioritárias para o pós-reforma, com vistas a fornecer instrumentos de fomento para novos debates sobre a matéria.

2. DESAFIOS SISTÊMICOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: DA COMPLEXIDADE À LITIGIOSIDADE

Imaginar o sistema tributário brasileiro como um organismo vivo é, talvez, a metáfora mais honesta para compreender a sua patologia constitutiva: trata-se de um sistema que cresceu de forma desordenada ao longo de décadas, acumulando camadas

normativas sobrepostas, competências disputadas entre entes federativos, obrigações acessórias multiplicadas e uma litigiosidade crônica que compromete a confiança do contribuinte e a capacidade operacional do Estado. Nesse sentido, a avaliação crítica do desenho da reforma tributária requer, inicialmente, a construção de um panorama de suas disfunções históricas.

O ponto de partida consensual na doutrina é a complexidade. De acordo com Felício e Martinez (2019, p. 160), um sistema tributário equilibrado deve ser, entre outras qualidades, justo, simples, previsível e orientado para a prosperidade econômica. No Brasil, a equação jamais foi satisfeita. A realidade concreta afasta-se do ideal. A distância entre a expectativa e a realidade, por sua vez, não é resultado de opções técnicas isoladas, mas de um processo histórico de sedimentação normativa que foi gerando, a cada pequena reforma, novas camadas de obrigações e exceções.

Verifica-se que a complexidade do sistema tributário brasileiro não é apenas quantitativa, mas qualitativa e estrutural. Trata-se do resultado de um modelo de repartição de competências tributárias entre quatro entes federativos com capacidades institucionais desiguais, de um emaranhado de obrigações acessórias que transformam o cumprimento fiscal em atividade de alta especialização técnica e de uma legislação produzida em ritmo frenético, que raramente alcança clareza e coerência sistêmica. O quadro aqui delineado é economicamente oneroso e socialmente injusto, na medida em que os custos de conformidade recaem desproporcionalmente sobre as pequenas empresas e contribuintes de classes econômicas inferiores, muitas vezes desprovidos da capacidade técnica para navegar na burocracia tributária.

Na perspectiva de Felicio e Martinez (2019, p. 162), o diagnóstico é inequívoco: "além de complexo, o sistema tributário brasileiro também é tido como oneroso, regressivo e ineficiente, distanciando-se do que se espera de uma legislação fiscal ideal." O tripé onerosidade, regressividade e ineficiência sintetiza décadas de acumulação de distorções que nenhuma reforma pontual conseguiu reverter, justamente porque cada intervenção foi conduzida com a lógica da correção localizada, sem enfrentar aspectos estruturais de base.

Para compreender a profundidade do desafio é necessário recorrer a uma perspectiva sistêmica. Nesse sentido, Folloni e Simm (2016, p. 56) explicam que "complexidade não pode ser confundida com dificuldade, mas refere-se a conjuntos de elementos heterogêneos em constante interação". Ainda de acordo com os autores, as "interações são responsáveis pelo aparecimento de emergências, padrões que surgem das interações e que não são redutíveis à soma das partes." Aplicada ao sistema tributário brasileiro, a lente revela que a complexidade não é a soma dos problemas individuais de cada tributo, mas um fenômeno emergente que resulta das interações entre normas, competências, obrigações, interpretações e comportamentos estratégicos dos contribuintes.

A perspectiva sistêmica adotada ancora-se na teoria dos sistemas sociais autopoiéticos de Niklas Luhmann (1983; 2016), segundo a qual o direito opera como sistema funcionalmente diferenciado, cuja complexidade interna emerge das interações entre normas, operações e expectativas institucionalizadas. A partir dessa lente, é possível identificar uma armadilha recorrente nas tentativas de reforma: ao tratar sintomas isolados sem compreender as interações

que os geram, as intervenções legislativas frequentemente produzem novos vetores de complexidade.

A história tributária brasileira está repleta de reformas que simplificaram um tributo enquanto criavam novos regimes especiais, novas obrigações acessórias ou novos contenciosos interpretativos em outros pontos do sistema. É o que se poderia denominar paradoxo da simplificação tributária: cada reforma parcial, ao operar sobre partes sem compreender o todo, tende a deslocar – e até mesmo aumentar – a complexidade em vez de eliminá-la.

Um dos pilares estruturais da complexidade sistêmica está no modelo de federalismo fiscal brasileiro. Sobre esse aspecto, Catarino e Abraham (2018, p. 192) identificam que a estrutura federal impõe atenção a aspectos "extremamente sensíveis", entre os quais se destacam "o equilíbrio entre atribuições distribuídas aos entes federativos e os recursos financeiros para a sua realização" e "a excessiva concentração de poder fiscal nas mãos da União em prejuízo dos Estados e Municípios." A concentração histórica não apenas alimenta disputas intergovernamentais, mas também estimula práticas como a guerra fiscal, o que fragmenta o espaço econômico nacional e distorce as decisões de investimento.

O federalismo fiscal disfuncional tem consequências que vão além da política tributária: ele compromete a capacidade dos entes subnacionais de financiar políticas públicas, aprofunda as desigualdades regionais e cria incentivos para comportamentos predatórios entre Estados e Municípios na disputa por arrecadação. Trata-se de um problema de governança pública que, apesar de não ser produto da sistemática tributária, é por ela agravado.

Outro aspecto relevante é a regressividade, tema recorrentemente debatido no campo doutrinário. De acordo com Anselmini e Buffon (2018, p. 228), "no sistema tributário brasileiro, a tributação é mais excessiva sob os bens de consumo, o que resulta num prejuízo para os contribuintes de menor poder aquisitivo", sendo o Brasil "um dos países que concentra mais da metade de sua tributação sobre os bens de consumo, [...] financiado pelas classes mais pobres via impostos."

A carga tributária regressiva funciona, portanto, como um mecanismo de transferência de renda dos mais pobres para o Estado, invertendo a lógica redistributiva que deveria orientar a política fiscal em um Estado Social. Mencione-se que tanto a literatura nacional quanto a literatura internacional identificam "a progressividade da estrutura tributária" como um fator "importante da relação entre crescimento e desigualdade de renda e riqueza" (Carneiro; Turnovsky; Tourinho, 2022, p. 18).

A regressividade tributária é agravada por um fenômeno que D'Araújo (2022, p. 4) denomina de "ilusão fiscal": "a grande massa de contribuintes, majoritariamente sujeita à tributação indireta, é composta por indivíduos que recolhem aos cofres públicos 'sem sentir'". Paralelamente, "a sociedade é induzida a crer que as receitas tributárias seriam recolhidas das classes média e alta do Brasil." A percepção distorcida da realidade tributária tem consequências políticas: ao não perceber o peso da tributação indireta que incide sobre o consumo, a população de menor renda não tem incentivos cognitivos para demandar reformas progressivas do sistema.

A dimensão da litigiosidade representa o ponto em que a complexidade sistêmica produz seus efeitos mais visíveis e

economicamente mensuráveis. Em seus escritos sobre a matéria, Martinez e Coutinho (2024, p. 38) apontam que a litigiosidade tributária corporativa decorre da "intrincada estrutura do sistema tributário brasileiro, caracterizado por uma legislação extensiva e complexa, além de inúmeras obrigações acessórias", configuração que "abre margem para diferentes interpretações legais, resultando frequentemente em contendas judiciais e administrativas entre contribuintes e autoridades fiscais."

De acordo com Martinez e Coutinho (2024, p. 38-39), a litigiosidade tributária "constitui um elemento de risco e incerteza para o setor empresarial brasileiro". Para "além dos custos diretos envolvidos nas disputas fiscais, as empresas enfrentam um clima de insegurança quanto aos desfechos futuros e aos impactos financeiros associados", o que "pode afetar decisões estratégicas, investimentos e a relação com stakeholders, comprometendo o desempenho e a sustentabilidade dos negócios." A litigiosidade tributária é, portanto, não apenas um problema jurídico, mas um desincentivo ao investimento produtivo.

É preciso reconhecer que a litigiosidade tributária não é apenas consequência da complexidade normativa. É antes de tudo, produto de uma cultura institucional adversarial que se consolidou nas relações entre Fisco e contribuintes ao longo de décadas. A administração tributária, orientada por metas arrecadatórias, desenvolveu práticas de autuação agressiva que, combinadas com interpretações expansivas da normativa aplicável, transformaram o planejamento tributário em terreno de alta litigiosidade. O contribuinte, por sua vez, aprendeu a utilizar o contencioso como instrumento de gestão de fluxo de caixa, postergando indefinidamente obrigações tributárias controvertidas.

Ainda no que se refere aos desafios sistêmicos, indispensável mencionar a transparência – ou, melhor, a sua deficiência. No entendimento de Campos e Alves (2025, p. 516) a simplificação do sistema tributário "requer a produção de leis claras e compreensíveis, que produzam menos incertezas, dúvidas interpretativas e, por consequência, litígios em torno de sua correta aplicação", apontando ainda a relevância da dimensão operacional da obrigação tributária, relacionada ao custo de cumprimento por parte dos contribuintes e do Estado. A transparência, nessa perspectiva, não é um luxo democrático: é condição funcional de um sistema tributário eficiente.

Colaciona-se, ainda, a dimensão ética da tributação, frequentemente negligenciada na análise técnico-jurídica, ainda que configure o substrato sobre o qual todos os outros desafios se assentam. Um sistema tributário percebido como injusto e opaco pelos contribuintes não apenas engendra baixo cumprimento voluntário das obrigações, como também corrói a legitimidade do próprio Estado fiscal. A falta de confiança nas instituições tributárias alimenta a cultura do litígio, estimula comportamentos evasivos e reduz a disposição social para contribuir com o financiamento das políticas públicas.

Na visão de Folloni e Simm (2016, p. 50), "parcela significativa da doutrina tributarista não assume essas questões como problemas a serem resolvidos, contentando-se com pesquisas restritas ao estudo das normas jurídicas tributárias". Afirma-se, aqui, que o isolamento dogmático compromete a capacidade da doutrina de oferecer respostas adequadas a um fenômeno tributário que é, por natureza, multidimensional. Uma teoria tributária contemporânea precisa ser capaz de dialogar com a economia, com a ciência política e com a

ética, sob pena de tornar-se um exercício hermenêutico desconectado da realidade social que pretende regular.

O mapa dos desafios sistêmicos do sistema tributário brasileiro revela, em síntese, um conjunto de disfunções interconectadas que não admitem solução por intervenções isoladas. A complexidade normativa alimenta a litigiosidade, que por sua vez gera insegurança jurídica. A regressividade estrutural aprofunda desigualdades que a tributação deveria mitigar. O federalismo fiscal disfuncional fragmenta o espaço econômico e enfraquece a autonomia subnacional. A opacidade do sistema tributário, por sua vez, perpetua a ilusão fiscal que sustenta politicamente esse estado de coisas.

3. A REFORMA TRIBUTÁRIA E SUAS PROMESSAS: UM NOVO PARADIGMA?

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 foi saudada como o momento fundacional de um novo sistema tributário. Décadas de debates, dezenas de propostas frustradas e uma resistência política de dimensões históricas foram vencidas em um movimento legislativo que reorganizou a tributação sobre o consumo.

De acordo com Alonso *et al.* (2025, p. 352), a EC 132/2023 "promoveu complexa reforma com unificação de tributos, alteração no modelo de arrecadação e fiscalização, demandando a regulamentação por lei complementar", adotando como eixo "a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de responsabilidade estadual e municipal, integrante do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) dual, ao lado da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de

responsabilidade federal." Trata-se de uma reestruturação de proporções inéditas, que extingue cinco tributos – ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS – para concentrá-los em dois novos instrumentos.

A transição para o modelo de IVA dual aproxima o Brasil das melhores práticas documentadas por Ebrill *et al.* (2001) e Cnossen (2010), que identificam como atributos essenciais de um IVA eficiente a não cumulatividade ampla, a cobrança no destino e a neutralidade competitiva. Defende-se que a lógica da unificação é inteligente do ponto de vista técnico, na medida em que a multiplicidade de tributos sobre o consumo com alíquotas, bases de cálculo e regimes distintos representava fonte primária de complexidade e litigiosidade.

Os avanços da reforma não se limitaram ao plano operacional, atingindo o plano principiológico. Na análise de Maneira e Maia (2025, p. 378), "o parágrafo 3º do art. 145 passou a prever que 'O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente'", representando uma novidade normativa de primeira grandeza no ordenamento jurídico brasileiro. A elevação desses princípios ao texto constitucional cria parâmetros vinculantes para o legislador infraconstitucional e para a administração tributária, abrindo espaço para o controle jurisdicional de eventuais violações.

O princípio da neutralidade, basilar para a estrutura do novo modelo, foi igualmente positivado. De acordo com Maneira e Maia (2025, p. 378), o referido princípio "reforça o perfil que se pretende dar à nova tributação do consumo no país, qual seja, a de um tributo que adota uma não cumulatividade ampla, de incidência uniforme, com o

mínimo de benefícios fiscais possível e cobrança exclusiva ao local de destino." A neutralidade tributária é, nesse contexto, não apenas uma opção técnica, mas uma escolha constitucional com implicações diretas na política de desenvolvimento regional e na arquitetura do federalismo fiscal.

No entendimento de Ferreira, Lamb e Oliveira Netto (2026, p. 3), a reforma também inovou ao introduzir mecanismos de calibragem social e comportamental. Em suas palavras, "a reforma não se limitou a unificar tributos através do IBS e da CBS", mas "inovou ao introduzir mecanismos de 'calibragem fina' social e comportamental: o cashback e o Imposto Seletivo", sendo o primeiro destinado a "devolver parte do imposto pago aos mais pobres, funcionando como uma ferramenta direta de mitigação da desigualdade", e o segundo, a "alinhar o Brasil às tendências globais de saúde e sustentabilidade, utilizando a tributação para desestimular consumos nocivos."

Aqui reside, contudo, uma das fragilidades da reforma: o cashback e o Imposto Seletivo são instrumentos redistributivos e extrafiscais importantes, mas não têm a capacidade estrutural de reverter a regressividade de um sistema que continua concentrado na tributação do consumo. Devolver uma fração do imposto pago pelos mais pobres não altera o fato de que a maior parte da carga tributária continua incidindo sobre bens e serviços consumidos por toda a população, independentemente da renda. A reforma corrige uma sintomatologia sem tratar a causa, o que é, dogmaticamente, uma insuficiência de primeira ordem.

Mencione-se, ainda, que o problema do federalismo fiscal não foi resolvido pela reforma. De acordo com Alonso *et al.* (2025, p. 352),

embora o IBS seja de competência compartilhada entre estados e municípios, "a pretexto de conter a guerra fiscal, o IBS sofreu um engessamento ao vedar a concessão de benefícios fiscais destinados ao fomento regional", estabelecendo que "a distribuição do produto da arrecadação do imposto será gerida por um Comitê Gestor." A centralização decisória, embora tecnicamente justificável para evitar a fragmentação das políticas fiscais, coloca em xeque a autonomia tributária dos entes subnacionais e levanta questões não resolvidas sobre a compatibilidade do modelo com o pacto federativo constitucional.

Depreende-se que a vedação à concessão de benefícios fiscais pelos Estados e Municípios é, ao mesmo tempo, avanço e retrocesso. Por um lado, elimina a guerra fiscal predatória que distorcia a distribuição geográfica do investimento produtivo. Por outro, priva os entes subnacionais de um instrumento legítimo de política de desenvolvimento econômico regional. Em um país com as dimensões e as desigualdades do Brasil, a uniformidade tributária forçada pode aprofundar, em vez de reduzir, as assimetrias regionais, especialmente em regiões que historicamente dependeram de incentivos fiscais para atrair investimentos que o mercado por si só não alocaria.

No campo das omissões, destaca-se a tributação sobre a renda. De acordo com Bomfim (2024, p. 60), "além de não objetivar mudanças na carga total sobre o consumo, o texto aprovado não produzirá mudanças na taxa sobre a renda, segmento do sistema tributário reconhecidamente pautado por privilégios e distorções". A reforma que se proclama um novo paradigma ignorou, portanto, um dos pilares mais problemáticos do sistema tributário nacional: a justiça tributária.

Dentre as muitas promessas, a simplificação tende a esbarrar em desafios operacionais, especialmente no período de transição – ainda que a reforma apresente aspectos compatíveis com o ideal de simplificação, sendo feliz, ainda que parcialmente, nesse aspecto. Para Campos e Alves (2025, p. 516) "simplificações são importantes tanto para o momento de criação quanto ao de arrecadação do tributo". Ademais, "a complexidade pode estar presente em diferentes momentos ou facetas do fenômeno tributário." O novo sistema, embora simplifique a estrutura de tributos, criou novos níveis de complexidade na fase de transição, com regimes duais funcionando simultaneamente por anos.

Nota-se que a reforma tributária de 2023 é um produto normativo de seu tempo: reflete os consensos políticos possíveis em um Congresso Nacional com composição específica, no contexto de interesses econômicos e regionais em disputa. Não se trata, em absoluto, de uma crítica à sua legitimidade democrática, o que demandaria estudo específico e detalhado.

A análise crítica da reforma não pode ignorar que a EC 132/2023 representa uma conquista política e normativa. Simplificar a tributação sobre o consumo no Brasil não é mérito menor. Os novos princípios constitucionais da simplicidade, da transparência, da cooperação e da neutralidade criam um novo parâmetro normativo que a doutrina e a jurisprudência deverão densificar, ampliando progressivamente seu campo de aplicação. Exemplos de inovação como o cashback e o Imposto Seletivo, ainda que insuficientes como instrumentos redistributivos, criam precedentes para a utilização da tributação como ferramenta de política social.

O que emerge dessa análise é um quadro de reforma incompleta: avançada na dimensão da simplificação do consumo, omissa na tributação da renda e do patrimônio, ambígua no federalismo fiscal e insuficiente nos mecanismos de prevenção da litigiosidade. A EC 132/2023 não institui um novo paradigma tributário no sentido pleno do termo, mas cria as condições normativas para que um novo paradigma possa ser construído, se a legislação complementar, a administração tributária e a doutrina estiverem à altura do desafio.

4. PERSPECTIVAS DOGMÁTICAS PÓS-REFORMA TRIBUTÁRIA

Se a reforma tributária de 2023 não produziu, por si só, um novo paradigma tributário, produziu ao menos um cenário normativo distinto daquele que orientou a formação das principais categorias dogmáticas do Direito Tributário brasileiro. A EC nº 132/2023 não apenas reorganizou a tributação sobre o consumo, mas introduziu novos princípios constitucionais, novas estruturas de governança fiscal e novas formas de relacionamento entre Estado, contribuintes e entes federativos. Como consequência, emerge a necessidade de examinar se as categorias interpretativas tradicionalmente utilizadas permanecem suficientes para explicar o sistema tributário reformado.

A questão assume relevância porque transformações constitucionais não produzem automaticamente transformações dogmáticas. Alterações normativas podem coexistir, durante longos períodos, com modelos interpretativos concebidos para realidades institucionais distintas. Em tais circunstâncias, a continuidade das categorias tradicionais não decorre necessariamente de sua adequação ao novo sistema, mas da ausência de formulações alternativas capazes de oferecer respostas mais consistentes aos

problemas emergentes. O desafio do período pós-reforma consiste precisamente em identificar os pontos em que a estrutura dogmática vigente já não corresponde integralmente ao desenho constitucional inaugurado pela EC nº 132/2023.

A primeira perspectiva dogmática que se impõe é a construção de uma teoria da transparência tributária que ultrapasse sua dimensão estritamente informacional. Em sua análise, Campos e Alves (2025, p. 521) identificam que “a transparência tributária não pode ser uma via de mão única”. Desse modo, “para que a relação entre Fisco e contribuintes seja pautada pela confiança legítima e segurança jurídica, é imprescindível que o Estado também se submeta a padrões elevados de transparência nas atividades de instituição e arrecadação”.

A relevância dessa formulação decorre da circunstância de que a transparência foi historicamente tratada como instrumento de fiscalização social sobre a atividade estatal. A constitucionalização da transparência tributária permite ampliar essa compreensão e examiná-la como elemento integrante da própria relação jurídico-tributária. Nessa perspectiva, a transparência deixa de ser mero mecanismo de publicidade administrativa e passa a constituir parâmetro de legitimidade da atuação fiscal.

A transparência tributária bidirecional precisa ser operacionalizada por uma teoria dogmática capaz de definir seu conteúdo, seus destinatários e suas consequências jurídicas. Propõe-se que a transparência tributária compreenda, ao menos, três dimensões distintas e cumulativas: a transparência normativa, que exige clareza e coerência na produção legislativa tributária; a transparência procedimental, que obriga a administração tributária a revelar os

critérios e metodologias de suas decisões; e a transparência arrecadatória, que impõe ao Estado o dever de informar ao contribuinte, de forma acessível, a destinação dos recursos arrecadados.

As dimensões acima explicitadas não se limitam à eficiência administrativa. Depreende-se da literatura especializada que as democracias contemporâneas enfrentam processos de erosão institucional que afetam os mecanismos de controle e *accountability* (Camilo Junior, 2025, p. 184). Nesse contexto, a transparência tributária desempenha função de legitimação democrática, permitindo que a arrecadação e a aplicação dos recursos públicos permaneçam submetidas ao escrutínio social, contribuindo para a estabilidade democrática.

A segunda perspectiva dogmática diz respeito à superação do isolamento metodológico do Direito Tributário em relação a outros sistemas sociais. A incorporação constitucional de princípios como justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente evidencia que parte dos problemas enfrentados pelo sistema tributário não pode ser resolvida exclusivamente a partir de categorias jurídicas internas. A interpretação desses princípios exige diálogo com campos teóricos capazes de fornecer critérios adicionais para sua densificação normativa.

O reconhecimento da abertura interdisciplinar não implica a dissolução da autonomia do Direito Tributário. Ao contrário, pressupõe o reconhecimento de que determinadas categorias constitucionais possuem conteúdo parcialmente construído fora do próprio sistema jurídico. A teoria da justiça, a ética ambiental e os estudos sobre cooperação institucional oferecem instrumentos

analíticos que permitem conferir maior precisão à aplicação desses princípios, reduzindo o risco de que permaneçam como enunciados programáticos de reduzida capacidade operacional.

Em suas investigações, Abraham e Balaciano (2025, p. 2) demonstram que “as experiências internacionais evidenciam que, com a regulamentação adequada, sistemas de transação tributária adotados em diversos países auxiliam no alcance da eficiência e justiça fiscal”, representando “um método autocompositivo de resolução de conflitos capaz de prevenir a inadimplência e reformar a governança tributária”. A constatação aponta para outra perspectiva dogmática relevante no período pós-reforma: a construção de uma teoria da autocomposição tributária.

A relevância da autocomposição decorre do fato de que a litigiosidade não constitui apenas consequência de divergências interpretativas. Em larga medida, ela resulta da própria estrutura institucional que historicamente privilegiou mecanismos adversariais de resolução de conflitos. A expansão dos instrumentos consensuais exige formulações teóricas capazes de delimitar seus pressupostos, seus limites e suas garantias, evitando que sejam percebidos como exceções episódicas ao funcionamento ordinário do sistema tributário.

A autocomposição tributária exige, por sua vez, uma revisão da tradicional compreensão acerca da indisponibilidade do crédito tributário. A interpretação construída a partir do art. 3º do Código Tributário Nacional foi desenvolvida em contexto institucional distinto daquele atualmente estabelecido pela Constituição. A positivação dos princípios da cooperação e da eficiência administrativa impõe a reavaliação da premissa segundo a qual a

preservação do interesse público depende necessariamente da máxima resistência à negociação.

Propõe-se, nesse sentido, compreender a indisponibilidade do crédito tributário como diretriz sujeita à ponderação institucional. Não se trata de admitir a livre disposição da receita pública, mas de reconhecer que determinadas formas de composição podem promover, de maneira mais eficiente, os objetivos constitucionais da arrecadação, da redução da litigiosidade e da estabilidade das relações fiscais.

A terceira perspectiva dogmática consiste na reinterpretação do princípio da capacidade contributiva à luz da nova estrutura de tributação sobre o consumo. A adoção de um modelo de IVA dual altera os instrumentos por meio dos quais o sistema busca enfrentar a regressividade tributária. Tradicionalmente, a discussão concentrou-se na utilização de alíquotas diferenciadas e regimes especiais. A reforma desloca parte desse debate para mecanismos de devolução tributária e compensação financeira.

A modificação dos instrumentos de enfrentamento da regressividade exige distinguir duas questões frequentemente tratadas de forma conjunta: a incidência uniforme do tributo e os mecanismos de correção de seus efeitos distributivos. O cashback representa instrumento destinado a mitigar impactos regressivos, mas não converte a tributação sobre o consumo em mecanismo de progressividade em sentido técnico-jurídico. A distinção possui relevância dogmática porque impede a assimilação conceitual entre compensação econômica e realização direta da capacidade contributiva.

A quarta perspectiva consiste na construção de uma teoria da cooperação tributária compatível com os novos princípios constitucionais. O modelo tradicional das relações entre Fisco e contribuinte foi estruturado sobre uma lógica predominantemente fiscalizatória, na qual a cooperação ocupava posição secundária. A incorporação expressa do princípio da cooperação exige examinar se essa lógica permanece adequada ao sistema reformado.

Uma teoria da cooperação tributária deve definir deveres recíprocos e juridicamente exigíveis. Para a administração tributária, isso envolve o dever de produzir orientações estáveis, atuar com previsibilidade e evitar mudanças interpretativas incompatíveis com a confiança legítima. Para os contribuintes, envolve deveres de colaboração compatíveis com a boa-fé objetiva e com a integridade das informações prestadas ao Fisco. A cooperação, nessa perspectiva, não elimina a fiscalização nem reduz a autoridade estatal, mas redefine a forma pela qual essas prerrogativas são exercidas.

A quinta perspectiva dogmática refere-se ao federalismo fiscal pós-reforma. A criação do Comitê Gestor do IBS introduziu uma forma de governança compartilhada sem paralelo direto na experiência tributária brasileira. O modelo desloca parte das decisões relativas à administração tributária para estruturas colegiadas compostas por diferentes entes federativos.

A criação de uma instância compartilhada de administração do IBS produz questões que ultrapassam a repartição tradicional de competências tributárias. Torna-se necessário examinar os limites jurídicos da atuação do Comitê Gestor, os mecanismos de resolução de controvérsias entre os entes participantes e os instrumentos de

controle das decisões colegiadas. O problema não se resume à operacionalização do IBS, mas envolve a formulação de categorias capazes de explicar juridicamente formas de coordenação federativa que não se enquadram integralmente nos modelos tradicionais de autonomia e hierarquia.

Por fim, a sexta perspectiva dogmática refere-se à reformulação da teoria das obrigações tributárias acessórias à luz dos princípios da cooperação e da eficiência administrativa. Historicamente, parcela significativa da complexidade tributária brasileira decorreu menos da multiplicidade de tributos do que da proliferação de deveres instrumentais exigidos dos contribuintes.

A reforma tributária não elimina esse problema de forma automática. A substituição de tributos não impede o surgimento de novas obrigações acessórias nem garante sua racionalização. Por essa razão, a simplificação prometida pelo novo sistema dependerá da construção de critérios dogmáticos capazes de limitar a criação de deveres instrumentais desnecessários e de compatibilizar as exigências de fiscalização com os custos de conformidade suportados pelos contribuintes.

As perspectivas examinadas ao longo desta seção partem de uma premissa comum: a reforma tributária não se esgota na reorganização da tributação sobre o consumo. As transformações introduzidas pela EC nº 132/2023 produzem repercussões que alcançam a própria estrutura conceitual do Direito Tributário. A qualidade das respostas desenvolvidas pela doutrina para enfrentar esses problemas influenciará a forma pela qual o novo sistema será interpretado e aplicado nos próximos anos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A investigação empreendida neste artigo permite afirmar, com base na análise doutrinária crítica e no confronto com as evidências normativas disponíveis, que a resposta ao problema de pesquisa formulado é parcialmente negativa, em sintonia com a hipótese inicialmente formulada. A reforma tributária implementada pela EC 132/2023 não institui, por si só, um novo paradigma capaz de solucionar os desafios sistêmicos que historicamente comprometem o sistema tributário nacional.

Ao mesmo tempo em que a reforma avança na simplificação da tributação sobre o consumo, deixa intocadas as distorções estruturais, dentre elas a regressividade da matriz tributária, a litigiosidade crônica, os desequilíbrios do federalismo fiscal e a ausência de progressividade efetiva na tributação sobre a renda e o patrimônio. Em outras palavras, a reforma simplificou, mas não transformou a estrutura tributária.

Os três objetivos específicos da pesquisa foram cumpridos. O mapeamento dos desafios sistêmicos revelou um conjunto articulado de disfunções interconectadas, com destaque para a complexidade normativa e operacional, a litigiosidade, a regressividade tributária e o federalismo fiscal disfuncional. A análise crítica da reforma evidenciou seus avanços inegáveis na tributação sobre o consumo e, ao mesmo tempo, suas omissões estruturais no campo da renda, do patrimônio e da progressividade. As perspectivas dogmáticas propostas, por sua vez, contribuem para que o espaço normativo aberto pela reforma seja ocupado por uma teoria tributária constitucionalmente adequada para a nova realidade.

A construção de um novo paradigma tributário no Brasil pós-reforma é, portanto, uma tarefa que cabe à doutrina, à administração tributária e à jurisprudência, não podendo ser confiado única e exclusivamente ao texto da EC 132/2023. Os princípios constitucionais da simplicidade, da transparência, da cooperação, da justiça tributária e da neutralidade são pontos de partida, na medida em que criam obrigações vinculantes para todos os atores do sistema tributário e oferecem parâmetros dogmáticos para a construção progressiva de uma tributação mais eficiente, mais justa e mais democrática.

Conclui-se, em definitivo, que o pós-reforma tributária é um momento de oportunidade e de responsabilidade para a ciência jurídica brasileira. A reforma abriu novas janelas de horizonte. Nesse espaço, a agenda tributária precisará enfrentar, nos próximos anos, o que a EC 132/2023 deixou intocado. Talvez o novo paradigma gerado pela reforma resida, precisamente, na abertura para novas possibilidades.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus; BALACIANO, Mariana. Modelos de transação tributária no direito comparado: lições de países para a eficiência fiscal. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 13, n. 20, 2025, p. 1-26. Disponível em: <https://doi.org/10.12957/rfptd.2025.90456>. Acesso em: 2 mai. 2026.

ALONSO, Ricardo Pinha *et al.* A reforma tributária promovida pela EC 132/2023 e o federalismo fiscal: dificuldades ilustradas a partir da agricultura familiar. **REI – Revista Estudos Institucionais**, v. 11, n. 1, p.

349-374, 2025. Disponível em: <https://doi.org/10.21783/rei.v11i1.816>. Acesso em: 2 mai. 2026.

ANSELMINI, Priscila; BUFFON, Marciano. Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil. **Revista do Direito Público**, v. 13, n. 1, p. 226-258, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.5433/1980-511X.2018v13n1p226>. Acesso em: 2 mai. 2026.

BOMFIM, Gilson Pacheco. Panorama da tributação progressiva sobre a renda no Brasil: anomalias, perspectivas e desafios. **Revista do TCU**, v. 153, p. 59-83, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.69518/rtcu.153.59-83>. Acesso em: 2 mai. 2026.

CAMILO JUNIOR, Valter Geronimo. De la erosión democrática a la autocratización: patrones y tendencias en el siglo XXI. **Revista de Derecho**, Piura, Perú, v. 25, n. 1, p. 182-207, 2025. DOI: 10.26441/RD-4086. Disponível em: <https://revistas.udep.edu.pe/index.php/derecho/article/view/4391>. Acesso em: 2 mai. 2026.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; ALVES, Matheus de Freitas Batista Moitinho. Simplicidade e transparência como desafios do pós-Reforma Tributária de 2023. **REI – Revista Estudos Institucionais**, v. 11, n. 2, p. 512-531, 2025. Disponível em: <https://doi.org/10.21783/rei.v11i2.920>. Acesso em: 2 mai. 2026.

CARNEIRO, Fernando Moraes; TURNOVSKY, Stephen J.; TOURINHO, Octavio Augusto Fontes. Economic growth and inequality tradeoffs under progressive taxation. **Journal of Economic Dynamics and Control**, v. 143, 2022, p. 1-21. ISSN 0165-1889. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jedc.2022.104513>. Acesso em: 2 mai. 2026.

CATARINO, João Ricardo; ABRAHAM, Marcus. O federalismo fiscal no Brasil e na União Europeia. **REI – Revista Estudos Institucionais**, v. 4, n. 1, p. 186-210, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.21783/rei.v4i1.263>. Acesso em: 2 mai. 2026.

CNOSSEN, Sijbren. **Three VAT studies**. The Hague: CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, 2010. (CPB Special Publication, n. 90). Disponível em: <https://www.cpb.nl/system/files/cpbmedia/publicaties/download/bijz90.pdf>. Acesso em: 2 mai. 2026.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. Quando a desigualdade social encontra a ilusão fiscal: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira. **Cadernos de Finanças Públicas**, v. 22, n. 1, p. 1-60, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.55532/1806-8944.2022.166>. Acesso em: 2 mai. 2026.

EBRILL, Liam P.; KEEN, Michael; BODIN, Jean-Paul; SUMMERS, Victoria. **The modern VAT**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001. ISBN 9781589060265. Disponível em: <https://doi.org/10.5089/9781589060265.071>. Acesso em: 2 mai. 2026.

FELICIO, Raphael Maleque; MARTINEZ, Antônio Lopo. Sistema tributário brasileiro: análise da percepção dos operadores do direito tributário à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal. **Revista Ambiente Contábil**, v. 11, n. 1, p. 156-181, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2019v11n1ID13975>. Acesso em: 2 mai. 2026.

FERREIRA, Diego Henrique; LAMB, Leonardo Leão; OLIVEIRA NETTO, Pedro Dias de. Reforma tributária e jurisdição constitucional: a dualidade entre a justiça fiscal do cashback e a extrafiscalidade do

imposto seletivo. **Revista Foco**, v. 19, n. 1, p. 1-24, 2026. Disponível em: <https://doi.org/10.54751/revistafoco.v19n1-006>. Acesso em: 2 mai. 2026.

FOLLONI, André; SIMM, Camila Beatriz. Direito tributário, complexidade e análise econômica do direito. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, v. 11, n. 1, p. 49-70, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.5902/1981369419726>. Acesso em: 2 mai. 2026.

LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. Tradução de Saulo Krieger e Alexandre Agnolon. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do direito I**. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983. v. I.

MANEIRA, Eduardo; MAIA, Marcos. Os desafios da tributação no Brasil com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023. **REI – Revista Estudos Institucionais**, v. 11, n. 2, p. 375-388, 2025. Disponível em: <https://doi.org/10.21783/rei.v11i2.915>. Acesso em: 2 mai. 2026.

MARTINEZ, Antonio Lopo; COUTINHO, Júlia. Determinantes da litigiosidade tributária corporativa em empresas brasileiras: uma análise multifatorial. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 25, n. 3, p. 37-52, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.51320/rmc.v25i3.1559>. Acesso em: 2 mai. 2026.

¹ Mestre em Direito pela Universidade de Brasília/UnB. Graduado em Direito pela PUC-MG. Trabalho realizado com apoio do Programa de Excelência Acadêmica (PROEX), instituído pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES). E-

mail: [acesse o artigo original para visualizar o e-mail](#). ORCID:
<https://orcid.org/0009-0003-4596-3265>