

O PRINCÍPIO DA JUSTIÇA FISCAL NA EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023: ENTRE SEGURANÇA JURÍDICA E A NOVA CONCEPÇÃO DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Fábio Cortez¹

Lucas Ravaglio Scot²

Porfa. orientadora Thaïs Savedra de Andrade³

RESUMO

Este estudo propõe uma investigação acerca da reconfiguração do conceito de justiça tributária no âmbito do ordenamento jurídico contemporâneo brasileiro a partir das transformações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pela Lei Complementar nº 214/2025. A pesquisa examina como esses diplomas normativos remodelam a estrutura da tributação sobre o consumo, substituindo um sistema fragmentado e regressivo por um modelo orientado pelos princípios da simplicidade, transparência, cooperação, defesa do meio ambiente e justiça tributária, expressamente positivada no §3º do art. 145 da Constituição Federal. A partir de análise qualitativa, exploratória e sistemática, o estudo investiga a interação entre os princípios da segurança jurídica, da capacidade contributiva e da justiça tributária, destacando seus pontos de convergência e tensão. Conclui-se que a positivação do

¹ Assistente Jurídico, Graduado em Direito pela FAE – Centro Universitário, curso técnico em administração, cursos profissionalizantes na área de segurança privada. Contato: fabiocortez082@gmail.com.

² Advogado e Servidor Público Municipal de São José dos Pinhais, graduado em Administração e Direito pela FAE – Centro Universitário, Pós-graduado em Engenharia de Negócios e Pós-graduando em Direito Tributário. Contato: lucasrvscot@gmail.com.

³ Doutora em Direito do Estado, com concentração em Direito Tributário, pela UFPR, Mestre em Direito pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP), campus de Jacarezinho, com concentração em Filosofia do Direito e Antropologia Jurídica (bolsa da Fundação CAPES). Especialista em Direito tributário e Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Curitiba (UNICURITIBA), professora de Direito Tributário em graduação (FAE Centro Universitário Franciscano) e pós-graduações. Advogada tributarista e sócia da MVS Advogados Associados, em Curitiba/PR. Editora e Coordenadora da Revista Direito FAE - RDF. E-mail: thais.savedra@fae.edu.

princípio da justiça tributária representa um avanço normativo e axiológico no sistema tributário brasileiro, ao integrar dimensões econômicas, federativas e sociais, promovendo maior equidade, eficiência e previsibilidade na arrecadação.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Justiça Fiscal. Emenda Constitucional 132/2023. Lei Complementar 214/2025.

ABSTRACT

This study investigates the reconfiguration of the concept of *tax justice* within the Brazilian legal system following the transformations introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023 and Complementary Law No. 214/2025. The research examines how these normative instruments reshape the structure of consumption taxation, replacing a fragmented and regressive system with a model guided by the principles of simplicity, transparency, cooperation, environmental protection, and tax justice, expressly enshrined in §3 of Article 145 of the Federal Constitution. Using a qualitative, exploratory, and systematic approach, the study explores the interaction among the principles of legal certainty, ability to pay, and tax justice, highlighting their points of convergence and tension. It concludes that the express constitutionalization of the principle of tax justice represents a normative and axiological advance in the Brazilian tax system by integrating economic, federative, and social dimensions, thereby promoting greater equity, efficiency, and predictability in taxation.

Keywords: Tax Reform. Tax Justice. Constitutional Amendment 132/2023. Complementary Law 214/2025.

1 INTRODUÇÃO

Na conformação do Estado Democrático de Direito, o sistema tributário desempenha papel central, visto constituir o principal mecanismo de arrecadação e financiamento das políticas públicas, expressando valores constitucionais fundamentais como igualdade, legalidade e justiça. Historicamente, no Brasil, o princípio da justiça tributária sempre foi associado à noção de capacidade contributiva, prevista expressamente no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, de modo a respeitar os ideais de equidade e isonomia, distribuindo os encargos tributários conforme a capacidade econômica de cada contribuinte.

Entretanto, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, houve a introdução do § 3º no artigo 145, trazendo novos princípios para o sistema tributário brasileiro, ao normatizar que o mesmo “deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”. Com isso, delinea-se uma nova concepção de justiça fiscal, evidenciando a necessidade de uma nova análise atualizada e abrangente acerca deste princípio até então implícito, compreendido como dinâmico e multifacetado, que dialoga constantemente com outros princípios e dimensões constitucionais.

Em paralelo, princípios como legalidade, anterioridade e irretroatividade, previstos no artigo 150 da Constituição Federal, asseguram a segurança jurídica, que permanece sendo um fundamento essencial para a estabilidade das relações jurídicas, previsibilidade e proteção ao contribuinte. Assim, a interação entre a segurança jurídica, capacidade contributiva e o princípio da justiça tributária, suscita questionamentos relevantes para a compreensão desse ‘novo’ princípio constitucional.

Nesse contexto, o objetivo deste trabalho é analisar o conceito de justiça tributária no ordenamento jurídico brasileiro a partir das transformações provocadas pela Emenda Constitucional 132/2023 e pela Lei Complementar 214/2025, partindo da investigação das interseções entre o princípio da segurança jurídica e da capacidade contributiva, na busca da compreensão das bases normativas e teóricas do novo princípio orientador do sistema tributário brasileiro.

Com efeito, o desenvolvimento deste trabalho se justifica pela necessidade de compreensão de como se entende o princípio da justiça tributária após a reforma tributária, bem como a sua relação com os demais princípios pré-existentes.

Para que consigamos concretizar nosso objetivo, desdobramos o presente trabalho em três objetivos específicos, a saber: 1. realizar uma comparação entre os princípios da Segurança Jurídica e a Capacidade Contributiva; 2. verificar como o legislador pretende definir a Justiça Tributária a partir da PEC 45/2019; 3. analisar a

reconfiguração do conceito de Justiça Tributária sob a ótica da Lei Complementar nº 214/2025;

Será utilizada, para este fim, a metodologia exploratório-descritiva. Esta metodologia proporciona a exploração de tema ainda pouco debatido no direito tributário brasileiro, aliada a uma visão abrangente, fundamentada e detalhada da legislação. Para isso, serão realizadas análises jurídicas da legislação vigente e revisão bibliográfica.

A pesquisa visa contribuir para o estudo atual do conceito de justiça tributária, oferecendo uma análise crítica e sistemática do que o constituinte derivado pretendeu com a Emenda Constitucional 132/2023. Dessa forma, sua relevância se evidencia pela contribuição que trará na compreensão e definição do princípio da justiça tributária no contexto atual.

2 A SEGURANÇA JURÍDICA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Antes de tratar sobre a justiça dentro do sistema tributário, faz-se necessário saber que nela estão incluídos diversos elementos como princípios, valores e regras. Neste sentido, Klaus Tipke (2012, p. 15-16) propõe que:

De um modo geral: Justiça pressupõe *Princípios*, Valores ou Regras - estas entendidas como tendo um conteúdo equivalente aos anteriores. Os Princípios velam por uma medida unitária, impedem que se meça por diferentes medidas, coíbem, sobretudo a arbitrariedade carente de princípios. Os princípios devem ser aplicados de modo consequente até final. A hierarquia entre um ou mais princípios fundamentais e os subprincípios deles derivados forma a arquitetura da Justiça. Os rompimentos injustificados de princípios criam privilégios ou discriminações⁴.

⁴ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos Contribuintes**. tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed. 2012, p. 15-16.

É importante ressaltar que dentro da presente pesquisa, quando se utiliza o termo princípio, denota-se no emprego da palavra “para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma.”, conforme a visão de Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 201)⁵.

Assim, dentre os diversos princípios a considerar para tratar de justiça fiscal, estão a segurança jurídica e a capacidade contributiva.

2.1 A Segurança Jurídica dentro do Sistema Tributário

O princípio da segurança jurídica está presente em todos os ramos do direito brasileiro, por estar prevista expressamente no Preâmbulo da Constituição Federal do Brasil de 1988. Ele garante a previsibilidade dentro do sistema jurídico brasileiro, estando estritamente relacionada com os demais princípios como a legalidade⁶.

Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 209), traz uma visão que a segurança jurídica dentro do direito tributário é um resultado de fatores sistêmicos, que usam a certeza do direito em busca de garantir previsibilidade nas relações sociais, por serem regidas pelo direito. Assim, a segurança jurídica permite que os contribuintes realizem

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 201.

⁶ Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

planejamentos futuros, baseados na confiança da aplicação do direito, o qual oferece garantia em relação a fatos passados, como direitos adquiridos e coisa julgada⁷.

Para Humberto Ávila (2019, p. 76), o princípio da segurança jurídica só existe “quando tem assegurados no presente os direitos que conquistou no passado e quando pode razoavelmente calcular as consequências que serão aplicadas no futuro relativamente aos atos que praticar no presente”⁸.

Essa perspectiva temporal pode ser descrita por Barros Carvalho (2019, p. 209) como:

Fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas, motivo por que dissemos que o princípio depende de fatores sistêmicos. Quanto ao passado, exige-se um único postulado: o da irretroatividade, que mais adiante será objeto de nossas reflexões. No que aponta para o futuro, entretanto, muitos são os expedientes principiológicos necessários para que se possa falar na efetividade do primado da segurança jurídica⁹.

Complementarmente, Leandro Paulsen (2020, p. 108), faz considerações importantes acerca deste princípio, caracterizando-o como um subprincípio por ser extraído do princípio do Estado de direito e ao mesmo tempo um sobreprincípio por possuir princípios decorrentes dele¹⁰. Neste sentido, Thaïs Savedra de Andrade (2024, p. 164) dispõe que:

Dizer que um Princípio está na órbita da Segurança Jurídica é afirmar que ele conversa, intimamente, com algum requisito formal, capaz de lhe atribuir validade e aplicabilidade (eficácia plena). Outrossim, dizer que um princípio é encontrado, majoritariamente, no campo da Segurança Jurídica, parece frisar que ele não admite lastro de ponderação posterior, a não ser quando

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 209.

⁸ ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 76.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 209.

¹⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 108.

expressamente mitigado pela própria Constituição, ou seja, eventual colisão com outros princípios, que implique seu afastamento, deve estar expressamente regulamentada pelo texto constitucional¹¹.

Dentro do princípio da segurança jurídica, há vários conteúdos normativos, que orientam a sua aplicação, conforme dispõe Paulsen (2020, p. 108-109):

São eles: certeza do direito (legalidade, irretroatividade, anterioridade); intangibilidade das posições jurídicas consolidadas (proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito); estabilidade das situações jurídicas (decadência, prescrição extintiva e aquisitiva); confiança no tráfego jurídico (cláusula geral da boa-fé, teoria da aparência, princípio da confiança); devido processo legal (direito à ampla defesa inclusive no processo administrativo, direito de acesso ao Judiciário e garantias específicas como o mandado de segurança)¹².

Conforme apresenta o autor, a certeza do direito está relacionada ao conhecimento claro e acessível do ordenamento jurídico, o que permite aos contribuintes a previsão das consequências jurídicas de seus atos. Dentro da Constituição Federal de 1988, está presente no art. 150, I e III, e art. 195, § 6º, garantindo, respectivamente a legalidade estrita, irretroatividade e a anterioridade, elementos essenciais para a garantia da segurança jurídica no âmbito do direito tributário

Já a intangibilidade das posições jurídicas consolidadas relaciona-se a atos jurídicos perfeitos, tais como direitos adquiridos e coisa julgada. No direito tributário brasileiro está previsto a título de exemplo nos artigos 151, VI e 206 do Código Tributário Nacional, ou seja, no parcelamento das dívidas tributárias e a consequente emissão de certidão negativa de débitos, bem como no artigo 178 do mesmo

¹¹ SAVEDRA DE ANDRADE, T. **Teoria das ficções tributárias necessárias, com com especial consideração das obras de Kelsen, Fuller e Ross**. Curitiba: Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, 2024, p. 164.

¹² PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 108-109

dispositivo legal, sobre isenções onerosas, o qual não pode ser modificado retroativamente.

A estabilidade das situações jurídicas é garantida pelos institutos como a prescrição e a decadência, ou seja, imposições de limites temporais para atuação do fisco e ao exercício de direitos pelos contribuintes, previstas no Código Tributário Nacional respectivamente nos artigos 174 e 173, já a prescrição para restituição de tributos pagos indevidamente está prevista no artigo 168 do CTN e artigo 3º da Lei Complementar 118/2004.

A confiança no tráfego jurídico está baseada na boa-fé dos contribuintes e na expectativa que o Fisco atue de forma coerente e previsível. Possuindo previsão legal no artigo 100 do Código Tributário Nacional, que regulamenta a necessidade de observância das normas complementares e no artigo 146 do mesmo dispositivo legal, o qual veda a alteração retroativa dos critérios jurídicos adotados pela Administração para o lançamento de tributos.

Por fim, o devido processo legal, que garante o contraditório, ampla defesa e acesso à jurisdição, que apesar de ser uma garantia constitucional prevista no art. 5º, incisos XXXV, LIV, LV, LVI, LXIX e LXX, possui garantia dentro do direito tributário brasileiro no Decreto nº 70.235/1972, ou seja, no decreto regulamentador do processo administrativo fiscal, bem como em instrumentos judiciais específicos, tais como Mandado de Segurança, ação anulatória (artigo 40 da Lei de Execução Fiscal), ação consignatória e ação de repetição de indébitos (artigos 164 e 165 do CTN).

Esses conteúdos normativos garantem tanto para o contribuinte, quanto para a Administração Pública, uma relação de confiança, previsibilidade e estabilidade, sendo essas ferramentas essenciais para o bom funcionamento do sistema tributário nacional.

Desse modo, com base na doutrina analisada, é possível verificar que o princípio da segurança jurídica desempenha um papel importante no ordenamento jurídico brasileiro. Dentro do direito tributário, ele se apresenta como uma diretriz

funcional indispensável para um sistema tributário estável e confiável. Seu respeito se torna fundamental para equilibrar o poder de tributar do fisco e o direito dos contribuintes, auxiliando no fortalecimento da confiança no Estado e na promoção da justiça tributária.

2.2 O Princípio da Capacidade Contributiva como busca de Justiça Fiscal

A capacidade contributiva é um dos fundamentos do sistema tributário nacional e dialoga intimamente com a justiça fiscal, na medida em que esse princípio tenta considerar as diferenças entre cada contribuinte, no que se refere à finalidade fiscal, conforme previsto no § 1º do art. 145 da Constituição Federal de 1988:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão 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 contribuinte¹³.

Neste diapasão Klaus Tipke (2012, p. 13) faz uma definição sobre o que é o princípio da capacidade contributiva, ao dizer que “Cada qual deve pagar impostos de conformidade com o montante de sua renda, desde que este ultrapasse o mínimo existencial e não deva ser empregado para obrigações privadas inevitáveis”¹⁴⁻¹⁵.

¹³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

¹⁴ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos Contribuintes**. tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed. 2012, p. 13.

¹⁵ FERNANDO AURELIO ZILVETI propõe que “O mínimo existencial tem raízes ancestrais no campo constitucional, como garantia do cidadão a direitos sociais. No Estado de Direito, os chamados direitos sociais eram programáticos, mas a partir do último quarto do século XX, ganharam conotação impositiva. Nesse momento, outras designações foram criadas na doutrina, como Estado Democrático de Direito, Estado de Segurança e Estado Fiscal, para demonstrar um movimento de equilíbrio entre os direitos sociais e o mínimo existencial. Este seria um instrumento de afirmação de direitos sociais,

Complementarmente, Humberto Ávila (2015), afirma que a medida de aplicação da igualdade entre os contribuintes com a finalidade de pagar impostos é a sua própria capacidade econômica, ou seja, uma análise fática da situação material do indivíduo¹⁶.

Desse modo, quando os tributos contrariam a legislação, tornam-se inconstitucionais, visto que dentro do direito tributário este princípio constitucional, descrito no art. 150, II da Constituição Federal, é uma forma de obter a justiça fiscal, pois visa tornar o sistema tributário nacional mais justo, cobrando-se mais de quem pode pagar mais e menos de quem pode pagar menos, o mesmo se aplica para a proibição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes.

É importante ressaltar que é vedada pela Lei Maior a instituição de tributação como efeito de confisco, para que essa carga não seja mais do que o contribuinte pode suportar, o que está ligada a tributação baseada na capacidade contributiva. Nesse sentido, Leandro Paulsen (2020, p. 203) em seu livro *Curso de Direito Tributário Completo*, utiliza o conceito de vedação ao confisco de Luiz Felipe Silveira Difini, explicando que:

A norma que estabelece a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco não é regra, pois não se aplica por subsunção, nem princípio no sentido mais restrito (mandamento *prima facie*), mas um dos princípios (em sentido lato) que regem a aplicação dos demais e é medida da ponderação destes: é norma de colisão”. E prossegue: “norma de colisão (tal qual a proporcionalidade) que, nos casos mais afetos à sua operatividade, substitui o princípio da proporcionalidade, como norma para solução de hipóteses de colisão de princípios em sentido estrito¹⁷.”

baseados no princípio da solidariedade. Destaque-se que a consideração do mínimo existencial parte de outro princípio, da vedação à discriminação. Em outras palavras, o contribuinte merece igual tratamento, de modo que aquele que não dispõe de meios para a sobrevivência sua e de sua família demanda do Estado prestação positiva de igualdade”.

¹⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 90.

¹⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 203.

Em estados liberais, principalmente no passado, a justiça tributária era mais formal, nesse contexto, Casalta Nabais (1998) não acha relevante o legislador se limitar à mera reflexão acerca dos fatos e de suas consequências. Nesse sentido, o direito tributário não pode limitar somente com a normatividade da lei, pois, na atualidade, devido o caráter social que os Estados vêm assumindo, faz-se necessário ter novas receitas para atender essas necessidades que estão previstas nas constituições com caráter sociais, e assim efetivar a busca da justiça fiscal.

Desse modo, as constituições liberais, apesar de prever a capacidade contributiva, na prática não havia esse dever de igualdade material, o que tornava esse princípio uma mera regra teórica. Sobre o tema, Thaís Savedra de Andrade (2024, p. 198) apresenta que:

A questão reside nas seguintes perguntas: enquanto critério de discriminação da Igualdade Tributária, a Capacidade Contributiva é norma programática ou material? Teria operacionalidade ou não?

A resposta consiste em considerar alguns pontos fundamentais: 1. A Capacidade Contributiva é um pressuposto para a tributação, pois, sem essa capacidade, não existe critério para se tributar, haja vista a impossibilidade de retirar dinheiro, de maneira compulsória, de onde não existe dinheiro; 2. os objetos de tributação são os fatos ou situações da vida que indicam um certo poder econômico e, não sendo ele determinável ou existente, não há o que se tributar; 3. a Capacidade Contributiva pressupõe um limite mínimo e máximo da tributação, sendo inadmissível tributação tal que viole o Mínimo Existencial, nem torne o tributo confiscador; 4. a Capacidade Contributiva é um limite temporal, sendo inadmissível tributar com pressuposto em Capacidade Contributiva passada, aproximando-se, nesse aspecto, da Legalidade e da Irretroatividade da lei tributária; 5. a Capacidade Contributiva “[...] integra um sentido negativo”, desnaturalizando a legislação de tributo que positive critério oposto ao da Capacidade Contributiva; 6. a Capacidade Contributiva é medida de eficiência administrativa, medindo se a administração cumpriu o objetivo da norma; 7. a Capacidade Contributiva afere adequação e proporcionalidade das leis tributárias¹⁸.

¹⁸ SAVEDRA DE ANDRADE, T. **Teoria das ficções tributárias necessárias, com especial consideração das obras de Kelsen, Fuller e Ross**. Curitiba: Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, 2024, p. 198.

Nesse contexto, à luz do pensamento da autora, pode-se afirmar que a capacidade contributiva, não é uma mera norma programática, mas sim dotada de materialidade e operacionalidade no sistema tributário, exercendo funções como limite à tributação, medida de eficiência administrativa e parâmetro de proporcionalidade das leis fiscais. Além disso, ela ressalta, inclusive, que sem capacidade contributiva, não há o que se tributar, pois esta representa um pressuposto essencial da imposição tributária conforme demonstrado acima.

Portanto, com base na doutrina analisada e na Constituição Federal, é imprescindível reconhecer a importância da capacidade contributiva, que dialoga diretamente com o princípio da justiça fiscal. Esse princípio garante que a tributação respeite a legalidade e a irretroatividade da lei tributária, ou seja, impede a cobrança de tributos com base em uma capacidade econômica pretérita. Além disso, a exigência tributária não pode comprometer o mínimo existencial, sob pena de violação à dignidade da pessoa humana, tampouco assumir caráter confiscatório. Cumpridos esses requisitos, a capacidade contributiva deixa de ser uma norma meramente programática e passa a representar um instrumento de efetividade no sistema tributário nacional.

2.3 Limites e Pontos de diálogo entre a Segurança Jurídica e a Capacidade Contributiva

Para uma melhor análise do novo princípio da justiça tributária, é preciso verificar os pontos de diálogo e limites entre os princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva.

Com base nas doutrinas e legislações observadas, é possível identificar três pontos principais de diálogo entre os dois princípios, sendo o primeiro deles a atuação de ambos os princípios em prol da justiça tributária, nesse contexto, o princípio da segurança jurídica assegura que o direito tributário ocorra de maneira previsível e

estável no decorrer do tempo. Essa previsibilidade baseada em regras claras e estáveis permite que os contribuintes consigam compreender e se organizar mediante às obrigações fiscais, o que promove um ambiente de confiança mútua entre os contribuintes e o fisco, permitindo um planejamento fiscal e tomada de decisões conscientes para ambos.

Complementarmente, a capacidade contributiva faz com que a tributação seja proporcional às condições econômicas dos contribuintes, evitando inadimplências e sonegação por parte dos contribuintes e promovendo distribuição equitativa da carga tributária, respeitando a situação econômica dos contribuintes.

Outro ponto importante é a relação entre os dois princípios com legalidade, irretroatividade e anterioridade, previstos no art. 150, incisos I e III da Constituição Federal de 1988, garante que o sistema tributário proteja os contribuintes¹⁹. Assim, a segurança jurídica garante que as normas tributárias não sejam aplicadas retroativamente, respeitando os direitos adquiridos, impedindo mudanças arbitrárias que fragilizam a relação entre o Estado e os contribuintes

Já o princípio da capacidade contributiva complementa-se através da rejeição da tributação baseada em critérios econômicos anteriores, exigindo que os tributos sejam cobrados com base nas condições econômicas atuais dos contribuintes, evitando penalizações por condições anteriores, por esse motivo, nas legislações que regulamentam isenções fiscais é necessária uma comprovação periódica das condições do contribuinte.

¹⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

III - cobrar tributos:

A) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

B) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

C) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Por fim, ambos os princípios atuam como limitadores do poder de tributar do Estado, a segurança jurídica proíbe que as mudanças nas normas tributárias ocorram forma abrupta e retroativas, evitando instabilidades normativas e surpresas aos contribuintes, já a capacidade contributiva limita a carga tributária, impede excessos e o efeito confiscatório do tributo, buscando garantir o mínimo existencial e assim a dignidade da pessoa humana.

Os princípios se desencontram em alguns pontos, sendo o primeiro deles com relação a formalidade e a substância no contexto tributário. Enquanto o princípio da segurança jurídica possui um caráter formal e processual, buscando estabilidade normativa, situações jurídicas consolidadas e o respeito ao devido processo legal, o princípio da capacidade contributiva está relacionada a uma relação material, concentra-se na distribuição equitativa da carga tributária, estando relacionado com a construção de um sistema fiscal mais justo.

Isso faz com que o ponto de partida para a atuação do fisco seja de locais diferentes, ou seja, enquanto na capacidade contributiva se parte da realidade econômica dos contribuintes para a tributação, a segurança jurídica parte a partir da própria legislação vigente e da previsibilidade da norma tributária para o funcionamento do sistema tributário nacional.

Por fim, pode existir uma tensão entre os dois princípios com relação à preservação de direitos adquiridos. A título de exemplo, a manutenção de benefícios fiscais que apesar de serem consolidados entra em conflito com a equidade tributária, visto que tais concessões foram realizadas por motivos políticos. Cumpre salientar que, na busca pela justiça tributária, não se pode transpor sobre sobrepor a segurança jurídica, assim preservando esses princípios e, em especial, a irretroatividade.

Deste modo é possível concluir que os princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva se entrelaçam dentro do direito tributário brasileiro em diversas situações. Se tornando essenciais na busca de um sistema tributário confiável, justo e eficiente. Pois, a segurança sem justiça gera desigualdade, e a

justiça sem segurança gera instabilidade e desconfiança, assim, somente com equilíbrio entre esses princípios é possível o fortalecimento da confiança e legitimidade do sistema tributário brasileiro, bem como a promoção do novo princípio constitucional da justiça tributária.

3 O PROJETO DE EMENDA CONSTITUCIONAL 45/2019 E A SUA PRETENSÃO EM EFETIVAR O TERMO JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

A partir da análise da segurança jurídica e da capacidade contributiva, pode-se traçar um panorama inicial, acerca do significado da justiça tributária sob a ótica proposta pelo legislador através da PEC 45/2019.

Com base no modelo de tributação de consumo de bens e serviços realizado por diversos países, o Projeto de Emenda Constitucional trouxe à tona a efetivação da justiça fiscal. Nesse sentido, busca-se construir um sistema tributário que assegure eficiência arrecadatória, respeitando o equilíbrio social e federativo.

Assim, a PEC 45/2019 propôs a substituição de cinco tributos incidentes sobre os bens e serviços, sendo eles o PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS, por um único Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), conforme o texto constitucional proposto:

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

[...]

III – será não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores;

IV – não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte,

direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais;²⁰

A intenção da proposta é a isonomia concorrencial e a neutralidade econômica, buscando eliminar as distorções e combater a guerra fiscal que ocorre entre os entes federativos. Já no plano da equidade social, a PEC traz a inovação dos mecanismos de compensação para mitigar os efeitos regressivos das tributações sobre o consumo, traduzindo em norma constitucional a preocupação distributiva, o que aproxima o IBS dos ideais de justiça material:

Excetua-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda²¹

Para o funcionamento do IBS, a proposta preserva o federalismo cooperativo, instituindo um comitê gestor com representantes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios:

§ 6º A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá:

- I – editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo o território nacional;
- II – gerir a arrecadação centralizada do imposto;
- III – estabelecer os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto²².

²⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Emenda Constitucional nº 45**, de 03 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. p. 2-3.

²¹ BRASIL, *id.* p. 5.

²² BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Emenda Constitucional nº 45**, de 03 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. p 4.

A justificativa da PEC deixa claro que a proposta se fundamenta nos princípios contidos na justiça tributária, ao afirmar que a reforma tem como referência os princípios da “simplicidade, neutralidade, equidade e transparência”²³. Neste diapasão, afirma Leandro Paulsen (2020, p. 28):

“Deve-se afastar... a concepção negativa da tributação como norma de rejeição social ou de opressão de direitos (em verdade, a tributação é uma condição inafastável para a garantia e efetivação tanto dos direitos individuais como dos sociais)”. A tributação é inafastável. O que temos de buscar é que se dê de modo justo, com respeito às garantias individuais e em patamar adequado ao sacrifício que a sociedade está disposta a fazer em cada momento histórico, de modo que sirva de instrumento para que se alcancem os objetivos relacionados à solidariedade sem atentar contra a segurança e a liberdade.²⁴

O legislador afirma ainda que se espera que com a reforma tributária se tenham ganhos de eficiência e justiça distributiva, além da redução da complexidade do sistema tributário nacional.

Os efeitos esperados da mudança proposta são extremamente relevantes, caracterizando-se não apenas por uma grande simplificação do sistema tributário brasileiro – com a conseqüente redução do contencioso tributário e do custo burocrático de recolhimento dos tributos –, mas também, e principalmente, por um significativo aumento da produtividade e do PIB potencial do Brasil²⁵.

Assim, pode-se inferir que a PEC 45/2019 busca definir a justiça tributária a partir de três eixos fundamentais, sendo o primeiro deles a simplicidade e clareza, através da unificação e uniformização da tributação sobre o consumo, já o segundo eixo se dá pela eficiência e neutralidade, pela não cumulatividade plena, pela

²³ BRASIL, *id.* p. 22

²⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 28.

²⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Emenda Constitucional nº 45**, de 03 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. p 23.

eliminação dos benefícios fiscais e pela devolução de créditos. E por fim, através da equidade distributiva, tanto federativa, com a nova lógica de repartição das receitas, quanto social, por meio dos mecanismos compensatórios aos mais pobres.

Deste modo, a justiça tributária, apesar de ser apresentada de forma objetiva no Projeto de Emenda Constitucional 45/2019, pode ser compreendida pela busca de construir um sistema tributário mais eficiente, transparente e socialmente justo.

4 RECONFIGURAÇÃO DO CONCEITO DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA SOB A ÓTICA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 214/2025

A Emenda Constitucional nº 132/2023, ao reformular a tributação sobre o consumo, e a Lei Complementar nº 214/2025, ao regulamentarem seus dispositivos, representam um marco de inflexão no sistema tributário brasileiro, caracterizado historicamente pela fragmentação, complexidade excessiva e insegurança jurídica. Antes da reforma, a coexistência de múltiplos tributos incidentes sobre bases econômicas semelhantes resultava em sobreposição normativa, conflitos federativos de competência e elevados custos de conformidade para os contribuintes. Esse cenário fomentava um ambiente de litigiosidade exacerbada, imprevisibilidade e perda de competitividade econômica, comprometendo a eficiência e a racionalidade do sistema tributário nacional.

Sob essa perspectiva, a análise do princípio da justiça tributária torna-se essencial para compreender os fundamentos e os objetivos que orientam a nova estrutura instituída pela Emenda e pela legislação complementar. Assim, a Lei Complementar nº 214/2025 deve ser examinada sob a ótica desse princípio, pois busca materializar, em termos normativos, valores constitucionais como a simplicidade, a equidade e a neutralidade tributária. Desse modo, os três eixos anteriormente delineados são analisados em conjunto com a legislação vigente, de

modo a evidenciar de que forma a reforma tributária contribui para a efetivação dos ideais constitucionais de justiça fiscal e distributiva.

4.1 Simplicidade e Clareza: a Unificação e Uniformização da Tributação sobre o Consumo

A justiça tributária, em um plano sistêmico, exige além de clareza, que esse sistema seja compreensível e acessível, a fim de que o contribuinte preveja as consequências jurídicas das suas condutas. Neste ponto, a unificação da tributação sobre o consumo em torno do Imposto sobre Bens e Serviços e da Contribuição sobre Bens e Serviços, está de acordo com o disposto no art. 145, § 3º da Constituição Federal, na qual a tributação deve ser orientada além da justiça tributária, pelos critérios de simplicidade e transparência. A redução da multiplicidade de normas, associada à uniformização da legislação e à centralização da disciplina jurídica em lei complementar, contribui para reduzir interpretações divergentes e da insegurança jurídica.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado Segundo (2024, p. 18), esclarece que a “simplicidade, referida no § 3.º, embora meta importante, deve ser conciliada com a justiça fiscal constante do mesmo parágrafo, e a atenuação de efeitos regressivos, mencionada no § 4.º”²⁶. Ou seja, o princípio da simplicidade está vinculado a outros princípios. O autor também esclarece que:

Pelo princípio da simplicidade, impõe-se o uso de linguagem clara e acessível, sem rebuscamentos desnecessários, e evitando-se ao máximo as remissões. Disposições que, para serem compreendidas, exigem a consulta a incontáveis outras normas, como aquelas que estabelecem "o contribuinte referido no art. X da Lei Y, que incorrer na conduta descrita na Lei Z, sujeitar-se-á às penas da Lei W", o que é terrível para a compreensão de seu

²⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. 1. ed. Barueri: Atlas, 2024. p. 18

conteúdo. Mas não só as normas tributárias devem ter linguagem simples: também o cumprimento de obrigações acessórias deve ser simplificado, vedando-se a adoção de formulários, guias, e documentos, cujo preenchimento seja desnecessariamente complicado²⁷.

Assim, a Lei Complementar 214/2025 avança na uniformização técnica, em especial ao prever os critérios objetivos para cálculos e fixação das alíquotas aplicáveis nos artigos 350 a 369. O que reduz disputas entre os entes federativos e busca assegurar que os contribuintes compreendam de maneira clara e uniforme os ônus tributários.

Deste modo, pode-se do ponto de vista procedimental, a uniformização e a unificação dos tributos concretizam a justiça tributária, garantindo que os contribuintes compreendam de forma clara suas obrigações e direitos, e o fisco aja de maneira mais simplificada e menos burocrática, fortalecendo a segurança jurídica e a cidadania fiscal.

4.2 Eficiência e Neutralidade: a Não Cumulatividade Plena, a Eliminação dos Benefícios Fiscais e a Devolução de Créditos

Outro eixo fundamental para a justiça tributária dentro da reforma, consiste na busca pela eficiência e a neutralidade. A primeira traduz-se na capacidade do sistema de arrecadar os recursos de forma racional e com o menor custo possível, já a neutralidade, por sua vez, implica que o tributo não deve distorcer as decisões de produção e consumo dos agentes econômicos.

Na busca da eficiência, a Lei Complementar 214/2025 estabelece nos artigos 47 a 56 e 78, a não cumulatividade como regra central da tributação sobre o consumo. Tal princípio, conforme esclarece Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 229):

²⁷ SEGUNDO, *id.* p. 19.

É do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.²⁸

Desse modo, a legislação, por meio desse mecanismo, materializa que os tributos incidentes em cada etapa da cadeia produtiva possam ser integralmente compensados por créditos, evitando e corrigindo uma das principais distorções do antigo sistema, que onerava desproporcionalmente cadeias longas e exportações, o que gerava ineficiência econômica e injustiça fiscal.

A Lei Complementar nº 214/2025, em seu art. 2º consagra “O IBS e a CBS são informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, observadas as exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar, ou seja, ao tornar a neutralidade um princípio estruturante, vincula o sistema à ideia de tratamento isonômico²⁹”.

Nesse sentido, “o princípio da neutralidade, presente no IVA, seria uma expressão do princípio da igualdade de tratamento ou isonomia: contribuintes em situações semelhantes não devem receber tratamentos distintos para os efeitos do IVA”³⁰. A clareza normativa, portanto, não é apenas um atributo desejável, mas um requisito de justiça, pois garante tratamento equitativo e reduz o espaço para arbitrariedades.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 229.

²⁹ BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social (CBS) sobre Bens e Serviços e o Imposto Seletivo (IS). Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 out. 1966.

³⁰ OLIVEIRA, B. B. de .; LUCENA, I. F. F. . **O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE E A REFORMA TRIBUTÁRIA: REGRA, SOFISMA OU UTOPIA?**. Revista Direito e Justiça: Reflexões Sociojurídicas, v. 24, n. 49. 2024. p. 66.

A neutralidade pretende garantir, ao sistema tributário, evitar um favorecimento de determinados setores ou produtos em detrimento a outros, cabendo considerar que as escolhas econômicas sejam pautadas pela eficiência e pelas reais preferências dos consumidores. A ausência da neutralidade poderá causar desequilíbrios econômicos, como o favorecimento injusto de certos setores ou o encarecimento artificial de produtos essenciais³¹.

Outro ponto essencial é o combate às guerras fiscais, através da eliminação dos benefícios fiscais setoriais. A Lei Complementar 214/2025 restringe esses regimes e concentra a gestão no Comitê Gestor do IBS, evitando assim, favoritismos arbitrários e assegura tratamento isonômico entre os contribuintes.

Portanto, há a promoção de um sistema tributário mais eficiente e neutro, assegurando condições de concorrência mais justas e respeitando a liberdade de escolha dos contribuintes. O que reforça a ideia de justiça tributária, pois impede que o sistema tributário seja manipulado como instrumento de desigualdade e favorecimento.

4.3 Equidade Distributiva: Justiça Federativa e Social na Nova Lógica de Repartição das Receitas

A terceira dimensão de justiça tributária presente na Lei Complementar 214/2025 diz respeito à equidade distributiva, tanto no plano social quanto no federativo. Neste último, a unificação dos tributos municipais e estaduais no IBS levantou questionamentos e preocupações acerca da autonomia financeira dos Municípios e dos Estados.

³¹ R. JUNIOR, Renaldo. **O princípio da neutralidade, os impactos na relação de consumo e sua interrelação com a progressividade tributária.** Revista Direito em Foco, Edição nº 17, 2025. p. 20.

Para mitigar esse risco, a legislação criou o Comitê Gestor do IBS, disciplinando metodologias técnicas para a partilha das receitas entre os entes, com a devida homologação do Tribunal de Contas da União. O modelo garante que nenhum ente seja privado dos recursos essenciais para cumprir suas competências constitucionais fortalecendo o federalismo cooperativo.

A ofensa à autonomia de Estados, Distrito Federal e Municípios, que caracteriza a forma federativa, residiria na perda do poder de legislar a respeito do imposto, e de fazer uso dele não apenas em sua função fiscal, de algum modo suprida pela partilha dos recursos arrecadados com o IBS, mas também de sua função extrafiscal. Não nos parece, contudo, que haja vício de inconstitucionalidade por isso, pois Estados, Distrito Federal e Municípios podem exercer sua autonomia empregando, como melhor lhes parecer, os recursos arrecadados com o IBS, sendo certo que o exercício dessa autonomia foi que levou o sistema brasileiro ao caos, em especial relativamente ao ICMS, que tornou a reforma necessária³².

A justiça tributária, neste aspecto, transcende a relação individual do contribuinte-Estado, e assume o prisma do coletivo, ou seja, voltada ao equilíbrio federativo. Isso significa que a repartição equitativa de receitas é indispensável para a efetividade do Estado federativo, pois garante que a União, Estados e Municípios tenham a capacidade financeira para implementar as políticas públicas.

Já no plano social, a devolução de créditos e compensações está prevista nos artigos 112 a 117 da Lei Complementar nº 214/2025. Esse mecanismo, intitulado de *cashback*, garante que as famílias de baixa renda tenham parte dos tributos pagos, restituídos, corrigindo a regressividade característica da tributação sobre o consumo. Neste ponto, a justiça tributária se manifesta não apenas sobre a eficiência econômica, mas sobre a equidade social.

Esta medida de devoluções compatíveis com a renda disponível das famílias, não apenas alivia a carga tributária dos mais vulneráveis, mas também estimula a

³² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023**. 1. ed. Barueri: Atlas, 2024. p. 80.

formalização das transações, evitando sonegação e a cidadania fiscal. Tal arranjo encontra respaldo no pensamento de John Rawls (1971, p. 303), segundo o qual as políticas redistributivas são legítimas quando estruturadas sob o princípio da diferença, ao dizer que: “todos os bens sociais primários – liberdade e oportunidade, renda e riqueza, e as bases do autorrespeito – devem ser distribuídos igualmente, salvo se uma distribuição desigual de algum ou de todos esses bens oferecer vantagem aos menos favorecidos”³³.

Assim, a equidade distributiva se manifesta nos dois planos complementares: (i) federativo, ao garantir a repartição equilibrada da receita entre os entes; e (ii) social, ao proteger os mais pobres da regressividade da tributação sobre o consumo. A Lei Complementar 214/2025, nesse sentido, traduz a nova lógica de justiça tributária prevista no artigo 145, §3º da Constituição Federal, que não se limita apenas à eficiência arrecadatória, mas promove a solidariedade e a redução das desigualdades regionais e sociais.

4.4 Comparativo da Justiça Tributária antes e depois da Reforma Tributária

Para fins de facilitar a compreensão das mudanças que ocorreram com a Emenda Constitucional nº 132/2023 e da Lei Complementar nº 214/2025, construiu-se uma tabela comparativa com algumas características, sendo elas o modelo de tributação sobre o consumo, princípios, litigiosidade e função distributiva e solidariedade fiscal, enfatizando os aspectos relacionados diretamente com a justiça tributária disposta no §3º do artigo 145 da Constituição Federal.

TABELA 1 - Comparativo da Justiça Tributária antes e depois da Emenda Constitucional 132/2023 e da Lei Complementar 214/2025

³³ RAWLS, John. *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1971. p. 303.

Aspecto	Antes da EC 132/2023 e LC 214/2025	Depois da EC 132/2023 e LC 214/2025
Modelo de tributação sobre o consumo	Fragmentado, com coexistência de múltiplos tributos (ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins), gerando sobreposição normativa e complexidade excessiva.	Unificado pelo IBS e CBS, instituídos pela LC 214/2025, com base única e sistema nacional coordenado, garantindo simplicidade e transparência.
Princípio orientador da tributação	Justiça tributária implícita, associada à capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF).	Justiça tributária expressamente reconhecida (art. 145, §3º, CF), ao lado da simplicidade, transparência, cooperação e defesa do meio ambiente.
Segurança jurídica	Comprometida por mudanças legislativas constantes, guerra fiscal e múltiplas interpretações.	Reforçada pela uniformização normativa, previsibilidade e redução de litígios tributários, com regulamentação centralizada na LC 214/2025.
Capacidade contributiva	Princípio base, mas de aplicação limitada e desigual na prática; prevalência de tributos regressivos.	Mantida e aprimorada, com mecanismos de devolução (<i>cashback</i>) e neutralidade econômica, tornando a tributação mais equitativa.
Equidade social	Sistema regressivo, onerando proporcionalmente mais os contribuintes de baixa renda.	Implementação do <i>cashback</i> (arts. 112–117 da LC 214/2025), devolvendo parte dos tributos a famílias de baixa renda, corrigindo a regressividade.
Equidade federativa	Conflitos de competência e guerra fiscal entre entes federativos.	Criação do Comitê Gestor Nacional do IBS, com partilha equitativa e transparente das receitas entre União, Estados e Municípios.
Neutralidade tributária	Ausente, com distorções e benefícios fiscais que favoreciam setores específicos.	Tornada princípio estruturante (art. 2º da LC 214/2025), garantindo tratamento isonômico e evitando distorções econômicas.
Simplicidade e clareza	Sistema de alta complexidade, com normas dispersas e linguagem técnica de difícil compreensão.	Consolidação normativa em lei complementar, linguagem acessível e padronização dos procedimentos e obrigações acessórias.
Litigiosidade e custos de conformidade	Elevada, devido a normas sobrepostas e interpretações divergentes.	Redução significativa, com centralização normativa e regras objetivas para cálculo, compensação e fiscalização.
Função distributiva e solidariedade fiscal	Fraca, com pouca preocupação com a justiça social e distributiva.	Fortalecida pela devolução de créditos e pela vinculação à solidariedade e à redução das desigualdades sociais e regionais (art. 145, §3º, CF).

Fonte: Elaboração dos autores, com adaptação assistida por IA, a partir da legislação anterior e vigente.

5 CONCLUSÕES

A Emenda Constitucional nº 132/2023 e posteriormente a Lei Complementar nº 214/2025 representam um marco no sistema tributário brasileiro, promovendo uma mudança de um modelo historicamente regressivo e fragmentado para uma estrutura orientada por princípios constitucionais da simplicidade, transparência, cooperação, defesa do meio ambiente e justiça tributária. A positivação expressa do princípio da justiça tributária no §3º do artigo 145 da Constituição Federal trouxe uma nova dimensão ao direito tributário, ultrapassando a mera arrecadação fiscal e se vinculando à realização da justiça distributiva e a concretização da cidadania fiscal.

A tributação sobre o consumo, antes da reforma, era marcada pela multiplicidade de tributos, pela ausência de coordenação entre os entes federativos e pela sobreposição normativa. Esse modelo, apesar de não ter a intenção, fomentava a insegurança jurídica, elevando os custos de conformidade e aprofundava a desigualdade social, configurando um sistema economicamente ineficiente e regressivo.

A Emenda Constitucional 132/2023, ao reformular, e a Lei Complementar nº 214/2025, ao regulamentá-la, concretizaram os valores normativos da justiça tributária. A instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) reduziu a complexidade e trouxe maior previsibilidade, fortalecendo a eficiência administrativa e a segurança jurídica. A criação do Comitê Gestor Nacional, a implementação do *cashback* e a eliminação dos benefícios fiscais evidenciam a busca por um sistema tributário nacional que combine justiça formal e

justiça material, equilibrando os interesses do Estado e promovendo compensações em favor dos economicamente vulneráveis.

Assim, nessa nova configuração a justiça tributária passa a ser compreendida não apenas como o respeito à capacidade contributiva, mas como um princípio com múltiplas faces, que integra as dimensões federativa, econômica e social do Estado, manifestando-se na simplicidade normativa, na neutralidade concorrencial e na equidade distributiva, de modo a garantir que a tributação cumpra sua função social sem comprometer a segurança jurídica e a liberdade econômica.

Portanto, a análise realizada no presente trabalho demonstra que a positivação do princípio da justiça tributária não configura mera “inflação constitucional”, mas um avanço normativo e axiológico, que reafirma o compromisso do sistema tributário nacional com a eficiência, a solidariedade e a justiça fiscal. Assim, mesmo que se careça de maiores pesquisas e aprofundamento, a reforma tributária, ao articular os eixos da neutralidade, eficiência e equidade, inaugura um novo ciclo de legitimidade e racionalização no sistema tributário nacional, aproximando-o dos ideais constitucionais de equidade, segurança jurídica e justiça social.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Emenda Constitucional nº 45**, de 03 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 abr. 2025.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 16 jan. 2025. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 10 mai. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. **Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social (CBS) sobre Bens e Serviços e o Imposto Seletivo (IS)**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm>. Acesso em: 29 set. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CASALTA NABAIS, José. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998.

FISCAL, Centro de Cidadania. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2. São Paulo: Centro de Cidadania Fiscal, 2019.

OLIVEIRA, Bruno Bastos de; LUCENA, Iamara Feitosa Furtado. **O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE E A REFORMA TRIBUTÁRIA: REGRA, SOFISMA OU UTOPIA?**. Revista Direito e Justiça: Reflexões Sociojurídicas, v. 24, n. 49, p. 55-76, 30 dez. 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

R. JUNIOR, Renaldo. **O princípio da neutralidade, os impactos na relação de consumo e sua interrelação com a progressividade tributária**. Revista Direito em Foco, Edição nº 17, 2025. p. 19-27. Disponível em: <<https://portal.unisepe.com.br/unifia/wp-content/uploads/sites/10001/2025/01/O-PRINCIPIO-DA-NEUTRALIDADE-OS-IMPACTOS-NA-RELACAO-DE-CONSUMO-E-SUA-INTERRELACAO-COM-A-PROGRESSIVIDADE-TRIBUTARIA-Renaldo-Rodrigues-Junior-Direito-em-Foco-2025.1-19-a-27-.pdf>>. Acesso em 05 out. 2025.

RAWLS, John. **A Theory of Justice**. Cambridge: Harvard University Press, 1971.

SAVEDRA DE ANDRADE, T. **Teoria das ficções tributárias necessárias, com com especial consideração das obras de Kelsen, Fuller e Ross.** Curitiba: Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, 2024.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023.** 1. ed. Barueri: Atlas, 2024. 304 p.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos Contribuintes.** tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed. 2012.

ZILVETI, Fernando Aurelio (2022). **Mínimo Existencial – Imposto de Renda – Pensão – STF.** Revista Direito Tributário Atual, (52), 439–456. <https://doi.org/10.46801/2595-6280.52.17.2022.2274>.