



Nota Técnica CCiF:
A Emenda Cidadã: o cidadão como
medida da constitucionalidade da
reforma tributária

São Paulo, 08 de outubro de 2026

O **Centro de Cidadania Fiscal** é um *think tank* independente que tem como objetivo contribuir para a simplificação do sistema tributário brasileiro e para o aprimoramento do modelo de gestão fiscal do país.

Diretores-fundadores:

Eurico Marcos Diniz de Santi

Nelson Machado

Equipe Técnica:

Bruno Marques Santo

Diego Strobel Bernardi Gonzalez

Giovanna Campos Agualuza

Rodrigo Caldas de Sá

Taina Fernandes de Carvalho Lemos

Secretaria:

Sheila Barreto de Lima

Endereço: Rua Itapeva, 26 - cj. 1701 - Bairro Bela Vista - 01332- 000 - São Paulo - SP – Brasil.

Contato: ccif@ccif.com.br, tel. (+ 55 11) 2305.2630, www.ccif.com.br.

Direitos autorais: Centro de Estudos Tributários e Financeiros Consultoria e Pesquisa de Interesse Público Limitada (nome de fantasia: **Centro de Cidadania Fiscal**). Permitida a reprodução por quaisquer meios, desde que citada a fonte.

Esta nota apresenta as opiniões institucionais da diretoria do Centro de Cidadania Fiscal, as quais são definidas de forma independente e não necessariamente refletem a posição das empresas e entidades que financiam suas atividades.

O Centro de Cidadania Fiscal não se responsabiliza pelos efeitos de qualquer decisão ou ação tomada com base no conteúdo desta nota.

Introdução

A Emenda Constitucional 132/2023 é maior do que o nome pelo qual a conhecemos. Nós a chamamos de “reforma tributária”, e ela é isso; mas é também muito mais. No mesmo veículo normativo em que chegou a reforma da tributação sobre o consumo chegaram os fundamentos que as repúblicas que adotam o imposto sobre valor agregado compartilham: o cidadão que vê o imposto que paga, o voto que decide a alíquota que o onera, a tributação no destino que liga o tributo ao lugar em que se vive e se vota, a legalidade que dispensa o balcão. Mais de 170 países adotam o IVA, e o modelo que a Emenda recebeu é o que essa experiência consolidou.¹ Não foi a reforma tributária que trouxe esses fundamentos. Foi a Emenda que os trouxe, junto com ela, porque sem eles a reforma tributária não seria juridicamente possível.

Essa é a notícia que este texto quer registrar. A Emenda Constitucional 132 veiculou cinco reformas. A primeira é a reforma tributária propriamente dita, que está em construção: é um processo, e depende da fixação das alíquotas de referência, da regulamentação, do funcionamento do Comitê Gestor e de uma transição que se estende até 2033. As outras quatro já estão instaladas desde 20 de dezembro de 2023: a reforma da Federação, a reforma do voto, a reforma da legalidade e a reforma dos direitos e garantias do contribuinte, cada uma coincidindo com e aperfeiçoando um inciso do art. 60, § 4º, da Constituição. Essas quatro não dependem de alíquota nem de regulamento; e já não admitem retrocesso. A gênese desse desenho, das notas técnicas do CCiF ao texto aprovado, está documentada em obras que registram, passo a passo, a enunciação da reforma.²

Wittgenstein escreveu que “os limites da minha linguagem significam os limites do meu mundo”.³ Vale também o inverso: ampliar o sentido de uma expressão é ampliar o mundo que ela nos permite ver. “Reforma tributária” é o nome do objetivo; as quatro

¹SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil / Revista dos Tribunais, 2026, Prefácio e Introdução, com a análise do modelo de IVA adotado em mais de 170 países; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaías. *Reforma tributária e neutralidade do IVA*. São Paulo: Max Limonad, 2023; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma tributária sobre o consumo e a proposta de um IVA para o Brasil: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)*. In: VIEGAS, Miguel; BARROSO, Nuno (org.). *Os impostos e o combate às desigualdades (na era do Covid-19)*. Lisboa: Rei dos Livros, 2020, p. 65-73.

²SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Análise e Comentários sobre a Reforma Tributária do Brasil: EC 132/2023 e LC 214/2025*. São Paulo: JusPodivm, 2025; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária: Gênese e Análise da EC 132/23 e da LC 214/25*. São Paulo: Thomson Reuters, 2025; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; APPY, Bernard; MACHADO, Nelson; LUKIC, Melina Rocha et al. *Imposto sobre Bens e Serviços: economia, direito e design normativo*. São Paulo: Max Limonad, 2020; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson et al. *Imposto sobre Bens e Serviços: Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC 45, PEC Brasil Solidário, PEC 110, notas técnicas e visão 2023*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2023.

³WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*. Trad. Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3. ed. São Paulo: Edusp, 2001, aforismo 5.6.

reformas constitucionais são as condições que o tornaram possível, e vieram para ficar. Quem enxerga apenas o tributo vê a superfície; quem enxerga a Emenda inteira vê a Federação e a estrutura que a sustenta.

Compreendida em toda a sua extensão, a Emenda Constitucional Cidadã introduz uma nova perspectiva de controle de constitucionalidade. Não se trata mais dos direitos das empresas, já integralmente protegidas pela não cumulatividade plena e pela neutralidade. O novo paradigma do controle é outro: o efeito da tributação sobre o seu destinatário final, o povo brasileiro. Essa é a tese central desta Nota Técnica. A Emenda não apenas se justifica pelo art. 1º, parágrafo único, da Constituição, como positiva o antropocentrismo enquanto princípio. Por isso, toda distorção na sua implementação, seja pela LC 214, pela LC 227, pelo regulamento do Comitê Gestor ou por qualquer ato infralegal, projeta-se diretamente sobre as cláusulas pétreas do art. 60, § 4º. Controlar a constitucionalidade dessas normas não é uma opção entre várias interpretações possíveis. É um dever que decorre da própria arquitetura da Emenda. A obra de Fernando Abrucio sobre os barões da Federação, a *accountability* e a coordenação federativa ajuda a compreender o problema institucional ao qual essa interpretação responde.

A Emenda que chamamos de “reforma tributária” veiculou, na verdade, a mais profunda transformação do núcleo republicano e federativo da história do Brasil desde a Constituição de 1891. A EC 132 levou ao ápice as cláusulas pétreas introduzidas pela CF88 e fortaleceu o núcleo republicano que deu sustentação, direção e fundamento ao processo de instalação e transição do Sistema CBS/IBS. O tributo é a superfície. As cláusulas pétreas são a estrutura. Em 2012, antes de existir a PEC 45, já propunha que a reforma fosse lida como reconstrução dos laços nacionais do federalismo e como resgate da dignidade do contribuinte.⁴

A reforma econômica foi, sim, o objetivo visível. Desde 2014 o trabalho do NEF/FGV e do CCiF teve três fins, repetidos em todas as notas técnicas⁵: aumentar a produtividade e a eficiência, melhorar o ambiente de negócios e garantir segurança jurídica, sem aumento de carga na transição. Mas o objetivo visível não esgota o fundamento jurídico. Toda reforma que se anuncia como econômica e se realiza por emenda constitucional carrega, goste-se ou não, uma segunda camada, a camada dos

⁴SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma tributária: reconstruindo os laços nacionais do federalismo brasileiro e resgatando a dignidade do contribuinte. In: LIMA, Maria Lúcia L. M. Pádua (org.). *Agenda contemporânea: Direito e Economia, 30 anos de Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2012, t. 3, p. 54-76.

⁵SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson et al. *Imposto sobre Bens e Serviços: Centro de Cidadania Fiscal*, cit.; SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Nossa Reforma Tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Max Limonad, 2024.

pressupostos que a tornaram juridicamente possível. É essa segunda camada que este texto reconstrói, em cinco movimentos: o fundamento antropocêntrico; as quatro reformas constitucionais, cada uma com a linha do tempo da cláusula pétrea que aperfeiçoou e fortaleceu; a cidadania fiscal; o método de controle que deles decorre; e a aplicação desse método a um caso concreto, a pretensão de incluir a CBS e o IBS na base de cálculo do ICMS.

Primeira Parte: o fundamento antropocêntrico

I. O art. 1º como fundamento de validade, não como retórica de abertura

O art. 1º, parágrafo único, da CF88 é a pedra de toque: “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”. Esse enunciado não é retórica de abertura. É fundamento de validade. Kelsen ensinou que toda norma busca seu fundamento de validade em outra norma, até alcançar a norma fundamental que fecha o sistema.⁶ No sistema constitucional brasileiro, essa norma fundamental não é abstrata, é nominada: o povo. Todo exercício de poder, inclusive o poder constituinte derivado que produziu a EC 132, precisa prestar contas a essa fonte. Uma emenda que se afasta do povo não perde eficácia por defeito de forma, carece de validade por defeito de origem.

II. O povo como contribuinte de fato e “de direito”

A CBS/IBS é imposto sobre valor agregado cobrado no destino. Essa técnica não é inócua; ela desloca o centro de imputação econômica do tributo. O contribuinte de direito, a empresa que apura, declara e liquida, não é quem suporta afinal o ônus econômico. Quem suporta é o contribuinte de fato, o consumidor final, porque o valor do tributo está embutido no preço. A doutrina da regra-matriz de incidência tributária já distinguia sujeito passivo direto de responsável e de substituto, mas a economia do tributo indireto vai além da dogmática processual, ela revela quem, na cadeia, efetivamente perde patrimônio.⁷ E o consumidor final é, juridicamente, o povo do art. 1º.

Fecha-se aqui um círculo que a doutrina tributária clássica raramente explicita. O mesmo povo de quem emana o poder constituinte é quem, na ponta final da cadeia econômica, absorve o efeito de qualquer alteração na estrutura tributária que esse poder

⁶KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

⁷CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Sobre o contribuinte no Sistema CBS/IBS, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Design normativo da Lei Complementar do IBS: “contribuinte” e “fato gerador”. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *As conquistas comunicacionais no Direito Tributário atual*. 2022.

produza. A reforma não é algo que o Estado faz aos contribuintes-empresas. É algo que o Estado faz, por intermédio delas, como veículos, ao próprio povo soberano. Kelsen chamaria isso de retorno da norma à sua fonte de validade. Aqui, é o retorno do tributo à sua fonte de legitimação. Toda distorção na cadeia de incidência, toda majoração disfarçada de ajuste técnico na LC 214 ou na LC 227, toda interpretação do Comitê Gestor que amplie a base sem lei específica, recai sobre esse mesmo povo. Não há distorção tributária que fique confinada ao plano infraconstitucional, porque não há tributo indireto que fique confinado ao contribuinte de direito.

III. Cláusulas pétreas como blindagem do contribuinte

O art. 60, § 4º, IV, veda emenda tendente a abolir direitos e garantias individuais. O Supremo Tribunal Federal, na ADI 939-7/DF, relator ministro Sydney Sanches, julgada em 15 de dezembro de 1993, decidiu algo definitivo para esse raciocínio ao declarar inconstitucional dispositivo da EC 3/1993 que criou o IPMF sem respeitar a anterioridade e as imunidades: as limitações constitucionais ao poder de tributar, a legalidade, a anterioridade, as imunidades, são direitos e garantias individuais do contribuinte e, portanto, cláusula pétrea, mesmo quando o texto que as veicula está fora do Título II da Constituição.⁸ Em 1993, ainda na pós-graduação da PUC-SP, o Professor Eurico de Santi escreveu sobre o IPMF no sistema constitucional tributário, no mesmo ano em que o Supremo o julgou.⁹ Essa é a chave de todo o argumento. Se a jurisprudência já reconheceu que garantias tributárias dispersas no texto constitucional integram o núcleo pétreo, não há razão para negar o mesmo *status* às garantias introduzidas pela própria EC 132.

Isso significa que nem o poder constituinte derivado pode tocar no núcleo de proteção da pessoa que paga o tributo. A EC 132 não é exceção a essa blindagem, é confirmação dela. Uma reforma que se pretende legítima só pode alterar a estrutura de incidência, nunca a garantia individual que protege quem a suporta. O contribuinte, aqui, deixa de ser objeto de política fiscal e se torna limite ao próprio poder de reformar. Hart diria que essa é a diferença entre uma regra primária de conduta e uma regra secundária que baliza a própria produção das regras primárias.¹⁰ A EC 132, ao positivar garantias do contribuinte, não criou apenas obrigações tributárias, criou uma regra de reconhecimento que qualquer LC, decreto ou resolução do Comitê Gestor deve respeitar

⁸STF, ADI 939-7/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, j. 15.12.1993.

⁹SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O IPMF no sistema constitucional tributário. *Informativo Dinâmico IOB*, 1993; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O IPMF na Constituição de 1988. *Revista da APG (PUC-SP)*, 1993.

¹⁰HART, Herbert L. A. *O Conceito de Direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

sob pena de invalidade.

IV. A positivação do antropocentrismo pela própria EC 132

O art. 145, § 1º, já consagrava a personalização dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, sempre que possível. A EC 132 foi além, inseriu o § 3º no mesmo artigo, determinando que o Sistema Tributário Nacional observe os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. Não é interpretação doutrinária, é texto constitucional novo, produzido pela própria reforma que se está a fundamentar. A Emenda constitucionalizou sua própria vocação antropocêntrica. Era a agenda que o NEF/FGV sustentava havia mais de uma década: um sistema mais simples, transparente e democrático.¹¹

Kant formulou o critério que essa positivação incorpora sem nomear: tratar o ser humano sempre como fim, nunca apenas como meio.¹² Um sistema tributário que se organiza pela simplicidade, pela transparência e pela justiça não está otimizando arrecadação como fim em si, está subordinando a técnica de arrecadação ao bem-estar de quem a suporta. É a inversão que separa o Estado fiscal do Estado fiscalista. E é também a razão pela qual qualquer regulamentação que reintroduza complexidade não essencial, opacidade de carga tributária ou tratamento não isonômico não comete apenas um erro de técnica legislativa, comete ilícito constitucional, por meio de uma reversão daquilo que o constituinte derivado elevou a princípio expreso do sistema.

V. O elo com os objetivos fundamentais da República

O art. 3º, I e III, fixam como objetivos fundamentais da República construir uma sociedade solidária, erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais. A devolução personalizada, o cashback, não é benefício acessório, é instrumento direto de cumprimento desse artigo através da estrutura tributária, algo que o sistema anterior jamais operacionalizou. Pela primeira vez o desenho tributário brasileiro identifica a pessoa física, mede seu impacto individual e devolve valor a ela, não à média estatística, não ao setor produtivo, mas à pessoa, por nome e CPF.¹³ O custo tributário do cashback é solidariamente repartido pela sociedade, conforme ditame constitucional.

¹¹SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Direito Tributário em rede: em busca de um sistema mais simples, transparente e democrático. *Tributação em Revista*, v. 18, p. 41-42, 2012; SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. Reforma tributária precisa criar sistema simples e transparente. *Folha de S.Paulo*, 28 jul. 2019.

¹²KANT, Immanuel. *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. Lisboa: Edições 70, 2007.

¹³Sobre a devolução personalizada no desenho da reforma, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, cit.; sobre a relação entre cidadania fiscal e reforma tributária no debate público, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Cidadania fiscal e reforma tributária. *Folha de S.Paulo*, 2 jan. 2020.

A atenuação da regressividade, que o art. 145, § 4º, impõe a toda alteração da legislação tributária, completa o desenho. Nenhum desses institutos é concessão de política pública revogável por LC ordinária; são mecanismos que dão eficácia concreta a um objetivo fundamental da República, e por isso compartilham, na medida em que concretizam esse objetivo, da proteção que o art. 60, § 4º, confere aos direitos e garantias individuais que deles decorrem.

Segunda Parte: as quatro reformas constitucionais e as suas linhas do tempo

A reforma tributária em sentido estrito está em construção. O que começou em 2026 foi a transição, desenhada para impedir aumento de carga: 2026 é ano-teste, com alíquota de 1% (ADCT, art. 125); ICMS e ISS só caem, um décimo ao ano, de 2029 a 2032, e só se extinguem em 2033 (arts. 128 e 129); e a alíquota de referência, calculada pelo TCU, não pode elevar a carga acima da média de 2012 a 2021 em proporção do PIB (art. 130). Para chegar a esse fim foi preciso reformar os pressupostos, e a ordem dos fatores é o argumento: a EC 132 fortaleceu as quatro cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, mediante quatro outras reformas veiculadas em seu próprio texto, cada uma coincidindo com um inciso daquele parágrafo. Elas, sim, estão em vigor desde 20 de dezembro de 2023. Cada uma tem uma história, e a história explica a petrificação: as linhas do tempo que seguem mostram de que traumas cada inciso do art. 60, § 4º, nasceu e o que a Emenda de 2023 acrescentou a cada um deles.

VI. Reforma federativa (art. 60, § 4º, I)

A Federação é a primeira cláusula pétrea da história constitucional brasileira: antes do voto, antes da separação dos Poderes, antes do catálogo de direitos, foi a forma federativa que o constituinte de 1891 subtraiu à deliberação do Congresso, no art. 90, § 4º, e é a única cláusula presente em todas as Constituições que admitiram limites materiais à reforma. A Carta de 1824 instituiu a monarquia unitária; o Ato Adicional de 1834 desconcentrou sem federalizar; a Federação nasceu em 1889, gêmea da República, e nasceu petrificada em 1891, porque o federalismo brasileiro é centrífugo, formado por devolução de um centro que se descentraliza por ato próprio. Federação que nasce do centro pode ser reabsorvida pelo centro.¹⁴ O século XX testou a blindagem

¹⁴BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891, art. 90, § 4º; FAORO, Raymundo. *Os Donos do Poder: formação do patronato político brasileiro*. 5ª ed. São Paulo: Globo, 2012.

três vezes: a Carta de 1937 omitiu a cláusula, e o Estado Novo substituiu governadores por interventores e queimou as bandeiras estaduais em cerimônia pública; a de 1946 restaurou a vedação e trouxe as normas gerais de Aliomar Baleeiro; e a de 1967, com a EC 1/1969, manteve a Federação formalmente pétrea enquanto o regime a esvaziava, na coordenação por subordinação. Lassalle explicaria o fenômeno: cláusula pétrea que não corresponde aos fatores reais de poder não passa de folha de papel.¹⁵ A Constituição de 1988 proclamou a união indissolúvel e elevou o Município a ente federativo; mas, na tributação do consumo, entregou autonomia sem unidade, 27 legislações estaduais e 5.570 municipais, o balcão de negociações bilaterais que se chamou guerra fiscal. O federalismo fiscal brasileiro nunca conheceu o equilíbrio; conheceu o pêndulo entre o centro que comanda os entes e os entes que se ignoram uns aos outros.

Fernando Abrucio deu a essa patologia o seu nome definitivo. Em *Os barões da Federação*, examinou o protagonismo dos governadores na redemocratização: eleitos em 1982, ocuparam o vácuo deixado pelo centro, assumiram o controle das máquinas estaduais e tornaram-se os fiadores políticos da transição, sem que a autonomia recuperada viesse acompanhada de freios institucionais; ao controlar bases eleitorais, cargos e verbas, passaram a influenciar diretamente as bancadas federais, e o barão passou a governar, por procuração, a parte do Congresso que lhe deve o mandato.¹⁶ Em 2005, Abrucio situou entre 1982 e 1994 a predominância de um federalismo estadualista, não cooperativo e frequentemente predatório, com o ultrapresidencialismo estadual, o uso político dos bancos estaduais, a transferência de custos à União e, nas relações entre Estados, a guerra fiscal como competição predatória; e a sua análise permite separar dois problemas que o debate jurídico confunde: assegurar autonomia federativa e controlar o exercício dessa autonomia.¹⁷ O ICMS foi a arma do baronato: cada barão cobrava o seu tributo, concedia a sua isenção e escondia a sua conta, e o cidadão, que pagava por todos, não via nenhum. A Lei de Responsabilidade Fiscal disciplinou o gasto do barão; não devolveu ao cidadão a visibilidade do imposto que o barão cobrava. Essa é a lacuna que a EC 132 veio preencher. O que a cláusula protege, na jurisprudência do STF, não são os nomes “ICMS” e “ISS” nem a fotografia das

¹⁵LASSALLE, Ferdinand. *A essência da Constituição*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

¹⁶ABRUCIO, Fernando Luiz. *Os barões da Federação: os governadores e a redemocratização brasileira*. São Paulo: Hucitec; Departamento de Ciência Política da USP, 1998.

¹⁷ABRUCIO, Fernando Luiz. A coordenação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do governo Lula. *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba, n. 24, p. 41-67, jun. 2005, esp. p. 46-49.

competências de 1988: é a autonomia política, administrativa e financeira dos entes, a imunidade recíproca e a lealdade federativa.¹⁸

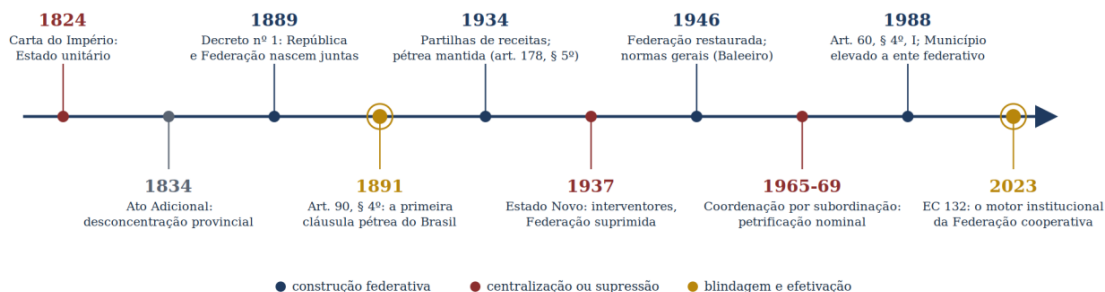


Figura 1. Da Coroa à cláusula pétrea efetivada: a linha do tempo da Federação brasileira, de 1824 a 2023. Fonte: elaboração do autor.

Fundamento: art. 156-A, caput e § 1º, V, VI e VII; art. 156-B; art. 149-B; art. 149-C; art. 159-A; ADCT, art. 131. A competência sobre o consumo é compartilhada por Estados, Distrito Federal e Municípios: o IBS não é imposto tomado dos entes, é imposto que os entes exercem juntos. Cada ente fixa por lei sua alíquota própria, e a receita pertence ao destino. O Comitê Gestor, paritário e não subordinado à União, edita o regulamento único, uniformiza a interpretação, arrecada e distribui. A Constituição de 1988 prometeu o federalismo cooperativo e entregou a guerra fiscal. Vinte e sete alíquotas estaduais divergentes, guerra de incentivos e contencioso bilionário foram o preço dessa promessa não cumprida.¹⁹ A EC 132 converteu a promessa em instituição: uma base, uma lei e um regulamento, mas vinte e sete alíquotas estaduais e cinco mil quinhentas e setenta municipais, cada uma fixada legalmente por quem a cobra e a quem presta contas o eleitor local. Por cento e trinta anos, a cláusula pétrea federativa foi um limite sem instituição; o art. 156-B deu-lhe um motor. Em 2022, Abrucio reconheceu que, desde 1988, “construiu-se um federalismo de molde cooperativo, norteado por Sistemas Nacionais de Políticas Públicas”, sobretudo nas políticas sociais, e incluiu entre os desafios pendentes “o aumento da cooperação federativa no plano tributário e orçamentário”:²⁰ o federalismo cooperativo brasileiro nasceu no gasto, no SUS e no SUAS, e não chegou à receita. A EC 132 é a cooperação federativa

¹⁸STF, ADI 2024, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 03.05.2007; RE 572.762 (Tema 42), Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 18.06.2008; RE 705.423 (Tema 653), Rel. Min. Edson Fachin, j. 23.11.2016; ADI 4.628, Rel. Min. Luiz Fux, j. 17.09.2014.

¹⁹NORTH, Douglass C. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

²⁰ABRUCIO, Fernando Luiz. Federalismo brasileiro e projeto nacional: os desafios da democracia e da desigualdade. *Revista USP*, São Paulo, n. 134, p. 127-142, 2022, p. 137-138. A frase é de 2022 e não avalia a Emenda aprovada no ano seguinte.

chegando, enfim, ao plano tributário, e o Comitê Gestor do IBS é o seu Sistema Nacional. O Comitê Gestor não é um novo Confaz, cuja unanimidade era a medida da desconfiança entre titulares de competências separadas; o CGIBS administra uma competência constitucionalmente una, e a paridade que o estrutura é a medida da confiança institucionalizada.²¹ E a LC 214/2025 ocupa, no Sistema CBS/IBS, a posição de norma geral que o CTN ocupava: a norma geral deixou de ser a moldura para tornar-se o próprio quadro.²² A EC 132 desarmou o barão sem desarmar o ente: a autonomia que a Constituição protege é a de fixar a própria alíquota diante do próprio eleitor, e não a de esconder isenções do eleitor alheio. Subordinar o Comitê Gestor, suprimir a alíquota própria, devolver a receita à origem ou transferir o IBS à União seria abolir a forma federativa, o que o art. 60, § 4º, I, proíbe. É o efeito catraca do pacto federativo: gira para a frente, trava para trás. Em 1891, a Federação foi petrificada como promessa; em 1937 e em 1969, provou-se que pedra sem instituição é papel; em 2023, a promessa ganhou um corpo.

VII. Reforma do voto (art. 60, § 4º, II)

A petrificação do voto é filha da memória. A Carta de 1824 instituiu o voto censitário: só votava quem tinha renda. A Lei Saraiva, de 1881, introduziu eleições diretas ao preço de excluir os analfabetos, exclusão que sobreviveria mais de um século. A República Velha praticou o voto aberto e de cabresto, sob o olhar do coronel, na patologia que Victor Nunes Leal dissecou como compromisso entre o poder público e o poder privado local.²³ O Código Eleitoral de 1932 respondeu com três conquistas simultâneas, o voto secreto, o voto feminino e a Justiça Eleitoral; o Estado Novo, em 1937, suprimiu as eleições e provou que conquistas legais sem blindagem constitucional duram o que dura a conjuntura. A redemocratização de 1945 devolveu o sufrágio; o AI-2, de 1965, tornou indireta a eleição presidencial; a rejeição da Emenda Dante de Oliveira, em 1984, converteu o voto direto no símbolo máximo da transição; a EC 25/85 restaurou as diretas e devolveu o voto aos analfabetos; e a Constituinte de 1987-88, composta por uma geração que vivera a supressão do voto, petrificou, no art. 60, § 4º, II, o voto direto, secreto, universal e periódico. Cada adjetivo responde a um trauma

²¹SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Comitê Gestor e o alvorecer de uma nova administração tributária. *JOTA*, 31 mar. 2025; SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Nossa Reforma Tributária*, cit. Sobre as tensões do federalismo fiscal no regime anterior, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Tributação, federalismo e desenvolvimento: imunidade do ICMS na exportação de mercadorias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 167, p. 26-38, 2009.

²²SANTI, *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, cit., p. 131 e seguintes; Lei Complementar 227, de 13 de janeiro de 2026, que explicita que o Comitê Gestor do IBS não está sujeito a tutela ou subordinação hierárquica de qualquer outro órgão público.

²³LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil*. 7ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012.

documentado: o direto ao Colégio Eleitoral do regime militar, o secreto ao cabresto do coronelismo, o universal ao censo de 1824 e às exclusões de gênero e instrução, o periódico à perpetuação no poder, que Geraldo Ataliba identificou como a negação da república.²⁴ O constituinte não petrificou palavras; petrificou vitórias. E o que o STF protege não é a mecânica de votar, mas a efetivação da democracia por um cidadão que delibera de forma livre e informada.²⁵



Figura 2. Da exclusão à petrificação: a linha do tempo do voto no Brasil, de 1824 a 1988, e os traumas que cada atributo do art. 60, § 4º, II, veio exorcizar. Fonte: elaboração do autor.

Há uma premissa silenciosa entre o art. 1º, parágrafo único, e o art. 60, § 4º, II: o poder que emana do povo só retorna ao povo, sob a forma de controle, se o povo puder ver o que o poder faz. Democracia sem informação é procuração em branco; voto sem conhecimento é assinatura sem leitura. O eleitor brasileiro votava sob a ilusão financeira que Puviani descreveu e Buchanan formalizou: tributo embutido no preço, calculado por dentro, cobrado na origem e repartido por regras que ninguém decifrava, de modo que o princípio fundador do constitucionalismo, *no taxation without representation*, operava invertido, representação plena com tributação imperceptível.²⁶ Não era a coação sobre o voto; era a anestesia do votante. Dedicou-se a essa anestesia um livro inteiro e uma década de pesquisa sobre transparência fiscal.²⁷

Fundamento: art. 1º, parágrafo único; art. 145, § 3º; art. 150, § 5º; art. 156-A, §

²⁴ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

²⁵STF, ADI 3.685, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 22.03.2006; ADI 4.543, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 06.11.2013; RE 637.485, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 01.08.2012.

²⁶BUCHANAN, James M. *Public Finance in Democratic Process*. Chapel Hill: University of North Carolina Press, 1967, capítulo sobre a ilusão fiscal, que retoma PUVIANI, Amilcare. *Teoria della illusione finanziaria*. Palermo: Sandron, 1903.

²⁷SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters / Revista dos Tribunais, 2014; 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2020; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lei de Transparência e sigilo fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 119, p. 125-131, 2013; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PIMENTEL, Mariana; BANDEIRA, G. V. V.; COELHO, Isaías. Lei da Transparência (LC 131/09), Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011) e a Constituição Federal de 1988: proposta, formação e fundamentação jurídica do Índice de Transparência e Cidadania Fiscal (ITCF). *FISCOSoft*, 2012.

1º, V, VII e IX, e § 5º, VIII. A transparência virou princípio do Sistema Tributário Nacional. O tributo é calculado por fora e destacado na nota. A receita segue o consumo, e o eleitor liga o imposto que paga ao Município em que vota: quem paga vê; quem vê cobra; quem cobra vota. O voto era direto na forma; tornou-se direto também no objeto. Cada aumento acima da alíquota de referência exige lei do próprio ente e aparece na nota seguinte para mais de duzentos e treze milhões de brasileiros, e a periodicidade deixa de ser mera cronologia para adquirir conteúdo. A devolução personalizada chega com nome e CPF, e o cashback e a regra da não regressividade universalizam não o direito de votar, que já era de todos, mas a condição de votar sabendo: são a alfabetização fiscal como último capítulo da universalização iniciada com as mulheres em 1932 e com os analfabetos em 1985. Em 1988 o voto foi petrificado, mas o eleitor continuou pagando sem ver, votando sem saber e cobrando de quem não recebia. A EC 132 religou o circuito da soberania popular fechado pelo art. 1º. Restaurar o tributo por dentro, o benefício fiscal desautorizado, ou o sigilo do preço seria retirar do eleitor a informação que qualifica o voto, o que o art. 60, § 4º, II, veda. A EC 132 não alterou o voto; alterou o votante. O voto brasileiro era direto, secreto, universal e periódico; agora, é também esclarecido. Pode aprender a ver melhor; não pode voltar a ser cego.

VIII. Reforma da legalidade (art. 60, § 4º, III)

A petrificação da separação dos Poderes é filha da desfiguração. É o princípio mais antigo na proclamação e o mais recente na blindagem: está em todas as sete Constituições brasileiras e só ingressou no rol pétreo em 1988, cento e sessenta e quatro anos depois da primeira proclamação. A Carta de 1824 não adotou três Poderes, adotou quatro: o Poder Moderador, “a chave de toda a organização política” (art. 98), dissolvia a Câmara, suspendia magistrados e nomeava senadores vitalícios; a separação nasceu, entre nós, com um poder acima dos poderes. As Constituições de 1891, 1934 e 1946 proclamaram a tríade harmônica e independente sem blindá-la. A Carta de 1937 é o museu de tudo o que o inciso III viria a proibir: o Presidente legislava por decreto-lei e o Parlamento jamais foi convocado. E a de 1967, com a EC 1/1969, repetiu 1937 com instrumentos mais sofisticados: o AI-5 fechou o Congresso, e o decreto-lei do art. 55 dispensava até a apreciação congressional em matéria de finanças públicas, pois, decorrido o prazo sem deliberação, “o texto será tido por aprovado”.²⁸ A desfiguração política sempre teve uma face fiscal: no Estado Novo, registrou Isaías Coelho, fiscais do Imposto de Consumo “recebiam uma porcentagem das multas que

²⁸BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824, arts. 9º, 10 e 98; Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, art. 55, § 1º.

aplicavam”.²⁹ O agente fiscal remunerado pela multa é o agente do governo, não do Estado; e o governo que arrecada sem lei é o Executivo que legisla. A Constituinte de 1987-88 petrificou a fronteira entre decidir e executar. O que o STF protege não é o organograma, mas a reserva da decisão ao Legislativo, a vinculação do Executivo à lei e a autocontenção do Judiciário: a lei pode atribuir ao Executivo a calibragem de alíquotas desde que estabeleça condições e limites, mas não pode abdicar da decisão.³⁰

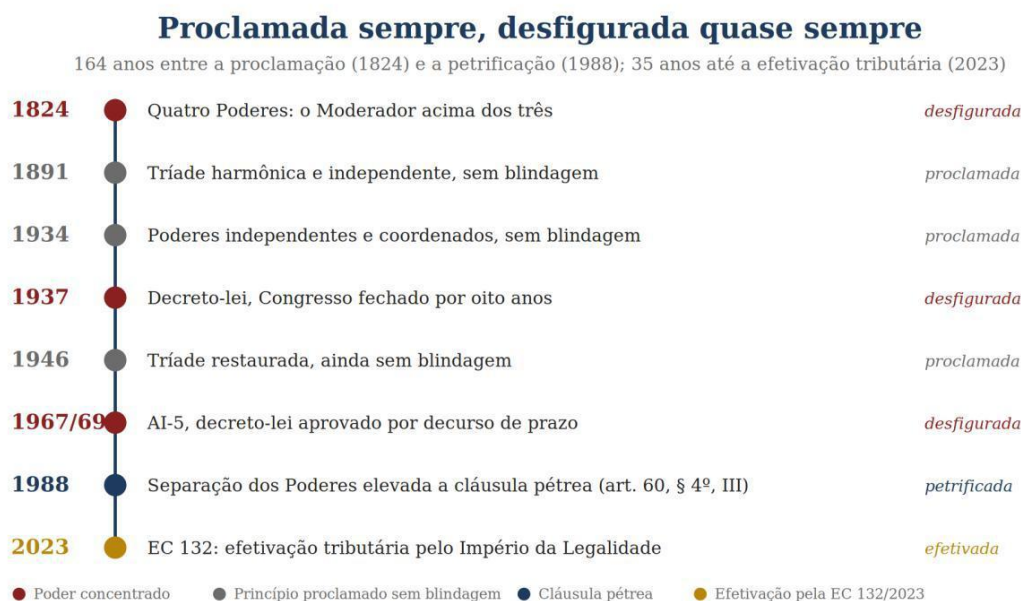


Figura 3. Proclamada sempre, desfigurada quase sempre: a linha do tempo da separação dos Poderes no Brasil, de 1824 a 1988, e os traumas que o art. 60, § 4º, III, veio exorcizar. Fonte: elaboração do autor.

O Fisco brasileiro, porém, legislava sob a proteção da complexidade. O caso exemplar é o Convênio ICMS 66/88: autorizado pelo art. 34, § 8º, do ADCT a regular “provisoriamente” a matéria, vigorou como lei complementar de fato por quase oito anos, e as categorias que o Confaz consolidou sem mandato para consolidar, o crédito físico, a substituição tributária, o estorno proporcional, atravessaram a Lei Kandir e chegaram vivas ao século XXI. É a dependência de trajetória de Pierson: o provisório cria interesses, rotinas e expertise em torno de si, e o custo de abandoná-lo cresce a cada ano em que sobrevive.³¹ O decreto que reduz base de cálculo é o decreto-lei que 1988

²⁹COELHO, Isaias. No alvorecer de uma relação tributária humanista. Prefácio. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2020, p. 89-90.

³⁰STF, ADI 3.367, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 13.04.2005; RE 1.043.313 (Tema 939) e ADI 5.277, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.12.2020. Sobre a legalidade tributária como face fiscal da separação, ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

³¹PIERSON, Paul. Increasing returns, path dependence, and the study of politics. *American Political Science Review*, v. 94, n. 2, 2000, p. 251-267; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *ICMS Guerra Fiscal: redução da base de cálculo para fraudar a Constituição Federal*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2020, itens 2.1 e 3.5.

baniu, retornando pela janela dos fundos da tributação; e o lançamento por homologação, em que o contribuinte interpreta em trinta dias e o Fisco revisa em cinco anos, fez do contribuinte legislador de si mesmo, sob risco, e do Fisco legislador retroativo, sem risco.³² Não houve golpe. Houve assombração: a mesma usurpação de 1937 e de 1969, sem tanque, sem general, apenas com carimbo.

Fundamento: art. 156-A, § 1º, IV, V e X, e § 5º, II; art. 195, § 16; art. 156-B, I e III; art. 9º da EC 132. A lei complementar única é a fonte exclusiva do tributo. A alíquota só existe por lei específica. Benefícios são vedados fora das hipóteses constitucionais, taxativas e indexadas à alíquota-padrão: não há mais o que conceder por decreto, porque não há mais o que conceder. O regulamento único e a interpretação uniformizada fazem do agente fiscal um agente de Estado, e não do governo de plantão: o regulamento executa a lei complementar, não a recria, e a uniformização da interpretação é competência de órgão paritário e permanente, não do Secretário de Fazenda de ocasião. O crédito vinculado ao pagamento encerra a maldição do lançamento por homologação: com o split payment, a apuração assistida e a interpretação antecipada, a legalidade concreta passa a ser produzida pelo Estado, de forma pública, uniforme e prévia, e a confissão de fato, no documento fiscal, substitui a confissão de dívida, no auto de infração.³³ Por trinta e cinco anos a separação dos Poderes viveu sob uma assombração infralegal: o convênio no lugar da lei, o decreto no lugar do Parlamento, o sigilo no lugar da legalidade concreta. A EC 132 instalou o Império da Legalidade e devolveu cada função ao seu Poder. Recriar benefícios por convênio ou regras por portaria seria usurpar a função legislativa, o que o art. 60, § 4º, III, proíbe. A separação dos Poderes brasileira era proclamada, harmônica e petrificada; agora, no campo tributário, é também praticada. Pode aprender a funcionar melhor; não pode voltar a ser folha de papel.

IX. Reforma dos direitos e garantias (art. 60, § 4º, IV)

A memória do direito do contribuinte é a mais longa de todas. O direito fundamental mais antigo do Ocidente é tributário: a Magna Carta de 1215 proibiu ao rei exigir auxílio sem o consentimento comum do reino; o Bill of Rights de 1689 declarou

³²CORRÊA, André Rodrigues; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Transparência e legalidade como estratégias de valorização da atividade da autoridade tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2016, p. 10-18 e 106-107.

³³Sobre o lançamento por homologação e seus limites, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2020; sobre a distinção entre “confissão da dívida” e “confissão da dúvida”, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e o Panóptico da DCTF*. São Paulo: Max Limonad / FGV Direito SP, 2018; sobre o novo modelo, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O novo “lançamento por declaração 3.0” desenvolvido para o sistema CBS. *JOTA*, 17 jun. 2025; e O sonho possível da Administração Tributária Integrada 3.0. *JOTA*, 8 jul. 2025.

ilegal a cobrança sem concessão do Parlamento; e a Declaração de 1789, nos arts. 13 e 14, deu ao princípio sua forma definitiva, a contribuição comum repartida “em razão das suas faculdades” e o direito de todos os cidadãos de consentir a contribuição e acompanhar-lhe o emprego.³⁴ No Brasil, o art. 179, § 15, da Carta de 1824 mandou contribuir “em proporção dos seus haveres”; a Constituição de 1891 fixou que nenhum imposto seria cobrado senão em virtude de lei; a de 1946 introduziu a capacidade contributiva; e a de 1988 fez o que nenhuma anterior fizera: declarou os direitos no art. 5º, declarou as “garantias asseguradas ao contribuinte” no art. 150 e petrificou ambas no art. 60, § 4º, IV.³⁵ Foram cento e sessenta e quatro anos entre a declaração de 1824 e a blindagem de 1988, e por uma razão: a blindagem sempre protegeu a arquitetura do poder, e não a pessoa contra o poder. Os incisos I, II e III do art. 60, § 4º, protegem a organização do Estado; o inciso IV protege a pessoa contra o Estado. E o inciso IV foi batizado, cinco anos depois de nascer, por um tributo: na ADI 939, de 1993, o Supremo derrubou pela primeira vez uma emenda constitucional por violação de cláusula pétrea, e o fez para proteger o contribuinte. O contribuinte não é hóspede do art. 60, § 4º, IV. É o seu primeiro titular reconhecido. O que o STF protege não é a topografia do art. 5º, mas a posição da pessoa perante o poder de tributar; e o tributo escondido no preço viola a Constituição, porque o valor do tributo não é receita do contribuinte, e sim do Estado.³⁶

³⁴INGLATERRA. Magna Carta, de 15 de junho de 1215, cláusula 12; Bill of Rights, de 16 de dezembro de 1689, item 4; FRANÇA. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, arts. 13 e 14.

³⁵BRASIL. Constituição de 1824, art. 179, §§ 1º, 15 e 22; Constituição de 1891, art. 72, § 30; Constituição de 1946, art. 202; Constituição de 1988, arts. 5º, 150, caput, e 60, § 4º, IV.

³⁶STF, ADI 939, cit.; ADI 3.105, Red. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, j. 18.08.2004; RE 574.706 (Tema 69), Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 15.03.2017.

Oitocentos anos de direitos do contribuinte

Declarados desde 1215, petrificados em 1988, tornados visíveis em 2023

1215	●	Magna Carta: nenhum tributo sem consentimento comum
1689	●	Bill of Rights: cobrança sem o Parlamento é ilegal
1789	●	Declaração, arts. 13 e 14: contribuição por faculdades; direito de acompanhar o emprego
1824	●	Art. 179, § 15: contribuir na proporção dos haveres (declarado, não blindado)
1891	●	Art. 72, § 30: nenhum imposto sem lei; cláusula pétrea só para a Federação
1937 / 1968	●	Carta do Estado Novo e AI-5: direitos suspensos por ato do Executivo
1946	●	Art. 202: capacidade contributiva pela primeira vez
1988	●	Art. 5º, art. 150 e art. 60, § 4º, IV: direitos do contribuinte petrificados
1993	●	ADI 939: primeira emenda derrubada por cláusula pétrea, em matéria tributária
2023	●	EC 132: o consumidor pessoa física torna-se titular visível de direitos

Figura 4. Oitocentos anos de direitos do contribuinte: declarados desde a Magna Carta, petrificados apenas em 1988, batizados pela ADI 939 em matéria tributária e tornados visíveis pela EC 132/2023. Fonte: elaboração do autor.

O sistema anterior escondia o contribuinte atrás de três biombos. O primeiro era o preço: ICMS, PIS, COFINS e ISS calculados por dentro, integrando a própria base e a base uns dos outros, de modo que o cidadão nunca soube quanto do que pagava era tributo. O segundo era a empresa: a pessoa jurídica disputava a base nos tribunais e negociava benefícios, mas não paga imposto sobre consumo, repassa-o, e não vota. Nesse mercado o crédito virou mercadoria, com noteiras e créditos podres que o consumidor honesto financiava.³⁷ O terceiro era o tempo: o lançamento por homologação, com autuações retroativas sobre divergências que o Fisco nunca esclarecera, e o sigilo que completava o circuito. Titular de todos os direitos, sujeito de nenhum: mais de duzentos e treze milhões de consumidores pagavam o maior tributo sobre consumo do mundo sem jamais ter sido informados disso.³⁸

Fundamento: art. 156-A, § 1º, VIII, IX e X, e § 5º, II e VIII; art. 145, § 4º. A não cumulatividade plena protege a propriedade e a livre iniciativa, e é o maior benefício fiscal da história tributária brasileira, o único que não discrimina: quem recebe crédito integral não precisa de isenção, quem tem alíquota igual à do concorrente não precisa de regime especial, e todo benefício concedido a um setor é pago, pela alíquota-padrão

³⁷SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS: delegação do ônus da fiscalização nas operações interestaduais e impossibilidade da declaração de inidoneidade retroagir em face de contribuinte de boa-fé. *FISCOSoft*, 2012; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Em defesa da publicidade, transparência e controle social dos autos de infração. In: SALUSSE, Eduardo Perez; CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de (org.). *Direito Tributário: estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP*. São Paulo: MP, 2015, p. 209-224.

³⁸FOLHA DE S.PAULO. Agora quem paga tributo sobre consumo não são mais as empresas, diz coautor da reforma tributária. Entrevista com Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo, agosto de 2026, caderno de economia, p. A15.

mais alta, por todos os consumidores dos demais. O tributo por fora realiza o direito à informação: o contribuinte invisível ganhou um número, e o número tem endereço. A alíquota uniforme e a vedação de benefícios realizam a igualdade, e as reduções taxativas de sessenta e de trinta por cento que a política impôs estão na Constituição, indexadas à alíquota-padrão, não se negociam em balcão e não flutuam por decreto. O crédito condicionado ao efetivo recolhimento acaba com as noteiras e os créditos podres. A devolução personalizada e a atenuação da regressividade realizam a justiça tributária: pela primeira vez a Constituição reconhece, nomeia e ressarce o contribuinte de fato como pessoa.

A EC 132 derrubou os três biombos e entregou a deliberação sobre o tributo às pessoas físicas, titulares visíveis de direitos. É a virada antropocêntrica: não é o cidadão que serve à soberania, a soberania e os servidores públicos servem ao cidadão. Comte-Sponville lembraria que a justiça, entre as virtudes, é a única que se define pela relação com o outro, nunca consigo mesmo.³⁹ A reforma tributária, ao tornar o contribuinte visível, tornou a justiça fiscal exigível por quem antes só a sofria. Restaurar a cumulatividade ou o balcão de benefícios seria suprimir direitos concretizados, o que o art. 60, § 4º, IV, impede. A EC 132 não alterou os direitos individuais; alterou o titular: onde havia empresa como sujeito aparente, constituiu o cidadão como sujeito real. A reforma não criou direitos novos; criou o sujeito deles.

Terceira Parte: cidadania fiscal

X. A República sem cidadãos: o Brasil e a assombração do sistema tributário

A República brasileira foi proclamada sem o povo. A frase é de Aristides Lobo, republicano histórico, três dias depois do 15 de novembro de 1889: “o povo assistiu àquilo bestializado, atônito, surpreso, sem conhecer o que significava”.⁴⁰ José Murilo de Carvalho fez da frase o título de um livro e a tese de uma obra: a República que não foi, a cidadania que veio pela metade e na ordem invertida, com os direitos sociais outorgados antes dos direitos políticos conquistados.⁴¹ Se a República é a coisa do

³⁹COMTE-SPONVILLE, André. *Pequeno Tratado das Grandes Virtudes*. Trad. Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 1999, capítulo sobre a justiça.

⁴⁰LOBO, Aristides. Carta ao *Diário Popular*, 18 nov. 1889, apud CARVALHO, José Murilo de. *Os bestializados: o Rio de Janeiro e a República que não foi*. São Paulo: Companhia das Letras, 1987.

⁴¹CARVALHO, *Os bestializados*, cit.; CARVALHO, José Murilo de. *Cidadania no Brasil: o longo caminho*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2001. A sequência civil-política-social é a de MARSHALL, T. H. *Cidadania, classe social e status*. Trad. Meton Porto Gadelha. Rio de Janeiro: Zahar, 1967, e o Brasil a inverteu.

povo, uma República proclamada às costas do povo é um nome sem coisa; e uma Federação fiscal sem cidadão fiscal é a incubadora dos barões. Faoro explicou por que a coisa pública nunca chegou a ser do povo: o “estamento burocrático”, herdado da Coroa portuguesa, apropriou-se do Estado como patrimônio e administrou a coisa pública como coisa própria. Sérgio Buarque de Holanda descreveu o “homem cordial”, que não distingue a esfera pública da privada e trata o Estado como extensão da família.⁴² E Jorge Caldeira, na *História da Riqueza no Brasil*, mostrou como a República de 1891, ao transferir aos Estados o imposto de exportação, criou uma federação fiscal sem criar o cidadão fiscal.⁴³ Três diagnósticos, uma conclusão: no Brasil, a República precedeu o cidadão, e o fisco precedeu a República.

O sistema tributário sobre o consumo, tal como vigorou de 1965 a 2023, foi a forma mais acabada dessa inversão. Chamamo-lo de assombração: uma estrutura que já não tinha razão de ser e que continuava a produzir efeitos, como o fantasma que habita a casa depois de morto.⁴⁴ Ele escondia o imposto atrás dos três biombos descritos na Segunda Parte, o preço, a empresa e o tempo, e atrás deles mais de duzentos e treze milhões de brasileiros pagavam sem saber, e dezenas de milhões de empresas recolhiam sem consentir. A assombração tinha números. O contencioso tributário brasileiro alcançou, em 2019, R\$ 5,4 trilhões, o equivalente a 75% do PIB.⁴⁵ A opacidade desse contencioso, que medimos no NEF/FGV com o Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário, era parte do problema, e não apenas o seu sintoma.⁴⁶ Uma cadeia produtiva de quatro operações que, num sistema de IVA com alíquota-padrão de 20%, custaria R\$ 100 ao consumidor, custava R\$ 213 no sistema anterior, por efeito da cumulatividade e do cálculo por dentro.⁴⁷ E o art. 150, § 5º, que desde 1988 mandava a lei esclarecer os consumidores sobre os impostos incidentes, ficou trinta e cinco anos sem corpo: é a assombração invertida.

Wittgenstein, de novo, explica o que estava em jogo. Um imposto que não

⁴²FAORO, *Os Donos do Poder*, cit.; HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. Rio de Janeiro: José Olympio, 1936, cap. V.

⁴³CALDEIRA, Jorge. *História da Riqueza no Brasil: cinco séculos de pessoas, costumes e governos*. Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2017.

⁴⁴A metáfora da assombração institucional percorre a minha obra recente e organiza a Introdução de SANTI, *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, cit.

⁴⁵INSPER. Núcleo de Tributação. *Contencioso tributário no Brasil: relatório 2020, ano de referência 2019*. São Paulo: Insper, 2020.

⁴⁶SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaías; CAMPEDELLI, Laura Romano et al. *Índice de Transparência Fiscal do Contencioso Administrativo Tributário (ICAT)*. São Paulo: Max Limonad, 2020; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Sigilo fiscal, alienação e deformidades da legalidade: em defesa do fim dos julgamentos públicos secretos. In: *XI Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 357-375.

⁴⁷SANTI, *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*, cit., Introdução, § 1.1; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária para Você, Empresário*. *Correio Popular*, Campinas, 3 ago. 2026.

aparece na linguagem do cidadão, que não está na nota, no preço, na conversa, não está no seu mundo; e o que não está no mundo do cidadão não pode ser objeto de consentimento, de controle nem de voto. O sistema anterior não era apenas injusto; era indizível. Kafka deu ao contribuinte desse sistema o seu retrato: Josef K., processado sem saber por quê, condenado sem conhecer a lei, é o cidadão que paga sem saber quanto.⁴⁸ *Res publica res populi*, dizia Cícero; entre a fórmula e a prática, o Brasil viveu cento e trinta e quatro anos de República. Dante formulou a pergunta que resume a situação: “*Le leggi son, ma chi pon mano ad esse?*”, “as leis existem, mas quem põe mão nelas?”.⁴⁹ Havia lei: o art. 145, § 1º, que manda graduar os impostos segundo a capacidade econômica; o art. 150, § 5º, que manda esclarecer o consumidor; o art. 1º, que diz que todo o poder emana do povo. Faltava a mão. Faltava o sujeito que pudesse pôr a mão na lei, porque a lei não o via, e ele não via a lei. A cidadania fiscal é o nome desse sujeito.

XI. A centralidade do cidadão na obra de Abrucio: do servidor da Coroa ao servidor do público

O diagnóstico dos barões tem, na obra de Fernando Abrucio, um contraponto positivo: uma concepção de Estado organizado em torno do cidadão, que percorre quatro trabalhos, de 1997 a 2022, e da qual extraio o fundamento institucional da virada antropocêntrica.⁵⁰ Em 1997, ao examinar a corrente *Public Service Orientation*, Abrucio recolheu a distinção que separa o cidadão do cliente: “o conceito de cidadão é mais amplo do que o de cliente/consumidor, uma vez que a cidadania implica direitos e deveres”, e a esfera pública é o lugar “onde os cidadãos aprendem com o debate público”.⁵¹ Transposta para a tributação, a distinção é decisiva. O contribuinte tratado como cliente recebe um serviço; o contribuinte tratado como cidadão participa da decisão sobre o que paga, discute o emprego do que pagou e aprende, no debate, a cobrar. A administração tributária que se contenta em “atender bem” ainda está na lógica do cliente; a que se abre ao controle está na lógica do cidadão.

O vínculo com a cidadania fiscal torna-se mais preciso no trabalho de Abrucio e

⁴⁸KAFKA, Franz. *O processo*. Trad. Modesto Carone. São Paulo: Companhia das Letras, 1997. Desenvolvi a analogia em SANTI, *Kafka, alienação e deformidades da legalidade*, cit.

⁴⁹DANTE ALIGHIERI. *Purgatório*, XVI, 97.

⁵⁰Uma precisão metodológica: nos textos de Abrucio consultados, a centralidade republicana do cidadão aparece com esse nome, ou como “cidadania”, “accountability” e “controle democrático do Estado”, nunca como “antropocentrismo”. A conexão entre a sua obra e a tese aqui defendida é uma reconstrução interpretativa: os seus argumentos fornecem o fundamento institucional de uma elaboração que é minha, e que assumo como tal.

⁵¹ABRUCIO, Fernando Luiz. *O impacto do modelo gerencial na Administração Pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente*. Brasília: ENAP, 1997 (Cadernos ENAP, n. 10), p. 24-27.

Maria Rita Loureiro sobre finanças públicas e *accountability*, cuja estrutura é a estrutura da cidadania fiscal. Os autores distinguem a *accountability* vertical, em que os governantes respondem diretamente ao povo, pelo processo eleitoral, da horizontal, em que respondem “mediante controles e mecanismos de prestação de contas entre poderes”; exigem que os controles operem “de forma continuada, e não apenas episódica, durante os mandatos”; e fixam a condição de tudo: “a transparência das ações governamentais não esgota a busca da *accountability*, mas ela é um requisito fundamental”, o que supõe informações “de fácil entendimento por parte do público leigo”.⁵² Bobbio é expressamente mobilizado, com a pergunta que resume a teoria do poder visível: “como o governo poderia ser controlado se se mantivesse escondido?”.⁵³ O imposto calculado por dentro, atrás dos três biombos, era exatamente o governo que se mantinha escondido; e um governo escondido não pode ser controlado, nem na urna, nem no tribunal de contas, nem na rua.

Em *Burocracia e ordem democrática*, Abrucio e Loureiro associam a administração pública moderna à impessoalidade, à igualdade e ao controle republicano, e recolhem de Francisco Longo a fórmula histórica que condensa a virada: o burocrata “deixou de ser um servidor da Coroa para transformar-se em servidor do público”.⁵⁴ É a mesma virada que defendo para o agente fiscal no Sistema CBS/IBS: o auditor deixa de ser agente do governo de plantão, ou do barão de plantão, para ser agente de Estado, servidor do cidadão que paga. Não há cidadania fiscal sem uma burocracia fiscal profissional, impessoal e responsável; e não há burocracia responsável perante um cidadão que não pode vê-la. A pandemia mostrou, pelo negativo, o custo da lacuna: Abrucio, Grin, Franzese, Segatto e Couto descreveram que a ausência de arenas e de regras comuns transferiu ao cidadão o custo do conflito entre os entes.⁵⁵ O que vale para a saúde vale para o tributo: a Federação que não coordena o imposto não coordena nada, e o cidadão paga duas vezes, pela ineficiência e pela opacidade.

⁵²ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. *Finanças públicas, democracia e instrumentos de accountability*. São Paulo: FGV-EAESP, 2004 (Relatório de Pesquisa, n. 31/2004), p. 9-13; versão publicada como ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. *Finanças públicas, democracia e accountability*. In: ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro (org.). *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier; Campus, 2004, p. 75-102.

⁵³ABRUCIO; LOUREIRO, *Finanças públicas, democracia e instrumentos de accountability*, cit., p. 12, citando BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo*. Trad. Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986.

⁵⁴ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Burocracia e ordem democrática: desafios contemporâneos e experiência brasileira. In: PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (org.). *Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas*. Brasília: Ipea; Enap, 2018, p. 23-58, esp. p. 24-28 e 38.

⁵⁵ABRUCIO, Fernando Luiz; GRIN, Eduardo José; FRANZESE, Cibele; SEGATTO, Catarina Ianni; COUTO, Cláudio Gonçalves. Combate à COVID-19 sob o federalismo bolsonarista: um caso de descoordenação intergovernamental. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 54, n. 4, p. 663-677, jul./ago. 2020.

Reunidos, os quatro trabalhos desenharam uma tese que Abrucio nunca chamou de antropocêntrica, mas que é a matéria de que a virada antropocêntrica se faz: o cidadão, e não o cliente, como sujeito do serviço público; a *accountability* contínua e visível como condição da democracia; a burocracia como servidora do público, e não da Coroa; a cooperação federativa como forma de fazer a autonomia servir às pessoas.

XII. A Emenda 132 como programa constitucional de cidadania fiscal

A Emenda Constitucional 132 é o primeiro texto da história constitucional brasileira que organiza a tributação a partir do cidadão. Essa tese se sustenta por cinco vias, cada uma ancorada em dispositivo expresso. A primeira via é a transparência: o art. 145, § 3º, e o art. 156-A, § 1º, IX, o imposto por fora, que derruba o primeiro biombo; o cidadão passa a ver, na nota, o imposto que paga. É a pílula vermelha da cidadania fiscal: quem a toma não pode voltar a ver o preço sem ver o tributo.⁵⁶ A segunda via é a igualdade: a alíquota uniforme do art. 156-A, § 1º, VI, e a vedação de benefícios do inciso X, ressalvadas as hipóteses constitucionais, taxativas e indexadas à alíquota-padrão, fazem da igualdade tributária uma regra, e não um princípio programático ou um mero conselho. A terceira via é a justiça tributária: o art. 145, § 4º, manda atenuar efeitos regressivos; o art. 156-A, § 5º, VIII, institui a devolução do imposto a pessoas físicas, o cashback, primeira devolução constitucional de imposto sobre o consumo a pessoas identificadas. Rui Barbosa deu, na *Oração aos moços*, a fórmula que essas regras concretizam: “a regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem”.⁵⁷ O cashback é a igualdade de Rui em forma de crédito na conta do cidadão. A quarta via é a não cumulatividade plena com o crédito vinculado ao pagamento, do art. 156-A, § 1º, VIII, e § 5º, II: o tributo deixa de ser custo da cadeia produtiva e passa a ser, como deve ser num IVA, encargo do consumidor final, visível e destacado; é o fim do efeito cascata que fazia de R\$ 100, R\$ 213, e é o fim, com o split payment e a apuração assistida, das notas frias e dos créditos podres que alimentavam o contencioso. Onde o imposto não é custo, o preço deixa de mentir. A quinta via é o destino e a alíquota própria, do art. 156-A, § 1º, V e VII: o imposto vai para onde está o consumidor, e a alíquota é decidida por quem o consumidor elege; é a trava política contra a carga, porque quem quiser aumentar a alíquota terá de fazê-lo por lei própria, diante do eleitor que vê o imposto na nota. E o art. 156-B criou o Comitê Gestor do IBS, com paridade e sem subordinação à

⁵⁶A referência é ao filme *Matrix* (1999), das irmãs Wachowski. Usei a mesma imagem em SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Novo fato gerador do século 21 na “Matrix” do Comitê Gestor do IBS/CBS. *JOTA*, 18 mar. 2025.

⁵⁷BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1999 (1920).

União, que a LC 227, de 13 de janeiro de 2026, instituiu e organizou.

As cinco vias completam a tríade usada para definir a República fiscal: quem paga, vê; quem vê, cobra; quem cobra, vota. E autorizam a fórmula para a República sem adjetivos: República é a convergência indissociável entre o cidadão que trabalha, o consumidor que paga impostos e o eleitor que decide. Onde as três figuras se separam, o cidadão trabalha para um fisco que não vê, paga um imposto que não consentiu e vota num orçamento que não conhece. Onde se reúnem, há República.

XIII. O conceito de cidadania fiscal

Um conceito é uma dívida com a história. Depois do percurso, pode-se em três camadas, correspondentes a três tradições. A primeira camada é antropocêntrica, e vem de Protágoras, de Pico della Mirandola e de Kant: a pessoa humana é o fundamento e a finalidade da ordem tributária. Não a empresa, não o fisco, não a arrecadação. A empresa é instrumento; o fisco é agente; a arrecadação é meio. O fim é a pessoa, que paga e que recebe, e que tem dignidade, isto é, que não admite ser tratada apenas como meio de arrecadação. Lourival Vilanova ensinou que a norma jurídica tem estrutura relacional: liga sujeitos, e não sujeitos a coisas.⁵⁸ Paulo de Barros Carvalho deu a essa estrutura, no direito tributário, a forma da regra-matriz de incidência, com o seu sujeito passivo.⁵⁹ A cidadania fiscal acrescenta que esse sujeito, quando é pessoa física, não pode ser reduzido a um ponto de imputação: é uma pessoa com direito a saber.

A segunda camada é republicana, e vem de Cícero, de Marsílio de Pádua, dos florentinos e de Rousseau: a coisa pública é do povo, e o cidadão é coproprietário dela. O imposto não é preço pago a um terceiro; é a parte que o coproprietário entrega ao condomínio de que é membro e de que é, com os outros, autor. Daí decorrem os três direitos que o art. 14 da Declaração de 1789 já enumerava e que a Emenda 132 concretizou: o direito de saber quanto paga (transparência, imposto por fora), o direito de consentir no que paga (legalidade, alíquota própria fixada por lei do ente de destino) e o direito de acompanhar em que se gasta o que paga (destino, prestação de contas, Comitê Gestor, orçamento). E decorre o dever correspondente, que Nabais chamou fundamental: contribuir segundo a capacidade, porque a coisa é comum.⁶⁰

A terceira camada é de vigilância, e vem de Bobbio, de Rosanvallon e do

⁵⁸VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

⁵⁹CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, cit.

⁶⁰NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.

Federalista: a cidadania fiscal é o poder de ver o poder. Juvenal perguntou quem vigiará os próprios vigilantes, *quis custodiet ipsos custodes*.⁶¹ A resposta republicana é: o cidadão, com a nota na mão e o voto na urna. A transparência não é favor do fisco; é condição da vigilância. E a vigilância não é desconfiança patológica; é a forma normal da liberdade republicana entendida, com Pettit, como não dominação: sou livre quando ninguém pode interferir arbitrariamente na minha vida, e o poder de tributar, quando invisível, é o mais arbitrário dos poderes.⁶²

O Prof. Eurico de Santi propõe, então, a definição. Cidadania fiscal é a condição jurídica da pessoa que, colocada no centro da ordem constitucional como fundamento e finalidade do poder de tributar, reconhece-se coproprietária da coisa pública e, por isso, tem o direito de saber quanto paga, o direito de consentir no que paga e o direito de acompanhar em que se gasta o que paga, e tem o dever de contribuir segundo a sua capacidade. Saber, consentir, acompanhar, contribuir: três direitos e um dever, todos com fundamento constitucional expreso, todos com genealogia que vai de Atenas a Brasília.

A definição tem consequências dogmáticas: a transparência deixa de ser princípio programático para ser direito subjetivo, oponível a quem cobra; a legalidade tributária deixa de ser garantia formal para ser consentimento material, o que exige que a lei seja compreensível para quem a paga; o contencioso deixa de ser o modo normal de relação entre o cidadão e o fisco para ser patologia, e a cooperação do art. 145, § 3º, passa a ser o modo normal; e o agente fiscal deixa de ser agente do governo de plantão para ser agente de Estado, servidor do cidadão. Cada uma dessas consequências é um capítulo por escrever; este texto apenas lhes dá o fundamento.

XIV. A convergência doutrinária: a cidadania fiscal como condição de validade da competência tributária

A tese de doutorado de Laura Romano Campedelli, *Cidadania Fiscal como Novo Paradigma para o Debate sobre Tributação no Brasil*, defendida na FGV Direito São Paulo sob orientação deste autor e de José Garcez Ghirardi, chega por caminho teórico

⁶¹JUVENAL. *Sátiras*, VI, 347-348. Sobre a governança em rede e a responsabilização circular, em que “todos sejam capazes de responsabilizar a todos”, SANTI, Eurico Marcos Diniz de; TAGA, Nara Cristina Takeda; PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. Transparência e o processo de concretização da norma tributária: repensando a segurança jurídica na sociedade da informação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (Coord.). *Transparência Fiscal & Desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaías Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013, p. 30-31; BRAITHWAITE, John. Responsive regulation and developing economies. *World Development*, v. 34, n. 5, 2006, p. 884-898.

⁶²PETTIT, Philip. *Republicanism: A Theory of Freedom and Government*. Oxford: Oxford University Press, 1997, cap. 2.

independente à mesma conclusão.⁶³ a reforma tributária tem na cidadania fiscal, não na arrecadação, o seu sentido mais profundo. Duas teses percorrendo o mesmo objeto por rotas diferentes e chegando ao mesmo ponto não é coincidência, é confirmação.

Campedelli fixa o conteúdo da cidadania em Thomas Marshall e José Murilo de Carvalho, direitos civis, políticos e sociais, e fixa sua forma em Pierre Rosanvallon: imparcialidade, reflexividade e proximidade são as três qualidades que os cidadãos contemporâneos exigem da relação entre Fisco e contribuinte.⁶⁴ Essa tríade não é ornamento teórico. É a mesma estrutura, vista de outro ângulo, das quatro reformas reconstruídas na Segunda Parte a partir do art. 60, § 4º. Rosanvallon distingue independência de imparcialidade: a primeira é status, a segunda é qualidade que se prova, nunca se presume. O Comitê Gestor do IBS, paritário, com regulamento único e interpretação uniformizada, não é apenas arranjo federativo, é a resposta institucional a esse critério: um órgão só é imparcial se puder provar que não pode ser capturado por quem deveria fiscalizar, e é exatamente essa prova, permanente e não presumida, que o desenho da reforma federativa buscou instituir. A reflexividade, para Rosanvallon, é a exigência de que o debate público permaneça qualificado depois do voto, não apenas no dia da urna.⁶⁵ A opacidade do tributo por dentro, precisamente o vício que a reforma do voto elimina, é o inverso exato dessa exigência: mantém o cidadão leigo afastado do debate porque o impede de conhecer o que paga. O tributo calculado por fora não é apenas transparência de preço, é reflexividade instituída. A proximidade, terceira qualidade, é o novo tipo de relação que o cidadão espera manter com quem o governa, medida pela posição, pela interação e pela intervenção do Estado em sua vida concreta.⁶⁶ Nenhum instituto da reforma realiza essa proximidade com mais literalidade que a devolução personalizada. Não é a média estatística que recebe o cashback. É a pessoa física, identificada por nome e CPF, exatamente a unidade de análise que a proximidade rosanvalloniana exige.

Nicolas Delalande oferece o par doutrinário para o art. 1º com que este texto abriu: desde a Revolução Francesa, o imposto deixou de decorrer de ato de autoridade do soberano para decorrer de decisão livre da nação, sendo sempre, a um só tempo,

⁶³CAMPEDELLI, Laura Romano. *Cidadania Fiscal como Novo Paradigma para o Debate sobre Tributação no Brasil: uma análise a partir da reforma tributária sobre o consumo aprovada pela EC 132/2023*. Tese (Doutorado em Direito). São Paulo: FGV Direito SP, 2024. Orientação: Eurico Marcos Diniz de Santi e José Garcez Ghirardi.

⁶⁴ROSANVALLON, Pierre. *Democratic Legitimacy: Impartiality, Reflexivity, Proximity*. Princeton: Princeton University Press, 2011, pp. 94-95 e 98.

⁶⁵ROSANVALLON, *Democratic Legitimacy*, cit., p. 123.

⁶⁶ROSANVALLON, *Democratic Legitimacy*, cit., p. 171.

um ato de soberania e um princípio de solidariedade.⁶⁷ Campedelli aproxima Delalande de Isaías Coelho, para quem a tributação só se justifica quando se converte em contribuição de cidadãos para a causa comum,⁶⁸ e de Eurico Santi e André Corrêa, para quem toda renúncia fiscal concedida a um grupo é, na exata medida, ônus transferido a quem dela não se beneficiou.⁶⁹ O cidadão paga pelo tributo que paga, e pago pelo tributo que o outro não paga, seja pela redistribuição do ônus tributário, pelo aumento da dívida pública, resultando em inflação, ou pela deterioração do serviço público.

Campedelli conclui, a partir do exame dos §§ 3º e 4º do art. 145 e dos novos arts. 153, VIII, 156-A e 195, V, que a cidadania fiscal não é apenas princípio interpretativo, tornou-se norma de legitimação do exercício da competência tributária, condição de validade para o próprio exercício do poder de tributar.⁷⁰ Cite-se a abertura da Constituição Federal de 1988:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

É, em vocabulário tributário, a mesma tese que este texto sustenta em vocabulário constitucional. Se a cidadania fiscal condiciona a competência para criar o tributo, a distorção que a nega na regulamentação infralegal não é vício de conveniência, é vício de competência. E vício de competência tributária, quando a própria competência foi desenhada para proteger o contribuinte, convoca o teste do art. 60, § 4º, exposto a seguir.

Quarta Parte: o método de controle

XV. O teste das quatro proposições

Se a reforma é antropocêntrica *ex vi* do art. 1º, e se as quatro reformas constitucionais que a EC 132 introduziu fortaleceram cada uma das quatro cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, segue-se um método de controle, não apenas uma tese. Toda norma infraconstitucional que pretenda regulamentar a reforma, a LC 214, a LC 227, os

⁶⁷DELALANDE, Nicolas. *Les Batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*. Paris: Éditions du Seuil, 2011, Introdução.

⁶⁸COELHO, Isaías. No alvorecer de uma relação tributária humanista, cit., p. 87.

⁶⁹CORRÊA; SANTI, *Transparência e legalidade*, cit., pp. 30-31.

⁷⁰CAMPEDELLI, *Cidadania Fiscal como Novo Paradigma*, cit., pp. 171-172.

decretos regulamentares, as resoluções do Comitê Gestor, deve ser submetida a um teste de quatro proposições, na linha dos ensaios de lei complementar que o NEF/FGV produziu antes mesmo da aprovação da Emenda⁷¹, cada uma correspondente a um inciso do art. 60, § 4º, e a uma das reformas da Segunda Parte.

Primeira proposição, teste federativo. A norma preserva a competência compartilhada entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a alíquota própria de cada ente e a autonomia decisória do Comitê Gestor perante a União? Se subordinar o Comitê, uniformizar alíquotas por ato infralegal ou centralizar a arrecadação fora do desenho paritário, tende a abolir a forma federativa de Estado, o que o art. 60, § 4º, I, proíbe.

Segunda proposição, teste do voto. A norma preserva o tributo calculado por fora, destacado na nota, e a vinculação da receita ao Município de destino? Se reintroduzir cálculo por dentro, obscurecer o destaque na nota, dissociar a receita do local de consumo, multiplicar alíquotas ou introduzir qualquer técnica que acrescente complexidade ao que o eleitor precisa ler, retira dele a informação que qualifica o voto, o que o art. 60, § 4º, II, veda.

Terceira proposição, teste da legalidade. A norma respeita a reserva de lei complementar para a instituição do tributo e de lei específica para qualquer alíquota ou benefício, e mantém o crédito vinculado ao efetivo recolhimento? Se recriar benefícios por convênio, regulamento ou portaria, ou se admitir crédito desvinculado do pagamento, usurpa função legislativa, o que o art. 60, § 4º, III, proíbe.

Quarta proposição, teste dos direitos e garantias. A norma preserva a não cumulatividade plena, a alíquota uniforme, a vedação de benefícios fora das hipóteses taxativas e a devolução personalizada? Se restaurar cumulatividade disfarçada, criar exceções não previstas na Constituição ou esvaziar o mecanismo de devolução, suprime direitos concretizados, o que o art. 60, § 4º, IV, impede.

As quatro proposições têm um critério unificador, e é ele que a Emenda Cidadã introduziu no controle de constitucionalidade: o destinatário final. Não se pergunta mais se a norma preserva o direito da empresa, já integralmente protegida pela não cumulatividade plena e pela neutralidade. Pergunta-se se a norma preserva o efeito que a Constituição prometeu ao povo: uma Federação que presta contas, um voto que sabe o que paga, uma legalidade sem assombração e direitos concretizados. Toda distorção

⁷¹SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SALUSSE, Eduardo Perez; PAULA JR., Aldo de; CONCA, Gabriela de Souza. *Ensaio de uma Lei Complementar do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) à luz da Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019*. São Paulo: Max Limonad, 2021; SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Lei Complementar do IBS: Clínica de Direito Tributário da FGV Direito SP*. São Paulo: Max Limonad, 2020.

que passe pela empresa, e nela pareça se esgotar, chega ao consumidor final. É nele que se mede a constitucionalidade.

Esse teste não é um exercício acadêmico. É a estrutura de controle que qualquer ato do Comitê Gestor, qualquer decreto regulamentador da LC 214 ou da LC 227, qualquer interpretação administrativa deve superar antes de ser tida por compatível com a Constituição. A falha em qualquer das quatro proposições não gera mera ilegalidade, gera inconstitucionalidade material por ofensa a cláusula pétrea.

Segue-se um corolário que o economista defende como boa política e o jurista deve agora defender como direito: porque os meios foram petrificados, o objetivo tornou-se direito, e a eficiência do sistema e a desoneração do setor produtivo tornaram-se direito do cidadão. A desoneração tem nome constitucional, neutralidade, e o inciso VIII do art. 156-A, § 1º, lhe dá conteúdo com a não cumulatividade plena. A pergunta decisiva é de quem é esse direito, e a resposta antropocêntrica é a única compatível com o art. 1º: quem paga o imposto sobre o consumo é o consumidor, a empresa recolhe; a cumulatividade que o sistema anterior produzia não era um custo da empresa, era um custo que a empresa repassava, atrás do biombo do preço, a uma pessoa que não o via. Quando a Constituição manda que o imposto seja neutro, não cumulativo e calculado por fora, ela não concede um favor ao setor produtivo; devolve ao cidadão o direito de pagar um preço que não mente. E a eficiência é a condição material dos direitos: Holmes e Sunstein demonstraram que todos os direitos custam dinheiro e que nenhum deles pode ser protegido sem financiamento público;⁷² um sistema que consome, em contencioso, o equivalente a três quartos do produto de um ano não financia direitos, financia litígio. A administração tributária é serviço público, e o serviço público, na lição de Abrucio, deve ser avaliado pela sua capacidade de servir ao cidadão e de responder perante ele.⁷³ Quem distorce a neutralidade na implementação não prejudica apenas uma empresa; prejudica a pessoa que a Constituição colocou no centro.

O método exige, por fim, acompanhar a implementação, e é aqui que a lição de Abrucio se mostra inteira, porque tem dois lados. O primeiro é a capacidade estatal: sem burocracia profissional, sistemas que funcionem e arenas de coordenação que decidam, a melhor Constituição é uma folha de papel; o Comitê Gestor é a arena, o regulamento único é a regra comum, o agente de Estado é a capacidade. O segundo é o controle

⁷²HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton, 1999, Introdução.

⁷³ABRUCIO, *O impacto do modelo gerencial na Administração Pública*, cit., p. 24-27; ABRUCIO; LOUREIRO, *Burocracia e ordem democrática*, cit., p. 38, sobre a combinação entre eficiência estatal, inclusão nas decisões e controle continuado.

continuado: a *accountability* que se exerce apenas na eleição é, na fórmula de Abrucio e Loureiro, episódica, e a democracia exige a (*accountability*) contínua.⁷⁴ A transição de 2026 a 2033 é o período em que os dois lados serão testados ao mesmo tempo, e é também o período de maior risco de dependência de trajetória: nada dura mais do que o provisório que dá poder a quem o redige, e o Convênio ICMS 66/88 está aí para lembrá-lo. Weber advertiu que toda burocracia procura aumentar a superioridade dos profissionalmente informados mantendo em segredo os seus conhecimentos e intenções;⁷⁵ a implementação da reforma será o campo em que essa tendência e a virada antropocêntrica vão medir forças. Acompanhar a implementação não é tarefa acessória; é a própria continuação da reforma por outros meios. A Quinta Parte aplica o teste a um caso concreto, em que a distorção não veio de lei complementar nem de regulamento, mas de uma resposta a consulta.

Quinta Parte: a aplicação da tese a um caso concreto, a CBS e o IBS na base de cálculo do ICMS

XVI. Feudalismo fiscal: a Resposta à Consulta 33.083/2026 da Sefaz-SP

A tese tem aplicação imediata num caso prático: a pretensão, inconstitucional, incoerente e contrária à lógica jurídica, de incluir a CBS e o IBS na base de cálculo do ICMS. O anacronismo tem nome, feudalismo fiscal: produto de séculos de alienação, perpetua práticas antirrepublicanas e antidemocráticas de autoridades sem poder, cuja descrição exata está na literatura, no *Ensaio sobre a Cegueira*, de Saramago.⁷⁶ Durante sessenta anos os cidadãos eleitores ficaram invisíveis atrás de biombo artificiais, as pessoas jurídicas, sem capacidade política. Agora, pelo empoderamento conferido pela EC 132, os 213 milhões de brasileiros que pagavam ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI assumem o protagonismo da defesa do ambiente de negócios e da segurança jurídica do setor produtivo, respaldados pelas quatro cláusulas pétreas reforçadas pela Emenda: “chegou a hora dessa gente bronzada mostrar seu valor”⁷⁷ e defender quem arrisca, empreende e emprega. Aqui pede voz e passagem o povo brasileiro.

A Emenda 132 pôs cada ator no seu lugar. O empresário investe, empreende e

⁷⁴ABRUCIO; LOUREIRO, *Finanças públicas, democracia e instrumentos de accountability*, cit., p. 11; ABRUCIO; LOUREIRO, *Burocracia e ordem democrática*, cit., p. 38.

⁷⁵WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. Trad. Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília: Editora UnB, 1999, v. 2, cap. IX, seção sobre a dominação burocrática.

⁷⁶SARAMAGO, José. *Ensaio sobre a Cegueira*. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

⁷⁷VALENTE, Assis. *Brasil Pandeiro*. Samba de 1940, gravado pelos Anjos do Inferno (1940) e pelos Novos Baianos no álbum *Acabou Chorare* (1972).

emprega; os Legislativos das três esferas definem as regras e as alíquotas; o Executivo, a tropa de elite dos auditores da Receita Federal e do Comitê Gestor, interpreta e aplica a lei antecipadamente; o Judiciário resolve as lacunas; e o governo, seja qual for, governa não para si, mas para o povo brasileiro, única entidade soberana *ex vi* do art. 1º, parágrafo único. É o ápice histórico da República tal qual a descreve Jorge Caldeira, a convergência indissociável entre o cidadão que trabalha, o consumidor que paga impostos e o eleitor que decide,⁷⁸ e as quatro reformas da Segunda Parte estão sob o efeito catraca que Canotilho descreve: avançam, não retrocedem, sequer por emenda.⁷⁹ Quem paga, decide, elege e vota é o cidadão, informado pela transparência e por uma única lei; e é ele quem fala, agora, em defesa de um ambiente de negócios sadio, previsível e blindado.

Em julho de 2025, na Nota Técnica XXIX do CCiF, chamou-se de absurdo jurídico a tese econômica que pretende incluir o IBS e a CBS na base de cálculo do ICMS e do ISS.⁸⁰ Em direito público, tudo o que não está expressamente permitido é proibido. A PEC 45/2019, aprovada na CCJ da Câmara, dizia expressamente que o IBS e a CBS não integrariam a base do ICMS e do ISS; o texto final da EC 132 suprimiu a menção, e da supressão de uma proibição expressa não se chega à autorização expressa que a competência tributária exige. O argumento econômico, a alegada perda de cerca de 8% da base relativa ao PIS e à COFINS, é *argumentum ad misericordiam*: apelo à compaixão contra o império do direito. A Nota mostrou ainda que a tese afronta oito dos dez mandamentos do IVA escritos por Isaias Coelho, a começar pelo primeiro, “não usarás o IVA para aumentar a carga tributária”, e pelo quinto, “não esconderás o tributo”.⁸¹ Concluiu-se em quatro proposições: a inclusão gera cascata e resíduo

⁷⁸CALDEIRA, *História da Riqueza no Brasil*, cit. Esta aplicação é também uma homenagem a Jorge Caldeira: não dá para entender o design jurídico da EC 132 e seus propósitos republicanos e futuros sem a leitura de dois de seus livros. *História da Riqueza no Brasil* inspirou a crença de que, sim, as instituições importam, e ofereceu a impactante visão da verdadeira história das instituições brasileiras, que alicerça as quatro reformas do Núcleo Central Republicano veiculado pela EC 132; e o livro-profecia *Brasil: paraíso restaurável* (CALDEIRA, Jorge; SEKULA, Julia Marisa; SCHABIB, Luana. Rio de Janeiro: Estação Brasil, 2020) é um oásis de otimismo que enxerga, daqui a uma década, o Brasil como líder mundial em energia renovável. Não se trata de esperança que não depende de nós, expectativa que causa frustração e ansiedade; trata-se de buscar a “Felicidade, Desesperadamente”, de Comte-Sponville, ou seja, esperar o que depende de nós. Esse livro foi um grande motivador dos 12 anos de dedicação ao projeto “Nossa Reforma Tributária”: obrigado, Caldeira e Avelino (FGV); fiz a minha parte: basta ligar os interruptores que a luz virá...

⁷⁹CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, sobre o princípio da proibição de retrocesso.

⁸⁰CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. *Nota Técnica XXIX: O absurdo jurídico da tese econômica que pretende incluir o IBS e a CBS na base de cálculo do ICMS e do ISS*. São Paulo: CCiF, julho de 2025, com a transcrição do art. 156-A, § 1º, IX, e do art. 195, § 17, na redação da PEC 45/2019 aprovada pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, que mencionava expressamente os arts. 155, II, e 156, III. Versão para o debate público: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O absurdo lógico e jurídico da inclusão do IBS e da CBS nas bases de cálculo do ICMS e do ISS. *JOTA*, 17 jul. 2025.

⁸¹COELHO, Isaias. Os 10 mandamentos do IVA. In: *Reforma Tributária do Brasil*. São Paulo: JusPodivm, 2025, Capítulo 1.

tributário; dificulta a apuração e encarece a conformidade; esconde do consumidor o peso do tributo; e multiplica o contencioso, à sombra do RE 574.706. Um ano depois, a tese voltou. Voltou com carimbo.

Uma resposta a consulta não emenda a Constituição. A Resposta à Consulta Tributária 33.083/2026 da Sefaz-SP, de 4 de fevereiro de 2026, decidiu que o IBS e a CBS, “quando efetivamente exigíveis”, integram o valor da operação e, portanto, a base de cálculo do ICMS.⁸² Em 2026, não; a partir de 2027, sim. A ementa confessa o critério: em 2026 os novos tributos ficam fora “considerando que a contribuição ao PIS e a COFINS serão incluídas na base de cálculo do imposto estadual por sua alíquota integral”. Não é argumento de direito; é argumento de caixa. O que a Sefaz busca preservar não é a legalidade, é a arrecadação.

O raciocínio cabe em quatro passos, e cada um carrega a sua falácia. Primeiro: a base do ICMS é o valor da operação (art. 13 da LC 87/1996), e “todo tributo que compõe o preço” a integra. Segundo: PIS e COFINS sempre integraram essa base, o IBS e a CBS “vêm substituir esses tributos”, logo “a lógica da LC 87/1996 permanece aplicável”. Terceiro: a reforma foi concebida “de modo que não haja perda de receita”, “nos termos dos artigos 128 e 130 do ADCT”, e excluir os novos tributos da base “reduziria artificialmente” a arrecadação. Quarto: “não há qualquer vedação específica”, pois a LC 214/2025 só protegeu a base do ITCMD e do ITBI e só excluiu o ICMS da base do IBS e da CBS, “sem estabelecer reciprocidade”. O quarto passo é *argumentum ad ignorantiam*: a competência existe porque ninguém a vedou, e inverte-se o ônus da prova, pois competência se prova por norma que atribui, não por ausência de norma que proíba.⁸³ É também argumento do silêncio travestido de *a contrario*: da proteção à base do ITCMD e do ITBI extrai-se uma regra sobre a base do ICMS, matéria de que a LC 214 não trata. O silêncio de uma lei sobre objeto que não é seu não é norma; é silêncio. Na gramática de Alchourrón e Bulygin, confunde-se permissão fraca, a mera ausência de proibição, com permissão forte, a norma que atribui.⁸⁴ A própria Constituição confirma o método: precisou da EC 33/2001 para escrever, no art. 155, §

⁸²SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda e Planejamento. Resposta à Consulta Tributária 33.083/2026, de 4 de fevereiro de 2026, publicada no Diário Eletrônico em 5 de fevereiro de 2026, ementa e itens 7 a 14. No mesmo sentido, as Respostas à Consulta 32.303/2025 e 32.931/2025.

⁸³COPI, Irving M. *Introdução à lógica*. Trad. Álvaro Cabral. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978, capítulo sobre as falácias informais (falácias de relevância: *argumentum ad ignorantiam*, que tem por verdadeira uma proposição apenas porque não se provou a sua falsidade).

⁸⁴ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 1975, Capítulo VII. Sobre a norma de clausura, BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10ª ed. Brasília: UnB, 1999, Capítulo 4. Para uma aplicação dessa gramática lógica às normas tributárias, SANTI, Eurico Marcos Diniz de; NAVARRO, Pablo Eugenio. São válidas as normas tributárias imprecisas? *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 148, p. 69-81, 2008.

2º, XII, “i”, que o ICMS integra a própria base; para o próprio ICMS foi necessária autorização expressa, e para a CBS e o IBS ela não existe.

O segundo passo é falsa analogia: substituir a função de um tributo não é herdar o seu regime. PIS e COFINS entravam na base do ICMS porque eram tributos por dentro, embutidos no preço e invisíveis; a CBS e o IBS nascem, por definição constitucional, fora do preço, pois o art. 156-A, § 1º, IX, e o art. 195, § 17, ordenam que não integrem sequer a própria base. Desde 20 de dezembro de 2023 o tributo sobre o consumo não compõe o preço; é destacado ao lado dele. Quem lê o novo com o dicionário do velho não interpreta; ressuscita.

O terceiro passo é o mais grave, porque toca o coração da transição. Os arts. 128 e 130 do ADCT não são cláusula geral de preservação de receita; são a disciplina exaustiva de como a receita será preservada. O art. 128 reduz as alíquotas do ICMS e do ISS em frações fixas, de nove décimos em 2029 a seis décimos em 2032, até a extinção em 2033 (art. 129). O art. 130 manda que resolução do Senado fixe as alíquotas de referência do IBS e da CBS, calculadas pelo Tribunal de Contas da União, “de forma a assegurar” que a receita do IBS seja “equivalente à redução” da receita do ICMS e do ISS, e impõe teto: se a arrecadação superar a média de 2012 a 2021 em proporção do PIB, as alíquotas de referência caem.⁸⁵ A existência de mecanismos constitucionais de preservação da receita não autoriza qualquer técnica interpretativa destinada a preservar arrecadação; ao contrário, exclui todas as demais. Se a saída do PIS e da COFINS da base do ICMS em 2027 reduz a arrecadação, a redução entra no cálculo do TCU e volta ao Estado pela alíquota de referência do IBS, à luz do dia. Não há perda a preservar às escondidas; há uma cascata que o constituinte decidiu eliminar. O passo tem esqueleto e vestido lógicos: o esqueleto é a afirmação do consequente, se o IBS e a CBS integram a base, não há perda, a Constituição quer que não haja perda, logo integram a base; o vestido é o *argumentum ad consequentiam*, a validade da proposição deduzida da desejabilidade do efeito; e há petição de princípio no advérbio, porque chamar a exclusão de redução “artificial” pressupõe que a base já contém os novos tributos, que é o que se deveria demonstrar.⁸⁶ Os passos partilham uma *ignoratio elenchi*: provam que a receita cairia e que não há vedação expressa, quando o que precisava ser provado é que há autorização expressa para incluir.

⁸⁵BRASIL. Constituição de 1988, ADCT, arts. 125 a 130, na redação da EC 132: o art. 130, caput e incisos I e II, vincula as alíquotas de referência à compensação da redução da receita dos tributos substituídos; o § 1º atribui o cálculo ao Tribunal de Contas da União; e os parágrafos seguintes fixam o teto de referência, com revisões em 2030 e 2035.

⁸⁶ARISTÓTELES. *Refutações sofisticas*, 167a; COPI, *Introdução à lógica*, cit., sobre a afirmação do consequente e a *ignoratio elenchi*; WALTON, Douglas. Historical origins of *argumentum ad consequentiam*. *Argumentation*, v. 13, 1999, p. 251-264.

Há ainda um silêncio. A resposta não menciona uma só vez o art. 145, § 3º, segundo o qual o Sistema Tributário Nacional “deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”. São critérios positivos que operam como ônus de fundamentação, e a tese paulista falha em quatro deles: acrescenta tributo sobre tributo a um sistema desenhado para ter uma base; esconde dentro da base do ICMS um tributo que a Constituição mandou destacar por fora, tributo em tocaia; devolve a cascata ao consumidor final, o povo do art. 1º; e decide sozinha o que o novo federalismo exige decidir em conjunto. A justiça é a única virtude que se define pela relação com o outro; a Sefaz definiu a sua pela relação com o próprio caixa. A falha de cooperação tem número, e o número sugere que a Federação cooperativa está funcionando: o mapeamento das 27 unidades federadas, até março de 2026, mostra que apenas cinco, São Paulo, Minas Gerais, Distrito Federal, Pernambuco e Alagoas, declararam a inclusão a partir de 2027; seis excluíram os novos tributos em 2026 e silenciam sobre 2027; o Rio de Janeiro não tem posição pacífica; e quinze não se manifestaram.⁸⁷ Vinte e dois de vinte e sete entes não adotaram a tese. Santa Catarina, Estado da consulente, revogou em dezembro de 2025 a posição pró-inclusão que adotara. A nova Federação, com Comitê Gestor paritário e regulamento único (art. 156-B), não admite que um sócio decida por vinte e sete. Douglass North ensina que as regras do jogo mudaram; quem joga pelas regras antigas não exerce autonomia, descumpra o contrato.

Essa assombração é conhecida. Em dezembro de 1988, o Confaz sobrepôs o Convênio ICMS 66/88 à não cumulatividade plena do texto original da Constituição, e o provisório governou por quase oito anos no lugar da lei complementar. A Resposta à Consulta é a mesma dependência de trajetória com data nova: o Executivo redefinindo a base de cálculo por ato interpretativo, quando o art. 97, § 1º, do CTN equipara à majoração “a modificação da sua base de cálculo que importe em torná-lo mais oneroso” e o art. 150, I, da Constituição exige lei. Freud chamou de estranho o que deveria estar recalcado e insiste em voltar sob outra forma;⁸⁸ a Constituição recalcou o tributo por dentro, e ele retorna disfarçado de “valor da operação”. A capivara do ICMS, legislação, jurisprudência, ilegalidades e convênios de gaveta, será enterrada em cova rasa em

⁸⁷Mapeamento de posicionamento dos Estados sobre a inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS, pesquisa do jurista e advogado Eduardo Borges, fundador do GETAP, a partir dos atos normativos e manifestações das 27 Secretarias de Fazenda até março de 2026. Inclusão a partir de 2027: AL, DF, MG, PE e SP. Exclusão em 2026 e silêncio para 2027: ES, GO, PA, PR, PI e SC (Correio Eletrônico Circular SEF/DIAT 29/2025, que revogou a posição pró-inclusão). RJ sem posição pacífica. Sem manifestação: AC, AM, AP, BA, CE, MA, MS, MT, PB, RN, RO, RR, RS, SE e TO.

⁸⁸FREUD, Sigmund. *O infamiliar*. Trad. Ernani Chaves e Pedro Heliodoro Tavares. Belo Horizonte: Autêntica, 2019 (o ensaio de 1919 circula em português também sob os títulos “O estranho” e “O inquietante”).

2033. A resposta à consulta quer que o morto assombre até lá.

Falta a pergunta republicana. O cidadão paulista, ou seus deputados, foram consultados sobre se preferem reduzir o ICMS com a ótima notícia da saída do PIS e da COFINS da sua base, ou manter tributo sobre tributo, em cascata, sem transparência e sem diálogo com os outros vinte e seis parceiros da nova Federação? Nenhuma dessas perguntas aparece na resposta, porque nenhuma é competência de quem a redigiu. Servidores públicos não têm poder; têm competências delimitadas. A República plena só se instalou em 20 de dezembro de 2023. É a República de Jorge Caldeira, enfim instalada, e o alicerce da sua outra profecia: o Brasil como liderança mundial em energia renovável, o paraíso restaurável.

O mais curioso é a cronologia. Se em 2019 a tese tivesse sido debatida abertamente no Congresso Nacional, com deputados e senadores, ainda seria juridicamente possível escrever no texto constitucional que a CBS integra a base do ICMS. Hoje é impossível, sequer por emenda (art. 60, § 4º, II, III e IV).

XVII. O leading case favorável ao contribuinte: a liminar da 16ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo

Em 9 de setembro de 2026, o juiz Márcio Ferraz Nunes, da 16ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo, deferiu liminar em mandado de segurança preventivo impetrado por Privalia Brasil S.A., varejista de comércio eletrônico, para assegurar-lhe o direito de, a partir da efetiva exigibilidade da CBS e do IBS e enquanto durar a coexistência com o ICMS, apurar e recolher o imposto estadual sem incluir os novos tributos em sua base de cálculo, com suspensão da exigibilidade (art. 151, IV, do CTN) e ordem para que o Fisco se abstenha de lançar, autuar, negar certidão ou inscrever em dívida ativa por esse fundamento.⁸⁹ O ato coator não é uma autuação; é uma interpretação: o juízo reconheceu que a resposta a consulta vincula as autoridades fazendárias e configura ameaça concreta e iminente. A primeira lição do julgado é que o esclarecimento de gabinete é ato atacável antes de produzir a lesão.

No mérito, cinco fundamentos encadeados. Primeiro, a estrita legalidade: art. 150, I, da Constituição e art. 97, IV e § 1º, do CTN, pelos quais toda alteração que torne mais onerosa a base de cálculo depende de lei. Segundo, a reserva de lei complementar para a base dos impostos (art. 146, III, “a”), que no ICMS é o art. 13 da LC 87/1996. Terceiro, o núcleo: o silêncio eloquente do legislador. A LC 227/2026, ao adaptar a Lei

⁸⁹TJSP, 16ª Vara da Fazenda Pública, Mandado de Segurança Cível 1138866-98.2026.8.26.0053, Impetrante Privalia Brasil S.A., Juiz Márcio Ferraz Nunes, decisão de 9 de setembro de 2026, liberada nos autos em 10 de setembro de 2026.

Kandir à reforma, acrescentou ao § 1º do art. 13 apenas o inciso III, para dizer que a partir de 2027 somente o Imposto Seletivo integra a base do ICMS. “Quando houve a intenção de incluir uma das novas exações na base do imposto estadual, a norma o fez de modo específico e restrito”; incluir o IBS e a CBS “a pretexto de mera interpretação do termo valor da operação” é ampliação de base sem lei, em ofensa aos arts. 97 e 110 do CTN. Quarto, a arquitetura do sistema: neutralidade, transparência e vedação à cascata; o IBS e a CBS “foram expressamente desenhados como tributos cobrados por fora do preço”, com split payment. Quinto, a natureza dos valores: “mera receita dos entes federativos credores, transitando de maneira temporária pela contabilidade da impetrante”, por analogia ao Tema 69 do STF. É, até onde se sabe, a primeira decisão favorável ao contribuinte sobre o tema. Liminar, de primeiro grau, com efeito restrito; mas fixa com precisão de relojoeiro a tese que os próximos mandados vão repetir. Um *leading case* não decide por todos: ensina a todos como decidir.

A liminar e o item anterior convergem em três pontos. O juízo chamou de silêncio eloquente o que se pode chamar de permissão forte: dois nomes para a mesma regra de fechamento do direito público. O juízo chamou de tributos cobrados por fora o que se pode chamar de tributo republicanamente separado do valor da mercadoria: em ambos os casos, o IBS e a CBS não são valor da operação porque a Constituição os pôs ao lado dela, por fora. E o juízo tratou a resposta a consulta como ato coator vinculante, que é o ponto de partida: a consulta não esclarece, legisla. As diferenças não são divergências; são camadas. A liminar decide no plano da legalidade, e decide bem: para conceder a segurança bastava mostrar que não há lei. O item anterior pergunta o que a liminar não precisava perguntar: se houvesse lei, ela valeria? A resposta é não, e aí o caso deixa de ser um problema de Lei Kandir e vira um problema de República. Há, porém, um ponto em que a liminar vai mais longe: ao qualificar os valores de IBS e CBS como receita dos entes credores em trânsito pela contabilidade da impetrante, o juízo transportou para o ICMS a *ratio* do Tema 69. É passo ousado, porque o Tema 69 tratou de receita, e a base do ICMS é valor da operação; mas é coerente com o split payment, pois o valor que a instituição de pagamento segrega e entrega ao ente credor sem passar pelo caixa do vendedor é o exemplo mais puro de ingresso que não é preço. O constituinte fez do split payment a prova material de que o tributo não é preço.

A liminar diz que não há lei. A Emenda Cidadã diz mais: não pode haver. Lei estadual não pode incluir, porque a base dos impostos é reserva de lei complementar nacional (art. 146, III, “a”), e a lei complementar que trata da matéria calou sobre o IBS e a CBS. Lei complementar não pode, porque os arts. 156-A, § 1º, IX, e 195, § 17,

retiraram o IBS e a CBS do preço por comando constitucional, e devolvê-los à base de outro tributo é reintroduzir por via oblíqua o tributo por dentro. Emenda constitucional não pode, porque a EC 132 fortaleceu as cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, II, III e IV: restaurar o tributo em tocaia dentro do ICMS retira do eleitor a informação que qualifica o voto, usurpa a função legislativa e suprime o direito concretizado à não cumulatividade plena. É o teste das quatro proposições aplicado a um ato de gabinete, e a tese reprova em três. Não é tese minoritária; é impossibilidade jurídica em três graus.

Servidores públicos têm competências delimitadas. Todo o poder emana do povo (art. 1º, parágrafo único), e a EC 132 deu a essa regra a sua forma tributária: quem paga o IBS e a CBS é o adquirente final, o cidadão-eleitor-contribuinte, e o tributo é destacado na nota para que ele veja quanto paga e a quem. A autoridade que, por resposta a consulta, manda incluir na base do ICMS um tributo que a Constituição mandou destacar por fora não interpreta a lei: legisla sem mandato, contra o texto constitucional e contra o titular do poder de que a sua competência deriva. Onde não há lei, não há lançamento válido. A cidadania fiscal é limite constitucional ao poder de tributar, condição de validade da própria competência; as quatro reformas veiculadas pela EC 132 reconstituíram de fato e de direito a República no Brasil, e o que fortaleceu cláusula pétrea integra o núcleo que o art. 60, § 4º, protege; e o destinatário de toda distorção do Sistema CBS/IBS não é a empresa, mas o povo, contribuinte de fato e titular único do poder. Quem viola a primeira exerce competência que não tem; quem viola a segunda atenta contra a Constituição; quem viola a terceira lesa o soberano.

Conclusão

XVIII. Síntese: a emenda cidadã

A Emenda 132 é a única emenda desde 1988 que fortaleceu simultaneamente a Federação, o voto, a separação dos Poderes e os direitos individuais, e o fez pelo único caminho que resiste à alternância política: escrevendo a garantia na Constituição, com uma trava que limita o próprio poder que a escreveu. É, por isso, a primeira reforma do Estado brasileiro feita a favor do cidadão, e não da máquina. As reformas anteriores reformaram o aparelho, a de 2023 reformou o vínculo entre o Estado e quem o financia. Trinta e cinco anos depois de Ulysses Guimarães chamar a Constituição de cidadã, ela recebeu a primeira emenda cidadã.

O trabalho de 2014 a 2023 foi um trabalho pelas cláusulas pétreas, feito por quem acreditava fazer uma reforma tributária, e exatamente por isso deu certo. Quem

mira o tributo erra a Constituição. Quem mira a Constituição acerta o tributo.

Quem promete revogar a reforma tributária promete o impossível de dois modos. Não pode revogar o tributo, porque a carga que se teme ainda não foi fixada: 2026 é ano-teste, com alíquota de 1%, a alíquota de referência será calculada pelo TCU a partir dessa aferição e fixada pelo Senado, sob o teto do art. 130 do ADCT, e o ICMS e o ISS só se extinguem em 2033. Não pode revogar os pressupostos, porque eles já são cláusula pétrea desde 20 de dezembro de 2023. Só lhe resta o que o nome, sozinho, não mostra: revogar a Federação, o voto, a legalidade e os direitos, e dizer que está revogando um imposto.

Abrucio ensinou que a Federação brasileira oscilou entre a centralização autoritária e a descentralização sem coordenação, e que o desafio pendente era levar a cooperação ao plano tributário e orçamentário. A EC 132 propõe o terceiro termo: coordenação sem subordinação, autonomia sem fragmentação, unidade sem centralismo. E o eixo dessa coordenação não é um ente. É o cidadão, o único ponto em que as três esferas se encontram, porque é ele quem paga a todas.

Todo poder emana do povo, diz o art. 1º. Toda alteração na estrutura tributária recai sobre o povo, mostra a economia do IVA no destino. Todo poder de reformar encontra no povo, contribuinte de fato e titular de direitos pétreos, seu limite intransponível. A reforma tributária não trata o povo como destinatário eventual de seus efeitos, trata o povo como a própria condição de sua validade. É por isso, e só por isso, que toda distorção na sua implementação infralegal, por mais técnica que se apresente, não é um desvio administrativo corrigível pelo próximo decreto. É uma questão constitucional, sujeita ao controle que o art. 60, § 4º, sempre reservou ao núcleo intocável da República.

XIX. Fechamento

Wittgenstein fechou o *Tractatus* com uma escada: quem o entende “deve, por assim dizer, jogar fora a escada após ter subido por ela”.⁹⁰ “Reforma tributária” foi a nossa escada. Foi com essa palavra que subimos, de 2014 a 2023, até a Constituição; sem ela, ninguém teria escutado. Não precisamos jogá-la fora: basta reconhecer, do alto, tudo o que ela trouxe consigo. E o que desvendamos é isto: ao reformar os impostos, reformamos também os pressupostos da República.

A reforma tributária está em transição. Os seus alicerces, não. Desde 20 de dezembro de 2023 eles integram as cláusulas pétreas, e o que fortaleceu uma cláusula

⁹⁰WITTGENSTEIN, *Tractatus Logico-Philosophicus*, cit., aforismos 6.54 e 7.

pétrea não se revoga, nem por emenda, nem por lei complementar, nem por regulamento que se pretenda mera técnica. A Federação ganhou um corpo, o voto ganhou luz, a separação dos Poderes ganhou prática, os direitos ganharam sujeito. Os barões perderam a escrivaninha. O cidadão pode aprender a ver melhor; não pode voltar a ser cego.