

# PROGRESSO DIGITAL OU RETROCESSO NA CIDADANIA? DO SILÊNCIO AO EMUDECIMENTO: A RELAÇÃO FISCO- CONTRIBUINTE NA REFORMA TRIBUTÁRIA

MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI,  
VALTER DE SOUZA LOBATO,  
JOSÉ ANTONINO MARINHO NETO

## 1 Introdução: a possibilidade moral da autonomia da pessoa e do consentimento ao tributo

O presente artigo busca analisar os efeitos da reforma tributária (EC nº 132/2023) sobre a relação despersonalizada entre fisco e contribuinte que se pretende instaurar no País. O enfraquecimento do consentimento ao imposto com o amesquinamento do federalismo conjuga-se a uma fiscalização, controle e aplicação das normas tributárias por meio de plataformas digitais, antecipações de arrecadação e presunção de confissões de dívida, em especial por força da figura jurídica do *split payment*. Aparentemente, o conjunto da reforma colocaria o Brasil em sistema inédito e avançado de controle fazendário e automatismo arrecadatório. Não obstante, ao mesmo tempo, a relação fisco-contribuinte torna-se objetalizada, ou dessubjetivada, enfraquecendo-se o consentimento ao tributo que ainda se manifestava no lançamento por homologação (ou autolançamento) em que a escrita do contribuinte gozava de certa certeza e credibilidade, podendo ser afastada apenas em autuações

fundamentadas. Despede-se o lançamento por homologação tal como hoje o conhecemos.

A reforma tributária da EC nº 132/2023, implementada pelo PLP nº 68, vem na contramão das diretivas inteligentes de aproximação das fazendas públicas com os contribuintes. Em obra brilhante sobre o assunto, Michel Bouvier<sup>1</sup> observa que, na França e em outras jurisdições, a forma de combate à onda liberal radical que dissemina resistência e aversão visceral a tributos, impedindo qualquer majoração ainda que necessária, tem sido exatamente o reforço do consentimento ao pagamento dos tributos: dissemina-se um tributo mais participativo, por meio de intensas impugnações e recursos administrativos, mediações, negociações, transações e remissões, institutos por meio dos quais o acertamento do tributo a pagar envolve a anuência mais ativa do contribuinte-cidadão. Não basta mais o consentimento parlamentar, ocorrido no momento da aprovação da lei tributária, mas ainda é necessário reforçar tal consentimento ao longo do lançamento, das autuações e solução de conflitos, administrativa ou judicial. Marie-Christine Esclassan escreveu interessante artigo sobre o mesmo tema, publicado em 2024, para tanto apontando o auge da “contratualização” e o adeus à unilateralidade dos atos administrativos de cobrança.<sup>2</sup>

Este artigo inicia-se retomando as ideias constantes de escrito anterior, denominado “*Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio*”.<sup>3</sup> Naquela oportunidade, buscou-se demonstrar como o Bolsa Família não poderia ser tido como uma mera medida assistencialista ou um favor estatal, mas como um direito fundamental dos cidadãos brasileiros de baixa renda, que não têm capacidade econômica para suportar a incidência dos tributos sobre o consumo de produtos e serviços de primeira necessidade. O Bolsa Família serve de instrumento para compensar a regressividade tributária existente no sistema tributário brasileiro, ora intensificada pela guerra fiscal nacional e internacional.

Tudo isso buscando alertar, como já realçamos, para o perigo da despersonalização da relação entre as administrações tributárias e os contribuintes, por meio de uma série de instrumentos, destacando-se,

<sup>1</sup> BOUVIER, Michel. *L'Impôt sans le Citoyen? Le consentement à l'impôt: un enjeu crucial pour la démocratie*. Paris: LGDJ, 2019.

<sup>2</sup> Cf. ESCLASSAN, Marie-Christine. *L'essor de la contractualisation en droit fiscal français*. *Revue Française de Finances Publiques*, n. 167, p. 1-18, septembre 2024.

<sup>3</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade)*. *Revista Jurídica da Presidência*, v. 16, n. 108, p. 39-64, fev./maio 2014.

dentre outros, a presunção de confissão de dívida e a utilização do mecanismo do *split payment*, o que pode significar o fim do lançamento tributário por homologação.

Tal posição, no entanto, não envolve a discussão jurídica relativa à velha questão da autonomia da vontade ou, melhor ainda, da pessoa; do livre-arbítrio; da relevância do consentimento do cidadão para a democracia e para o tributo. Afinal, a Constituição da República, ao aderir ao voto sigiloso e obrigatório; ao pluripartidarismo e à separação de poderes; ao consagrar o rol dos direitos e garantias fundamentais inerentes ao Estado Democrático de Direito, consagrou a liberdade e inadmitte dúvida – do ponto de vista formal pelo menos – sobre a presunção da autonomia da pessoa e da dignidade humana.

Não obstante, posta a questão do ponto de vista moral ou filosófico, permanecem as grandes indagações: por que a lei moral obriga? E responder ou mesmo levantar discussões em torno de resposta tão básica é totalmente estranho a este texto.

A fórmula kantiana de agir de forma tal “que a máxima da vontade possa sempre valer, ao mesmo tempo, como princípio de uma legislação universal” coliga-se à ideia igualitária e altruísta cristã, já presente em Rousseau,<sup>4</sup> a despeito das grandes divergências entre eles.<sup>5</sup> A rigor, a universalidade é o braço principal da igualdade.

Como se sabe, a moral kantiana se rege por três princípios: a universalidade da lei; a dignidade absoluta do indivíduo humano (que jamais deve ser um meio para um fim); e a autonomia da vontade, com a qual impõe a si mesmo a lei (universal). É essencial nesse sistema aquele segundo princípio: age de modo tal que trates sempre a humanidade, seja em ti, seja em outrem, como um fim e não como um meio. Deriva daí a lei de procurar a própria felicidade, não por inclinação da natureza (desejos, interesses), mas por dever e somente então a conduta teria um valor moral.<sup>6</sup>

<sup>4</sup> Cf. ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do Contrato Social – Princípios do Direito Político*. Trad. Vicente Sabino Jr. São Paulo: Pilares, 2013.

<sup>5</sup> Cf. KANT, Immanuel. *Fundamentos da Metafísica dos Costumes*. Trad. Lourival Henkel. Prefácio de Afonso Bertagnoli. Rio de Janeiro: Ediouro, 1970. Se, para Rousseau, o homem nasce bom e a sociedade o corrompe, devendo a educação aproximá-lo da natureza, para reduzir os malefícios oferecidos pela sociedade, em Kant, à la Hobbes, o homem é inclinado ao mal por natureza, e somente a educação pode projetá-lo para fora da animalidade (pela razão) e pela formação pela moralidade. Mas, de uma forma ou de outra, a teoria do conhecimento em ambos realça os princípios da autonomia e da dignidade humana.

<sup>6</sup> Cf. KANT. *Op. cit.*, p. 48.

*O dever é assim a necessidade de uma ação por respeito à lei, pela máxima da universalidade, ainda que com prejuízo de todas as inclinações individuais. Trata-se da representação da lei em si mesma – a qual desde logo somente se encontra no ser racional. Digamos que: devo agir de modo que “possa querer que minha máxima deva converter-se em lei universal”.*<sup>7</sup>

O imperativo categórico é aquele da MORALIDADE que, sem pôr como condição algum propósito OU RESULTADO a obter por meio de certa conduta, determina essa conduta imediatamente. Trata-se do princípio em si. Do imperativo se deduz o conceito das ações necessárias. Não devemos, contudo, perder de vista que, para Kant, não existe algum exemplo concreto prático e, por conseguinte, maneira alguma de decidir empiricamente se há semelhante imperativo; deve-se reexaminar sempre que todos os que parecem categóricos possam ser ocultamente hipotéticos. Trata-se de uma proposição sintético-prática *a priori* e é como segue: *age só, segundo uma máxima tal, que possas querer ao mesmo tempo que se torne lei universal.*<sup>8</sup>

A razão prática universal repousa na ideia da vontade de todo ser racional como uma vontade universalmente legisladora e tem na *autonomia da vontade o princípio supremo da moralidade*<sup>9</sup> como imperativo categórico. Ao contrário, a *heteronomia da vontade está na origem de todos os princípios ilegítimos da moralidade, para Kant, ou seja, a vontade não se dá a si mesma a lei universal do dever, mas é determinada por objetos ou representações da razão (como apetites, interesses, representações de fins a alcançar). Com isso, constata-se que os imperativos categóricos não são possíveis, empiricamente.*

A vontade absolutamente boa, cujo princípio tem que ser um imperativo categórico, ficará, pois, indeterminada em relação a todos os objetos e conterà só a forma do querer em geral, como a autonomia.<sup>10</sup> Isso é possível? Pois conhecemos, empiricamente, apenas imperativos hipotéticos, vale dizer, “devo fazer algo porque quero alguma outra coisa”. *Por que a lei moral obriga? Consideramo-nos, pela moralidade, obrigados como pertencentes ao mundo sensível e, contudo, ao mesmo tempo, também ao mundo inteligível. Buscamos sem descanso o incondicional necessário, próprio do imperativo categórico. Mas conclui Kant:*

<sup>7</sup> Cf. KANT. *Op. cit.*, p. 51.

<sup>8</sup> Cf. KANT, *op. cit.*, p. 80.

<sup>9</sup> Cf. KANT, *op. cit.*, p. 110-111.

<sup>10</sup> Cf. KANT, *op. cit.*, p. 117.

Assim, pois, não concebemos, certamente, a necessidade prática incondicionada do imperativo moral; mas concebemos não obstante a sua inconcebibilidade, sendo isto tudo o que, à luz da equidade, pode exigir-se de uma filosofia que, em princípio, aspira aos limites da razão humana.<sup>11</sup>

Tudo isso para dizer que, mesmo invocando o mais ambicioso dos projetos morais, que incluiria o dever como imperativo incondicionado categórico, à la Kant, inexistiria, nessa mesma visão libertária da vontade, exemplo de tal dever no mundo empírico. O dever resulta de um juízo hipotético, quer do ponto de vista moral, quer do ponto de vista jurídico.

## 2 A autonomia da vontade ou da pessoa. O dever é sempre condicionado (assim como o direito). As regras: universalidade (no dizer kantiano) ou generalidade à la Schauer

Se esse breve artigo tem – e nem poderia deixar de ter – objeto muito diferente das considerações filosóficas, quer das razões práticas ou metafísicas dos costumes, as menções a Kant e a outros próceres da moralidade e da liberdade visam a colher limitações racionais importantes, inclusive inerentes à racionalidade jurídica, a saber:

1. Inexiste dever fundamental de pagar tributo, como imperativo categórico, pois Kant demonstrou a impossibilidade empírica de um juízo categórico, como necessidade prática incondicionada. A rigor, todo dever para ser fruto legítimo da moralidade deveria ser incondicionado, ou seja, deveria ser livre de objetos, interesses e apetites do mundo sensível, mas isso é inconcebível. Resulta daí que o dever de pagar será sempre condicionado a razões, representações, interesses e fins. Sempre integrará um imperativo hipotético.
2. São falaciosas as considerações – que tanto se propagam, inclusive como interpretações e proibições de planejamento – a partir de um dever fundamental de pagar tributo, incondicionado, sem aquelas numerosas limitações sistêmicas, dever que, mesmo no rigoroso modelo moral kantiano, inexiste.
3. Todo o desenvolvimento da teoria das normas, por meio do desenho dos juízos hipotéticos, condicionados, em validade hierarquizada à la

<sup>11</sup> Cf. KANT, *op. cit.*, p. 150.

Kelsen,<sup>12</sup> começa no pressuposto da norma fundamental e se vale da generalidade – universalidade – até à concreção das normas individuais. Sempre pela aplicação/criação, em atos de vontade.

4. Autonomia da vontade ou da pessoa, como princípio supremo da moralidade, aparece em Raz (em *The Morality of Freedom*).<sup>13</sup> Já no Direito, a autonomia da vontade pelo dever universalizado apresenta-se como desdobramento da equidade pela *generalidade das regras jurídicas*.

Nas lições imperecíveis de F. Schauer, toda *regra* tem como característica essencial a generalidade (*Playing by the Rules*).<sup>14</sup> Schauer sobretudo demonstrou que, quer nos países do *civil law*, quer nos países do *common law*, o método de tomada de decisões dá-se pelas regras. No sistema do *common law*, as decisões nascidas casuisticamente, mesmo na ausência de prévia regra legal posta pelo Parlamento, sendo decorrentes dos pronunciamentos judiciais, são criadoras de regras que se consolidam e se cristalizam em generalizações que acabam por entranhar as justificativas, que são as razões de decidir. *As decisões do passado convertem-se em precedentes e obrigam as decisões futuras para os casos iguais. Tendem à universalizabilidade sempre. São as generalizações a serem extraídas da ratio decidendi, OU da TESE.*

5. Em tudo e em toda parte, tal questão, a da generalidade ou universalidade ditada pela equidade, espraia-se. Na análise do consequencialismo – quer econômico, político ou moral – a guiar uma decisão, irrefutável a posição adequada de Maccormik, teórico do Direito e notável juiz.<sup>15</sup> Após diferenciar várias espécies de consequências, destaca aquelas causais e, dentre elas, o que denomina de *consequências-como implicações*, outro nome para as *consequências jurídicas*. Possíveis consequências econômicas ou políticas comportamentais, muitas vezes, são meras conjecturas adivinhatórias a serem rejeitadas. É necessário haver *substância jurídica – e deduções lógicas*.

Sendo assim, consequências jurídicas a serem consideradas devem responder aos seguintes critérios: (a) *serem implicações jurídicas lógicas e diretas*; (b) *serem universalizáveis*.

O requisito da universalizabilidade é fundamental para Maccormik: conclui ele que, mesmo a invocação de um princípio, meramente implícito para a fundamentação e justificação da decisão, somente será aceitável se universalizável para todas as demais decisões em situação similar.

<sup>12</sup> Cf. Kelsen, Hans. *Teoría general del derecho y del estado*. Trad.: Eduardo García Maynez. 2. ed. México: Imprenta Universitaria, 1958.

<sup>13</sup> Ver ainda RAZ, Joseph. *The Authority of Law*. Oxford: Clarendon Press, 1979.

<sup>14</sup> Cf. SCHAUER, Frederick. *As regras do Jogo*. Uma análise filosófica do processo de tomada de decisão baseado em regras no direito e na vida. Trad. Rafael Pitta. Paraná: Ed. Thoth. Londrina, 2024.

<sup>15</sup> Cf. NEIL MACCORMIK. On Legal Decisions and their Consequences: from Dewey to Dworkin. *New York University Law Review*, n. 2, vol. 58, p. 239-258, 1983.

Esse o marco determinante: consequências jurídicas de implicação lógica somadas à universalizabilidade. *Sempre*.

6. Não obstante, em todas as generalizações, quer das regras legislativas, quer das regras judiciais dos *precedentes*, mostrou-nos Schauer, há exceções derivadas do próprio princípio da igualdade que, desde Aristóteles, proclama o tratamento igual para coisas e pessoas iguais e o desigual por diferenciação necessária e proporcional à desigualdade. Assim sendo, a generalidade, inerente a toda regra (e não há sistema jurídico sem tal característica, a da generalidade universal), pode gerar sub ou super-inclusão (injustas inclusões ou injustas exclusões de grupos ou pessoas). Isso é real. As técnicas de atenuação de tais efeitos, no caminho do aperfeiçoamento do direito, manifestam-se em movimentos específicos de exceções legislativas – como reduções, isenções, exclusões das normas tributárias. No campo da aplicação do Direito, em decisões judiciais que contemplem o *distinguishing*, ou o *overruling*. Além das várias modalidades desenvolvidas pelo STF, entre nós: declaração de inconstitucionalidade, sem declaração de nulidade; interpretação conforme a Constituição; suspensão da regra para colmatação da lacuna pelo próprio Parlamento; modulação de efeitos da decisão no tempo, e outras.

Não se justificam, em nosso País, as insurgências dos próprios juízes de instâncias inferiores contra as regras judiciais, fixadas pelos *Tribunais Superiores*. Ainda que fossem juízes de um país do *common law*, estariam obrigados ao *stare decisis* ou, com mais força ainda, aos *precedentes vinculantes*.

Resultam de tais considerações que: (1) *deveres incondicionados, e necessários, como juízos categóricos não são concebíveis, como demonstrou Kant*. O dever fundamental de pagar tributo, muitas vezes posto como um imperativo categórico bastante em si, é um sofisma cuja existência a experiência empírica desmente. Condições, requisitos, objetivos e objetos fins, resultados, pressupostos e requisitos formam os imperativos que são os deveres – sempre hipotéticos, sempre condicionados; (2) *equivocada e tópica a afirmação do dever de pagar tributo orientando-se o intérprete – sem lei própria – apenas pela capacidade econômica (ou contributiva) de pagar, em certo caso concreto...* Isso porque o sistema jurídico norteia o dever de pagar a partir de uma série de condições, princípios, objetivos, fins e valores diversificados. É fundamental que o legislador fale, escolha, desenhe as condições, metas e pressupostos limitadores do dever de pagar, no Estado de Direito. Ninguém discorda do fato de que o *princípio da capacidade econômica seja o mais importante princípio*

*a nortear as escolhas legislativas; a modelação dos tributos e a isonomia/ equidade – chamados de universalidade desde Kant – como guias do sistema.*

Não obstante, em numerosos outros casos, prevalecem outras metas e valores postos na Constituição e nas leis. Exemplificando com aquelas hipóteses em que, embora o contribuinte possa estar dotado de grande capacidade contributiva, a Constituição faz prevalecer outros valores e metas, criando exceções como (exemplificativamente): (a) *equilíbrio da balança comercial, e as divisas nacionais em relação às exportações*, imunes que são os contribuintes a todos os tributos incidentes nas operações e prestações de serviços exportados; (b) *segurança e amistosidade federativa com a imunidade recíproca em relação a impostos*; (c) *supremacia de valores, como educação, cultura, liberdade religiosa, saúde, liberdade de expressão e acesso à informação, em relação às imunidades constantes do art. 150, VI*; (d) *segurança jurídica e pacificação das relações jurídicas com a adoção dos institutos da remissão, da anistia, da prescrição, da decadência e da coisa julgada, para todos, mesmo para os contribuintes de grande capacidade econômica*; (e) *desenvolvimento, pleno emprego, geração de renda para terceiros, proteção ambiental e da biodiversidade, equilíbrio climático e integração territorial são outros tantos exemplos a nortear isenções de tributos, renúncias fiscais e investimentos patrocinados pelos entes estatais.*

Em resumo: a capacidade econômica de pagar tributos é o principal ponto de equalização com que o sistema jurídico brasileiro plasma os tributos. Nela reside a universalidade/generalidade das regras tributárias. Mas não é o único. Como toda generalidade universal, vários outros pontos relevantes se levantam a merecerem diferenciações, exceções que a Constituição acolhe. Portanto, o princípio democrático do *consentimento ao dever tributário – manifestação da autonomia da pessoa – é vital para a compreensão do tributo em um Estado de Direito. E tal consentimento advém, tradicionalmente entre nós, pela representação parlamentar e atuação das leis, e por meio de outros institutos que são renovadores de tal consentimento.* Erro grave é considerar o dever de pagar tributo, segundo a capacidade econômica de cada um, como dever incondicionado e pleno, verdadeiro imperativo categórico necessário a se sustentar mesmo na ausência das escolhas do legislador. Isso inexistente, mesmo no mundo moral kantiano. Muito menos no sistema jurídico nacional.

Em relação à reforma tributária introduzida pela EC nº 132/2023, a meta de simplificação pode responder corretamente à *universalização do dever de pagar como manifestação da igualdade.* Mas não se trata de imperativo categórico incondicionado. Ao contrário, sofre uma série

de condições e exceções que não significam em si rompimento com a isonomia e a universalidade do dever. Ao contrário, são adaptações ao princípio da igualdade.

Pois, por tal razão, os gregos, como Aristóteles (*Ética a Nicômaco*), já diziam: o justo é o igual. Mas prosseguiram para a parte mais difícil. E, sobre essa acepção de justiça pela igualdade,<sup>16</sup> Rui Barbosa retrabalhou o tema na Oração aos Moços, para dizer que a igualdade se impõe em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na proporção dessa desigualdade... a parte difícil repousa nessa 2ª parte... quem merece o tratamento diferenciado por não ser igual? O que é tratamento igual?

Essa segunda parte, por muitos denominada de equidade, tratar de forma diferente os desiguais, na proporção dessa desigualdade, é o mais difícil de realizar. E a EC nº 132/2023 já contempla tais exceções, expelindo da regra geral de pagar uma série de setores, bens e serviços, com imunidades, isenções, reduções de alíquota e regimes especiais. Sem entrar no mérito de cada uma das exceções, sem pontuar se outros setores merecedores de um tratamento diferenciado não foram contemplados, o fato é que as exceções em si são decorrência da vida, da realidade socioeconômica sujeita a variáveis infinitas, da tradição nacional, e inevitáveis. O que há de novo e peculiar reside no fato de que a universalidade isonômica do dever é quebrada exaustivamente na própria Constituição, proibindo-se ao legislador ordinário a criação de novas exceções. Esse o aspecto peculiar, esse o sentido dos vetos presidenciais ao PLP nº 68/2024, que tenta expandir benefícios inovadores.

Postas tais questões, derivadas do dever de pagar os tributos incidentes sobre o consumo, de forma condicionada e hipotética, como a CBS e o IBS, passemos ao segundo aspecto envolvendo outro ponto de alta relevância: de como o consentimento ao tributo é fragilizado e de como se dessubjetiva a relação fisco-contribuinte na reforma tributária.

### 3 O “silêncio” anterior à reforma tributária

Em “*Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio*”, publicado em 2014, retratamos a situação de manifesta injustiça fiscal e social que dominava o país à época (e que ainda vigora). O artigo inicia-se partindo-se do pressuposto da patente regressividade do sistema tributário brasileiro,

<sup>16</sup> ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Nova Fronteira Ltda. Círculo do Livro, 1996.

comprovada por uma série de estudos técnicos ao longo dos últimos 30 anos: na tributação sobre o consumo, em virtude da dificuldade de se individualizar a capacidade contributiva de cada contribuinte, ricos e pobres arcam, aparentemente, com idêntica carga tributária, o que traduz uma situação inequivocamente injusta.

Diante desta situação, o Bolsa Família, pago às famílias de baixa renda, visava e ainda visa a atender ao mandamento constitucional de combate à desigualdade e à miséria. Não cumpre o papel de fala e voz dos contribuintes – em especial dos mais pobres – em consentimento à carga maior que suportam em suas compras em relação aos mais ricos. Falta conhecimento, falta consentimento. Eis parte do texto, de 2014, que há 10 anos já preconiza o *cashback* canadense como técnica de atenuação de tal regressividade:

O silêncio do “bolsa família” quanto à regressividade do sistema tributário é um sintoma geral de desconhecimento...

O silêncio em torno da regressividade do sistema tributário deixa o legislador sem parâmetros com que graduar o benefício. Segundo os dados do IPEA compilados no início deste ensaio, as famílias que percebem até 2 s.m. suportam 54% da carga tributária em suas compras e aquelas que auferem acima de 30 s.m., apenas 29% – isso em projeções para 2008. Supondo que a proporção se mantenha a mesma até os dias de hoje, então as famílias situadas na base da pirâmide suportam carga superior em pelo menos 25%, do que as famílias que auferem 30 s.m. Em consequência, se o valor médio mensal do Bolsa família equivale a cerca de R\$ 149,46 reais, pode-se constatar que nem mesmo aquela diferença – de 25% – está sendo paga. Se o fosse, poderíamos dizer que as famílias mais pobres do Brasil estariam sendo oneradas de forma proporcionalmente igual às famílias mais ricas. Considerando o valor médio pressuposto, nem isso ainda conseguimos fazer. Ou seja, não conseguimos tratar os pobres, do ponto de vista tributário, da mesma forma que tratamos os mais ricos, o que já é absurdo e distante das metas constitucionais.

A Constituição determina sejam os impostos cobrados progressivamente porque devem ser *graduados de acordo com a capacidade econômica de cada um* (art. 145). O correto seria adotar o mesmo modelo do Canadá, em que as famílias apresentam ao Estado, no intervalo de 03 meses, as suas notas fiscais de compra e, sendo pobres, recebem de volta o imposto suportado em suas aquisições. Teríamos, em tal hipótese, pessoalidade e respeito à capacidade econômica de cada um. Não temos dúvida de que, entre nós, sendo agora obrigatório o registro nas notas fiscais dos

tributos que incidem sobre mercadorias e serviços, o mesmo modelo canadense poderá ser pensado em futuro próximo.<sup>17</sup>

Assim sendo, apontamos o silêncio existente no que diz respeito à relação entre o Bolsa Família e a regressividade do sistema tributário, a inconsciência tributária e a ausência de consentimento efetivo dos mais pobres e a necessária devolução dos tributos pagos no consumo das famílias mais pobres. Digno de menção é o fato de que os gastos públicos com tal programa de assistência social não tenham sido capazes de eliminar a miséria no Brasil, dado que uma parcela substancial do valor recebido do Estado pelas famílias por meio do Bolsa Família retorna ao Estado na forma de despesas realizadas pela população carente em suas compras. Tal cenário seria cada vez mais acentuado por força da concorrência tributária, nacional e internacional (guerras fiscais). Partimos dessa premissa a nortear o presente trabalho: a fragilidade do consentimento ao imposto, muito clara no desconhecimento dos mais pobres em relação à carga tributária suportada em seu consumo. Na reforma tributária, o advento do *cashback*, à moda canadense, tal como sugerimos há uma década, cumpre o papel de atenuar tais mazelas e reforçar o consentimento ao tributo. Mas a reforma introduz novos problemas fragilizando o consentimento e a autonomia da vontade. É o que veremos.

#### 4 Reforma tributária: o “silêncio” e a fragilidade do consentimento ao tributo foram mantidos com o amesquinamento do federalismo cooperativo

Examinaremos a questão federativa neste tópico, para demonstrar que, apesar da criação de uma série de exceções à generalidade do dever de pagar tributos; apesar do *cashback*; apesar da tributação no destino; apesar da isenção da cesta básica e da criação de fundos de desenvolvimento, dificilmente teremos uma redução substancial da desigualdade e mais, ficará mantido o “silêncio”, inerente à fragilidade do consentimento ao tributo.

<sup>17</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, v. 16, n. 108, p. 47-48, fev./maio 2014.

## 4.1 Breve síntese de pontos relevantes da reforma

A reforma tributária, conforme sabido, originou-se da PEC nº 45/2019, embora tenha sofrido uma série de modificações entre a proposta inicial e o resultado promulgado pelo Congresso Nacional.

O *mot d'ordre* da mudança na tributação sobre o consumo no país foi a simplificação. Os idealizadores do movimento reformista e os proponentes e relatores das mudanças no Congresso Nacional repetiram como um mantra a complexidade da legislação tributária brasileira, de modo que a simplificação da tributação adviria como a panaceia para todos os males do Brasil. A palavra simplificação, sem dúvida, arrasta a ideia de transparência e de isonomia, pois indica a necessidade de universalização/generalização do sistema.

Confirmam-se trechos da justificativa da proposição da PEC nº 45/2019, pelo Sr. Deputado Federal Baleia Rossi (MDB/SP):

As mudanças sugeridas no texto constitucional têm como referência a proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), instituição independente constituída para pensar melhorias do sistema tributário brasileiro com base nos princípios da *simplicidade, neutralidade, equidade e transparência*.

O modelo proposto busca simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos Estados e Municípios, que manteriam o poder de gerir suas receitas através da alteração da alíquota do IBS (grifo nosso).

A técnica mais relevante de simplificação adveio com a redução da autonomia federativa, proibindo-se aos Estados e Municípios a adoção de qualquer benefício, renúncia ou incentivo fiscal. Pretendeu-se conclamar: o dever de pagar tributo no consumo é *universal e igual para todos. Simples assim*.

Não obstante, como seria de se esperar, a simplificação com vistas à universalidade igualitária, nos moldes radicais com que foi proposta, era sumamente desigualitária. A igualdade supõe tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na proporção da desigualdade. Por isso, o projeto originário foi adaptado à realidade social e à vida, criando-se, mesmo no texto da Constituição, o que é inusitado, numerosas exceções à regra geral da tributação, como reduções e regimes especiais, além de numerosos fundos de desenvolvimento. A seguir, um breve resumo desse quadro.

Com a reforma tributária aprovada no Congresso Nacional (EC nº 132/2023), criou-se um IVA dual entre nós: de um lado o IBS, de competência dos Estados, Municípios e Distrito Federal e administrado por um Comitê Gestor; de outro, a CBS, de competência da União Federal. Paralelamente foi criado um Imposto Seletivo de caráter extrafiscal, visando a desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e/ou ao meio ambiente. Tais tributos vieram em substituição a cinco atuais tributos: IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS.

Podem ser apontadas como as principais características do IBS e da CBS:<sup>18</sup>

- São dotados de uma ampla base de incidência, qual seja, “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”, bem como “a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”, nos termos do art. 156-A, §1º, I e II;
- Em especial, estatui o §8º do art. 156-A que a lei complementar instituidora do IBS (e também da CBS) “poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos”;
- Não incidirão sobre exportações, com a promessa de que serão “assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço”;
- Serão não cumulativas;
- Não integrarão suas próprias bases de cálculo;
- Terão suas bases de cálculo integradas pelo Imposto Seletivo;
- Uma vez aprovada a referida PEC, constaria do Texto Constitucional um art. 152-A, em cujo *caput* se afirmaria que o IBS, a ser instituído por lei complementar, “será uniforme em todo o território nacional, cabendo

<sup>18</sup> Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a:  
 I - fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;  
 II - imunidades;  
 III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação;  
 IV - regras de não cumulatividade e de creditamento.  
 Parágrafo único. Os tributos de que trata o caput observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, §7º. (...)  
 §15. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V o disposto no art. 156-A, §1º, I a VI, VIII, X a XII, §3º, §5º, II, III, V, VI e IX, e §§6º a 10.

à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas”.

- Especificamente quanto ao IBS, nos termos do §10 do art. 156-A, “os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão optar por *vincular suas alíquotas à alíquota de referência de que trata o §1º, XII*”;
- Não poderão ser objeto de concessão de benefícios fiscais (*lato sensu*) ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses constitucionalmente previstas;
- A critério da lei complementar, o sujeito passivo de tais tributos poderá ser “a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior”;
- Terão como objeto de disciplina em lei complementar as seguintes matérias, nos termos do art. 156-A, §5º, II, III, V, VI e IX :<sup>19</sup>
- Similares regimes específicos de tributação;
- Isenções e imunidades, nos termos do art. 156-A, §7º, “não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes”, bem como “acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo, na hipótese da imunidade, inclusive em relação ao inciso XI do §1º, quando determinado em contrário em lei complementar”;
- Nos termos do art. 156-A, §9º, a redução ou elevação de tais tributos por parte de legislação federal “deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, das alíquotas de referência de que trata o §1º, XII, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas, nos termos de lei complementar”, bem como “somente entrará em vigor com o início da produção de efeitos do ajuste das alíquotas de referência de que trata o inciso I deste parágrafo”.

<sup>19</sup> No caso do IBS, a lei complementar também deverá disciplinar as regras constantes do art. 156-A, §5º, I, IV, VII e VIII:

§5º Lei complementar disporá sobre:

I - as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, disciplinando, entre outros aspectos:

a) a sua forma de cálculo;

b) o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente;

c) as regras de distribuição aplicáveis aos regimes favorecidos, específicos e diferenciados de tributação previstos nesta Constituição; (...)

IV - os critérios para a definição do destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente ou destinatário do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação; (...)

VII - o processo administrativo fiscal do imposto;

VIII - as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda;

Contudo, para os fins do presente artigo, interessam-nos sobremaneira as disposições da reforma tributária relacionadas, ao menos em medida mais direta, com a justiça fiscal. Há pontos positivos e negativos, consoante se passa a expor.

#### 4.2 A simplificação e a generalização do dever de pagar os tributos sobre o consumo rompidas em numerosas exceções, já previstas na Emenda Constitucional nº 132/2023

O título deste subtópico não corresponde a uma crítica recriminadora. Apenas a constatação de que a universalidade do dever de pagar, como observou Kant, há séculos, sujeita-se a uma série de condições, metas, objetivos e valores diferenciados que se manifestam em exceções à generalidade da regra. Trata-se de um imperativo hipotético. De pronto e de forma categórica, o art. 156-A, X, da Constituição prevê que o IBS “não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação”. Essa generalidade porém é rompida em face dos fenômenos sociais, da realidade da vida. É que a própria Constituição especifica as exceções à regra geral.

Assim, a Constituição previu os seguintes regimes específicos, em seu art. 156-A, §6º, todos eles a serem instituídos via lei complementar, vale salientar:

(continua)

SETOR/ATIVIDADE	ESPECIFICIDADES
Combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto será apenas uma incidência.	a) alíquotas uniformes em todo o território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto; b) vedação da apropriação de créditos em relação às aquisições dos produtos destinados a distribuição, comercialização ou revenda; c) concessão de crédito nas aquisições dos produtos por sujeito passivo do imposto, observado o disposto acima na alínea “b” e o princípio da não-cumulatividade.

(conclusão)

SETOR/ATIVIDADE	ESPECIFICIDADES
Serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos.	a) alterações nas alíquotas, nas regras de creditamento e na base de cálculo, admitida, em relação aos adquirentes dos bens e serviços a não aplicação do princípio da não-cumulatividade; b) hipóteses em que o imposto incidirá sobre a receita ou o faturamento, com alíquota uniforme em todo o território nacional.
Sociedades cooperativas, que será optativo, com vistas a assegurar sua competitividade, observados os princípios da livre concorrência e da isonomia tributária.	a) hipóteses em que o imposto não incidirá sobre as operações realizadas entre a sociedade cooperativa e seus associados, entre estes e aquela e pelas sociedades cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais; b) o regime de aproveitamento do crédito das etapas anteriores;
Serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol e aviação regional.	Possibilidade de alterações nas alíquotas, nas bases de cálculo e nas regras de creditamento.
Operações alcançadas por tratado ou convenção internacional, inclusive referentes a missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais e respectivos funcionários acreditados.	
Serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário.	Possibilidade de alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento.

Acresce ainda, autoriza a Constituição na Emenda nº 132, que lei complementar deverá definir a redução de 60% da alíquota para as seguintes operações com bens e serviços: (i) serviços de educação; (ii) serviços de saúde; (iii) dispositivos médicos; (iv) dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência; (v) medicamentos; (vi) produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; (vii) serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano; (viii) alimentos destinados ao consumo humano; (ix) produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente

consumidos por famílias de baixa renda; (x) produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura; (xi) insumos agropecuários e aquícolas; (xii) produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional; (xiii) bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética (art. 9º.)

Nos termos do §3º do citado dispositivo, a lei complementar preverá hipóteses de isenção, em relação aos serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano. Ademais, a lei complementar deve reduzir em 100% as alíquotas do IBS e da CBS para: dispositivos médicos; dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência; medicamentos; produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; além de produtos hortícolas, frutas e ovos; serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT) sem fins lucrativos; automóveis de passageiros, conforme critérios e requisitos estabelecidos em lei complementar, quando adquiridos por pessoas com deficiência e pessoas com transtorno do espectro autista, diretamente ou por intermédio de seu representante legal ou por motoristas profissionais, nos termos de lei complementar, que destinem o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi); some-se a isto a isenção ou redução em até 100% (cem por cento) das alíquotas dos tributos para atividades de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística; por fim, deverá haver a redução em 100% da alíquota da CBS para serviços de educação de ensino superior nos termos do Prouni.

Importante previsão da reforma tributária diz respeito ao *cashback* no bojo do IBS e da CBS como instrumento mitigador da regressividade da tributação sobre o consumo entre nós. Predica o art. 156-A, §5º, VIII, do novel texto constitucional que lei complementar deverá dispor sobre “as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda”. O *cashback* relativo à CBS encontra-se previsto nos §§18 e 19 do art. 195 da CR/88.

Paralelamente, o art. 8º da reforma tributária cria a Cesta Básica Nacional de Alimentos, “que considerará a diversidade regional e cultural da alimentação do País e garantirá a alimentação saudável e nutricional adequada, em observância ao direito social à alimentação

previsto no art. 6º da Constituição Federal”. A instituição de tal instituto fica a cargo de lei complementar, que deverá dispor sobre quais alimentos as alíquotas do IBS e da CBS serão reduzidas a zero.

A promoção da justiça fiscal por meio do *cashback* e da Cesta Básica Nacional de Alimentos deve ser celebrada, sem dúvida. Mas não será suficiente quer no combate à grande desigualdade social, quer no fortalecimento ao consentimento, inerente à democracia tributária.

Do ponto de vista inter-regional, a reforma tributária buscou se comprometer com a justiça fiscal por meio da instituição de determinados fundos, a saber:

a) O Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR) foi instituído mediante a inclusão do art. 159-A no texto constitucional, com vistas a reduzir as desigualdades regionais e sociais (nos termos do art. 3º da CR/88). Trata-se de fundo operacionalizado com a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal para: (i) realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura; (ii) fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e (iii) promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação. O §1º do citado dispositivo expressamente veda “a retenção ou qualquer restrição ao recebimento dos recursos”. Os entes deverão priorizar projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono. Ademais, o recebimento dos recursos será calculado e regulamentado pelo TCU com base nos seguintes critérios previstos no §4º.

b) Já o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do ICMS, instituído pelo art. 12 da EC nº 132/2023, é instrumento que assegura direitos adquiridos no combate à “guerra fiscal”, vedando aos Estados instituir novas exceções às já previstas, convalidando os incentivos já existentes, concedidos por prazo certo e sob condição. Para compensar as pessoas jurídicas e físicas pela redução dos benefícios concedidos pelas unidades federativas, de forma a preservar a segurança jurídica e financeira para as empresas, o fundo que durará até o fim de 2032. A referida compensação se aplica aos benefícios concedidos de acordo com a LC nº 160/2017 e também compensará montadoras e fabricantes beneficiárias do Programa Rota 2030, mas não se aplica aos titulares de benefícios decorrentes do disposto no art. 3º, §2º-A, da LC nº 160/2017.<sup>20</sup>

<sup>20</sup> §2º-A. A partir de 1º de janeiro do décimo segundo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, a concessão e a prorrogação de que trata o §2º deste artigo deverão observar a redução em 20% (vinte por cento) ao ano com relação ao direito de fruição das

c) O Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas foi criado no contexto do novo art. 96-B do texto constitucional, o qual assegura o tratamento diferenciado à Zona Franca de Manaus. O referido fundo será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação do Estado do Amazonas na definição das políticas, e com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no Estado. Ainda no bojo do art. 96-B, §6º deste dispositivo, lei complementar deverá instituir o Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, a ser constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação desses Estados na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas nesses Estados. Aplicam-se a este fundo, no que couber, as mesmas regras relativas ao Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas.

Por fim, a reforma tributária modificou o art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o qual versa sobre o dever dos Estados, Municípios e Distrito Federal de instituir Fundos de Combate à Pobreza. Passou-se a permitir que tais fundos sejam financiados com percentual da arrecadação do IBS.

Como se pode constatar, o dever de pagar tributos sobre o consumo não é um dever baseado apenas na capacidade econômica de pagar/consumir. Numerosas exceções se levantam na Constituição, de tal modo que contribuintes de elevada capacidade contributiva estão imunes, total ou parcialmente, são contemplados com reduções de alíquotas e uma série de regimes especiais.

Tudo isso somente corrobora o que inicialmente afirmamos: *o dever de pagar corresponde a um imperativo hipotético, sujeito a condições, metas e valores que somente uma análise sistêmica pode deduzir e, desta vez, ao contrário do modelo anterior em extinção, as escolhas não são constitucionais e também legislativas, mas sobretudo constitucionais (já que foi cassado o poder de Estados e Municípios para conceder benefícios e incentivos tributários e fiscais).*

---

isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, às prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura e à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional. Nos termos do §6º do art. 12 da EC nº 132/2023, é papel da lei complementar estabelecer (i) critérios e limites para apuração do nível de benefícios e de sua redução; e (ii) procedimentos de análise, pela União, dos requisitos para habilitação do requerente à compensação. Assim, o PLP 68/2024 pretende regulamentar a matéria no Capítulo VI do Livro I, entre seus artigos 371 a 392.

### 4.3 O federalismo derrotado: razões pelas quais, apesar do *cashback*, da imunidade/isenção da cesta básica; apesar de a tributação correr para o destino; e ainda, apesar dos fundos de desenvolvimento, o consentimento ao tributo permanece fragilizado

De plano, registre-se um ponto altamente positivo da reforma tributária em tela. É que os novos tributos sobre o consumo se pautarão no princípio da tributação no destino. Tal novidade é deveras salutar: ao invés de, nas operações interestaduais e intermunicipais, privilegiar os Estados e Municípios mais ricos, produtores e exportadores, a tributação no destino promete verter a arrecadação para os entes estatais consumidores, e por isso mais pobres, porque compram mais do que vendem aos demais. Dizemos que se trata de uma “promessa”, uma vez que tudo isso está sob a batuta de lei complementar e com longos prazos para sua implantação.

Mas a questão da fragilidade do consentimento permanece porque o federalismo cooperativo, único autorizado pela Constituição, foi amesquinhado, reduzido, restando grande concentração de poder e de recursos nas mãos da União, pois tributos que eram de competência de Estados e Municípios passaram a ser instituídos por lei complementar federal. Aliás, são dois movimentos de concentração de poder. O poder legislativo concentrado na União e o poder de gestão concentrado nos Estados mais poderosos, como veremos.

Ora, o federalismo é uma forma de Estado em que a liberdade e a democracia se preservam exatamente em razão da diluição do poder pelos entes federados.

Ninguém deixa de reconhecer que é possível haver Estado na forma unitária como ocorre na França ou na Itália, que seja também uma democracia ou considerado uma democracia. Mas em países de democracia intermitente, como é o caso do Brasil, e da Alemanha, por ex., a federação é um modo de organizar o Estado (que é essencialmente poder), distribuindo o poder pelo território nacional, para garantir a liberdade, a fim de dificultar o retorno do autoritarismo. Nos EUA, já dizia Madison,<sup>21</sup> há tantos anos, em os *Federalistas*, “o federalismo é uma forma de distribuição do poder, para garantir a liberdade”. E como disseram os alemães, logo depois da II Grande Guerra, ao optarem pela

<sup>21</sup> Cf. MADISON, James; HAMILTON, Alexander; JAY, John. São Paulo: Nova Fronteira, 1993.

forma federativa de Estado, depois de terem experimentado o totalitarismo do III Reich, “para garantir a liberdade, já não basta a clássica divisão de poderes entre o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. Além dessa divisão, é necessário ainda distribuir o poder, diluí-lo em todo o território nacional”<sup>22</sup>.

Ora, uma grande derrota para os partidários do federalismo se consolidou com o advento da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. A bem dizer, em nenhum país federal a adoção de um grande IVA nacional se dá sem atritos e dificuldades.<sup>23</sup>

<sup>22</sup> Cf. RICHTER; SCHUPPERT. Casebook *Verfassungsrecht*, München: Verlag C. H. Beck, 1987, p. 358. Mas não apenas isso, não apenas a visão tradicional de liberdade e de divisão de poder ou de autonomias/soberanias convivendo e se opondo devem funcionar. A nova corrente federalista inovadora nos EUA, liderada por Heather Gerken, diretora da Fac. de Yale, explica a relação entre a Federação e os Estados como *negociada, iterativa, interativa, complicada, difícil de categorizar, e mais ainda de prever*. FEDERALISMO deve ser **FEDERALISMO DE RESISTÊNCIA para garantir a cooperação e a liberdade**. Cf. Heather Gerken. Federalism and Nationalism: Time for a Détente? Saint Louis University Law School, vol. 59:997, 2014. Exemplificando: educação e à saúde são serviços públicos e atribuições dos Estados e Municípios, que devem prestá-los, concorrentemente com a União, segundo arts 23 e 24. Mas a União não tem capacidade de gestão e de execução para estar presente no último posto de saúde; ou no mais longínquo grupo escolar rural ou urbano. Tanto aqui como nos EUA. Por isso Heather Gerken diz que os Estados e as Entidades locais cumprem funções nacionais. De concretização dos direitos e garantias fundamentais.

<sup>23</sup> É o que demonstra Sérgio Prado, que, partindo de três diferentes concepções – competência (poder para legislar e regular o IVA), administração e arrecadação (poder de administrar, fiscalizar e arrecadar o tributo) e apropriação da receita – divide as combinações entre federalismo e tributação do consumo em quatro situações típico-ideais, ao observar países federais como os EUA, Canadá, Alemanha, Índia e Austrália. O modelo 1 é o de um país federal altamente concentrado, em que o governo central acumula as competências legislativa, administrativa e arrecadatória do IVA, partilhando, por meio de transferência orçamentária, a respectiva receita com os demais entes federados. É o que se verifica em países como a Índia ou a Austrália, conhecidos pela precária autonomia dos entes estatais internos. Quando há concentração de poder, de administração e de arrecadação, há necessariamente redistribuição posterior de recursos aos Estados e Municípios. Índia e Austrália são quase unitários. Em relação ao IVA, devemos reconhecer agora que o Brasil passa a ocupar a posição desse grupo, com algumas peculiaridades próprias. Outros arranjos preveem uma relativa descentralização da administração e arrecadação do IVA, mas concentra-se o poder de legislar nas mãos da União, quer integralmente como na Alemanha (modelo 2), embora seja federativamente rico o papel do Conselho Federal alemão, seu Senado, quer em um certo grau, para garantir-se certa uniformidade das normas que o disciplinam (modelo 3). A anterior conformação do ICMS encaixa-se no modelo 3, com as funções das normas gerais. Mas a reforma tributária aprovada e já introduzida pela Emenda nº 132 aproxima o Brasil do modelo 1 e 2, na medida em que apresenta uma radicalização maior em relação à uniformização, chamada de simplificação, reduzindo-se seriamente o espaço deixado à autonomia dos Estados. O modelo 4, por fim, contempla uma descentralização máxima dos poderes de legislar, arrecadar e apropriar-se da receita do IVA, não necessitando – como o modelo 1, seu oposto – de um sistema de repartição da respectiva receita. É o que se tem, por exemplo, no Canadá. Ou ainda, nos EUA, embora o seu imposto de vendas *Sales Tax* não seja estruturado como um IVA. PRADO, Sérgio. *Equalização e federalismo fiscal*: uma análise comparada. Alemanha, Índia, Canadá, Austrália. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer Stiftung.

A Emenda Constitucional nº 132 usa a expressão *competência compartilhada*, para criar a ilusão de que a competência dos Estados e Municípios não foi atingida por meio da reforma tributária. Mas o legislador será federal e somente a União comandará a política legislativa do IBS e da CBS.

Portanto, em relação à competência: as regras de competência, como poder de legislar e decidir a política a nortear o tributo no território de cada Estado, mudaram substancialmente. Restringiu-se a autonomia dos Estados e Municípios. Restou a possibilidade de se criar uma alíquota própria, mas dentro de uma série de limitações, aliás gravíssimas, estando proibida a concessão de qualquer isenção e demais benefícios fiscais ou tributários. O poder de renúncia tributária que existia até então, para os Estados, desde que aprovada por unanimidade no CONFAZ, conjunto que reúne a totalidade dos Estados Federados, desapareceu.

Considerando a administração e o domínio dos recursos arrecadados, Estados e Municípios, isoladamente considerados, não os exercerão mais. A autoridade administrativa do novo tributo, o IBS, em substituição ao ICMS e ISSQN em extinção, passará a um Comitê Gestor, integrado por representantes de Estados e Municípios, que exercerá o comando das regras ditadas pela União, conforme lei complementar. Nenhum Estado ou Município tem mais as chaves dos próprios cofres. Assim sendo, do ponto de vista da apropriação da receita, todo o produto da arrecadação do IBS ficará em um fundo nacional, gerido pelo COMITÊ GESTOR, e então a receita pertencente a cada Estado e a cada Município será devolvida por intervenção de tal COMITÊ a seus titulares. E mais ainda, no COMITÊ GESTOR, prevalecerá o voto da maioria dos Estados e Municípios mais populosos, coincidentemente os mais ricos da Federação. Pode-se dizer adeus a um federalismo cooperativo.

Há quem sustente que tal mudança substancial na Constituição da República não abalará a forma federativa de Estado, pois os entes federativos ainda dispõem de competência tributária – embora bastante reduzida – relativa a impostos de pouca relevância arrecadatória e taxas, por exemplo; ainda se argumenta que resta aos Estados (e subsidiariamente a Municípios) o exercício da competência comum ou concorrente em longo rol de matérias, elencadas no art. 24 da Constituição. É claro,

---

2006, p. 28-3. Cf. Federalismo, um conceito em transformação histórica. In: *O Federalismo na Alemanha*. Traduções. Konrad Adenauer Stiftung. São Paulo. 1995, n. 7, p. 3-14.

tudo isso sob a regência de leis emanadas da União, que, por meio de normas gerais, padronizarão e disciplinarão o exercício da competência concorrente.

Não obstante, os antifederalistas estão equivocados. As políticas estaduais e municipais, relativas ao orçamento da saúde, educação, clima, meio ambiente, segurança e outras, arroladas no art. 24 da Constituição, dependem da *performance* arrecadatória e de sua eficiência. São interdependentes. Tudo estando sob a batuta do Congresso Nacional, tanto as leis complementares instituidoras do IBS como aquelas reguladoras do Comitê Gestor (o IBS continuará sendo a principal fonte de financiamento dos Estados e Municípios), os meios financeiros essenciais ao desempenho das políticas estaduais e municipais em geral, descritas no art. 24 da CR, perdem sua autonomia, atingindo-se, pela via financeira, o desempenho da competência concorrente.

Não foi essa a lógica da Constituição de 1988. Ela atribuiu independência e autonomia a Estados e Municípios por meio do exercício de sua competência privativa e de concorrência, assim como de sua política tributária, autorizando mesmo as renúncias tributárias amplas sob os convênios interestaduais; a arrecadação e a administração dos mais importantes tributos sob o consumo – como o ICMS e o ISSQN – estando sob o domínio administrativo completo dos entes federados, que sempre detiveram a chave do cofre. Essa a estrutura básica da Constituição, que foi rompida com a Emenda Constituição nº 132/23.

A Constituição somente admite o federalismo cooperativo, mais coerente com o Estado Democrático de Direito. O federalismo cooperativo corre risco sim. Repita-se: Estados e Municípios não terão mais a chave do cofre, nem o domínio de seus próprios recursos. Com a reforma, adveio um compartilhamento de gestão, arrecadação, administração e distribuição do produto. A padronização das regras de administração tributária e sua execução serão dirigidas por um *Comitê Gestor*, com representação dos Estados e dos Municípios, mas as decisões, embora tomadas por maioria absoluta, somente valerão se corresponderem a mais de cinquenta por cento da população brasileira. Ora, no Brasil, os Estados mais ricos são os mais populosos.

Assim sendo, unidos em seus interesses, os Estados mais ricos e populosos do Brasil, localizados nas regiões Sudeste e Sul, dominarão os destinos do IBS, com decisões tomadas à revelia dos interesses dos mais pobres, localizados nas regiões Norte e Nordeste. Ressalte-se que, se todos os Estados do Norte e do Nordeste se unirem para a tomada

de decisão em questão de seu interesse primordial, não poderão vencer os interesses dos mais ricos e populosos.

Em resumo. Sim, o fracasso das correntes federalistas, que pretendiam preservar a autonomia tributária de Estados e Municípios, é patente. Concentrou-se a política tributária nas mãos da União. A desconexão entre democracia e federalismo se fortaleceu, o que pode trazer, no futuro, um novo 8 de janeiro mais difícil de contornar. Tal desconexão rompe os rumos da Constituição, que desenhou uma democracia social, apoiada na forma federal de Estado.

Em verdade, inexistente escolha liberal conciliável com o federalismo cooperativo, ao abandono dos grupos sociais e das pessoas privadas de uma vida digna, e abandonadas às oscilações de mercado. Como já observamos, o princípio da neutralidade de Edimburgo – *leave them as you find them* – é incompatível com a Constituição da República.

O Brasil adota os juros mais altos do planeta, o que já levou os Estados a uma guerra fiscal, no bojo do ICMS. A consequência disto é bem abordada por Parecer de autoria da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal,<sup>24</sup> em relação à PEC nº 45-A/2019, da qual se originou a EC nº 132/2023.

Perde-se, desse modo, a intervenção do próprio Estado Federado e do Distrito Federal para atender a suas peculiaridades, no que tange ao desenvolvimento e aos investimentos (com a redução dos estrangulamentos econômicos, melhora de sua logística e da qualidade da mão de obra local, assim como da redução do desemprego). Nada disso, porém, será atingido pela intervenção federal ou por programa assistencial local. A colcha de retalhos que a reforma tributária pretendeu extinguir agora será inteiramente disciplinada pela União Federal, por meio de lei complementar. Não se resolve, portanto, o problema. E ainda restou sacrificado o Pacto Federativo. A força que o federalismo traz pelo reforço ao consentimento aos tributos em cada um dos parlamentos dos entes estatais (princípio da subsidiariedade, exercido pelos Estados e Municípios) foi bastante reduzida com a concentração política na União.

<sup>24</sup> COMISSÃO DE ESTUDOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO DO CONSELHO FEDERAL DA OAB (ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL). Parecer aprovado em 2023 pela unanimidade de seus 110 integrantes e assinado por DERZI, Misabel (Presidente); SIMÕES DE MENDONÇA, Jonny Cleuter (Vice Presidente); TEIXEIRA, Tiago Conde (Procurador-Adjunto); MARINHO NETO, José Antonino (membro-relator); GARGAGLIONE, Lorena (membro-relator); COSTA E SILVA, Paulo de Tarso (membro-relator); WAGNER, Rafael W. (membro-relator); PEIXOTO NETO, Sywan (membro-relator).

Para além das questões federativas, a uniformização de alíquotas quanto a bens e serviços e a impossibilidade ou extrema restrição na concessão de incentivos fiscais são manifestamente prejudiciais à justiça fiscal.

E nem se diga que as salutares medidas relativas ao *cashback* no bojo do IBS e da CBS, como instrumento mitigador da regressividade da tributação sobre o consumo entre nós ou mesmo a criação da Cesta Básica Nacional de Alimentos, resolverão o problema da justiça fiscal entre nós. Sem dúvidas, tais medidas poderão consubstanciar avanços na mitigação de uma tributação sobre o consumo altamente injusta que assola a história constitucional brasileira.

Mas o silêncio permanece.

Isso porque, assim como à época em que escrevemos o artigo “*Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio*”,<sup>25</sup> o sistema permanece regressivo. Do mesmo modo, programas assistencialistas e os vários fundos instituídos pela reforma tributária não darão conta de combater a desigualdade e a miséria. Paralelamente, suprimiu-se o poder de Estados e Municípios de realizarem suas políticas locais, cabendo à União, por meio da edição de sucessivas leis complementares, combater a miséria no Brasil.

*Cashbacks*, cestas básicas e fundos serão migalhas: permanece o eterno silêncio, já que o exercício do consentimento inerente ao federalismo desapareceu.

## 5 O novo emudecimento: as plataformas digitais de pagamento; confissões automáticas de dívida e a figura do *split payment*<sup>26</sup>

E por que se falar de emudecimento? Porque tal mecanismo torna despersonalizada a relação entre fisco e contribuinte, em um contexto

<sup>25</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, v. 16, n. 108, p. 39-64, fev./maio 2014.

<sup>26</sup> Parte desta seção consta de COMISSÃO DE ESTUDOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO DO CONSELHO FEDERAL DA OAB (ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL). Parecer aprovado em 2023 pela unanimidade de seus 110 integrantes e assinado por DERZI, Misabel (Presidente); SIMÕES DE MENDONÇA, Jonny Cleuter (Vice Presidente); TEIXEIRA, Tiago Conde (Procurador-Adjunto); MARINHO NETO, José Antonino (membro-relator); GARGAGLIONE, Lorena (membro-relator); COSTA E SILVA, Paulo de Tarso (membro-relator); WAGNER, Rafael W. (membro-relator); PEIXOTO NETO, Sywan (membro-relator) e de DERZI, Misabel de Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade

justamente marcado por uma tendência a um aumento da contratualização desta relação entre nós.

Mas o emudecimento de que estamos a tratar requer que seja dado um passo atrás, porque guarda relação com o próprio consentimento dos contribuintes em relação aos tributos.

Como bem assinalado por Michel Bouvier em palestra recentemente proferida no XXVI Congresso Internacional de Direito Tributário da Abradt,<sup>27</sup> vivemos um momento histórico marcado pela desestabilização do poder de tributar. A sociedade, cada vez mais complexa e dinâmica, tem exigido do Estado maiores compromissos, os quais necessitam de recursos para seu custeio. Paradoxalmente, porém, este movimento também ressuscita, de tempos em tempos, a aversão ao tributo. É o que ocorre desde o final da década de 1970, por exemplo, com a defesa ideológica do modelo econômico neoliberal, conduzindo a “*une banalisation de l’antifiscalisme*”. Somado a isto, também a evasão fiscal se prestou ao descrédito em relação ao tributo, como apontado pelo jurista francês:

Todos os esquemas de evasão fiscal legais e ilegais combinam-se e são amplificados devido às mudanças que ocorrem nas sociedades contemporâneas. É necessário lembrar que a evasão e a fraude fiscais constituem uma fonte de injustiça e de ilegitimidade do sistema fiscal porque a carga do imposto acaba por recair sobre aqueles que não têm meios para desenvolver uma estratégia de evasão fiscal. Não há igualdade entre os contribuintes que têm acesso ao espaço fiscal internacional e aqueles que não podem escapar do espaço nacional. Mas também constitui um ataque à soberania do Estado quando este já não consegue fazer cumprir a sua legislação fiscal e coibir não só a fraude, mas também os múltiplos mecanismos e mecanismos legais à disposição dos contribuintes para evitar a tributação, que por vezes beiram a legalidade.

Não podemos, portanto, evitar uma reflexão fundamental que ligue a evasão fiscal às convulsões que se desenvolvem há mais de quarenta anos no mundo. Na verdade, o atual desenvolvimento das grandes

---

frustrada na Reforma Tributária. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; SCAFF, Fernando Facury (org.); BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.); TORRES, Heleno Taveira (org.). *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 28-49.

<sup>27</sup> BOUVIER, Michel. “L’impôt sans le citoyen?”. Palestra proferida no XXVI Congresso Internacional de Direito Tributário da Abradt, Belo Horizonte/MG, em 17.10.2024. No mesmo sentido, confira-se: BOUVIER, Michel. *L’impôt sans le citoyen? Le consentement à l’impôt, un enjeu crucial pour la démocratie*. Paris: LGDJ, 2019.

empresas digitais confere uma nova dimensão à elisão fiscal. Estamos aqui perante uma evanescência das fronteiras, um nomadismo particularmente formidável dos contribuintes e dos rendimentos tributáveis, tornando obsoleta a noção de estabelecimento estável. Esta a-territorialização põe fundamentalmente em causa os habituais quadros fiscais, jurídicos e administrativos. Ameaça-os diretamente e revela a sua fraqueza e fragilidade.

Esta forma sem precedentes de evasão fiscal internacional, que muitas vezes abrange os esquemas de evasão fiscal mais clássicos, multiplicando os seus efeitos, acrescenta-se à economia subterrânea nacional que, como sabemos, prolifera no terreno fértil da crise. Podemos, portanto, estimar que a fiscalidade está a ser atacada e minada tanto a partir do exterior como a partir do interior. (em tradução livre)

Não obstante, o conhecimento dessa a-territorialização, dessa evanescência das fronteiras e do crescimento do antifiscalismo (com o aumento da força da direita radical em vários países) não traz em consequência – como alertam os franceses – uma compensação autoritária das fazendas, unilateralismo e fiscalizações automatizadas com enfraquecimento do consentimento ao imposto. O tributo participativo seria a solução atenuadora da aversão ao tributo. A rigor, como reação a tal antifiscalismo, viu-se na Europa um crescente aumento no contratualismo em matéria fiscal, especialmente no que diz respeito à resolução ou prevenção de conflitos. A este respeito, Marie-Christine Esclassan assevera que tal tendência pode ser dotada de efeitos paradoxais: “por um lado, a contratualização reforça a possibilidade de arrecadação de impostos. Por outro lado, enfraquece-o, pois o valor recuperado pode depender da negociação concluída e assim assumir o carácter de um montante fixo”.<sup>28</sup> Por via de consequência, retornando-se a Bouvier, “o resultado é que a natureza política do cidadão-contribuinte tende a desaparecer, fundindo-se na natureza econômica de um cliente que substitui o contribuinte”.<sup>29</sup>

<sup>28</sup> Tradução livre de “L’essor de la contractualisation en matière fiscale paraît avoir des effets paradoxaux. D’un côté la contractualisation conforte la possibilité du recouvrement de l’impôt. D’un autre côté, elle le fragilise dans la mesure où le montant recouvré peut dépendre de la négociation conclue et prendre ainsi le caractère d’un montant forfaitaire” (ESCLASSAN, Marie-Christine. L’essor de la contractualisation en droit fiscal français. *Revue Française de Finances Publiques*, n. 167, p. 1-18, septembre 2024).

<sup>29</sup> Tradução livre de “Il en résulte que la nature politique du citoyen-contribuable tend à s’estomper en se fondant dans celle, économique, d’un client qui se substitue au contribuable”.

É paradoxal o desconhecimento que o projeto demonstra em relação ao fortalecimento do consentimento, em um contexto internacional justamente marcado por uma tendência a um aumento da contratualização desta relação. Mesmo no Brasil, a alta comissão de iniciativa do STF e do Senado Federal, em 2023, sob a presidência da Ministra Regina Helena Costa, do STJ, reuniu vários expertos em Direito Tributário e Financeiro com vistas a oferecer sugestões para a redução da litigiosidade e aprimoramento dos remédios procedimentais e processuais de controle e da jurisdição. Foram elaborados 9 projetos de lei disciplinando a mediação, a transação, a negociação, a arbitragem, e outros institutos, que estão em curso no Congresso Nacional.

Entre nós, o movimento de contratualização em matéria tributária foi recentemente prestigiado em nível federal com o advento da Lei nº 13.988/2020, regulamentadora do art. 171 do CTN. A referida lei identifica as modalidades de transação tributária, os compromissos e deveres assumidos pelos contribuintes, além de requisitos e condições necessárias para a sua celebração.<sup>30</sup>

Mas tal movimento de aproximação entre fisco e contribuinte será despersonalizado com o mecanismo do *split payment* e o desenvolvimento da cobrança por instituições de pagamento (financeiras e outras não necessariamente fiscalizadas pelo Banco Central). Como visto, trata-se de mecanismo que privilegia unilateralmente a Fazenda Pública, embora sob custo elevado, visando justamente a combater a tendência em comento da evasão fiscal. Exige-se em um primeiro momento uma antecipação do imposto devido, sem que com isso ele tivesse com o que compensar seu crédito. Tal situação se repetiria ao longo de toda a cadeia. E o Brasil infelizmente adota um sistemático bloqueio de créditos acumulados, o que gera uma completa descapitalização das nossas empresas.

Nesse sentido, a tendência é o aumento da evasão fiscal. E da perda do consentimento do tributo, em um grau mais elevado, do próprio projeto de sociedade concebida pela Constituição de 1988, alicerçada em um Estado Democrático de Direito.

A EC nº 132 cria o IVA dual, ambos assentados em uma não cumulatividade que prometia ser ampla e automática, sem praticar

<sup>30</sup> Acerca da matéria, confira-se MARINHO NETO, José Antonino. *Discricionariedade administrativa em matéria tributária: a relação fisco-contribuinte a partir do estudo da transação tributária*. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais. Faculdade de Direito. Orientadora: Misabel de Abreu Machado Derzi. 2024.

os conhecidos bloqueios dos créditos dos contribuintes, eternamente retidos à espera de compensação. Mas a promessa se frustra e tal frustração se consolida com a lei complementar (PLP nº 68) recentemente aprovada pelo Congresso Nacional.

Nos termos do art. 156-A, §5º, II, está elencada uma das atribuições da lei complementar do IBS:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

(...)

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

(...)

II - o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que:

- a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou
- b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação.

A faculdade, concedida pela EC nº 132 à lei complementar reguladora do IVA dual *tornou-se regra geral e uniformizada*: o direito de crédito somente existirá se comprovado o efetivo recolhimento do tributo, tanto na CBS como no IBS. Essa a regra, não havendo tão somente hipóteses específicas. Além disso, programou-se o *split payment* a ser introduzido por sistema automatizado e por intervenção de terceiros (bancos, outras instituições financeiras e outras fornecedoras de pagamento).

Como bem noticiado por Alexandre Alkmim, a prática é usual nos EUA, onde não se utiliza de um tributo não cumulativo sobre o consumo. Lado outro, em modelos como o IVA, “em que o montante do tributo somente é definido após a apuração entre débitos e créditos, o *split payment* assume a característica de antecipação do imposto pelo contribuinte”.<sup>31</sup> Paga-se de início o tributo e posteriormente verifica-se se o valor pago era correto ou não.

<sup>31</sup> TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. To Split or not to Split: o Split Payment como Mecanismo de Recolhimento de IVA e seus Potenciais Impactos no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, p. 30-31, 1º quadrimestre 2022.

Essa forma de liquidação do IVA, em teste em alguns países, tem como meta combater a sonegação e os desvios na arrecadação.<sup>32</sup> Visa a beneficiar exclusivamente as Fazendas, daí a autorização para sua introdução. Trata-se de uma antecipação do imposto devido, pois haveria recolhimento integral do imposto a ser pago pelo adquirente do produto ou serviço no momento da aquisição. Como se sabe, o tributo devido à Fazenda, a ser recolhido aos cofres públicos, não é o valor do imposto incidente na operação. A Fazenda somente tem direito, como proclama a Constituição, à diferença entre o valor do imposto incidente na saída do estabelecimento e aquele incidente nas compras, em determinado período de tempo.

A Emenda nº 132/23 está a autorizar que o adquirente, ao invés de pagar ao vendedor, seu fornecedor, todo o valor constante da nota fiscal, ou seja, valor da operação + o valor do imposto, faria dois pagamentos diferentes (*split*): um ao comerciante, relativo ao valor da operação; e o outro seria feito diretamente à Fazenda relativo ao valor do imposto incidente. Então o adquirente se creditaria diretamente do pagamento que ele mesmo fez. O problema é que ele também não teria com o que compensar seu crédito, relativo às suas aquisições. Pois se a técnica se alastra ao longo da cadeia também o adquirente dos bens e serviços desse contribuinte recolherá ao fisco o imposto incidente nas suas saídas.

Se falamos de contribuintes do IBS, ocorre que o fornecedor também tinha créditos relativos às operações anteriores que não poderá compensar, pois o tributo incidente em suas operações de saída terá

<sup>32</sup> “Assim, de olho nas vantagens arrecadatórias do Split Payment, o VAT Commitee da União Europeia estabeleceu um grupo de estudos para sua implantação em 2017. No entanto, a conclusão final de referido levantamento, a partir de dados exaustivamente coletados e processados, foi surpreendente: os custos e efeitos provocados na administração tributária e nos contribuintes com a utilização do Split Payment são potencialmente mais onerosos do que os benefícios. Segundo o Relatório Final: ‘A análise realizada ilustrou os potenciais benefícios, bem como os desafios significativos relacionados com a utilização do split payment como método alternativo de cobrança do IVA. Embora o split payment tenha um elevado potencial para reduzir o déficit do IVA (especialmente a fraude e o incumprimento do MTIC), se aplicado de forma ampla em toda a UE, o seu custo devido ao aumento da complexidade do sistema do IVA, os elevados encargos administrativos e o impacto significativo no fluxo de caixa das empresas pode facilmente superar os benefícios. Portanto, é provável que a ampla aplicação do split payment seja uma ferramenta de política pouco atraente, dado o aumento significativo dos custos para empresas e autoridades. No entanto, possui características muito eficazes na redução de certos tipos de fraude e, portanto, pode ser adequada como medida direcionada e de alcance limitado.’” (TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. To Split or not to Split: o Split Payment como Mecanismo de Recolhimento de IVA e seus Potenciais Impactos no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, p. 37, 1º quadrimestre 2022).

sido recolhido integralmente ao fisco. Como compensar, abater ou realizar os seus créditos?

E assim, por toda a cadeia.

Com tal antecipação, o contribuinte é desapossado do valor do imposto, incidente nas suas operações de saída/venda, conforme notas fiscais, imposto que será recolhido diretamente à Fazenda, pelo adquirente. Isso tem efeitos cumulativos, equivalentes à imunidade das exportações ou a uma isenção na operação de venda. Os acertos virão *a posteriori*, na proporção em que as Fazendas ressarcirem os créditos acumulados – o que não fazem sistematicamente há décadas.

Ou virão acertos posteriores (se vierem), conforme previsto também em lei complementar. E, uma vez autorizados pelo Comitê Gestor, ou por meio de bancos que assumirem tal fórmula de pagamento do IVA, ficará o contribuinte dependente de tais acertos. O pagamento por acesso aos bancos, incumbindo-lhes fazer o acerto, foi adotado alhures e fracassou... pois tal fórmula aumenta os custos da administração do tributo, gera insegurança e descapitaliza as empresas...

O atraso no acerto, podemos afirmar com segurança, será correto, pois hoje é prática nacional e existe regra, constante da Emenda nº 132/23, obrigando os Estados a solucionar, liquidar e resolver os créditos acumulados no modelo atual, no prazo de 20 anos... a descapitalização é patente.

Realçemos que a Constituição vigente nunca autorizou as segregações e os bloqueios de créditos praticados pelos Estados Federados. O volume (bilhões de reais) é tão elevado que a EC nº 132, ADCT, art. 2º, art. 133, determina que os saldos credores dos contribuintes, relativos ao ICMS, existentes ao final de 2032 sejam consolidados e homologados até 2033, para que, já depreciados monetariamente pelo tempo, sejam atualizados e quitados em 20 anos.

E por que se falar de emudecimento? Porque o *split payment* é previsto como:

- a) créditos dos contribuintes somente valendo se efetivamente pagos ou pelo fornecedor ou pelo próprio adquirente equiparam-se a uma antecipação de tributo involuntária;
- b) notas fiscais obrigatoriamente eletrônicas com a conta corrente controlada pelas Fazendas ou pelas instituições de pagamento, e repetidas presunções de declaração de dívida automáticas. Os dados postos pelos contribuintes levarão a declarações automáticas de dívida, assim constituindo-se o crédito tributário;

c) *prática disseminada do split payment* por toda a cadeia, ensejando antecipações de pagamento dos tributos para acerto posterior... com patente *descapitalização empresarial*;

d) *a intervenção de terceiros dessubjetivando a relação fisco-contribuinte a saber*: bancos e demais instituições financeiras ou de pagamento que, além do domínio completo das movimentações financeiras, têm acesso ainda aos ativos dos contribuintes.

Enfim, torna-se despersonalizada a relação entre fisco e contribuinte, em um contexto internacional justamente marcado por tendência oposta, a saber, um aumento da contratualização desta relação. Sim, o lançamento telematizado pode ser um avanço na rastreabilidade e na fiscalização fazendárias, mas haverá um progresso na cidadania?

Tal movimento de aproximação entre fisco e contribuinte, que internamente se manifestou por meio de 9 projetos de lei fortalecedores de institutos como negociação, mediação, transação, remissão, arbitragem e outros, será prejudicado com a despersonalização da relação fisco-contribuinte. O *split payment* é técnica que privilegia unilateralmente a Fazenda Pública, visando justamente combater a tendência em comento da evasão fiscal. Exige-se em um primeiro momento uma antecipação do imposto devido, sem que com isso ele tivesse com o que compensar seu crédito. Tal situação se repetiria ao longo de toda a cadeia.

Nesse sentido, a tendência é o aumento da evasão fiscal a médio e longo prazo. E a perda do consentimento do tributo. Em um grau mais elevado, do próprio projeto de sociedade concebida pela Constituição de 1988 e do próprio objeto de sociedade alicerçada em um Estado Democrático de Direito.

## 6 Considerações finais

Considerando o amesquinamento do federalismo com a consequente redução do consentimento ao tributo no exercício da política legislativa e na modelação das leis tributárias; considerando a aplicação das regras por meio de um Comitê Gestor ao comando hegemônico dos Estados mais ricos, o que contraria o regime do Federalismo cooperativo; considerando igualmente a participação fragilizada do contribuinte na formação e acerto do crédito tributário, vislumbrando-se o fim do lançamento por homologação tal como o conhecemos hoje; considerando ainda que, ao invés da redução da unilateralidade do ato administrativo

de cobrança, teremos a acentuação de tal unilateralidade, acrescida de uma peculiaridade inédita: a intromissão de terceiros como bancos e demais instituições de pagamento, por toda parte vemos uma fragilização da cidadania em nada benéfica à democracia tributária. Tudo na contramão do combate ao antifiscalismo exacerbado.

Em uma última palavra, a Reforma Tributária, ainda pendente de toda a sua regulamentação, atinge núcleos fundamentais insculpidos pela Constituição Cidadã: (i) atenta contra o federalismo, ao delegar o poder da tributação sobre o consumo para o Congresso Nacional, em prejuízo da autonomia política, legislativa e financeira de Estados, Municípios e DF; (ii) perpetua o silêncio, porque não resolve fundamentalmente o problema da regressividade da tributação brasileira, de modo que programas assistencialistas e os vários fundos instituídos pela reforma tributária não darão conta de combater a desigualdade e a miséria em nossa sociedade e (iii) emudece os contribuintes-empresários, porque despersonaliza a relação fisco-contribuinte, com a adoção sobretudo do mecanismo do *split payment*, ao permitir a antecipação do imposto devido, seguido de um sistemático bloqueio de créditos acumulados, o que gera uma completa descapitalização das nossas empresas.

## Referências

- ARISTÓTELES. *Éthique à Nicomaque*, Trad.: J. Tricot, 2. éd. Paris: L. Philosophique Vrin, 1967, v. 1.
- ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Nova Fronteira Ltda. Círculo do Livro, 1996.
- AZEVEDO, Plauto Faraco. *Justiça Distributiva e Aplicação do Direito*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1983.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BOUVIER, Michel. "L'impôt sans le citoyen?" Palestra proferida no XXVI Congresso Internacional de Direito Tributário da ABRADT, Belo Horizonte/MG, em 17/10/2024.
- BOUVIER, Michel. *L'impôt sans le citoyen? Le consentement à l'impôt, un enjeu crucial pour la démocratie*. Paris: LGDJ, 2019.
- BURDEAU, Georges. *Droit Constitutionnel et Institutions Politiques*. 15. ed. Paris: Librairie G. de Droit et de Jurisprudence, 1972.

COMISSÃO DE ESTUDOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO DO CONSELHO FEDERAL DA OAB (ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL). Parecer aprovado em 2023 pela unanimidade de seus 110 integrantes e assinado por DERZI, Misabel (Presidente); SIMÕES DE MENDONÇA, Jonny Cleuter (Vice Presidente); TEIXEIRA, Tiago Conde (Procurador-Adjunto); MARINHO NETO, José Antonino (membro-relator); GARGAGLIONE, Lorena (membro-relator); COSTA E SILVA, Paulo de Tarso (membro-relator); WAGNER, Rafael W. (membro-relator); PEIXOTO NETO, Sywan (membro-relator).

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Extrafiscalidade, democracia social e federalismo. In: RIBEIRO, João Sérgio; CAMARGO, Ricardo; BARBOSA, Andreia Isabel Dias (org.). *O futuro da extrafiscalidade e do Estado social*. Braga, Portugal: Universidade do Minho. Escola de Direito (ED), 2024, p. 43-58.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, v. 16, n. 108, p. 39-64, fev./maio 2014.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade frustrada na Reforma Tributária. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; SCAFF, Fernando Facury (org.); BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.); TORRES, Heleno Taveira (org.). *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 28-49.

DÍAZ, Elías. Estado de Derecho y Sociedad democrática, *apud* PEREZ LUÑO, Antonio Enrique. *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*. 2. ed. Madrid: Tecnos.

ESCLASSAN, Marie-Christine. L'essor de la contractualisation en droit fiscal français. *Revue Française de Finances Publiques*, n. 167, p. 1-18, sept. 2024.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. Justiça Tributária. *RDT*, São Paulo, v. 12, n. 46, p. 7-16, out./dez. 1988.

FORSTHOFF, Ernst. Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates. In: *Rechtsstaat in Wandel Verfassungrechtliche Abhandlungen 1954-1973*, 2. ed. München: C. H. Beck, 1976.

GERKEN, Heather. Federalism and Nationalism: Time for a Détente? *Saint Louis University Law School*, vol. 59:997, 2014.

MADISON, James; HAMILTON, Alexander; JOHN, Jay. *O Federalista*. Ed. Nova Fronteira, 1993.

KANT, Immanuel. *Fundamentos da Metafísica dos Costumes*. Trad. Lourival Henkel – Prefácio de Afonso Bertagnoli. Rio de Janeiro: Ediouro, 1970.

KELSEN, Hans. *Teoría general del derecho y del estado*. Trad.: Eduardo García Maynez. 2. ed. México: Imprenta Universitaria, 1958.

LEJEUNE VALCÁRCCEL, Ernesto. Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria. *RDT*, São Paulo, v. 5, n. 15/16, p. 31-75, jan./jun. 1981.

MACCORMIK, Neil. On Legal Decisions and their Consequences: from Dewey to Dworkin. *New York University Law Review*, n. 2, p. 239-258, vol. 58, 1983.

MARINHO NETO, José Antonino. *Discricionariedade administrativa em matéria tributária: a relação fisco-contribuinte a partir do estudo da transação tributária*. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais. Faculdade de Direito. Orientadora: Misabel de Abreu Machado Derzi. 2024.

OST, François. *O Tempo do Direito*. Trad.: Élcio Fernandes. São Paulo: EDUSC, 2005.

PERELMAN, Chaim. *Über die Gerechtigkeit*. München: Verlag C. H. Beck, 1980.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Democracia, Liberdade e Igualdade – os três caminhos*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1979.

PRADO, Sérgio. Equalização e federalismo fiscal: uma análise comparada. Alemanha, Índia, Canadá, Austrália. Rio de Janeiro. Konrad-Adenauer Stiftung, 2006, p. 28-3. Cf. Federalismo, um conceito em transformação histórica. In: O Federalismo na Alemanha. Traduções. Konrad Adenauer Stiftung, São Paulo, 1995, n. 7, p. 3-14.

RAZ, Joseph. *The Authority of Law*. Oxford: Clarendon Press, 1979.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Estudos Tributários: Carga Tributária no Brasil – 2022 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Brasília: Ministério da Fazenda, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022>.

RICHTER; SCHUPPERT. *Casebook Verfassungsrecht*. München: Verlag C. H. Beck, 1987.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do Contrato Social – Princípios do Direito Político*. Trad. Vicente Sabino Jr. São Paulo: Pilares, 2013.

SCHAUER, Frederick. *As regras do jogo*. Uma análise filosófica do processo de tomada de decisão baseado em regras no direito e na vida. Trad. Rafael Pitta. Londrina: Ed. Thoht, 2024.

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *To Split or not to Split: o Split Payment como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil*. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, p. 27-46, 1º quadrimestre 2022.

---

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

DERZI, Misabel de Abreu Machado; LOBATO, Valter de Souza; MARINHO NETO, José Antonino. Progresso digital ou retrocesso na cidadania? Do silêncio ao emudecimento: a relação fisco-contribuinte na reforma tributária. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Tributação, desigualdade e desenvolvimento*. Belo Horizonte: Fórum, 2025. p. 43-77. ISBN 978-65-5518-100-5.

---