

A efetivação da separação dos Poderes: como a EC 132/2023 fortaleceu a cláusula pétrea do art. 60, § 4º, III, da CF88

Do art. 2º ao art. 60, § 4º, III, da Constituição: os dispositivos da reforma tributária que instalaram o Império da Legalidade, converteram o agente fiscal em agente de Estado e não admitem retrocesso

Eurico Marcos Diniz de Santi é Advogado, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.

Proposta de texto em construção que submeto à análise e à avaliação dos meus pares para efeito de debate, crítica, aperfeiçoamento, sugestões e controle dos argumentos aqui utilizados: observações e críticas podem ser feitas por telefone, whatsapp (+5511991133780) ou para o meu e-mail eurico.santi@euricosanti.adv.br, com a linha de assunto “Revisão + título do texto”.

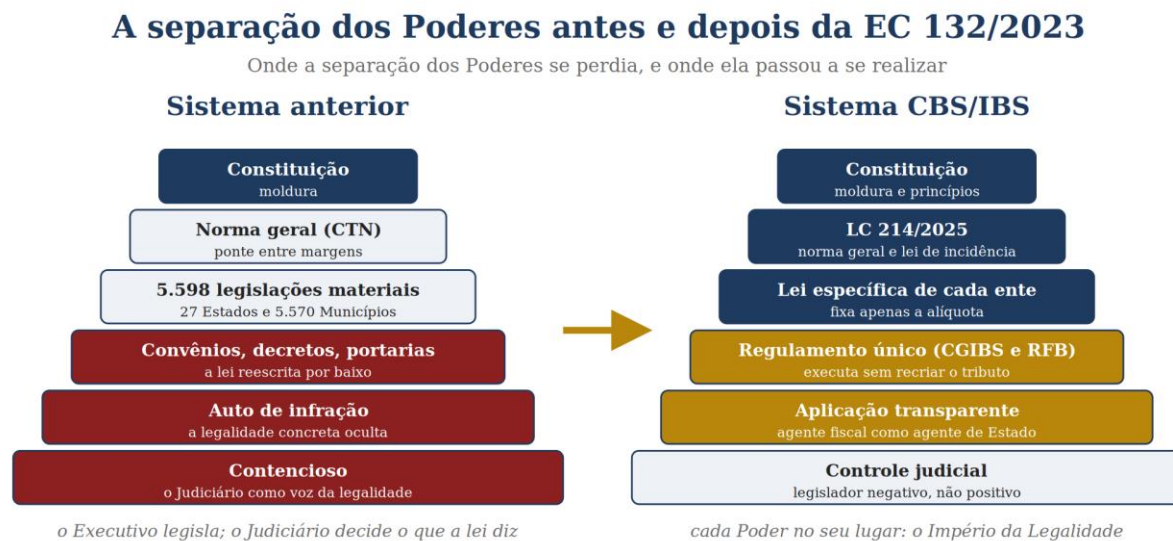


Figura 1. A efetivação da separação dos Poderes: a EC 132/2023 devolve cada função ao seu órgão, na pirâmide kelseniana em que a lei complementar institui, a lei específica fixa a alíquota, o regulamento executa e o Judiciário controla.

Resumo: Este artigo sustenta, com fundamentação histórica, dogmática e apoio nos clássicos do direito constitucional e da teoria geral do direito, uma tese precisa: a Emenda Constitucional

132/2023 fortaleceu materialmente a cláusula pétrea da separação dos Poderes (art. 60, § 4º, III, da Constituição de 1988) ao efetivá-la no único campo em que ela sistematicamente fracassou no Brasil, o tributário. O artigo reconstrói o histórico e as razões da petrificação, proclamada em todas as Constituições desde 1824 e blindada apenas em 1988, e demonstra, a partir da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que a cláusula não protege a distribuição orgânica dos Poderes, mas a reserva da decisão ao Legislativo, a vinculação do Executivo à lei e a autocontenção do Judiciário. Se os Poderes são independentes e harmônicos, então a legalidade tributária é a face fiscal da separação, e a sua corrosão por convênios, decretos, sigilo e lançamento por homologação é violação da cláusula pétrea, ainda que sem decreto-lei. Nessa moldura, o artigo identifica o Convênio ICMS 66/88 como caso exemplar de dependência de trajetória na resistência dos fiscos à legalidade; mapeia os dispositivos da EC 132/2023 que instalaram o Império da Legalidade, a reserva de lei complementar, a alíquota por lei específica, a vedação de incentivos, o regulamento único e a transparência como princípio, convertendo o agente fiscal em agente de Estado e não do governo de plantão e sepultando as manobras do lançamento por homologação; e demonstra por que esses avanços, uma vez incorporados ao núcleo essencial da cláusula pétrea, não admitem retrocesso.

Palavras-chave: Separação dos Poderes; cláusulas pétreas; Emenda Constitucional 132/2023; legalidade tributária; Convênio 66/88; dependência de trajetória; lançamento por homologação; transparência; vedação de retrocesso.

1. Introdução: os Poderes são separados, mas a lei precisa ser obedecida

A tese deste artigo é direta. O art. 2º da Constituição de 1988 proclama que Legislativo, Executivo e Judiciário são Poderes independentes e harmônicos entre si. O art. 60, § 4º, III, petrifica essa separação. Entre os dois dispositivos existe uma premissa silenciosa que a dogmática tributária raramente explicita: a separação dos Poderes só existe onde o Executivo executa a lei que o Legislativo fez e o Judiciário controla sem substituir a ambos. Executivo que legisla por decreto é Legislativo usurpado; Legislativo que aprova o que o Fisco redige é deliberação sem substância; Judiciário que decide o que a lei significa porque ninguém mais o faz é separação invertida. A separação dos Poderes não é a existência de três prédios; é a obediência de cada um à função que a Constituição lhe reservou.

A Emenda Constitucional 132/2023 é usualmente lida como reforma econômica da tributação do consumo. Este artigo propõe leitura complementar e mais profunda: a EC 132/2023 é também uma reforma da separação dos Poderes, porque atacou a maior fonte de usurpação

silenciosa do Estado brasileiro, a legislação tributária por ato infralegal, e devolveu a decisão sobre o tributo ao único órgão que a Constituição autoriza a tomá-la. Ao fazê-lo, não modificou uma vírgula do art. 60, § 4º, III; fortaleceu, porém, o seu núcleo essencial. O percurso argumentativo obedece a sete passos: o histórico e as razões que fizeram da separação dos Poderes uma cláusula pétrea; a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que revela o verdadeiro objeto dessa proteção; o fundamento da separação nos clássicos e sua face tributária; a força normativa da separação contra sua redução a folha de papel; a patologia da resistência dos fiscos à legalidade, com o Convênio 66/88 como caso de dependência de trajetória; o mapa dos dispositivos da EC 132/2023 que efetivaram a separação; e a demonstração de que esses avanços não admitem regressão.

2. Histórico e razões: por que a separação dos Poderes se tornou cláusula pétrea

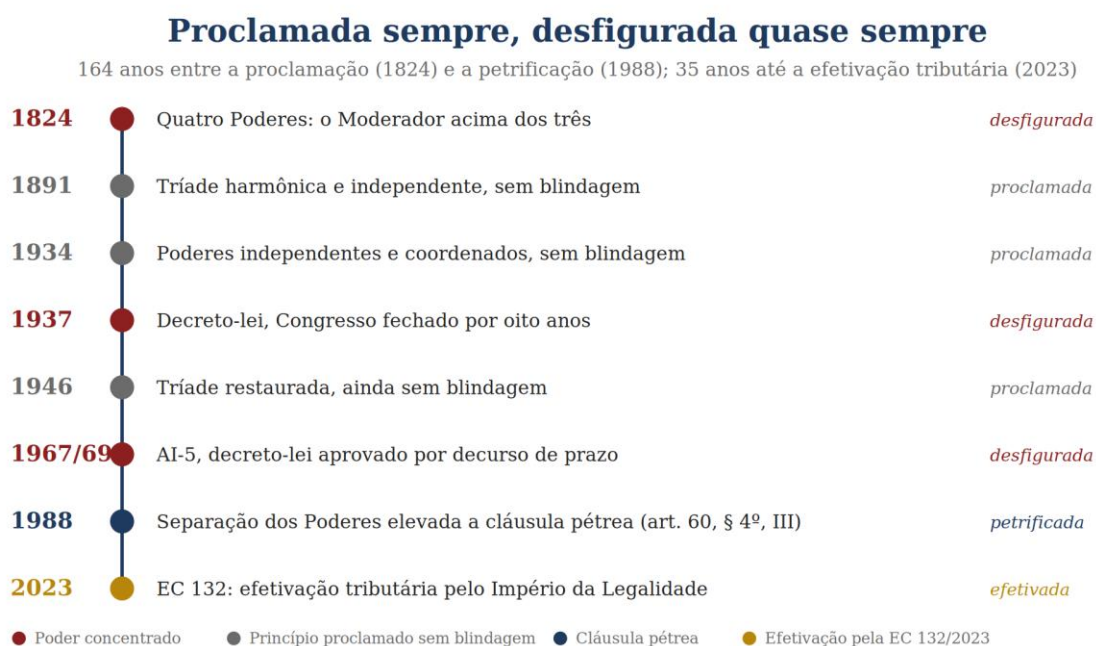


Figura 2. *Proclamada sempre, desfigurada quase sempre: a linha do tempo da separação dos Poderes no Brasil, de 1824 a 1988, e os traumas que o art. 60, § 4º, III, veio exorcizar.*

A petrificação da separação é filha da desfiguração. A separação dos Poderes 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: ao lado do Legislativo, do Executivo e do Judicial, o Poder Moderador, invenção de Benjamin Constant entregue ao Imperador como “a chave de toda a organização política” (art. 98), que dissolvia a

Câmara, suspendia magistrados e nomeava senadores vitalícios.¹ O art. 9º proclamava a divisão como “princípio conservador dos direitos dos cidadãos”; o art. 98 a desfigurava. A separação nasceu, entre nós, com um poder acima dos poderes. A Constituição de 1891 extinguiu o Moderador e consagrou a tríade “harmônicos e independentes entre si” (art. 15), importando dos Estados Unidos o controle judicial de constitucionalidade; mas a cláusula pétrea do art. 90, § 4º, protegia apenas a forma republicano-federativa. A de 1934 acrescentou “coordenados” (art. 3º), passagem discreta de Montesquieu para Madison, e igualmente não blindou. A Carta de 1937 é o museu de tudo o que o futuro inciso III viria a proibir: o Presidente legislava por decreto-lei (art. 180), o Parlamento jamais foi convocado e o plebiscito prometido (art. 187) nunca ocorreu. A Constituição de 1946 restaurou a tríade “independentes e harmônicos” (art. 36), sem petrificar. E a Constituição de 1967, com a Emenda 1/1969, repetiu 1937 com instrumentos mais sofisticados: o AI-5 fechou o Congresso e cassou garantias da magistratura, e o decreto-lei do art. 55 dispensava até a apreciação congressual em matéria de finanças públicas, pois, decorrido o prazo sem deliberação, “o texto será tido por aprovado”.² O silêncio do Legislativo, que deveria ser garantia, tornou-se instrumento de usurpação. A Constituinte de 1987-88, composta por uma geração que vivera a desfiguração na própria pele, decidiu que nenhuma geração futura voltaria a vivê-la: petrificou, no art. 60, § 4º, III, a separação dos Poderes.

As razões da petrificação são, portanto, três, e formam uma tríade precisa. A primeira é a memória: o inciso III responde a dois traumas documentados, o decreto-lei de 1937 e de 1969, que fez do Executivo legislador, e o Congresso fechado, que fez da deliberação uma ficção. A segunda é a lição institucional: a história de 1937 e de 1964 provou que a separação proclamada em texto emendável é separação revogável; só a cláusula pétrea a subtrai à vontade das majorias de ocasião. A terceira é a mais profunda, e a desfiguração política sempre teve uma face fiscal que a revela: Isaias Coelho registrou que, no Estado Novo, fiscais do Imposto de Consumo “tinham enorme poder de exação, inclusive o de abrir com violência as portas de estabelecimentos”, e que fiscais aduaneiros, de renda e de consumo “recebiam uma porcentagem das multas que aplicavam”, o que “gerava enorme incentivo para uma atitude

¹ BRASIL. Constituição Política do Império do Brazil, de 25 de março de 1824, arts. 9º, 10, 98 e 178. Sobre o *pouvoir neutre* de Benjamin Constant como fonte do Poder Moderador, ver ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011.

² BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, art. 55, § 1º: “Publicado o texto, que terá vigência imediata, o Congresso Nacional o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação, o texto será tido por aprovado.”

ultrafiscalista”.³ 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. O constituinte não petrificou palavras; petrificou a fronteira entre decidir e executar. E não protegeu um organograma; protegeu a condição de todos os direitos, pois onde o poder não freia o poder nenhum direito resiste.

3. A jurisprudência do STF: não a distribuição orgânica, mas a reserva da decisão

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal confirma que o objeto protegido transcende a existência de três órgãos. Cinco assentos o demonstram. Primeiro: cláusula pétrea protege o núcleo essencial, não a literalidade; na ADI 2024, o Tribunal assentou que as limitações materiais ao poder de reforma não tornam intangível a disciplina original da Constituição, vedando apenas emendas tendentes a abolir os princípios e institutos protegidos.⁴ Segundo: a separação não é fórmula matemática; na ADI 3.367, precedente-matriz do inciso III, o STF validou a criação do CNJ pela EC 45/2004 e fixou que a cláusula não impõe o modelo rígido de Montesquieu, mas protege a independência orgânica e funcional de cada Poder e o sistema de freios e contrapesos, admitindo remodelações que não os esvaziem.⁵ Terceiro: o Judiciário é legislador negativo; na fórmula kelseniana que o Tribunal repete há décadas, sobretudo em matéria tributária, o juiz anula a norma inconstitucional, mas não cria regime novo, não estende benefício fiscal por isonomia e não se substitui ao legislador na definição de política pública.⁶ Quarto: a legalidade é a face tributária da separação; no Tema 939 e na ADI 5.277, o STF fixou a doutrina da legalidade suficiente, segundo a qual a lei pode atribuir ao Executivo a calibragem de alíquotas desde que estabeleça condições e limites, e o que não pode é abdicar da decisão.⁷ Quinto: a proteção é tão intensa que alcança a própria deliberação parlamentar; desde o MS

³ COELHO, Isaias. No alvorecer de uma relação tributária humanista. Prefácio. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade*. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 2020, p. 89-90.

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2024, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 03.05.2007.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3.367, Rel. Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, j. 13.04.2005, caso do Conselho Nacional de Justiça.

⁶ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 7ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2006, sobre a jurisdição constitucional como legislação negativa; a fórmula é reiterada pelo STF em matéria tributária para vedar a extensão judicial de benefícios fiscais por isonomia.

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 1.043.313 (Tema 939), Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 10.12.2020; ADI 5.277, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 10.12.2020.

20.257, o STF admite mandado de segurança de parlamentar para impedir que proposta tendente a abolir cláusula pétrea seja sequer votada.⁸

Lidas em conjunto, essas decisões revelam o método e o objeto da proteção. O método: o núcleo essencial do inciso III não é a grafia do art. 2º nem o desenho orgânico de 1988, mas os valores que a separação conquistou, a reserva da decisão material ao Legislativo, a vinculação do Executivo à lei que executa e a autocontenção do Judiciário que controla sem substituir. O objeto: não se trata da simples existência de três Poderes, mas da efetividade da divisão de funções entre eles; quando o STF fala em legalidade suficiente, em legislador negativo e em freios e contrapesos, está descrevendo as condições de uma separação que opera, e não apenas de uma separação que se proclama. Disso decorre o corolário que autoriza a tese deste artigo: se é inconstitucional a emenda que esvazia essas condições, a emenda que as adensa é a realização mais alta do poder constituinte derivado, pois não apenas respeita o limite, cumpre a finalidade que o limite protege. E há uma simetria decisiva: se delegação em branco ao Executivo em matéria de alíquota é abdicação do Legislativo, como fixado no Tema 939, então a legislação tributária por convênio, decreto e autuação é abdicação em escala, e a sua supressão é fortalecimento da cláusula. As cláusulas pétreas protegem funções, não compartimentos temáticos da Constituição.

4. A separação dos Poderes e a condição de legalidade

Não há separação sem lei que o poder obedeça. Locke, antes de Montesquieu, separou o Legislativo do Executivo por razão estrutural, não estética: quem faz a lei não deve executá-la sem controle, sob pena de fazer leis à própria conveniência e de eximir-se de obedecê-las.⁹ A separação nasce, portanto, como garantia de que a lei valha igualmente para quem a faz e para quem a aplica; e o primeiro sinal de sua corrosão é o aplicador que reescreve a norma no ato de aplicá-la. Montesquieu deu ao princípio a fórmula que o constitucionalismo repete: “para que não se possa abusar do poder, é preciso que, pela disposição das coisas, o poder freie o poder”.¹⁰ Não pretendia eficiência; pretendia impedir o despotismo, e o Brasil de 1937 e de 1969 confirmou a genealogia pela negativa. Madison converteu a separação em engenharia de

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MS 20.257, Red. p/ acórdão Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, j. 08.10.1980.

⁹ LOCKE, John. *Segundo Tratado sobre o Governo Civil*. Tradução de Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Vozes, 1994, Capítulo XII, § 143.

¹⁰ MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. *O Espírito das Leis*. Tradução de Cristina Murachco. 2ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2000, Livro XI, Capítulo IV.

incentivos: “a ambição deve ser posta para neutralizar a ambição”, e cada departamento precisa de meios constitucionais próprios para resistir à invasão dos demais.¹¹ A Declaração de 1789, no art. 16, extraiu a consequência: sociedade em que a separação dos poderes não está determinada “não tem Constituição”.¹² Não tem Constituição: uma Carta sem separação de Poderes é texto, não é ordem jurídica.

Kelsen deu forma jurídica a essa exigência. A ordem jurídica é escalonada: cada norma inferior é produzida no quadro traçado pela superior, e o ato de aplicação é sempre, ao mesmo tempo, ato de criação dentro de uma moldura.¹³ A separação dos Poderes, lida com Kelsen, é a garantia de que cada degrau da pirâmide seja produzido pelo órgão competente e nos limites do degrau anterior: a Constituição define a moldura, a lei preenche a moldura, o regulamento executa a lei, o ato administrativo aplica o regulamento. Quando o regulamento reescreve a lei, ou quando o ato administrativo cria o que a lei não previu, a pirâmide é corrompida por dentro, sem que nenhum tanque saia da caserna. A separação deixa de ser proclamação política e passa a ser propriedade estrutural do sistema de fontes.

Geraldo Ataliba deu à separação sua face tributária. A legalidade estrita em matéria de tributos não é tecnicismo; é a própria separação dos Poderes aplicada ao bolso do cidadão. O tributo é decisão política que só o representante do povo pode tomar, e o Executivo, ao arrecadar, exerce função estritamente vinculada, sem margem de conveniência: onde a lei cede lugar ao ato administrativo, o Legislativo se retira e o Executivo ocupa o vácuo.¹⁴ Sampaio Dória já dissera, em 1964, que a “rígida submissão do executivo à lei em geral, e à norma tributária em particular” é axioma das teorias constitucionais contemporâneas, que corta “as asas a qualquer fantasia ou aventura arbitrária”.¹⁵ A qualidade da separação dos Poderes mede-se, no campo tributário, pela distância entre a lei votada e a lei aplicada.

¹¹ HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O Federalista*, nº 51.

¹² FRANÇA. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, art. 16.

¹³ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, cit., p. 246-250 e 387-397, sobre a estrutura escalonada da ordem jurídica e a interpretação como moldura.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004; ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, cit., sobre a legalidade tributária como expressão do princípio republicano e da separação dos Poderes.

¹⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*. Tese de livre-docência. São Paulo: Faculdade de Direito da USP, 1964, p. 13.

5. Entre a folha de papel e a força normativa: a separação precisa de condições materiais

Separação formalmente petrificada pode ser separação materialmente esvaziada. Lassalle advertiu que a Constituição escrita que não corresponde aos fatores reais de poder não passa de uma folha de papel.¹⁶ Konrad Hesse respondeu que a Constituição possui força normativa própria, capaz de conformar a realidade, desde que exista vontade de Constituição e desde que suas normas encontrem condições de realização.¹⁷ Aplicada à separação dos Poderes, a lição é dupla: proclamar no art. 2º que os Poderes são independentes e permitir que o Fisco legisle por portaria é dar razão a Lassalle; construir as condições institucionais para que a lei votada seja a lei aplicada é dar razão a Hesse. A EC 132/2023 é um capítulo dessa segunda história: converteu a promessa de legalidade em arquitetura normativa operante.

Douglass North fornece o elo entre a norma e a sua efetividade. Instituições são as regras do jogo que estruturam os incentivos da vida política e econômica, e é a sua qualidade, não apenas a sua forma, que determina o desempenho das nações no tempo.¹⁸ A pergunta decisiva sobre a separação dos Poderes no campo tributário é, portanto, institucional: as regras do jogo levam o Executivo a executar a lei ou a reescrevê-la? Segue-se um corolário que sustenta todo este artigo: normas que devolvem ao Legislativo a decisão material e vinculam o Executivo à sua execução qualificam a separação dos Poderes; e normas que as degradam, ainda que não toquem na literalidade do art. 60, § 4º, III, atingem o seu núcleo.

¹⁶ LASSALLE, Ferdinand. *A essência da Constituição*. 6ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

¹⁷ HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

¹⁸ NORTH, Douglass C. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

6. A patologia que a reforma atacou: a resistência dos fiscos à legalidade e o Convênio 66/88

O circuito da assombração infralegal e o exorcismo da EC 132/2023



Figura 3. O circuito da assombração infralegal: no sistema anterior, hipercomplexidade, captura do Legislativo, convênio, ato infralegal, sigilo e homologação apartavam a lei votada da lei aplicada e entregavam ao Judiciário a voz da legalidade.

O Fisco brasileiro legislava sob a proteção da complexidade. Vito Tanzi descreveu o mecanismo: os sistemas tributários “são frequentemente desenhados por burocratas governamentais”, o Legislativo “então aprova as leis fiscais, às vezes com algumas modificações”, e a complexidade cresce pela assimetria de informação entre quem propõe as mudanças, que “frequentemente possui as informações completas”, e os representantes do público, “que possuem muito menos informações”.¹⁹ Vinte e sete legislações estaduais, cinco mil quinhentas e setenta municipais e a legislação federal de PIS, COFINS e IPI formavam um sistema que ninguém dominava inteiro. Um Parlamento que aprova o que não consegue ler não delibera; homologa. E um Fisco que redige o que o Parlamento homologa não executa a lei; escreve-a. Rawls advertira contra “formas de autoritarismo que encontram guarida em leis abstratas altamente complexas e em obscuros processos de concretização normativa”, nas quais

¹⁹ TANZI, Vito. Complexidade na tributação: origem e consequências. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (Coord.). *Transparência Fiscal & Desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013, p. 201-207.

“governantes podem interpretar normas como bem entendem”.²⁰ A complexidade é o decreto-lei da democracia.

O caso exemplar dessa resistência é o Convênio ICMS 66/88, e ele deve ser lido como dependência de trajetória. O art. 34, § 8º, do ADCT dispôs que, se em sessenta dias não fosse editada a lei complementar do ICMS, os Estados fixariam por convênio “normas para regular provisoriamente a matéria”.²¹ O Convênio 66/88, celebrado em 14 de dezembro de 1988 e redigido pelas Fazendas estaduais reunidas no Confaz, vigorou como lei complementar de fato por quase oito anos, até a Lei Kandir, de 1996. O provisório tornou-se permanente; o Executivo estadual, coletivamente reunido, ocupou o lugar do Congresso Nacional; e, ao ocupá-lo, escreveu a lei à própria conveniência: restringiu o crédito ao insumo físico, disciplinou a substituição tributária e impôs o estorno proporcional nas reduções de base de cálculo, dispositivo que a LC 87/96 teve de revogar expressamente.²² Paul Pierson explica o que se seguiu: instituições provisórias geram retornos crescentes, criam interesses, rotinas e expertise em torno de si, e o custo de abandoná-las cresce a cada ano em que sobrevivem.²³ A Lei Kandir não partiu de uma folha em branco; partiu do convênio. As categorias que o Confaz consolidou sem mandato para consolidar, o crédito físico, a substituição tributária, a técnica do estorno, atravessaram a lei complementar e chegaram vivas ao século XXI. O ICMS que a EC 132/2023 extinguiu era, em boa medida, o ICMS que o Executivo escrevera em 1988 no lugar do Legislativo.

O convênio foi o instrumento maior; os menores eram cotidianos. Demonstrei em *ICMS Guerra Fiscal* que a expressão “redução de base de cálculo” nasceu como conceito-solução com cinco funções: driblar a alíquota uniforme do Senado, contornar a exigência de lei para alíquota e para exclusão do crédito, iludir a regra de que isenção decorre de lei e dificultar o controle do STF, “dado que havia à época dúvida acerca do cabimento de controle direto sobre

²⁰ RAWLS, John, apud CORRÊA, 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. 108.

²¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, art. 34, § 8º.

²² BRASIL. Convênio ICMS 66, de 14 de dezembro de 1988; BRASIL. Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996. Sobre a revogação, pela LC 87/96, do dispositivo do Convênio 66/88 que autorizava o estorno proporcional nas reduções de base de cálculo, ver SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *ICMS Guerra Fiscal: redução da base de cálculo para fraudar a Constituição Federal*. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 2020, item 3.5 e conclusão C3.

²³ PIERSON, Paul. Increasing returns, path dependence, and the study of politics. *American Political Science Review*, v. 94, n. 2, 2000, p. 251-267.

meros decretos”.²⁴ O decreto estadual que reduz base de cálculo é o decreto-lei que a Constituição de 1988 baniu, retornando pela janela dos fundos da tributação. Freud chamou de *unheimlich* aquilo que deveria estar recalcado e insiste em retornar sob outra forma.²⁵ É a metáfora exata: a Constituição recalcou o decreto-lei, e o autoritarismo normativo retornou disfarçado de portaria, de instrução normativa, de pauta fiscal e de regulamento de ICMS. Não houve golpe. Houve assombração: a mesma usurpação de 1937 e de 1969, sem tanque, sem general, apenas com carimbo.

A assombração operava por três engrenagens, que documentei como deformidades da legalidade. A primeira é o sigilo fiscal: a lei que se aplica não é a lei que se lê, é a que se revela no auto de infração, e o auto é sigiloso; no dilema do agente K, a mudança de governo produz mudança de interpretação sem mudança de lei, e o sigilo cumpre a função de “criar a possibilidade de nova fonte de receita tributária, sem a necessária submissão a nova lei autorizativa”.²⁶ A segunda é a maldição do lançamento por homologação: o Fisco omite-se de informar sua interpretação, transfere ao contribuinte o dever de interpretar e pagar em trinta dias, e reserva a si cinco anos para autuar com a interpretação mais conveniente à arrecadação; o contribuinte tornou-se legislador de si mesmo, sob risco, e o Fisco, legislador retroativo, sem risco.²⁷ A terceira é o planejamento tributário ao contrário: a administração explorando lacunas e conceitos indeterminados para cobrar mais, com autos de infração que contradizem a comunicação normativa dos próprios tribunais administrativos.²⁸ O destino do circuito é o Judiciário, convidado a ser “a voz da legalidade prática, acumulando as tarefas de julgar, efetivamente legislar e cobrar as dívidas”.²⁹ Era essa a velha assombração que rondava o art.

²⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *ICMS Guerra Fiscal*, cit., item 2.1, p. 27-29; sobre as cláusulas autorizativas do Confaz como devolução aos Estados da competência que a Constituição lhes retirou, item 5.4 e conclusão C5, p. 75-78 e 114-115.

²⁵ FREUD, Sigmund. *O infamiliar (Das Unheimliche)*. Tradução de Ernani Chaves e Pedro Heliodoro Tavares. Belo Horizonte: Autêntica, 2019.

²⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 2020, Capítulo 1 e Capítulo 10, diretivas II e III, p. 549-551; CORRÊA; SANTI. *Transparência e legalidade*, cit., p. 10-18.

²⁷ CORRÊA; SANTI. *Transparência e legalidade*, cit., p. 106-107; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, Capítulo IX, itens 10.2 e 10.3; SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Índice de Transparência Fiscal do Contencioso Administrativo Tributário (ICAT)*. São Paulo: Max Limonad, 2020, p. 23-24.

²⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka*, cit., Capítulo 2; ALM, James. Um sistema tributário transparente desencorajaria o “planejamento tributário agressivo”? In: SANTI et al. (Coord.). *Transparência Fiscal & Desenvolvimento*, cit., p. 277, nota 2, sobre a complexidade como fonte da discricionariedade que gera incerteza.

²⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *ICMS Guerra Fiscal*, cit., Nota à 2ª edição, p. 15-16; sobre a oscilação da jurisprudência do STF na matéria, do RE 161.257 ao RE 635.688, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j.

2º da Constituição: o Legislativo homologava, o Executivo legislava, o Judiciário administrava. Cada Poder fora do seu lugar, e nenhum decreto-lei à vista.

7. O mapa normativo: os dispositivos da EC 132/2023 que efetivaram a separação dos Poderes

A tese exige demonstração dispositivo por dispositivo. A EC 132/2023 efetivou a separação dos Poderes por cinco vias normativas identificáveis no texto constitucional, cada qual dialogando com um elemento do núcleo protegido pelo art. 60, § 4º, III: a reserva da decisão ao Legislativo, a vinculação do Executivo à lei, a impessoalidade do agente que aplica, a produção pública da legalidade concreta e a autocontenção do Judiciário.

7.1. A reserva de lei complementar e a alíquota por lei específica (arts. 156-A, caput e § 1º, I, V e VI; 149-B)

A primeira via é a mais estrutural. O art. 156-A determina que o IBS seja “instituído por lei complementar”, com “legislação única e uniforme em todo o território nacional” (§ 1º, I), e o art. 149-B ordena que CBS e IBS observem as mesmas regras quanto a fatos geradores, bases de cálculo, sujeitos passivos, imunidades, regimes e creditamento.³⁰ Aos Estados e Municípios, os incisos V e VI reservam, por lei específica, apenas a alíquota, e uma alíquota uniforme para todas as operações. O elemento do núcleo aqui fortalecido é a reserva da decisão ao Legislativo. No sistema anterior, o que se tributava, sobre que base e com que créditos era decidido em 5.598 legislaturas e reescrito em milhares de regulamentos; agora a decisão material pertence ao Congresso Nacional, e a cada ente pertence o quanto, por lei votada pelos representantes que o eleitor elege. É a legalidade suficiente do Tema 939 em sua forma mais pura: delegação com baliza, nunca delegação em branco. Uma base, uma lei, um regulamento; e nenhum decreto legislando.

7.2. A vedação de incentivos e benefícios fiscais (arts. 156-A, § 1º, X; 195, § 16)

A segunda via extirpa a matéria-prima da usurpação. O art. 156-A, § 1º, X, estabelece que o IBS “não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos

16.10.2014, itens 5.7 e 6 e conclusões C4 e C6; sobre a negação, pelo CARF, de sua própria jurisprudência, *Kafka*, cit., Capítulo 3.

³⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, arts. 156-A, caput e § 1º, I, V e VI, e 149-B, na redação da Emenda Constitucional 132/2023; BRASIL. Lei Complementar 214, de 16 de janeiro de 2025. Sobre a LC 214/2025 como norma geral e lei de incidência do Sistema CBS/IBS, ver SANTI, Eurico Marcos Diniz de. A Federação como cláusula pétrea fortalecida. Texto em construção, 2026, item 6.4.

ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição”; e o art. 195, § 16, estende a regra à CBS.³¹ O elemento fortalecido é a vinculação do Executivo à lei. Durante cinquenta anos, o benefício fiscal foi o instrumento pelo qual o governador legislou por decreto, o Confaz legislou por convênio e a guerra fiscal substituiu a lei pelo balcão. A vedação não apenas encerra a guerra fiscal, como demonstrei no artigo sobre a Federação; encerra o ato pelo qual o Executivo mais frequentemente invadia a competência do Legislativo. Não há mais o que conceder por decreto, porque não há mais o que conceder: as exceções são *numerus clausus* constitucional, e a Constituição só se altera pelo quórum e pela deliberação que a separação dos Poderes exige. O que o STF combateu caso a caso, da ADI 429 ao RE 635.688, a EC 132/2023 resolveu por desenho. A exceção deixou de ser mercadoria e voltou a ser decisão do constituinte.

7.3. O regulamento único, a interpretação uniforme e a transparência: o agente fiscal como agente de Estado (arts. 156-B, I; 145, § 3º)

A terceira via é a transformação do sujeito. O art. 156-B, I, atribui ao Comitê Gestor do IBS, exclusivamente e de forma integrada, a competência de “editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto”; a LC 214/2025 institui os órgãos de harmonização entre o Comitê Gestor e a Receita Federal; e o art. 145, § 3º, elevou a transparência a princípio do Sistema Tributário Nacional.³² O elemento fortalecido é a impessoalidade do agente que aplica a lei. Acabou a legislação por regulamento: o regulamento é único, é nacional, e sua função é executar a lei complementar, não recriá-la; qualquer disposição que move a hipótese de incidência é sindicável por confronto direto com uma única lei, e não mais escondida entre milhares. E acabou a interpretação por governo: a uniformização é competência institucional, exercida por órgão paritário e permanente, não pelo Secretário de Fazenda nomeado pelo chefe do Executivo de plantão. Sob transparência, o entendimento histórico da fiscalização consolida-se social e juridicamente; a mudança de interpretação exige mudança institucional discutida em público; e o auditor, que o sigilo desprotegia diante do superior hierárquico, ganha relevância e repercussão jurídica para seus atos interpretativos.³³

³¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, arts. 156-A, § 1º, X, e 195, § 16, na redação da Emenda Constitucional 132/2023.

³² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, arts. 156-B, I, e 145, § 3º, na redação da Emenda Constitucional 132/2023; BRASIL. Lei Complementar 214/2025, disposições sobre o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias.

³³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka*, cit., Capítulo 10, diretivas I e IV, p. 547 e 553.

O agente fiscal deixa de ser instrumento da meta de arrecadação e volta a ser o que Menéndez e Tipke sempre disseram que ele é: agente de todos os contribuintes na aplicação isonômica da lei, cujo interesse “não é a arrecadação pura e simples, é garantir que todo cidadão contribua na exata medida da lei. Nem mais, nem menos”.³⁴ O agente fiscal empoderado em interpretar e aplicar a legalidade, sob transparência, é o Executivo no seu lugar: executando a lei, e não a substituindo. Servia ao governo de plantão; passou a servir ao Estado.

7.4. O fim das manobras do lançamento por homologação: split payment, apuração assistida e interpretação antecipada (LC 214/2025)

A quarta via ataca a engrenagem mais perversa. O lançamento por homologação foi criado nos anos 1950, quando a ausência de tecnologia justificava compartilhar com o contribuinte a constituição do crédito, e converteu-se, na hipercomplexidade, em herança maldita: o contribuinte interpreta em trinta dias e o Fisco revisa em cinco anos, sem que a homologação expressa jamais ocorra.³⁵ O elemento fortalecido é a produção pública da legalidade concreta. A LC 214/2025 dissolve a maldição por três mecanismos: o split payment, que recolhe o tributo na própria liquidação financeira da operação, sem passar pela apuração unilateral do contribuinte; a apuração assistida, pela qual o sistema, alimentado pelos documentos fiscais eletrônicos, calcula débitos e créditos e oferece ao contribuinte a apuração pré-preenchida; e a interpretação autêntica antecipada, orientação pública e conjunta da administração e dos profissionais que aplicam a lei, que reduz a assimetria de informação antes de qualquer autuação.³⁶ Os três convergem para um só resultado: a legalidade concreta deixa de ser produzida pelo particular sob risco e negada pelo Fisco por autuação, e passa a ser produzida pelo Estado, de forma pública, uniforme e prévia. O contribuinte deixa de ser legislador de si mesmo; o Fisco deixa de ser legislador retroativo. A confissão de fato, no documento fiscal, substitui a confissão de dívida, no auto de infração, e a relação tributária, que era bilateral e

³⁴ CORRÊA; SANTI. *Transparência e legalidade*, cit., § 1.3, p. 50-52, com apoio em MENÉNDEZ, Agustín José. *Justifying Taxes: some elements for a general theory of democratic tax law*. Dordrecht: Kluwer, 2001, p. 119 e 322, e em TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 25.

³⁵ CORRÊA; SANTI. *Transparência e legalidade*, cit., p. 106-107; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka*, cit., Capítulo 4.

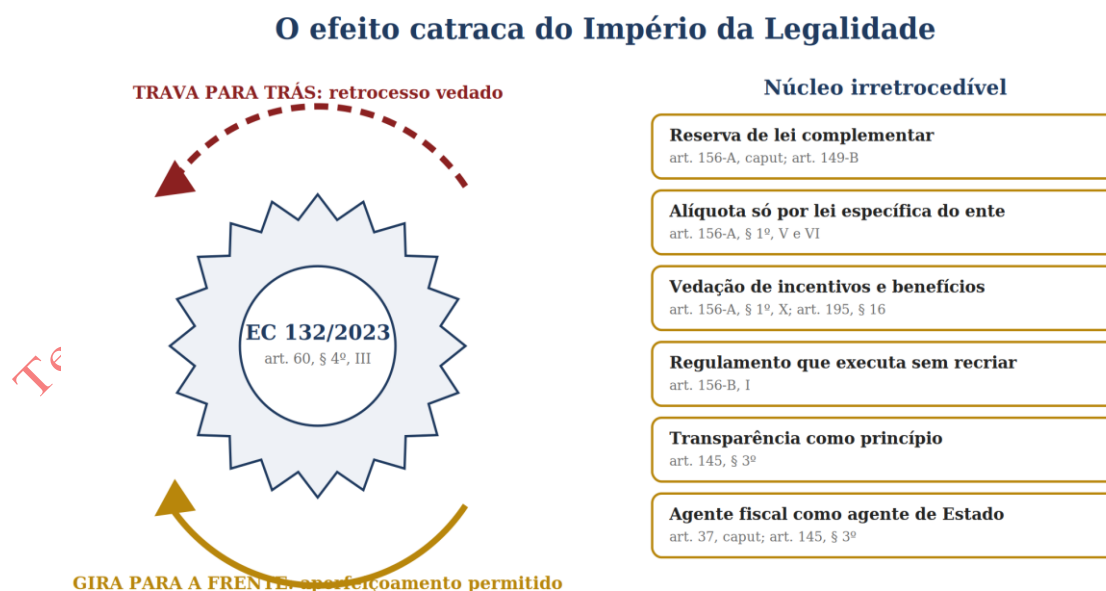
³⁶ BRASIL. Lei Complementar 214/2025, disposições sobre o recolhimento na liquidação financeira (split payment) e sobre a apuração assistida. Sobre a interpretação autêntica antecipada como política de redução de assimetria de informação, ver SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Freud e a reforma tributária. O Estado de S. Paulo*, 2026.

adversarial, torna-se plurissubjetiva e cooperativa, como ordena o princípio da cooperação do art. 145, § 3º.³⁷

7.5. O Judiciário devolvido ao lugar de legislador negativo (art. 2º, lido com o Tema 939)

A quinta via é consequência das quatro anteriores. Quando a lei é uma, nacional e complementar; quando o regulamento é único e a interpretação é uniforme; quando não há benefício por decreto nem autuação por surpresa, o volume da matéria que sobe ao Judiciário como legalidade prática a ser definida contrai-se estruturalmente. O elemento fortalecido é a autocontenção judicial. O Judiciário volta a fazer o que a jurisprudência do STF sempre disse que deve fazer: controlar a constitucionalidade das leis específicas e dos atos regulamentares, anular o que excede a moldura, sem instituir regime nem estender benefício por isonomia. O regulamento único é válido enquanto executa a LC 214/2025 dentro das balizas; a lei específica do ente é válida enquanto fixa apenas a alíquota; e a régua é a mesma da ADI 5.277. O legislador negativo recupera sua função porque o legislador positivo recuperou a sua. A divisão de trabalho que a Constituição de 1988 proclamou no art. 2º e petrificou no art. 60, § 4º, III, saiu do enunciado abstrato para a prática concreta da relação tributária, pela primeira vez na história republicana.

8. A vedação de retrocesso: o que não pode regredir



³⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*. 2ª edição. São Paulo: Thomson Reuters Brasil / Revista dos Tribunais, 2026, sobre a confissão de fato no documento fiscal em substituição à confissão de dívida no auto de infração e sobre a relação jurídica plurissubjetiva do Sistema CBS/IBS.

Figura 4. O efeito catraca do Império da Legalidade: os avanços que concretizam o núcleo essencial da separação dos Poderes podem ser aperfeiçoados, jamais desfeitos.

Avanços que concretizam cláusulas pétreas ganham blindagem contra o desfazimento. Canotilho formulou o princípio da proibição de retrocesso: uma vez que o legislador realiza o conteúdo de uma norma constitucional, o grau de concretização alcançado incorpora-se ao patrimônio jurídico protegido, e sua supressão pura e simples, sem compensação equivalente, viola a própria Constituição.³⁸ O raciocínio, desenvolvido para os direitos sociais, aplica-se com força redobrada à separação dos Poderes: se a reserva de lei complementar, a alíquota por lei específica, a vedação de incentivos, o regulamento único, a transparência e a produção pública da legalidade concreta realizam o núcleo essencial do art. 60, § 4º, III, emenda que os suprimisse não seria escolha legislativa ordinária; seria emenda tendente a abolir a separação dos Poderes. É o efeito catraca do Império da Legalidade: gira para a frente, trava para trás.

O critério permite separar, com precisão, o mutável do irretrocedível. Permanecem reformáveis os instrumentos: os procedimentos de creditamento, os prazos de transição, o desenho interno dos órgãos de harmonização, a arquitetura tecnológica do split payment e da apuração assistida; o poder de reforma pode aperfeiçoá-los e até substituí-los por mecanismos funcionalmente equivalentes. Tornaram-se irretrocedíveis, porém, as concretizações do núcleo: a reserva de lei complementar nacional para instituir o tributo e definir seus elementos materiais; a reserva de lei específica de cada ente para fixar a alíquota, e apenas a alíquota; a vedação de incentivos e benefícios não previstos na própria Constituição; o regulamento único que executa sem recriar; a uniformização institucional da interpretação por órgão paritário e permanente, não subordinado ao Executivo de qualquer ente; a transparência como princípio do sistema; e a produção pública e prévia da legalidade concreta, que retirou do contribuinte o ônus de interpretar sob risco e do Fisco a faculdade de autuar por surpresa. Emenda futura que devolvesse ao Executivo o poder de instituir ou modular o tributo por decreto, reabrisse a concessão de benefícios por ato infralegal ou por convênio autorizativo, subordinasse a interpretação do Comitê Gestor ao Ministério da Fazenda ou às Fazendas estaduais, restaurasse o sigilo sobre os atos de aplicação da lei ou ressuscitasse o lançamento por homologação como regra geral não modificaria a reforma: desfaria a separação dos Poderes que ela efetivou, e nasceria inconstitucional, sindicável pela via preventiva do MS 20.257.

³⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª edição. Coimbra: Almedina, 2003, sobre o princípio da proibição de retrocesso.

9. Conclusão: cada Poder no seu lugar

O percurso pode ser recapitulado em três proposições. Primeira: a história explica a petrificação, e a petrificação protege mais que um organograma; a separação dos Poderes tornou-se cláusula pétrea porque foi, entre 1824 e 1988, o princípio mais proclamado e o mais desfigurado, e a jurisprudência do STF, da ADI 2024 ao Tema 939, evidencia que o objeto protegido não é a distribuição orgânica dos Poderes, mas a reserva da decisão ao Legislativo, a vinculação do Executivo à lei e a autocontenção do Judiciário. Segunda: a separação do art. 2º não se exaure na existência de três Poderes; exige a condição de legalidade do seu exercício, pois Executivo que reescreve a lei que aplica não executa, legisla, como ensinam Locke, Montesquieu, Madison, Kelsen e Ataliba; e o sistema anterior era um continente de delegações em branco, do Convênio 66/88 ao decreto de redução de base, do sigilo à homologação, do auto de infração ao contencioso que convertia o Judiciário em legislador. Terceira: a EC 132/2023 adensou cada elemento do núcleo por dispositivos identificáveis, a reserva de lei complementar dos arts. 156-A e 149-B, a alíquota por lei específica dos incisos V e VI, a vedação de incentivos do inciso X, o regulamento único e a interpretação uniforme do art. 156-B, a transparência do art. 145, § 3º, e os mecanismos da LC 214/2025 que sepultaram a maldição do lançamento por homologação, de modo que esses avanços, concretizações diretas da cláusula pétrea, submetem-se à vedação de retrocesso.

Eis a inversão que sintetiza a tese. A EC 132/2023 não alterou a separação dos Poderes; alterou o aplicador da lei: onde havia Fisco que legislava, constituiu Executivo que executa; onde havia agente do governo de plantão, constituiu agente de Estado; onde havia legalidade oculta no auto de infração, instituiu legalidade pública no documento fiscal. Durante trinta e cinco anos, a assombração infralegal rondou o art. 2º da Constituição, sussurrando que os Poderes eram independentes enquanto o decreto-lei, banido pela porta da frente, retornava pela janela dos fundos da tributação. A reforma exorcizou essa assombração. E por isso o que ela construiu não pertence mais ao Secretário de Fazenda de ocasião, nem ao convênio de conjuntura: pertence à Constituição. O Legislativo voltou a decidir, o Executivo voltou a executar, o Judiciário voltou a controlar. 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.

Referências

- ALM, James. Um sistema tributário transparente desencorajaria o “planejamento tributário agressivo”? In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (Coord.). *Transparência Fiscal & Desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824.
- BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891.
- BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934.
- BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937.
- BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, e Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, com as alterações da Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023.
- BRASIL. Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975.
- BRASIL. Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.
- BRASIL. Lei Complementar 214, de 16 de janeiro de 2025.
- BRASIL. Convênio ICMS 66, de 14 de dezembro de 1988.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MS 20.257, Red. p/ acórdão Min. Moreira Alves, j. 08.10.1980.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3.367, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 13.04.2005.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2024, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 03.05.2007.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 635.688, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 16.10.2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 1.043.313 (Tema 939), Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.12.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5.277, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.12.2020.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª edição. Coimbra: Almedina, 2003.

COELHO, Isaias. No alvorecer de uma relação tributária humanista. Prefácio. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade*. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 2020.

CORREIA, André Rodrigues; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Transparência e legalidade como estratégias de valorização da atividade da autoridade tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2016.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*. Tese de livre-docência. São Paulo: Faculdade de Direito da USP, 1964.

FRANÇA. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789.

FREUD, Sigmund. *O infamiliar (Das Unheimliche)*. Tradução de Ernani Chaves e Pedro Heliodoro Tavares. Belo Horizonte: Autêntica, 2019.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O Federalista*. Tradução de Hiltomar Martins Oliveira. Belo Horizonte: Líder, 2003.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 7ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

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

LOCKE, John. *Segundo Tratado sobre o Governo Civil*. Tradução de Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Vozes, 1994.

MENÉNDEZ, Agustín José. *Justifying Taxes: some elements for a general theory of democratic tax law*. Dordrecht: Kluwer, 2001.

MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. *O Espírito das Leis*. Tradução de Cristina Murachco. 2ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

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

PIERSON, Paul. Increasing returns, path dependence, and the study of politics. *American Political Science Review*, v. 94, n. 2, 2000.

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 2020.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *ICMS Guerra Fiscal: redução da base de cálculo para fraudar a Constituição Federal*. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 2020.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*. 2ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Thomson Reuters Brasil / Revista dos Tribunais, 2026.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Índice de Transparência Fiscal do Contencioso Administrativo Tributário (ICAT)*. São Paulo: Max Limonad, 2020.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. A Federação como cláusula pétrea fortalecida: a EC 132/2023 e o CGIBS, o motor institucional do pacto federativo. Texto em construção, 2026.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. A qualificação do voto: como a EC 132/2023 fortaleceu a cláusula pétrea da soberania popular. Texto em construção, 2026.

TANZI, Vito. Complexidade na tributação: origem e consequências. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (Coord.). *Transparência Fiscal & Desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

Texto inédito, em construção e sob revisão dos pares. Não circular