

A virada antropocêntrica: como a EC 132/2023 fortaleceu a cláusula pétrea dos direitos e garantias individuais do art. 60, § 4º, IV, da CF88

Do art. 5º e do art. 150 ao art. 60, § 4º, IV, da Constituição: os dispositivos da reforma tributária que fizeram do cidadão pessoa física o titular visível de direitos perante o poder de tributar, e que 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”.

A virada antropocêntrica da EC 132/2023

A reforma não criou direitos novos; criou o sujeito deles

Antes: o contribuinte invisível

Empresa como sujeito aparente biombo sem voto nem personalidade política
Imposto por dentro, oculto no preço ninguém sabe quanto, a quem, por quê
Cascata e crédito restrito resíduo tributário acumulado na cadeia
Homologação e autuação retroativa cinco anos de risco, multas de até 150%
Benefício por balcão guerra fiscal decidida entre governos e grandes empresas

objeto da arrecadação

Depois: o cidadão titular

Pessoa física como sujeito real 210 milhões de consumidores e eleitores
Imposto por fora, destacado na nota art. 156-A, § 1º, IX; art. 145, § 3º
Não cumulatividade plena art. 156-A, § 1º, VIII: empresa com resultado zero
Apuração assistida e crédito de ofício LC 214/2025: legalidade pública e prévia
Alíquota uniforme, cashback, cesta básica art. 156-A, § 1º, VI e X; § 5º, VIII; art. 8º da EC 132

titular de direitos

Figura 1. A virada antropocêntrica: a EC 132/2023 retirou a tributação do consumo do biombo das pessoas jurídicas e a entregou, visível e discutível, ao cidadão pessoa física, que passa de objeto da arrecadação a titular de direitos.

Resumo: Este artigo sustenta, com fundamentação histórica, dogmática e apoio nos clássicos do constitucionalismo e do direito tributário, uma tese precisa: a Emenda Constitucional 132/2023 fortaleceu materialmente a cláusula pétrea dos direitos e garantias individuais (art. 60, § 4º, IV, da Constituição de 1988) ao criar o sujeito visível desses direitos no campo da tributação do consumo. O artigo reconstrói o histórico e as razões da petrificação, dos direitos do contribuinte declarados desde a Magna Carta e o art. 179 da Carta de 1824 até a blindagem de 1988; demonstra, a partir da ADI 939 e de sua descendência, que o inciso IV não se confina à topografia do art. 5º e protege as garantias do contribuinte onde quer que estejam; e identifica a patologia que a reforma atacou: o contribuinte invisível, que financiava o Estado às cegas por um tributo calculado por dentro, acumulado em cascata, decidido em balcões entre governos e empresas e cobrado por autuações retroativas. Nessa moldura, o artigo mapeia os dispositivos da EC 132/2023 que operaram a virada antropocêntrica, o imposto por fora destacado na nota, a alíquota uniforme com reduções taxativas e a vedação de benefícios, a não cumulatividade plena com crédito vinculado ao pagamento, a apuração assistida que sepulta o lançamento por homologação e a tributação no destino que cria a trava política à carga tributária, e demonstra por que esses avanços, uma vez incorporados ao núcleo essencial da cláusula pétrea, não admitem retrocesso. Com apoio nas teses de governança em rede de Manuel Castells e de regulação responsiva de John Braithwaite, que o Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP trouxe ao debate brasileiro em 2013, o artigo demonstra que a reforma responde à pergunta de Juvenal, quem vigia os vigilantes, deslocando para o cidadão o posto de vigilância sobre as autoridades públicas. A conclusão inverte a relação tradicional entre cidadão e Estado fiscal: não é o cidadão que serve à soberania; a soberania e os servidores públicos servem ao cidadão, porque todo poder emana do povo.

Palavras-chave: Direitos e garantias individuais; cláusulas pétreas; Emenda Constitucional 132/2023; cidadania fiscal; governança em rede; regulação responsiva; contribuinte de fato; transparência tributária; não cumulatividade; lançamento por homologação; vedação de retrocesso.

1. Introdução: todo poder emana do povo, mas o povo não sabia quanto pagava

A tese deste artigo é direta. O art. 1º, parágrafo único, da Constituição de 1988 afirma que todo poder emana do povo; o art. 5º declara os direitos individuais; o art. 150 declara as garantias do contribuinte; e o art. 60, § 4º, IV, petrifica umas e outras. Entre esses dispositivos existe uma premissa silenciosa que o sistema tributário anterior desmentia todos os dias: direitos só existem para quem pode exercê-los, e ninguém exerce o direito de saber quanto paga, a quem paga e por que paga quando o tributo vem escondido no preço, decidido por governos em negociação com empresas e cobrado, anos depois, por autuação.

O consumidor brasileiro, mais de duzentos e dez milhões de pessoas físicas, pagava o maior imposto sobre valor agregado do mundo sem jamais ter sido informado disso.¹ Era titular de todos os direitos do art. 5º e de todas as garantias do art. 150, e não era sujeito de nenhum deles no campo em que mais importava. Direito sem sujeito visível é folha de papel.

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 uma reforma antropocêntrica, porque retirou a deliberação sobre o tributo do biombo das pessoas jurídicas, que não votam e não têm personalidade política, e a entregou às pessoas físicas, que votam e pagam. A reforma não criou direitos novos; criou o sujeito deles. Ao fazê-lo, não modificou uma vírgula do art. 60, § 4º, IV; fortaleceu, porém, o seu núcleo essencial.

O percurso argumentativo obedece a sete passos: o histórico e as razões que fizeram dos direitos individuais uma cláusula pétrea; a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que revela o verdadeiro objeto dessa proteção; o fundamento dos direitos do contribuinte nos clássicos; a força normativa desses direitos contra sua redução a folha de papel; a patologia do contribuinte invisível; o mapa dos dispositivos da EC 132/2023 que operaram a virada; e a demonstração de que esses avanços não admitem regressão.

¹ FOLHA DE S.PAULO. Agora quem paga tributo sobre consumo não são mais as empresas, diz coautor da reforma tributária. Entrevista com Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo, agosto de 2026, caderno de economia, p. A15.

2. Histórico e razões: por que os direitos individuais se tornaram cláusula pétrea

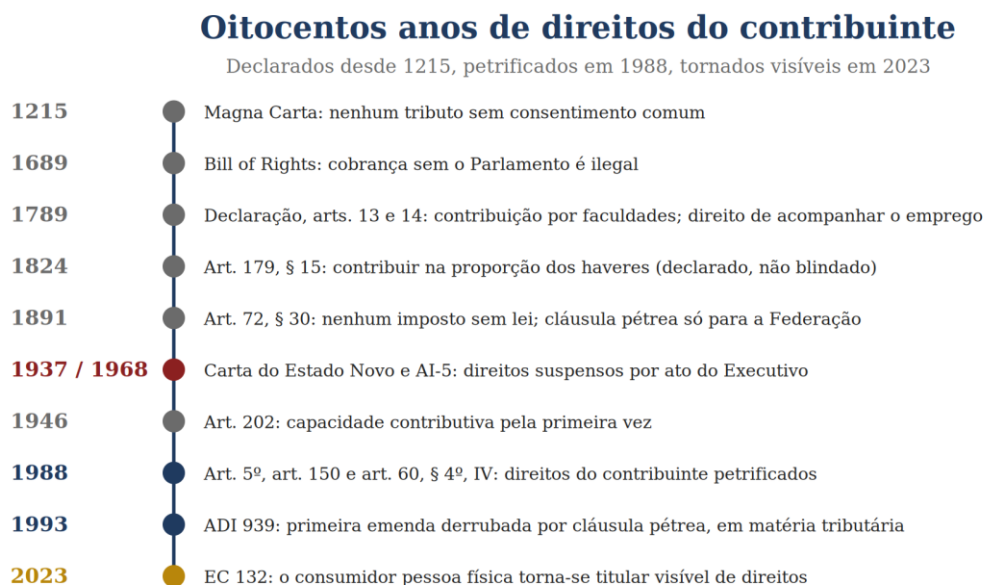


Figura 2. Oitocentos anos de direitos do contribuinte: declarados desde a Magna Carta, petrificados apenas em 1988, batizados pela ADI 939 em matéria tributária e tornados visíveis pela EC 132/2023.

A petrificação dos direitos é filha da memória, e a memória do direito do contribuinte é a mais longa de todas. O direito fundamental mais antigo do Ocidente é tributário: a Magna Carta de 1215 proibiu ao rei exigir auxílio ou escudagem sem o consentimento comum do reino;² o Bill of Rights de 1689 declarou ilegal a cobrança de dinheiro para a Coroa sem concessão do Parlamento;³ e a Declaração de 1789 deu ao princípio sua forma definitiva nos arts. 13 e 14, com a contribuição comum repartida “em razão das suas faculdades” e o direito de todos os cidadãos de constatar a necessidade da contribuição pública, consenti-la livremente, acompanhar-lhe o emprego e determinar-lhe a quota, a base, a cobrança e a duração.⁴ No Brasil, o art. 179 da Carta de 1824 inaugurou a tradição: o inciso XV dispôs que ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado “em proporção dos seus haveres”, ao lado da inviolabilidade da propriedade e da legalidade.⁵ A Constituição de 1891 fixou no art. 72, § 30, que nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de lei; a de

² INGLATERRA. Magna Carta, de 15 de junho de 1215, cláusula 12.

³ INGLATERRA. Bill of Rights, de 16 de dezembro de 1689, item 4.

⁴ FRANÇA. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, arts. 13 e 14.

⁵ BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824, art. 179, §§ 1º, 15 e 22.

1934 ampliou a declaração de direitos; a de 1946 introduziu, no art. 202, a capacidade contributiva; e a de 1988 fez o que nenhuma anterior fizera: declarou os direitos no art. 5º, declarou as garantias do contribuinte no art. 150, cujo caput as chama de “garantias asseguradas ao contribuinte”, e petrificou ambas no art. 60, § 4º, IV.⁶ Foram cento e sessenta e quatro anos entre a declaração de 1824 e a blindagem de 1988.

A trajetória das cláusulas pétreas brasileiras explica esse atraso. A primeira surgiu na Constituição de 1891, art. 90, § 4º, com dois objetos, a forma republicano-federativa e a igualdade de representação dos Estados no Senado; a de 1934 reduziu a um; a Carta de 1937 não reproduziu cláusula alguma, e não precisava, porque o art. 186 mantinha o estado de emergência e o art. 180 dava ao Presidente o decreto-lei; a de 1946 restaurou a proteção da Federação e da República; e as de 1967 e 1969 a conservaram no texto enquanto o AI-5 suspendia o habeas corpus e os direitos políticos.⁷ Os direitos individuais estiveram fora de todas essas listas. Eram declarados desde 1824, mas o constituinte jamais os julgara dignos de blindagem, porque a blindagem sempre protegeu a arquitetura do poder, e não a pessoa contra o poder. A Constituinte de 1987-88, composta por uma geração que vivera a suspensão dos direitos na própria pele, corrigiu essa lacuna com um modelo que não era americano nem francês, mas alemão: o art. 79, § 3º, da Lei Fundamental de Bonn, escrito por quem vira Weimar ser desmontada por via legal.⁸ Os incisos I, II e III do art. 60, § 4º, protegem a organização do Estado; o inciso IV protege a pessoa contra o Estado.

As razões da petrificação são, portanto, três, e formam uma tríade precisa. A primeira é a memória: o inciso IV responde ao AI-5, que suspendeu garantias por ato unilateral do Executivo, e à tradição fiscal do Estado Novo, em que, como registrou Isaias Coelho, fiscais “tinham enorme poder de exação” e “recebiam uma porcentagem das multas que aplicavam”.⁹ A segunda é a lição institucional: a história provou que direitos declarados em texto emendável são direitos revogáveis; só a cláusula pétrea os subtrai à vontade das majorias de ocasião. A terceira é a mais profunda: o tributo, na origem, “significa pagamento por submissão,

⁶ BRASIL. Constituição de 1891, art. 72, § 30; Constituição de 1934, art. 113; Constituição de 1946, arts. 141 e 202; Constituição de 1988, arts. 5º, 150, caput, e 60, § 4º, IV.

⁷ BRASIL. Constituição de 1891, art. 90, § 4º; Constituição de 1934, art. 178, § 5º; Constituição de 1937, arts. 174, 180 e 186; Constituição de 1946, art. 217, § 6º; Constituição de 1967, art. 50, § 1º; Emenda Constitucional nº 1, de 1969, art. 47, § 1º; Ato Institucional nº 5, de 13 de dezembro de 1968, arts. 4º, 5º e 10.

⁸ ALEMANHA. Lei Fundamental para a República Federal da Alemanha, de 23 de maio de 1949, art. 79, § 3º.

⁹ 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.

contribuição extraída de povos ocupados e oprimidos”, e “somente começa a ser justificado quando se transforma em contribuição de cidadãos para a causa comum”, o que “pressupõe liberdade política, tratamento igualitário, cidadania”.¹⁰ O constituinte não petrificou palavras; petrificou a condição de cidadão de quem paga. E o inciso IV foi batizado, cinco anos depois de nascer, por um tributo: a ADI 939, de 1993, foi a primeira vez em que o Supremo derrubou uma emenda constitucional por violação de cláusula pétrea, e o fez para proteger o contribuinte. O contribuinte não é hóspede do art. 60, § 4º, IV. É o seu primeiro titular reconhecido.

3. A jurisprudência do STF: não a topografia do art. 5º, mas a posição da pessoa perante o poder de tributar

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal confirma que o objeto protegido transcende a localização dos direitos no texto. Cinco assentos o demonstram. Primeiro: garantias do contribuinte são direitos individuais; na ADI 939, relator o Ministro Sydney Sanches, o Tribunal declarou inconstitucional a EC 3/93 na parte em que subtraía o IPMF à anterioridade e às imunidades, fixando que o art. 150 abriga garantias individuais protegidas pelo inciso IV ainda que situadas fora do art. 5º.¹¹ Segundo: cláusula pétrea protege o núcleo essencial, não a literalidade; na ADI 2024, o Tribunal assentou que as limitações materiais ao poder de reforma vedam apenas emendas tendentes a abolir os princípios e institutos protegidos, não a sua disciplina original.¹² Terceiro: o inciso IV protege o núcleo, não cada direito; na ADI 3.105, sobre a contribuição dos inativos, o Tribunal fixou que nem todo direito subjetivo é cláusula pétrea, e que a proteção alcança o essencial da posição jurídica da pessoa perante o Estado, o que fornece a régua para distinguir o reformável do irretrocedível.¹³ Quarto: o tributo escondido no preço viola a Constituição; no RE 574.706, o Tribunal decidiu que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, porque o valor do tributo não é receita do contribuinte e sim do Estado, e ao fazê-lo condenou a lógica do cálculo por dentro que a EC 132/2023 viria a eliminar.¹⁴ Quinto: a proteção é tão intensa que alcança a própria deliberação parlamentar;

¹⁰ COELHO, Isaias. No alvorecer de uma relação tributária humanista, cit., p. 87.

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 939, Rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, j. 15.12.1993.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2024, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 03.05.2007.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3.105, Red. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, j. 18.08.2004.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 574.706 (Tema 69 da repercussão geral), Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017.

desde o MS 20.257, o STF admite mandado de segurança de parlamentar para impedir que proposta tendente a abolir cláusula pétrea seja sequer votada.¹⁵

Lidas em conjunto, essas decisões revelam o método e o objeto da proteção. O método: o núcleo essencial do inciso IV não é a lista do art. 5º, nem a lista do art. 150, mas a posição da pessoa perante o poder de tributar, o que a ADI 939 chamou de garantias e a doutrina, desde Rui Barbosa, distingue dos direitos que elas asseguram. O objeto: não se trata da simples declaração de direitos, mas da possibilidade efetiva de exercê-los; quando o STF fala em anterioridade, em imunidade e em base de cálculo que não pode conter tributo alheio, está descrevendo as condições de um direito que opera, e não apenas de um direito 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 subtrair um tributo à anterioridade é abolir garantia individual, como fixado na ADI 939, então subtrair o cidadão ao conhecimento do tributo que paga é abolição em silêncio, e a sua superação é fortalecimento da cláusula. As cláusulas pétreas protegem pessoas, não compartimentos temáticos da Constituição.**

4. Os direitos do contribuinte nos clássicos: direito, garantia e sujeito

Não há direito sem sujeito que o exerça. Locke fundou a tributação no consentimento: o governo não pode tomar parte alguma da propriedade sem o consentimento do povo, porque de outro modo a propriedade não seria propriedade.¹⁶ O direito do contribuinte nasce, portanto, como direito de propriedade exercido pelo cidadão, e não como concessão do soberano; e o primeiro sinal de sua corrosão é o cidadão que paga sem saber. Rui Barbosa deu ao constitucionalismo brasileiro a distinção que dá sentido ao inciso IV: os direitos são disposições declaratórias, que reconhecem posições de vantagem; as garantias são disposições assecuratórias, que criam os instrumentos de defesa contra o arbítrio.¹⁷ Proteger os direitos sem blindar as garantias deixa o cidadão desarmado; por isso o art. 60, § 4º, IV, fala em “direitos e garantias”, e por isso a ADI 939 estendeu a proteção às garantias do art. 150. Ricardo Lobo

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MS 20.257, Red. p/ acórdão Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, j. 08.10.1980.

¹⁶ LOCKE, John. *Segundo Tratado sobre o Governo Civil*. Tradução de Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Vozes, 1994, Capítulo XI, §§ 138 a 140.

¹⁷ BARBOSA, Rui. *Comentários à Constituição Federal Brasileira*. Coligidos e ordenados por Homero Pires. São Paulo: Saraiva, 1933, v. V, p. 181 e seguintes.

Torres deu o passo seguinte: os direitos fundamentais do contribuinte são pré-constitucionais, limitam o poder de tributar antes mesmo de a Constituição os declarar, e a liberdade é o fundamento que o tributo deve respeitar, e não a consequência que o Estado concede.¹⁸

Klaus Tipke converteu a justiça fiscal em direito. A capacidade contributiva não é programa político; é direito subjetivo do cidadão a ser tributado igualmente segundo sua capacidade, exigível contra o legislador e contra a administração, e a ética tributária “é requerida tanto do fisco como dos contribuintes”.¹⁹ Sampaio Dória já dissera, em 1964, que a rígida submissão do Executivo à norma tributária corta “as asas a qualquer fantasia ou aventura arbitrária”.²⁰ E Joseph Stiglitz completou a tríade com o direito de saber: a informação sobre os atos do Estado é bem público, o segredo é forma de poder que subtrai o cidadão ao controle daquilo que paga, e não há accountability sem right to know.²¹ Direito de propriedade que exige consentimento, garantia que o assegura, sujeito que sabe: são as três condições sem as quais o inciso IV é declaração vazia. A qualidade dos direitos do contribuinte mede-se pela distância entre o que a Constituição declara e o que o cidadão consegue ver.

5. Entre a folha de papel e a força normativa: os direitos precisam de sujeito visível

Direitos formalmente petrificados podem ser direitos materialmente inexercíveis. Lassalle advertiu que a Constituição escrita que não corresponde aos fatores reais de poder não passa de uma folha de papel.²² 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.²³ Aplicada aos direitos do contribuinte, a lição é dupla: declarar no art. 5º o direito à informação e permitir que o tributo se esconda no preço é dar razão a Lassalle; construir as condições institucionais para que o cidadão veja, discuta e

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. III: *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

¹⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002; a fórmula da ética tributária exigida do fisco e dos contribuintes é lembrada por COELHO, Isaías. No alvorecer de uma relação tributária humanista, cit., p. 91.

²⁰ 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.

²¹ STIGLITZ, Joseph E. On liberty, the right to know, and public discourse: the role of transparency in public life. Oxford Amnesty Lecture, 1999. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (Coord.). *Transparência Fiscal & Desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaías Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

²² LASSALLE, Ferdinand. *A essência da Constituição*. 6ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

²³ HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

controle o tributo que paga é dar razão a Hesse. A EC 132/2023 é um capítulo dessa segunda história: converteu a promessa de cidadania fiscal em arquitetura normativa operante.

Kafka descreveu o contribuinte brasileiro antes que ele existisse. Josef K., em *O Processo*, é acusado sem conhecer a acusação, julgado sem acesso aos autos, condenado por uma lei que ninguém lhe mostra.²⁴ Demonstrei em *Kafka, alienação e deformidades da legalidade* que o contribuinte vivia a mesma condição: a lei que se aplicava não era a lei que se lia, era a que se revelava no auto de infração, e o auto era sigiloso; o jurista, “sob o manto autista da legalidade abstrata”, estudava uma lei que não era a lei aplicada.²⁵ Douglass North fornece o elo entre a norma e a sua efetividade: instituições são as regras do jogo, e é a sua qualidade, não apenas a sua forma, que determina se os direitos declarados serão direitos exercidos.²⁶ Segue-se o corolário que sustenta todo este artigo: normas que tornam o contribuinte visível, informado e capaz de defender-se qualificam os direitos individuais; e normas que o devolvem à invisibilidade, ainda que não toquem na literalidade do art. 60, § 4º, IV, atingem o seu núcleo.

Quem vigia os vigilantes? A pergunta é de Juvenal, *quis custodiet ipsos custodes?*, e atravessa a teoria política desde as *Sátiras* até a inscrição pichada nos muros de *Watchmen*, a graphic novel de Alan Moore e Dave Gibbons levada ao cinema em 2009, em que os próprios guardiões, moralmente ambíguos e sem controle, são o problema que deveriam resolver; Foucault a converteu, em *Vigiar e Punir*, na anatomia do poder que vigia sem ser visto.²⁷ No sistema tributário anterior, a resposta brasileira era sempre a mesma: o Fisco vigiava o contribuinte, o CARF vigiava o Fisco, o Judiciário vigiava o CARF, e o cidadão, que pagava a conta de todos, não vigiava ninguém. Registrei, com o Núcleo de Estudos Fiscais, em 2013, o diagnóstico que John Braithwaite permitiu formular: em oposição às concepções de democracia “em que os vigilantes dos vigilantes, em última análise, são sempre parte do Estado”, a governança em rede abre “formas de responsabilização deliberativa e circular em que atuam atores estatais e não estatais”, de modo que “todos sejam capazes de responsabilizar a todos”.²⁸

²⁴ KAFKA, Franz. *O Processo*. Tradução de Modesto Carone. São Paulo: Companhia das Letras, 1997.

²⁵ 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 VI.

²⁶ NORTH, Douglass C. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

²⁷ JUVENAL. *Sátiras*, VI, 347-348; MOORE, Alan; GIBBONS, Dave. *Watchmen*. Nova York: DC Comics, 1986-1987; SNYDER, Zack (dir.). *Watchmen*. Warner Bros., 2009; FOUCAULT, Michel. *Vigiar e Punir*. Tradução de Raquel Ramalhe. Petrópolis: Vozes, 1987.

²⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; TAGA, Nara Cristina Takeda; PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. *Transparência e o processo de concretização da norma tributária: repensando a segurança jurídica na sociedade*

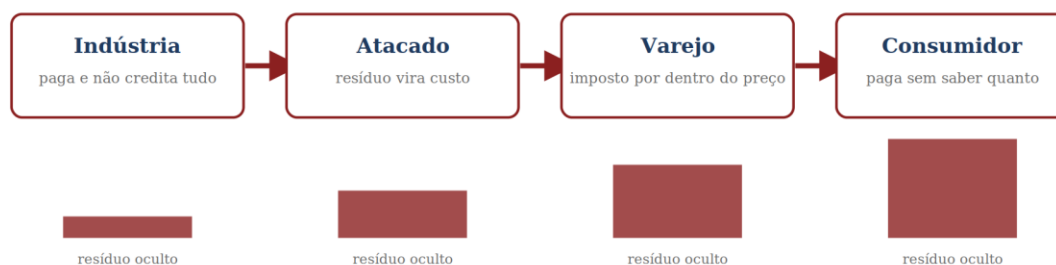
Manuel Castells fornece a base sociológica: a tecnologia da informação devolveu às redes a capacidade de organizar a ação social, e “ligas da sociedade civil mais orgânicas e flexíveis podem se infiltrar e modificar a rigidez da organização do Estado”.²⁹ Braithwaite recusa a regressão infinita de um fiscal acima do outro e propõe redes de controles recíprocos, em que cada participante responde perante os demais, e uma pirâmide regulatória que começa pelo diálogo e reserva a sanção para quem não responde à cooperação; e foi essa teoria, aplicada na reforma da administração fiscal australiana dos anos 2000 e seguida por Reino Unido, Nova Zelândia, Pensilvânia e Indonésia, que o NEF trouxe para o debate brasileiro que gestou a reforma.³⁰ A resposta da EC 132/2023 à pergunta de Juvenal é a mais republicana possível: o vigilante dos vigilantes é o cidadão, e o direito de vigiar, que o art. 5º, XXXIII, declara como direito de receber dos órgãos públicos informações de interesse coletivo, ganhou pela primeira vez o instrumento para ser exercido em cada compra.

6. A patologia que a reforma atacou: o contribuinte invisível

O contribuinte invisível: a patologia que a reforma atacou

Tributo em cascata, calculado por dentro, pago por quem não aparece e decidido por quem não vota

A cadeia produtiva como biombo



Três engrenagens da invisibilidade

Imposto por dentro (quanto?) · Benefício por balcão entre governos e empresas (a quem?) · Homologação e sigilo (por quê?)
 O cidadão financiava o Estado às cegas: objeto da arrecadação, não titular de direitos

da informação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (Coord.). *Transparência Fiscal & Desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013, p. 31; BRAITHWAITE, John. Responsive regulation and developing economies. *World Development*, v. 34, n. 5, 2006, p. 884-898.

²⁹ CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede*. São Paulo: Paz e Terra, 2000, v. 1; CASTELLS, Manuel. Redes sociais e transformação da sociedade. *Cadernos Ruth Cardoso*, n. 1, 2010; SANTI; TAGA; PACHECO, cit., p. 30.

³⁰ AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *Responsive Regulation: transcending the deregulation debate*. Oxford: Oxford University Press, 1992; SANTI; TAGA; PACHECO, cit., p. 30-31, sobre a influência das teses de Braithwaite na reforma da administração fiscal australiana e nos países que a seguiram.

Figura 3. O contribuinte invisível: no sistema anterior o tributo era calculado por dentro, acumulado em cascata pela cadeia produtiva, decidido em balcões entre governos e empresas e cobrado por autuação retroativa; o cidadão financiava o Estado às cegas.

O sistema anterior escondia o contribuinte atrás de três biombo. O primeiro era o preço. ICMS, PIS, COFINS e ISS eram calculados por dentro, integravam a própria base e a base uns dos outros, de modo que a alíquota nominal jamais coincidia com a efetiva e o cidadão nunca soube quanto do que pagava era tributo; a Lei 12.741/2012, que tentou cumprir o art. 150, § 5º, produziu estimativas que ninguém lia. A não cumulatividade era restrita ao crédito físico, herança do Convênio 66/88, e cada crédito negado virava custo, acumulado em cascata pela cadeia: “os impostos pagos nas etapas anteriores da produção viram custo, a empresa não consegue aproveitá-los como crédito pleno. Esse imposto oculto se acumula pela cadeia. Quando o produto chega ao consumidor, ninguém sabe o quanto do preço é resíduo tributário”.³¹ Vito Tanzi mostrou que a complexidade é o habitat da ilusão financeira, e Puviani já explicara que o governo prefere tributos que o contribuinte não percebe.³² O cidadão pagava o maior IVA do mundo e não era informado; e quem não é informado não reclama, não vota e não controla.

O segundo biombo era a empresa. A pessoa jurídica aparecia como sujeito passivo, disputava a base de cálculo nos tribunais, negociava benefícios nos balcões da guerra fiscal e carregava o contencioso; mas não paga imposto sobre consumo, repassa-o, e não vota. A tributação do consumo foi, durante cinquenta anos, uma deliberação política entre governos e empresas, com o cidadão ausente: os Estados concediam por decreto o que a lei não autorizava, o “conceito-solução” da redução de base de cálculo fraudava a Constituição de 1967 e depois a de 1988, e as cláusulas autorizativas do Confaz devolviam aos governadores a competência que a Constituição lhes retirara.³³ Nesse mercado, o crédito tributário tornou-se mercadoria: empresas noteiras emitiam documentos sem operação, créditos podres circulavam, obrigações eram quitadas com créditos inexistentes, e o Estado, para repor a receita que a fraude subtraía,

³¹ FOLHA DE S.PAULO. Entrevista, cit. Sobre a restrição ao crédito físico como herança do Convênio ICMS 66/88, ver SANTI, Eurico Marcos Diniz de. A efetivação da separação dos Poderes. Texto em construção, 2026, item 6; BRASIL. Lei 12.741, de 8 de dezembro de 2012.

³² TANZI, Vito. Complexidade na tributação: origem e consequências. In: SANTI et al. (Coord.). *Transparência Fiscal & Desenvolvimento*, cit., p. 201-207; PUVIANI, Amilcare. *Teoria della illusione finanziaria*. Palermo: Sandron, 1903.

³³ 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 2.1, p. 27-29, item 5.4 e conclusões C2 e C5.

arrecadava mais de quem pagava. O consumidor honesto financiava o fraudador. O art. 5º, caput, promete igualdade; o balcão entregava privilégio.

O terceiro biombo era o tempo. O lançamento por homologação, ficção criada nos anos 1950 para compartilhar com o contribuinte a constituição do crédito, converteu-se na hipercomplexidade em maldição: “cabe ao contribuinte interpretar milhares de normas confusas, pagar o imposto por conta e risco, e conviver por até cinco anos com a possibilidade de autuações e multas de até 150%”.³⁴ O Fisco omitia-se de informar sua interpretação, reservava a si cinco anos para autuar com a mais conveniente à arrecadação e produzia autuações bilionárias sobre divergências hermenêuticas que ele próprio nunca esclarecera.³⁵ O sigilo completava o circuito: o auto era secreto, a decisão administrativa era secreta, e o cidadão jamais soube que a legalidade concreta era outra. Era esse o contribuinte invisível que rondava o art. 5º da Constituição: pagava sem saber quanto, a quem e por quê; era representado por quem não vota; era autuado por quem não explicava. Titular de todos os direitos, sujeito de nenhum.

7. O mapa normativo: os dispositivos da EC 132/2023 que operaram a virada antropocêntrica

A tese exige demonstração dispositivo por dispositivo. A EC 132/2023 fortaleceu os direitos e garantias individuais por cinco vias normativas identificáveis no texto constitucional, cada qual vinculada a um direito do art. 5º ou a uma garantia do art. 150: a informação, a igualdade, a propriedade, o devido processo e a cidadania.

As cinco vias não são invenção de 2023; são a resposta positivada a um diagnóstico formulado dez anos antes. O artigo do NEF de 2013 identificou a falta de confiança e de transparência como os maiores obstáculos à reforma, o sigilo como inversão da Lei de Acesso à Informação, a gincana de regras como fonte de contingência e o lançamento por homologação como instrumento da vigilância vertical; a Nota Técnica nº 02 do Centro de Cidadania Fiscal, de 2017, converteu esse diagnóstico em desenho, com a alíquota única, a base ampla, o crédito financeiro e a vedação de benefícios que a PEC 45 levaria ao Congresso, e que o Congresso aprovou com uma única concessão relevante, a alíquota-padrão com reduções taxativas no

³⁴ FOLHA DE S.PAULO. Entrevista, cit.

³⁵ 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. 10-18 e 106-107; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka*, cit., Capítulos 2 e 4.

lugar da alíquota única.³⁶ O quadro abaixo mostra, para cada dimensão do desenho, a formulação crítica de origem, o dispositivo constitucional que a positivou e o direito individual que ela fortaleceu.

Dimensão do desenho	Diagnóstico crítico (NEF 2013 / CCiF 2017)	Desenho positivado (EC 132/2023 e LC 214/2025)	Direito fortalecido
Alíquotas e benefícios	Alíquotas múltiplas e isenções casuísticas criam gincana de regras, assimetria de informação e contencioso taxonômico; o CCiF propôs alíquota única sem exceções	Alíquota-padrão uniforme por ente de destino, com reduções taxativas de 60% e 30% indexadas a ela; vedação constitucional de incentivos (art. 156-A, § 1º, VI e X; art. 195, § 16; art. 9º da EC 132)	Igualdade (arts. 5º, caput; 150, II)
Apropriação de créditos	Incerteza do crédito físico, glosas subjetivas e notas frias na compensação escritural	Crédito financeiro amplo vinculado ao efetivo recolhimento da etapa anterior (art. 156-A, § 1º, VIII, e § 5º, II)	Propriedade e livre iniciativa (arts. 5º, XXII; 150, IV; 170)
Mecanismo de arrecadação	Fiscalização coercitiva a posteriori, defasada no tempo, sob o paradigma do crime	Split payment em tempo real, integrando o ecossistema de pagamentos à liquidação do tributo (LC 214/2025)	Segurança jurídica (arts. 5º, caput; 150, I e III)
Governança federativa	Fragmentação regulatória, assimetria informacional e guerra fiscal	Comitê Gestor do IBS paritário, com regulamento único, interpretação uniforme e contencioso nacional (art. 156-B)	Devido processo e ampla defesa (art. 5º, LIV e LV)
Papel do Fisco	Atuação repressiva de surpresa e decisões sob sigilo; o “sigilo sobre o sigilo”	Intérprete prévio da legalidade; dever de cooperação e transparência (art. 145, § 3º); apuração assistida e consulta pública unificada	Informação e cidadania fiscal (arts. 5º, XIV e XXXIII; 1º, parágrafo único)

Quadro 1. A transformação estrutural: do diagnóstico do NEF (2013) e do desenho do CCiF (2017) ao texto constitucional, e o direito individual fortalecido em cada dimensão.

7.1. O imposto por fora e a transparência: o direito à informação (arts. 5º, XIV, XXXII e XXXIII; 145, § 3º; 150, § 5º; 156-A, § 1º, IX)

A primeira via derruba o primeiro biombo. O art. 156-A, § 1º, IX, determina que o IBS “não integrará sua própria base de cálculo”, e o art. 149-B estende a regra à CBS; o art. 145, § 3º, eleva a transparência a princípio do Sistema Tributário Nacional; e o art. 150, § 5º, que desde 1988 mandava esclarecer o consumidor sobre os impostos incidentes, ganha pela primeira vez condições de cumprimento.³⁷ O direito fortalecido é o direito à informação e à defesa do consumidor. O tributo calculado por fora, com alíquota única e visível, destacado no

³⁶ SANTI; TAGA; PACHECO, cit., p. 25-26, 33 e 36-39; CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. *Nota Técnica nº 02: Alíquota única do IBS*. São Paulo: CCiF, 2017.

³⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, arts. 145, § 3º, 149-B, 150, § 5º, e 156-A, § 1º, IX, na redação da Emenda Constitucional 132/2023.

documento fiscal, converte a estimativa opaca em número exato: o cidadão passa a saber, em cada compra, quanto paga, a quem paga, e com que alíquota. Os mais de duzentos e dez milhões de consumidores “saberão, de forma clara e transparente na nota fiscal, que sempre pagaram o maior IVA do mundo, e poderão cobrar mudanças”.³⁸ O RE 574.706 condenou o tributo dentro da base como apropriação de receita alheia; a reforma retirou o tributo de dentro do preço. O que o STF corrigiu caso a caso, a EC 132/2023 resolveu por desenho. O contribuinte invisível ganhou um número, e o número tem endereço.

7.2. A alíquota uniforme, a vedação de benefícios, o cashback e a cesta básica: a igualdade (arts. 5º, caput; 150, II; 145, §§ 3º e 4º; 156-A, § 1º, VI e X; 195, § 16; 156-A, § 5º, VIII; 195, § 18)

A segunda via derruba o balcão. O art. 156-A, § 1º, I e VI, impõe legislação única e alíquota uniforme para todas as operações; as únicas reduções são as que a própria Constituição taxativamente enumera, de sessenta por cento e de trinta por cento, indexadas à alíquota padrão e insuscetíveis de ampliação por lei ordinária ou decreto; o inciso X veda ao IBS, e o art. 195, § 16, à CBS, qualquer incentivo ou benefício fiscal fora das hipóteses constitucionais; e o art. 145, § 3º e § 4º, eleva a justiça tributária a princípio e ordena atenuar os efeitos regressivos.³⁹ O direito fortalecido é a igualdade. Nem Estados, nem Municípios, nem a União podem mais criar diferenças de alíquota entre contribuintes, setores ou regiões: a única variável é a alíquota do ente de destino, igual para todos os que nele consomem. A alíquota uniforme é, além de regra de igualdade, o antídoto contra o que Braithwaite chamou de rule seeking e José Rodrigo Rodriguez de gincana de regras: quanto mais alíquotas, classificações fiscais e regimes o Estado cria para reduzir a contingência, mais contingência produz, porque o agente fiscal e o juiz passam a poder escolher, entre regras inúmeras e contraditórias, a que justifica a decisão previamente tomada.⁴⁰ Um imposto sobre valor agregado exemplar tem alíquota única e não contém exceção nem benefício algum. Igualdade, transparência, simplicidade e neutralidade, os quatro atributos que o art. 145, § 3º, e o art. 156-A, § 1º, I, elevaram a princípios, convergem para essa regra, e por uma razão que a retórica dos privilégios sempre escondeu: o maior de

³⁸ FOLHA DE S.PAULO. Entrevista, cit.

³⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, arts. 145, §§ 3º e 4º, 150, II, 156-A, § 1º, I, VI e X, e 195, § 16, na redação da Emenda Constitucional 132/2023; Emenda Constitucional 132/2023, art. 9º, sobre as reduções de sessenta por cento e de trinta por cento.

⁴⁰ BRAITHWAITE, John. Rules and principles: a theory of legal certainty. *Australian Journal of Legal Philosophy*, v. 27, 2002, p. 47-82; RODRIGUEZ, José Rodrigo. Segurança jurídica e estratégias legislativas: restauração versus reforma. *Artigos Direito GV*, 2011; SANTI; TAGA; PACHECO, cit., p. 33.

todos os benefícios é a própria não cumulatividade plena, que desonera do tributo sobre o consumo os sessenta e cinco milhões de CNPJs que antes o repassavam silenciosamente no preço dos bens e serviços. Quem recebe crédito integral não precisa de isenção; quem tem alíquota igual à do concorrente não precisa de regime especial; e todo benefício concedido a um setor é pago, pela alíquota-padrão mais alta, por todos os consumidores dos demais. Foi essa a posição que o Centro de Cidadania Fiscal sustentou até o fim, e era assim que deveria estar na Constituição. Os lobbies políticos se impuseram e inscreveram no texto constitucional benefícios que não eram o ideal pretendido; a política flexibilizou a alíquota única e instituiu o conceito de alíquota-padrão, com reduções taxativas de sessenta e de trinta por cento indexadas a ela. O resultado não é o ótimo; é um second best satisfatório, e satisfatório por uma razão que importa ao direito: as exceções não são criadas pelos entes, não são negociadas em balcão e não flutuam por decreto; estão na Constituição, são percentuais da alíquota-padrão e sobem ou descem com ela. A gincana de regras exigia milhares de fronteiras; a alíquota-padrão deixa uma só, e escrita pelo constituinte. Uma alíquota-padrão, uma base, uma lei: onde não há fronteira taxonômica a discutir, não há regra a escolher contra o cidadão. O que o inciso IV protege não é a ausência de exceções, que a política não entregou, mas a ausência de exceções fora da Constituição, que a política não pode mais desfazer. E a Constituição fez mais do que vedar o privilégio: instituiu o direito ao tratamento desigual dos desiguais pela via correta. O cashback do art. 156-A, § 5º, VIII, e do art. 195, § 18, devolve o tributo às famílias de baixa renda, cadastradas e identificadas, e a cesta básica nacional do art. 8º da EC 132 zera a alíquota dos alimentos essenciais.⁴¹ É a primeira vez que a Constituição reconhece, nomeia e ressarcie o contribuinte de fato como pessoa: o benefício deixou de ir ao setor, ao balcão e à empresa, e passou a ir ao cidadão. E a tributação no destino levou receita a mais de noventa por cento dos Municípios brasileiros, que antes financiavam, pelo consumo de seus habitantes, a produção sediada em outros. A igualdade deixou de ser promessa entre empresas e virou direito entre pessoas.

7.3. A não cumulatividade plena e o crédito vinculado ao pagamento: a propriedade e a livre iniciativa (arts. 5º, XXII; 150, IV; 170; 156-A, § 1º, VIII; 156-A, § 5º, II)

A terceira via derruba a cascata. O art. 156-A, § 1º, VIII, garante ao contribuinte o crédito de todo o imposto cobrado nas aquisições de bens e serviços, ressalvadas apenas as de uso ou

⁴¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, arts. 156-A, § 5º, VIII, e 195, § 18; Emenda Constitucional 132/2023, art. 8º (Cesta Básica Nacional de Alimentos).

consumo pessoal, e o § 5º, II, autoriza a lei complementar a condicionar o aproveitamento do crédito ao efetivo recolhimento do imposto, o que a LC 214/2025 fez por meio do split payment.⁴² O direito fortalecido é a propriedade, com a livre iniciativa e a vedação de confisco. A não cumulatividade plena é o maior benefício fiscal da história tributária brasileira, e é o único que não discrimina: desonera completamente o setor produtivo, o imposto incide na aquisição de insumos e na contratação de serviços pela pessoa jurídica, mas ela se credita do mesmo valor, e “o resultado é zero”.⁴³ A empresa deixa de ser contribuinte e deixa de ser biombo: torna-se o que sempre foi, agente de arrecadação transparente de um tributo que o consumidor paga. Ao mesmo tempo, o crédito vinculado ao pagamento extingue as empresas noteiras e os créditos podres, porque só há crédito onde houve recolhimento, e cada real de tributo pago em uma etapa é um real de crédito na seguinte. O federalismo cooperativo, unificando a legislação e a administração do imposto, garante que a não cumulatividade funcione em todo o território nacional e não apenas dentro de cada Estado. A consequência é econômica e é jurídica: sem resíduo oculto na cadeia e sem crédito fraudulento a repor, o preço ao consumidor final cai substancialmente, e a propriedade da pessoa física, que antes financiava a cascata e a fraude, é protegida na sua expressão mais concreta, o preço que paga.

7.4. A apuração assistida, o crédito de ofício e o fim da homologação: o devido processo e a segurança jurídica (arts. 5º, caput, LIV e LV; 150, I e III; 156-B, III; LC 214/2025, arts. 45 e 46)

A quarta via derruba o biombo do tempo. A LC 214/2025 instituiu a apuração assistida, pela qual o sistema, alimentado pelos documentos fiscais eletrônicos, calcula débitos e créditos e oferece ao contribuinte a apuração pré-preenchida; o Comitê Gestor e a Receita Federal uniformizam a interpretação por meio dos órgãos de harmonização; e o art. 156-B, III, unifica o contencioso administrativo do IBS.⁴⁴ O direito fortalecido é o devido processo legal, com a segurança jurídica e a legalidade que o art. 150, I e III, garante. Os agentes fiscais emanciparam-se: deixaram de ser agentes do governo de plantão, medidos pela meta de arrecadação, e tornaram-se agentes de Estado, comprometidos com a transparência e

⁴² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, arts. 150, IV, 170 e 156-A, § 1º, VIII, e § 5º, II; BRASIL. Lei Complementar 214/2025, disposições sobre o recolhimento na liquidação financeira (split payment).

⁴³ FOLHA DE S.PAULO. Entrevista, cit.

⁴⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 156-B, I e III; BRASIL. Lei Complementar 214/2025, disposições sobre a apuração assistida e sobre o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias.

empoderados para interpretar a lei antecipadamente, comunicar a qualificação da operação antes do fato e formalizar de ofício o crédito em cada operação. O empresário “saberá antecipadamente como os fiscos qualificam sua operação e, se houver discordância, poderá contestar as autoridades”; “quem está guiando a reforma é uma tropa de elite, dos municípios, dos estados e da Receita Federal”.⁴⁵ Acabou a maldição do lançamento por homologação e, com ela, as autuações bilionárias sobre divergências de interpretação que ninguém esclarecera: a legalidade concreta deixa de ser produzida pelo contribuinte sob risco e negada pelo Fisco por autuação, e passa a ser produzida pelo Estado, de forma pública, uniforme e prévia. A correta interpretação dos arts. 45 e 46 da LC 214/2025 distingue a confissão de fato, no documento fiscal, da confissão de dívida, na apuração, preservando o direito de defesa em cada etapa.⁴⁶ É a pirâmide responsiva de Braithwaite convertida em direito positivo: diálogo, orientação e cooperação na base, fiscalização diante da resistência, sanção progressiva reservada à fraude; e é o acordo de conformidade que o fisco holandês reservava às grandes empresas de confiança, generalizado para todos os contribuintes por força da Constituição.⁴⁷ O sigilo sobre o sigilo, que o NEF denunciou em 2013 nas portarias que mantinham o próprio Manual do Sigilo Fiscal na intranet da administração, é incompatível com um sistema cujo princípio constitucional é a transparência da aplicação da lei. Josef K. recebeu os autos: conhece a acusação antes do processo, e o processo, quando existir, será público.

7.5. A tributação no destino e a alíquota própria: a cidadania fiscal e a trava política (arts. 1º, parágrafo único; 156-A, § 1º, V e VII)

A quinta via é a que fecha o círculo com o art. 1º. O art. 156-A, § 1º, VII, atribui o produto da arrecadação ao Estado e ao Município de destino, onde vive quem consome e paga; e o inciso V reserva a cada ente a fixação da própria alíquota por lei específica.⁴⁸ O direito fortalecido é a cidadania: o direito de participar da decisão sobre o tributo que se paga, que a Declaração de

⁴⁵ FOLHA DE S.PAULO. Entrevista, cit.

⁴⁶ BRASIL. Lei Complementar 214/2025, arts. 45 e 46; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*. 2ª edição. São Paulo: Thomson Reuters Brasil / Revista dos Tribunais, 2026, sobre a distinção entre confissão de fato e confissão de dívida e sobre a relação jurídica plurissubjetiva do Sistema CBS/IBS.

⁴⁷ SANTI; TAGA; PACHECO, cit., p. 34-35, sobre a combinação de princípios gerais, regras específicas e procedimentos dialógicos e sobre os compliance agreements da administração fiscal holandesa; sobre o “sigilo sobre o sigilo”, p. 37-39.

⁴⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, arts. 1º, parágrafo único, e 156-A, § 1º, V e VII; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. A qualificação do voto, cit.; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. A Federação como cláusula pétrea fortalecida, cit.

1789 chamou de direito de consentir a contribuição e de determinar-lhe a quota. Combinadas com a nota fiscal que informa claramente a alíquota de todos os produtos, essas duas regras criam o que não existia: uma trava política à carga tributária. O cidadão vê a alíquota do seu Município e do seu Estado em cada compra, sabe que a receita fica onde ele vive, e pode discutir, na urna e na Câmara, se quer pagar mais para ter mais ou pagar menos; o prefeito e o governador que elevarem a alíquota o farão diante do eleitor que a lê, e não atrás de um índice embutido no preço. A tributação saiu da deliberação política das empresas, biombos artificiais sem titularidade nem personalidade política para votar, e foi para as mãos das pessoas físicas. Como demonstrei no artigo sobre o voto, é a conversão da informação tributária em deliberação política; como demonstrei no artigo sobre a Federação, é a autonomia realizada pela alíquota própria. Aqui, é o direito individual de cada cidadão de ser tratado como o soberano que o art. 1º diz que ele é. A reforma tributária é, nesse sentido preciso, antropocêntrica: o tributo voltou a ser contribuição de cidadãos para a causa comum, e não pagamento por submissão.

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



Figura 4. O efeito catraca da cidadania fiscal: os avanços que concretizam o núcleo essencial dos direitos e garantias individuais 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.⁴⁹ O raciocínio nasceu para os direitos sociais e aplica-se com força redobrada ao inciso IV, que é o lugar constitucional dos direitos: se o imposto por fora, a alíquota uniforme, a não cumulatividade plena, a apuração assistida, o cashback e a tributação no destino realizam o núcleo essencial dos direitos e garantias individuais, emenda que os suprimisse não seria escolha legislativa ordinária; seria emenda tendente a abolir direitos individuais. É o efeito catraca da cidadania fiscal: gira para a frente, trava para trás.

O critério permite separar, com precisão, o mutável do irretrocedível. Permanecem reformáveis os instrumentos: os percentuais das reduções, a lista de setores beneficiados, o desenho operacional do cashback, os prazos de ressarcimento, a arquitetura tecnológica da apuração assistida e do split payment; o poder de reforma pode aperfeiçoá-los e até substituí-los por mecanismos funcionalmente equivalentes, desde que preserve a substância. Tornaram-se irretrocedíveis, porém, as concretizações do núcleo, e é esta a minha conclusão sobre o que a reforma tornou cláusula pétrea: o cálculo por fora e o destaque do tributo no documento fiscal, sem os quais o direito à informação volta a ser ficção; a legislação única com alíquota uniforme e a vedação de incentivos e benefícios não previstos na própria Constituição, sem as quais a igualdade volta ao balcão; a não cumulatividade plena com crédito vinculado ao pagamento, sem a qual a propriedade do consumidor volta a financiar a cascata e a fraude; a produção pública e prévia da legalidade concreta, com apuração assistida, interpretação antecipada e crédito formalizado de ofício, sem a qual o devido processo volta a ser autuação retroativa; a devolução do tributo às famílias de baixa renda e a cesta básica nacional, sem as quais o contribuinte de fato volta a ser invisível; e a tributação no destino com alíquota própria, sem a qual o cidadão perde a trava política sobre a carga que suporta. Emenda futura que restabelecesse o cálculo por dentro ou suprimisse o destaque na nota, reabrisse a concessão de benefícios por ato infralegal ou por convênio, restaurasse a cumulatividade ou o crédito desvinculado do pagamento, ressuscitasse o lançamento por homologação como regra geral com autuação retroativa, extinguisse o cashback ou devolvesse a receita à origem não modificaria a reforma: desfaria os direitos individuais que ela efetivou, e nasceria inconstitucional, sindicável pela via preventiva do MS 20.257 e pela via repressiva da ADI 939.

⁴⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª edição. Coimbra: Almedina, 2003, sobre o princípio da proibição de retrocesso.

9. Conclusão: a soberania serve ao cidadão

O percurso pode ser recapitulado em três proposições. Primeira: a história explica a petrificação, e a petrificação protege mais que uma lista; os direitos do contribuinte são os mais antigos do constitucionalismo e os últimos a serem blindados no Brasil, e a jurisprudência do STF, da ADI 939 ao RE 574.706, evidencia que o objeto protegido pelo inciso IV não é a topografia do art. 5º, mas a posição da pessoa perante o poder de tributar. Segunda: direitos não se exaurem na declaração; exigem sujeito visível que os exerça, como ensinam Locke, Rui Barbosa, Lobo Torres, Tipke e Stiglitz; e o sistema anterior escondia esse sujeito atrás de três biombos, o preço calculado por dentro, a empresa que negociava sem votar e o tempo da homologação que autuava sem explicar. Terceira: a EC 132/2023 derrubou os três biombos por dispositivos identificáveis, o imposto por fora do art. 156-A, § 1º, IX, a alíquota uniforme e a vedação de benefícios dos incisos VI e X, a não cumulatividade plena do inciso VIII com o crédito vinculado ao pagamento, a apuração assistida da LC 214/2025, o cashback do § 5º, VIII, e a tributação no destino do inciso VII, 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 os direitos individuais; alterou o titular: onde havia empresa como sujeito aparente, constituiu o cidadão como sujeito real; onde havia tributo oculto, instituiu número na nota; onde havia benefício de balcão, instituiu devolução à pessoa; onde havia autuação retroativa, instituiu interpretação prévia. Durante trinta e cinco anos, o contribuinte invisível rondou o art. 5º da Constituição, titular de todos os direitos e sujeito de nenhum, financiando às cegas um Estado que lhe cobrava sem informar e o representava por quem não vota. A reforma o fez aparecer. E respondeu, no campo em que a pergunta mais doía, à provocação de Juvenal: quem vigia os vigilantes do tributo é o cidadão que o paga, com a nota na mão e o voto na urna. E por isso o que ela construiu não pertence mais ao governo de plantão, ao balcão da guerra fiscal nem ao cronograma da homologação: pertence à Constituição. Fica, ao final, a lição que atravessa as quatro cláusulas pétreas e que o art. 1º, parágrafo único, enuncia desde 1988: não é o cidadão que deve servir à soberania; a soberania e os servidores públicos devem servir ao cidadão, porque todo poder emana do povo. O tributo brasileiro sobre o consumo era pago por submissão, no escuro e por interposta pessoa; agora é contribuição de cidadãos, à luz da nota fiscal e em nome próprio. Pode aprender a funcionar melhor; não pode voltar a ser cobrado de quem não vê.

Referências

- AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *Responsive Regulation: transcending the deregulation debate*. Oxford: Oxford University Press, 1992.
- BARBOSA, Rui. *Comentários à Constituição Federal Brasileira*. Coligidos e ordenados por Homero Pires. São Paulo: Saraiva, 1933, v. V.
- BRAITHWAITE, John. Responsive regulation and developing economies. *World Development*, v. 34, n. 5, 2006.
- BRAITHWAITE, John. Rules and principles: a theory of legal certainty. *Australian Journal of Legal Philosophy*, v. 27, 2002.
- 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 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 1988, com as alterações da Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023.
- BRASIL. Lei 12.741, de 8 de dezembro de 2012.
- BRASIL. Lei Complementar 214, de 16 de janeiro de 2025.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MS 20.257, Red. p/ acórdão Min. Moreira Alves, j. 08.10.1980.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 939, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3.105, Red. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, j. 18.08.2004.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2024, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 03.05.2007.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 574.706 (Tema 69), Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 15.03.2017.
- CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede*. São Paulo: Paz e Terra, 2000, v. 1.
- CASTELLS, Manuel. Redes sociais e transformação da sociedade. *Cadernos Ruth Cardoso*, n. 1, 2010.
- CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. *Nota Técnica nº 02: Alíquota única do IBS*. São Paulo: CCIF, 2017.
- 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.
- 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.

- 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.
- FOUCAULT, Michel. *Vigiar e Punir*. Tradução de Raquel Ramalhe. Petrópolis: Vozes, 1987.
- FOLHA DE S.PAULO. Agora quem paga tributo sobre consumo não são mais as empresas, diz coautor da reforma tributária. Entrevista com Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo, agosto de 2026, caderno de economia, p. A15.
- FRANÇA. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789.
- HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.
- INGLATERRA. Magna Carta, de 15 de junho de 1215. Bill of Rights, de 16 de dezembro de 1689.
- JUVENAL. *Sátiras*. Tradução de Francisco Antônio Martins Bastos. Lisboa: Imprensa Nacional, 1839.
- KAFKA, Franz. *O Processo*. Tradução de Modesto Carone. São Paulo: Companhia das Letras, 1997.
- 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.
- MOORE, Alan; GIBBONS, Dave. *Watchmen*. Nova York: DC Comics, 1986-1987.
- NORTH, Douglass C. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.
- PUVIANI, Amilcare. *Teoria della illusione finanziaria*. Palermo: Sandron, 1903.
- RODRIGUEZ, José Rodrigo. Segurança jurídica e estratégias legislativas: restauração versus reforma. *Artigos DireitoGV*, 2011.
- 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. A qualificação do voto: como a EC 132/2023 fortaleceu a cláusula pétrea da soberania popular. Texto em construção, 2026.
- 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 efetivação da separação dos Poderes: como a EC 132/2023 fortaleceu a cláusula pétrea do art. 60, § 4º, III, da CF88. Texto em construção, 2026.

- SANTI, Eurico Marcos Diniz de; TAGA, Nara Cristina Takeda; PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. Transparência e o processo de concretização da norma tributária: repensando a segurança jurídica na sociedade da informação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (Coord.). *Transparência Fiscal & Desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013.
- SNYDER, Zack (dir.). *Watchmen*. Warner Bros., 2009.
- STIGLITZ, Joseph E. On liberty, the right to know, and public discourse: the role of transparency in public life. Oxford Amnesty Lecture, 1999. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (Coord.). *Transparência Fiscal & Desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013.
- 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.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. III: *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

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