

Reflexões sobre a reforma tributária

Ives Gandra da Silva Martins

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O Estado de São Paulo, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército – ECEME, Superior de Guerra – ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal – 1ª Região. Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia). Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia), das PUCs Paraná e RS e do IDP. Catedrático da Universidade do Minho (Portugal). Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO – SP. Ex-Presidente da Academia Paulista de Letras – APL e do Instituto dos Advogados de São Paulo – IASP.

Palavras-chave: Reforma tributária. Emenda Constitucional nº 132/23. LC nº 214/25. PL nº 108/24.

A reforma tributária em andamento, constitucionalmente aprovada sob a Emenda Constitucional nº 132/23, foi disciplinada pela LC nº 214/25 e está sujeita ainda à aprovação legislativa do PL nº 108/24, necessitando, ainda, de um não apresentado, mas prometido, terceiro projeto de lei complementar, nada obstante o aval parlamentar. Tem, todavia, provocado, por parte dos especialistas, permanente preocupação sobre seu impacto no pacto federativo, sobre o nível da alíquota e da carga sobre os setores de serviços, agro e comércio, que enfrentarão um aumento tributário setorial, sobre a compensação das perdas dos médios e grandes estados e municípios, que as terão elevadas, por serem exportadores líquidos de serviços e mercadorias e pelo acréscimo de serviços burocráticos internos das empresas até 2032, com a permanência simultânea de dois regimes distintos de imposição.

Sobre cada um desses pontos, quero trazer minhas reflexões e minhas indagações sobre o desenho de uma “reforma simplificadora” a respeito da tributação circulatória dos tributos incidentes sobre o consumo com esse monumental acréscimo de dispositivos, cuja relação ainda não foi completada.

Começo pelo amesquinamento do pacto federativo.

É cediço no exame do federalismo a opinião consolidada de que são três os alicerces da autonomia federativa: a política, para que se permita a escolha, na Entidade, de seus dirigentes pelo povo; a administrativa, para que crie o governo suas estruturas burocráticas; e a autonomia financeira, para que possa gerar e gerir seus tributos e receitas para se sustentar como parte da Federação.

É interessante notar que o país teve uma origem centralizada, cuja história remonta ao distante ano de 1128, quando Afonso Henriques, perto da Cidade de Guimarães, ganhou dos espanhóis a batalha de São Mamede, dando início ao que seria o Condado Portucalense e, a partir de 1143, a Portugal com o

reconhecimento, após vencer os mouros, em Lisboa em 1140, por tratado com reinos espanhóis.

Com pequena população, desde o início da monarquia portuguesa, sua realidade política foi de um rei forte e nobres dependentes, senhores estes leais e alinhados com o soberano para sobrevivência do novo Estado.

Tal fenômeno contrastava com a realidade medieval europeia, em que os senhores feudais eram, muitas vezes, mais fortes que os monarcas, provocando não poucos problemas ao rei, como no episódio de João Sem Terra e os barões ou da beligerância de reinados espanhóis, ou ainda da fragilidade monárquica francesa e em diversas outras regiões, como na Itália e Alemanha, ainda pulverizadas em diversos grupos governantes.

A consolidação com a Dinastia de Aviz e a aventura oceânica propiciada pela Escola de Sagres para garantir uma nação de reduzida população – ainda hoje com população menor que a cidade de São Paulo – levou a uma concentração de poder central do qual o Brasil não se desvinculou, seja no período colonial, seja na vinda da Família Real em 1808, seja ainda na sua independência com Dom Pedro I e depois II, tendo suas unidades regionais denominadas de províncias, com reduzida autonomia.

A proclamação da República, em que Deodoro pensou estar derrubando o Gabinete Ouro Preto, e não o próprio Imperador, levou Ruy Barbosa, sempre impressionado pela democracia americana, a influenciar a redação da Constituição de 1891, numa pretendida cópia no Hemisfério Sul do que acontecera de 1776 a 1787 nos Estados Unidos, quando, para elaborarem a Constituição de 1787, as 13 colônias vitoriosas, por seus representantes discutiram se deveriam ser um país com 13 estados ou uma confederação de 13 países.

O problema, de rigor, só foi solucionado com a criação de um sistema federativo bicameral, em que as colônias do Sul, menos populosas e utilizando-se da escravidão, receosas da abolição desejada pelas do Norte, passaram a ter no Senado o mesmo número de representantes por unidade que os Estados Unidos. A criação do Senado americano atrasou em 80 anos a abolição da escravatura no país, mesmo assim só realizada após sangrenta guerra intestina.

Ora, as províncias brasileiras transformadas em estados nada tinham de semelhante. Assim é que, de 1911 a 1930, São Paulo e Minas dominaram o cenário político brasileiro, de 1930 a 1945 houve a ditadura Vargas, de 1946 a 1964 uma tentativa de fortalecer a Federação, novamente fragilizada com o regime de exceção de 1964 a 1985 e só em 1988 passamos a, realmente, buscar a concretização federativa, com a importância dos artigos 18, *caput* e correlatos, e do artigo 60, §4º, inciso I, cujas redações transcrevo:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
(...) §4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

É essa nova tentativa de fortalecimento da Federação que está amesquinhada pela EC nº 132/2023 e, até o presente, pelos dois projetos de lei complementar dos três necessários em discussão no Congresso. Ou seja, a autonomia financeira de estados e municípios.

Com efeito, o Comitê Gestor cuidará de todas as operações interestaduais e municipais, recebendo, distribuindo os recursos do IBS, cujo regime jurídico é rigorosamente igual ao da CBS, julgando e decidindo as controvérsias entre os contribuintes e estados e municípios e utilizando-se de agentes fiscais e procuradores estaduais e municipais para arrecadar, dividir e redistribuir o IBS.

Não temos, ainda, o formato das redistribuições e compensações nas perdas, dependente de um projeto de lei complementar a ser enviado e que, a meu ver, não o foi porque será a pá do enterro do federalismo, visto que o órgão centralizador terá mais força, nas compensações de perdas, que qualquer Secretaria da Fazenda estadual ou de finanças municipais.

Essas secretarias perderão relevância perante o Comitê Gestor, sendo que, em contenciosos administrativos estaduais e municipais, serão órgãos de tertúlias acadêmicas para discussão de imposições muito menores.

Como o ICMS hoje representa 88% da arrecadação média tributária de todos os estados, e o ISS, 44% dos municípios, à evidência, a autonomia financeira, a meu ver, deixou de existir.

Essa é a minha primeira preocupação e tenho, como modesto professor de província, a impressão que é de manifesta inconstitucionalidade.

Vejamos o segundo ponto.

Creio que teremos considerável aumento da carga tributária. Já se fala em uma alíquota de IBS, o IVA brasileiro, de 28%. Será a maior do mundo, ultrapassando até mesmo a Hungria, cuja alíquota é de 27%. E poderá ser ainda maior, dependendo das exceções a serem criadas.

No momento, o setor agropecuário tem sobre a tributação circulatória de seus produtos uma média de imposição entre 4,5% e 5%. Mesmo com o redutor de 60%, uma alíquota de 28% implicará uma alíquota para o setor da agropecuária de 11,2%. Um aumento de mais de o dobro da tributação.

O setor de serviços excepcionados, como o da advocacia e profissões regulamentadas, terá um aumento considerável.

Excluindo aqueles setores incorporados ao Simples na advocacia, por exemplo, a tributação circulatória hoje é de 3,65% de COFINS – PIS cumulativos e uma alíquota fixa para o ano inteiro no ISS. Não chega a 4%. Mesmo com o redutor de 30%, teremos uma alíquota prevista, se for de 28%, se excepcionada, de 19,6%!!! Um aumento de quase cinco vezes!!!

O setor não excepcionado de serviços hoje paga, no máximo, 3,65% de PIS/Cofins e 5% de ISS, o que vale um máximo de 8,65%!!! Irá para 28%. Um aumento de mais de três vezes.

O certo é que o agro, que tem salvo o governo na balança comercial, e os serviços serão pesadamente tributados.

O comércio terá um aumento menor. Paga, hoje, em torno de 18% de ICM e 9,3% de PIS/Cofins não cumulativo, sendo o próprio ICMS cumulativo. O total é de 27,25%, sendo que deverá ir para 28%.

A indústria será aliviada do IPI, mas o alargamento do denominado imposto do pecado, em que até bateria de carro elétrico está sendo considerada para integrar o rol dos sujeitos ao tributo seletivo, poderá acrescentar uma lista insuspeitada de incidências.

Portanto, teremos um aumento da carga tributária, por mais que os arautos da reforma simplificadora diga que não. A própria alíquota mais elevada do mundo programada, decididamente, não é uma boa sinalização.

O terceiro aspecto que me preocupa é que a reforma simplificadora complicará o sistema.

Quando participei de uma das primeiras audiências públicas da Assembleia Nacional Constituinte, fui o único a falar naquele dia. Presidida por Francisco Dornelles e sob a relatoria de Fernando Bezerra e a assessoria do agente fiscal e grande tributarista Accioly Patury, expus minha opinião sobre o sistema, de rigor, introduzido por Rubens Gomes de Sousa, os especialistas do IBDF e Aliomar Baleeiro no Brasil em 1965 com a Emenda nº 18 e em 1966 com o Código Tributário Nacional.

Durante seis horas (das 10h às 16h), fui sabatinado, após exposição para parlamentares como Roberto Campos e José Serra, tendo, a partir daquela exposição e até a aprovação do texto da Subcomissão, mantido contato quase semanal com o presidente, o senador Francisco Dornelles.

Quando Dornelles enviou-me o texto final em que o futuro artigo 146 da CF seria dedicado à lei complementar – por fax, visto que à época não havia *e-mail* –, ao analisar os textos, alertei-o que estaria a redação final incinerando do campo próprio da lei complementar parte considerável do Código Tributário Nacional. Perguntou-me: “Por quê?”. Disse-lhe que o fato de tornar as hipóteses de lei complementar “*numerus clausus*”, tudo o que não estivesse no dispositivo previsto poderia ser modificado por lei ordinária. Sugeri-lhe, então, incluir o advérbio “especialmente”, de modo que onde estava escrito “disporá” passasse a prever “disporá, especialmente”. Disse-me, então, que o texto já fora aprovado, ao que retruquei: “Diga que a alteração foi de revisão gramatical, pois não fora intenção da ANC eliminar parte do CTN das competências pertinentes aos legisladores da lei complementar”. Concordou e salvamos o CTN.

Aprovada a Constituição, os especialistas atribuíram ao texto do sistema tributário na Lei Suprema um dos pontos altos da deliberação constituinte.

À evidência, de 1988 para cá, o sistema sofreu uma notável “contribuição de pioria”, em face de a burocracia esclerosada exigir cada vez mais recursos, e uma real reforma administrativa, na busca de uma burocracia profissionalizada, jamais sair do papel.

Ora, apesar de no grupo criado pelo presidente Sarney, quando na direção do Senado, constituído por 13 especialistas, termos apresentado, a meu ver, excelentes e objetivos projetos de emendas constitucionais, leis complementares, ordinárias e resoluções do Senado, corrigindo as distorções do sistema criadas após a promulgação, por força da sanha arrecadatória dos governos federativos, a alteração do sistema não saiu da mera contribuição acadêmica sem qualquer outro impacto.

Assim, na Comissão denominada, para nosso desconforto, de “Notáveis”, participaram, da presidência, Nelson Jobim, da relatoria, Everardo Maciel e, como membros, renomados professores, tais como o ex-ministro João Paulo Reis Velloso, Luís Roberto Barroso, Bernardo Appy e o saudoso amigo Paulo de Barros Carvalho. Fizemos, pois, um belíssimo trabalho de rigorosa inutilidade, pois todos os anteprojetos devem repousar serenamente na gaveta de alguns dos gabinetes senatoriais.

A primeira tentativa de Bernardo Appy de reavivar uma reforma tributária no governo Dilma não foi bem sucedida pelas inúmeras objeções criadas, ao ponto de não ser retomada nem no governo Temer, nem no governo Bolsonaro.

Lula reiniciou o projeto, agora com forte apoio da indústria, que seria a mais beneficiada pela eliminação do IPI e pela equiparação com os outros segmentos. De rigor, será a melhor situação, pois poderá, pela não cumulatividade, tudo compensar na alíquota básica de 28%, algo que o setor de serviços não excepcionados não poderá fazer, à falta de operações anteriores tributadas.

Ora, para a implantação do novo sistema simplificador, a EC nº 132/23 mais do que triplicou as disposições constitucionais, o que sugere futuras e estressantes discussões na Suprema Corte. Lembro que o STF levou mais de 20 anos para definir apenas três palavras do ICMS (operação, circulação e mercadoria).

Toda a disposição constitucional implica, por seu aspecto de abrangência, discussões prolongadas e com múltiplas interpretações.

Ora, a reforma simplificadora praticamente criou uma nova constituição dentro da Constituição para apenas três tributos (CBS/IBS seletivo e transmissão)!!!

Acresce-se que, para regular, por lei complementar, as normas gerais e de imposição da CBS e do IBS (EC nº 132/25), foi aprovada a LC nº 214/25 com 544 artigos, e o governo enviou o PLC nº 108/24 com 197 dispositivos, faltando ainda o terceiro, provavelmente o mais polêmico, ainda não enviado, a meu ver, para não prejudicar a aprovação dos dois primeiros, já que atingirá, na forma de compensação e relacionamento, toda a Federação brasileira.

Custa-me crer que, para simplificar, tenhamos tantas disposições que exigirão, certamente, interpretações e provocarão conflitos. Em outras palavras, tenho dificuldade para entender como se pode simplificar complicando, lembrando

que o CTN, que tem eficácia de lei complementar, para todos os tributos brasileiros, embora só de normas gerais, tem apenas 218 artigos.

Um quarto ponto me preocupa, mas de natureza federativa. Todos os estados, “exportadores líquidos” de mercadorias, e os municípios, de serviços, que perderão receitas – os estados, 2/3 do que enviarem a mais para os estados do atual ICMS, e os municípios, de 100% do ISS –, terão que ser compensados pela União, talvez através do Comitê Gestor com aporte federal, o que implicará numa dependência permanente da União, e se seus dirigentes forem politicamente contrários ao Governo Federal, com uma subserviência para que as compensações se deem, independentemente de discussões judiciais. Há de se lembrar que as compensações da União aos estados no ICMS decorrente da Lei nº 96/97 até hoje são objeto de discussão judicial.

Vejo, pois, um projeto de poder concentrado na União, considerando que dificilmente os 60 milhões de reais anuais aprovados serão suficientes para compensar as perdas dos médios e grandes municípios e estados. Haverá necessidade de muito mais a ser retirado dos contribuintes e/ou do aumento do endividamento público.

O quinto ponto da preocupação é a convivência dos dois sistemas (anterior e atual) a partir de 2026 até 2032, com acréscimo considerável de despesas burocráticas internas para as empresas.

O sistema atual, apesar de ser considerado caótico, mas mais de três vezes menor em número de disposições, continuará até 2032, se não for prorrogado, com alíquotas decrescentes, e o novo, com alíquotas crescentes, começará em 2026 para a CBS e, em 2029, para o IBS.

A partir de 2025, todas as empresas terão que acrescentar, até 2032, ao custo operacional do sistema atual, o custo adicional de preparar-se, já no próximo ano, para o novo sistema, sobrecarregando seu trabalho, ao acrescentar nova equipe. Dessa forma, a reforma simplificadora onerará todas as empresas para o cumprimento de suas obrigações tributárias com a manutenção de dois sistemas, a saber, o caótico atual e o desconhecido futuro.

Se não houver prorrogação em 2032 por não estar o sistema funcionando como queriam, teremos oito anos de uma complicação burocrática, mas que, para os teóricos governamentais criadores, será uma “complicação simplificadora”. É o que me pergunto: será?

Por fim, como sexto ponto preocupante, teremos algumas dezenas de anos para o ajuste definitivo das perdas e compensações, em projeto de lei complementar ainda não enviado ao Congresso quando redijo estas breves considerações.

Como percebem os que as estão lendo, não me considero senão um modesto professor, embora lecionando em universidades, há mais de 60 anos. Por quê? Percebam os senhores as dúvidas que mantenho, algo que os brilhantes parlamentares da Câmara dos Deputados e do Senado, profundos conhecedores da imposição tributária, não tiveram, pois aprovaram, na Casa do Povo, em apenas alguns dias o novo sistema e, em tempo um pouco maior, a reforma simplificadora

do sistema, que com o novo PLC deverá em legislação complementar chegar a quase mil artigos, além do número três vezes maior de disposições constitucionais que o do sistema atual.

Apenas para concluir, lembro episódio supostamente ocorrido entre Hegel, que fora o pai do idealismo na Filosofia, e um discípulo seu, que lhe disse “mestre, vejo um conflito permanente entre suas ideias e os fatos conhecidos”, a que, olímpicamente, ele teria respondido: “Pior para os fatos”.

Tenho a nítida sensação de que os formuladores da reforma tributária herdaram a onisciência de Hegel e estão afirmando aos brasileiros algo semelhante. Como sou, todavia, um modesto professor provinciano, ainda com dúvidas, sem o brilho e conhecimento tributário de todos os parlamentares que, em poucos dias, com convicção, aprovaram a EC nº 132/23, a LC nº 214/25 e estão aprovando o PLC nº 108/24, espero, para o bem do Brasil, que eles tenham razão, e não este idoso mestre de priscas eras, nos seus 90 anos, apesar de seus 45 títulos universitários no Brasil, América e Europa e livros e estudos publicados em 21 países.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Reflexões sobre a reforma tributária. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 23, n. 137, p. 9-15, set./out. 2025.
