

A Dignidade da Pessoa e o Direito Fiscal

2025

Coordenação

Ives Gandra da Silva Martins

Diogo Leite de Campos

João Rolim



Comentários sobre a Norma da Emenda Constitucional 132/2023 Segundo a qual o Sistema Tributário Nacional deve Observar o *Princípio da Justiça Tributária*

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Professor da PUC Minas, Vice-presidente do Instituto de Estudos Fiscais – IEFi, Advogado

Introdução

Há duas comparações entre o direito tributário brasileiro e o direito tributário dos demais países do mundo que provocam assombro. Por um lado, é fato notório que o Brasil é o país do mundo com o maior número de normas de direito financeiro e tributário inseridas em sua Constituição. Já ostentávamos essa folgada liderança mesmo no período anterior a 1988, mas nas últimas décadas o intenso fenômeno da hiperconstitucionalização de nosso direito financeiro e tributário vem nos colocando numa posição absolutamente estranha em relação aos demais países, como se vivêssemos num mundo à parte¹.

Por outro lado, é chocante a comparação entre o peso econômico e a morosidade do contencioso tributário em nosso país e nas demais

¹ Sobre esse tema, cf. AFONSO, José Roberto et al. Diagnóstico sobre constitucionalização das finanças públicas no Brasil, Texto para Discussão nº 19, FIPE/USP, São Paulo, 2023. Disponível em <https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/textos/texto19.pdf>. Acesso em 14 fev 2024.

nações: segundo levantamento do Insper², o valor dos processos administrativos tributários federais representava em 2019 15,9% do PIB brasileiro, contra a ínfima proporção de 0,28% e 0,19% do PIB no âmbito dos países da OCDE e da América Latina, respectivamente³. Quanto à morosidade do contencioso tributário no Brasil, estudo da Ernst Young de 2019 estimou em 18 anos e 11 meses o tempo médio de tramitação no Brasil de um processo tributário nas instâncias administrativa e judicial, realidade absolutamente estranha e incompreensível para os padrões internacionais⁴.

Segundo seus proponentes e apoiadores, um dos principais objetivos da Emenda Constitucional 132, promulgada em 20 de dezembro de 2023, é a simplificação da tributação do consumo⁵. É difícil saber se a Emenda tende a simplificar e reduzir efetivamente o grau de litigiosidade na tributação do consumo no país ou tende somente a transferir a alta litigiosidade das questões atuais sobre o ICMS, ISSQN, IPI e contribuições PIS/COFINS para novas questões sobre o IBS, CBS e Imposto Seletivo. A manchete de uma reportagem da Folha de São Paulo de julho de 2023 afirma que um estudo do Insper teria indicado que a reforma tributária “resolve 95% das brigas judiciais sobre tributos de consumo”⁶.

² INSPER. Contencioso Tributário no Brasil, São Paulo, 2019. Disponível em https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vfl0.pdf. Acesso em 10 fev 2024.

³ Segundo o mencionado estudo do Insper, os valores apontados para a OCDE e a América Latina representam a mediana entre os países com dados disponíveis, sendo que o valor do contencioso administrativo federal no Brasil é um número “diretamente comparável às estimativas internacionais”. Quando englobados os valores do contencioso judicial da União e do contencioso administrativo e judicial dos Estados e Municípios pesquisados, o montante se eleva para 73% do PIB brasileiro em 2019 – INSPER, op.cit., p.12.

⁴ ERNST YOUNG & ETCO, Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro, 2019. Disponível em <https://www.etcō.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>. Acesso em 10 fev 2024.

⁵ DEPUTADOS ressaltam simplificação como ponto principal da reforma tributária, Câmara dos Deputados, Brasília, 15 fev. 2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/1026887-deputados-ressaltam-simplificacao-como-ponto-principal-da-reforma-tributaria/#:~:text=A%20simplifica%C3%A7%C3%A3o%20do%20sistema-%20tribut%C3%A9rio,para%20popula%C3%A7%C3%A3o%20de%20baixa%20renda>. Acesso em 11 fev 2024.

⁶ CUCOLO, Eduardo. REFORMA TRIBUTÁRIA resolve 95% das brigas judiciais sobre tributos de consumo, diz Insper, Folha de São Paulo, São Paulo, 5 de julho de 2023, disponível em: <https://encurtador.com.br/KPQY7>. Acesso em 11 fev 2024.

Mas o que o referido estudo conclui é que “na sistemática da CBS e do IBS, a quase totalidade das discussões *envolvendo os atuais tributos sobre o consumo* deixariam de existir ou seriam reduzidas” (sem destaque no original)⁷. Ou seja, a redução de 95% apontada no estudo se refere ao contencioso sobre os atuais tributos, que serão extintos pela Emenda; quanto aos novos tributos criados pela Emenda, o estudo nada afirma ou prevê acerca de seu grau de litigiosidade⁸.

Seja como for, não há dúvida de que a Emenda Constitucional 132 aprofundou a hiperconstitucionalização do direito financeiro e tributário brasileiro. Num longuíssimo texto de 14.340 palavras e confusa técnica legislativa, a Emenda alterou dezenas de dispositivos do texto constitucional em vigor e lhe acrescentou outros tantos, alguns no corpo permanente, alguns no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). O ADCT já tinha 123 artigos e passou a ter 137 após a EC 132, sendo que alguns deles chamam a atenção pela complexidade dos cálculos neles mencionados e pela duração temporal das providências aí previstas, que roçam o século XXII⁹.

No presente artigo, tenho por objetivo realizar um estudo inicial e exploratório de uma das normas da EC 132, a norma que determinou

⁷ NÚCLEO DE PESQUISAS EM TRIBUTAÇÃO DO INSPER – InsperTax. *Impactos da Reforma dos Tributos sobre o Consumo no Contencioso Tributário de Companhias Brasileiras. Relatório Técnico*, São Paulo: Insper, 2023, p.21. Disponível em https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2023/07/contencioso_dfps_x_reforma_vf.pdf. Acesso em 11 fev 2024.

⁸ E mesmo com relação à redução da litigiosidade sobre os atuais tributos (ICMS, ISSQN, IPI, contribuições do PIS/COFINS, o estudo do Insper (*op.cit.*, p.21) adverte que isso não significa que os processos mencionados no presente relatório deixariam de existir após a aprovação da reforma.

⁹ O art. 132, § 3º do ADCT regula aspectos da distribuição do IBS até o longínquo ano de 2097. De um modo geral, a técnica legislativa da EC 132 é estranha e confusa. Após o art. 1º da Emenda alterar a redação e incluir diversos dispositivos no corpo permanente da Constituição e o art. 2º fazer o mesmo com relação ao ADCT, os arts. 3º e 4º da Emenda retomam a tarefa do art. 1º e determinam novas alterações e inclusões de dispositivos no corpo permanente da Constituição, e o art. 5º retoma a tarefa do art. 2º e volta a alterar dispositivos do ADCT. Normas como, por exemplo, as dos arts. 6º e 16 da Emenda são típicas normas transitórias, mas não foram inseridas no ADCT e sim deixadas soltas no texto da própria EC 132. De outra parte, normas centrais sobre o IBS e a CBS (como as do art. 9º da Emenda) não foram incluídas nos dispositivos do corpo permanente da Constituição que foram criados para tratar dos referidos tributos.

que o Sistema Tributário Nacional observe o *princípio da justiça tributária* (novo § 3º do art. 145 da Constituição, incluído pela EC 132). As perguntas que guiam o estudo são: qual o sentido e quais as possíveis consequências dessa nova norma constitucional?

Para responder essas perguntas, utilizarei como principal marco teórico a visão de Ricardo Lobo Torres sobre valores e princípios constitucionais tributários¹⁰. Não me alinho integralmente às posições teóricas de Ricardo Lobo Torres, como pus de manifesto em estudo recente publicado sobre o tema do mínimo existencial¹¹. Escolhi a obra desse autor para marco teórico do presente estudo pois ela é bastante clara sobre o sentido jurídico que atribui à noção de *justiça* e sua relação com os princípios do direito tributário, e deste modo pode fornecer um ponto de vista interessante para refletir sobre as limitações e possibilidades da norma do *princípio da justiça tributária* contida no novo art. 145, § 3º da Constituição. Além disso, a teoria de Lobo Torres pode fornecer pistas para identificar na EC 132 normas quiçá muito mais relevantes para a justiça tributária do que aquela contida no novo art. 145, § 3º da Constituição.

A pesquisa será do tipo exploratório porque a norma sob investigação acaba de ser criada, havendo pouquíssima literatura e nenhuma jurisprudência sobre a questão.

A curiosa configuração da Seção “Dos Princípios Gerais” que abre o Capítulo da Constituição de 1988 que trata do Sistema Tributário Nacional

As normas do Sistema Tributário Nacional previsto no Capítulo I do Título VI da Constituição de 1988 foram divididas em seis seções temáticas. Três seções são reservadas para distribuir competências e regular os impostos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (arts. 153 a 156). Uma seção é reservada para distribuir entre os entes

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume II, Valores e Princípios Constitucionais Tributários*, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

¹¹ GODOI, Marciano Seabra de & FURMAN, Melody Araújo Pinto. Apontamentos sobre o direito ao mínimo existencial na obra de Ricardo Lobo Torres, In: ROCHA, Sergio André & TORRES, Silvia Faber. *Direito Financeiro e Tributário na obra de Ricardo Lobo Torres*, Belo Horizonte: Arraes, 2020, 329-340.

federativos o produto da arrecadação tributária (arts. 157 a 162). Uma seção é reservada para impor aos entes federativos diversas vedações batizadas oficialmente – e com inspiração na obra de Aliomar Baleeiro – de “limitações do poder de tributar” (arts. 150 a 152).

A seção que abre o Capítulo I do Título VI da Constituição de 1988 recebe o nome “Dos Princípios Gerais” (arts. 145 a 149), mas várias normas aí previstas não apresentam características próprias de *princípios*. Se se adota um conceito mais tradicional de princípio, considerando-o como um alicerce ou um “mandamento nuclear de um sistema”¹², nada terá de princípio a norma do art. 147 da Constituição, segundo a qual “competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”.

Se se adota o conceito de princípio como norma imediatamente finalística “para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”¹³, nada terá de princípio nem a norma acima (do art. 147) nem a norma do art. 146, III, “a” da Constituição, segundo a qual cabe à lei complementar definir o tributo e indicar suas espécies.

Outra curiosidade em relação à Seção I do Capítulo I do Título VI da Constituição, chamada “Dos Princípios Gerais”, é que nenhuma de suas normas utilizava – até o advento da EC 132 – o vocábulo *princípio*. Mesmo não tendo sido utilizado o vocábulo *princípio* na redação do dispositivo do art. 145, 1º da Constituição, aí se vislumbra – e talvez esse seja o único caso em relação às normas da seção “Dos Princípios Gerais” antes do advento da EC 132 – uma norma com típicas características principiológicas, no sentido de “normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades fáticas e jurídicas existentes”¹⁴:

¹² É o conceito clássico de Celso Antônio Bandeira de Mello (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*, São Paulo: RT, 1980, 230), também adotado por Souto Maior Borges (BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*, São Paulo: RT, 1975, 13) e a maioria dos juristas brasileiros.

¹³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, 7ª edição, São Paulo: Malheiros, 2007, 78-9.

¹⁴ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*, tradução de Virgílio Afonso da Silva, São Paulo: Malheiros, 2008, 90.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Sérgio André Rocha, constatando que a grande maioria das normas contidas na seção “Dos Princípios Gerais” do Sistema Tributário Nacional na verdade não apresenta a estrutura típica de princípios, afirma o seguinte¹⁵:

De fato, por mais que a seção I deste capítulo seja intitulada “Dos princípios gerais”, nota-se que a palavra “princípios” nesta expressão não foi utilizada para denotar um tipo de norma jurídica finalística, mas sim em uma acepção vernacular frouxa para se referir a “fundamentos”, “pontos de partida estruturantes”.

Concordo com o professor da UERJ quanto à observação de que o termo “princípios” foi usado no título da referida seção de uma forma vaga e frouxa. Também concordo que as normas contidas nessa seção, a não ser no caso do art. 145, § 1º (capacidade econômica), ressentem-se de conteúdo finalístico. Mas creio que a nomenclatura mais apropriada para designar o conteúdo das normas dos artigos 145 a 149 da Constituição não seria exatamente “fundamentos” ou “pontos de partida estruturantes”, e sim “competências tributárias dos entes federativos”.

Com efeito, as normas dos arts. 145 a 149 repartem entre os entes federativos a competência para instituir cada uma das espécies e subespécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições sociais (incluindo as contribuições cobradas dos servidores públicos reguladas no § 1º do art. 149), contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições no interesse de categoriais profissionais e econômicas, com o acréscimo

¹⁵ ROCHA, Sergio André. Reforma tributária e princípios do Sistema Tributário Nacional, *Consultor Jurídico*, 14 ago 2023, disponível em <https://www.conjur.com.br/2023-ago-14/justica-tributaria-reforma-tributaria-principios-sistema-tributario-nacional/>. Acesso em 12 fev 2024.

pela EC 39/2002 da contribuição municipal para custeio do serviço de iluminação pública prevista no art. 149-A), além de estabelecer os papéis e tarefas reservados à lei complementar – quase todos eles relacionados intimamente com o exercício das competências tributárias, como a tarefa de prevenir e dirimir conflitos de competência e a tarefa de regular as limitações do poder de tributar.

O furor principiológico da Emenda 132: o novo art. 145, § 3º da Constituição

A EC 132 alterou a redação de dispositivos da Seção “Dos Princípios Gerais”, e lhe introduziu outros. Por um lado, a Emenda manteve a tradição de inserir nesta seção normas que não guardam qualquer relação com o nome que designa a Seção, como os novos art. 149-B e 149-C da Constituição, muito mais identificados com a estrutura normativa de *regras*¹⁶ do que com a de *princípios*:

Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a:

- I – fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;
- II – imunidades;
- III – regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação;
- IV – regras de não cumulatividade e de creditamento.

Parágrafo único. Os tributos de que trata o **caput** observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º.

Art. 149-C. O produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A e da contribuição prevista no art. 195, V, incidentes sobre operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações, será integralmente destinado ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das

¹⁶ No sentido de normas que contêm “determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível” – ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*, tradução de Virgílio Afonso da Silva, São Paulo: Malheiros, 2008, 91.

alíquotas do imposto e da contribuição devidos aos demais entes e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante.

§ 1º As operações de que trata o **caput** poderão ter alíquotas reduzidas de modo uniforme, nos termos de lei complementar.

§ 2º Lei complementar poderá prever hipóteses em que não se aplicará o disposto no **caput** e no § 1º.

§ 3º Nas importações efetuadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, o disposto no art. 150, VI, «a», será implementado na forma do disposto no **caput** e no § 1º, assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições internas.

Aliás, quanto a esses novos artigos 149-B e 149-C, além de nada terem de *princípios*, nada têm a ver com a distribuição de competência tributária entre os entes federativos (matéria regulada pela grande maioria de dispositivos da seção que abrange os artigos 145 a 149 da Constituição). Como constituem regras concernentes ao IBS e à CBS, deveriam ter sido introduzidas nos artigos 156 e 195 da Constituição, e não no artigo 149.

Por outro lado, a EC 132, tomada de certo furor principiológico, inseriu de uma vez cinco princípios no dispositivo do novo art. 145, § 3º da Constituição:

Art. 145 (...)

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

Ainda que não tenha sido utilizado o vocábulo *princípio* no dispositivo do art. 145, § 4º, nele também se vislumbra uma estrutura normativa própria de princípio e não de regra:

Art. 145 (...)

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos.

O novo art. 145, § 3º da Constituição foi duramente condenado pelo ex-secretário da Receita Federal Everardo Maciel, que viu nos princípios ali elencados uma “combinação explosiva” que agravará os embates

judiciais e a patologia da alta litigiosidade de nosso “colossal” contencioso tributário¹⁷.

Sergio André Rocha não recebeu o novo art.145, § 3º com tantas reservas e repreensões como Everardo Maciel, mas viu na formulação do dispositivo o risco de que se o considere indevidamente com um “catálogo exaustivo” dos princípios tributários da Constituição de 1988, sugerindo que talvez fosse preferível permanecer com a existência de princípios “mais implícitos do que explícitos”. Além disso, o autor sentiu falta da inclusão expressa dos “princípios da segurança jurídica, igualdade e capacidade contributiva” no catálogo de princípios do art. 145, § 3º da Constituição¹⁸.

Sobre o novo princípio da justiça tributária, Sergio André afirma¹⁹:

Justiça tributária é outro princípio – ou valor – constitucional que já orienta o Sistema Tributário Nacional. Assim como a transparência, são muitas e distintas as suas consequências. Pode-se estabelecer, de forma simplificada, que a justiça tributária demanda que a carga financeira da arrecadação tributária seja distribuída de forma justa entre os cidadãos, que aqueles que manifestem capacidade econômica efetivamente recolham os tributos devidos, e que ninguém seja demandado a pagar tributos fora das situações previstas na Constituição e nas leis infraconstitucionais. De toda forma, faz sentido a menção à justiça tributária.

Concordo com a afirmação de que “a justiça tributária já orienta o Sistema Tributário Nacional” desde a promulgação da Constituição de 1988, não sendo necessário haver o art. 145, § 3º para que isso se dê. Mas então qual é o sentido, e quais são as consequências dessa norma introduzida pela EC 132, segundo a qual o Sistema Tributário Nacional deve observar o princípio da justiça tributária? Uma explicitação didática

¹⁷ MACIEL, Everardo. *Tributação e a guerra das palavras*, Blog do Noblat, Metrópoles, 5 out. 2023, disponível em: <https://www.metropoles.com/blog-do-noblat/artigos/tributacao-e-a-guerra-das-palavras-por-everardo-maciel>. Acesso em 12 fev 2024.

¹⁸ ROCHA, Sergio André. Reforma tributária e princípios do Sistema Tributário Nacional, *Consultor Jurídico*, 14 ago 2023, disponível em <https://www.conjur.com.br/2023-ago-14/justica-tributaria-reforma-tributaria-principios-sistema-tributario-nacional/>. Acesso em 12 fev 2024.

¹⁹ ROCHA, Sergio André. Reforma tributária e princípios do Sistema Tributário Nacional, *Consultor Jurídico*, 14 ago 2023, disponível em <https://www.conjur.com.br/2023-ago-14/justica-tributaria-reforma-tributaria-principios-sistema-tributario-nacional/>. Acesso em 12 fev 2024.

de algo já implícito? Trata-se de mera jogada retórica sem efeitos jurídicos concretos?

Para tentar responder a essas perguntas, sem dúvida difíceis, julgo necessário dar um passo atrás e procurar compreender a posição que a *justiça* ocupa no sistema tributário e qual a sua relação com noções como capacidade contributiva, segurança jurídica, proteção do meio ambiente etc. É o que farei na seção seguinte, valendo-me da teoria de Ricardo Lobo Torres. Repito o que afirmei antes: não me alinho integralmente às posições teóricas desse autor, mas creio que elas são claras quanto ao sentido jurídico que atribuem à noção de *justiça* e sua relação com o direito tributário, e deste modo podem fornecer um ponto de vista interessante para refletir sobre as limitações e possibilidades da norma do *princípio da justiça tributária* contida no novo art. 145, § 3º da Constituição.

A justiça tributária como *valor* e não como *princípio*: a teoria de Ricardo Lobo Torres

Para Ricardo Lobo Torres, o direito relaciona-se intimamente com a ética. Com essa afirmação, o autor naturalmente não está *equiparando* direito e ética, nem querendo dizer que os indivíduos devem cumprir deveres ou sanções no plano jurídico por força da aplicação de normas éticas. A relação íntima entre direito e ética se dá não no plano do julgamento da conduta individual, mas no “plano normativo abstrato”²⁰.

Segundo o autor, *valores* éticos como liberdade e justiça são também as “ideias básicas do direito”²¹. Esses valores, assim como os direitos fundamentais, não surgem originariamente com a Constituição; o que a Constituição opera é sua concretização ou especificação em “princípios e regras de direito”²².

A justiça, portanto, é situada pelo autor no plano dos valores (ao mesmo tempo jurídicos e morais²³) e não no plano dos princípios jurídicos.

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume II, Valores e Princípios Constitucionais Tributários*, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, 4-5.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo, *op.cit.*, 41.

²² TORRES, Ricardo Lobo, *op.cit.*, 10.

²³ O autor adverte que, em sua teoria, não se estabelecem “diferenças entre os termos ética e moral, que serão tratados como sinônimos”. – TORRES, Ricardo Lobo, *op.cit.*, 3.

Vejamos, em suas próprias palavras, as diferenças estabelecidas entre valores e princípios, lembrando mais uma vez que a justiça, a liberdade, a segurança jurídica e a solidariedade são por ele consideradas como valores:

Enquanto os valores são ideias absolutamente abstratas²⁴, supraconstitucionais e insuscetíveis de se traduzirem em linguagem constitucional, os princípios se situam no espaço compreendido entre os valores e as regras, exibindo em parte a generalidade e abstração daqueles e a concretude das regras.

Os princípios, de menor generalidade e abstração que os valores, podem ingressar no discurso constitucional, representando um primeiro estágio de concretização dos valores. Mas, se estiverem ausentes da escritura constitucional, nem por isso perderão seus atributos característicos.²⁵

A justiça tributária, para o autor, sendo um valor, e, portanto, necessariamente abstrata, ganharia “graus de concretude pelos princípios e subprincípios”, sendo a capacidade contributiva um de seus princípios maiores²⁶.

Portanto, Ricardo Lobo Torres considerava *normal* que não existisse em nossa Constituição – tal como era o caso até o advento do art. 145, § 3º – uma norma sobre a justiça tributária. O autor vai além, e afirma:

(...) nenhuma eficácia teria a regra constitucional que declarasse imperar a justiça ou a liberdade no país. Os valores jurídicos só adquirem a sua plena determinação e só participam do discurso constitucional através dos princípios e das normas e, em outro plano, pela interpretação.²⁷

Ricardo Lobo Torres reconhece que o art. 3º, I da Constituição de 1988 menciona explicitamente que é objetivo fundamental da República constituir uma “sociedade livre, justa e solidária”. Não seria esse um caso em que valores *liberdade, justiça e solidariedade* ganham expressamente

²⁴ Mas o autor adverte que os valores “não se situam etereamente no mundo das ideias, pois estão em permanente contato com a facticidade” – TORRES, Ricardo Lobo, *op.cit.*, 49.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo, *op.cit.*, 195.

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo, *op.cit.*, 114.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo, *op.cit.*, 49.

“dicção constitucional”? O autor não dá o braço a torcer, e afirma que esse dispositivo é mera “exortação para o trabalho do legislador”²⁸, entrando na mesma categoria dos preâmbulos. Eis aqui um dos pontos em que a Constituição de 1988 não segue inteiramente as ideias do autor²⁹.

De todo modo, o fato de haver no texto constitucional esparsas referências a justiça, liberdade, segurança e solidariedade não prejudica o raciocínio do autor – que nos parece correto – segundo o qual essas noções têm altíssimo grau de abstração e adquirirão concretude somente com a enunciação de princípios e regras, seja no texto constitucional, seja fora dele.

Especificamente quanto ao valor *justiça tributária*, Ricardo Lobo Torres o considera um caso de justiça distributiva, que se concretiza como justiça contributiva e ganha concretude nos seguintes princípios (alguns constitucionais, outros não): capacidade contributiva (que segundo o autor seria aplicável somente aos impostos e se desdobraria em vários subprincípios), custo/benefício (aplicável às taxas e contribuições de melhoria), distribuição de rendas e desenvolvimento econômico, poluidor-pagador e consumidor-pagador, incidência do tributo sobre atividades ilícitas que possuem consistência econômica (*non olet*), ajustes de preços de transferência (aos quais o autor se refere como *arm's length*) e equidade³⁰.

Afinal, qual o sentido e quais as consequências da norma segundo a qual o Sistema Tributário Nacional deve observar o princípio da justiça tributária?

Se seguissemos à risca as afirmativas de Ricardo Lobo Torres de que a justiça tributária não se coaduna com ou é insusceptível de “dicção constitucional”³¹, e de que “nenhuma eficácia teria a regra constitucional

²⁸ TORRES, Ricardo Lobo, *op.cit.*, 50.

²⁹ Em artigo recente, defendemos o ponto de vista de que a teoria de Ricardo Lobo Torres sobre o mínimo existencial não se encaixa na Constituição de 1988, sendo que por vezes o próprio autor acaba inadvertidamente reconhecendo essa realidade – GODOI, Marciano Seabra de & FURMAN, Melody Araújo Pinto. Apontamentos sobre o direito ao mínimo existencial na obra de Ricardo Lobo Torres, In: ROCHA, Sergio André & TORRES, Silvia Faber. *Direito Financeiro e Tributário na obra de Ricardo Lobo Torres*, Belo Horizonte: Arraes, 2020, 332-333.

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo, *op.cit.*, 287-397.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo, *op.cit.*, 114.

que declarasse imperar a justiça ou a liberdade no país”³², teríamos de concluir que é inútil e despicienda a nova norma, introduzida pela EC 132, segundo a qual o Sistema Tributário Nacional deve observar o *princípio da justiça tributária*.

Mas na seção anterior observamos que a Constituição de 1988 em alguns pontos não se deixa encaixar nas premissas teóricas de Ricardo Lobo Torres. Além disso, o poder judiciário brasileiro em geral, e o Supremo Tribunal Federal em particular, costumam ter uma interpretação da Constituição que lhe reserva um papel muito mais ativo e desenvolto (e aqui não vai nenhuma carga de crítica positiva ou negativa com relação a essa atitude do poder judiciário) do que o papel do poder judiciário pressuposto na obra de Lobo Torres, bastando dizer que dificilmente um ministro ou ministra do STF concordaria com sua afirmação de que o artigo 3º da Constituição brasileira é norma meramente “programática e exortativa para o trabalho do legislador”³³.

Sendo assim, não considero que será inútil ou despicienda a norma em questão. De um ponto de vista meramente semântico e sistemático, a norma de que o Sistema Tributário Nacional deve observar o princípio da justiça tributária de fato parece ser totalmente abstrata (pois não define ou especifica o conteúdo da justiça tributária) e simplesmente explicitar algo que já era implícito (algum defendia que antes da EC 132 o Sistema Tributário Nacional não devia obediência à justiça tributária?). Mas de um ponto de vista pragmático e contextual, uma consequência palpável da adoção desse novo princípio da justiça tributária pode ser a abertura ao poder judiciário – especialmente ao STF – de mais espaço institucional para interferir na política tributária do executivo e do legislativo, seja para bloquear determinadas medidas (como se deu – a meu ver erroneamente – com o bloqueio da tributação pelo imposto sobre a renda das pensões alimentícias³⁴), seja para impelir o legislativo (como se deu com o acórdão da Ação Direta de Inconstitucionalidade por

³² TORRES, Ricardo Lobo, *op.cit.*, 49.

³³ TORRES, Ricardo Lobo, *op.cit.*, 50.

³⁴ GODOI, Marciano Seabra de; MACHADO, Marina Soares. Comentários acerca da decisão do Supremo Tribunal Federal que considerou inconstitucional a incidência de imposto de renda sobre o recebimento de alimentos e pensões alimentícias oriundos do direito de família, In: SIQUEIRA, Natércia Sampaio *et al* (orgs.). *Perspectivas e desafios à justiça fiscal no contexto da economia digital*, Curitiba: Editora CRV, 2024, 185-208.

Omissão nº 67 (Relator Dias Toffoli), publicado em junho de 2022) a produzir normas reclamadas expressamente pela Constituição, cuja ausência provoca sérios déficits e distorções de justiça distributiva quanto aos ônus dos tributos.

É interessante notar que a inclusão desse princípio da justiça tributária não constava das propostas de emenda constitucional (PEC 45 e PEC 110) que deram origem à Emenda Constitucional 132. O princípio da justiça tributária surgiu na tramitação do projeto na Câmara dos Deputados. Não creio que o objetivo dos deputados e deputadas federais que incorporaram a norma do princípio da justiça tributária ao texto da PEC tenha sido o de abrir ao poder judiciário e ao STF mais espaço e discricionariedade para interferir na política tributária. Certamente não. É mais provável que a motivação dos legisladores tenha sido basicamente retórica, sem maiores objetivos concretos. E com isso a norma foi aprovada sem qualquer dissenso: afinal, quem renegaria a posição de protetor e paladino de uma ideia tão nobre como a da *justiça tributária*? Quem ousaria subir à tribuna da Câmara ou do Senado para defender que não fosse aprovada a incorporação à Constituição do princípio da justiça tributária?

As concretas normas de justiça tributária contidas na EC 132

Estão espalhados pelo texto da EC 132 vários dispositivos que não mencionam a expressão *justiça tributária*, mas indicam concretamente padrões e critérios relacionados à distribuição do ônus tributário entre possíveis alternativas e arranjos.

Defesa do meio ambiente

No próprio § 3º do art. 145 da Constituição há um vetor concretizador da justiça tributária na adoção do princípio da “defesa do meio ambiente”, valendo lembrar que Ricardo Lobo Torres menciona o “poluidor-pagador e o consumidor-pagador” como princípios que especificam o conteúdo da justiça tributária³⁵. A proteção do meio ambiente desde 1988 constitui um dos princípios da ordem econômica (art. 170, IV da Constituição) e em 2003 a Emenda Constitucional 42 deixou explícito

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo, *op.cit.*, 373-376.

que esse princípio inclui o “tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”, sendo natural que o tratamento *tributário* seja uma das principais formas de realizar esse objetivo. Neste sentido, o novo § 3º do art. 145, ao mencionar o princípio da proteção do meio ambiente, simplesmente explicita topograficamente no texto constitucional relativo ao Sistema Tributário Nacional um critério de justiça tributária já implicitamente previsto nas normas constitucionais reguladoras da ordem econômica (art. 170, IV da Constituição).

Atenuação de efeitos regressivos da carga tributária

Creio que o novo § 4º do art. 145 da Constituição também é uma norma concretizadora da justiça tributária. Determinar que “as alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos” significa fixar um critério de justiça distributiva para as futuras normas tributárias a serem formuladas pelos legisladores de todos os entes políticos, a partir do reconhecimento de que o ordenamento tributário conformado nesses 35 anos de vigência da Constituição de 1988 atingiu um grau insuportável de regressividade, intensificando – e não mitigando, como seria de se esperar num Estado Democrático de Direito – a altíssima concentração de renda e riqueza na sociedade brasileira³⁶.

É preciso advertir que a regressividade da tributação brasileira não é uma escolha do sistema tributário tal como desenhado na Constituição, e sim uma decorrência das concretas decisões dos legisladores e do poder executivo das três esferas da federação nesses últimos 35 anos³⁷. Espera-se que os deputados, deputadas, senadores e senadoras que aprovaram esse § 4º do art. 145 da Constituição o apliquem com rigor quando apreciarem o projeto de lei que o poder executivo federal enviará ao Congresso Nacional até o final do mês de março de 2024 (tal como

³⁶ Cf. GODOI, Marciano Seabra de. Concentração de renda e riqueza e mobilidade social: a persistente recusa da política tributária brasileira a reduzir a desigualdade, Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 59, n. 235, p. 61-74, jul./set. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/235/ril_v59_n235_p61. Acesso em 13 fev 2024.

³⁷ Cf. GODOI, Marciano Seabra de. Nossa sistema tributário é ótimo. Ótimo para os interesses daqueles contribuintes que têm poder suficiente para definir as *regras concretas* de nosso sistema tributário, In: XAVIER, Bianca Ramos et al (Orgs.). *Estado, Igualdade e Justiça – Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lodi*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, 261-270.

impõe o art. 18, I da EC 132), o que pode inclusive disparar o saudável gatilho previsto no parágrafo único do art. 18 da EC 132:

Art. 18 (...)

Parágrafo único. Eventual arrecadação adicional da União decorrente da aprovação da medida de que trata o inciso I do **caput** deste artigo poderá ser considerada como fonte de compensação para redução da tributação incidente sobre a folha de pagamentos e sobre o consumo de bens e serviços.

Alterações na justiça tributária aplicável ao ITCMD

A concreta justiça tributária a ser observada pelo Sistema Tributário Nacional foi também impactada por alterações muito relevantes promovidas pela EC 132 no âmbito do imposto sobre heranças e doações, a saber:

- revogação da norma constitucional segundo a qual o imposto sobre heranças, relativamente a bens móveis, títulos e créditos, cabia ao Estado onde se processasse o inventário ou arrolamento, passando-se a dispor que, nesses casos, o imposto caberá “ao Estado onde era domiciliado o *de cuius*” (art. 155, § 1º, II da Constituição), regra que será aplicada “às sucessões abertas a partir da data de publicação desta Emenda Constitucional (art. 17 da EC 132);
- criação da norma de que o ITCMD “será progressivo em razão do valor do quinhão, legado ou doação” (novo inciso VI do art. 155, § 1º da Constituição);
- criação da norma de que o ITCMD “não incidirá sobre as transmissões e as doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e benficiantes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar” (novo inciso VII do art. 155, § 1º da Constituição);
- criação, pelo art. 16 da EC 132, da norma de que o ITCMD, até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III da Constituição, competirá: “I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal; II – se o doador tiver domicílio ou residência no exterior: a) ao

Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal; b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal; III – relativamente aos bens do de *cujus*, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal”.

Quanto à nova regra de competência para tributar a transmissão *causa mortis* de bens móveis, títulos e créditos, buscou-se impedir a prática de, após a Lei 11.441/2007 (inventário e partilha extrajudicial) e a Resolução 35/2007 do CNJ, realizar-se o inventário em cartório de notas localizado em Estado distinto daquele em que residia o *de cuius*, de modo a se escolher como competente para cobrar o ITCMD um Estado que não contempla em sua legislação alíquotas progressivas, como o Estado de São Paulo, em que a alíquota é de 4% e não se eleva à medida que cresce o vulto das heranças. Essa prática era permitida até a EC 132, visto que a regra de competência do ITCMD fixada em 1988 para a sucessão *causa mortis* de bens móveis, títulos e créditos era a do local do processamento do inventário, o qual, a partir de 2007, passou a poder ser livremente escolhido no caso de ser cabível o inventário extrajudicial. Impedir que o contribuinte escolha a menor alíquota do imposto sobre heranças dentre as disponíveis nas legislações estaduais é uma clara e concreta medida de justiça tributária.

Quanto à nova regra constitucional de progressividade obrigatória do ITCMD³⁸, retoma-se com a EC 132 a salutar norma de justiça tributária do art. 128 da Constituição de 1934, segundo a qual “ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões por herança ou legado”.

A EC 132 não veio “autorizar” a progressividade do imposto sobre heranças e doações, pois a validade de alíquotas progressivas desse imposto já é reconhecida pelo STF desde 2013 (RE 562.045, Redatora do acórdão a Ministra Cármem Lúcia, publicação em 27.11.2013). A novidade, a inovação da EC 132 é tornar *obrigatória* a progressividade do

³⁸ Sobre o tema da progressividade de alíquotas do ITCMD na jurisprudência do STF, cf. GODOI, Marciano Seabra de. *Critica à Jurisprudência Atual do STF em Matéria Tributária*, São Paulo: Dialética, 2011, 108-112.

imposto, progressividade que Ricardo Lobo Torres apoiava, mas considerava “bloqueada” pela norma constitucional que dá ao Senado a competência para a fixação das alíquotas máximas do imposto³⁹.

Atualmente, a maioria dos Estados, em especial os da Região Nordeste, já preveem em suas legislações alíquotas progressivas do imposto, que alcançam o limite máximo de 8% fixado pelo Senado Federal na Resolução 9/1992⁴⁰. Outros Estados adotam alíquota fixa, como Minas Gerais (5%) e São Paulo (4%).

Registre-se que a Emenda Constitucional 132 determinou a progressividade do imposto “em razão do valor do quinhão, legado ou da doação”, e não em razão do montante total da herança. Trata-se de uma decisão acertada em termos de justiça tributária, visto que prestigia a capacidade econômica, a qual, no caso do imposto sobre heranças, se refere ao herdeiro/legatário e não ao *de cuius*. A capacidade econômica demonstrada por um dos dez herdeiros de uma herança total de 1 milhão de reais não é a mesma capacidade econômica demonstrada pelo herdeiro único de herança do mesmo valor⁴¹.

Quanto à norma do art. 16 da EC 132, talvez seja a que gerará maiores efeitos concretos no âmbito do ITCMD, visto que pretende, finalmente, viabilizar a tributação das heranças das famílias mais ricas do país, que desde a promulgação da Constituição de 1988 podem se aproveitar da omissão do legislador complementar⁴² para, por meio de planejamentos tributários envolvendo a criação de empresas holdings no exterior, realizar transferências *mortis causa* sem o ônus do ITCMD⁴³. Impedir que os

³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume IV, Os Tributos na Constituição*, Rio de Janeiro: Renovar, 2007, 226-228.

⁴⁰ Cf. PAULA, Fernanda de. *A Tributação da Herança Sob um Enfoque de Justiça*, Rio: Lumen Juris, 2018, 81-86; VALENTIN, Jefferson. *Holding: estudo sobre a evasão fiscal no planejamento sucessório*, São Paulo: Letras Jurídicas, 2021, 32-33.

⁴¹ Neste mesmo sentido, cf. MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 33^a edição, São Paulo: Malheiros, 2012, 369.

⁴² Vide o acórdão do STF no RE 851.108, Relator Ministro Dias Toffoli, acórdão publicado em 20 de abril de 2021.

⁴³ Sobre o tema, cf. GODOI, Marciano Seabra de & FURMAN, Melody Araújo Pinto. Os Estados e o Distrito Federal podem cobrar o imposto sobre heranças e doações em situações internacionais antes da edição da Lei Complementar prevista na Constituição?, *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET*, Brasília, Vol. 13, N. 1, 1-44, Jan-Jun 2018. Disponível em <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/issue/view/542>. Acesso em 30 jan.

contribuintes evitem facilmente a incidência de um imposto é uma típica medida de justiça tributária.

Alterações na justiça tributária aplicável ao IPVA

Igualmente relevante para a concretização da justiça tributária foi a alteração promovida pela EC 132 no âmbito do imposto sobre veículos automotores (IPVA), autorizando-se a adoção de alíquotas diferenciadas em função do valor dos veículos, de modo a poder definir alíquotas mais altas para os veículos de maior valor, e alíquotas mais baixas para veículos de menor valor (nova redação do art. 155, § 6º, II da Constituição). Note-se que se trata de uma autorização da Constituição, cabendo aos legisladores estaduais e distritais diferenciarem ou não as alíquotas do IPVA em função do valor dos veículos (como também em função do tipo, utilização e impacto ambiental dos veículos, critérios de diferenciação já permitidos e utilizados nas legislações estaduais antes da EC 132).

Ainda no âmbito do IPVA, uma alteração aparentemente de peso promovida pela EC 132 foi a determinação de que o imposto “incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos” (novo art. 155, § 6º, III da Constituição). Digo “aparentemente” visto que as exceções à incidência do imposto sobre aeronaves e embarcações previstas nas alíneas *a* e *b* do inciso III do § 6º do art. 155 da Constituição podem acabar neutralizando completamente a abertura constitucional para a incidência do imposto sobre essas categorias de veículos.

Alteração na justiça tributária aplicável ao IPTU

A EC 132 incluiu no art. 156, § 1º da Constituição uma regra segundo a qual o IPTU poderá “ter sua base de cálculo atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal”. Trata-se de norma relacionada de modo direto ao princípio da legalidade tributária, que Lobo Torres considera um elemento concretizador do valor “segurança jurídica”. Mas indiretamente essa mudança pode provocar

2024; MELO, Anthéia Aquino. *A omissão na regulamentação do ITCMD com elemento de conexão internacional: impacto social, resposta dos poderes Judiciário e Legislativo e proposta de conteúdo mínimo para a Lei Complementar que deverá regulamentar a matéria*, Dissertação de mestrado, Programa de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2023.

relevantes efeitos no âmbito da distribuição do ônus financeiro do IPTU entre os municípios. É que atualmente é generalizado o fenômeno de imóveis urbanos serem tributados pelo IPTU com base num valor muito aquém de seu valor venal, relativizando em grande medida a norma – de justiça tributária – do art. 33 do CTN, segundo a qual a base de cálculo do IPTU é “o valor venal do imóvel”⁴⁴.

Com a mudança efetuada pela EC 132, é possível que as Câmaras de Vereadores autorizem o Executivo municipal a, de tempos em tempos, atualizar com base na realidade do mercado imobiliário as plantas genéricas de valores que definem as bases de cálculo do IPTU nos municípios médios e grandes⁴⁵, tornando efetivo o mandamento do art. 33 do CTN.

Alterações na justiça tributária no âmbito da tributação do consumo

A EC 132 realizou uma profunda e extensa reforma da tributação do consumo no âmbito da federação brasileira⁴⁶. Para se ter uma dimensão das profundas consequências federativas da reforma, basta dizer que a EC 132 extinguiu – após um período de transição – o principal imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal (ICMS) e o principal imposto de competência dos Municípios (ISSQN), substituindo-os pelo chamado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), o qual não será arrecadado pelos referidos entes federativos e sim pelo inédito Comitê Gestor do IBS (previsto no novo art. 156-B da Constituição), que também terá competência para editar regulamento único e uniformizar a interpretação da legislação do imposto, decidir o seu contencioso administrativo e distribuir o produto de sua arrecadação aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

⁴⁴ Sobre o tema, cf. AFONSO, José Roberto et al. *IPTU no Brasil – Um diagnóstico abrangente*, Brasília: IDP-FGV Projetos, [s.d.], disponível em <https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/1541/1/IPTU%20no%20Brasil%20Um%20Diagn%C3%B3stico%20Abrangente.pdf>. Acesso em 13 fev 2024.

⁴⁵ Sobre o tema, cf. GODOI, Marciano Seabra de & VIOTTI, Cristiano Augusto Ganz. Legalidade Tributária, In: GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, 2002, 256-259.

⁴⁶ Sobre o tema cf. GODOI, Marciano Seabra de. Breves comentários sobre a reforma constitucional da tributação do consumo em tramitação no Congresso Nacional, In: CARDOSO, Alessandro Mendes et al (coords.). *Estudos Jurídicos em comemoração aos 30 anos do Escritório Rolim, Goulart Cardoso*, Belo Horizonte, 2023, 294-301. Disponível em <https://www.rolim.com/conteudo/estudos-juridicos-em-comemoracao-aos-30-anos-do-rolim-goulart-cardoso/>.

As novas normas sobre a tributação do consumo são muitas e complexas, não sendo possível o seu estudo nos limites deste artigo. Aqui quero somente destacar que há, dentre as numerosas e profundas mudanças promovidas na tributação do consumo, algumas importantes medidas diretamente relacionadas à *justiça tributária*, visto que determinam novos critérios ou padrões de distribuição do ônus financeiro da tributação indireta. Vejamos brevemente algumas dessas normas, sem pretensão de exaustividade.

A EC 132 determina que, tanto com relação ao IBS quanto com relação à CBS, uma lei complementar disponha sobre “as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda” (artigo 156-A, § 5º, VIII e art. 195, § 18). No caso do IBS, essa devolução “será obrigatória nas operações de fornecimento de energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda, podendo a lei complementar determinar que seja calculada e concedida no momento da cobrança da operação” (artigo 156-A, § 13).

Essa devolução do imposto a determinada categoria de pessoas físicas constitui uma medida de *justiça tributária* inédita, não existente na legislação complementar do ICMS. Na sistemática inicialmente imaginada pelos proponentes (PEC 45/2019) da nova tributação do consumo, a alíquota do IBS seria única e, para remediar ou anular os efeitos do aumento da carga tributária que isso provocaria em relação a itens de consumo básico e essencial (vários deles atualmente tributados com alíquotas reduzidas no âmbito do ICMS), essa devolução (ou *cashback*) seria destinada à população de baixa renda. Mas como era de se esperar, na tramitação da emenda constitucional perdeu-se completamente a ideia de uma alíquota única, tendo surgido em seu lugar um sistema complexo, em que o *cashback* convive – tanto no IBS quanto na CBS – com cestas de produtos e serviços com alíquota zero, isentos, com redução de 100%, 60% e 30% da alíquota de referência (arts. 8º e 9º da EC 132).

As extensas listas de bens e serviços isentos, com alíquota zero e com alíquota reduzida constituem claras normas de concretização da *justiça tributária*, pois distribuem o ônus da tributação indireta entre os contribuintes do imposto e entre a própria população (os chamados contribuintes de fato). Há nessas listas padrões distributivos já tradicionais no âmbito do ICMS, como uma tributação reduzida para os produtos

da cesta básica de alimentos; mas há também novidades em termos de justiça distributiva, como a previsão de alíquota reduzida em 60% para “produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda” e “produtos de cuidados básicos à saúde menstrual”. Se no caso desses dois produtos a novidade da EC 132 em termos de justiça tributária é a previsão de uma forte *redução* em sua tributação, a novidade quanto aos serviços profissionais liberais (como a advocacia) prestados por sociedades (art. 9º, § 12 da EC 132) tem signo oposto e consiste numa forte *elevação* de sua carga tributária, que nas últimas décadas vem sendo regulada por uma norma de 1968 (art. 9º do Decreto-lei 406/68) que desvincula o imposto sobre serviços do faturamento das sociedades profissionais.

Outra novidade bastante relevante em termos de *justiça tributária* – e a meu ver extremamente positiva – é a norma segundo a qual os regimes de alíquota reduzida ou de isenção devem ser “submetidos a avaliação quinquenal de custo-benefício, podendo a lei fixar regime de transição para a alíquota padrão (...)", devendo tal avaliação quinquenal examinar o impacto da legislação do IBS e da CBS “na promoção da igualdade entre homens e mulheres” (art.9º, §§ 10 e 11 da EC 132). A norma concretiza ao mesmo tempo a justiça tributária, a igualdade e a transparência, mas pode acabar “não pegando”, como ocorreu com o art. 4º da EC 109/2021 segundo a qual uma lei complementar deve fixar “critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa” e regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômicos e sociais dos incentivos ou benefícios tributários, “com divulgação irrestrita dos respectivos resultados”. Passados já quase três anos desde a determinação da EC 109, não há qualquer sinal de que a lei complementar por ela exigida será aprovada pelo Congresso Nacional.

Vê-se, portanto, que além de profundas mudanças quanto às competências federativas na tributação do consumo e quanto aos critérios de distribuição de sua arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios, há na EC 132 importantes novidades nos critérios de distribuição do ônus da tributação do consumo entre os contribuintes e entre a população, novidades essas que são, ao fim e ao cabo, medidas concretas de *justiça tributária*.

Conclusão

A teoria de Ricardo Lobo Torres permite que se enxergue com clareza que a justiça tributária é uma noção com alta carga de importância normativa (e também com alta carga de retórica política, acrescento eu), mas baixa carga de densidade semântica, densidade que somente vai tomado corpo com os princípios e regras (constitucionais ou não) destinados a estabelecer critérios e padrões para dividir a carga tributária entre os cidadãos.

Valendo-nos dessa noção (que não exige que adotemos a teoria de Ricardo Lobo Torres em toda sua extensão ou em todos os seus pressupostos), não é possível identificar com segurança o sentido e as consequências semânticas da (nova?) norma segundo a qual o Sistema Tributário Nacional deve observar o princípio da justiça tributária. Praticamente, o que se pode vislumbrar no novo art. 145, § 3º da Constituição é uma possível abertura adicional para o poder judiciário poder fundamentar suas incursões nas medidas de política tributária do executivo e do legislativo, medidas tanto de ação quanto de omissão.

Mas se tirarmos o foco do novo art. 145, § 3º da Constituição e dirigimos a visão ao conjunto das normas que compõem a extensa e complexa trama da EC 132, então poderemos divisar com mais clareza várias novidades no terreno da *justiça tributária*, várias inovações em termos de critérios e padrões para divisão do ônus financeiro tanto da *tributação do patrimônio* (que hoje pesa muito mais sobre os ombros das classes médias do que sobre os ombros dos ricos e super-ricos) quanto da *tributação do consumo* (tradicionalmente a mais representativa no conjunto da arrecadação) entre os contribuintes, os segmentos econômicos e as classes sociais do país.

Referências

- AFONSO, José Roberto et al. *IPTU no Brasil – Um diagnóstico abrangente*, Brasília: IDP-FGV Projetos, [s.d.], disponível em <https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/1541/1/IPTU%20no%20Brasil%20Um%20Diagn%C3%B3stico%20Abrangente.pdf>.
- AFONSO, José Roberto et al. *Diagnóstico sobre constitucionalização das finanças públicas no Brasil*, Texto para Discussão nº 19, FIPE/USP, São Paulo, 2023. Disponível em <https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/textos/texto19.pdf>.

- ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*, tradução de Virgílio Afonso da Silva, São Paulo: Malheiros, 2008.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, 7^a edição, São Paulo: Malheiros, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*, São Paulo: RT, 1975.
- CUCOLO, Eduardo. REFORMA TRIBUTÁRIA resolve 95% das brigas judiciais sobre tributos de consumo, diz Insper, *Folha de São Paulo*, São Paulo, 5 de julho de 2023, disponível em: <https://encurtador.com.br/KPQY7>.
- ERNST YOUNG & ETCO, *Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro*, 2019. Disponível em <https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>.
- GODOI, Marciano Seabra de & FURMAN, Melody Araújo Pinto. Apontamentos sobre o direito ao mínimo existencial na obra de Ricardo Lobo Torres, In: ROCHA, Sergio André & TORRES, Silvia Faber. *Direito Financeiro e Tributário na obra de Ricardo Lobo Torres*, Belo Horizonte: Arraes, 2020, 329-340.
- GODOI, Marciano Seabra de. Breves comentários sobre a reforma constitucional da tributação do consumo em tramitação no Congresso Nacional, In: CARDOSO, Alessandro Mendes et al (coords.). *Estudos Jurídicos em comemoração aos 30 anos do Escritório Rolim, Goulart Cardoso*, Belo Horizonte, 2023, 294-301. Disponível em <https://www.rolim.com/conteudo/estudos-juridicos-em-comemoracao-aos-30-anos-do-rolim-goulart-cardoso/>.
- GODOI, Marciano Seabra de; MACHADO, Marina Soares. Comentários acerca da decisão do Supremo Tribunal Federal que considerou inconstitucional a incidência de imposto de renda sobre o recebimento de alimentos e pensões alimentícias oriundos do direito de família, In: SIQUEIRA, Natércia Sampaio et al (orgs.). *Perspectivas e desafios à justiça fiscal no contexto da economia digital*, Curitiba: Editora CRV, 2024, 185-208.
- GODOI, Marciano Seabra de & VIOtti, Cristiano Augusto Ganz. Legalidade Tributária, In: GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, 2002.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à Jurisprudência Atual do STF em Matéria Tributária*, São Paulo: Dialética, 2011.
- GODOI, Marciano Seabra de. Concentração de renda e riqueza e mobilidade social: a persistente recusa da política tributária brasileira a reduzir a desigualdade, *Revista de Informação Legislativa*: RIL, Brasília, DF, v. 59, n. 235, p. 61-74, jul./set. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/235/ril_v59_n235_p61. Acesso em 13 fev 2024.
- GODOI, Marciano Seabra de. Nossa sistema tributário é ótimo. Ótimo para os interesses daqueles contribuintes que têm poder suficiente para definir as

- regras concretas de nosso sistema tributário, In: XAVIER, Bianca Ramos et al (Orgs.). *Estado, Igualdade e Justiça – Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lodi*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, 261-270.
- GODOI, Marciano Seabra de & FURMAN, Melody Araújo Pinto. Os Estados e o Distrito Federal podem cobrar o imposto sobre heranças e doações em situações internacionais antes da edição da Lei Complementar prevista na Constituição?, *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET*, Brasília, Vol. 13, N. 1, 1-44, Jan-Jun 2018. Disponível em <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/issue/view/542>.
- INSPER. Contencioso Tributário no Brasil, São Paulo, 2019. Disponível em https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vfl0.pdf.
- MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 33^a edição, São Paulo: Malheiros, 2012.
- MACIEL, Everardo. *Tributação e a guerra das palavras*, Blog do Noblat, Metrópoles, 5 out. 2023, disponível em: <https://www.metropoles.com/blog-do-noblat/artigos/tributacao-e-a-guerra-das-palavras-por-everardo-maciel>.
- MELO, Anthéia Aquino. *A omissão na regulamentação do ITCMD com elemento de conexão internacional: impacto social, resposta dos poderes Judiciário e Legislativo e proposta de conteúdo mínimo para a Lei Complementar que deverá regulamentar a matéria*, Dissertação de mestrado, Programa de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2023.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*, São Paulo: RT, 1980.
- NÚCLEO DE PESQUISAS EM TRIBUTAÇÃO DO INSPER – InsperTax. *Impactos da Reforma dos Tributos sobre o Consumo no Contencioso Tributário de Companhias Brasileiras. Relatório Técnico*, São Paulo: Insper, 2023, p.21. Disponível em https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2023/07/contencioso_dfps_x_reforma_vf.pdf.
- PAULA, Fernanda de. *A Tributação da Herança Sob um Enfoque de Justiça*, Rio: Lumen Juris, 2018, 81-86.
- ROCHA, Sergio André. Reforma tributária e princípios do Sistema Tributário Nacional, *Consultor Jurídico*, 14 ago 2023, disponível em <https://www.conjur.com.br/2023-ago-14/justica-tributaria-reforma-tributaria-princios-sistema-tributario-nacional/>.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume II, Valores e Princípios Constitucionais Tributários*, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume IV, Os Tributos na Constituição*, Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- VALENTIN, Jefferson. *Holding: estudo sobre a evasão fiscal no planejamento sucessório*, São Paulo: Letras Jurídicas, 2021.