

Editorial

Capa

Ponto de Vista

Especial

**Tendências
Tributárias
para 2025**

**REFORMA TRIBUTÁRIA: O RISCO
DA PRESSA INSTITUCIONAL**

**ESPECIAL: HOMENAGEM
A IVES GANDRA MARTINS**

Direito Contemporâneo **#15**

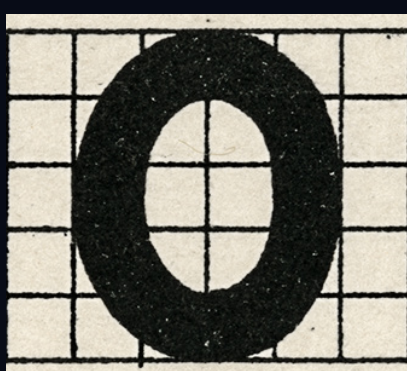
maio

2025



REFORMA COM RESPONSABILIDADE E ESPERANÇA

Ives Gandra Martins é presidente do Conselho Superior de Direito da FecomercioSP



O MOMENTO QUE VIVEMOS NO CAMPO TRIBUTÁRIO É EMBLEMÁTICO. A Emenda Constitucional (EC) 132/23, que institui a tão almejada Reforma Tributária, está sendo recebida com expectativas legítimas e também com apreensões justificadas. Não se trata de um simples rearranjo técnico ou burocrático, mas da reestruturação de um dos pilares da nossa convivência social: o sistema de tributos.

O Brasil, em sua história recente, acumula normas que não se consolidam e reformas que não se sedimentam. O risco da pressa institucional não é abstrato — é um problema concreto. Velocidade não pode se sobrepor à consistência, tampouco à segurança jurídica. A reforma que aí está propõe mudanças profundas e, por isso, deve ser conduzida com serenidade, debate amplo e participação dos verdadeiros protagonistas da tributação: os contribuintes, os entes federativos, os operadores do Direito e a sociedade civil organizada.

A amplitude da base de incidência tributária, os novos contornos do crédito e do *split payment*, a necessidade de definição clara sobre o local da operação, enfim, tudo isso exige um Direito Tributário não apenas reformado, mas amadurecido. A teoria dos precedentes ganha destaque — e, junto, a necessidade de coerência e estabilidade das decisões. Estamos, finalmente, deixando para trás o nominalismo estéril e o conceitualismo improdutivo para buscar, com olhos mais pragmáticos, a funcionalidade do sistema.

Contudo, alerta: toda grande mudança exige um tempo adequado de maturação. A pressa de regulamentar pode comprometer a efetividade da reforma. A formação profissional dos jovens juristas (tema que me preocupa e ao qual tenho dedicado reflexões) deve ser pensada à luz das novas tecnologias, das novas formas de litígio e consensualidade e da Inteligência Artificial (IA), que já permeia os processos judiciais.

Foi com emoção que recebi, no mês de março, a homenagem dos meus pares no Conselho Superior de Direito da FecomercioSP pelos meus 90 anos e, principalmente, as generosas palavras de Fernando Passos e Halley Henares. Após um período de recuperação de saúde, retorno com ânimo redobrado, convicto de que a dor pode, sim, ser vivida com alegria quando há fé, propósito e afeto. A lembrança da minha amada Ruth, sempre presente em meus poemas e em minha alma, reforça minha crença de que amor, conhecimento e justiça são os pilares que sustentam a vida.

Atingir os 90 anos, como tive a ventura de alcançar recentemente, não é apenas uma conquista biológica. É, acima de tudo, uma experiência espiritual e intelectual que exige, de quem nela chega, mais do que memória — exige responsabilidade. Responsabilidade com o passado vivido, com o presente construído e, principalmente, com o futuro que todos aqui lutamos por moldar, ainda que à distância por vezes.

Por fim, reitero que a Reforma Tributária não deve ser motivo de litigância judicial desenfreada, mas, antes de tudo, um espaço para diálogo e correção de rumos sem enfraquecimentos federativo e institucional. Como já disse em outras ocasiões, não me considero viúvo, apenas separado por algum tempo. Assim também vejo a relação entre passado e futuro: separados por instantes, mas unidos pela responsabilidade de construirmos um Brasil mais justo, mais simples e mais solidário.

Esses são, pois, os temas tratados neste Boletim, que conta, também, com a análise crítica de Fernanda Camano a respeito da Reforma Tributária.

Que o tempo, esse magistrado inexorável, ajude-nos a transformar o ideal de uma pátria maiúscula em realidade duradoura e promissora.

Boa leitura a todos! ____

Capa

Tendências tributárias para 2025 à luz da especialista Fernanda Camano

A amplitude da base da tributação tende a diminuir discussões de conflitos que tomem por base o nominalismo e o conceitualismo

O EMARANHADO DE MODIFICAÇÕES TRIBUTÁRIAS, somado ao de tecnologia, foi uma das motivações da doutora Fernanda Camano, especialista em Direito Tributário, que culminaram na elaboração de análises, ideias e reflexões sobre o contexto tributário do País e o que esperar do futuro.

Esse estudo ganhou protagonismo na reunião de março do Conselho Superior de Direito da Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FecomercioSP).

Como está, atualmente, o panorama tributário, de acordo com Fernanda?

- Ambiente reformador da tributação sobre o consumo, cujas bases são amplas e a competência, compartilhada — algo que, como Fernanda aponta, o Brasil nunca teve.
- Em tramitação, Projetos de Lei (PLs) da comissão de juristas para reforma do processo tributário. Sobre esse aspecto, Fernanda menciona a observação da ministra Regina Helena Costa em congresso recente na Fundação Getúlio Vargas (FGV): “A Reforma Tributária sobre o consumo precisa andar junto com os PLs do processo de reforma. Não adianta reformarmos o Direito material e termos um Direito processual antiquado, que não atende mais aos problemas do Direito material”.
- Rápidas mudanças do paradigma do litígio para a consensualidade tributária.
- Avanço da tecnologia.

PRIMEIRA TENDÊNCIA

Segundo Fernanda, a Constituição de 1988 deu origem a muitos conflitos na área Tributária, com grandes discussões sobre o tema. Ela, então, levanta a seguinte pergunta:

Quais eram os argumentos para contestar essas teses tributárias?

Eram, em sua maioria, debates conceituais — por exemplo, se certas leis violavam a Constituição ao tratar de “circulação de mercadorias” ou “prestação de serviços”.

A análise dela cobre todos os casos relevantes de matéria tributária desde 2006, incluindo 50 processos mapeados. Desses, 27 tratam exatamente dessas discussões conceituais, muitas vezes focadas em definir:

O que é mercadoria?

O que é serviço?

O que é renda?

Assim, diante desse ambiente reformador, como contextualiza Fernanda, somando-se à amplitude da base de incidência, esse tipo de discussão deixará de existir.

O que será, então, discutido? Questões relativas...

... Ao creditamento. Se este não for amplo, os contribuintes vão discutir o tema com o Poder Judiciário.

... Ao *split payment*. Por exemplo, se o indivíduo acredita que tem direito a um crédito de R\$ 100, e o sistema lhe concede um crédito de R\$ 50, a quem reclamar?

... Ao local da operação. Qual é a região de destino? Onde, de fato, tudo isso ocorreu?

De acordo com esse mapeamento, discussões acerca de teses conceitualistas e nominalistas parecem não ter mais espaço, ou seja, haverá a diminuição de conflitos que tomem por base o nominalismo e o conceitualismo, tendo em vista a amplitude da base da tributação.

SEGUNDA TENDÊNCIA

Ampliação da consensualidade tributária (em todos os níveis da Federação nas relações entre Fisco e contribuintes) e, inclusive, perante o Supremo Tribunal Federal (STF).

Nesse sentido, Fernanda destacou o papel do Núcleo de Solução Consensual de Conflitos (Nusol), criado pelo Supremo, que visa apoiar os gabinetes na busca e na implementação de soluções consensuais de conflitos processuais e pré-processuais, bem como promover a cooperação judiciária do STF com os demais órgãos do Poder Judiciário.

O Nusol poderá atuar, por exemplo:

- no auxílio à triagem de processos que, por sua natureza, permitam a solução pacífica;
- na realização ou no apoio à realização de sessões de conciliação ou mediação, ou com o uso de outro método adequado de tratamento de controvérsias, por solicitação do relator; e
- na promoção da cooperação judiciária, sempre consensual, entre STF e demais órgãos do Poder Judiciário, bem como com outros atores do sistema de Justiça e da sociedade civil organizada.

Sáímos de um escaninho do litígio para entrar no da consensualidade. Estamos saindo da cultura do litígio.

De 2021 a 2024, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) trouxe algumas diretrizes sobre consensualidade em matéria tributária, como o exposto a seguir.

Recomendação CNJ 120/2021

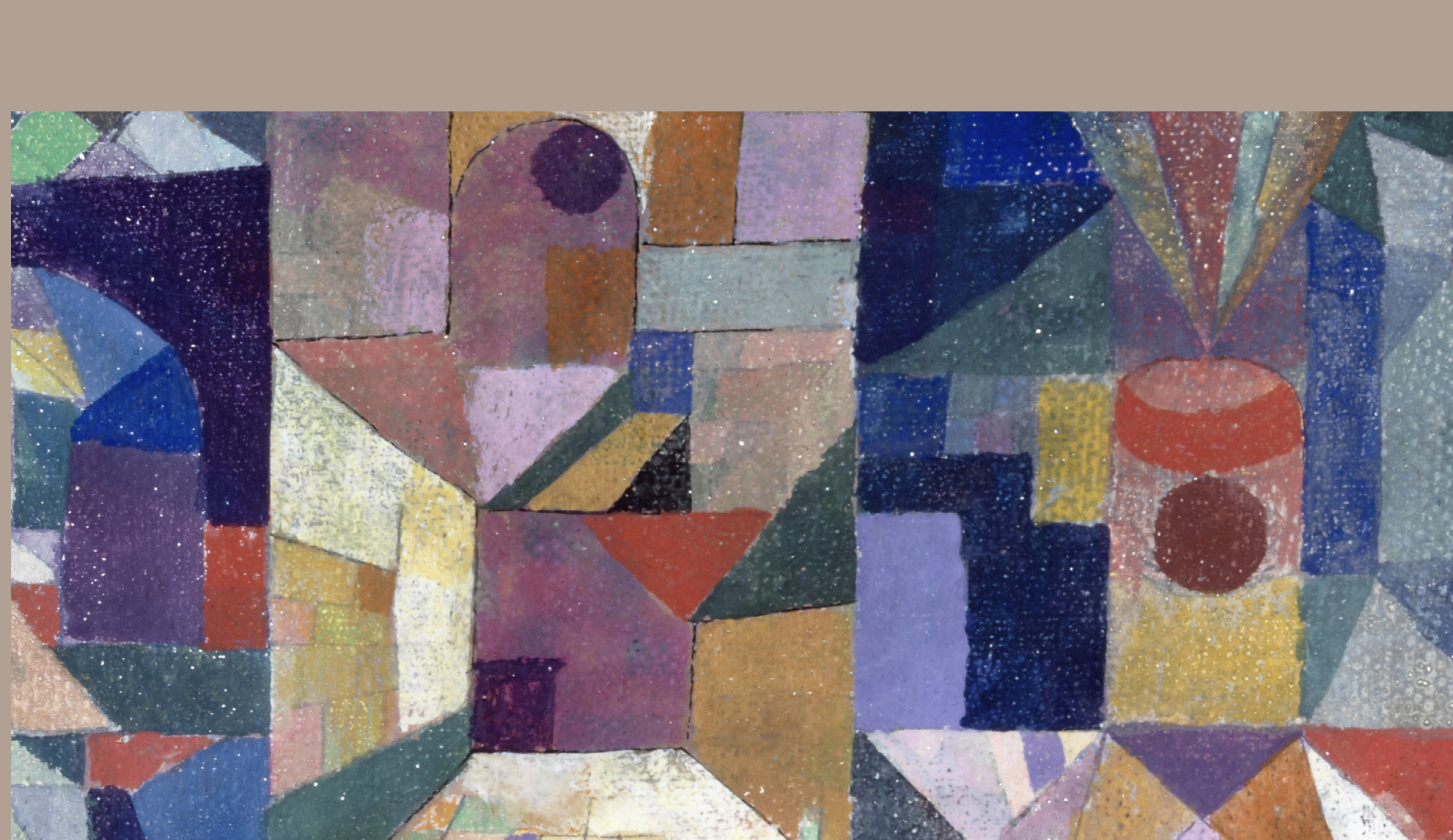
Art. 1º Recomendar aos(às) magistrados(as) com atuação nas demandas que envolvem direito tributário que priorizem, sempre que possível, a solução consensual da controvérsia, estimulando a negociação, a conciliação, a mediação ou a transação tributária, extensível à seara extrajudicial, observados os princípios da Administração Pública e as condições, os critérios e os limites estabelecidos nas leis e demais atos normativos das unidades da Federação.

(...)

Art. 5º Recomendar aos tribunais a implementação de Centros Judiciários de Solução de Conflitos Tributários (CEJUSC Tributário) para o tratamento de questões tributárias em fase pré-processual ou em demandas já ajuizadas.

Resolução CNJ 471/2022

Art. 2º Na implementação da Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário, com vistas à boa qualidade dos serviços e à disseminação da cultura de pacificação social, serão observadas as seguintes diretrizes: I – atuação cooperativa como base para a solução de conflitos tributários; II – adequada formação e treinamento de magistrados(as), servidores(as), conciliadores(as) e mediadores(as); III – acompanhamento estatístico específico; IV – transparência ativa; V – atuação em parceria com entes federativos, advocacia pública e privada, e contribuintes; VI – priorização de soluções consensuais em disputas tributárias; VII – prevenção e desjudicialização de demandas tributárias.



TERCEIRA TENDÊNCIA

A teoria dos precedentes tributários ganhou muita força nos últimos anos. Centenas de decisões judiciais com repercussão geral trouxeram diferentes fundamentos (razões de decidir), o que mostra como esse tema se tornou central.

Qual será o impacto da Reforma Tributária sobre o consumo?

Na conferência de encerramento do congresso, o desembargador federal Nelton dos Santos destacou uma mudança de paradigma: “Antes, a lei vinha antes dos precedentes; hoje, os precedentes estão acima da lei”. Ele ressaltou que, atualmente, os advogados consultam, primeiro, os precedentes e, só depois, a legislação. Isso mostra como a teoria da teoria dos precedentes passou a ter uma relevância inédita — e como é importante entendermos bem como vai funcionar na prática de agora em diante.

QUARTA TENDÊNCIA

Direito material e processual tributário e tecnologia. Segundo Fernanda, “o texto da reforma é inteiramente tecnológico”.

A especialista, assim, elenca três tópicos que considera de extrema relevância nesse contexto:

a. tecnologia e Reforma Tributária sobre o consumo: *split payment*, declarações pré-preenchidas e obrigações acessórias pautadas na tecnologia;

b. julgamentos virtuais pelos tribunais e adoção da Inteligência Artificial (IA);

c. tecnologia e processos: implementação dos Núcleos Justiça 4.0 e tramitação 100% online dos processos, acessos remotos etc.

“Frente ao exposto, Fernanda Camano levanta a questão: como ficará a transparência? É benéfico, irrefreável, mas precisamos saber operar essa tecnologia.” Ives Gandra Martins complementou o pensamento da especialista ao mencionar preocupação sobre como será a devida qualificação profissional, principalmente, de jovens recém-formados. “Precisamos estar atentos sobre como ficará a preparação de advogados recém-formados para que tenham acesso à habilitação profissional para o uso desses recursos.”

Ponto de vista

Reforma Tributária acelerada: reflexões sobre o risco da pressa constitucional e o acerto de um modelo propositivo

POR

IVES GANDRA MARTINS,
presidente do Conselho
Superior de Direito
da FecomercioSPHALLEY HENARES, membro
do conselho e presidente
da Associação Brasileira de
Advocacia Tributária (Abat)

A Emenda Constitucional (EC) 132, que dá corpo à tão aguardada reforma tributária brasileira, foi aprovada com notável rapidez. Embora traga em seu escopo a promessa de simplificar e modernizar o sistema tributário nacional, o modo como foi conduzida a sua tramitação levanta questionamentos relevantes quanto ao amadurecimento do debate e à capacidade institucional de absorver tantas mudanças em tão pouco tempo.

Desde a EC 18, de 1965, que estruturou o sistema tributário nacional sob a égide do então regime militar, o Brasil convive com conceitos que, embora formalmente vigentes, jamais foram plenamente esclarecidos pelos tribunais. A própria Constituição Federal de 1988, que renovou o pacto federativo e consolidou o Sistema Tributário Nacional (STN), ainda apresenta diversos dispositivos cuja interpretação segue em disputa no STF, mesmo após mais de três décadas.

Nesse contexto, e observando as acesas discussões que o tema da reforma está suscitando nos meios jurídico e acadêmico, é preocupante que uma mudança de tamanha envergadura tenha sido aprovada sem um debate mais profundo com a sociedade civil, o setor produtivo, os operadores do Direito e os entes federativos. O novo modelo, que inicialmente se concebia como IVA nacional e, agora, já se transformou em IVA dual – com todos os consectários complicadores quanto à produção e à interpretação da legislação tributária, à arrecadação e ao contencioso envolvidos –, propõe não apenas a substituição de tributos, mas também uma mudança paradigmática na forma de tributar o consumo, com impactos sistêmicos para a economia e a própria arquitetura jurídico-constitucional, sobretudo no novo conceito que se deve ter, em arrimo com tais mudanças, de pacto federativo, que, agora, sofre pressões endógenas (nova repartição de competência tributária) e exógenas (nova possibilidade de repartição de competências jurisdicionais, entre Justiça Federal e varas estaduais da Fazenda pública no que atine ao contencioso judicial).

A experiência histórica brasileira mostra que normas tributárias mal compreendidas geram contenciosos intermináveis, insegurança jurídica e custo econômico. Quando conceitos básicos como valor adicionado, não cumulatividade e destinação da receita ainda suscitam interpretações conflitantes nos tribunais administrativos e judiciais, é razoável questionar se o momento era de reforma ou de consolidação institucional.

Mais do que a velocidade na promulgação, o que o Brasil precisa é de consistência normativa, previsibilidade e segurança jurídica. A ausência de um período adequado de discussão pode comprometer justamente esses objetivos. As fases de regulamentação e implementação, que já estão em andamento, tornam-se ainda mais sensíveis diante da falta de amadurecimento técnico do texto constitucional.

A EC 132 representa uma mudança importante, mas é fundamental reconhecer que quase nunca a pressa é aliada da boa técnica. Reformar um sistema complexo exige mais que vontade política, mas compreensão histórica, escuta ativa e compromisso com a construção de um futuro tributário mais claro e justo para todos os brasileiros.

Neste momento, mais do que defender ou criticar de forma veemente e apaixonada a Reforma Tributária, é importante analisar, de forma ponderada, as mudanças já realizadas (e ainda a realizar) no STN a fim de explorar os pontos de possíveis complexidades de ordens pragmática e teórica diante dos quais nos encontramos.

Portanto, é necessário que o Congresso Nacional, os tribunais superiores e a sociedade acompanhem com senso crítico e responsabilidade a concretização dessa reforma que aí está. O diálogo ainda pode (e deve) acontecer nas leis complementares, nos regulamentos e na prática institucional, com foco na estabilidade, na isonomia e na funcionalidade do sistema. Ainda há tempo.

Com a entrada em vigor da nova ordem jurídica trazida pela EC 132/23, a polarização entre quem apoia e quem critica a Reforma Tributária deve dar lugar a uma nova fase.

Agora, o foco precisa ser uma análise crítica e reflexiva – como toda avaliação séria dos efeitos jurídicos, econômicos e sociais envolvidos –, mas que, acima de tudo, seja construtiva e proponha caminhos para melhorar o sistema. Acadêmicos, juristas, advogados, economistas e demais operadores do Direito devem se unir nessa missão, que não é fácil, mas necessária. A reforma não pode, como tudo no Brasil, ser judicializada. Ela precisa ser debatida, explicada, ter seus rumos ajustados e corrigidos. O contribuinte não pode mais ser sobrecarregado ou prejudicado, seja pela complexidade da tributação, seja pelo aumento da litigância tributária.

“A Reforma [Tributária] não pode, como tudo no Brasil, ser judicializada. Ela precisa ser debatida, explicada, ter seus rumos ajustados e corrigidos. O contribuinte não pode mais ser sobrecarregado ou prejudicado, seja pela complexidade da tributação, seja pelo aumento da litigância tributária.”

Uma das possíveis complexidades a ser enfrentada é quanto às alíquotas do IBS, já que haverá a possibilidade de cada Estado e cada município fixar uma alíquota específica do imposto, sem considerar a alíquota de referência a ser fixada por resolução do Senado Federal, o que poderá levar a uma nova versão de guerra fiscal entre os entes federativos, e até mesmo de cunho regional – ponto esse de extrema atenção. Essa possibilidade caminha, ainda, contra o ideal de busca pela simplicidade e pela neutralidade previsto na reforma, já que existirão diversas alíquotas diferentes nos diversos Estados e municípios brasileiros, o que certamente gerará uma grande obscuridade para os contribuintes na hora do recolhimento dos tributos.

Outra questão que levanta perguntas é a da função abrangente do Comitê Gestor do IBS, a quem caberá editar regulamento único e uniformizar a interpretação e aplicação do imposto; arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da sua arrecadação entre Estados, Distrito Federal e municípios; e decidir o contencioso administrativo. Essas funções extremamente amplas outorgadas ao Comitê Gestor implicarão uma necessidade de delimitação de poderes e fixação de garantias do contribuinte. Uma delas, por exemplo, refere-se ao disposto no Projeto de Lei Complementar (PLP) 108/24, que trata do comitê gestor, e limita o julgador administrativo a permanecer adstrito apenas aos termos da própria legislação tributária expedida pelo Comitê Gestor, em afronta ao princípio da legalidade e do contraditório e ampla defesa.

Mais do que a velocidade na promulgação, o que o Brasil precisa é de consistência normativa, previsibilidade e segurança jurídica

Além disso, merece destaque como serão disciplinados os futuros contenciosos administrativo e judicial referentes aos novos tributos criados, já que estaremos diante de um imposto federal (a CBS) e um imposto estadual e municipal (o IBS), com os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos com competência de arrecadação e fiscalização compartilhada entre União, Estados e municípios. Assim, será importante disciplinar de forma adequada a quem caberá o julgamento das autuações efetuadas pelas diferentes administrações tributárias, tanto na esfera administrativa como na esfera judicial, para não haver conflitos de interpretação e aplicação da lei entre essas diversas instâncias. Outrossim, não menos importante, nesse aspecto, é a análise acerca da segurança jurídica.

Com a criação do novo IVA, mesmo sendo dual, há o risco de que diferentes órgãos – como Carf e Comitê Gestor do IBS – interpretem de maneira distinta conceitos abertos, como “operações”, “prestações” e “destino”, além de princípios gerais do Direito Tributário. Isso pode levar a decisões diferentes para situações parecidas, o que compromete a isonomia e a coerência do sistema, justamente o que a reforma buscava garantir.

Por fim, dentre tantos pontos a serem entendidos e analisados, destaca-se a criação de diversos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, o que implica um distanciamento buscados pela Reforma Tributária em análise. Extinguíram-se as subvenções e os incentivos fiscais, mas criou-se uma multiplicidade de microssistemas de tributação (infraestrutura, transporte, construção civil, óleo e gás, entre diversos outros), com regimes diferenciados de tributação, regras de suspensão, creditamento na exportação e alíquotas diferentes.

O primeiro subscritor deste artigo teria preferido que se adotasse o modelo proposto pela Comissão dos Notáveis, nomeada pelo presidente Sarney no Senado em 2012, da qual participou com 12 especialistas, tais como Nelson Jobim, Eberardo Maciel, Paulo de Barros Carvalho, Luís Roberto Barroso e o próprio Bernardes Appy.

Nesse modelo, sem alterar o sistema já consagrado pela EC 18/65 e pela CF/88, eliminava-se a guerra fiscal, não se fragilizava a Federação pela não retirada da autonomia financeira de Estados e municípios e simplificava-se a tributação sobre o consumo, em seus 12 anteprojetos apresentados, com os devidos encômios dos senadores, mas que devem dormir serenamente em alguma gaveta de algum senador em Brasília.

Essas são algumas singelas reflexões sobre a ampla Reforma Tributária proposta pelo governo de forma apressada, o que nos levou a explorar alguns pontos de preocupação de ordens pragmática e teórica, entre tantos outros que deveremos enfrentar daqui para a frente, na busca, que cabe a toda a sociedade, de explicar e propor alternativas viáveis ao ordenamento constitucional tributário.

Há um trinômio indissociável em jogo nessa análise: finalidade, meio e tempo.

A finalidade proposta pela EC 132/23 de simplificar a tributação no Brasil deve ser o móvel e o guia de sua interpretação, mesmo que os meios eleitos para atingi-la – entre os quais buscamos expor alguns aqui – não se mostrem adequados ou simples o suficiente.

O tempo para a sua concretização, a seu turno, deveria ser mais dilatado, abrindo azo a uma discussão madura e multilateral. Resta saber se ainda há tempo. —

Especial

“A DOR TEM DE SER VIVIDA COM ALEGRIA.”

A reunião de março do Conselho Superior de Direito foi marcada por homenagem dedicada ao presidente do órgão, Ives Gandra Martins, em reconhecimento à sua trajetória — pessoal e profissional — destacada por conquistas valorosas, exemplos de superação, resiliência, maestria na condução de incontáveis desafios e, sobretudo, crença inabalável na construção de um país mais justo, mais humano.

Proferida por um membro do conselho, o advogado Fernando Passos, a homenagem trouxe menções do livro de autoria de Gandra Martins, *Reflexões sobre a vida*.

“O corpo na velhice mostra deficiências e provoca dores com as quais é preciso conviver. O que não se pode deixar é que tais limitações, maiores, abatam o espírito. Este deve ficar sempre alerta, gerar otimismo nas insuficiências e, isso, até a morte.”

Em nome do conselho, Passos recitou poemas de autoria de Gandra Martins feitos para sua esposa, Ruth Vidal da Silva Martins, ao longo dos anos, momento em que o presidente agradeceu com profunda emoção: “Quero agradecer muito ao Fernando. Evidentemente, fiquei muito comovido, a lembrança dela [*Ruth*] faz muita falta, não me considero viúvo, apenas separado por algum tempo”.

O orador finalizou as palavras reforçando o quanto Gandra Martins detém o respeito da nossa sociedade a ponto de conduzir parte dos destinos da Nação.

A homenagem se deu em razão do período em que o presidente do Conselho Superior de Direito esteve internado, sob cuidados médicos, após complicações de saúde no mês de fevereiro, tendo retomado as atividades no órgão em meados de março deste ano. Sob esse contexto, e em plena disposição para a continuidade dos trabalhos, não hesitou em afirmar: **“A dor tem de ser vivida com alegria”**. —



AV. REBOUÇAS, 3377
PINHEIROS • SÃO PAULO – SP

www.fecomercio.com.br

PRESIDENTE

Abram Szajman

PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

Ivo Dall'Acqua Júnior

SUPERINTENDENTE

Antonio Carlos Borges

ASSESSORIA TÉCNICA

Fabio Cortezzi, Leandro Alves
de Almeida e Luis Antonio Flora

Esta publicação é uma produção do Conselho Superior de
Direito da FecomercioSP, presidido por Ives Gandra Martins.



SUPERIOR DE DIREITO

Conselho FecomercioSP

COORDENAÇÃO EDITORIAL E PRODUÇÃO  TUTU

