

A HIDRA TRIBUTÁRIA NA TRANSIÇÃO DA REFORMA: A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO IVA NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS

THE TAX HYDRA IN THE REFORM TRANSITION: THE UNCONSTITUTIONALITY OF INCLUDING VAT IN THE ICMS TAX BASE

Marcílio Nascimento de Farias¹

RESUMO

A Emenda Constitucional nº 132/2023 instituiu o modelo brasileiro de IVA dual — IBS, CBS e Imposto Seletivo — com o objetivo de promover neutralidade, simplicidade e não cumulatividade plena na tributação do consumo. Durante o período de transição (2027–2032), alguns Estados têm defendido a inclusão desses novos tributos na base de cálculo do ICMS residual. O presente artigo demonstra a inconstitucionalidade dessa pretensão à luz da teoria da norma tributária, dos direitos fundamentais do contribuinte e dos princípios da legalidade estrita, da reserva de lei complementar, da segurança jurídica e da neutralidade. A análise é enriquecida pelo diálogo com a doutrina de Becker, Greco, Torres e Derzi, e pela aplicação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, especialmente o RE 574.706 (Tema 69), a ADPF 190 e o ARE 1469426/SP. Conclui-se que tal inclusão constitui retrocesso sistêmico, violação à boa-fé objetiva e afronta direta à lógica do IVA e ao propósito da EC 132/2023.

Palavras-chave: ICMS; IVA; reforma tributária; base de cálculo; não cumulatividade; legalidade tributária; direitos fundamentais do contribuinte.

ABSTRACT

Constitutional Amendment N°. 132/2023 established the Brazilian dual VAT model — IBS, CBS, and the Selective Tax — with the aim of promoting neutrality, simplicity, and full non-cumulativity in the taxation of consumption. During the transition period (2027–2032), some states have advocated for the inclusion of these new taxes in the calculation base of the residual ICMS. This article demonstrates the unconstitutionality of such a claim in light of the theory of tax norms, taxpayers' fundamental rights, and the principles of strict legality, the requirement of complementary law, legal certainty, and neutrality. The analysis is enriched through dialogue with the doctrines of Becker, Greco, Torres, and Derzi, as well as through the application of the jurisprudence of the Federal Supreme Court, especially RE 574,706 (Theme 69), ADPF 190, and ARE 1469426/SP. It is concluded that such inclusion constitutes a systemic setback, a violation of objective good faith, and a direct affront to the logic of VAT and the purpose of Constitutional Amendment N°. 132/2023.

Keywords: ICMS; IVA; tax reform; tax base; non-cumulativity; tax legality; fundamental rights of the taxpayer

¹ Contador, Advogado e Professor Universitário.

1 INTRODUÇÃO

A Reforma Tributária, materializada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, representa a mais ambiciosa tentativa de modernização do sistema fiscal brasileiro desde a Constituição de 1988. Sua promessa central é a de substituir um modelo caótico, cumulativo e fragmentado de tributação sobre o consumo por um sistema alinhado às melhores práticas internacionais, fundado no Imposto sobre Valor Agregado (IVA). O período de transição, disciplinado pela hipotética Lei Complementar nº 214/2025, foi meticulosamente desenhado para garantir uma substituição gradual e isonômica do ICMS e do ISS pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), preservando a neutralidade e a estabilidade econômica.

Contudo, no limiar dessa nova era, surge uma ameaça que evoca a imagem da Hidra de Lerna: a cada cabeça de distorção cortada pela reforma, duas novas parecem prontas para surgir. Trata-se da intenção, já manifestada por algumas unidades federativas, de incluir o montante do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo (IS) na base de cálculo do ICMS residual. Essa pretensão, sob o pretexto de uma necessidade arrecadatória, representa uma afronta direta à racionalidade do novo modelo, ressuscitando a cumulatividade que a reforma visou exterminar.

O problema transcende a mera exegese legal; ele é estrutural e principiológico. A análise aqui proposta demonstrará a inconstitucionalidade dessa manobra sob múltiplos prismas: (i) a impossibilidade lógico-jurídica, à luz da teoria da norma tributária de Alfredo Augusto Becker; (ii) a violação ao conceito de receita como acréscimo patrimonial, consolidado pelo STF e aprofundado por Marco Aurélio Greco; (iii) a ofensa aos direitos fundamentais do contribuinte, na perspectiva de Ricardo Lobo Torres; e (iv) a quebra da segurança jurídica e da boa-fé, conforme os ensinamentos de Misabel de Abreu Machado Derzi.

2 A ANTINOMIA SISTÊMICA: CUMULATIVIDADE E A VIOLAÇÃO À LÓGICA DO IVA

A engenharia normativa da transição pressupõe uma substituição simétrica: a alíquota do ICMS decresce na exata medida em que a do IBS se eleva, mantendo-se a neutralidade da carga tributária. A inclusão do IVA na base de cálculo do ICMS, contudo, destrói essa equação. Cria-se uma distorção aritmética e econômica perversa: quanto menor o peso do ICMS no sistema, maior artificialmente se torna a sua base de cálculo, inflando a arrecadação do tributo em extinção às custas da eficiência do novo modelo.

Essa manobra gera bitributação, cumulatividade e efeito cascata — fenômenos que o princípio da neutralidade tributária, agora com status constitucional, visa erradicar. Como observa Humberto Ávila, “um sistema tributário que amplia artificialmente a base de cálculo compromete o princípio da coerência e transforma tributos em instrumentos de distorção econômica” (Ávila, 2021, p. 148).

A questão, porém, é ainda mais profunda. Ela atinge a própria estrutura lógica da norma tributária. Conforme a teoria de Alfredo Augusto Becker, a hipótese de incidência é a descrição de um fato, e o tributo é a consequência jurídica que dela emana (Becker, 2013, p. 290). O IBS, a CBS e o IS são, eles mesmos, consequências jurídicas de fatos geradores próprios. Permitir que eles componham a base de cálculo do ICMS significa tratar a consequência de uma norma como se fosse parte do fato gerador de outra. É um erro lógico-jurídico que desnatura o conceito de base de cálculo como a dimensão econômica do fato tributável.

3 A LEGALIDADE ESTRITA E A FUNÇÃO GARANTIDORA DA LEI COMPLEMENTAR

O arcabouço do federalismo fiscal brasileiro repousa sobre a rigidez das competências. O art. 146, III, “a”, da Constituição Federal é um pilar desse sistema, ao estabelecer que cabe exclusivamente à lei complementar definir as bases de cálculo dos impostos. Para o ICMS, essa norma é a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir).

A base de cálculo do ICMS, definida como o “valor da operação”, não abrange, nem poderia abranger, os tributos do IVA, criados décadas depois. A hipotética Lei Complementar nº 214/2025, ao instituir os novos tributos, tampouco autoriza tal inclusão. Qualquer tentativa estadual de, por lei ordinária ou ato infralegal, expandir a base de cálculo do ICMS para nela incluir o IVA constitui uma tripla violação: ao princípio da legalidade estrita (art. 150, I, CF), à reserva de lei complementar (art. 146, III, CF) e ao próprio pacto federativo.

A jurisprudência do STF é um farol nesse tema. No recente ARE 1.469.426/SP (2024), a Corte reafirmou que entidades subnacionais não podem alterar bases de cálculo definidas em lei complementar. O julgado seguiu a *ratio decidendi* da ADPF 190, que já havia reconhecido a nulidade de normas locais que destoassem da LC 116/2003 ao tratar da base de cálculo do ISS. Como ensina Roque Carrazza, “a base de cálculo de um tributo pertence ao domínio normativo da Constituição e da lei complementar; aos Estados e Municípios não se confere liberdade para modificá-la conforme conveniências arrecadatórias” (Carrazza, 2022, p. 121).

4. A "TESE DO SÉCULO" E A NATUREZA NÃO-RECEITUAL DOS TRIBUTOS

O argumento mais demolidor contra a pretensão estatal emana do RE 574.706 (Tema 69), a “Tese do Século”. Ao fixar que o ICMS não compõe a base do PIS/COFINS, o STF não apenas resolveu uma controvérsia, mas definiu um conceito: tributo não é receita. O valor do imposto é um mero ingresso transitório no caixa do contribuinte, destinado a um terceiro (o Fisco), não representando riqueza própria nem se incorporando ao seu patrimônio.

Esse raciocínio, que ecoa a lição de Paulo de Barros Carvalho de que “somente ingressos que se incorporam definitivamente ao patrimônio do contribuinte podem compor sua base de cálculo” (Carvalho, 2023, p. 185), aplica-se com perfeição ao IBS, à CBS e ao IS. Tais valores não integram o faturamento, não representam acréscimo patrimonial e, portanto, são juridicamente inaptos a compor a base de cálculo do ICMS. Na visão de Marco Aurélio Greco, a receita pressupõe um ingresso novo e positivo, uma riqueza que adere ao patrimônio, o que evidentemente não ocorre com o valor de um tributo a ser repassado ao Estado (Greco, 2011, p. 152).

5. A VIOLAÇÃO AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E À BOA-FÉ OBJETIVA

A discussão não se esgota na técnica tributária. Ela alcança o núcleo dos direitos fundamentais do contribuinte. Na perspectiva de Ricardo Lobo Torres, a tributação é uma relação de cidadania, e a base de cálculo é um critério de mensuração da capacidade contributiva, um limite ao dever fundamental de pagar tributos (Torres, 2009, p. 215). Inflar artificialmente essa base com valores que não representam riqueza efetiva é tributar sem fato, é violar a capacidade contributiva em sua essência e flertar com o confisco.

Ademais, a manobra atenta contra a segurança jurídica e a boa-fé objetiva, princípios que, segundo Misabel de Abreu Machado Derzi, devem reger a relação entre Fisco e contribuinte, especialmente em períodos de transição sistêmica (Derzi, 2012, p. 341). A EC 132/2023 gerou

a legítima expectativa de um sistema mais simples e neutro. A criação de uma nova forma de cumulatividade durante a transição configura um comportamento contraditório do Estado (*venire contra factum proprium*), frustrando a confiança depositada na reforma e minando a segurança jurídica.

6. A DEFESA DOS ESTADOS E A NECESSÁRIA SUPERAÇÃO DA "TESE INVERSA"

É previsível que a defesa dos Estados se entrincheire em julgados como o ARE 1.473.794/RS, que distinguiram a aplicação do Tema 69 para a "tese inversa" (exclusão do PIS/COFINS da base do ICMS), sustentando que o debate dependeria da definição infraconstitucional de "valor da operação".

O argumento será o de que este conceito, presente na LC 87/1996, é amplo e abrange todos os custos e encargos repassados ao consumidor.

Contudo, tal argumento é formalista e não resiste a uma interpretação sistêmica. Como adverte Luís Eduardo Schoueri, "o intérprete não pode permitir que o regime infraconstitucional distorça a arquitetura do sistema, sob pena de o texto constitucional tornar-se letra morta" (Schoueri, 2022, p. 96). O conceito de "valor da operação" não é uma ilha normativa; ele deve ser interpretado à luz dos princípios constitucionais da neutralidade, da capacidade contributiva e, sobretudo, da finalidade estrutural da própria Reforma Tributária.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tentativa de incluir o IBS, a CBS e o Imposto Seletivo na base de cálculo do ICMS durante a transição da Reforma Tributária é, em suma: **inconstitucional**, por violar a legalidade estrita e a reserva de lei complementar; **ilógica**, por tratar a consequência de uma norma como fato gerador de outra; **antissistêmica**, por distorcer a lógica do IVA dual; **antieconômica**, por reintroduzir a cumulatividade; e **antijurisprudencial**, por contrariar a *ratio decidendi* dos mais importantes precedentes do STF na matéria.

Tal inclusão representa a ressurreição da Hidra tributária, ameaçando devorar os próprios filhos da reforma. Cabe ao Poder Judiciário, provocado a tempo e modo, e à doutrina, como sentinela da racionalidade jurídica, garantir que a transição seja um caminho para o futuro, e não um labirinto que nos conduza de volta aos erros do passado.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria da justiça fiscal**. São Paulo: Malheiros, 2021.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/302754/constituicao-federal-de-1988?verified=true>. Acesso em: 17 nov. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em:

<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/11301523/lc-n-87-de-13-de-setembro-de-1996?verified=true>. Acesso em 17 nov. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação por Descumprimento de Preceito Fundamental 190. Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento em 23 fev. 2017. **Diário de Justiça Eletrônico**, 27 abr. 2017. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/772432244?verified=true>. Acesso em: 17 nov. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 1.469.426/SP. Relator: Min. Cristiano Zanin. Julgamento em 9 abr. 2024. **Diário de Justiça Eletrônico**, 15 abr. 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/2362179997?verified=true>. Acesso em 17 nov. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 574.706/PR. Relator: Min. Cármen Lúcia. Julgamento em 15 mar. 2017. **Diário de Justiça Eletrônico**, 2 out. 2017. ([Tema 69 de Repercussão Geral](#)). Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/1262003614?verified=true>. Acesso em 17 nov. 2025.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: RT, 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.