



**INSTITUTO BRASILEIRO DE EDUCAÇÃO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO**

DANIEL GOMES SOARES DE SOUSA

**COMITÊ GESTOR DO IBS COMO INDUTOR DO FEDERALISMO
FISCAL COOPERATIVO ENTRE OS ENTES SUBNACIONAIS**

Brasília-DF

2025

DANIEL GOMES SOARES DE SOUSA

**COMITÊ GESTOR DO IBS COMO INDUTOR DO FEDERALISMO
FISCAL COOPERATIVO ENTRE OS ENTES SUBNACIONAIS**

Dissertação de Mestrado, desenvolvida sob a orientação do professor Doutor Luciano Felício Fuck, apresentada como critério parcial para obtenção do Título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof.: Luciano Felício Fuck

Brasília-DF

2025

Código de catalogação na publicação – CIP

S725c Sousa, Daniel Gomes Soares de
Comitê gestor do IBS como indutor do federalismo fiscal cooperativo
entre os entes subnacionais / Daniel Gomes Soares de Sousa. — Brasília:
Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2025.

82 f. : il.

Orientador: Prof. Dr. Luciano Felício Fuck

Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) - Instituto Brasileiro
Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, 2025.

1. Emenda constitucional. 2. Administração fiscal. 3. Eficiência
administrativa. I. Título

CDDir 340

DANIEL GOMES SOARES DE SOUSA

**COMITÊ GESTOR DO IBS COMO INDUTOR DO FEDERALISMO
FISCAL COOPERATIVO ENTRE OS ENTES SUBNACIONAIS**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito do IDP, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Constitucional.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luciano Felício Fuck

Prof. Dr. José Roberto Rodrigues Afonso

Prof. Dr. Alisson Carvalho de Alencar

Brasília-DF

2025

AGRADECIMENTOS

Ao único digno de toda honra e toda glória, meu amado Senhor e Salvador Jesus Cristo.

À minha esposa Tuane, companheira desde a juventude até a eternidade, fonte de afeto.

Aos meus filhos Manuela e Pedro, flechas de ouro, tesouro precioso, fonte de determinação.

Aos meus pais Rita e Antônio, que realizam em e por mim, sonhos que pareciam impossíveis.

RESUMO

A Emenda Constitucional n.º 132/2023 promoveu uma transformação estrutural no federalismo fiscal brasileiro ao recentralizar a administração tributária sobre o consumo e instituir o Comitê Gestor como órgão encarregado da regulamentação, arrecadação, compensação, distribuição e resolução de conflitos relativos ao IBS. Este trabalho analisou os efeitos dessa mudança sobre a repartição de competências tributárias originalmente desenhada na Constituição de 1988 e investigou como Estados e Municípios passam a acessar as receitas públicas nesse novo modelo centralizado de governança. Para tanto, adotou-se uma abordagem qualitativa, exploratória e descritiva, combinando revisão bibliográfica e análise documental. Os resultados revelam que a reforma recentraliza funções essenciais, reorganizando a autonomia subnacional e inaugurando um arranjo de governança multinível que busca reduzir disputas federativas, padronizar procedimentos e aumentar a previsibilidade fiscal. Por outro lado, a centralização traz desafios relacionados ao equilíbrio federativo, à capacidade de participação dos entes e à necessidade de mecanismos de transparência, cooperação e equalização fiscal. Conclui-se que o êxito do novo modelo dependerá da consolidação de instrumentos que conciliem eficiência administrativa com autonomia subnacional, além de uma atuação participativa e coordenada dos entes federados no âmbito do Comitê Gestor.

Palavras-chave: EC 132/2023; Comitê Gestor; federalismo cooperativo.

ABSTRACT

Constitutional Amendment No. 132/2023 introduced a structural transformation in Brazilian fiscal federalism by recentralizing the administration of consumption taxes and establishing the Management Committee as the body responsible for regulating, collecting, compensating, distributing, and adjudicating disputes related to the IBS. This study examined the effects of this reform on the distribution of tax competences originally outlined in the 1988 Constitution and investigated how subnational governments now access public revenues under this centralized governance model. A qualitative, exploratory, and descriptive approach was adopted, combining literature review and document analysis. The findings show that the reform recentralizes essential functions, reorganizing subnational autonomy and inaugurating a multilevel governance arrangement aimed at reducing federative disputes, standardizing procedures, and increasing fiscal predictability. However, the new model also presents challenges related to federative balance, subnational participation capacity, and the need for mechanisms of transparency, cooperation, and fiscal equalization. The study concludes that the effectiveness of the reform will depend on the consolidation of instruments capable of reconciling administrative efficiency with subnational autonomy, as well as on the ability of federative entities to act collaboratively within the Comitê Gestor.

Keywords: Constitutional Amendment 132/2023; National Management Committee; cooperative federalism.

LISTA DE ABREVIACÕES, SIGLAS E SÍMBOLOS USADOS

ADCT	-	Ato das Disposições Constitucional Transitórias
AIRE	-	Adicional de Imposto de Renda Estadual
BNDES	-	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CBS	-	Contribuição sobre Bens e Serviços
CF/88	-	Constituição Federal de 1988
CONFAZ	-	Conselho Nacional de Política Fazendária
COFINS	-	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
DRU	-	Desvinculação de Receitas da União
EC	-	Emenda à Constituição
FCO	-	Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-oeste
FNE	-	Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste
FNO	-	Fundo Constitucional de Financiamento do Norte
FPE	-	Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
FPM	-	Fundo de Participação dos Municípios
IBET	-	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IBS	-	Imposto sobre Bens e Serviços
ICM	-	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	-	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	-	Imposto sobre Produtos Industrializados
IS	-	Imposto Seletivo
ISS	-	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	-	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
IVA	-	Imposto sobre Valor Agregado
IVVC	-	Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos
NCM	-	Nomenclatura Comum do Mercosul
OCDE	-	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEC	-	Proposta de Emenda à Constituição
PIS	-	Programa de Integração Social
TCU	-	Tribunal de Contas da União
TIPI	-	Tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

v. - *Vide*
v.g. - *verbi gratia (por exemplo)*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO: REPARTIÇÃO DE RECEITAS DE 1988	13
1.1 Repartição de rendas e competências no federalismo fiscal	22
1.1.1 Competências tributárias entre União, Estados e Municípios	25
1.1.2 Distribuição (não) equitativa das receitas tributárias	29
1.1.3 Fundos de participação (FPE e FPM) e as transferências constitucionais	32
1.2 Sistema tributário pré-reforma e suas disfunções: guerra fiscal	35
1.2.1 Assimetrias fiscais e seus reflexos no desequilíbrio regional	36
1.2.2 Guerra fiscal como manifestação de interesses políticos	37
1.2.3 Harmonização tributária e competição fiscal flexível	39
2 NOVO REGIME TRIBUTÁRIO NACIONAL	43
2.1 Mudanças na tributação do consumo no Brasil: novos e extintos tributos	46
2.1.1 Unificação dos tributos sobre bens e serviços	47
2.1.2 Reflexos da nova tributação sobre a repartição de receitas tributárias	50
2.2 Centralização Arrecadatória	53
2.2.1 Papel do Comitê Gestor do IBS	57
2.2.2 Nova regra-matriz de incidência e o problema das alíquotas	60
2.2.3 As experiências do CONFAZ e do Comitê Gestor do Simples Nacional	61
3 NOVO MODELO NA GESTÃO DE RECEITAS PÚBLICAS	64
3.1 Redução da autonomia financeira dos entes subnacionais	65
3.1.1 Centralização das decisões de arrecadação e repartição no Comitê Gestor	68
3.1.2 Limitações à capacidade de legislar e administrar tributos próprios	69
3.2 Rearranjo federativo em direção à cooperação interfederativa	69
3.2.1 O Comitê Gestor como instância de pactuação interfederativa	71
3.2.2 Mecanismos de governança multinível e a busca por harmonização fiscal	72
CONCLUSÃO	74
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	76
APÊNDICE ÚNICO	84

INTRODUÇÃO

A organização federativa brasileira passou, ao longo das décadas, por transformações que evidenciam tensões estruturais entre autonomia subnacional e coordenação nacional. Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, o país convive com um modelo fiscal que descentralizou as competências tributárias e ampliou a autonomia política dos entes subnacionais por meio de um modelo de repartição de receitas. Contudo, esse arranjo revelou certos limites, sobretudo, pela ausência de mecanismos institucionais de coordenação e pela fragmentação de políticas tributárias, o que alimentou um ambiente de competição predatória entre entes federados (Arretche, 2012; Rezende, 2017). A chamada guerra fiscal, marcada pela concessão de benefícios tributários para fins de atrair investimentos, evidenciou as distorções do sistema, fragilizando o equilíbrio territorial e comprometendo a racionalidade do federalismo fiscal brasileiro (Rocha, 2021; Mendes, 2012).

Nesse cenário, a aprovação da Emenda Constitucional n.º 132/2023 inaugura um novo marco regulatório que centraliza a administração dos tributos sobre bens e serviços (IBS e CBS). Com efeito, a criação do Comitê Gestor do IBS - órgão com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira - altera o modelo de governança tributária ao transferir para uma instância única a competência para regulamentar, arrecadar, compensar, distribuir e julgar administrativamente os tributos IBS.

Além disso, a estruturação do Comitê Gestor introduz uma governança multinível que pressupõe coordenação intergovernamental contínua, negociação entre diferentes níveis políticos e compartilhamento de responsabilidades em um ambiente decisório altamente interdependente (Hooghe & Marks, 2003). Vale destacar que essa nova configuração altera o equilíbrio federativo tradicional e suscita questionamentos sobre a preservação da autonomia subnacional frente à centralização de funções estratégicas.

Importa destacar que essa centralização tributária, embora estruturada para promover eficiência e reduzir a litigiosidade, produz efeitos que ainda demandam investigação. Enquanto alguns autores argumentam que o novo modelo favorece a racionalização administrativa, a padronização de procedimentos e a redução de tensões horizontais (Greco & Rocha, 2024), outros alertam para riscos associados ao distanciamento dos entes subnacionais das instâncias de tomada de decisão, o que pode comprometer a responsividade fiscal e a capacidade de planejamento financeiro local (Mendes, 2012).

Diante disso, surge o problema de pesquisa: qual o reflexo da EC n.º 132/2023 sobre a repartição de competências tributárias originalmente estabelecida pela Constituição Federal de

1988 e sobre a dinâmica decisória sobre o acesso a receitas públicas pelos entes subnacionais no modelo gerido pelo Comitê Gestor do IBS?

A pergunta busca compreender os impactos institucionais e fiscais dessa troca de modelo, considerando as mudanças estruturais, capazes de reconfigurar a relação entre os níveis de governo e alterar o equilíbrio federativo. A relevância do problema é evidente, sobretudo porque a transição para uma estrutura centralizada de arrecadação ocorre em um país marcado por desigualdades regionais, capacidades administrativas heterogêneas e histórico limitado de coordenação interfederativa em matéria fiscal (Afonso, 2015; Rezende, 2017).

A relevância dessa pesquisa decorre da necessidade de compreender como o novo arranjo tributário interfere na autonomia administrativa e financeira dos Estados e Municípios, contribuindo para o debate sobre federalismo fiscal, governança multinível e formulação de políticas públicas em sistemas federativos complexos (Oates, 1999; Hooghe & Marks, 2003). Outrossim, o estudo possui relevância prática, ao oferecer elementos para avaliar riscos, oportunidades e desafios que emergem da atuação do Comitê Gestor como instância decisória, regulatória e distributiva, especialmente no que diz respeito à cooperação interfederativa.

Nesse contexto, o objetivo geral da pesquisa consiste em analisar os mecanismos de participação dos entes subnacionais no ambiente decisório centralizado do Comitê Gestor e os efeitos dessa mudança para a distribuição equitativa de recursos e para a cooperação federativa no Brasil. A metodologia adotada estrutura-se em uma abordagem qualitativa, exploratória e descritiva, valendo-se de revisão bibliográfica e análise documental, legislação, estudos técnicos, relatórios institucionais e literatura sobre federalismo fiscal, governança multinível e políticas públicas (Gil, 2008; Creswell, 2014).

1 FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO: REPARTIÇÃO DE RECEITAS DE 1988

O federalismo evoluiu historicamente como uma forma de organização política em sociedades que desejam equilibrar unidade e diversidade em uma identidade coletiva, ao mesmo tempo em que acomoda as identidades distintas de várias regiões ou grupos dentro de um sistema político (ELAZAR, 1991). Conforme observa Daniel J. Elazar (1991, p. 1), o federalismo surge de uma preocupação com a busca pela justiça política, compreensão da realidade empírica do poder e a criação de um ambiente cívico apropriado para integrar essas preocupações fundamentais¹.

Nota-se, assim, que o federalismo é simultaneamente uma técnica de difusão do poder, em nome da liberdade, e de concentração, em nome da unidade, surgindo como uma alternativa à centralização excessiva e à fragmentação política. Trata-se de um modelo que busca compatibilizar a preservação da autonomia regional com a necessidade de coordenação nacional, mediante uma estrutura policêntrica e relacional, fundada na cooperação e no pacto entre múltiplos centros de poder (ELAZAR, 1991).

Com efeito, federalismo caracteriza-se, basicamente, por uma divisão de poder entre diferentes níveis de governo, central e local, com ambos dotados de autonomia legiferante e administrativa, convergindo em dois eixos principais, autogoverno e governo compartilhado. Ao difundir poder entre diferentes níveis de governo, essa nova estrutura de governo evita a concentração excessiva de autoridade e, portanto, protege as liberdades individuais e coletivas. Além disso, os arranjos federais permitem que diferentes regiões ou grupos mantenham sua autonomia, promovendo a coexistência pacífica em sociedades plurais (ELAZAR, 1991).

Importante destacar, todavia, que essa autonomia está balizada por uma Constituição que define os limites das competências de cada nível. Daniel J. Elazar (1991, pp. 33-34 e 154) destaca que há no federalismo um processo contínuo de negociação e ajuste entre as partes envolvidas, em arranjos contratuais ou relações *pactuais*. Isso implica que as entidades governamentais devem compartilhar o poder e cooperar, preservando a integridade das partes, enquanto buscam objetivos comuns. Para referido autor, esses *pactos* ajudam a criar um senso

¹ Daniel J. Elazar (1991, pp. 5 e 33) define federalismo como [...] *concerned simultaneously with the diffusion of political power in the name of liberty and its concentration on behalf of unity or energetic government; [...] has to do with the need of people and polities to unite for common purposes yet remain separate to preserve their respective integrities. [...] involves the linking of individuals, groups, and polities in lasting but limited union in such a way as to provide for the energetic pursuit of common ends while maintaining the respective integrities of all parties.*

de propósito compartilhado e de identidade coletiva, fundamentais para a eficácia da integração política em um sistema federal (ELAZAR, 1991).

Nessa perspectiva, Fernanda Dias Menezes de Almeida (2007) aponta como atributos do Estado Federal, a (i) descentralização política, permitindo que diferentes níveis de governo exerçam autoridade em suas respectivas áreas de competência; (ii) autonomia dos Estados-Membros ou capacidade de autodeterminação, que garante a capacidade de organizar, legislar e administrar, inclusive para auferir receitas públicas; (iii) instituído por uma base jurídica comum que estabelece as relações entre os entes federados; (iv) indissolubilidade dos laços federativos ou inexistência do direito de secessão, por meio de cláusulas inseridas na Constituição que proíbem a separação dos entes federados, assegurando, assim, a unidade do Estado; e (v) mecanismos de defesa da unidade nacional, como a intervenção federal, utilizada para garantir a integridade e a unidade do Estado contra circunstâncias desagregadoras comprometerem sobrevivência da Federação.

Impende destacar, ainda, que de acordo com supracitada autora, a Federação consiste em um sistema de repartição de competências, o que confere substância à descentralização em unidades autônomas. De fato, a autonomia, em seu sentido mais essencial, se refere à capacidade de elaborar seus próprios textos normativos. Contudo, seria desprovido de sentido prático reconhecer essa capacidade de auto-organização e autolegislação sem definir claramente os objetos sobre os quais os Estados podem legislar e administrar (ALMEIDA, 2007).

Com efeito, a divisão de competências se apresenta como exigência do federalismo, já que assegura relacionamento harmônico entre ente central e periféricos. Isso porque a ausência de uma delimitação clara das atribuições entre o todo e suas partes, que devem coexistir e atuar de forma simultânea, acabaria por gerar inevitáveis conflitos, ameaçando o equilíbrio mútuo que deve reger a delicada parceria que caracteriza a Federação (ALMEIDA, 2007).

Nesse sentido, Fernanda Dias Menezes de Almeida (2007) atenta, ainda, que atribuir competências significa conferir poderes e deveres, para cujo cumprimento é imprescindível a existência de recursos financeiros suficientes. Na realidade, a existência de recursos financeiros suficientes é o que garante a autonomia dos entes federados, permitindo-lhes exercer suas competências. Por isso, a importância de uma distribuição equilibrada de receitas, especialmente tributárias, de modo a não desvirtuar o federalismo. Isso porque, a concentração do poder econômico nas mãos da União, sujeitando economicamente os demais

entes subnacionais, comprometeria as respectivas autonomias e favoreceria uma centralização excessiva no governo central, em prejuízo aos demais governos (ALMEIDA, 2007).

Essa perspectiva é reforçada por Dalmo de Abreu Dallari (2019), para quem a autonomia federativa exige a correspondência entre competências e fontes de custeio, sob pena de desequilíbrio entre os entes. Segundo o autor, a falta de proporcionalidade entre os encargos administrativos e as receitas disponíveis gera dois males opostos: a ineficiência administrativa, quando há insuficiência de recursos, e a dependência financeira e política, quando os entes subnacionais se tornam reféns do poder central. Assim, a efetividade do federalismo depende da garantia de autonomia financeira, que se expressa na capacidade de arrecadar tributos e participar da distribuição de receitas (DALLARI, 2019).

Nesse sentido, José Afonso da Silva (2014) acrescenta que a autonomia federativa é composta por quatro dimensões fundamentais: (i) auto-organização, (ii) autolegislação, (iii) autogoverno e (iv) auto-administração. Essas dimensões, observa o autor, não se sustentam sem o correspondente poder financeiro. Desse modo, a autonomia financeira não é mera derivação, mas condição de existência das demais formas de autonomia, sendo, portanto, elemento indissociável do pacto federativo.

Percebe-se, assim, que a repartição de competências tributárias e de rendas é necessária ao equilíbrio federativo, uma vez que uma distribuição desequilibrada de receitas tributárias, mediante uma centralização excessiva do poder financeiro ao ente central, poderia comprometer a autonomia dos Estados-membros. A não percepção dessa realidade ensejou no agravamento das disparidades regionais no federalismo brasileiro embrionário. Vale frisar que a Constituição de 1891 adotou uma postura reservada em relação aos contatos intergovernamentais, pois admitia a ajuda financeira como uma hipótese extrema e limitava a concessão de subsídios aos Estados apenas em casos de calamidade pública. Isso refletia uma tendência inicial de retraimento da União em relação aos Estados (HORTA, 1969).

Posteriormente, a Constituição de 1946 trouxe mudanças significativas ao permitir a transferência de recursos federais mediante a vinculação de receitas da União, o que efetivou a participação na tributação federal através da atribuição de cotas de impostos federais aos Estados e Municípios e da reserva de percentagem da receita tributária global para dispêndio em áreas regionais. Essa abordagem objetivava incentivar a cooperação entre a União e os Estados-membros, com a finalidade de promover o desenvolvimento regional e a autonomia dos entes periféricos (HORTA, 1969).

Ademais, conforme aponta Hugo de Brito Machado Segundo, nas Constituições promulgadas em regimes democráticos (1891, 1934, 1946, 1988) há maior limitação ao poder

estatal e maior autonomia aos entes federativos, diferentemente daquelas Constituições outorgadas em períodos ditatoriais (1937, 1967, 1969) que ligadas a uma maior concentração do poder, reconheciam pouca ou nenhuma autonomia às unidades federativas (MACHADO SEGUNDO, 2019). Nota-se, assim, que o federalismo fiscal brasileiro se caracteriza por movimentos pendulares entre *centralização* e *descentralização* de poder, influenciados por disputas entre o governo central e entes subnacionais (ALVES, 2016)².

No tocante à distribuição de competências, a Carta Política de 1988 adota ora a técnica da *repartição horizontal*, ora a técnica da *repartição vertical*. Esse movimento pendular resulta na convivência de competências privativas, repartidas horizontalmente, com competências concorrentes, repartidas verticalmente, aliada, ainda, com a *participação das ordens parciais na esfera de competências próprias da ordem central, mediante delegação* (ALMEIDA, 2007; FERREIRA FILHO, 2003).

Com isso, cada ente federativo foi contemplado com competências próprias, sendo as da União previstas nos arts. 21 e 22 da CF/88, enquanto o primeiro enumera matérias deferidas à atuação política e administrativa das autoridades federais, o segundo elenca as matérias passíveis de disciplina normativa privativa por parte daquelas autoridades. Já os Estados, também privativamente, dispõem das competências residuais não enumeradas, nos termos do art. 25 da CF/88, além das competências de explorar serviços locais de gás canalizado; de instituir regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões e de criar Municípios (ALMEIDA, 2007).

Quanto aos Municípios, certas competências privativas estão catalogadas no art. 30 da CF/88, como a competência para legislar sobre assuntos de interesse local e outras de ordem administrativa. Por fim, o art. 32 da CF/88 atribui ao Distrito Federal as competências legislativas reservadas aos Estados e aos Municípios (ALMEIDA, 2007).

As competências comuns estão estabelecidas no art. 23 da CF/88, que trata da proteção de valores que, sem a cooperação entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal, não poderiam ser preservados de forma eficaz. O art. 24 da CF/88, por sua vez, define a competência legislativa concorrente, permitindo que União, Estados e Distrito Federal legislem de forma conjunta. Quanto aos Municípios, o art. 30, inciso II, da CF/88, permite-lhes suplementar a legislação federal e estadual, quando aplicável. Além disso, a

² Convém destacar, ainda, que todas as Constituições federais distinguiram as competências enumeradas da União, deixando aos Estados, aquelas remanescentes e, a partir de 1934, as concorrentes (ALMEIDA, 2007). De acordo com Fernanda Dias Menezes de Almeida (2007, pp. 55-56), [...] *na Constituição de 1934 é que por primeira vez se estabelece entre nós o esquema que prevê, a par da competência privativa da União e da competência remanescente dos Estados, uma esfera de competências legislativas concorrentes, em que se cogita não só, mas também, do desdobramento, pelos Estados, de normas gerais editadas pela União [...]*.

Constituição admite a delegação de competências, conforme o art. 22, parágrafo único, autorizando, por meio de lei complementar, que os Estados legislem sobre questões específicas dentro das matérias de competência da União (ALMEIDA, 2007).

Em relação à competência tributária, a Carta Política definiu os tributos que cada ente federativo pode instituir (art. 145), distribuindo os impostos de competência da União no art. 153, dos Estados e Distrito Federal no art. 155, e dos Municípios no art. 156. À União foi atribuída a competência tributária residual, permitindo-lhe, por meio de lei complementar, criar novos impostos, desde que sejam não cumulativos e que não compartilhem fato gerador ou base de cálculo com os demais impostos previstos na Constituição (art. 154, I). Também lhe é facultado instituir impostos extraordinários em caso de iminência ou ocorrência de guerra externa (art. 154, II). A Carta Magna ainda prevê a participação dos Estados e do Distrito Federal no produto da arrecadação de impostos federais (arts. 157 e 159, II), e dos Municípios na arrecadação de impostos federais e estaduais (arts. 158 e 159, §3º). Ademais, há a destinação de percentuais da arrecadação de impostos da União ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, ao Fundo de Participação dos Municípios, e a programas de financiamento para o setor produtivo nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (art. 159, I) (ALMEIDA, 2007).

No contexto brasileiro, a Constituição de 1988 consagrou expressamente a forma federativa de Estado (art. 1º), estruturando uma federação de três níveis - União, Estados e Municípios -, o que representou avanço em relação às constituições anteriores. O texto constitucional delinea tanto competências privativas quanto concorrentes, bem como competências comuns, que expressam a lógica do federalismo cooperativo. Essa forma de federalismo, conforme destaca Heleno Taveira Torres (2014), tem natureza solidária e busca concretizar os objetivos fundamentais da República (arts. 3º e 43 da CF/88), especialmente o desenvolvimento equilibrado e a redução das desigualdades regionais e sociais.

Além disso, a Carta Política de 1988 ao conceber certas competências concorrentes, viabilizou tratamento de matérias de interesse comum de forma mais próxima às realidades regionais, promovendo maior alinhamento entre legislações locais e nacionais e um equilíbrio entre autonomia dos entes subnacionais e necessidade de uma legislação nacional coesa (FERREIRA FILHO, 2003).

Diferentemente do federalismo dualista, no qual os entes atuam de modo estanque, o modelo cooperativo pressupõe coordenação entre as esferas de governo, partilha de responsabilidades e mecanismos de transferência de recursos, visando assegurar a execução de políticas públicas comuns. A Constituição de 1988 materializa essa concepção ao prever

competências legislativas concorrentes (art. 24), competências comuns (art. 23) e repartição de receitas tributárias (arts. 157 a 159), de modo a garantir a corresponsabilidade dos entes na promoção do bem-estar coletivo.

Com efeito, os entes periféricos dotados de capacidade de elaborar suas próprias leis e regulamentos³ podem garantir sua participação na arrecadação de tributos e na distribuição de recursos, medida essencial para aumentar respectiva capacidade de gestão local e regional, além de promover federalismo mais equilibrado e participativo, refletindo melhor as necessidades e características locais dentro do contexto nacional (FERREIRA FILHO, 2003).

Nesse sentido, a característica fundamental do federalismo é a autonomia dos entes periféricos, a qual pode variar, em maior ou menor grau, a depender do país. Com efeito, no âmbito tributário, a sustentação da autonomia política e administrativa está atrelada a preservação da autonomia financeira dos entes locais, resguardada mediante a preservação da competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação e, também, pela diferenciação constitucional das fontes de receita tributária (COÊLHO, 2019).

Assim, tanto mais a autonomia terá um ente federado quanto mais: (i) dispor de poderes governamentais próprios, cuja formação e escolha são exclusivas das entidades federadas, direito de autogoverno das entidades políticas que compõem a federação; (ii) deter competências exclusivas, resultantes de um mandato constitucional, com previsão de áreas e matérias de deliberação predominante ou exclusiva da entidade federada, resultante de um pacto materializado na Constituição central (ROCHA, 2019).

Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco (2009) salientam que a repartição de competências, embora essencial à configuração do Estado Federal, não é rígida, devendo comportar ajustes e mecanismos de cooperação intergovernamental. O federalismo, portanto, não é uma estrutura estática, mas um processo dinâmico que busca o equilíbrio entre autonomia e integração. Essa característica confere flexibilidade à federação brasileira, permitindo que a distribuição de competências se adapte às mudanças sociais e econômicas, desde que preservada a autonomia dos entes federativos.

No contexto brasileiro, o constituinte de 1988 ciente das desigualdades e capacidades de desenvolvimento regionais, por razões históricas e socioeconômicas, introduziu mecanismos para promover simetria em termos de competências e direitos, bem como

³ Além disso, vale frisar que embora os Estados-membros possuam autonomia para legislar e administrar, essa liberdade é acompanhada de limitações impostas na própria Carta Política (cita-se regras de preordenação institucional - arts. 27 e 28; de intervenção federal - art. 34, de subordinação normativa - arts. 24, §§ 1º e 2º e 37; de princípios intocáveis - art. 60, de organização - art. 75), as quais objetivam garantir a unidade e a integridade do Estado-Federal (FERREIRA FILHO, 2003).

reconheceu a necessidade de assimetrias⁴. Assim, regiões menos desenvolvidas puderam receber tratamento diferenciado, principalmente no que se refere à redistribuição de recursos e incentivos econômicos (FERREIRA FILHO, 2003)⁵.

Nota-se, assim, que o federalismo envolve questões tributárias e financeiras, isto é, não existe federação sem correspondente atribuição de competência tributária e transferências intergovernamentais para compensar desníveis regionais e populacionais. Além disso, para que haja uma federação efetiva é necessário garantir a autonomia das unidades federativas, mediante disponibilização de recursos financeiros suficientes a fim de garantir livre exercício das respectivas competências constitucionalmente atribuídas. Ou seja, não basta constar no texto constitucional a forma federativa de Estado, sem, contudo, fornecer meios para que os entes federativos exerçam suas competências de maneira autônoma (NASCIMENTO, 2021).

Conforme sustenta André Horta, o modelo fiscal do federalismo caracteriza-se pela compatibilidade entre deveres e haveres, ou “[...] *entre os encargos administrativos cometidos aos entes federativos e as rendas destinadas a cada qual para o imprescindível custeio, apoiado por princípios basilares de isonomia, autonomia, e tangentes de solidariedade, democracia, proporcionalidade, subsidiariedade entre outros*” (HORTA, 2019, p. 180).

Nesse sentido, importa destacar que as federações modernas possuem características estruturais que envolvem a atribuição de receitas e encargos entre os diferentes níveis de governo. A centralização da competência tributária resulta na concentração relativa de recursos nos níveis superiores de governo, enquanto os níveis subnacionais assumem a maior parte dos encargos. Para solucionar esse desequilíbrio vertical (*vertical gap*), são necessárias transferências redistributivas, pelas quais se define a distribuição final da capacidade de gasto entre níveis de governo (PRADO, 2006; 2012).

Importante destacar, ainda, outras questões inerentes ao exercício da competência tributária, como a faculdade de não tributar, a partir de estratégias próprias e particulares na consecução do desenvolvimento social e econômico, mediante desoneração e fomento, inclusive incentivos fiscais (SANTOS, ALMEIDA, 2021). Se por um lado, referida estratégia

⁴ Oportuno ressaltar que enquanto a simetria se manifesta na igualdade de direitos e deveres entre os entes federativos, especialmente quanto à repartição de competências e de fontes tributárias e à estrutura organizacional, o que cria uma uniformidade na organização do Estado Federal; a assimetria surge das diferenças de desenvolvimento econômico e social entre as regiões do país (FERREIRA FILHO, 2003).

⁵ Oportuno reforçar que no início embrionário da forma federativa adotada no país a falta de atenção para essas assimetrias permitiu que determinados Estados-membros acelerassem seu desenvolvimento, uma vez que, por meio da repartição, recebiam recursos suficientes para desempenhar suas competências e manter um nível adequado de serviços públicos, como educação e transporte. Por outro lado, alguns Estados sofreram as consequências negativas de não receberem os recursos necessários dessa repartição, o que resultou em estagnação ou até mesmo retrocesso em seu crescimento (FERREIRA FILHO, 2003).

pode atrair agentes econômicos e investimentos privados, por outro lado, a ausência de cooperação entre os entes federados no exercício das respectivas competências de promover sucessivas renúncias fiscais pode gerar ambiente interfederativo predatório.

Além disso, do ponto de vista dos deveres, a disparidade se agrava em razão da proliferação de competências administrativas concorrentes e da pressão aos entes subnacionais em executar serviços públicos e concretizar direitos fundamentais (NASCIMENTO, 2021).

Tendo em vista disfunções do federalismo fiscal brasileiro, acima descritas, como concentração de receitas públicas não partilháveis na União sem uma correspondente redistribuição de competências materiais, aliada às renúncias de receitas, que, por determinação constitucional, devem ser partilhadas entre os entes periféricos, qualquer limitação a autonomia financeira, como vedar a concessão de incentivos fiscais, além de gerar sobrecarga fiscal os entes subnacionais, fragiliza federalismo cooperativo e a capacidade dos Estados e Municípios de buscar seu próprio desenvolvimento econômico e social (RIBEIRO, 2018).

A experiência constitucional brasileira demonstra, contudo, um movimento pendular entre centralização e descentralização. Como lembra Hugo de Brito Machado Segundo (2019), as constituições promulgadas em regimes democráticos ampliaram a autonomia federativa, ao passo que aquelas editadas sob regimes autoritários concentraram o poder na União. Essa oscilação histórica evidencia a fragilidade do federalismo brasileiro, cuja efetividade depende da manutenção de um pacto fiscal equilibrado e da cooperação efetiva entre os entes.

Nesse sentido, o federalismo fiscal brasileiro concebido pelo constituinte de 1988 sofreu sucessivas modificações desde a promulgação da Carta Cidadã. A título de exemplo: a EC nº 3/1993 provocou concentração de recursos na União ao revogar o Adicional de Imposto de Renda Estadual, o Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis e ao criar a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF); já a EC nº 55/2007, mudou a repartição de receitas de impostos entre os entes federativos, descentralizando recursos pela via dos fundos constitucionais.

Cita-se, ainda, a EC nº 1/1994 que alterou a destinação de recursos da arrecadação do FSE para saúde e educação, previdência; EC nº 12/1996; EC nº 14/1996; EC nº 20/1998; EC nº 29/2000 e a progressividade do IPTU; EC nº 31/2000; EC nº 33/2001 que ampliou a competência tributária da PIS e COFINS; EC nº 39/2002 que alterou a competência tributária dos municípios e a contribuição sobre iluminação pública.

Originada da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019, popularmente conhecida como a PEC da Reforma Tributária apresentada pelo deputado federal Baleia Rossi (MDB-SP) em abril de 2019, a Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023, promulgada em 21 de dezembro de 2023, teve como justificativa central a simplificação do Sistema Tributário Nacional, por meio da substituição dos tributos federais IPI, PIS e COFINS; do tributo estadual ICMS e do tributo municipal ISS, todos incidentes sobre bens e serviços, em apenas dois tributos: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre os Estados e os Municípios; além da criação de um Imposto Seletivo (IS), de competência federal e caráter extrafiscal, incidente sobre produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente (BRASIL, 2023).

Ademais, a EC nº 132/2023, ao instituir Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, implementou modificação no Estado Fiscal brasileiro, uma vez que, sob os auspícios do princípio do federalismo fiscal cooperativo, direciona o custeio das atividades estatais praticados pelos entes federados não mais com apoio precípua em receitas públicas por si mesmo instituídas e arrecadas, mas mediante conformação conjunta em ambiente colegiado composto por representantes dos entes.

Outras alterações aplicadas pelo constituinte derivado modificam substancialmente o esquadramento federativo fiscal fixado pelo constituinte originário, notadamente quanto às competências tributárias. Com efeito, embora a redação original da Carta Política de 1988 tenha buscado descentralizar as receitas tributárias da União para Estados e Municípios por meio da atribuição de competências constitucionais e de acentuação das transferências de receitas, o constituinte derivado caminhou em sentido oposto, centralizando a arrecadação e a tomada de decisões sobre a respectiva destinação⁶.

⁶ Inicialmente, a Constituição de 1988 não promoveu uma ampla repactuação fiscal em relação à distribuição da competência tributária, optando por aumentar as transferências intergovernamentais para efetivar o projeto federativo de descentralização pela execução. Isso resultou em um aumento dos valores compartilhados entre os entes federativos. No início, o processo foi bem-sucedido, com a União arrecadando cerca de 60.1% da carga tributária total em 1988, caindo para aproximadamente 54.3% em 1991. Os Estados-membros e os Municípios também experimentaram aumentos em suas arrecadações nesse período. No entanto, a partir de 1993, o governo federal promoveu uma recentralização fiscal, aumentando e instituindo novas contribuições sociais para recuperar suas finanças. Isso marcou a desnaturalização das contribuições sociais, que passaram a ser utilizadas para reforçar o orçamento fiscal da União, em vez de manter o orçamento da seguridade social (CAMPOS; IBRAHIM; OLIVEIRA, 2022).

1.1 Repartição de rendas e competências no federalismo fiscal

De acordo com Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2003) a repartição constitucional de competências entre os entes federativos é crucial para a organização do Estado Federal e para assegurar a autonomia de cada ente, já que dela resulta como aspecto essencial a auto-organização e autodeterminação dos Estados-membros, não só para estabelecer as respectivas normas matriz, como também as leis que os devem reger. Daí que a centralização do poder em favor da União - como a concentração de receitas públicas -, pode comprometer a autonomia dos demais entes federativos e comprometer a diversidade regional (FERREIRA FILHO, 2003).

Vale destacar que o sistema de repartição de competências federativas é hermético e visa estabelecer um equilíbrio harmônico entre os entes políticos, resguardando a autonomia própria do regime federativo, sem desprezar a necessidade da formação de regras que permitam a atuação de cada ente nas matérias relacionadas à condução da vida nacional (SANTOS, ALMEIDA, 2021). Nesse sentido, a Carta Política, ao repartir competências e capacidades tributárias, disciplinou sobre as receitas públicas de cada ente federado, prevendo tributos de competência privativa e a sua capacidade de arrecadação, assim como de distribuição da receita tributária.

Com efeito, repartição de competências e descentralização de recursos financeiros são questões fundamentais para que os entes subnacionais possam desenvolver suas próprias estratégias de crescimento e desenvolvimento, levando em consideração as especificidades regionais (HORTA, 1985). Além disso, uma real repartição de competências ocorre mediante distribuição da capacidade arrecadatória, uma vez que o federalismo implica não só em uma repartição de impostos entre os diferentes níveis de governo, mas também em mecanismos de equalização de receitas públicas, como fundos de participação e cotas em tributos arrecadados pelo ente central, como forma de assegurar integridade política e desenvolvimento de regiões menos favorecidas (HORTA, 1969).

Nos estados federados é essencial haver mecanismos de redistribuição de receitas públicas para alcançar um equilíbrio financeiro. Essa redistribuição tem como propósito reduzir as disparidades regionais e sociais – atendendo, no caso brasileiro, aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, nos termos dos art. 3, 23 e 43 da Carta Política⁷ -, e ocorre por meio de transferências intergovernamentais e subsídios diretos à

⁷ Enquanto art. 3º fixa como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (i) construir uma sociedade livre, justa e solidária; (ii) garantir o desenvolvimento nacional; (iii) erradicar a pobreza e a

população, mediante programas de combate à pobreza e outras políticas sociais (MENDES, 2012; BRASIL, 1988).

No Brasil, embora o mapa das desigualdades regionais tenha sofrido profundas transformações - com aparecimento de novas regiões, como a Região Centro-oeste, decorrente de um agronegócio extremamente competitivo e da expansão da fronteira mineral, e a Região Norte devido a consolidação do polo industrial de Manaus, as quais contribuíram para expansão econômica e demográfica da parte centro-norte do país e para intensa urbanização da população brasileira - o mapa fiscal permaneceu atrelado ao modelo adotado em 1960, com transformações pontuais em 1988⁸ (MENDES, 2012).

Verifica-se que o país ainda é marcado por uma alta heterogeneidade geográfica e um desenvolvimento regional desigual entre os entes subnacionais. Em análise dos dados divulgados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), v. Figura 1, notável a diferença regional no país. Observa-se que a Região Norte possui 45% da área geográfica (3,85 milhões de quilômetros quadrados), 8% da população (17,4 milhões de habitantes) e apenas 6% do PIB nacional (564,1 milhões de reais). O PIB *per capita* é 71% da média nacional. Por sua vez, a Região Centro-oeste possui 18% da área geográfica (1,61 milhões de quilômetros quadrados), 8% da população (16,3 milhões de habitantes) e 10% do PIB nacional (932,2 milhões de reais). Já o PIB *per capita* é 32% maior que a média nacional.

Figura 1: Retrato da dimensão regional do Brasil

Macrorregião	Área (mi Km ²)	Densidade demográfica	População (mi)	PIB (mi R\$)	PIB (per capita)	Analfabetismo (%)	VTI (mi)
Norte	3.85	4.51	17.4	564.1	29833.65	6.40	173.4
Nordeste	1.55	35.21	54.7	1243.1	21556.26	11.20	191.2
Sudeste	0.92	91.76	84.8	4713.0	52580.93	2.90	1255.3
Sul	0.58	51.91	29.9	1559.8	51305.75	2.80	384.3
Centro-oeste	1.61	10.14	16.3	932.2	55793.79	3.70	128.7
Brasil	8.51	23.86	203.1	9012.1	42247.52	5.40	2132.8

Fonte: IBGE Censo demográfico 2022; Contas nacionais 2021; IBGE-PNAD 2023; PIA 2021.

marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e (iv) promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação; art. 23, parágrafo único, faz referência ao equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional; já o art. 43, concede à União poder de articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais (BRASIL, 1988).

⁸ Importante destacar que a busca pelo equilíbrio regional e social permeia todo texto constitucional. Cita-se, por exemplo, o art. 151, I que, ao dispor sobre o sistema tributário, admite concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país; art. 165, § 6º e 7º, que ao disciplinar sobre orçamento, determinou que o projeto de lei orçamentária deve, dentre outras funções, reduzir desigualdades inter-regionais; ou, ainda, art. 170, VII que trata da redução das desigualdades regionais e sociais, e art. 192, que estrutura o sistema financeiro nacional de modo a promover o desenvolvimento equilibrado do país, ambos inseridos no título da ordem econômica financeira (BRASIL, 1988).

Em que pese a preocupação do constituinte originário com os desequilíbrios regionais, ainda persiste crise do sistema federativo fiscal, sendo os municípios, os entes mais prejudicados⁹ (MENDES, 2012). Vale lembrar que a política de partilha de riquezas, além de ser centralizada na União e estar atrelada a arrecadação de impostos indiretos, não corresponde a uma consistente distribuição de encargos públicos; ou seja, são transferidas aos entes subnacionais a responsabilidade para prestar serviço público de saúde, mas não se transfere a capacidade financeira da respectiva execução (MENDES, 2012).

Além disso, para que haja a redução das desigualdades regionais, conforme Clélio Campolina destaca, faz-se imprescindível uma coesão territorial, política, econômica e social. Para tanto, o autor aponta quatro desafios para constructo de um federalismo coeso, quais sejam, (i) abandono da rigidez na divisão político-administrativa do território, em contraste com as dinâmicas econômicas e demográficas; (ii) articulação entre os três níveis de governos, União, Estados e Municípios; (iii) superação dos modelos *top-down* (de cima para baixo) e *bottom-up* (de baixo para cima) de políticas regionais; e (iv) necessidade de combinar cooperação e competição (MENDES, 2012).

Clélio Campolina (2012) ressalta, ainda, que é importante fortalecer *novas* centralidades no país, em razão de critérios de homogeneidade e polarização, de modo a combinar integração e estruturação do território brasileiro. Essa nova institucionalidade da política regional sintetiza a divisão político-administrativa territorial, entre Estados e Municípios, com uma política regional de dimensão nacional. Além disso, o autor sugere aumentar a tributação direta, já que um sistema tributário regressivo e com elevada carga tributária indireta dificulta a existência de uma justiça social; bem como reduzir a tributação na origem, com conseqüente aumento no destino (MENDES, 2012).

Ao seu turno, Fernando Rezende entende que para equilibrar o potencial de arrecadação tributária de cada ente federado com o padrão e a intensidade das demandas regionais é necessário um sistema de transferência intergovenamental de recursos que opere no sentido de ajustar a disponibilidade de recursos orçamentários à magnitude das responsabilidades assumidas pelos governos, além de viabilizar incentivos à cooperação intergovernamental, devido, em especial, ao descompasso entre dinâmica populacional e geografia política (MENDES, 2012).

⁹ Vale relembra do debate dos royalties em 2011 e a não repartição dos recursos oriundos das contribuições sociais aos FPE e FPM, v. art. 159, I da CF/88; ou da assimetria das transferências da União aos Estados, mediante o Programa de Aceleração do Crescimento, demonstrando a visão federativa reduzida a uma decisão política, sem critérios de cooperação e solidariedade entre os entes federados.

Com isso, o equilíbrio federativo seria alcançado mediante a convergência de certos elementos da dinâmica regional, de um lado (i) urbanização e formação de polos econômicos regionais geram concentração espacial da população; dinâmica demográfica altera padrão e repartição territorial das demandas por políticas públicas; e cooperação federativa é essencial à eficiência e eficácia das políticas nacionais, e do outro (ii) especialização da atividade produtiva gera concentração das bases tributárias; repartição das bases tributárias define o potencial de arrecadação estadual; e regime de equalização fiscal compensa efeito da concentração das bases tributárias nos orçamentos estaduais (MENDES, 2012).

Importante destacar que a construção de uma sociedade livre, justa e solidária depende de políticas fiscais em cada nível de governo que atendam às necessidades específicas de suas respectivas populações. O desenvolvimento regional e nacional está atrelado a uma distribuição eficiente de recursos fiscais entre os diferentes níveis de governo, ou seja, não se pode pensar em federalismo sem adequada arrecadação e repartição de receitas.

1.1.1 Competências tributárias entre União, Estados e Municípios

De início, convém destacar que a Constituição Brasileira de 1988 adotou um modelo de Federalismo Cooperativo, que envolve uma distribuição compartilhada de competências e receitas e uma coordenação entre os entes federados na realização dos objetivos republicanos.

Com efeito, o federalismo cooperativo brasileiro, conforme destaca Heleno Taveira Torres (2014), tem natureza solidária e instrumental, uma vez que busca concretizar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, especialmente o desenvolvimento nacional equilibrado e a redução das desigualdades sociais e regionais (v. arts. 3º e 43 da CF/88). Assim, a cooperação entre os entes federativos não deve implicar subordinação hierárquica, mas sim coordenação e corresponsabilidade fiscal.

Nesse sentido, Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco (2009) reconhecem que a repartição de competências é essencial à configuração do Estado Federal, mas não deve ser entendida como estática, podendo ser ajustada de forma a preservar certo grau de autonomia de cada ente federado. Essa dinâmica federativa, orientada por relações cooperativas, é a que melhor traduz o equilíbrio entre unidade e diversidade no Estado brasileiro contemporâneo.

Assim, originariamente, a Carta Política repartiu a competência tributária da seguinte forma: (i) à União, a competência para instituir impostos sobre importação (II), exportação (IE), renda e proventos de qualquer natureza (IR), operações financeiras (IOF), produtos

industrializados (IPI), grandes fortunas (IGF), extraordinários, residuais e produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente; além dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais (v. arts. 149, 153, 154 e 195, CF/88); (ii) aos Estados e Distrito Federal, divide a competência para instituir impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), propriedade de veículos automotores (IPVA), e operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) (v. art. 155, CF/88); (iii) aos Municípios reparte a competência para instituir impostos sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU), serviços de qualquer natureza (ISS), e transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITBI); além da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos (v. arts. 149-A e 156, CF/88). Além disso, vale destacar que os entes federados podem criar taxas e contribuições de melhorias de sua competência, bem como contribuições para custear o regime previdenciário dos seus funcionários públicos (BRASIL, 1988).

Além desse modelo de repartição de competências, que ampliou as bases tributárias dos entes subnacionais e assegurou autonomia aos entes federados (*discriminação horizontal de rendas*), a Carta Magna criou sistema de transferências intergovernamentais e participações no produto da arrecadação entre os entes (*discriminação vertical de rendas*), como forma de equilibrar as assimetrias existentes dentro da Federação e equalizar as receitas financeiras (ALVES, 2016).

No tocante à repartição *direta* de receitas tributárias, a Constituição Federal (arts. 157 a 159) distribuiu aos Estados e Distrito Federal 100% da arrecadação do IR incidente na fonte sobre a remuneração de seus servidores e 20% da arrecadação de impostos residuais criados pela União. Por sua vez, aos Municípios destina o mesmo percentual de IR incidente na fonte para seus servidores, além de 50% do IPVA e do ITR relativo aos veículos e imóveis, respectivamente, pertencentes ao seu território, podendo receber 100% do ITR se fiscalizarem e arrecadarem o imposto integralmente e de 25% da arrecadação do ICMS dos Estados, com critérios específicos para distribuição baseados em valor adicionado e indicadores de educação e do imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada, também creditadas por critérios de população, preservação ambiental e equidade educacional (art. 156-A, incluído pela EC nº 132/2023). Há, ainda, repasse da arrecadação de IOF incidente sobre ouro, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, a alíquota mínima de 1% da operação, sendo 30% ao Estado de origem e 70% ao Município de origem.

Além disso, após EC nº 132/2023, a União repartirá aos Estados e Distrito Federal, 10% da arrecadação do IPI e do imposto sobre produção, extração, comercialização ou

importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (art. 153, VIII, CF/88) e 29% da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico, os quais, por sua vez, repassam 25% aos Municípios.

Por sua vez, quanto à repartição *indireta* das receitas tributárias, a União entregará 50% da arrecadação do IR, IPI e do imposto previsto no art. 153, VIII, da seguinte forma: 21,5% ao FPE, 25,5% ao FPM e 3% ao financiamento setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (mediante Fundos Constitucionais de Financiamento, FNO, FNE e FCO, respectivamente). Há, ainda, Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental (FUNDEF), expandido para a educação básica (FUNDEB), Fundo Nacional de Saúde (FNS), de qual a extinta CPMF integrava, e o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, abastecido, dentre outros recursos, com a arrecadação do adicional de 8% do IPI e do IGF, dentre outros.

A EC nº 132/2023 ampliou referida repartição indireta, por meio da criação do Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas e do Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, ambos constituídos com recursos da União e por ela geridos, com a participação dos respectivos Estados beneficiários dos fundos na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação de suas respectivas atividades econômicas; o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional para reduzir as desigualdades regionais e sociais e o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do ICMS/IBS, (v. art. 159-A, CF/88 e arts. 92-B e 125 do ADCT, CF/88, respectivamente), composto com recursos do imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios (v. art. 156-A, CF/88).

Percebe-se, assim, que os fundos são importantes mecanismos de participação indireta na arrecadação e formam a base do sistema de equalização de receitas nacional, atuando como instrumento de federalismo cooperativo e de justiça redistributiva intrarregional, ao combinar critérios de distribuição como, população, superfície e renda *per capita*. Essa participação na arrecadação objetiva compensar os entes subnacionais pela deficiência de bases tributárias e consequente *déficit* na receita necessária ao atendimento dos deveres que lhes foram atribuídos pela Carta Política, em especial, os Municípios menores que possuem uma arrecadação irrisória de impostos próprios (ALVES, 2016).

Embora, as participações e as transferências intergovernamentais, obrigatórias e/ou voluntárias - essas últimas condicionadas aos requisitos específicos e negociações políticas -, sejam essenciais à distribuição da arrecadação tributária no Brasil, uma vez que garantem

gestão financeira dos entes federados e reduzem disparidades regionais, a dependência excessiva dos entes subnacionais em relação às transferências federais voluntárias compromete a autonomia dos entes subnacionais e acentua os desequilíbrios federativos, conforme visto.

Com efeito, a dependência dos Municípios em relação aos repasses voluntários da União, mediante convênios, sobretudo, para realização de obras e investimentos públicos, favorece ao estreitamento político entre ambos, visto que alianças políticas significam repasses de verbas sem obstáculos. Os Estados, por sua vez, ficam alijados desse processo político, exercendo reduzida influência na votação de projetos legislativos, apesar de possuírem representação no Senado Federal¹⁰.

É evidente que o cenário atual não foi o planejado pelo constituinte de 1988 ao estabelecer as bases do Pacto Federativo e os pilares do Estado Democrático de Direito. O objetivo original era preservar a autonomia dos Estados e Municípios por meio de um modelo cooperativo fundamentado em um amplo e complexo sistema de partilhas e transferências, complementando a divisão original das bases tributárias e, se respeitado e bem utilizado, teria o potencial de trazer avanços nas políticas sociais e na cooperação intergovernamental no Brasil.

Todavia, o constituinte derivado, mais recentemente por meio da EC nº 132/2023, trouxe alterações na sistemática de arrecadação de receitas públicas, bem como sua respectiva partilha entre os entes federados. Com nova sistemática, os tributos serão recolhidos no local onde os bens ou serviços são consumidos, em vez de onde são produzidos. Esta mudança, a despeito de beneficiar entes subnacionais desenvolvidos, os quais são geralmente consumidores líquidos de bens e serviços e, com isso promover redistribuição mais equitativa das receitas públicas, acaba por impactar negativamente nos Estados e Municípios produtores (MENDES, 2012).

Nota-se, assim, que a transição para o novo sistema tributário pode causar uma redução imediata na receita dos entes subnacionais. A necessidade de adaptação ao novo modelo e a espera pelos repasses redistributivos podem criar períodos de instabilidade financeira. Estados e municípios menos populosos, que antes tinham a possibilidade de promover reequilíbrio entre receitas e despesas por suas próprias políticas tributárias,

¹⁰ Sob tal perspectiva, Raquel de Andrade Vieira Alves enfatiza, “No modelo federativo brasileiro atual, contudo, as novas relações entre os entes federados acabaram trazendo um indesejável desequilíbrio federativo, eis que através do controle orçamentário é possível ao Executivo Federal exercer um controle substancial das políticas dos entes subnacionais, bem como aprovar a sua agenda sem a necessidade de apoio dos governadores, transformando a centralização de receitas em um poderoso instrumento de governabilidade e os Estados em meros coadjuvantes no cenário político nacional” (ALVES, 2016, p. 52).

suportarão queda nas receitas próprias e uma necessidade de dependência dos fundos federais de compensação e desenvolvimento regional para equalização fiscal.

1.1.2 Distribuição (não) equitativa das receitas tributárias

De início, vale frisar que preexiste uma relação entre distribuição intergovernamental de recursos e distribuição de responsabilidades administrativas entre governos, em que se busca conciliar uma legislação tributária uniforme em todo o território nacional e o financiamento tributário dos serviços públicos que deve ser direcionado aos entes subnacionais. Todavia, a distribuição do poder de legislar entre níveis de governo é diferente da distribuição do poder administrativo ou da responsabilidade de execução dos serviços.

Nos últimos anos, a tendência à descentralização na execução de responsabilidades tem se consolidado. Com a redemocratização do Brasil, após promulgação da Constituição de 1988, o federalismo nacional é marcado por uma acentuação na autonomia política e fiscal dos entes federados, mediante incremento de suas bases tributárias e da autorização para realizar operações de crédito e emitir títulos, o que, contribuiu, por conseguinte, para aumento da dívida pública estadual. Alie-se a isso que os Estados, munidos de descentralização política, buscavam atingir seus próprios interesses, agindo em caráter predatório e pouco cooperativo (ALVES, 2016).

Paralelamente, ao enfraquecimento no papel dos estados federados dentro do modelo federativo nacional, promoveu-se fortalecimento do governo central¹¹, combinado com uma centralização de receitas, mediante criação de tributos não partilháveis - tais como, contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, PIS e COFINS, CSLL - e desoneração fiscal federal¹², o que, impactou na arrecadação de recursos e na autonomia dos entes subnacionais, os quais passaram a depender de transferências federais. Soma-se a isso a possibilidade de retenção e

¹¹ A União implementou diversas medidas restritivas de obtenção de receitas extrafiscais pelos Estados, mormente por meio do Plano Real, os quais, a partir de então, precisavam aumentar arrecadação de tributos próprios para sobreviver à minimização político-econômica, dentre elas: (i) renegociação das dívidas dos Estados; (ii) privatização dos bancos e empresas estaduais; (iii) criação das agências reguladoras; (vi) restrições legais e constitucional, como parte do ajuste fiscal, voltadas ao controle da despesa de pessoal dos entes e à reforma administrativa (ALVES, 2016).

¹² A título de exemplo, entre o período de 2008 a 2013, do valor total líquido das isenções do IPI e do IR concedidas pelo governo federal, os estados, Distrito Federal e municípios arcaram com 58% dessas desonerações, o equivalente a R\$ 241,5 bilhões (TCU, 2013). Para saber mais sobre impactos ao pacto federativo em razão da majoração de alíquotas das contribuições sociais federais não partilháveis com demais entes subnacionais e a criação de novas incidências cumulativas e concessões de incentivos fiscais em tributos partilháveis v. PALOS, Aurélio Guimarães Cruvinel; GUIMARÃES, Aurélio. A Constituição de 1988 e o pacto federativo fiscal. Consultoria Legislativa. Câmara dos Deputados, 2011.

bloqueio de receitas provenientes de transferências entre União e os demais entes, bem como a possibilidade de oferecimento dessas receitas como garantia em operações de crédito, v. art. 160, CF (ALVES, 2016).

Oportuno destacar que referida descentralização administrativa foi implementada sem a mesma descentralização do poder de legislar. Enquanto os governos subnacionais continuavam totalmente responsáveis pela execução de determinados serviços públicos, a legislação que regulamenta tais serviços remanesceu exclusivamente a cargo do governo federal.

Com efeito, relembre-se que a autonomia política dos entes federativos é sustentada pela autonomia administrativa e financeira, que depende da capacidade de gerar receitas próprias ou de receber quotas de impostos. Assim, a existência de uma autonomia real entre os entes federados pressupõe a previsão de recursos suficientes e não sujeitos a condições. Daí a importância da discriminação de rendas na Carta Política, já que assegura independência financeira dos entes federados (ALVES, 2016).

Sérgio Prado enfatiza que atribuição tributária está relacionada, nos modernos sistemas federativos, à proporcionalidade de três dimensões, a saber: (i) *poder legislativo*, relativo à capacidade de fixar as bases tributárias, alíquotas e normas administrativas de cada tributo; (ii) *poder administrativo*, correspondente à fiscalização e arrecadação; e (iii) *apropriação da receita*, que é o direito à parcela ou totalidade da receita arrecadada (PRADO, 2006, p. 28).

No tocante ao poder legislativo, supracitado autor destaca que embora a autoridade legislativa dos governos subnacionais possibilite que cada comunidade estabeleça suas normas específicas com regulamentos próprios, como um sistema educacional ou de saúde único, essa liberdade pode dificultar uma oferta de serviços públicos padronizada ao longo do país ou, ainda, nas próprias condições da extração tributária (PRADO, 2006).

Vale frisar, ainda, que a legislação federal, no âmbito do poder legislativo concorrente, tem prevalência em casos de conflito, e o poder federal tende a ser exercido no sentido de emitir legislações referenciais, que definem um balizamento geral, deixando as legislações intermediárias com espaço para adaptação às peculiaridades locais, o que resulta em uma federação verticalmente assimétrica do ponto de vista legislativo (PRADO, 2006).

O autor, então, sugere que a *assimetria vertical*, relacionada à diferença entre encargos assumidos pelos governos subnacionais e recursos obtidos autonomamente, sem transferências federais, pode ser equalizada (*sistema de equalização horizontal*) por meio do

governo central mediante transferências verticais¹³ voltadas a reduzir disparidades econômicas entre jurisdições e garantir recursos adicionais aos entes com menor capacidade de prestar serviços públicos, desde que condicionadas a custear despesas especificadas pelo governo central, responsável por alocar os recursos gerados (PRADO, 2006).

Nesse sentido, para o autor, uma equalização fiscal capaz de garantir uma distribuição justa de recursos fiscais entre diferentes jurisdições pode ser alcançada considerando como base (i) capacidade fiscal de cada jurisdição, considerando as receitas fiscais para reduzir diferenças na capacidade de gasto; (ii) necessidades fiscais, ajustando dotações orçamentárias para garantir a provisão de serviços básicos; (iii) critérios de distribuição dos recursos como população, renda *per capita* ou níveis de pobreza; (iv) dispositivos redistributivos, fluxos de transferência vertical usados para reduzir desigualdades gerais de capacidade de gasto entre jurisdições, fornecem recursos não condicionados que ampliam a capacidade orçamentária dos governos subnacionais (PRADO, 2006).

Nesse aspecto, ainda que a EC nº 132/2023 possibilite, por meio de uma média de alíquotas das três esferas de governo, estimar uma alíquota padrão incidente do IBS, ao não considerar particularidades regionais relativas à arrecadação concentrada, agrava disparidades entre entes mais e menos populosos - o que resultaria na redução significativa nas receitas e, por conseguinte na capacidade de financiar serviços públicos essenciais -, haja vista, que a mudança da sistemática de arrecadação no destino produzirá efeitos distintos onde a produção é maior que o consumo¹⁴.

Ainda que a reforma tributária ora discutida, com intuito de minimizar supracitadas perdas, objetiva criar um fundo de equalização de receitas, a respectiva distribuição e partilha,

13 O autor identifica quatro tipos de transferências verticais, a saber: (i) devolução tributária, refere-se à devolução de recursos que o governo central arrecada e repassa para o nível de governo inferior, que poderia ter arrecadado esses recursos se tivesse a atribuição para tanto; (ii) parcela redistributiva, recursos reservados especificamente para alimentar dispositivos de equalização, refletindo as prioridades e metas do orçamento federal; (iii) transferências condicionadas, recursos do orçamento federal destinados a programas específicos, cuja aplicação deve obedecer aos critérios federais; (iv) transferências voluntárias recursos decididos no processo orçamentário do governo central, sem regras prévias que os exijam, podendo ser alocados para projetos específicos negociados entre governos subnacionais e o governo central (PRADO, 2006).

¹⁴ Vale registrar que o Estado de Mato Grosso possui densidade demográfica de 4,05 habitantes por quilômetro quadrado, sendo relativamente pouco povoado. Ademais, caracteriza-se por ser líder nacional na produção agrícola. A título exemplificativo, referido estado foi responsável por R\$ 175 bilhões dos R\$ 830 bilhões de valor da produção agrícola brasileira em 2022 e, gerou 21% de toda a riqueza nacional nesse segmento da economia, contribuindo com 30,2% da produção nacional de grãos (IBGE, 2024). Assim, considerando a alta produção mato-grossense e a reduzida quantidade populacional, a maior parte dos produtos é consumida em outros estados da federação ou em outros países. Assim, ao se definir que a cobrança dos tributos sobre o consumo ocorra exclusivamente no destino da mercadoria ou produto, impõe forte perda arrecadatória ao referido ente estatal. Por isso, o Estado de Mato Grosso está entre os entes subnacionais com maior perda de receita pública. Estimativas da Secretaria de Estado de Fazenda apontam redução de R\$ 7.000.000.000,00 (sete bilhões de reais) nas receitas públicas alcançadas pela unificação dos tributos sobre consumo (SEFAZ, 2024).

além de ensejar em uma dependência nas receitas transferidas, será disciplinada e gerida por um órgão central, com reduzida interferência dos entes subnacionais, o que, por conseguinte pode consolidar a respectiva perda de autonomia financeira.

1.1.3 Fundos de participação (FPE e FPM) e as transferências constitucionais

No atual cenário tributário nacional, o equilíbrio socioeconômico depende de sistema de equalização fiscal por meio de transferências redistributivas do governo central, de modo a suprimir as disparidades fiscal-federativas, já que, para a oferta do mesmo nível de serviços, a carga tributária em entes mais pobres precisa ser superior à carga tributária em entes mais ricos. Cita-se, como exemplos, Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), e recentemente, o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (art. 159-A, CF/88, incluído pela EC nº 132/2023)¹⁵.

A título de exemplo, somente em 2023 a União arrecadou, aproximadamente, R\$ 2.318.120.000.000,00. Conforme informações divulgadas pelo Tesouro Nacional Transparente, do montante total foram repartidos aos Municípios o valor de R\$ 152.043.875.519,99 por meio do FPM e aos Estados e Distrito Federal o valor de R\$ 129.258.308.463,70 por meio do FPE, o que representa aproximadamente de 12,13% da arrecadação da União (BRASIL, 2024). O Estado de Mato Grosso, por exemplo, recebeu via FPE, um total de R\$ 2.866.326.700,65 (TESOURO NACIONAL, 2024), pouco mais de 0,12% da arrecadação da União.

O aumento das transferências federais com fins específicos para áreas sociais, como educação e saúde, juntamente com novas regras constitucionais que vinculam receitas estaduais e municipais a esses setores, resultou em uma perda significativa de autonomia dos governos locais sobre o direcionamento dos recursos orçamentários. Essa centralização foi intensificada pelas obrigações financeiras decorrentes da renegociação da dívida pública com o governo federal e pelo peso dos compromissos previdenciários. Com isso, a rigidez

¹⁵ Vale frisar, todavia, que a distribuição dos recursos dos fundos foi objeto de diversos questionamentos perante o Supremo Tribunal Federal (STF) - v. ADI nº 875, nº 1987, nº 2727 e nº 3243 - em razão da arbitrariedade e congelamento dos critérios de distribuição para os entes subnacionais. O Tribunal julgou procedentes as ADI nº 875, nº 2.727, nº 3.243 e nº 1.987, para, aplicando o art. 27 da Lei n. 9.868/1999, declarar a inconstitucionalidade, sem a pronúncia da nulidade, do art. 2º, incisos I e II, §§ 1º, 2º e 3º, e do Anexo Único, da Lei Complementar nº 62/1989, mantendo sua vigência até 31 de dezembro de 2012, nos termos do voto do Relator, Ministro Gilmar Mendes. Cumpre informar que segundo consta no voto do relator, os índices foram definidos, mediante acordo entre os entes federativos, formalizado no âmbito do CONFAZ, com base na média histórica dos coeficientes aplicados anteriormente à Carta Política de 1988, destaca, ainda, que a natureza provisória e caráter eminentemente político desses percentuais foram reconhecidos pelo relator do anteprojeto, e deveria submeter-se a uma revisão após senso de 1990 (BRASIL, 2010).

orçamentária resultante limitou ainda mais a capacidade dos governos estaduais de alocar recursos de acordo com suas próprias prioridades e necessidades (MENDES, 2012).

Com efeito, a autonomia para lidar com questões fiscais está atrelada à capacidade de arrecadação de receita própria e da percepção de receita transferida. Isso porque, conforme visto, o governo local munido de competência tributária pode ajustar livremente sua política arrecadatória para atender às suas necessidades fiscais, mediante critérios de conveniência e oportunidade, aliados a estudos técnicos, seja aumentando a carga tributária ou direcionando incentivos para setores econômicos estratégicos.

Por outro lado, no caso da receita transferida, o ente federado que recebe a partilha de receitas fica dependente da eficiência arrecadatória do ente que detém a competência tributária sobre o imposto compartilhado. Dessa forma, o ente federado subnacional não tem a liberdade de formular uma política tributária conforme suas necessidades fiscais e fica sujeito às negociações políticas com o ente central para obter mais recursos.

Nesse sentido, Jonathan Rodden (2002), ao analisar o dilema do federalismo fiscal, destacou que as transferências fiscais impactam desempenho fiscal dos governos subnacionais. De acordo com autor, quando governos subnacionais são dependentes de transferências intergovernamentais gerais e não específicas, e têm liberdade para contrair dívidas, isso pode levar a grandes e persistentes déficits agregados.

Ademais, à medida que os países aumentam sua dependência em transferências ao longo do tempo, o desempenho fiscal subnacional e geral tende a declinar, especialmente quando os governos subnacionais têm fácil acesso ao crédito. Isso ilumina um dilema-chave do federalismo fiscal: os governos centrais que estão fortemente envolvidos no financiamento dos governos subnacionais podem enfrentar dificuldades para se comprometer credivelmente a ignorar os problemas fiscais dos governos de nível inferior (RODDEN, 2002).

Ademais, a relação entre desequilíbrio fiscal vertical e desempenho fiscal subnacional é mais forte quando as transferências são distribuídas de acordo com critérios discricionários e quando os governos subnacionais dependem de transferências gerais e de equalização. Nesses casos, a falta de responsabilidade fiscal local pode ser exacerbada, levando a um aumento dos déficits. Vê-se, assim, que as transferências fiscais podem ter um impacto negativo no desempenho fiscal dos governos subnacionais quando não são acompanhadas por uma clara responsabilidade fiscal e quando criam expectativas de resgate por parte do governo central (RODDEN, 2002).

Nota-se, assim, que a autonomia fiscal é mais efetiva quando os governos subnacionais têm a capacidade de arrecadar suas próprias receitas, o que os torna menos

dependentes de transferências do governo central e mais responsivos às necessidades e preferências locais. Isso é importante porque a dependência excessiva de transferências pode criar incentivos perversos e levar a um desequilíbrio fiscal vertical, em que os governos subnacionais gastam além de suas capacidades fiscais, esperando serem resgatados pelo governo central.

Ocorre que a reforma tributária implementada pela EC nº 132/2023, a despeito da busca pela equalização das receitas públicas via fundos de compensação, tende a impactar negativamente sobre a autonomia financeira dos entes subnacionais, produzindo reflexos maiores naqueles em que a produção é superior ao consumo.

Nessa ordem de ideias, conclui-se que há tendência de agravamento da dependência de repasses financeiros do órgão central. Ademais, as interferências na fixação da alíquota padrão - embora os estados e municípios possam determinar sua própria alíquota, que deve se adequar à alíquota de referência fixada inicialmente pelo Senado Federal -, aliadas à gestão centralizada da arrecadação no Comitê Gestor do IBS, bem como impossibilidade de concessão de incentivos fiscais como forma de atração de investimentos, representam perdas expressivas de autonomia administrativa e financeira dos entes subnacionais.

Ademais, o histórico de conflitos em relação aos repasses federais de recursos via FPE e FPM em razão da ausência de critérios detalhados de distribuição – ADI 875, 2727 e 3243 - acende receio dos entes subnacionais em relação às transferências a cargo dos novos fundos criados pela EC nº 132/2023.

Vale lembrar que, com exceção de algumas competências expressamente fixadas na Constituição Federal - tais como, proibições e incompatibilidades de parlamentares estaduais (art. 29, IX), fixação de princípios (art. 35, IV), criação de Tribunais de Contas estaduais (art. 75, parágrafo único), competência dos Tribunais de Justiça (art. 125, §1º), e regras para nomeações de titulares da Procuradoria-Geral de Justiça, Advocacia-Geral do Estado e Defensoria-Geral do Estado (art. 235, X) - cada Estado pode disciplinar regras básicas de sua organização, incluindo o sistema tributário e orçamentário, bem como vincular parcela de sua receita orçamentária a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica (art. 218, §5º), por exemplo (BRASIL, 1988).

Além disso, certas normas referentes a tributos no plano estadual são consideradas *normas de reprodução obrigatória*, e qualquer alteração no texto constitucional federal, pode implicar à necessidade de adaptação das Constituições Estaduais e Leis Orgânicas Municipais (SCAFF, 2024; SCAFF, LABANCA, 2024).

Assim, é crucial que cada ente federado, de forma individualizada, revise suas normas para identificar dispositivos específicos que possam ser impactados pela EC nº 132/2023. Esta revisão é essencial para garantir que as mudanças sejam implementadas de maneira harmoniosa e, em especial, para minimizar o risco de disputas judiciais.

1.2 Sistema tributário pré-reforma e suas disfunções: guerra fiscal

No Brasil, um dos claros desequilíbrios regressivos entre bases é alta carga tributária no consumo e baixa carga tributária na renda. Vale frisar que um país como o Brasil, que tem uma carga tributária alta para o seu nível de renda *per capita*, para conseguir tributar o volume necessário para financiar suas despesas, recorre, excessivamente, à arrecadação via impostos indiretos (CAMPOS et al., 2018).

Não bastasse a elevada carga tributária sobre bens e serviços, tais tributos, por vezes, incidem sobre uma base comum, e eventual alteração acarretaria desequilíbrios nas prioridades orçamentárias. Assim, eventual elevação do PIS e da COFINS sobre os produtos que estão na base do ICMS e do ISS, por exemplo, ensejaria um menor espaço para a cobrança dos impostos estaduais e municipais, o que, por conseguinte, reduziria a contribuição das vinculações ao financiamento das despesas de estados e municípios em educação e saúde, e aumentaria a pressão sobre o governo federal por reforço das transferências para sustentar a descentralização desses serviços (CAMPOS et al., 2018).

Há, ainda, desproporcionalidade na própria distorção da base, caracterizada pela tributação mais elevada sobre bens, do que sobre serviços. Com efeito, a carga tributária sobre a produção de bens é, de aproximadamente, 43%, incluído, ICMS, IPI, PIS, COFINS e IOF. Já a carga tributária sobre serviços é, de aproximadamente, em média, 21%, composta principalmente por ISS, PIS, COFINS e IOF (FONTEYNE, 2021).

Outra característica relevante do atual sistema tributário brasileiro diz respeito a sua complexidade excessiva, fundamentada em uma multiplicidade de tributos com legislações distintas, que resultou na emissão de centenas de milhares de normas desde 1988. Esse intrincado grau de fragmentação tributário e grande volume normativo, por sua vez, geram elevados custos de conformidade e incerteza jurídica, fatores que alimentam diretamente um cenário de elevada litigância (FLORÊNCIO, 2024).

Além disso, conflitos como a *guerra fiscal* elevam as disputas tributárias a valores estratosféricos, equivalentes a 75% do PIB em 2019, sobrecarregando o sistema judiciário e administrativo (BRASIL, 2025). Por fim, evidencia-se a regressividade do sistema, no qual a

forte dependência de tributos indiretos sobre o consumo incide desproporcionalmente sobre as famílias de baixa renda, chegando a consumir quase metade de sua renda, em contraste com uma parcela significativamente menor nas famílias mais abastadas, aprofundando, assim, as desigualdades sociais (FLORÊNCIO, 2024; BRASIL, 2025).

1.2.1 Assimetrias fiscais e seus reflexos no desequilíbrio regional

Importante destacar que uma ruptura radical no sistema tributário brasileiro poderia prejudicar a competitividade entre empresas, além de gerar resistência de certos setores econômicos, em razão da mudança de preços relativos. Isso porque o atual modelo tributário adotado no país é caracterizado por, (i) maior autonomia dos entes federados, na gestão de impostos, em razão da forma federativa de Estado; (ii) a migração da tributação nas transações interestaduais e intermunicipais para o destino impactará distribuição da receita entre Estados e Municípios; (iii) a *guerra* fiscal ainda é vista como um instrumento de desenvolvimento regional (BRASIL, 2024). Convém assinalar, contudo, que a competição fiscal é instituto universal, inerente aos impostos e, só seria ilícita se praticada *contra legem* (MACIEL, 2021).

Nesse sentido, Everardo de Almeida Maciel (2021) destaca duas alterações na sistemática do ICMS que contribuiram para *guerra fiscal* entre Estados. A primeira mudança foi a extinção da Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, responsável pela coordenação nacional do ICMS, o que resultou na abdicação da responsabilidade da União em coordenar a dinâmica do imposto. A segunda foi o novo tratamento dado pela Constituição Federal de 1988 à concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, que seria regulamentado por lei complementar (MACIEL, 2021).

Vale lembrar que, à época a Carta Política determinou que, até a edição de respectiva lei complementar, prevaleceria a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que editada em um contexto constitucional diferente, perdeu eficácia coercitiva, pois as sanções nela previstas foram consideradas inconstitucionais. Essa situação favoreceu a proliferação de ações judiciais no âmbito do Supremo Tribunal Federal. E, apesar de reiteradamente considerar essa prática ilegal, a morosidade dos julgamentos na Suprema Corte não impediu a perpetuação da guerra fiscal (MACIEL, 2021).

Além disso, importante destacar que a Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, ao dispor sobre a concessão de incentivos fiscais do ICMS, detém baixo *enforcement*

normativo, limitando-se a legalizar práticas passadas de guerra fiscal e permitir sua extensão a outras unidades da Federação (MACIEL, 2021).

1.2.2 Guerra fiscal como manifestação de interesses políticos

Outro desafio enfrentado pela EC nº 132/2023 decorre da intensificação dos conflitos fiscais interfederativo e o consequente enfraquecimento da coesão federal, os quais dificultam a formulação de consenso nos parâmetros de acesso dos entes subnacionais aos recursos tributários arrecadados pelo órgão central, haja vista o receio de decréscimo de receita tributária.

Do ponto de vista histórico, o rápido processo de urbanização por que passou o Brasil, com a concentração da população pobre nas metrópoles, demandou investimentos em infraestrutura urbana e em políticas sociais. No entanto, os orçamentos estaduais engessados, limitados por transferências federais e obrigações financeiras, impediram os governos de atender a essas demandas, o que resultou na deterioração dos serviços e na incapacidade de implementar políticas de desenvolvimento.

Assim, carentes de recursos para fazer política fiscal do lado do gasto, restou o poder para atrair investimentos privados mediante a concessão de benefícios fiscais, mesmo que em desacordo com a legislação vigente e ao agravamento da guerra fiscal, o que reforçou o padrão de especialização de atividades produtivas e, portanto, das bases tributárias; e contribuiu para ampliar as diferenças intrarregionais, em função da capacidade de cada Estado aproveitar as oportunidades dessa competição fiscal (MENDES, 2012).

Nesse contexto, traz-se à colação informações acerca do Valor Adicionado Bruto (VAB), índice que mede o valor total criado por um setor (agropecuária, indústria e serviços), representativo do conjunto de bens e serviços que são produzidos em determinada região. Em análise aos dados abaixo compilados (Figura 2), percebe-se que o setor agropecuário e o setor de serviços apresentam maior valor agregado na região Centro-oeste.

Figura 2: Valor Adicionado Bruto (VAB) por macrorregião em porcentual

Macrorregião	Agropecuária	Indústria	Serviços	Governo
Norte	11.79	34.15	32.05	22.01
Nordeste	9.41	20.89	45.64	24.07
Sudeste	2.85	28.4	56.67	12.08
Sul	12.09	26.17	48.99	12.75
Centro-oeste	18.85	14.54	42.62	23.99

Brasil	7.66	25.85	50.69	15.8
--------	------	-------	-------	------

Fonte: IBGE Contas nacionais, 2021.

Assim, considerando a forte presença da agricultura mecanizada, marcada por baixa mão de obra consumidora e densidade populacional, a incidência de ICMS no destino e não na origem – regra adotada pela EC nº 132/2023, quanto à incidência do IBS -, por exemplo, impacta significativa nesses Estados, uma vez que produzem muito e consomem pouco, o que demonstra a percepção desigual da *guerra fiscal* entre os entes subnacionais.

Importante destacar que, atualmente, embora cada Estado possua a competência tributária legislativa para instituir e regulamentar o ICMS em seu território, a própria Carta Política (art. 155, §2º, XII, “g”, CF) limita essa competência no que diz respeito à concessão de isenções e benefícios fiscais (BRASIL, 1988).

Com efeito os Estados não podem legislar livremente sobre a concessão de isenções e benefícios fiscais. É necessário que haja autorização por meio de convênio firmado por todos os Estados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Uma vez autorizada a isenção, referido convênio pode ser incorporado ao ordenamento do respectivo Estado por meio de Decreto do Poder Executivo, sem a necessidade de qualquer atuação do Parlamento local, conforme dispõe a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975 (BRASIL, 1975).

Note-se, assim, que essa limitação da competência legislativa do ente tributante em matéria de isenção, pode fortalecer a própria federação, pois previne a conhecida *guerra fiscal* entre Estados, que desequilibra o federalismo. Portanto, a retirada da competência legislativa tributária sobre isenção e benefícios fiscais do IBS - ou transferência ao Comitê Gestor -, por exemplo, proporciona efeito favorável à forma federativa adotada pela CF/88.

Todavia, vale registrar que a centralização de poderes na administração do IBS por um colegiado pode potencialmente limitar a autonomia dos entes federados na gestão de suas receitas, uma vez que decisões cruciais sobre arrecadação, repartição e fiscalização concentram-se em um Comitê Gestor, restringindo a capacidade de atuação individual de cada ente. Essa estrutura é ampliada pelo poder de deliberação e normatização do Comitê Gestor, que, ao estabelecer diretrizes, pode influenciar ou até limitar a competência tributária dos entes, dependendo das prerrogativas que lhe forem conferidas (FLORÊNCIO, 2024).

Embora União tenha sido excluída da gestão do IBS, conforme a EC nº 132/2023, como forma de respeito à autonomia constitucional dos entes subnacionais, o modelo adotado centraliza aspectos fundamentais da administração tributária (FLORÊNCIO, 2024).

Conseqüentemente, as funções centralizadas na gestão do IBS afetam diretamente a autonomia financeira dos entes submetidos às diretrizes e regras do órgão central, pois as receitas passam a ser geridas de forma homogênea, reduzindo o espaço para decisões autônomas na aplicação e repartição desses recursos pelos entes subnacionais.

Portanto, a forma de atuação do Comitê Gestor do IBS influencia diretamente a autonomia dos entes federados, podendo restringir a gestão de receitas tributárias, de modo que o impacto real depende da composição do Comitê Gestor, das funções atribuídas e do nível de autoridade que lhe for concedido pelo sistema de regras e princípios do federalismo fiscal estabelecido na reforma (FLORÊNCIO, 2024).

1.2.3 Harmonização tributária e competição fiscal flexível

A Carta Política de 1988 estruturou um federalismo fiscal cooperativo, baseado na coexistência de competências tributárias próprias e compartilhado, na repartição de receitas e em mecanismos de transferências intergovernamentais. Esse modelo buscou garantir equilíbrio vertical e horizontal entre os entes federativos, assegurando-lhes meios financeiros para o exercício das atribuições constitucionais (TORRES, 2014). A introdução do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, e administrado por um Comitê Gestor, desafia diretamente esse equilíbrio, uma vez que substitui os dois principais tributos subnacionais e transfere a capacidade arrecadatória para uma estrutura colegiada nacional.

Nesse sentido, Florêncio (2024) destaca que a reforma tributária promove uma reconfiguração da competência tributária, deslocando-a do plano legislativo e arrecadatório local para o âmbito da gestão compartilhada. Ainda que se mantenha formalmente a titularidade do tributo aos entes federados, a centralização da administração, regulamentação e distribuição das receitas no Comitê Gestor altera substancialmente o respectivo exercício da autonomia financeira. Essa mudança exige, portanto, uma análise à luz dos princípios do federalismo cooperativo, que pressupõe coordenação, mas não subordinação entre os níveis de governo.

Com efeito a ideia subjacente à EC nº 132/2023 é substituir a atual miríade de leis tributárias específicas, de cada ente da federação, que disciplinam os tributos incidentes sobre consumo, de modo a alcançar sistema tributário unificado, simples e transparente. Eis a síntese dos principais objetivos da referida emenda (BRASIL, 2023):

(i) redução da complexidade tributária mediante substituição dos cinco tributos atuais incidentes sobre produção e consumo de bens e serviços (IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS) por uma tributação única sobre bens e serviços (IBS e CBS), incluindo exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, e locação de bens; possibilitando, ainda, devolução do imposto recolhido para os contribuintes de baixa renda (*cashback*) para reduzir regressividade.

(ii) fortalecimento da fiscalização e compreensão do Sistema Tributário brasileiro pelo contribuinte, e redução dos custos administrativos e de *compliance*.

(iii) adoção de períodos de transição até completa substituição dos tributos incidentes sobre produção e consumo de bens e serviços, sendo um destinado aos contribuintes e às empresas, caracterizado por uma progressiva redução dos atuais tributos; e outro destinado aos entes federados - após fase de teste em 2026, a transição das regras fiscais federais iniciará em 2027 e, das regras subnacionais em 2029 a 2033 -, de modo a permitir ajustes e compensações em relação aos prejuízos arrecadatórios e adaptação aos efeitos da migração para modelo de tributação no destino.

(iv) redução da rigidez orçamentária, mediante substituição das atuais vinculações e partilhas por um sistema composto por alíquotas singulares, gerenciáveis individualmente e regimes específicos. Com efeito, a receita do IBS de cada ente federativo será distribuída entre cada uma das destinações proporcionalmente à participação da respectiva alíquota singular sobre a alíquota total de referência.

(v) eliminação da *guerra* fiscal entre Estados e Municípios, em razão da restrição à concessão de benefícios fiscais e da preservação das alíquotas dos entes subnacionais, haja vista que as alíquotas de referências do IBS, calculadas pelo Tribunal de Contas da União e aprovadas pelo Senado Federal, consistirão na somatória das alíquotas federal, estadual e municipal e serão calibradas de forma a repor a perda de receita dos tributos em substituição de cada ente.

Contudo, a adoção de uma alíquota padrão para todos os bens e serviços evidencia um dos aspectos negativos da reforma, pois poderá resultar na elevação da carga fiscal em alguns setores econômicos, em especial, aos prestadores de serviços. Isso porque, serviços tradicionais, como advocacia e contabilidade, submetidos atualmente a uma alíquota média de 5% de ISS, terão sua tributação acrescida de percentuais equivalentes ao IPI e ICMS, substituídos todos pelo IBS, de modo que, ainda que a nova tributação adote regime da não cumulatividade, provocará indiretamente elevação no preço pago pelo consumidor final (NASCIMENTO, 2021).

Outrossim, vale registrar que a arrecadação e, respectiva distribuição da nova receita tributária entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios será realizada pelo Comitê Gestor, composto por representantes de todos entes federados. Conforme será visto adiante, referida entidade especial será responsável também por uniformizar novo regramento tributário e efetuar as compensações derivadas do decréscimo arrecadatório dos tributos em substituição (BRASIL, 2024).

Outro aspecto negativo é a impossibilidade de concessão de qualquer tipo de benefício fiscal (exceto os apontados no texto normativo da EC nº 132/2023), o que poderia resultar em um sistema tributário injusto, inviabilizando a aplicação do princípio da seletividade, segundo o qual a alíquota do imposto deve ser adequada à essencialidade do bem ou do serviço. Ainda, a criação de um contencioso administrativo representado por vários entes federados, bem como representação judicial e extrajudicial de forma conjunta pelo Comitê Gestor pode gerar insegurança jurídica (NASCIMENTO, 2021).

Nota-se que as modificações implementadas pela EC nº 132/2023 impõem sensível mitigação da autonomia dos entes federados, devido à supressão de algumas competências tributárias, da adoção de uma alíquota padrão, além da referida submissão às decisões do Comitê Gestor. Isso porque, a autonomia fiscal dos entes federados está ligada à competência para instituir seus tributos e cobrá-los conforme as necessidades financeiras para fazer frente às suas atribuições constitucionais, situação que reduz a necessidade de transferência de receitas federais para equalização das finanças estaduais (MENDES, 2012, p. 159).

Por outro lado, a competição fiscal entre estados e municípios que ocorre quando diferentes entes federativos reduzem as alíquotas de impostos ou oferecem benefícios fiscais para atrair investimentos, empresas e geração de emprego para suas regiões, pode ter consequências graves para as finanças públicas e o ambiente de negócios a longo prazo, além de intensificar as desigualdades regionais, pois entes mais ricos têm maior margem para oferecer incentivos, enquanto entes mais pobres, incapazes de competir de forma equivalente, veem suas economias enfraquecidas, ampliando o desequilíbrio no desenvolvimento nacional e aprofundando disparidades econômicas e sociais.

Assim, a padronização da alíquota dos tributos sobre consumo pode, ao menos em tese, resolver essa desarmonia federativa, a qual, aliada a impossibilidade de os entes instituírem políticas fiscais agressivas para atrair investimentos, obstaria eventual competição por benefícios fiscais distorcidos, o que pode garantir uma arrecadação de receitas públicas mais estável para todos os entes federativos, bem como um ambiente de negócios mais estável e previsível.

2 NOVO REGIME TRIBUTÁRIO NACIONAL

Roque Antonio Carrazza destaca quatro aspectos do atual Sistema Tributário Nacional que contribuíram à reforma tributária, dentre eles, (i) a complexidade de obrigações acessórias, (ii) obsolescência da legislação em vigor, diante da ascensão da economia digital, (iii) regressividade excessiva na tributação sobre consumo, e (iv) alto grau de litigiosidade entre as Fazendas Públicas e contribuintes (CARRAZZA, 2021). Com intuito de corrigir certas assimetrias no sistema tributário brasileiro, a EC nº 132/2023 introduziu diversas transformações que devem ser compreendidas sob o prisma federativo.

Com efeito, o modelo de federalismo cooperativo, consolidado no Brasil pela Constituição de 1988, é caracterizado por uma descentralização administrativa combinada com uma interdependência entre os entes federativos. Conforme explica José Afonso da Silva (2014), essa forma de Estado implica a coexistência de competências próprias e compartilhadas, de modo que o exercício coordenado das funções públicas seja um dever comum de todos os entes.

Na perspectiva de Heleno Taveira Torres (2014), o federalismo cooperativo deve ser entendido como um federalismo de solidariedade, no qual a descentralização política é acompanhada por instrumentos de integração econômica e financeira, de modo a concretizar os objetivos republicanos do desenvolvimento e da redução das desigualdades regionais e sociais (arts. 3º e 43, CF/88). Assim, a reforma tributária, ao substituir tributos da alçada direta dos entes subnacionais por um imposto de base ampla e gestão colegiada, pressiona esse modelo solidário, pois redistribui as competências tributárias, afetando a autonomia decisória dos entes subnacionais.

Segundo Amanda Albano (2024), a EC nº 132/2023 inaugura uma nova etapa do federalismo fiscal brasileiro, marcada por um federalismo de gestão, em que a administração tributária deixa de ser prerrogativa exclusiva de cada ente para se tornar função compartilhada em âmbito nacional. Embora a medida tenha sido justificada como instrumento de simplificação e eficiência, ela suscita dúvidas sobre a compatibilidade com o art. 60, §4º, I da Constituição, que veda alterações tendentes a abolir a forma federativa de Estado.

Além disso, Gilmar Mendes, Inocêncio Coelho e Paulo Gonet Branco (2009) alertam que, embora a repartição de competências no Estado Federal não ser imutável, qualquer alteração deve preservar um mínimo irredutível de autonomia para cada esfera de governo. Nesse sentido, a constitucionalidade material da reforma tributária deve ser avaliada não pela

existência de mudanças na forma de exercer a competência, mas pela manutenção da autonomia como princípio estruturante do pacto federativo (MENDES, 2009).

Vale lembrar, ainda, para que cada ente federativo possa efetivar sua autonomia e sua independência é necessário dispor de recursos financeiros, sendo a tributação a principal fonte de arrecadação, razão pela qual o próprio texto constitucional repartiu competência tributária entre os citados entes políticos (VITELLI; TEIXEIRA, 2021).

De forma geral, a Carta Política não deixou expresso em seu texto todo o arcabouço principiológico vinculado ao sistema tributário, papel este preenchido pela doutrina e jurisprudência especializadas. Cita-se, por exemplo, o princípio da capacidade contributiva, em toda a sua amplitude e função de parâmetro de balizamento da tributação em concreto, fundada na solidariedade social da tributação, não se enclausura no art. 145, §1º da CF/88, sendo resultante de uma construção interpretativa de diversos dispositivos constitucionais (GRECO, ROCHA; 2024).

Inseridos nesse cenário estão, dentre outros princípios, da proteção da confiança, da transparência, da cooperação, da responsabilidade, da tolerância, da segurança jurídica, da isonomia, que materializa o princípio da igualdade e os valores de justiça e solidariedade, os quais não têm, ao menos, previsão explícita no texto constitucional como orientares do sistema tributário brasileiro. Com efeito, esses vetores axiológicos são inferidos a partir de dispositivos constitucionais que protegem o contribuinte contra exigências fiscais criadas sem a aprovação de seus representantes, de forma indistinta e inesperada ou que retroajam para alcançar fatos consumados no passado, por exemplo (GRECO, ROCHA; 2024).

Todavia, a EC nº 132/2023 não adotou modelo polissêmico aplicado pelo constituinte original - o qual viabilizava uma interpretação sistemática, teleológica e axiológica do texto constitucional - e, optou por promover substancial alteração nos vetores do sistema tributário nacional. Nesse sentido, Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha (2024) destacam que a atual reforma tributária inseriu princípios como simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e proteção ambiental na orientação de políticas e práticas tributárias no Brasil, com inclusão do §3º ao art. 145, CF/88. Também foram inseridos princípios da neutralidade (art. 156-A, §1º) e da livre concorrência e da isonomia (art. 156-A, §6º, III).

Assim, é possível sintetizar os novos vetores axiológicos em (GRECO, ROCHA; 2024, pp. 759-776):

(i) simplicidade: objetiva simplificar cumprimento e monitoramento das obrigações tributárias, reduzindo a complexidade do atual sistema tributário caracterizado, pela ausência de regramento uniforme, múltiplos benefícios diferenciados, indeterminação da linguagem e

fatores socioeconômicos. Pretende-se orientar um ambiente em que a legislação tributária seja mais simples, desde o processo de produção das leis até a sua aplicação prática, de modo a aumentar a previsibilidade e estabilidade das relações jurídicas tributárias, contribuindo, por conseguinte, para a eficiência e segurança jurídica. Contudo, embora a eliminação de impostos e a consolidação dos regulamentos ao abrigo da EC nº 132/2023 possam aumentar a clareza e a compreensibilidade do sistema, a complexidade introduzida durante o regime de transição, bem como a multiplicidade de regimes excepcionais de incidência fiscal, podem mitigar as metas iniciais de simplificação;

(ii) transparência: estabelece a disponibilidade de informações relevantes sobre fatos, interpretações e posições jurídicas de autoridades fiscais e contribuintes, permitindo acesso a informações fiscais, inclusive por cidadãos que não façam parte diretamente da relação jurídico-tributária, além de contribuir para prestação de contas, confiança dos contribuintes, prevenção da corrupção e efetiva fiscalização dos recursos públicos;

(iii) justiça tributária: refere-se à busca por um sistema tributário justo e equitativo, orientado pelos princípios da capacidade contributiva, da igualdade, da proporcionalidade e progressividade, garantindo que a carga tributária seja distribuída de forma adequada, em consideração à capacidade econômica de cada contribuinte. Além disso, a justiça tributária relaciona-se à transparência e à eficiência do sistema tributário, pois evita abusos, evasão fiscal e arbitrariedades pelo Fisco. Todavia, supracitados autores atentam para a ambivalência da EC nº 132/2023, pois apesar de introduzir dispositivos que buscam promover uma maior justiça tributária, como a progressividade e a não regressividade dos impostos (v. nova redação dada ao art. 145, §4º; art. 155, § 1º, VI e §6º, III; art. 156-A, §5º, VIII; art. 195, §18), também mantém a centralidade da tributação sobre o consumo;

(iv) cooperação: refere-se à necessidade de atuação conjunta e colaborativa entre contribuintes e autoridades fiscais, tanto os agentes privados quanto os públicos devem agir de forma coordenada, objetivando, sobretudo, aprimorar a arrecadação de tributos e garantir a justiça e a eficiência do sistema tributário;

(v) defesa do meio ambiente: no contexto do sistema tributário nacional, reconhece a necessidade de proteger e preservar meio ambiente, de modo a garantir equilíbrio entre o desenvolvimento econômico e a sustentabilidade ambiental. Destaca-se, com isso, importância de práticas tributárias que incentivem proteção ambiental e desestimulem atividades prejudiciais ao meio ambiente.

2.1 Mudanças na tributação do consumo no Brasil: novos e extintos tributos

Conforme visto no primeiro capítulo desta pesquisa, a EC nº 132/2023 produziu significativas mudanças no Sistema Tributário Nacional, notadamente, em razão da unificação tributária sobre operações relativas a diversas atividades econômicas. Com a reforma tributária serão substituídos cinco tributos de amplitude nos três níveis de governo, federal, estadual e municipal, incidentes sobre consumo, IPI, ICMS, ISS, PIS e CONFINS por dois novos tributos, IBS, compartilhado entre Estado, Distrito Federal e Municípios e CBS, pertencente à União. Importante destacar, ainda, que o IBS terá alíquota única, e a receita originada da arrecadação centralizada será repartida aos entes subnacionais.

Em resumo, a distribuição do produto da arrecadação do IBS será instrumentalizada pelo Comitê Gestor que, após reter montante equivalente ao saldo acumulado de créditos do imposto não compensados pelos contribuintes e não ressarcidos ao final de cada período de apuração, entregará o produto da arrecadação ao ente federativo de destino das operações (BRASIL, 2023).

De um lado, essa simplificação encerra complexa rede legislativa atual, composta pela legislação federal, pelas vinte e sete legislações estaduais e por mais de cinco mil e quinhentas legislações municipais, o que reduzirá significativamente os custos de conformidade (FONTEYNE, 2021). Por outro lado, essa centralização e repartição de receitas poderia contrabalançar a autonomia dos entes subnacionais ao concentrar a decisão sobre a arrecadação, gestão e distribuição dos recursos tributários, o que poderia interferir a capacidade dos Estados e Municípios de implementar políticas fiscais adequadas às suas necessidades locais.

Além disso, no curto prazo, no entanto, teremos um sistema mais complexo, pois os tributos atuais coexistirão com os novos até que o IBS substitua completamente os existentes. Haverá também a transição para o modelo de concentração da receita tributária no destino, ou seja, nos Estados onde os bens e serviços são consumidos, o que pode contribuir para o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico das diversas regiões, mas será uma transição longa.

O desenho proposto ao IBS é de natureza não cumulativa incidente sobre uma base ampla de bens, serviços e direitos, tangíveis e intangíveis, independentemente da designação, já que todos os itens destinados ao consumo serão tributados. Além disso, também incidirá nas operações de importação, seja por pessoa física ou jurídica; será aplicado em todas as etapas de produção e de comercialização, independentemente da estrutura da atividade e terá

uma alíquota uniforme para todos os bens, serviços ou direitos dentro do território do ente federativo (BRASIL, 2023).

Ademais, seu regramento será de abrangência nacional e uniforme e, será disciplinado por meio de lei complementar, a qual, além de abranger aspectos inéditos introduzidos pela EC nº 132/2023, como Comitê Gestor, adentra em matérias inerentes à competência tributária, como base-cálculo, fato gerador e alíquota. Além disso, futura norma irá dispor sobre as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, bem como, sua forma de cálculo e distribuição aplicáveis aos regimes favorecidos, específicos e diferenciados de tributação (BRASIL, 2023).

Outras questões que serão regulamentadas referem-se à criação do regime de compensação; forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte; critérios para a definição do destino da operação; forma de desoneração da aquisição de bens de capital pelos contribuintes; hipóteses de diferimento e desoneração do imposto aplicáveis aos regimes aduaneiros especiais e às zonas de processamento de exportação; processo administrativo fiscal do imposto; hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários; e critérios para as obrigações tributárias acessórias (BRASIL, 2023).

Por fim, quando à alíquota, essa compreenderá a soma das alíquotas federal, estadual e municipal instituídas por leis específicas, o que, em tese, mantém parcela da autonomia dos entes federativos (BRASIL, 2023).

2.1.1 Unificação dos tributos sobre bens e serviços

A EC nº 132/2023, ao introduzir novos tributos sobre bens e serviços com alíquotas uniformes para todos os bens, serviços e direitos, e entregar a cada ente federado parcela da atribuição para fixar componente de sua alíquota, o faz de forma uniforme para todos os itens tributados, sem diferenciação com base na essencialidade dos produtos. Eis a justificativa contida no texto da PEC nº 45/2019 para o fim da seletividade:

[...]

A adoção de alíquota uniforme evita as questões de classificação - e o consequente aumento do contencioso e do custo de conformidade tributária - que inevitavelmente acompanham modelos com múltiplas alíquotas. De fato, há um amplo consenso na literatura internacional de que IVAs com alíquota uniforme são superiores àqueles com múltiplas alíquotas. Não por acaso, a grande maioria dos IVAs criados nos últimos 25 anos no mundo tem apenas uma alíquota (BRASIL, 2019).

Ainda, segundo consta na supracitada justificativa, os impostos somente poderão ser seletivos, com finalidade extrafiscal, para desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos (BRASIL, 2019). Ou seja, a EC nº 132/2023 introduz o Imposto Seletivo (IS), incidente sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular como. De acordo com Filipe Gadelha Diógenes Fortes e Rafael Viotti Schlobach (2021), a *seletividade* restaria no âmbito de da competência residual da União para instituição de impostos seletivos, com alíquotas diferenciadas, apenas com finalidade extrafiscal, com objetivo de a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos (FORTES et. al., 2021).

Percebe-se, assim, que a *seletividade*, que antes era vinculada à essencialidade dos produtos tributados, passa a ser um critério de competência tributária residual da União, permitindo a criação de impostos seletivos com alíquotas diferenciadas, mas apenas pela União e não pelos entes subnacionais. Com isso, a reforma tributária ressignifica a *seletividade*, que deixa de ser um elemento diferenciador de alíquotas e passa a ser um critério de competência tributária residual da União (FORTES et. al., 2021).

Outro aspecto da seletividade diz respeito à elasticidade da tributação indireta, uma vez que elasticidade da demanda mede a sensibilidade da quantidade demandada de um bem em relação às alterações em seu preço. Nesse sentido, Nicholas Stern (1985) entende ser necessário a diferenciação na estrutura tributária para abordar desigualdades de consumo, isto é, deve-se tributar mais bens consumidos por pessoas de renda alta, complementares ao lazer e com externalidades negativas, considerando a equidade e o impacto social.

Com efeito, em mercados onde a demanda é elástica, uma pequena variação no preço pode resultar em uma grande variação na quantidade demandada. A tributação seletiva em bens elásticos pode levar a distorções nesses mercados. Por exemplo, se um imposto elevado for aplicado a um bem com demanda elástica, os consumidores podem reduzir drasticamente suas compras, resultando em uma queda na receita tributária e possíveis efeitos adversos sobre a economia. A seletividade pode, portanto, criar ineficiências, pois os consumidores podem mudar para substitutos não tributados ou menos tributados, distorcendo o comportamento do mercado (STERN, 1985).

Siqueira et al. (2012) ao investigar a influência da elasticidade-preço da demanda no custo marginal social da tributação indireta, concluiu que à medida que o grau de aversão à desigualdade aumenta, a importância das elasticidades na determinação do ordenamento dos bens diminui. Isso sugere que, em contextos de alta aversão à desigualdade, as características distributivas dos bens se tornam mais relevantes do que as elasticidades em si. Sendo assim,

as reformas tributárias devem considerar tanto as elasticidades-preço quanto as implicações distributivas para maximizar o bem-estar social sem reduzir a arrecadação do governo.

Nesse sentido, eventual tributação baseada no bem-estar social e avessa à desigualdade deve valer-se da seletividade das alíquotas, subsidiando bens consumidos proporcionalmente pelas pessoas de baixa renda, haja vista que em sistemas sem preocupações distributivas as alíquotas tendem à uniformidade (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001).

Por outro lado, em mercados onde a demanda é inelástica, os consumidores são menos sensíveis a mudanças de preço. A aplicação de impostos seletivos sobre bens inelásticos, como produtos essenciais (por exemplo, energia ou medicamentos), pode gerar menos distorções no consumo. Os consumidores continuarão a comprar esses bens, mesmo com o aumento de preço devido ao imposto. Nesse caso, elevar impostos sobre bens inelásticos pode impactar desproporcionalmente os consumidores de baixa renda (STERN, 1985).

Vale registrar, ainda, que se antes havia certa discricionariedade aos entes federativos que para atender à demanda da população local fixavam alíquotas diferenciadas aos produtos atualmente considerados essenciais, o fim da *seletividade* neste aspecto poderá ensejar aumento da carga tributária sobre tais produtos, o que, por conseguinte, agravará a desigualdade social. Conforme visto, a tributação sobre o consumo é inerentemente regressiva, e a ausência de qualquer benefício fiscal, combinada com a adoção de uma alíquota elevada sobre vendas de bens e serviços, resultará em uma tributação proporcionalmente mais alta para a população de baixa renda.

Para contornar efeitos dessa mutação conceitual, em vez de se basear na essencialidade dos produtos e serviços, a reforma propõe a implementação de mecanismos de transferência de renda para reembolsar parte do imposto pago por contribuintes de baixa renda, com o objetivo de mitigar os impactos da tributação sobre essa parcela da população (*cashback*). A implementação efetiva desses mecanismos ainda apresenta desafios a serem superados, haja vista, dificuldade quanto à operacionalidade e sujeição às contingências orçamentárias (FORTES et. al., 2021; MACIEL, 2021).

Embora esse mecanismo possa desonerar a renda consumida e, assim, promover maior eficácia ao princípio da igualdade, Leonardo Aguirra de Andrade (2024) destaca que hipótese de devolução de tributos sobre itens desonerados - como cesta básica nacional inserida pelo art. 8º, parágrafo único da EC nº 123/2023 -, descaracterizaria o modelo de *cashback*, para um mecanismo de assistência social desvinculado da carga tributária. Ainda, segundo autor a adoção de um mecanismo de seleção dos beneficiários do *cashback* vinculado aos programas de benefícios sociais, tais como Cadastro Único, pode ensejar em um desvirtuamento do

modelo de devolução do tributo sobre o consumo para se tornar mero acréscimo ao Bolsa Família que também está atrelado ao Cadastro Único (DE ANDRADE, 2024).

Para contornar eventual tendências, supracitado autor sugere associar o consumo de cada contribuinte ao respectivo Cadastro de Pessoa Física incluído na base de dados da Receita Federal para que seja identificada a renda consumida, a renda total de cada consumidor e o quanto individualmente deve ser devolvido para cada pessoa considerando a sua faixa de renda (DE ANDRADE, 2024).

2.1.2 Reflexos da nova tributação sobre a repartição de receitas tributárias

Conforme estudado no primeiro capítulo, a partilha das receitas públicas ocorre de duas formas, direta e indireta. Enquanto à repartição direta são aquelas arrecadadas diretamente pelo ente federativo, como impostos estaduais e municipais, a repartição indireta compreende as receitas provenientes de transferências intergovernamentais, repassadas pelo governo central aos demais entes subnacionais (Figura 3), com a finalidade de buscar o equilíbrio entre as disparidades regionais e assegurar a prestação de serviços públicos essenciais.

Assim, para além das receitas públicas arrecadadas pelo próprio ente, mediante exercício de sua respectiva competência tributária, existe a partilha, direta e indireta, dessas receitas aos demais entes para fins de equalização fiscal.

Figura 3: Quadro resumo de repartição de receitas

	Receita	Destinatário	Percentual
Repartição direta	IR incidente na fonte (servidores)	Estados e Distrito Federal	100%
		Municípios	100%
	Impostos residuais criados pela União	Estados e Distrito Federal	20%
		Municípios	50%
	ITR	Municípios	50% (até 100% se fiscalizado e arrecadado pelo Município)
	ICMS e Imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada (art. 156-A)	Municípios	25% (critérios específicos de distribuição)
	IOF sobre ouro como ativo financeiro	Estado de origem	30%
		Município de origem	70%
	IPI	Estados e Distrito Federal	10%
	Imposto sobre bens e serviços prejudiciais	Estados e Distrito Federal	10%
	CIDE	Estados e Distrito Federal	29%
	CIDE	Municípios	25% (sobre 29% repassado aos Estados e Distrito Federal)
	Repartição indireta	IR, IPI e imposto sobre bens e serviços prejudiciais	FPE, FPM e ao financiamento do setor

	produtivo	3% ao financiamento do setor produtivo (Norte, Nordeste, Centro Oeste)
Outros repasses e adicional de IPI e IGF	Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza	100%
Outros repasses	FUNDEB	
Outros repasses e extinta CPMF	FNS	

Fonte: elaborado pelo autor

Oportuno destacar, ainda, que no Brasil, a obrigatoriedade de vinculação das receitas públicas pode variar significativamente. Alguns repasses são incondicionais, isto é, os recursos transferidos não possuem exigências específicas de aplicação por parte do governo receptor. Exemplos disso são as transferências de ICMS, FPM e FPE, que são obrigatórias e não vinculadas a despesas específicas (MENDES et al., 2008).

Por outro lado, há repasses que possuem vinculação obrigatória, exigindo que os recursos sejam aplicados em áreas determinadas. A título de exemplo, têm-se o FUNDEB, que exige que Estados e Municípios destinem parte de suas receitas para a educação básica; as transferências no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS), em que os recursos são direcionados a serviços específicos pela contrapartida dos Estados e Municípios; ou repasses da Cide-Combustíveis (art. 159, III, CF), cujos recursos deverão ser aplicados em projetos de infraestrutura de transportes (art. 177, §4º, II, “c”, CF). Nota-se, assim, que a vinculação ou não das receitas públicas impacta diretamente a autonomia e a capacidade de planejamento financeiro dos entes federativos (MENDES et al., 2008).

Além disso, as receitas públicas também diferem quanto à contrapartida exigida. Existem transferências sem contrapartida (block grants), que não requerem aportes financeiros dos governos receptores. Esses repasses, embora permitam maior flexibilidade na aplicação dos recursos, detêm baixo grau de accountability, já que os governos locais podem não se sentir tão responsáveis pela forma como utilizam esses fundos (MENDES et al., 2008).

Ao seu turno, as transferências com contrapartida (matching grants) exigem que os governos locais contribuam com uma parcela dos recursos, o que pode aumentar a responsabilidade fiscal e o comprometimento na execução dos programas financiados. Esse tipo de transferência é menos comum, mas pode ser observado em programas específicos, como alguns voltados para a preservação ambiental, em que o governo central pode complementar os gastos locais (MENDES et al., 2008).

Nota-se, com isso, que a transferência de recursos que não estejam condicionados à realização de contrapartidas ou vinculados à aplicação obrigatória em determinados setores está relacionada diretamente autonomia dos entes federados, haja vista que governos

subnacionais, assim, possuem o total controle do investimento a ser realizado com os recursos recebidos, podendo atender às necessidades públicas de acordo com as demandas públicas locais, sem a realização de contrapartidas (MENDES et al., 2008).

Oportuno destacar que a EC nº 132/2023 introduziu várias mudanças significativas na partilha das receitas públicas. Dentre as principais alterações, destaca-se a desvinculação de 30% das receitas de impostos, taxas e multas dos Estados, Distrito Federal e Municípios até 31 de dezembro de 2032, conforme arts. 76-A e 76-B introduzidos ao ADCT. Além disso, as bases de cálculo dos percentuais destinados aos Estados, Distrito Federal e Municípios também foram ampliadas para incluir as parcelas do novo imposto sobre operações com bens e serviços (art. 156-A), e os valores recebidos nos termos dos arts. 131 e 132 do ADCT, incluídos pela emenda (BRASIL, 2023).

Outra alteração é a garantia de compensação pela União de eventuais reduções nos montantes de recursos transferidos decorrente da substituição dessas receitas diretas pela nova tributação, com intuito de minimizar os impactos da substituição e assegurar a manutenção de receitas para os entes federados. Assim, a partir de 2027 - quando o IPI terá alíquota zero - caso haja redução no montante dos valores entregues nos termos do art. 159, I e II da CF, em razão da substituição da arrecadação do IPI pela arrecadação do IS, a União compensará essa redução, tendo como referência a média de recursos transferidos do IPI, de 2022 a 2026, atualizada até 2027, e a partir de 2028, com base a variação do produto da arrecadação da CBS, apurada pela alíquota de referência aprovado pelo Senado Federal, v. art. 7º da EC nº 132/2023 (BRASIL, 2023).

A EC nº 132/2023 também alterou repartição indireta de receitas públicas com a criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (art. 159-A), cujo objetivo é reduzir as desigualdades regionais e sociais, mediante a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal para (i) realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura; (ii) fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e (iii) promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação.

Vale registrar que os recursos do referido Fundo corresponderão ao valor inicial de R\$ 8 bilhões de reais, com acréscimos a partir de 2030 (Figura 4), os quais corresponderão ao total de R\$ 570 bilhões de reais atualizados, de 2023 até o ano anterior ao da entrega, pela variação acumulada do IPCA ou de outro índice que vier a substituí-lo.

Figura 4: Composição do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional

Ano	Em milhões (R\$)	Ano	Em milhões (R\$)
2029	8.000,00	2036	46.000,00
2030	16.000,00	2037	48.000,00
2031	24.000,00	2038	50.000,00
2032	32.000,00	2039	52.000,00
2033	40.000,00	2040	54.000,00
2034	42.000,00	2041	56.000,00
2035	44.000,00	2042	58.000,00
	A partir de	2043	60.000,00 ao ano

Fonte: elaborado pelo autor

Por fim, vale registrar que a EC nº 132/2023 criou o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais com objetivo de compensar, entre 1º de janeiro de 2029 e 31 de dezembro de 2032, pessoas físicas ou jurídicas beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por prazo certo e sob condição. Entre 2025 a 2032 a União entregará, por meio do referido Fundo, o valor total de R\$ 160 bilhões de reais, atualizados, de 2023 até o ano anterior ao da entrega, pela variação acumulada do IPCA ou outro índice que vier a substituí-lo (BRASIL, 2023).

Ademais, os saldos de créditos do ICMS existentes no fim de 2032 serão compensados com a arrecadação do IBS devida ao ente federativo a partir de 2033. Após os procedimentos de reconhecimento e homologação do crédito, ele será compensado com o IBS pelo prazo remanescente, se for referente à entrada de mercadorias para o ativo permanente da empresa, e por 240 meses nos demais casos (BRASIL, 2023).

2.2 Centralização Arrecadatória

De início, vale destacar que a autonomia assume um papel crucial no Estado Fiscal, pois permite que os entes federados implementem políticas públicas específicas para atender às suas realidades e necessidades. Aliás, é a autonomia que assegura a criação e manutenção de um sistema jurídico próprio, em que os entes federados são livres para se organizar e atender aos interesses de seus próprios cidadãos, às suas necessidades específicas e à promoção do desenvolvimento local, até limite fixado na própria Constituição central (ROCHA, 2019).

Nesse cenário, os impostos se originam do esforço administrativo dos entes federados em obter uma fonte de receita interna para fins de seu custeio, livre de influências ou restrições de outros entes federados.

Com a aprovação da EC nº 132/2023 houve significativa restrição da competência tributária dos entes federativos e, em verdadeira reorganização do pacto federativo, ofensa direta ao pacto federativo, cláusula pétrea da Constituição Federal, ainda que o novo modelo de tributação sobre consumo permita que os entes subnacionais fixem alíquotas parciais/componentes do IBS.

Vale registrar que o impacto será maior para os Municípios que desde primórdios do regime democrático brasileiro padecem de dificuldades na distribuição de receitas públicas, sobretudo, em razão da centralização dos tributos na União e nos Estados, e da dificuldade de divisão das fontes tributárias em patrimônio (bens móveis e imóveis) e atividade (comércio, indústria e profissões). Essas características do sistema tributário deixaram a municipalidade dependente das transferências de recursos e vulneráveis às flutuações políticas e econômicas, comprometendo sua capacidade de gestão e autonomia administrativa, já que contavam com recursos insuficientes para atender às suas próprias necessidades (LEAL, 2012).

Referida centralização das receitas contribuiu para a perpetuação das desigualdades regionais, uma vez que entes menores, como os Municípios, detinham menos capacidade de arrecadação e dependiam mais de transferências intergovernamentais, que nem sempre eram suficientes para equilibrar referidas disparidades. Para contornar essa deficiência, faz-se necessária a descentralização administrativa de modo a aumentar eficiência e responsividade das administrações municipais, mediante transferência de competências arrecadatórias e recursos aos Municípios (LEAL, 2012).

Vale reforçar que a capacidade dos municípios de arrecadar e administrar suas receitas de forma eficaz, sem depender excessivamente de transferências estaduais ou federais, é crucial para a administração local, pois permite a execução de políticas públicas e a manutenção de serviços essenciais à população (LEAL, 2012).

Outro aspecto relevante da atual reforma administrativa, consiste na instituição de um Comitê Gestor com capacidade de centralizar administração do novo tributo e com competência para expedir normas, cujos efeitos serão estendidos aos três níveis federativos, o que, por conseguinte, restringe parte das funções do Poder Legislativo de cada ente federativo, além de ser fonte potencial de litígios (MACIEL, 2021).

Nota-se, com isso, que a forma federativa de Estado foi impactada em razão da supressão da outorga de competência tributária do ISS e do ICMS, pois reduz a autonomia financeira dos Estados e Municípios, e conforme visto no primeiro capítulo é justamente a competência tributária privativa que permite a cada ente instituir tributos, bem como graduar suas alíquotas em razão de sua respectiva política fiscal (ANDRASCHKO, 2021).

Outra limitação à autonomia financeira dos entes subnacionais é previsão expressa de vedação a quaisquer isenções, incentivos ou benefícios tributários. Impedir que cada ente promova políticas tributárias de desenvolvimento regional para reduzir as desigualdades sociais de sua população, também impacta sobre a autonomia dos entes. As regiões pobres, com baixa densidade populacional, sem localização favorecida e malha logística atraente para geração de empregos e investimentos, além de ficarem desassistidas, disputarão com recursos fixados em dotações orçamentárias e destinados ao custeio de despesas essenciais como saúde, segurança e educação (ANDRASCHKO, 2021).

Ora, depender de transferências de recursos públicos oriundas de outros entes para fomentar o empreendedorismo e desenvolvimento regional pode inviabilizar oportunidades em áreas remotas do país, distantes não apenas fisicamente dos centros empregatícios e tecnológicos, mas também da ação efetiva do Poder Público na promoção da cidadania e dignidade da pessoa humana. Abolir a concessão de incentivos fiscais pode inviabilizar a competitividade para atrair investimentos (ANDRASCHKO, 2021).

Com efeito, Tiago Conde Teixeira e Valter Pedroso Vitelli (2021) destacam que a concessão de benefícios fiscais é um dos principais instrumentos utilizados pelo ente político para induzir comportamento dos contribuintes, com vistas a promover desenvolvimento econômico e social. Ainda, segundo os autores, os incentivos fiscais são ferramentas de desoneração tributária, aprovadas pelo ente político competente para instituir o tributo, por meio de lei específica, com o objetivo de atingir as metas estabelecidas constitucionalmente, como as fixadas no art. 3º da CF, incluindo desenvolvimento nacional e redução das desigualdades sociais e regionais (VITELLI; TEIXEIRA, 2021).

Nesse sentido, por exemplo o legislador pode conceder incentivos fiscais a uma região mais carente do país com a finalidade de atrair investimentos privados e criar um polo industrial, resultando na geração de empregos, maior circulação de renda, aumento do PIB, e melhoria da infraestrutura e qualidade de vida dos habitantes da região¹⁶ (VITELLI; TEIXEIRA, 2021).

¹⁶ Para Tiago Conde Teixeira e Valter Pedroso Vitelli (2021) o caso da Zona Franca de Manaus é um exemplo dos impactos positivos de políticas de incentivos fiscais. O relatório "Perfil da Indústria nos Estados", elaborado pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) em 2014, revelou que o Estado do Amazonas possuía o segundo maior PIB industrial da região norte. Além disso, constatou-se que sua indústria representava 34,8% da economia do Estado, empregando 180 mil trabalhadores e pagando o quarto maior salário industrial médio do Brasil. Além disso, de acordo com o boletim "Indicadores de Desempenho do Polo Industrial de Manaus", divulgado pela SUFRAMA em setembro de 2018, o Polo Industrial de Manaus emprega diretamente 87 mil trabalhadores distribuídos em 496 projetos industriais aprovados. O boletim também informa que, ao final de 2017, o Polo Industrial de Manaus faturou R\$ 82 bilhões (VITELLI; TEIXEIRA, 2021).

A título de exemplo, atualmente, no Estado de Mato Grosso há três programas de incentivos fiscais, quais sejam, (i) Programa de Desenvolvimento Industrial e Comercial (PRODEIC), cujo objetivo é incentivar a industrialização, comercialização e o desenvolvimento de infraestrutura no Estado; (ii) Programa de Desenvolvimento Rural (PRODER), voltado a promover o desenvolvimento sustentável da agricultura e da pecuária, em atividades que incrementem a produtividade e a competitividade do setor rural; e Programa de Incentivo à Produção de Algodão (PROALMAT) cujo propósito é incentivar a produção de algodão, promovendo avanços tecnológicos e sustentabilidade (SEDEC, 2023).

Quanto aos benefícios gerados pelos respectivos programas de incentivo, convém destacar que conforme divulgado no “Relatório de Desempenho dos programas de incentivos fiscais: PRODEIC, PRODER, PROALMAT dos anos 2020, 2021 e 2022”, pela Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico no final do ano de 2023, o PRODEIC apresentou um aumento significativo no número de empresas beneficiadas, o que resultou em um crescimento na geração de empregos e investimentos no setor industrial, bem como na receita tributária, indicando um impacto positivo na economia regional. (SEDEC, 2023).

Além disso, o PRODER teve um desempenho destacado na ampliação das áreas cultivadas e na modernização das técnicas agrícolas, o que contribuiu para o aumento da produtividade e para a expansão do agronegócio no estado; já o PROALMAT registrou um crescimento significativo na produção de algodão, além de melhorias na qualidade do produto e na adoção de práticas sustentáveis. A exportação do algodão produzido também teve um incremento, fortalecendo a balança comercial do estado (SEDEC, 2023).

Outros programas de concessão de benefícios fiscais às empresas são, Programa de Desenvolvimento do Turismo de Mato Grosso (PRODETUR), cujo objetivo é estimular o desenvolvimento do setor turístico; Programa de Desenvolvimento Ambiental (PRODEA) que tem finalidade de promover gestão ambiental de forma sustentável, mediante o fortalecimento e o desenvolvimento de ações voltadas à conservação ambiental, recuperação de áreas degradadas e a sustentabilidade da atividade econômica; e Programa de Desenvolvimento Científico e Tecnológico de Mato Grosso (PRODECIT) que tem por finalidade estimular o desenvolvimento científico e tecnológico, melhorar o Índice de Desenvolvimento Humano e o bem-estar social da população do Estado de Mato Grosso (SEFAZ, 2003).

Percebe-se, assim, que os programas de incentivos fiscais do Estado de Mato Grosso têm se mostrado eficaz em estimular diversos setores econômicos, gerando empregos e

aumentando a receita tributária, com promoção do crescimento econômico e de redução das desigualdades regionais.

2.2.1 Papel do Comitê Gestor

A EC nº 132/2023 representa uma transformação substantiva na Administração Pública, sobretudo, em razão da centralização regulatória e decisória dos IBS e CBS que resultará, conforme visto, em mitigação de autonomia dos entes subnacionais. Dentre essas alterações significativas, está a criação do Comitê Gestor, entidade pública constituída sob regime especial e dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, e responsável pela regulamentação, arrecadação e distribuição dos tributos sobre bens e serviços (BRASIL, 2023).

Supracitada entidade especial consiste em uma instância máxima de deliberação, responsável por, dentre outras atribuições, (i) regulamentar e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do IBS e CBS, compartilhando informações fiscais para harmonizar normas, interpretações e procedimentos relacionados aos tributos; (ii) arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios; (iii) decidir acerca do contencioso administrativo relacionadas aos novos tributos, atuando como instância de deliberação em disputas tributárias; (iv) coordenar as atividades administrativas relacionadas ao IBS, facilitando a integração entre as administrações tributárias dos estados, Distrito Federal e municípios (BRASIL, 2023). Em tese, sua estrutura busca garantir paridade decisória entre os entes e neutralidade na execução das funções fiscais.

Além disso, vale destacar que apesar da atribuição arrecadatória do Comitê Gestor, as atribuições de fiscalização, lançamento, cobrança, representação administrativa e representação judicial relativos ao IBS serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo, contudo, ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos (BRASIL, 2023).

Nota-se, assim, que essa integração das administrações tributárias dos entes federados no âmbito do Comitê Gestor favorecerá compartilhamento de dados, infraestruturas,

experiências e conhecimentos, especialmente oriundos das administrações tributárias já bem estruturadas nas esferas da União, dos Estados e de diversos Municípios.

Além disso, o Comitê Gestor do IBS será encarregado de avaliar periodicamente a eficiência e eficácia dos regimes especiais previstos pela reforma tributária, como aqueles aplicáveis a setores específicos da economia. Essa avaliação periódica reforça o compromisso com a melhoria contínua e a adaptação das políticas tributárias às necessidades econômicas do país.

Importante destacar que o Comitê Gestor será presidido mediante alternância entre conjunto dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios e Distrito Federal e, será financiado por percentual do produto da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo. Compreende uma representação paritária, submetida ao controle externo dos entes subnacionais e cuja instância máxima de deliberação observará a seguinte composição: (i) 27 membros, representando cada Estado e o Distrito Federal; (ii) 27 membros, representando o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, que serão eleitos nos seguintes termos: (a) 14 representantes, com base nos votos de cada Município, com valor igual para todos; e (b) 13 representantes, com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações (BRASIL, 2023).

Todavia, conforme Florêncio (2024), a centralização das funções arrecadatórias e regulatórias em um órgão colegiado nacional reduz o espaço decisório dos entes subnacionais, que passam a depender de deliberações conjuntas para adotar medidas tributárias específicas. Essa mudança pode resultar em perda de flexibilidade fiscal, limitando a capacidade dos governos locais de ajustar suas políticas tributárias às realidades regionais e econômicas.

Nesse sentido, Dalmo de Abreu Dallari (2019) ensina que a autonomia federativa exige que os entes mantenham "um conjunto significativo de competências próprias e exclusivas, com meios suficientes para desempenhá-las". Nessa linha, a autonomia financeira pressupõe a possibilidade de instituir e gerir tributos de forma independente, ainda que dentro dos limites constitucionais. Quando a arrecadação e a regulação passam a ser exercidas coletivamente, há o risco de autonomia apenas formal, dissociada da realidade financeira e administrativa.

Embora o Comitê Gestor seja composto por representantes dos entes subnacionais de forma paritária, ao centralizar poder decisório sobre questões tributárias, retira-se parcela da autonomia antes concedida aos Estados e Municípios. Essa perda de autonomia repercute principalmente sobre os entes federados menos populosos, dependentes de suas políticas fiscais para atrair investimentos e promover o desenvolvimento regional.

Vale destacar, ainda, que tais entes menos populosos, poderão enfrentar desafios na adaptação ao novo modelo de distribuição de receitas, já que a centralização pode resultar em uma redistribuição que não contemple as particularidades e necessidades específicas desses entes, agravando, por exemplo, desigualdades regionais.

A despeito de promover uma equalização fiscal federativa no sentido de reduzir disparidades entre disponibilidades de receitas e demandas por serviços públicos nos entes subnacionais, alinhado à redução das desigualdades regionais e sociais na ordem econômica, estudos indicam que a reforma beneficiará, individualmente, 60% dos Estados e 82% dos Municípios (TCU, 2023). Além disso, vale registrar que também fora instituído seguro de 3% da receita do novo imposto para amenizar os impactos negativos na arrecadação de receita, que serão experimentados nos próximos 50 anos.

Ainda, no tocante a minimização da competência tributária dos entes subnacionais, importante destacar o *quantum* de arrecadação do IBS e a CBS fixado mediante alíquota padrão aplicável a todos os bens e serviços, à exceção das hipóteses expressamente previstas na EC nº 132/2023, que são de duas naturezas, (i) regimes específicos de tributação e (ii) tratamentos favorecidos por meio da adoção de alíquotas reduzidas, aplicáveis aos serviços de educação; serviços de saúde; dispositivos médicos; dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência; medicamentos; produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano; alimentos destinados ao consumo humano; produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda; produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura; insumos agropecuários e aquícolas; produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional; bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética (BRASIL, 2023).

Por fim, vale destacar que a EC nº 132/2023 estabelece diversas matérias a serem disciplinadas por lei complementar, fundamentais para a implementação do novo sistema tributário, desde a própria criação do IBS, definição de critérios de distribuição de receitas, normas de arrecadação e fiscalização, regimes diferenciados de tributação, procedimentos de transição e ajustes nas alíquotas, até regulamentação, financiamento e submissão ao controle externo do Comitê Gestor, compreendendo, ainda, contencioso administrativo tributário e compartilhamento de informações fiscais.

2.2.2 Nova regra-matriz de incidência e o problema das alíquotas

Conforme analisado no primeiro capítulo desse trabalho, a reforma tributária unifica três tributos federais (PIS, COFINS e IPI), um estadual (ICMS) e um municipal (ISS) mediante a criação de dois novos tributos, IBS e CBS. No tocante ao IBS, sua característica mais notável é a ampliação da base de cálculo e a alíquota única para todas as operações dentro dos Estados e Municípios.

O modelo proposto no art. 156-A, CF, a despeito de simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro, eliminando as diferentes alíquotas para cada tipo de produto, dispõe que cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica, *para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos*. Também, fixa que a cobrança se dará pelo *somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação* (BRASIL, 2023).

Percebe-se, assim, que a nova tributação incidirá em todos bens e serviços, tangíveis e intangíveis, inclusive cessão e licenciamento de direitos, sendo o critério espacial da regra-matriz dessa incidência tributária, os Estado e Município de destino. De acordo com Jussandra Maria Hickmann Andraschko (2021) o objetivo da reforma é tributar o consumo em todas as suas formas, ainda mais na atual economia em que a fronteira entre bens, serviços e direitos se torna cada vez mais difusa. Assim, operações hoje não tributadas pelo ISS ou ICMS, como as locações de bens móveis e imóveis, plataformas de *streaming*, e demais transações envolvendo novas tecnologia sofrerão incidência do IBS (ANDRASCHKO, 2021).

No tocante à alíquota do IBS, essa será composta pela soma das alíquotas estabelecidas por cada ente federado (União, Estado e Municípios), sendo única e aplicável a todos os bens e serviços consumidos ou destinados dentro de um Município e Estado (BRASIL, 2023).

A estimativa da alíquota-padrão refere-se ao cálculo da taxa de imposto que seria aplicada de forma geral no novo sistema tributário proposto pela reforma. Nesse contexto, foram realizadas estimativas para as alíquotas-padrão dos novos tributos IBS ou CBS. Essas estimativas foram desenvolvidas com base em diretrizes definidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Sert/MF) e geradas por meio de um modelo elaborado pela Receita Federal do Brasil (RFB), utilizando a linguagem de programação *Python* (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2023).

Assim, considerando necessidade de arrecadação para manter o equilíbrio das finanças públicas dos diferentes entes federativos. A metodologia para estimar percentual da alíquota

padrão incluiu a análise de dados históricos de arrecadação dos tributos que serão substituídos. A partir desses dados foi projetada a arrecadação futura, considerando variáveis econômicas, como crescimento do PIB, inflação e mudanças nos padrões de consumo (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2023).

Com base na projeção de arrecadação e na necessidade de manter o nível de receita, foi calculada a alíquota que garantiria a arrecadação equivalente à soma dos tributos a serem substituídos. Também foram realizadas simulações para avaliar o impacto da alíquota padrão sobre diferentes setores da economia, buscando identificar possíveis distorções e ajustar a alíquota de maneira que fosse equilibrada e justa. Com isso, estima-se uma alíquota-padrão entre 25,45% a 27%. Vale registrar que essa é apenas uma estimativa, já que a alíquota definitiva a ser cobrada será descoberta apenas um ano antes de cada etapa de transição entre sistemas, e precisará ser determinada pelo Senado Federal (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2023).

Vale reforçar que a adoção de uma alíquota padrão para todos os bens e serviços revela um dos aspectos negativos da reforma, pois resultará no aumento da carga fiscal em todos os setores, especialmente para os prestadores de serviços. Ademais, embora nova tributação adote um regime de não cumulatividade, isso indiretamente elevará o preço pago pelo consumidor final (NASCIMENTO, 2021).

Por derradeiro, importante registrar que o ICM, que vigeu até 1988, tinha alíquota uniforme em todo território nacional para todas as mercadorias, ressalvadas diferenciações nas operações interestaduais e de exportação. Essa uniformidade, entretanto, foi mitigada pela adoção do instituto da redução de base de cálculo. Para corrigir esse equívoco conceptual, a Constituição Federal de 1988 admitiu a diversidade de alíquotas no então instituído ICMS, sem cuidar, contudo, de vedar a redução de base de cálculo (MACIEL, 2021).

Com isso, a combinação da diversidade de alíquotas nominais com preservação da redução da base de cálculo gerou uma indevida profusão de alíquotas efetivas (MACIEL, 2021).

2.2.3 As experiências do CONFAZ e do Comitê Gestor do Simples Nacional

Atualmente, existe no ordenamento brasileiro um instituto que se assemelha ao Comitê Gestor do IBS, qual seja, o Comitê Gestor do *Simples Nacional*, criado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Composto por dez integrantes, distribuídos da

seguinte forma: 4 (quatro) representantes da União, 2 (dois) dos Estados e do Distrito Federal, 2 (dois) dos Municípios, 1 (um) do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) e 1 (um) das confederações nacionais de representação do segmento de microempresas e empresas de pequeno porte (BRASIL, 2006).

Impende frisar, ainda, que supracitada entidade possui competência para regulamentar a opção, exclusão, tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, dívida ativa, recolhimento e demais atribuições inerentes à coordenação do *Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições* ou *Simples Nacional* devido pelas microempresas e empresas de pequeno porte (BRASIL, 2006).

Nota-se, com isso, que esse Comitê Gestor, além de deter representação tripartite - União, Estados, Distrito Federal e Municípios - também tem como objetivos regulamentar e coordenar a aplicação do *Simples Nacional* de modo a centralizar a arrecadação de tributos de forma simplificada e integrada, por meio de uma administração compartilhada, bem como promover a simplificação do registro e legalização de microempresas e empresas de pequeno porte (BRASIL, 2006).

O *Simples Nacional*, assim como será na gestão do IBS, consiste, basicamente, em um regime partilhado de cobrança e fiscalização, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes tributos: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/Pasep, ICMS, ISS e contribuição patronal previdenciária para seguridade social a cargo da pessoa jurídica (BRASIL, 2006). Percebe-se, assim, que o *Simples Nacional* abrange tributos distribuídos nas três esferas de governo. Essa simplificação tributária tem contribuído significativamente para a redução das obrigações acessórias, diminuindo o custo Brasil e aprimorando o ambiente de negócios no país (SIMPLES, 2017).

A metodologia de gestão colegiada e tripartite inovou a regulamentação em nível federativo, ao criar uma instância deliberativa na qual os três níveis de governo têm assento e poder decisório. As ações de atuação conjunta, anteriormente limitadas aos processos de opção, declaração e cobrança, evoluíram para compartilhamento de dados e planejamento integrado de ações fiscais, o que viabilizou um controle mais eficaz sobre as empresas optantes, prevenindo a inadimplência e, sobretudo, a sonegação, por meio do cruzamento de dados disponíveis na Receita Federal e nas administrações tributárias dos Estados e Municípios (SIMPLES, 2017).

Apesar das similitudes entre os Comitês Gestor do Simples Nacional e do IBS, como a estruturação paritária composta por representantes de todas esferas de governo, o que assegura

cooperação e participação conjunta na tomada de decisões, o Comitê Gestor do IBS terá atribuições específicas que vão além da simples gestão administrativa.

Isso porque essa entidade será responsável não apenas pela arrecadação, compensação e distribuição das receitas entre os entes federados, mas também pela uniformização da interpretação e aplicação da legislação tributária do IBS em todo o país. Isso inclui atuar como uma espécie de tribunal administrativo para resolver controvérsias e garantir a neutralidade na aplicação do imposto, prevenindo conflitos entre os diferentes níveis de governo.

3 NOVO MODELO NA GESTÃO DE RECEITAS PÚBLICAS

A EC nº 132, de 2023 inaugura amplas transformações na estrutura fiscal e federativa brasileira, ao instituir um novo modelo de tributação sobre o consumo e redefinir as bases da gestão de receitas públicas no país. Trata-se de uma mudança paradigmática que substitui o sistema fragmentado, sustentado por tributos de competência privativa dos entes subnacionais, por um modelo de competência compartilhada e administração centralizada, materializado na criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Essa reconfiguração não apenas altera a forma de arrecadação e repartição das receitas públicas, mas também redimensiona o equilíbrio entre autonomia financeira, cooperação interfederativa e centralização decisória no federalismo fiscal brasileiro (BRASIL, 2023).

Nesse sentido, o novo desenho constitucional busca conciliar dois objetivos: de um lado, a harmonização e simplificação do sistema tributário, a fim de eliminar distorções competitivas; e de outro lado, a preservação da autonomia - ainda que limitada - dos entes subnacionais, essencial ao pacto federativo. Essa transição é estruturada em um longo período de adaptação, que se estende por cinquenta anos, e incorpora mecanismos de compensação destinados a mitigar as perdas de arrecadação de estados e municípios, bem como a assegurar a estabilidade das finanças públicas durante o processo de substituição dos tributos atuais.

Nesse contexto, o presente capítulo examina os principais aspectos do novo modelo de gestão de receitas públicas, com ênfase nas implicações da EC nº 132/2023 sobre a autonomia financeira e tributária dos entes subnacionais e na emergência de um arranjo cooperativo institucionalizado por meio do Comitê Gestor do IBS. Inicialmente, analisa-se a redução da autonomia financeira de estados e municípios decorrente da centralização das funções arrecadatórias e da limitação das competências legislativas e administrativas. Em seguida, discute-se o rearranjo federativo em direção à cooperação interfederativa, em que o Comitê Gestor se consolida como instância de governança multinível e de pactuação permanente entre os entes federados.

Ao abordar essas transformações, o capítulo pretende demonstrar como a reforma tributária de 2023 redefine o equilíbrio federativo brasileiro, substituindo um modelo de competição fiscal descentralizada por um sistema cooperativo e centralizado, no qual a gestão das receitas públicas se torna elemento estruturante da nova lógica de coordenação entre os entes da federação.

3.1 Redução da autonomia financeira dos entes subnacionais

Conforme visto, a EC nº 132/2023 promoveu uma profunda reestruturação na arquitetura do federalismo fiscal brasileiro, substituindo tributos de gestão subnacional por um imposto de competência compartilhada e administração centralizada. Esta transição, contudo, não é abrupta. Para garantir a estabilidade das finanças estaduais e municipais e mitigar os riscos de perda de receita, o constituinte derivado estabeleceu um período de transição de cinquenta anos, estruturado em mecanismos de compensação e repartição que visam assegurar a neutralidade fiscal no curto e médio prazo.

De modo sintético, pode-se esquematizar a proporcionalidade entre redução de receita e compensação equivalente à essa perda da seguinte forma:

(i) De 2027 a 2033: a receita que a União arrecadar em razão da CBS e do IS será equivalente à redução das receitas arrecadas em função do PIS e COFINS, IPI e IOF;

(ii) De 2029 a 2033: a receita que os Estados e Distrito Federal arrecadar devido ao IBS será equivalente à redução das receitas arrecadas em razão do ICMS e daquelas destinadas a fundos estaduais financiados por contribuições estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao ICMS em funcionamento em 30 de abril de 2023;

(iii) De 2029 a 2033: a receita que os Municípios e Distrito Federal arrecadar em função do IBS será equivalente à redução das receitas arrecadas em razão do ISS.

Vale registrar que as alíquotas de referência da CBS e do IBS serão reduzidas em 2035 caso a média da *receita-base total* entre 2029 e 2033 exceda o *teto de referência total*. Entende-se por *receita-base total* a soma da *receita-base da União* - a média da receita no período de 2012 a 2021, apurada como proporção do PIB, do IPI, PIS e COFINS e do IOF incidente sobre operações de seguro - com a *receita-base dos entes subnacionais* - a receita dos Estados, Distrito Federal e Municípios com arrecadação do IBS, deduzida da parcela destinada a fundos estaduais, apurada como proporção do PIB. Ao seu turno, *teto de referência total* compreende a média da receita no período de 2012 a 2021, apurada como proporção do PIB, do IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS, bem como do IOF, sobre operações de seguro (BRASIL, 2023).

(iv) De 2029 a 2077: o produto da arrecadação do IBS será distribuído, antes do repasse de 25% aos Municípios, da seguinte forma: (a) serão retidos do produto da arrecadação, 80% de 2029 a 2032; 90% em 2033; e esse percentual será reduzido à razão de 1/45 (um quarenta e cinco avos) por ano, de 2034 a 2077; (b) a parcela do produto da

arrecadação do imposto não retida, deduzido 5% destinados aos entes com as menores razões (art. 132, ADCT) será distribuída a cada Estado, Distrito Federal e Município de acordo com os critérios estabelecidos em lei complementar, nela computada a variação de alíquota fixada pelo ente em relação à de referência (BRASIL, 2023).

Ao todo, período de transição durará 50 (cinquenta) anos - divididos em dois períodos, um de 20 (vinte) e outro de 30 (trinta) anos -, e será caracterizado por uma redistribuição da arrecadação entre Estados e Municípios, de modo a mitigar a possibilidade de perda de receita pública. Assim, nos 20 (vinte) anos subsequentes, a distribuição da receita do IBS será feita de modo a repor, para cada Estado e Município, o valor correspondente à redução da receita de ICMS e de ISS, respectivamente, em cada ano da transição, corrigido pela inflação. Neste período, apenas a diferença entre o valor da receita do IBS correspondente à alíquota de referência e o valor que repõe a receita do ICMS e do ISS será distribuído pelo critério de destino (BRASIL, 2024).

Em 2026, na fase de teste, o IBS (art. 156-A) será cobrada alíquota estadual de 0,1% (um décimo por cento), já a CBS (art. 195, V, CF) será cobrada alíquota de 0,9% (nove décimos por cento). A partir de 2027, serão cobrados a CBS e o IS, também serão extintos PIS e COFINS, e zerado IPI, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus (BRASIL, 2023).

Nota-se, assim, que no primeiro período de transição, a substituição dos tributos atuais pelo IBS será concretizada por uma progressiva elevação de sua alíquota base, compensado pela redução das alíquotas dos tributos em extinção, por uma redução proporcional de 1/10 para cada ano, até completa extinção do ICMS e ISS em 2033 (BRASIL, 2024).

Durante o período de transição, os ajustes das alíquotas de referência do IBS serão realizados de modo a repor, em cada ano, a estimativa de perda de receita dos cinco tributos atuais decorrente da redução de suas alíquotas naquele ano. Ademais, as alíquotas de referência federal, estadual e municipal do IBS em cada ano da transição serão calculadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e aprovadas pelo Senado Federal (art. 130, CF). Vale registrar que a fixação das alíquotas de referência do IBS ao longo da transição, não impede que os entes federativos fixem suas alíquotas em valor distinto da alíquota de referência (BRASIL, 2024).

Ao longo dos 30 (trinta) anos seguintes a parcela que repõe a perda de receita dos Estados e Municípios com o ICMS e o ISS será progressivamente reduzida na proporção de 1/30 por ano, havendo convergência completa para a distribuição da receita do IBS pelo

princípio do destino apenas no quinquagésimo ano contado do início da transição (BRASIL, 2024).

De outro norte, a centralização da arrecadação e distribuição de receitas pelo Comitê Gestor pode limitar a capacidade dos entes subnacionais de formular políticas públicas adaptadas às suas realidades locais. Com efeito, antes da EC nº 132/2023, Estados e Municípios gerenciavam diretamente a arrecadação do ICMS e ISSQN, o que lhes permitia gerenciar suas próprias políticas fiscais e alinhar receitas com prioridades locais específicas, como incentivos para setores econômicos regionais ou investimentos em áreas carentes. Como observa Varsano (1997), a descentralização tributária permite que "os gastos públicos reflitam mais adequadamente as preferências da população local". Entretanto, com a centralização no Comitê Gestor, esse novo modelo desvincula a capacidade de gasto do esforço arrecadatório local, criando uma dependência de critérios de rateio definidos centralmente.

Além disso, o Comitê Gestor ao estabelecer critérios padronizados para distribuição das receitas do IBS entre todos os entes federados, o que pode não capturar plenamente as nuances e necessidades específicas de cada região. Para entes com características singulares - como municípios turísticos com sazonalidade acentuada ou cidades com base industrial específica - essa uniformização pode resultar em receitas inadequadas para enfrentar seus desafios particulares (Brandão, Viana & Silva, 2021).

Conforme já discutido, a competência para conceder benefícios fiscais, outrora um instrumento importante de política desenvolvimentista local, fica restringida, após a EC nº 132/2023. Com isso, Estados e Municípios perdem a capacidade de usar a política tributária para atrair investimentos ou fomentar setores estratégicos em suas regiões. Como destaca Machado Segundo (2024), "a uniformização das regras do IBS suprime um importante instrumento de política econômica regional". Essa perda é particularmente significativa para entes federativos que dependiam de estratégias fiscais diferenciadas para compensar desvantagens competitivas próprias.

Por fim, vale frisar que a centralização progressiva das funções arrecadatórias e fiscalizatórias pode levar a uma possível erosão da expertise técnica nas secretarias estaduais e municipais de fazenda. Essa eventual perda de capacidade institucional dificulta que os entes subnacionais desenvolvam análises sobre seu contexto econômico-local e proponham alternativas de política pública fundamentadas. Como adverte Harada (2024), "a migração de técnicos qualificados para a estrutura central do Comitê Gestor pode esvaziar os quadros técnicos locais".

3.1.1 Centralização das decisões de arrecadação e repartição no Comitê Gestor

A centralização das funções de arrecadação, fiscalização e repartição das receitas do IBS no Comitê Gestor representa característica marcante na nova arquitetura do federalismo fiscal brasileiro. Conforme estabelecido pela EC nº 132/2023, o órgão gestor assume totalmente a administração do novo tributo, o que, na prática, desloca dos Estados e Municípios para um colegiado interfederativo o poder decisório sobre o ciclo da receita. Essa mudança altera o modelo anterior, no quais entes subnacionais detinham competência administrativa plena sobre seus principais tributos. Para Machado Segundo (2024), a concentração dessas atribuições em um único órgão, ainda que de composição federativa, tende a homogeneizar a administração tributária, restringindo a capacidade de os entes adaptarem suas estruturas de arrecadação e fiscalização às particularidades regionais.

Além disso, vale lembrar que o poder de definir alíquotas, bases de cálculo e critérios de repartição do produto da arrecadação constitui o cerne da autonomia financeira, isto é, são instrumentos de política fiscal disponíveis para governadores e prefeitos. Com a gestão centralizada no Comitê Gestor, tais decisões passam a ser tomadas de forma coletiva, por meio de deliberações que exigem quóruns específicos, podendo, em tese, impor uma vontade majoritária que não necessariamente coincide com os interesses de entes federativos individuais, especialmente os de menor porte econômico (Brandão, Viana & Silva, 2021).

Ademais, importante destacar que a repartição das receitas deixa de ser um resultado direto da arrecadação em cada território para seguir critérios estabelecidos pelo Comitê Gestor, com base no princípio do destino. Embora referido modelo tenha por objetivo combater as distorções da guerra fiscal, simultaneamente suprime a ligação imediata entre o esforço fiscal local e a receita disponível (VARSANO, 1997). Nesse sentido, Correia Neto (2010) destaca que, tal desvinculação, se não for compensada por um sistema de transferências sólido e previsível, pode gerar uma dependência financeira dos entes em relação ao fundo centralizado, mitigando sua liberdade de alocação orçamentária. Portanto, a centralização no Comitê Gestor, ainda que justificada pela busca de harmonização configura um risco à capacidade financeira autônoma dos entes subnacionais, um dos pilares do Estado federativo (v. art. 60, §4º, I, CF/88).

3.1.2 Limitações à capacidade de legislar e administrar tributos próprios

A extinção de tributos de competência privativa de estados e municípios, e sua consequente substituição pelo IBS de competência compartilhada, implica uma redução direta da competência tributária dos entes subnacionais, núcleo essencial da autonomia federativa, pois, como assevera Carrazza (2021), a competência para instituir e majorar tributos é um dos atributos mais sensíveis da soberania dos entes federados. Assim, ao suprimir duas das principais fontes de receita própria de estados e municípios, a EC nº 132/2023 promove uma contração desse poder, transferindo a base tributária do consumo para a esfera de um imposto gerido de forma conjunta (BRASIL, 2023).

A nova competência compartilhada do IBS não se confunde com a competência concorrente. Enquanto nesta os entes podem suplementar a legislação federal, no modelo do IBS a competência para legislar sobre o tributo é exercida de forma unificada, por meio de lei complementar nacional, e detalhada por regulamentos do Comitê Gestor (ALEXANDRE & ARRUDA, 2024). Isso significa que estados e municípios perdem a prerrogativa de estabelecer, em seus territórios, regras específicas sobre o fato gerador, o sujeito passivo, a base de cálculo e o crédito tributário do principal imposto sobre consumo, o que representa uma perda substantiva de espaço para a autoridade normativa tributária dos entes subnacionais.

Além disso, a respectiva administração dos tributos estaduais e municipais, que era uma atribuição das próprias secretarias estaduais e municipais de fazenda, torna-se centralizada em um único órgão gestor. Nesse sentido, a capacidade de os entes realizarem a fiscalização direta por meio de auditor fiscal, concederem benefícios fiscais de impacto local e administrarem o contencioso administrativo de forma independente fica drasticamente reduzida (HARADA, 2024).

Por fim, como pondera Gemente, Tapias e Utumi (2024), a subordinação dessas unidades a uma diretriz central única pode limitar a agilidade e a especificidade que a administração tributária descentralizada proporcionava, ainda que, fiscalização, lançamento, cobrança, representação administrativa e representação judicial relativos ao IBS serão realizados, no âmbito das respectivas competências e administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (v. art. 156-B, §2º, V da CF/88).

3.2 Rearranjo federativo em direção à cooperação interfederativa

A instituição do Comitê Gestor pela EC nº 132/2023 representa um rearranjo na estrutura federativa brasileira, deslocando o eixo das relações intergovernamentais da competição para a cooperação interfederativa. Este movimento busca superar as disfunções do modelo fiscal anterior, notadamente a guerra fiscal, mediante a criação de uma instância permanente de pactuação entre Estados, Distrito Federal e Municípios (BRASIL, 2023). Conforme destaca Anderson (2009), o federalismo cooperativo pressupõe a existência de mecanismos institucionais que favoreçam o diálogo e a tomada de decisão conjunta entre os entes federados, precisamente o que se materializa na estrutura do Comitê Gestor.

Nesse sentido, percebe-se que o Comitê Gestor detém uma natureza de cooperação institucionalizada, consistente em uma entidade pública sob regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira (v. art. 156-B, CF/88), características, essas, essenciais para conferir estabilidade e permanência necessárias para que se consolide como uma instância de governança multinível. Neste contexto, a governança multinível, conforme teorizada por Oates (2005), caracteriza-se pela interação entre diferentes esferas de governo paritariamente para a gestão de políticas comuns, o que permite alcançar eficiência econômica sem necessariamente centralizar todas as decisões no governo central.

Com efeito, as competências atribuídas ao Comitê Gestor refletem esta natureza cooperativa, já que sua atuação se estende desde a arrecadação centralizada e a fiscalização uniforme até a competência regulamentar e o julgamento do contencioso administrativo do IBS (BRASIL, 2023). Esta amplitude funcional transforma o Comitê Gestor no principal articulador da política tributária sobre o consumo no país, substituindo a fragmentação legislativa e administrativa anterior por um sistema coordenado.

Além disso, ao vincular a tributação e a repartição do IBS ao local do consumo e não da produção, a EC nº 132/2023 consolida um mecanismo central para a cooperação interfederativa. Conforme Varsano (1997), esse critério é essencial para a harmonização fiscal em federações como o Brasil, pois desestimula a guerra fiscal ao neutralizar incentivos para concessão de benefícios tributários distorcivos. Contudo, essa transição gera tensões, uma vez que a perda de autonomia dos entes subnacionais pode transferir conflitos federativos para o Comitê Gestor. Nesse sentido, Scaff (2023) adverte sobre o risco de o colegiado se tornar uma estrutura burocrática e ineficaz, cujo êxito dependerá da capacidade dos representantes estaduais e municipais em construir consensos que equilibrem agendas nacionais e particularidades regionais.

3.2.1 O Comitê Gestor como instância de pactuação interfederativa

A criação do Comitê Gestor do IBS pode ser interpretada como a institucionalização de um fórum permanente de pactuação interfederativa, destinado a gerir um interesse comum – a tributação sobre o consumo – em substituição ao modelo anterior de competição fiscal. Sua composição, formada por representantes dos Estados, Distrito Federal e municípios, reflete uma tentativa de construir uma governança multinível baseada na cooperação entre os entes subnacionais (BRASIL, 2023). Oportuno destacar que a União foi excluída da gestão direta do IBS, o que, segundo Ivo (2024) deve afastar uma centralização excessiva no governo federal, respeitando, assim, a autonomia constitucional dos demais entes.

Com efeito, o Comitê Gestor funciona como um órgão colegiado para negociação e tomada de decisões coletivas. Nele, os entes federados terão de deliberar sobre questões, como definição das alíquotas interestaduais, critérios de rateio da receita e regulamentação de procedimentos fiscais comuns (BRASIL, 2023). Vale registrar que esse processo exigirá a construção de consensos e a prática do diálogo, além de uma estrutura equânime de votação, de modo a equilibrar a disparidade dos entes subnacionais, características fundamentais de um federalismo cooperativo (ANDERSON, 2009).

Percebe-se, que o modelo proposto pela EC nº 123/2023, referente à instituição de uma gestão centralizada assemelha-se aos conselhos interfederativos já existentes, como Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e Comitê Gestor do Simples Nacional.

Com efeito, enquanto o CONFAZ, instituído pelo art. 6º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF/88, possui competência restrita à deliberação sobre concessão de benefícios fiscais do ICMS (CAVALCANTE; PACOBAHYBA, 2015), o Comitê Gestor do IBS assume um espectro ampliado de atribuições que abrangem todo o ciclo da receita tributária, incluindo arrecadação, fiscalização, regulamentação, distribuição de receitas e julgamento do contencioso administrativo (BRASIL, 2023). Esta amplitude funcional contrasta marcadamente com o modelo do CONFAZ, cuja atuação se limita essencialmente à política de incentivos fiscais, sem ingerência sobre os demais aspectos da administração tributária.

Além disso, o CONFAZ opera mediante a celebração de convênios que dependem de adesão voluntária dos estados, caracterizando um modelo de cooperação facultativa em que cada ente federativo preserva a soberania para aceitar ou não as deliberações do órgão central (MUNHOZ FILHO, 2008). Por sua vez, o Comitê Gestor do IBS introduz um modelo de cooperação obrigatória, no qual as deliberações tomadas pelo colegiado vinculam todos os

entes participantes, independentemente de adesão individual, objetivando uma uniformização do sistema tributário do consumo (BRASIL, 2023).

Outra distinção fundamental reside na composição do CONFAZ, o qual é integrado exclusivamente pelos secretários de fazenda dos estados e do Distrito Federal, enquanto o Comitê Gestor incorpora também representantes dos municípios, reconhecendo formalmente sua condição de entes federativos com interesses legítimos na tributação do consumo (BRASIL, 2023), o que corrige uma assimetria histórica do federalismo fiscal brasileiro, que tradicionalmente marginalizava os municípios das instâncias decisórias de maior relevância.

De outro norte, importante destacar que o Comitê Gestor do Simples Nacional, regulamentado pela Lei Complementar nº 123/2006, apresenta paralelos mais próximos com o modelo de gestão centralizada do IBS, especialmente no que concerne à participação tripartite (União, Estados e Municípios). Entretanto, vale registrar que, embora o Simples Nacional caracteriza-se como um regime especial unificado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos federais, estaduais e municipais aplicável às micro e pequenas empresas (GOMES; GUIMARÃES, 2012), esse modelo não altera a competência tributária originária de cada ente federado, o que se distancia do modelo de gestão centralizada do IBS, caracterizado pela unificação em um único tributo, de competência compartilhada, e respectiva substituição integral dos tributos incidentes sobre consumo (ICMS, ISSQN, IOF, PIS e COFINS).

Assim, em uma análise comparativa revela que o CONFAZ representa um modelo inicial de cooperação setorial e facultativa; o Comitê Gestor do Simples Nacional avança para uma gestão tripartite mais integrada, porém circunscrita a um segmento específico de contribuintes; e, por fim o Comitê Gestor do IBS consolida-se como uma governança multinível obrigatória para toda a tributação federalista sobre o consumo no país.

3.2.2 Mecanismos de governança multinível e a busca por harmonização fiscal

O Comitê Gestor do IBS incorpora, na prática, um modelo de governança multinível, em que diferentes esferas de governo (estados e municípios) interagem em igualdade para administrar uma política pública de interesse comum, a tributação sobre consumo. A teoria da governança multinível, aplicada ao federalismo fiscal, pressupõe que a tomada de decisão compartilhada pode levar a resultados mais eficientes e legítimos do que a atuação isolada ou a pura centralização (OATES, 2005).

Nota-se, assim, que o novo modelo de gestão centralizada busca a harmonização fiscal, de modo a eliminar a guerra fiscal, uma das maiores disfunções do sistema tributário

brasileiro (VARSANO, 1997). Com efeito, ao unificar a tributação sobre consumo e centralizar sua respectiva administração em um órgão colegiado, a reforma busca eliminar a competição tributária prejudicial e criar um ambiente econômico nacional integrado e previsível.

Contudo, vale lembrar que a eficácia desses mecanismos de governança depende do desenho institucional que será consolidado por meio de lei complementar própria. Com efeito, questões como *quórum* para deliberações, representação dos municípios, em razão de sua heterogeneidade, transparência dos atos do Comitê Gestor e existência de instâncias de recurso são centrais para o seu êxito (BRANDÃO, VIANA & SILVA, 2021). Assim, o Comitê Gestor pode se tornar um paradigma de gestão pública cooperativa no Brasil, promovendo a harmonização fiscal sem abdicar completamente dos princípios do federalismo, ao distribuir o poder de decisão entre os entes federativos diretamente interessados.

CONCLUSÃO

A reforma introduzida pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 deslocou as bases do federalismo fiscal brasileiro, ao recentralizar competências antes distribuídas entre os entes federados, por meio de um órgão central: o Comitê Gestor como eixo estruturante da nova governança tributária sobre o consumo (IBS e CBS). A análise conduzida ao longo deste trabalho demonstrou que essa mudança não representa apenas uma alteração técnica do sistema tributário, mas sim uma reconfiguração da dinâmica decisória e da relação entre os três níveis de governo (federal, estadual e municipal), e que a EC n.º 132/2023 impacta diretamente a repartição de competências, ao deslocar para uma instância nacional funções essenciais para a autonomia fiscal dos Estados e Municípios, como a arrecadação, a compensação e a distribuição das receitas.

Além disso, foi possível perceber que o Comitê Gestor assume protagonismo ao uniformizar procedimentos, reduzir incertezas e fornecer uma plataforma institucional para negociação interfederativa. Essa mudança aproxima o Brasil de modelos de governança multinível, nos quais a centralização não elimina autonomia local, mas a reorganiza em torno de mecanismos de cooperação e de regras compartilhadas (Hooghe & Marks, 2003). Contudo, importa observar que essa transição - a centralização das decisões sobre a receita tributária - pode limitar a margem de atuação fiscal dos entes subnacionais, especialmente dos Municípios, que historicamente dependem da arrecadação própria e das transferências nacionais para manter a capacidade de financiamento de políticas públicas.

Ao analisar os mecanismos de acesso dos entes subnacionais às receitas no modelo centralizado do Comitê Gestor, verificou-se que o novo arranjo traz um conjunto de procedimentos padronizados e potencialmente mais eficientes. Por outro lado, vale destacar que esses mecanismos de acesso dependerão, em grande medida, da qualidade da regulamentação futura, das regras de governança interna e da capacidade de participação dos entes nas instâncias deliberativas. A pesquisa demonstrou que, embora o desenho institucional do Comitê Gestor busque equilíbrio federativo, o risco de concentração decisória permanece, sobretudo se a representação dos entes não for equitativa ou se a lógica majoritária prevalecer em detrimento de mecanismos de proteção a unidades mais vulneráveis (Arretche; 2012).

A análise das mudanças introduzidas pela reforma permitiu compreender que a EC n.º 132/2023 respondeu a um conjunto de pressões estruturais, tais como as desigualdades regionais, *guerra fiscal*, elevada litigiosidade, fragmentação normativa e crise de coordenação federativa (Mendes, 2012; Rocha, 2021).

A avaliação do papel institucional do Comitê Gestor mostrou que o órgão supera a função meramente administrativa e assume caráter deliberativo e regulatório, com prerrogativas típicas de entidades que exercem coordenação federativa. Essa constatação foi essencial para compreender como Estados e Municípios acessarão as receitas públicas, não apenas como destinatários, mas como participantes de um processo decisório compartilhado.

Ao investigar os desafios e oportunidades do novo modelo de governança, a pesquisa identificou riscos significativos, como a possibilidade de perda de autonomia financeira, dependência excessiva das decisões centrais e dificuldades de adaptação administrativa. No entanto, também evidenciou oportunidades relevantes, como a maior previsibilidade fiscal, a redução de disputas e a possibilidade de fortalecer políticas públicas por meio de coordenação, mecanismos de equalização e cooperação (Oates, 1999).

Assim, o percebe-se que EC n.º 132/2023 reorganiza o pacto federativo brasileiro ao criar um sistema híbrido, centralizado na arrecadação e distribuição, cooperativo na deliberação e potencialmente indutor de maior racionalidade fiscal. Seu êxito dependerá de como os entes federados ocuparão esse espaço institucional, do grau de protagonismo conferido ao Comitê Gestor do IBS e da capacidade de construção de consensos em um ambiente federativo historicamente marcado por assimetrias (Greco & Rocha, 2024).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AFONSO, J. R. **Sistema tributário brasileiro: desafios e perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2015.
- ALBANO, A. **O impacto federativo da reforma tributária: a Emenda Constitucional nº 132/2023**. Revista Carioca de Direito, Rio de Janeiro, v. 5, n. 1, p. 67-84, 2024.
- ALMEIDA, F. D. M. de. **Competências na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- ALVES, R. de A. V. et al. **Federalismo fiscal brasileiro e as contribuições**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.
- ANDERSON, G. **Federalismo: uma introdução**. Rio de Janeiro: FGV, 2009.
- ANDRASCHKO, J. M. H. **Tributação sobre consumo da PEC 45/2019**. In: ROCHA, W. (org.). **Reforma Tributária em Pauta**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2021. v. 1, p. 29-38.
- ARRETCHE, M. **Democracia, federalismo e centralização no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 2012.
- ÁVILA, H. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BALLEEIRO, A.; DERZI, M. **Direito tributário brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BARBOSA, A. L. N. de H.; SIQUEIRA, R. B. de. **Imposto ótimo sobre o consumo: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro**. 2001.
- BARRETO, P. A.; KOURY, P. A. C. **Competências tributárias e as assimetrias decorrentes da nova CBS**. In: ROCHA, W. (org.). **Reforma Tributária em Pauta**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2021. v. 1, p. 423-429.
- BRANDÃO, C. de B.; VIANA, C. S. C. S.; SILVA, F. D. da. **A reforma tributária e o Comitê Gestor do IBS: novas perspectivas para o federalismo brasileiro**. Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, São Paulo, n. 93, p. 7-18, 2021.
- BRASIL, C. H. **O futuro do contencioso administrativo tributário: impactos da reforma tributária e do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços**. 2025. Trabalho de Conclusão de Curso – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2025.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços – CBS e o

Imposto Seletivo – IS e dá outras providências. Disponível em: <https://shorturl.at/nI0cY>. Acesso em: 20 maio 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://shorturl.at/kdayM>. Acesso em: 10 fev. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em: 20 maio 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 20 maio 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <https://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 22 jul. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do ICMS. Disponível em: <https://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 22 jul. 2024.

BRASIL. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007**. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <https://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 22 fev. 2024.

BRASIL. **Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990**. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde. Disponível em: <https://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 20 maio 2024.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <https://www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 22 fev. 2024.

BRASIL. Receita Federal. **Resultado da arrecadação de receitas federais**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao>. Acesso em: 15 abr. 2024.

BRASIL. **Sistema Tributário Nacional**: texto base da consultoria legislativa. Disponível em: <https://bit.ly/49H7tv2>. Acesso em: 22 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 875 – Distrito Federal**. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/>. Acesso em: 1 jul. 2024.

BRASIL. Tesouro Nacional. **Transferências a Estados e Municípios**. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estados-e-municipios/transferencias-a-estados-e-municipios>. Acesso em: 15 maio 2024.

CAMPOS, C. C. et al. **Reforma tributária: debates e reflexões**. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2018.

CARRAZA, R. A. **Limites e princípios constitucionais na reforma tributária**. In: ROCHA, W. (org.). **Reforma Tributária em Pauta**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2021. v. 1, p. 459-489.

CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

CAVALCANTE, D. L.; PACOBAHYBA, F. M. de O. M. C. **Considerações preliminares acerca do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz)**. Revista Jurídica da FA7, Fortaleza, v. 12, n. 2, 2015.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços**. Disponível em: http://www.ccif.com.br/wpcontent/uploads/2019/08/NT-IBS-v2_2.pdf. Acesso em: 20 jun. 2023.

COÊLHO, S. C. N. **O direito tributário do Brasil: federalismo e constituição**. In: SCAFF, F. F. et al. **Federalismo (s)em juízo**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 125-138.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS INDÚSTRIAS. **Ranking dos estados**. Disponível em: <https://perfildaindustria.portaldaindustria.com.br/ranking?cat=10&id=3606>. Acesso em: 27 fev. 2024.

CORREIA NETO, C. et al. **Reforma tributária: PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados**. Disponível em: <https://bit.ly/49wtsoy>. Acesso em: 20 maio 2023.

CRESWELL, J. W. **Research design: qualitative, quantitative, and mixed methods approaches**. 4. ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2014.

DALLARI, D. de A. **O Estado federal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

DE ANDRADE, L. A. **Notas sobre a regulamentação da reforma tributária por lei complementar**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 56, 2024.

DE OLIVEIRA, M. W.; GARCIA, J. W. V. **Cobrança de ICMS no destino: uma contribuição aos estudos sobre os reflexos da mudança na metodologia de tributação do ICMS no estado de Mato Grosso**. Disponível em: <https://shorturl.at/ARoop>. Acesso em: 10 jun. 2024.

ELAZAR, D. J. **Exploring federalism**. Tuscaloosa: The University of Alabama Press, 1991.

FERREIRA FILHO, M. G. **Aspectos do direito constitucional contemporâneo**. São Paulo: Saraiva, 2003.

- FLORÊNCIO, P. H. P. **Comitê gestor do IBS: a competência tributária compartilhada e a preservação da autonomia dos entes federados**. 2024. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2024.
- FONTEYNE, A. **Onde está a real regressividade do sistema tributário brasileiro?** In: ROCHA, W. (org.). **Reforma Tributária em Pauta**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2021. v. 1, p. 29-38.
- FORTES, F. G. D.; SCHLOBACH, R. V. **Reforma tributária proposta pela PEC 45/2019: uma análise do desenho jurídico do aspecto quantitativo do IBS**. Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, São Paulo, n. 93, p. 19-34, 2021.
- FUCK, L. F.; SANTANA, H. L. S. **A reforma tributária e o Supremo Tribunal Federal**. In: ROCHA, W. (org.). **Reforma Tributária em Pauta**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2021. v. 1, p. 319-346.
- GASSEN, V.; FERNANDES, R. V. de C. **Tributação, desigualdade social e reforma tributária: os três poderes e os objetivos da República**. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, p. 353-382, 2016.
- GEMENTE, R. V.; TAPIAS, C. A.; UTUMI, A. C. **Reforma tributária, GT12 e o contencioso administrativo do IBS e da CBS**. Jota, 2024.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GOMES, E. R.; GUIMARÃES, F. **A política de simplificação e renúncia fiscal para as micro e pequenas empresas no Brasil e o pacto federativo**. Teoria & Pesquisa: Revista de Ciência Política, São Carlos, v. 21, n. 2, 2012.
- GRECO, M. A.; ROCHA, S. A. **Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 56, p. 752-778, 2024.
- GULLOP, F. G. **The Constitution of the United States: an introduction**. New York: Mentor Books, 1984.
- HARADA, K. **O complexo e dispendioso comitê gestor do IBS**. Migalhas, [s. l.], 2024. Acesso em: 17 dez. 2025.
- HOOGHE, L.; MARKS, G. **Unraveling the central state, but how? Types of multi-level governance**. American Political Science Review, [s. l.], v. 97, n. 2, p. 233-243, 2003.
- HORTA, A. **Desigualdades, degeneração assimétrica do federalismo e a obstaculização do crescimento econômico**. In: SCAFF, F. F. et al. **Federalismo (s)em juízo**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 175-191.

HORTA, R. M. **Evolução política da federação**. Revista de Ciência Política, Rio de Janeiro, v. 3, n. 1, p. 30-63, 1969.

HORTA, R. M. **Organização constitucional do federalismo**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 28, p. 9, 1985.

INSTITUTO DE PESQUISA E ENSINO AVANÇADO. **Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil**. PNUD Brasil; Ipea; FJP, 2023. Disponível em: <http://www.atlasbrasil.org.br/ranking>. Acesso em: 25 maio 2023.

IVO, G. **Comentários**. In: GAETA, F. H. (org.). **Comentários à Emenda Constitucional n.º 132/2023**. [S. l.]: Thomson Reuters Brasil, 2024. E-book.

LEAL, V. N. **Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil**. São Paulo: Companhia das Letras, 2012.

MACHADO SEGUNDO, H. de B. **Desvinculação das receitas da União – DRU com burla às regras de partilha de receitas tributárias**. In: SCAFF, F. F. et al. **Federalismo (s)em juízo**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 841-855.

MACHADO SEGUNDO, H. de B. **Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023**. São Paulo: Atlas, 2024.

MACIEL, E. de A. **Breves reflexões sobre projetos de reforma tributária**. In: ROCHA, W. (org.). **Reforma Tributária em Pauta**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2021. v. 1, p. 211-226.

MEIRELLES, J. R. **O princípio da capacidade contributiva**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, v. 136, 1997.

MENDES, G. F. et al. **Federação e guerra fiscal**. Brasília: IDP, 2012. v. 3.

MENDES, G. F.; COELHO, I. M.; BRANCO, P. G. G. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MENDES, M.; MIRANDA, R. B.; COSIO, F. B. **Transferências intergovernamentais no Brasil: diagnóstico e proposta de reforma**. Brasília, DF: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2008.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária**. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos>. Acesso em: 1 jul. 2024.

MUNHOZ FILHO, L. **Ética do discurso e relações empresariais: o CONFAZ enquanto instância comunicativa e sua importância diante do pacto federativo**. 2008. Dissertação (Mestrado) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2008.

NASCIMENTO, D.; PAULA, D. G. de. **IBS ou manter tudo como está: a oportunidade de realização do princípio do federalismo fiscal cooperativo via reformas tributárias.** In: ROCHA, W. (org.). **Reforma Tributária em Pauta.** 1. ed. São Paulo: Almedina, 2021. v. 1, p. 129-146.

OATES, W. **An essay on fiscal federalism.** Journal of Economic Literature, [s. l.], 1999.

OATES, W. E. **Toward a second-generation theory of fiscal federalism.** International Tax and Public Finance, [s. l.], v. 12, p. 349-373, 2005.

OLIVEIRA NETTO, A. de. **Compatibilidade de um tributo ambiental com o sistema tributário nacional.** 2014. Dissertação – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

OLIVEIRA, F. A. de. **Uma pequena história da tributação e o federalismo fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária.** São Paulo: Contracorrente, 2020.

OLIVEIRA, R. F. de. **O federalismo como instrumento de concretização de direitos fundamentais e sociais.** In: SCAFF, F. F. et al. **Federalismo (s)em juízo.** 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 79-107.

PALOS, A. G. C.; GUIMARÃES, A. **A Constituição de 1988 e o pacto federativo fiscal.** Brasília, DF: Câmara dos Deputados, Consultoria Legislativa, 2011.

PRADO, S. et al. **Equalização e federalismo fiscal: uma análise comparada.** Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2006.

PRADO, S. et al. **FPE equalização estadual no Brasil: alternativas e simulações para a reforma.** Brasília, DF: IDP, 2012. v. 1.

REZENDE, F. **Federalismo fiscal no Brasil.** Rio de Janeiro: FGV, 2017.

RIBEIRO, R. L. **Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação: a evolução dos modelos de estado e a repartição do poder de tributar.** Revista Interdisciplinar do Direito – Faculdade de Direito de Valença, Valença, v. 16, n. 1, p. 335-362, 2018.

ROCHA, F. S. S. **O sistema de planejamento e o problema da redução das desigualdades em nosso estado federal.** In: SCAFF, F. F. et al. **Federalismo (s)em juízo.** 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 109-124.

ROCHA, W. et al. **Reforma tributária em pauta.** São Paulo: Almedina Brasil, 2021.

RODDEN, J. **The dilemma of fiscal federalism: grants and fiscal performance around the world.** American Journal of Political Science, [s. l.], p. 670-687, 2002.

SANTOS, L. A. dos; ALMEIDA, J. L. M. de. **A instituição de imposto sobre valor agregado no Brasil: a questão dos incentivos fiscais e o pacto federativo.** In: ROCHA, W. (org.). **Reforma Tributária em Pauta.** 1. ed. São Paulo: Almedina, 2021. v. 1, p. 293-303.

SCAFF, F. F. **Conselho federativo, conselho da federação e a girafa sem pescoço.** Consultor Jurídico, 2023. Acesso em: 17 dez. 2025.

SCAFF, F. F. **Panorama sobre a EC n. 132: um salto no escuro, com torcida a favor.** Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 56, p. 681-700, 2024.

SCAFF, F. F.; LABANCA, M. **A EC 132 e a reforma das Constituições Estaduais em matéria tributária.** Revista Consultor Jurídico, 2024. Disponível em: <https://shorturl.at/vWwbO>. Acesso em: 28 maio 2024.

SEDEC. Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico. **Portal Transparência: relatório de desempenho dos programas de incentivos fiscais: PRODEIC, PRODER, PROALMAT dos anos 2020, 2021 e 2022.** 2023. Disponível em: <https://www.transparencia.mt.gov.br/incentivos-fiscais>. Acesso em: 5 jul. 2024.

SEFAZ. Secretaria de Estado de Fazenda. **Lei nº 7.958, de 25 de setembro de 2003.** Define o Plano de Desenvolvimento de Mato Grosso, cria Fundos e dá outras providências. Disponível em: <https://shorturl.at/R9P26>. Acesso em: 4 jul. 2024.

SEFAZ. Secretaria de Estado de Fazenda. **Secretário de Fazenda de MT é escolhido para integrar comissão de regulamentação da Reforma Tributária.** Disponível em: <https://shorturl.at/gIA2F>. Acesso em: 14 jun. 2024.

SILVA, J. A. da. **Curso de direito constitucional positivo.** 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SIMPLES NACIONAL. **Os primeiros dez anos do Simples Nacional.** 2017. Disponível em: <https://www8.receita.fazenda.gov.br/Simplesnacional/Noticias/NoticiaCompleta.aspx?id=3ee86ae5-7890-4e96-9b91-f8b0d1df2213>. Acesso em: 8 ago. 2024.

SIQUEIRA, R. B. de et al. **O custo marginal social da tributação indireta no Brasil: identificando direções de reforma.** Economia Aplicada, [s. l.], v. 16, p. 365-380, 2012.

STERN, N. **Uniformity versus selectivity in indirect taxation.** Economics & Politics, [s. l.], v. 2, n. 1, p. 83-108, 1990.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Análise da arrecadação e das receitas: impacto das renúncias do IPI e do IR sobre os repasses da União.** 2013. Disponível em: <https://shorturl.at/ZyTZP>. Acesso em: 20 maio 2024.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Sumário executivo: resultados do grupo de trabalho sobre a reforma tributária.** 2023. Disponível em: <https://shorturl.at/Za6GO>. Acesso em: 3 jun. 2024.

TORRES, H. T. **Federalismo fiscal cooperativo e as reformas do pacto federativo e tributária**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2014.

VARSANO, R. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Planejamento e Políticas Públicas, Brasília, DF, n. 15, 1997.

VIOL, A. L. **A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade**. In: **Seminário de Políticas Tributárias**. [S. l.]: [s. n.], 2005. v. 2, p. 673-692.

VITELLI, V. P.; TEIXEIRA, T. C. **Reforma tributárias e a importância da manutenção dos benefícios fiscais: a extrafiscalidade como um instrumento para reduzir as desigualdades e promover o desenvolvimento sustentável**. In: ROCHA, W. (org.). **Reforma Tributária em Pauta**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2021. v. 1, p. 523-537.

APÊNDICE ÚNICO

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº ____, DE 2025

Dá nova redação e acrescenta dispositivos ao Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2024, para aperfeiçoar a governança interfederativa do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, nos termos da Emenda Constitucional nº 132, de 2023.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

Art. 1º O Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2024, passa a vigorar acrescido dos seguintes artigos:

Art. 2º-A O Comitê Gestor observará os princípios da cooperação interfederativa, da governança multinível, da participação equânime e da corresponsabilidade decisória dos entes federados.

Art. 4º-A Qualquer ente federado poderá propor a inclusão de matéria em pauta, minuta de resolução ou alteração normativa, devendo o Comitê apreciá-la obrigatoriamente.

Art. 5º-A Serão instituídas Câmaras Regionais Permanentes para fins de consulta, harmonização e proposição de normas, representativas das cinco regiões do país.

Art. 6º-A A Presidência e as relatorias das comissões, grupos técnicos e câmaras observarão rodízio regional, alternando-se entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

Art. 10-A Nas deliberações estruturantes, será exigida aprovação cumulativa de:

- I – maioria absoluta dos representantes dos Estados e do DF;
- II – maioria absoluta dos representantes dos Municípios;
- III – representantes de, no mínimo, três regiões geográficas.

Art. 10-B Será assegurado a um conjunto mínimo de cinco entes federados, independentemente de porte populacional ou arrecadatório, o direito de requerer:

- I – suspensão da deliberação por período definido pelo Comitê Gestor;
- II – emissão de parecer federativo antes de deliberação;

III – revisão técnica de deliberação;
III – mediação entre os entes federados.

Art. 2º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Sala das Sessões,

JUSTIFICATIVA

As sugestões reunidas no presente Projeto de Lei Complementar têm por finalidade aperfeiçoar a governança interfederativa prevista na Emenda Constitucional nº 132/2023 e no PLP nº 108/2024, reforçando a simetria decisória e mitigando assimetrias regionais e arrecadatórias entre os entes federados.

Os dispositivos propostos não alteram o núcleo constitucional do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) nem modificam a arquitetura institucional central da EC nº 132/2023. Ao contrário, buscam garantir o desígnio constitucional da reforma tributária, fortalecendo o federalismo cooperativo, a governança multinível e a participação equilibrada dos entes no processo de formulação normativa e operacional do IBS.

A reforma tributária elimina a guerra fiscal e exige mecanismos institucionais que impeçam nova concentração de poder decisório ou hegemonia regional. Para isso, os dispositivos sugeridos introduzem garantias deliberativas que asseguram a participação equânime dos entes federados, a rotatividade de posições de comando, um quórum qualificado que impeça decisões assimétricas, o fortalecimento da institucionalidade regional e a proteção das minorias federativas.

Diante dessa realidade e da urgência em se promover as adequações necessárias à atual reforma tributária sucedida pela EC n.º 132/2023, pedimos o apoio dos nobres pares para a aprovação deste projeto de lei, o qual objetiva viabilizar esse atendimento ao maior número possível de pessoas.