

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO MARANHÃO
CENTRO CIENCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO, ECONOMIA E CONTABILIDADE
CURSO DE DIREITO

VICTOR EMMANUEL ESPÍNDOLA LEMOS

**A REFORMA TRIBUTÁRIA DA EC 132/23 E SEUS IMPACTOS NO FEDERALISMO
FISCAL: ANÁLISE DA COMPATIBILIDADE DA UNIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA COM A
CLÁUSULA PÉTREA DO PACTO FEDERATIVO**

São Luís – MA
2024

VICTOR EMMANUEL ESPÍNDOLA LEMOS

**A REFORMA TRIBUTÁRIA DA EC 132/23 E SEUS IMPACTOS NO FEDERALISMO
FISCAL: ANÁLISE DA COMPATIBILIDADE DA UNIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA COM A
CLÁUSULA PÉTREA DO PACTO FEDERATIVO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Estadual do Maranhão – UEMA, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientação: Prof. Me. Gustavo Luis de Moura Chagas

São Luís - MA
2024

Lemos, Victor Emmanuel Espíndola.

A reforma tributária da EC 132/23 e seus impactos no federalismo fiscal: análise da compatibilidade da unificação tributária com a cláusula pétrea do pacto federativo na cidade de São Luís do Maranhão / Victor Emmanuel Espíndola Lemos. – São Luís, 2024.

... f

TCC (Graduação em Direito Bacharelado) – Universidade Estadual do Maranhão, 2024.

Orientador: Prof. Me. Gustavo Luís de Moura Chagas .

VICTOR EMMANUEL ESPÍNDOLA LEMOS

**A REFORMA TRIBUTÁRIA DA EC 132/23 E SEUS IMPACTOS NO FEDERALISMO
FISCAL: ANÁLISE DA COMPATIBILIDADE DA UNIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA COM A
CLÁUSULA PÉTREA DO PACTO FEDERATIVO**

Trabalho apresentado como requisito para a
Conclusão do Curso de Direito Bacharelado
do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da
Universidade Estadual do Maranhão –
UEMA.

Aprovado em: 23 / 08 / 2024

COMISSÃO EXAMINADORA

Documento assinado digitalmente
 **GUSTAVO LUIS DE MOURA CHAGAS**
Data: 28/08/2024 11:16:48-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Me. Gustavo Luis de Moura Chagas (Orientador)

Universidade Estadual do Maranhão – UEMA

Documento assinado digitalmente
 **JAQUELINE ALVES DA SILVA DEMETRIO**
Data: 30/08/2024 15:10:05-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof.^a Dra. Jaqueline Alves da Silva Demétrio

Universidade Estadual do Maranhão - UEMA

Documento assinado digitalmente
 **ADRIANA MENDONÇA DA SILVA**
Data: 30/08/2024 15:32:36-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof.^a Ma. Adriana Mendonça da Silva

Universidade Estadual do Maranhão - UEMA

Dedico este Trabalho de Conclusão de Curso aos meus queridos pais, que sempre acreditaram em mim e me proporcionaram todo o apoio necessário ao longo dessa jornada acadêmica e, especialmente, a todos os cidadãos brasileiros que, assim como eu, desejam um país mais justo e eficiente, onde a reforma tributária possa realmente contribuir para o desenvolvimento e bem-estar de todos.

AGRADECIMENTOS

A realização deste Trabalho de Conclusão de Curso foi possível graças ao apoio e à colaboração de muitas pessoas e instituições. Gostaria de expressar minha profunda gratidão a todos que, de alguma forma, contribuíram para a conclusão deste trabalho.

Em primeiro lugar, agradeço a Deus, pela força, saúde e sabedoria concedidas ao longo de toda a minha trajetória acadêmica.

Aos meus pais, pelo amor incondicional, pelo apoio financeiro e emocional, e por sempre acreditarem em meu potencial. Sem vocês, nada disso seria possível.

Agradeço aos meus professores e orientadores, cujos ensinamentos e orientações foram fundamentais para a construção deste TCC. Em especial, ao meu orientador Gustavo Luis de Moura Chagas, pela paciência, dedicação e valiosas contribuições durante todo o processo de pesquisa e escrita.

À minha família, amigos e namorada, pela paciência, compreensão e incentivo constante. Vocês foram meu alicerce em momentos de dificuldade e celebraram comigo cada conquista.

Aos colegas de curso, pela parceria, troca de conhecimentos e apoio mútuo. A jornada foi muito mais rica e significativa com a colaboração de vocês.

A todos, meu sincero muito obrigado.

"Reformar o sistema tributário não é apenas uma questão de economia, mas um passo essencial para a justiça social e o desenvolvimento equitativo de toda a nação."

RESUMO

O presente trabalho analisa a proposta de reforma tributária contida na Emenda Constitucional 132/2023 e sua relação com o pacto federativo brasileiro. Essa emenda sugere a implementação de um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), visando simplificar o complexo sistema tributário do Brasil. O estudo explora os princípios do pacto federativo e discute como a reforma pode ser desenhada para respeitar a autonomia e a sustentabilidade financeira dos Estados e Municípios. A metodologia utilizada combina uma abordagem qualitativa e exploratória, com pesquisa documental e revisão bibliográfica. Os resultados indicam que a emenda analisada oferece potenciais benefícios em termos de eficiência econômica e simplificação fiscal, sendo crucial a adoção de mecanismos de compensação financeira e a participação ativa dos entes federativos na elaboração e implementação da reforma. Conclui-se que a EC 132/2023 pode contribuir para um sistema tributário mais justo e eficiente, sem violar o pacto federativo brasileiro.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Pacto Federativo. Imposto sobre Valor Agregado.

ABSTRACT

This work analyzes the tax reform proposal contained in Constitutional Amendment 132/2023 and its relationship with the Brazilian federative pact. This amendment suggests the implementation of a Value Added Tax (VAT) model, aiming to simplify Brazil's complex tax system. The study explores the principles of the federative pact and discusses how the reform can be designed to respect the autonomy and financial sustainability of States and Municipalities. The methodology used combines a qualitative and exploratory approach, with documentary research and bibliographic review. The results indicate that the analyzed amendment offers potential benefits in terms of economic efficiency and fiscal simplification, with the adoption of financial compensation mechanisms and the active participation of federal entities in the preparation and implementation of the reform being crucial. It is concluded that EC 132/2023 can contribute to a fairer and more efficient tax system, without violating the Brazilian federative pact.

Keywords: Tax reform. Federative Pact. Value Added Tax.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

EC 132/23 – Emenda Constitucional 132/2023

LC – Lei Complementar

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPCA – Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

ISS – Imposto sobre Serviços

ITCD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

MERCOSUL – Mercado Comum do Sul

OECD - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

SEFAZ – Secretaria de Estado da Fazenda

TCE – Tribunal de Contas do Estado

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 – INTRODUÇÃO.....	4
2 - FEDERALISMO, COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E EQUILÍBRIO POLÍTICO.....	5
2.1. ANÁLISE SOBRE O PACTO FEDERATIVO E A DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS.....	5
2.2. PACTO FEDERATIVO E O EQUILÍBRIO ENTRE A CENTRALIZAÇÃO E A DESCENTRALIZAÇÃO POLÍTICA.....	10
3. A REFORMA TRIBUTÁRIA DA EC 132/23.....	14
3.1. O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO E SUAS CARACTERÍSTICAS.....	14
3.2. A EMENDA CONSTITUCIONAL 132/23 COMO PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DE UM IVA NO BRASIL.....	16
3.3. O COMITÊ GESTOR DO IBS E SUAS COMPETÊNCIAS.....	21
3.4. PERÍODO DE TRANSIÇÃO COMO FORMA DE DIMINUIR OS IMPACTOS POTENCIAIS NA ARRECADAÇÃO E AUTONOMIA DOS ENTES.....	24
4. DOS POSICIONAMENTOS FAVORÁVEIS E CONTRÁRIOS À VIOLAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO PELA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	28
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	34
REFERÊNCIAS.....	37

1. INTRODUÇÃO

Atualmente a competência tributária sobre o consumo é dividida entre os entes da federação. Tal divisão constitucional, apesar de trazer maior autonomia legislativa e financeira aos estados e municípios, também traz consigo inúmeras disputas de competência sobre determinados bens e serviços, o que leva a uma excessiva litigiosidade judicial, comprometendo recursos humanos e financeiros do Estado e dos contribuintes, além de guerras fiscais pela disputa de alocação de empresas entre os Estados, o que por si só já prejudica o pacto federativo.

A EC 132/23 dispõe sobre a Reforma Tributária e busca a substituição do ICMS e do ISS pela adoção de um IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), o qual será gerido pelos Estados, Distrito Federal e Municípios por meio do Comitê Gestor do IBS, que ficará responsável, dentre outras atribuições, pela sua fiscalização e repartição de receitas.

Deste modo, sabendo que a Reforma Tributária abrange diversos temas, o foco da presente pesquisa será sobre o controle de competências previsto na referida EC e sua compatibilidade com a cláusula pétrea do pacto federativo previsto na Constituição Federal.

As principais motivações que levaram a escolha do tema da presente pesquisa são o fato de o sistema tributário, na concepção do autor, ser a área do direito mais importante para o desenvolvimento econômico do país. De fato, arrecadação tributária tem a finalidade de financiar as políticas públicas que efetivam os direitos da população e melhorar a infraestrutura dos órgãos e serviços públicos prestados.

Desta forma, ele deve ser aprimorado cada vez mais com o objetivo de se alcançar um sistema justo e progressivo, e em razão disso o autor envidará os esforços necessários para que a presente pesquisa possa ser uma contribuição significativa para a comunidade acadêmica e profissional interessada nas complexidades e evoluções desse ramo jurídico.

Dessa forma, o objeto de análise da presente pesquisa será buscar entender se a concentração da competência tributária sobre o consumo é hipótese de violação do pacto federativo, tendo em vista a perda de autonomia legislativa dos entes federados.

2. FEDERALISMO, COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E EQUILÍBRIO POLÍTICO

2.1. ANÁLISE SOBRE O PACTO FEDERATIVO E A DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS

Primeiramente, é necessário diferenciar os conceitos de federação, federalismo e pacto federativo.

Segundo José Afonso da Silva (2022, *apud* Pereira, 2023), a federação refere-se à estrutura política do Estado ou ao seu arranjo institucional, sendo caracterizada pela união de coletividades regionais autônomas denominadas de Estados federados, Estados-membros ou simplesmente Estados. Dessa forma, o Estado federal ou a Federação de Estados representa a multiplicidade de organizações governamentais, distribuídas regionalmente e com uma divisão regional de poderes autônomos.

José Afonso da Silva define claramente o conceito de federação, destacando sua estrutura política e institucional. A ênfase na autonomia dos Estados federados é fundamental para compreender como o poder é distribuído e exercido em uma federação, e como isso afeta a governança e a administração pública.

Em relação ao conceito de federalismo, Riker (1975, *apud* Pereira, 2023), a partir de uma perspectiva histórica, o conceitua como uma forma de organização política na qual as atividades de governo são divididas entre governos regionais e um governo central. Nessa estrutura, cada nível de governo detém algum tipo de influência ou participação na tomada de decisões finais.

Riker proporciona uma visão histórica e prática de como o poder é dividido entre diferentes níveis de governo. Isso é vital para entender as dinâmicas de poder e a interdependência entre os entes federativos na tomada de decisões políticas e administrativas.

Já para Oliveira e Bastos (2022, *apud* Pereira, 2023), mais do que uma estrutura, o federalismo é uma postura, pois representa o elemento dinâmico da federação. Essa postura consiste em uma premissa ideológica que percebe na divisão do poder político o meio de atender às necessidades locais. Portanto, se a federação é uma técnica de divisão de poder, o federalismo é a vontade política, ideológica e filosófica que molda a sociedade a partir das relações entre os entes.

Desse modo, amplia-se a compreensão do federalismo, apresentando-o não apenas como uma estrutura estática, mas como uma postura ideológica e dinâmica. A distinção entre federação como técnica de divisão de poder e federalismo como

vontade política e ideológica é essencial para captar a profundidade e a flexibilidade do sistema federativo.

Affonso (1998, *apud* Pereira, 2023) interpreta a federação como uma forma pacto no qual é enfatizado a relação entre as partes e o todo através do governo federal. Ele adapta essa noção à realidade do Brasil, associando historicamente o federalismo às flutuações entre centralização e descentralização. Essa adaptação visa distinguir a experiência brasileira da definição clássica de federação, originada nos Estados Unidos, onde as colônias independentes se uniram para formar um Estado federal. No caso brasileiro, o Governo Central surgiu antes dos entes subnacionais, resultando em uma federação que evoluiu de um Estado unitário e imperial.

Essa diferença histórica é essencial para compreender as particularidades do federalismo no Brasil. A trajetória brasileira demonstra uma evolução distinta, marcada por uma transição de um sistema centralizado para uma estrutura federativa, onde a relação entre centralização e descentralização continua sendo um tema crucial.

Com base nos principais artigos da Constituição (1988) que tratam do pacto federativo – art. 1º, 18 e 60, parágrafo 4º - é possível inferir que o federalismo é um método de organização política do Estado, composto pela união inquebrável dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, todos independentes, sendo proibida qualquer proposição que vise à sua abolição. Além disso, os arts. 34 e 35 deixam claro que a União não intervirá nos Municípios, Estados e no Distrito Federal, e que os Estados também não irão interferir em seus Municípios. A autonomia de cada ente é, portanto, um elemento vital do federalismo brasileiro.

A clareza com que a Constituição de 1988 define a autonomia dos entes federativos reflete uma tentativa de equilibrar poder e responsabilidades entre diferentes níveis de governo. Essa autonomia é vital para manter a diversidade regional e a capacidade de autogestão dos entes subnacionais, promovendo um sistema federativo mais equilibrado e eficaz.

De acordo com Luis Roberto Barroso (*apud* Levenhagen, 2019), o fenômeno federativo engloba alguns elementos cruciais: soberania; independência; centralização e descentralização; concentração e desconcentração. Em relação à independência, o autor discute que existem três conceitos que fazem parte do cerne da autonomia e se manifestam como a capacidade de auto-organização, autogoverno

e autoadministração, sendo necessária uma quantidade mínima de suficiência econômica e financeira para executar suas funções específicas.

Identificados esses aspectos, Barroso (*apud* Levenhagen, 2019) define o Federalismo como um tipo de Estado em que há uma sobreposição de duas ordens jurídicas, a federal e a federada, coordenadas por um processo de divisão de competências estabelecido pela Constituição. A dificuldade nessa definição é distinguir um Estado federal de um Estado unitário descentralizado. De qualquer forma, o publicista enfatiza que a questão da distribuição de poderes em matéria fiscal é de grande importância.

Verifica-se que Barroso enfatiza a independência e os três conceitos de autonomia (auto-organização, autogoverno e autoadministração), destacando a complexidade e a importância da suficiência econômica e financeira para a funcionalidade dos entes federativos. Essa abordagem é crucial para entender como os Estados podem operar de forma eficaz e autônoma dentro de uma federação.

Ademais, a dificuldade em distinguir um Estado federal de um Estado unitário descentralizado sublinha a complexidade do conceito. A ênfase na distribuição de poderes fiscais ressalta a relevância do tema para a autonomia financeira dos entes federativos e para o equilíbrio do pacto federativo.

Dada a diversidade de características observadas nos Estados Federados, para Misabel Derzi e Thomas Bustamante (*apud* Levenhagen, 2019), em vez de considerar o federalismo apenas como uma forma de Estado, é mais razoável considerá-lo como um princípio de organização política, abandonando a tentativa de alcançar uma definição e buscando uma concepção adequada desse princípio. Neste artigo, os renomados tributaristas exploram um pouco da disputa pela definição e redefinição do termo, citando os esforços de estudiosos do tema como William Riker, Reinhold Zipplius e Michael Bothe, e concluindo que, diante de tantas teorias diversas sobre o federalismo, há um ponto em comum que une a todos: "a integridade do território nacional, política e jurídica, e do mercado interno, com garantias do livre trânsito de bens, mercadorias, serviços e pessoas".

Desta forma, estes autores veem o federalismo como um princípio de organização política em vez de uma forma fixa de Estado. Essa visão permite uma abordagem mais flexível e adaptativa, reconhecendo a diversidade dos Estados Federados. A discussão sobre a definição e a redefinição do termo federalismo, incluindo contribuições de estudiosos renomados, enfatiza a complexidade do

conceito. A conclusão sobre a integridade do território nacional e a liberdade de trânsito reforça a importância do federalismo para a coesão e o funcionamento eficiente do Estado e do mercado interno.

A Constituição de 1988 adotou um Federalismo colaborativo, definindo claramente a prerrogativa de cada ente político de legislar sobre seus tributos, garantindo assim a independência financeira das entidades federativas através da atribuição de competências tributárias a cada nível de governo (Faria, 2011).

Em relação aos municípios, a Constituição (1988) os atribuiu da competência para a instituição do ISS, em relação aos serviços não compreendidos pelo ICMS, os quais foram definidos na LC 116/03.

Embora a Constituição de 1988 tenha garantido à União a prerrogativa de conceder incentivos fiscais sobre seus tributos, proibiu a União de conceder isenções sobre tributos que são competência dos estados. Essa medida visa garantir uma autonomia fiscal mínima para essas esferas de governo (Faria, 2011).

A análise de Faria sublinha a tentativa da Constituição de 1988 de criar um sistema federativo mais equilibrado e justo, onde a centralização excessiva é evitada, e a autonomia dos entes subnacionais é respeitada. Isso é fundamental para garantir que os entes federativos possam desempenhar suas funções de maneira eficaz e atender às demandas locais de forma mais precisa e adequada. A abordagem de Faria ressalta a importância de uma estrutura tributária bem definida e equilibrada para o sucesso do federalismo no Brasil.

Assim, Pereira (2023) argumenta que buscar um consenso em torno de uma nova tributação sobre o consumo é um desafio complexo. A proposta de equilibrar a distribuição de competências implica compartilhar competências tributárias de uma maneira que pode inovar no contexto brasileiro.

Essa perspectiva sugere uma tentativa de superar as limitações históricas e promover uma distribuição mais equitativa de responsabilidades e recursos entre os entes federativos, buscando, ao mesmo tempo, respeitar a autonomia de cada um deles. A inovação na repartição de competências pode levar a um sistema mais equilibrado e eficiente.

O federalismo fiscal, conforme descrito por Zilveti (2017, *apud* Pereira, 2023) representa a maneira como os entes governamentais se relacionam financeiramente e tributariamente, atribuindo a cada ente a competência para arrecadar determinados

tributos e compartilhando as receitas entre eles, o que inclui a responsabilidade de cada ente na alocação de recursos conforme as necessidades sociais.

A abordagem de Zilveti destaca a importância da clara definição de responsabilidades fiscais para garantir a eficiência e eficácia da arrecadação e alocação de recursos. A cooperação e competição entre os entes federativos são elementos-chave para o sucesso do federalismo fiscal.

A divisão de responsabilidades quanto ao gasto público e às competências tributárias no federalismo fiscal promove a descentralização política e econômica. Funções públicas essenciais, como estabilização, distribuição de renda e alocação de recursos para bens públicos, são vistas por Oates (1999, *apud* Pereira, 2023) como melhor realizadas por um governo central, exceto no caso de bens públicos diferenciáveis, onde a descentralização pode ser mais eficaz.

Assim, a flexibilidade do federalismo fiscal permite que ele se adapte às necessidades e condições específicas de cada país. A combinação de cooperação e competição pode levar a uma gestão mais eficiente e inovadora dos recursos públicos.

Pode-se afirmar que existem elementos essenciais para a existência da República Federativa do Brasil. Um desses elementos é a divisão de competências, pela Constituição, entre os entes federativos, visando criar esferas autônomas de poder, através da atribuição de competências privativas ou exclusivas, das quais os demais não dispõem (Follador, 2021).

Ter-Minassian (1997, *apud* Pereira, 2023) sugere que a competência federal deve abranger tributos com alta mobilidade da base de arrecadação e sensíveis ao crescimento econômico. Este seria o caso dos tributos sobre o consumo de bens e serviços. Deixar essa tributação sob controle dos entes subnacionais poderia resultar em deslocamentos dos fatores de produção entre os estados, incentivando a guerra fiscal. Esses tributos são considerados importantes instrumentos para a estabilização e unificação econômica. Distribuir essas bases de arrecadação de forma irregular entre diferentes regiões e unidades federadas pode acentuar as desigualdades sociais e regionais.

Dessa forma, a recomendação de Ter-Minassian parece ser aplicável à EC 132/23. De acordo com essa abordagem, os tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços (caracterizados por alta mobilidade da base de arrecadação) teriam a cobrança centralizada. No entanto, seria assegurada aos entes subnacionais a definição de subalíquotas, preservando assim a autonomia política deles. Além disso,

haveria uma participação direta na gestão dos recursos arrecadados, em respeito à autonomia financeira desses entes. Essas medidas visam conciliar a eficácia na arrecadação centralizada com a autonomia e participação dos entes subnacionais na gestão dos recursos tributários.

2.2. PACTO FEDERATIVO E O EQUILÍBRIO ENTRE A CENTRALIZAÇÃO E A DESCENTRALIZAÇÃO POLÍTICA

A discussão sobre o equilíbrio entre centralização e descentralização no federalismo é fundamental, especialmente ao considerar a unificação dos tributos sobre o consumo. Silva (2005, *apud* Pereira, 2023) argumenta que o melhor modelo organizacional para as funções fiscais do Estado é aquele que combina aspectos de centralização e descentralização, evitando extremos.

Assim, destaca-se a importância de um sistema equilibrado que possa aproveitar os benefícios de ambos os modelos, centralizado e descentralizado, garantindo eficiência sem comprometer a autonomia local.

Arretche (2012, *apud* Pereira, 2023) contribui para essa discussão ao afirmar que um governo central muito forte pode levar à tirania da maioria e a políticas instáveis, enquanto um poder excessivo nas mãos dos entes subnacionais pode prejudicar a governabilidade, levando ao veto da minoria e desigualdade nos serviços públicos.

A análise de Arretche sugere que tanto a centralização excessiva quanto a descentralização extrema têm desvantagens, sublinhando a necessidade de um equilíbrio cuidadoso para manter a estabilidade e equidade na governança. Essa questão se torna evidente na discussão sobre a EC 132/23, que centralizou os tributos sobre o consumo no Imposto sobre Bens e Serviços, administrado pelo Comitê Gestor composto por Estados, Distrito Federal e Municípios.

Silva (2005, *apud* Pereira, 2023), destaca que a definição da gestão federativa relacionada à divisão de competências tributárias e repartição de recursos pode resultar de imposição institucional ou de uma decisão livre entre as partes para conferir maior ou menor centralização ao sistema. O federalismo fiscal está sujeito a variações de acordo com as condições políticas, econômicas e financeiras do país. As principais características do federalismo fiscal incluem a busca pelo equilíbrio entre cooperação e competição entre os entes federativos, a preservação da autonomia dos

subnacionais e a flexibilização do modelo para viabilizar políticas públicas mais eficientes quando coordenadas centralizadamente.

A menção de que a divisão de competências tributárias e a repartição de recursos podem resultar de imposição institucional ou de decisão consensual entre os entes federativos sublinha a flexibilidade e a adaptabilidade do sistema federal. A observação de que o federalismo fiscal varia conforme as condições políticas, econômicas e financeiras do país é crucial para entender como diferentes contextos podem exigir diferentes abordagens. As características principais do federalismo fiscal, como o equilíbrio entre cooperação e competição, a preservação da autonomia dos entes subnacionais e a necessidade de flexibilização para políticas públicas mais eficientes, ressaltam a complexidade e a dinâmica do federalismo fiscal. Essas características são essenciais para promover um sistema que equilibre autonomia e coordenação, garantindo ao mesmo tempo a eficácia das políticas públicas.

Segundo Silveira (2022, *apud* Pereira, 2023), o federalismo brasileiro é marcado por oscilações entre centralização e descentralização. Houve períodos de forte concentração de poder no governo central e outros em que os governos subnacionais tiveram mais autonomia. Essa flexibilidade permite combinar centralização e descentralização, além de cooperação e competição entre os entes federativos.

Desse modo, a história do federalismo brasileiro mostra que a alternância entre centralização e descentralização é uma característica inerente do sistema, permitindo ajustes conforme as necessidades e contextos específicos do país.

Silveira (2022, *apud* Pereira, 2023) observa que a escolha pelo federalismo no Brasil se deve ao seu extenso território, sendo um modelo eficaz para atender às necessidades locais, especialmente dos municípios. Entretanto, há um controle significativo do governo central, que coordena políticas públicas e as repassa aos entes subnacionais através de legislação federal, como no caso da legislação tributária sobre consumo de bens e serviços.

A centralização das políticas públicas pelo governo federal, apesar de garantir uniformidade, pode limitar a flexibilidade e a capacidade de adaptação dos entes subnacionais às suas realidades específicas.

As ponderações de Kelsen (1998, *apud* Pereira, 2023) oferecem uma visão interessante sobre a centralização e descentralização no contexto federativo. Ele destaca que a forma federativa de Estado representa o ápice do ideal de

descentralização, mas ressalta que o grau de centralização ou descentralização varia de acordo com a importância da matéria em questão.

A observação de que o federalismo representa o ápice do ideal de descentralização enfatiza a importância da autonomia regional dentro de um sistema federativo. No entanto, Kelsen também aponta que o grau de centralização ou descentralização pode variar conforme a relevância da matéria tratada, indicando que algumas questões podem necessitar de uma abordagem mais centralizada para garantir eficácia e coesão nacional. Essa perspectiva é crucial para entender como o federalismo pode ser adaptado para equilibrar a autonomia regional com a necessidade de coordenação central, dependendo das circunstâncias e da importância dos assuntos em questão.

Para Pereira (2023), a linha entre centralização e descentralização é crucial no contexto da reforma tributária brasileira. Embora a unificação dos tributos sobre o consumo indique uma tendência à centralização, isso não compromete o pacto federativo, desde que assuntos de interesse nacional sejam tratados de maneira centralizada.

A reforma tributária precisa, assim, encontrar um equilíbrio onde a centralização traga eficiência sem sacrificar a autonomia dos entes federativos, mantendo a essência do pacto federativo.

Siqueira (2015, *apud* Pereira, 2023) vê a centralização como positiva, destacando sua capacidade de promover eficiência e evitar a "guerra fiscal". Por outro lado, Silva (2020, *apud* Pereira, 2023) defende uma revisão da concentração de competências na União para evitar crises no federalismo.

As opiniões divergentes sobre centralização refletem a complexidade do tema e a necessidade de um debate contínuo para ajustar o modelo federalista às realidades econômicas e sociais do Brasil.

Arretche (2012, *apud* Pereira, 2023) sugere um meio-termo, reconhecendo que o sistema federativo brasileiro é centralizado, mas possui mecanismos para limitar o poder central, permitindo que Estados e Municípios desempenhem papéis importantes na formulação de políticas públicas.

Essas perspectivas oferecem um panorama complexo e multifacetado sobre a centralização e descentralização no federalismo brasileiro, especialmente no contexto da recém aprovada EC 132/23. Encontrar um equilíbrio que promova eficiência sem sacrificar a autonomia dos entes é um desafio crucial nesse processo de inovação do

modelo tributário, assegurando que ambos possam coexistir de forma a promover o bem-estar nacional e a autonomia local.

3. A REFORMA TRIBUTÁRIA DA EC 132/23

3.1. O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO E SUAS CARACTERÍSTICAS

A Emenda Constitucional 132/23 trouxe uma inovação significativa ao introduzir um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), na forma de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (*apud* Araújo, 2023), a tributação do consumo com base no valor adicionado - onde o imposto é aplicado apenas sobre o valor acrescentado em cada etapa da cadeia produtiva, evitando a cumulatividade - é amplamente adotada em 170 países. Exemplos notáveis incluem o próprio IVA e o IBS.

A implementação do IVA no Brasil alinha o país com uma prática globalmente reconhecida por sua eficiência na tributação, demonstrando uma modernização do sistema tributário nacional que visa maior equidade e eficiência na arrecadação.

Araújo (2023) argumenta que a tributação baseada no valor acrescentado possui diversas vantagens, como o método de arrecadação em etapas. Este método permite que o contribuinte de uma fase controle o imposto destacado na fase anterior para poder se creditar do valor já pago, facilitando o trabalho das autoridades fiscais.

Este sistema de tributação proporciona maior transparência e segurança para a arrecadação fiscal, além de reduzir a sonegação e aumentar a confiabilidade do sistema tributário.

Assunção (2015) explica que esse é um tributo plurifásico, sendo cobrado em todas as etapas do ciclo econômico. Devido a essa característica, o imposto não é cumulativo, pois o pagamento é distribuído entre os participantes da cadeia produtiva, utilizando o método de crédito do imposto.

A não cumulatividade do IVA é uma vantagem clara, pois evita a incidência repetida do imposto sobre o mesmo produto, resultando em uma carga tributária mais justa e transparente para os consumidores finais.

A OECD observa (*apud* Araújo, 2023) que atualmente, o único país economicamente relevante que não utiliza tributação do consumo com base no valor acrescentado é os Estados Unidos, que optaram por tributação sobre as vendas no varejo em nível estadual e local.

A exceção dos Estados Unidos ao não adotar o IVA destaca a diversidade de sistemas tributários globalmente, mas também sublinha a eficiência do IVA na maioria

dos contextos econômicos, justificando a escolha do Brasil pela modernização do seu sistema tributário através da EC 132/23.

Relata Assunção (2015) que, com o avanço industrial, a produção tornou-se mais complexa, e o produto final passou a ser composto por partes produzidas em diferentes unidades fabris. A cumulatividade resultante da cobrança de impostos em cada unidade fabril, sem a compensação do imposto pago na etapa anterior, fazia com que cada componente, com seu imposto embutido, fosse somado ao produto final e novamente tributado, gerando distorções nos preços prejudiciais à economia.

Para contornar essa dificuldade, esse autor explica que as unidades fabris começaram a se integrar umas às outras para evitar o efeito cascata dessa forma de tributação, configurando o que se conhece como verticalização da produção. As empresas passaram a fabricar internamente tudo o que fosse possível da cadeia produtiva relacionada ao seu produto final, evitando a sobretaxação de impostos e atendendo a outras necessidades, como o controle sobre tecnologias de processo, produtos e negócios. Esse movimento resultou na concentração de indústrias e demonstrou que a não cumulatividade, um dos princípios fundamentais do IVA, é essencial para o adequado funcionamento de economias modernas e complexas.

A expansão do IVA em muitos países pode ser explicada, segundo Sastre (2010, *apud* Assunção, 2015), pelas características específicas desse imposto. O IVA promove uma tributação mais justa sobre o consumo, impactando de maneira equitativa as escolhas de produtores e consumidores. Além disso, ao incidir diretamente sobre o consumo, reduz as distorções fiscais internacionais de produtos, oferece uma proteção mais eficaz contra a evasão fiscal e aumenta a arrecadação fiscal proveniente do consumo.

A adoção generalizada do IVA é justificada por suas vantagens, que incluem maior equidade na tributação, eficácia na redução da evasão fiscal e aumento da receita, o que demonstra a eficiência desse sistema tributário.

Assunção (2015) explica que o imposto sobre o valor agregado (IVA) pode ser cobrado de três maneiras diferentes. A primeira é a cobrança monofásica em um único estágio, aplicada na etapa final de comercialização. Essa abordagem é similar ao imposto sobre vendas a varejo nos Estados Unidos, onde a tributação ocorre apenas no momento do consumo, aliviando o processo produtivo. Nos Estados Unidos, o imposto de renda é a principal fonte de receita, com o imposto sobre consumo sendo

secundário. Ao contrário da União Europeia e dos países do MERCOSUL, o imposto sobre vendas a varejo nos EUA não é considerado uma forma de IVA.

Conforme esse autor, a segunda modalidade de cobrança do IVA também é monofásica, mas ocorre na etapa inicial de comercialização, com a aplicação de uma margem de valor agregado, representando o lucro presumido nas etapas seguintes. No Brasil, essa modalidade é conhecida como substituição tributária e é utilizada em setores com poucos fabricantes ou distribuidores e uma vasta rede de varejo. Este método visa evitar a sonegação e facilitar a arrecadação. Caso o preço final do produto seja inferior ao estimado inicialmente, o contribuinte pode solicitar a restituição do imposto pago a mais.

Já a terceira forma de cobrança do IVA, segundo o mesmo autor, é plurifásica, abrangendo diversos estágios desde a produção até a comercialização. Nessa modalidade, é permitido deduzir o imposto pago na etapa anterior do imposto da etapa seguinte, fazendo com que o consumidor final efetivamente pague o imposto.

Independentemente da modalidade escolhida, Assunção (2015) ressalta que todas evitam o efeito cascata. A modalidade de substituição tributária destaca-se pela possibilidade de devolução do imposto pago a mais, caso o preço final do produto seja inferior ao estimado, ou perda de arrecadação se o preço final superar a estimativa inicial.

As diferentes modalidades de cobrança do IVA mostram a flexibilidade e adaptabilidade desse sistema tributário. Cada modalidade apresenta suas próprias vantagens e desafios, mas todas compartilham o objetivo comum de evitar a cumulatividade e promover uma tributação justa e eficiente. A escolha da modalidade adequada pode ter um impacto significativo na eficácia da arrecadação e na equidade do sistema tributário.

3.2. A EMENDA CONSTITUCIONAL 132/23 COMO PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DE UM IVA NO BRASIL

Explicado em linhas gerais a nova modalidade do imposto sobre consumo, se falará sobre como se dará este imposto segundo a EC 132/23. De antemão, esta reforma trouxe o IVA no formato dual, por meio da qual a tributação sobre o consumo ficou repartida entre a União, detendo competência sobre a Contribuição sobre Bens

e Serviços, e os demais entes, detendo a competência sobre o Imposto sobre Bens e Serviços.

O presente tópico focará apenas no IBS, tendo em vista não somente que as contribuições sempre foram de competência da União, bem como que o objetivo principal do trabalho é verificar se sua criação, com a consequente extinção dos impostos de sua competência (ICMS e ISS) prejudicarão o pacto federativo.

Feitas tais ponderações, verificar-se-á como esta emenda inovou os impostos sobre o consumo brasileiros. Seus principais pontos relacionados ao IBS e sua gestão estão previstos nos seguintes incisos (2023):

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

IV – terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;

V – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;

VI - a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;

VIII - será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição;

X - não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

XII - resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo;

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

II - o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que:

IV - os critérios para a definição do destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente ou destinatário do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação;

§ 9º Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do imposto:

I - deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas, nos termos de lei complementar;

A partir deles, podemos perceber que o IBS, substituto do ICMS e ISS será criado através de lei complementar de iniciativa ampla, competindo não somente ao Presidente da República, mas também a qualquer dos membros da Câmara dos Deputados e do Senado Federal (pois a legislação é unificada). Ademais, cada ente federativo fixará sua alíquota própria, que será a mesma para todas as operações com bens ou serviços.

Observa-se que cada Estado e Município poderá ter sua própria alíquota, mas uma alíquota de referência fixada pelo Senado Federal será o patamar mínimo para viabilizar a transição de rateio da arrecadação até 2077. Até essa data, nenhum ente federativo poderá fixar alíquota própria em substituição se for menor que a de referência. Além disso, qualquer mudança na legislação que impacte a arrecadação do IBS deverá ser compensada pela elevação ou redução da alíquota de referência pelo Senado Federal, a fim de preservar a arrecadação dos entes federativos.

Verifica-se também que serão somadas as alíquotas do estado de destino e do município de destino. Sobre a definição do destino, a lei complementar definirá o os critérios para caracterizar qual será o local de destino, o qual poderá ser, inclusive, o local da entrega, o do domicílio ou da localização do adquirente do bem ou serviço.

Uma observação crítica que se faz é que se buscou implantar a não cumulatividade plena (onde qualquer valor cobrado anteriormente pode ser abatido), mas o dispositivo traz “excetuada exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos da lei complementar, e as hipóteses previstas nesta Constituição”. A regulação dessas exceções via lei complementar poderá gerar insegurança jurídica e, conseqüentemente, aumentar a litigiosidade, especialmente relacionadas a um termo tão subjetivo quanto uso ou consumo pessoal.

Esta emenda trouxe também a modalidade do “split payment”, na medida que lei complementar poderá estabelecer regime de compensação com hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação.

Aprofundando o assunto, Teixeira (2022) explica que o Split Payment é um procedimento no qual, durante o pagamento pela aquisição de um bem ou serviço, o montante correspondente ao tributo é direcionado exclusivamente para quitar a obrigação tributária, sem ser repassado ao fornecedor do bem ou serviço (contribuinte) responsável pelo evento gerador. Nesse contexto, o vendedor recebe

do cliente o valor líquido, enquanto o montante do tributo não é efetivamente transacionado através da conta do contribuinte.

A unificação dos impostos sobre o consumo destes entes tem como principal objetivo acabar com a guerra fiscal e dar mais transparência aos tributos quitados. Segundo Smargiass et al. (2019), no atual sistema tributário de impostos indiretos no Brasil, são observadas diversas formas de discriminação. Muitos estados oferecem incentivos fiscais, que vão desde o adiamento do imposto até a sua redução, com o objetivo de atrair contribuintes para sua região. Além disso, mercadorias ou serviços são tributados de maneira diferente dentro da mesma região, caracterizando o fenômeno conhecido como "Guerra Fiscal".

Como pode-se observar na EC 132/23 implementada, encontrou-se uma forma de eliminar tais privilégios através da instituição do IBS, estabelecendo um padrão que não prejudique estados, empresas ou consumidores. Dessa forma, ao longo de toda a extensa base, não haveria discriminação em transações ou serviços específicos.

É possível visualizar também que tais incentivos ainda serão permitidos, mas relacionados a alguns serviços ou bens essenciais, como saúde, educação, saneamento básico, moradia, entre outros de vital importância, como podemos visualizar nos seguintes artigos da emenda (2023):

Art. 8º Fica criada a Cesta Básica Nacional de Alimentos, que considerará a diversidade regional e cultural da alimentação do País e garantirá a alimentação saudável e nutricionalmente adequada, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da Constituição Federal.
Parágrafo único. Lei complementar definirá os produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica Nacional de Alimentos, sobre os quais as alíquotas dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal serão reduzidas a zero.

Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

§ 1º A lei complementar definirá as operações beneficiadas com redução de 60% (sessenta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o caput entre as relativas aos seguintes bens e serviços:

- I - serviços de educação;
- II - serviços de saúde;
- III - dispositivos médicos;
- IV - dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência;
- V - medicamentos;
- VI - produtos de cuidados básicos à saúde menstrual;
- VII - serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano;

- VIII - alimentos destinados ao consumo humano;
- IX - produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda;
- X - produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura;
- XI - insumos agropecuários e aquícolas;
- XII - produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional;
- XIII - bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética.
- § 2º É vedada a fixação de percentual de redução distinto do previsto no § 1º em relação às hipóteses nele previstas.
- § 3º A lei complementar a que se refere o caput preverá hipóteses de:
- I - isenção, em relação aos serviços de que trata o § 1º, VII;
- II - redução em 100% (cem por cento) das alíquotas dos tributos referidos no caput para:
- a) bens de que trata o § 1º, III a VI;
 - b) produtos hortícolas, frutas e ovos;
 - c) serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT) sem fins lucrativos;
 - d) automóveis de passageiros, conforme critérios e requisitos estabelecidos em lei complementar, quando adquiridos por pessoas com deficiência e pessoas com transtorno do espectro autista, diretamente ou por intermédio de seu representante legal ou por motoristas profissionais, nos termos de lei complementar, que destinem o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi);
- III - redução em 100% (cem por cento) da alíquota da contribuição de que trata o art. 195, V, da Constituição Federal, para serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa Universidade para Todos (Prouni), instituído pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005;
- IV - isenção ou redução em até 100% (cem por cento) das alíquotas dos tributos referidos no caput para atividades de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística.

Percebe-se que o fundamento desses benefícios é justamente tornar menos oneroso a tributação dos itens de consumo essenciais da população, seguindo-se o princípio da capacidade contributiva. Conforme destacado por Regina Helena Costa (1993, apud Hack, 2014), o princípio da capacidade contributiva refere-se à habilidade da pessoa designada como sujeito passivo tributário para arcar com o ônus tributário, sem comprometer a riqueza que sustenta a tributação. Em outras palavras, a capacidade contributiva representa a habilidade de alguém contribuir para os gastos públicos. Portanto, o tributo só deve incidir onde há efetiva capacidade contributiva.

Um dos critérios concernentes a tal princípio se refere à seletividade em função da essencialidade, a qual, segundo Hack (2014), destina-se a identificar quais produtos são mais vitais para a subsistência humana, exigindo que esses itens sejam isentos ou tenham alíquotas menores em comparação com produtos de luxo e supérfluos. Isso ocorre porque presume-se que os produtos mais essenciais são consumidos apenas para a subsistência básica, fazendo parte do mínimo necessário

para a sobrevivência. Portanto, ao consumir esses itens essenciais, não se demonstra capacidade contributiva.

Nesse sentido, esplêndido a inovação trazida por essa emenda, tendo em vista isentar produtos relativos à educação, saúde, alimentação, entre outros dos quais o contribuinte não tem escolha de comprar ou não, tendo em vista tratar-se de produtos absolutamente essenciais que devem ser isentos ou ter suas alíquotas significativamente reduzidas.

3.3. O COMITÊ GESTOR DO IBS E SUAS COMPETÊNCIAS

O IBS será gerido por meio do Comitê Gestor do IBS, o qual será responsável por editar e uniformizar suas normas e administrar a arrecadação e a distribuição aos Estados, Municípios e Distrito Federal, bem como coordenar a atuação integrada da fiscalização. Assim, os principais artigos desta emenda que tratam sobre isso são (2023):

Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

- I - editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;
- II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;
- III - decidir o contencioso administrativo.

§ 2º Na forma da lei complementar:

- I - os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão representados, de forma paritária, na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços;
- II - será assegurada a alternância na presidência do Comitê Gestor entre o conjunto dos Estados e o Distrito Federal e o conjunto dos Municípios e o Distrito Federal;
- III - o Comitê Gestor será financiado por percentual do produto da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo;
- IV - o controle externo do Comitê Gestor será exercido pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios;
- V - a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto 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 ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos;
- VI - as competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão exercidas, no Comitê Gestor e na representação deste, por servidores das referidas carreiras;

VII - serão estabelecidas a estrutura e a gestão do Comitê Gestor, cabendo ao regimento interno dispor sobre sua organização e funcionamento.

§ 3º A participação dos entes federativos na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços observará a seguinte composição:

I - 27 (vinte e sete) membros, representando cada Estado e o Distrito Federal;

II - 27 (vinte e sete) membros, representando o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, que serão eleitos nos seguintes termos:

a) 14 (quatorze) representantes, com base nos votos de cada Município, com valor igual para todos; e

b) 13 (treze) representantes, com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações.

§ 4º As deliberações no âmbito do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços serão consideradas aprovadas se obtiverem, cumulativamente, os votos:

I - em relação ao conjunto dos Estados e do Distrito Federal:

a) da maioria absoluta de seus representantes; e

b) de representantes dos Estados e do Distrito Federal que correspondam a mais de 50% (cinquenta por cento) da população do País; e

II - em relação ao conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, da maioria absoluta de seus representantes

§ 5º O Presidente do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços deverá ter notórios conhecimentos de administração tributária.

Este comitê terá representantes de todos os Estados e do DF, bem como outros vinte e sete membros representando o conjunto de Municípios. Os integrantes que representarão os Municípios serão escolhidos por eleição, sendo quatorze deles com base nos votos de cada município, com valor igual para todos, e outros treze com base nos votos dos municípios ponderados pelas respectivas populações. Percebe-se, portanto, que a fim de contemplar os grandes municípios, a composição do Comitê vai levar em consideração a população.

Verifica-se que a forma de deliberação no âmbito desse comitê dependerá, cumulativamente, dos votos da maioria absoluta dos representantes dos Estados e do voto de seus representantes que correspondam a mais de 50% (cinquenta por cento) da população do país, bem como da maioria absoluta dos representantes dos Municípios.

Desta forma, pode-se refletir que para atender as demandas dos governadores do Sul e do Sudeste, as decisões do comitê vão precisar ser aprovadas por representantes que correspondam a mais de 50% da população do país.

Em relação a esse critério majoritário de votação, é possível questionar-se até que ponto o novo texto constitucional se orienta pelo princípio da neutralidade, haja vista beneficiar estados com contingente populacional maior (como os sudestinos) em detrimento dos demais, especialmente no que concerne às deliberações que irão guiar

as competências administrativas relacionadas ao novo imposto sobre o consumo do país.

Percebe-se também que esse comitê será financiado por percentual do produto da arrecadação do IBS destinado a cada ente federativo e funcionará como entidade pública sob regime especial, com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. Para sua instalação, a União entrará com o custeio, a ser posteriormente ressarcido.

Ele também será responsável pela resolução de conflitos do contencioso administrativo tributário e terá iniciativa para a edição de diversas leis complementares que tratam do IBS.

No tocante à competência, o Superior Tribunal de Justiça irá julgar originariamente os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Conselho Federativo, relacionados ao IBS, conforme determina a alínea j do inciso I do art. 105 da CF (1988), *in verbis*:

Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

I processar - e julgar, originariamente:

j) os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, relacionados aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V;

O controle externo deste comitê será exercido pelos poderes legislativos dos entes federativos com o auxílio dos TCE dos Estados e do DF, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, que atuarão de forma coordenada. Veja-se que o TCU não foi incluído, para reforçar a autonomia do novo ente frente à União.

Esta emenda incluiu também a possibilidade de o Congresso Nacional convocar o presidente do Comitê Gestor e solicitar informações, como já acontece com os ministros, bem como que este presidente deverá ter notórios conhecimentos de administração tributária, e será nomeado após aprovada a indicação pela maioria absoluta do Senado Federal.

Percebe-se, portanto, que a reforma pretende, ao retirar a competência dos Estados e Municípios, implementar mecanismos que garantam sua gestão cooperativa por meio da alteração das alíquotas e repartição das receitas. Assim, é necessário verificar se essa perda de autonomia legislativa é capaz de violar o pacto federativo, o que será feito no decorrer da pesquisa.

3.4. PERÍODO DE TRANSIÇÃO COMO FORMA DE DIMINUIR OS IMPACTOS POTENCIAIS NA ARRECADAÇÃO E AUTONOMIA DOS ENTES

A EC 132/23 trouxe algumas regras de transição para a passagem do sistema tributário atual em direção ao novo: a transição completa, com substituição do ICMS e ISS pelo IBS, deve acontecer em oito anos, entre 2026 e 2032, conforme pode-se visualizar nos seguintes artigos (2023):

Art. 125. Em 2026, o imposto previsto no art. 156-A será cobrado à alíquota estadual de 0,1% (um décimo por cento), e a contribuição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal, será cobrada à alíquota de 0,9% (nove décimos por cento).

§ 3º A arrecadação do imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal decorrente do disposto no caput deste artigo não observará as vinculações, repartições e destinações previstas na Constituição Federal, devendo ser aplicada, integral e sucessivamente, para:

I - o financiamento do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos do art. 156-B, § 2º, III, da Constituição Federal;

II - compor o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal.

Art. 127. Em 2027 e 2028, o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal será cobrado à alíquota estadual de 0,05% (cinco centésimos por cento) e à alíquota municipal de 0,05% (cinco centésimos por cento).

A partir de 2026, o IBS já terá alíquota de 0,1%, a título de adaptação. O que for arrecadado nesse ano será destinado integralmente ao financiamento da estrutura do Comitê Gestor, criado para gerir o tributo, e o excedente irá para o fundo de compensação dos incentivos do ICMS. Tal alíquota continuará a ser cobrada até 2027, a partir de quando será cobrado à alíquota estadual e municipal de 0,05% (cinco centésimos por cento). Neste período, será testada a alíquota necessária para o IBS com a finalidade de manter a atual carga tributária, de forma que não impacte negativamente nas receitas dos Estados, Municípios e DF.

Assim, a transição ocorrerá pela diminuição gradativa das alíquotas do ICMS e ISS vigentes, reduzindo-se em iguais proporções os benefícios e incentivos vinculados. Assim, as alíquotas serão equivalentes às seguintes proporções das vigentes em cada ano: 90% em 2029; 80% em 2030; 70% em 2031 e 60% em 2032, conforme pode-se extrair do texto dessa emenda (2023):

Art. 128. De 2029 a 2032, as alíquotas dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas fixadas nas respectivas legislações:

I - 9/10 (nove décimos), em 2029;

II - 8/10 (oito décimos), em 2030;

III - 7/10 (sete décimos), em 2031;

IV - 6/10 (seis décimos), em 2032.

§ 1º Os benefícios ou os incentivos fiscais ou financeiros relativos aos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal não alcançados pelo disposto no caput deste artigo serão reduzidos na mesma proporção.

§ 2º Os benefícios e incentivos fiscais ou financeiros referidos no art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, serão reduzidos na forma deste artigo, não se aplicando a redução prevista no § 2º-A do art. 3º da referida Lei Complementar.

§ 3º Ficam mantidos em sua integralidade, até 31 de dezembro de 2032, os percentuais utilizados para calcular os benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros já reduzidos por força da redução das alíquotas, em decorrência do disposto no caput.

Também se verifica no artigo seguinte que, a partir de 2033, o ICMS e o ISS serão extintos. De igual forma, para o período de 2029 a 2033, o Senado Federal estipulará as alíquotas de referência do IBS a fim de compor a carga tributária diminuída dos impostos atuais. É importante destacar que nenhum dos impostos fará parte da base de cálculo de outro.

Em relação à transição da cobrança do imposto de origem para o destino, será escalonada ao longo de 50 anos, entre 2029 e 2077. Para ajustar a arrecadação à nova regra de cobrança do tributo a favor do ente de destino da mercadoria ou serviço, a PEC cria uma transição de 50 anos (2029 a 2077), a fim de distribuir a arrecadação total entre os entes federados segundo a receita média do ICMS, dos benefícios fiscais desse imposto e do ISS apuradas entre 2024 e 2028.

Nota-se que as alíquotas de referência serão fixadas no ano anterior ao de sua vigência, não se aplicando o princípio da noventena, com base em cálculo realizado pelo TCU, conforme parágrafo 1º do art. 130 desta emenda. Segundo o próximo parágrafo, na fixação das alíquotas de referência deverão ser considerados os efeitos dos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação sobre a arrecadação. Por fim, na forma definida em lei complementar, as alíquotas de referência serão revisadas anualmente, durante os períodos de transição, visando à manutenção da carga tributária.

No que se refere à distribuição do produto da arrecadação de Estados, DF e Municípios com o IBS, verifica-se que será retido desse produto segundo os seguintes percentuais:

Art. 131. De 2029 a 2077, o produto da arrecadação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios com o imposto de que trata o art. 156-A da Constituição Federal será distribuído a esses entes federativos conforme o disposto neste artigo.

§ 1º Serão retidos do produto da arrecadação do imposto de cada Estado, do Distrito Federal e de cada Município apurada com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 130 deste Ato das Disposições Constitucionais

Transitórias, nos termos dos arts. 149-C e 156-A, § 4º, II, e § 5º, I e IV, antes da aplicação do disposto no art. 158, IV, "b", todos da Constituição Federal:
I - de 2029 a 2032, 80% (oitenta por cento);
II - em 2033, 90% (noventa por cento);
III - de 2034 a 2077, percentual correspondente ao aplicado em 2033, reduzido à razão de 1/45 (um quarenta e cinco avos) por ano.

Além disso, na forma estabelecida em lei complementar, o montante retido será distribuído entre os entes subnacionais proporcionalmente à receita média de cada ente federativo, conforme parágrafo 2º desse artigo. Já o parágrafo 4º informa que a parcela não retida será distribuída de acordo com os critérios da lei complementar para o IBS, nela computada a variação de alíquota fixada pelo ente em relação à de preferência. Por fim, segundo o parágrafo 6º, durante o período até 2077, é vedado aos entes subnacionais fixar alíquotas próprias inferiores às necessárias para garantir as retenções.

Segundo o artigo 132 desta emenda, do IBS apurado com base nas alíquotas de referência, deduzida a retenção, será retido montante correspondente a 5% para distribuição aos entes com as menores razões entre o valor apurado com base nas alíquotas de referência e a respectiva receita média, limitada a 3 vezes a média nacional por habitante da respectiva esfera federativa. Além disso, lei complementar estabelecerá os critérios para a redução gradativa, entre 2078 e 2097, do percentual que trata este artigo, até sua extinção.

De tudo quanto foi exposto, percebe-se que há três prazos estabelecidos nas regras de transição: um para os contribuintes, com duração de sete anos (2026 a 2033), durante o qual o IBS será implementado gradualmente, e os tributos substituídos serão reduzidos até a total extinção; outro para a partilha federativa, que durará cinquenta anos, de forma a garantir aos entes, inicialmente, uma participação no montante total arrecadado similar à atual e também, de forma gradual, sua transição para a repartição baseada exclusivamente no princípio do destino; e o terceiro para a extinção do IPI, que deverá ocorrer em 2033.

Para suavizar ainda mais a transição, previu-se a retenção de parcela equivalente a 5% da receita do IBS para redistribuição entre os entes que tiverem tido a maior queda de receita, excetuados aqueles que tiverem receita per capita superior a três vezes a média nacional da respectiva esfera da federação.

Essa emenda também criou dois fundos: um para pagar até 2032 pelas isenções fiscais do ICMS concedidas no âmbito da chamada guerra fiscal entre os estados; e outro para reduzir desigualdades regionais.

O primeiro se trata do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, cujos recursos, sempre priorizando projetos ambientalmente sustentáveis, poderão ser utilizados para:

Art. 159-A. Fica instituído o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, nos termos do art. 3º, III, 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.

Os recursos serão entregues aos Estados e ao DF, que terão autonomia em relação a sua aplicação, desde que respeitado o disposto neste artigo. Eles corresponderão aos seguintes valores, atualizados, de 2023 até o ano anterior ao da entrega, pela variação acumulada do IPCA ou de outro índice que vier a substituí-lo: 8 bilhões de reais em 2029, valor que será aumentado de oito em oito bilhões até 2033, ano em que o aumento será de dois bilhões anuais até 2043, quando estabilizará em 60 bilhões ao ano a partir de então. Por fim, esses recursos serão distribuídos com base no Fundo de Participação dos Estados (70%) e na sua população (30%).

O segundo se trata do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais do ICMS, o qual visa compensar, até 31 de dezembro de 2032, pessoas jurídicas beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos por prazo certo e sob condição, em razão da substituição pelo IBS. Ele receberá recursos federais de cerca de R\$ 160 bilhões ao longo de oito anos. A União deverá complementar os recursos em caso de insuficiência para essa compensação.

4. DOS POSICIONAMENTOS FAVORÁVEIS E CONTRÁRIOS À VIOLAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO PELA REFORMA TRIBUTÁRIA

O federalismo no Brasil se fundamenta na divisão de poderes e na autonomia dos estados, o que pressupõe a capacidade de autoadministração e autossuficiência financeira. Segundo Nüske (2019), a capacidade de gerar receitas próprias é crucial para a autonomia dos entes federados, pois sem equilíbrio entre obrigações e receitas, a administração pública não conseguirá atender às necessidades da população, resultando em dependência financeira e política. A proposta de reforma tributária, que busca substituir impostos como ICMS e ISS pelo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), é vista como uma ameaça à autonomia tributária dos estados e municípios. Isso porque a centralização da arrecadação e a unificação dos tributos retirariam dos entes federados a competência para instituir, cobrar e ajustar impostos conforme suas necessidades específicas, comprometendo sua capacidade de gestão e autossuficiência financeira.

Nüske (2019) também destaca que a arrecadação centralizada poderia sujeitar os estados a práticas impostas pela União, violando a autonomia estadual e o pacto federativo. Incentivos fiscais, utilizados historicamente para atrair investimentos, poderiam ser afetados pela reforma, com a criação de um Fundo de Compensação de Incentivos Fiscais para suprir as isenções concedidas pelos estados. Além disso, a abordagem detalhada da questão tributária na Constituição pode resultar em judicialização de conflitos entre os entes federados, exacerbando disputas horizontais sobre a divisão de receitas e competências.

Assim, esse autor apresenta uma visão crítica sobre a proposta de reforma tributária, enfatizando a importância da autonomia financeira dos estados e municípios para o funcionamento efetivo do federalismo brasileiro. A centralização da arrecadação proposta pelo IBS poderia minar a capacidade de autoadministração dos entes federados, submetendo-os às políticas fiscais impostas pela União. Além disso, a possibilidade de judicialização de conflitos tributários entre os estados e a União pode gerar um ambiente de incerteza e disputas prolongadas, complicando ainda mais a governança fiscal.

A título exemplificativo, no Relatório da Administração Fazendária da SEFAZ-MA (2022) é possível verificar que O ICMS é a principal receita própria do Estado, responsável por quase 90% da receita da competência estadual. As outras receitas

adquiridas com o IPVA e o ITCD somam apenas 5% da receita própria do Estado. Os 5% faltantes são arrecadados com as taxas de fiscalização e poder de polícia, somados à receita não tributária.

Em relação aos municípios, Bremaeker (2017, apud Hassan, 2021) traz dados que demonstram que o ISS responde por mais de 50% do total da arrecadação tributária municipal, desempenhando um papel crucial na preservação da autonomia dessa entidade federativa. No entanto, essa autonomia enfrenta ameaças devido à proposta de reforma tributária, que busca implementar o ultrapassado IVA (Imposto sobre Valor Agregado) ou IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), ambos fundamentados na mesma ideia.

Os exemplos do Maranhão e dos municípios citados por Bremaeker reforçam a importância dos impostos como ICMS e ISS para a sustentabilidade financeira dos entes federados. No caso do Maranhão, a dependência quase exclusiva do ICMS para a receita própria do estado sublinha o risco que a centralização da arrecadação representa. Similarmente, para muitos municípios, o ISS é uma fonte crucial de receita. A substituição destes impostos pelo IBS poderia comprometer a autonomia fiscal local, tornando os entes federados mais dependentes das transferências federais e menos capazes de atender às suas necessidades específicas de forma independente.

Com efeito, a abordagem detalhada da questão tributária na Constituição é um elemento crucial, na opinião de José Roberto Afonso, que pode resultar em uma extensa judicialização de questões menores no campo tributário. Nesse contexto, parece que as disputas judiciais passarão de debates verticalizados (fisco x contribuintes) na área tributária para conflitos horizontais (ente federado x ente federado), com ênfase na dimensão federativa da divisão de despesas e na participação nas instâncias decisórias (Mendes; Cavalcante, 2023).

Um ponto importante a ser destacado refere-se à menção de "arrecadação centralizada" do imposto, bem como à "distribuição de receitas". Esses termos, juntamente com o fato de a competência legislativa para o tributo estar no âmbito federal, ou seja, sujeita ao processo legislativo do Congresso Nacional e não das respectivas assembleias legislativas dos Estados, indicam uma certa supremacia da União em relação ao tributo (Mendes; Cavalcante, 2023).

A opinião dos três autores citados aponta para a judicialização como uma consequência provável da reforma tributária, com um deslocamento das disputas para conflitos entre os próprios entes federados. A centralização da arrecadação e a

distribuição de receitas sob controle legislativo federal reforçam a supremacia da União, ameaçando a autonomia dos estados e municípios. Esta mudança na dinâmica de poder pode exacerbar as tensões federativas, comprometendo o equilíbrio de poder e a capacidade dos estados de autogerir suas finanças e políticas fiscais.

Para Hassan (2021), ao se instituir o IVA ou IBS e excluir o ISS das receitas municipais, ocorre uma diminuição na autonomia de tributação, conforme estabelecido pelo art. 156, inciso III, da Constituição Federal. Consequentemente, isso viola a cláusula pétrea disposta em seu art. 60, § 4º, inciso I.

Além disso, segundo Marcos Cintra (2017, apud Hassan, 2021), a ideia de que países "relevantes" adotam o IVA, e o Brasil deve seguir o mesmo caminho, precisa ser confrontada com os fatos observados nas duas maiores economias do planeta. Nos Estados Unidos, esse imposto não existe; eles nunca se aventuraram nesse formato tributário.

Ainda segundo Cintra (2017, apud Hassan, 2021), o mesmo ocorre na Europa, onde o IVA se tornou um problema devido à sua característica marcante de burocracia, que abre brechas para fraudes de diversas naturezas. No final de setembro deste ano, a Comissão Europeia divulgou um comunicado à imprensa afirmando que o IVA resultou em perdas de 152 bilhões de euros para os países-membros daquela comunidade em 2015. A cultura nacional e a estrutura econômica do Brasil impõem um modelo tributário próprio. Insistir no IVA pode resultar no retorno do tema da reforma tributária à agenda do país em um futuro não muito distante.

Hassan e Marcos Cintra criticam a implementação do IVA ou IBS, destacando a violação da autonomia tributária dos municípios conforme a Constituição Federal e a inadequação do IVA ao contexto brasileiro. A referência aos Estados Unidos, que não adotaram o IVA, sugere que a centralização fiscal pode não ser um modelo universalmente aplicável, especialmente em um país com as complexidades federativas do Brasil. Essas críticas enfatizam a necessidade de considerar as especificidades locais e históricas antes de adotar um sistema tributário centralizado.

Ademais, a experiência europeia com o IVA, conforme destacado por Cintra, aponta para problemas significativos de burocracia e fraude, sugerindo que o modelo pode não ser adequado para o Brasil. A perda de 152 bilhões de euros pelos países-membros da UE ilustra os riscos associados a um sistema tributário complexo e centralizado. O argumento de que a reforma tributária comprometeria a autonomia financeira e legislativa dos estados e municípios é fortalecido por esses exemplos,

ressaltando a necessidade de um modelo que preserve a independência e a capacidade de gestão local dos entes federados.

Da análise do exposto, verifica-se um argumento vigoroso de que a reforma, ao centralizar a arrecadação e o controle tributário, violaria o pacto federativo ao retirar dos estados e municípios sua autonomia financeira e legislativa. Deste modo, afirma-se que a criação de um imposto único nacional como o IBS limitaria a capacidade dos entes federados de instituir e arrecadar impostos, comprometendo sua independência política e sua capacidade de atender às necessidades locais.

Por outro lado, os defensores da reforma tributária, como Levenhagen (2019), argumentam que a reestruturação das competências tributárias não prejudica o federalismo. Eles sustentam que a capacidade de autofinanciamento não é idêntica à autodeterminação e que a arrecadação centralizada do IBS, com a distribuição de recursos baseada nas alíquotas de cada ente federado, não comprometeria a autonomia financeira dos estados e municípios. Segundo Levenhagen, a unificação dos tributos não afetaria significativamente o montante arrecadado pelos entes federados, desde que a distribuição dos recursos fosse justa e suficiente para atender às suas necessidades.

Levenhagen (2019) também argumenta que a autonomia legislativa fiscal não é uma característica inseparável do federalismo. A realocação das competências tributárias pode ser compatível com o modelo federativo, especialmente se houver mecanismos eficazes de partilha de renda e cooperação financeira.

Assim, este autor argumenta que a reestruturação das competências tributárias pode ser compatível com o federalismo. Ele acredita que a arrecadação centralizada e a distribuição justa dos recursos do IBS não comprometeriam a autonomia financeira dos estados e municípios. Além disso, a autonomia legislativa fiscal não é vista como essencial para o federalismo, e a realocação das competências pode ser viável se houver mecanismos eficazes de partilha de renda e cooperação financeira.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior (*apud* Levenhagen, 2019) observa que no Brasil, o modelo de federalismo é o cooperativo, notado principalmente na distribuição de receitas, através da congruência de objetivos e na eficaz partilha de recursos, refletindo a cooperação financeira por meio de regulamentos capazes de guiar a interação resultante do exercício da competência tributária de uma entidade em relação à outra, com base em três modalidades básicas: a participação em impostos

com receita partilhada de acordo com a capacidade da entidade beneficiada e a participação em fundos.

Verifica-se que o autor destaca a cooperatividade do federalismo brasileiro, focado na distribuição de receitas e na cooperação financeira entre os entes federados. Isso inclui a participação em impostos e fundos partilhados, além de mecanismos legais e administrativos para financiar órgãos, serviços e políticas públicas. Essa cooperação é essencial para o funcionamento eficaz do federalismo no Brasil, permitindo uma distribuição equitativa de recursos para atender às necessidades públicas.

Em apoio a essa visão, Misabel Derzi (*apud* Levenhagen, 2019) afirma que o federalismo financeiro nacional tem como objetivo fornecer aos entes estatais receita suficiente para sustentar os serviços e finalidades públicas que lhes são atribuídos. Portanto, não se pode afirmar que a concentração de competências tributárias prejudica o pacto federativo sem antes considerar se a distribuição das receitas arrecadadas pelo IBS afetará as receitas dos entes federados.

Essa autora sustenta que o federalismo financeiro visa garantir receitas suficientes aos entes estatais para sustentar serviços públicos, sugerindo que a concentração de competências tributárias não prejudica o pacto federativo se a distribuição das receitas do IBS for adequada.

Apesar do fortalecimento do governo central no aspecto legislativo, Baracho (*apud* Levenhagen, 2019) observa que o sistema alemão é um modelo bem-sucedido de federalismo e autonomia local. A principal diferença apontada entre o modelo brasileiro e o alemão é a garantia da participação efetiva dos Estados no processo legislativo federal alemão e na formulação das políticas mais importantes. É notável que a principal virtude do sistema alemão é garantir a participação efetiva dos Estados no processo político, por meio dos Conselhos Federais compostos por Representantes dos Governos dos Estados. Além disso, vale ressaltar que na Alemanha, foi rejeitada a proposta de criar um Senado nos moldes dos EUA e do Brasil, com base na argumentação de que os Conselhos Federais teriam melhores condições de defender os interesses dos Estados. É possível perceber, dessa forma, uma das influências que levaram à criação do Comitê Gestor no artigo 156-B da EC 132/23.

Já esse autor compara o sistema alemão ao brasileiro, destacando a importância da participação efetiva dos estados no processo legislativo e na

formulação de políticas. A rejeição de um Senado à moda dos EUA e do Brasil na Alemanha favoreceu a criação de Conselhos Federais, o que influenciou a criação do Comitê Gestor no Brasil.

Ao analisar as questões tributárias que contribuem para a atual fragilidade do pacto federativo, é importante destacar a desvinculação das receitas da União, que permitiu o significativo aumento das receitas federais por meio da expansão das contribuições sociais, um tributo cuja arrecadação não é compartilhada com os demais entes. Além disso, outro exemplo significativo foi a criação da Lei Kandir, que isentou as exportações nacionais do ICMS, com a promessa de futuras compensações, compromisso que não foi cumprido. De acordo com Onofre Alves Batista Júnior (*apud* Levenhagen, 2019), a guerra fiscal também é um fator que contribui para a fragilidade do pacto federativo. É justamente com o propósito de combater a guerra fiscal e promover uma maior cooperação intergovernamental que parte da doutrina defende as propostas de unificação da tributação sobre o consumo.

Diante de tantos problemas, parece quase irônico afirmar que a simples ideia de criar um IVA unificado, por si só, comprometeria o pacto federativo, como se ele fosse respeitado no cenário atual. Portanto, não se trata apenas de unificar tributos, de reduzir a competência original, mas sim da ausência de participação efetiva dos entes federados, da negligência sistemática por parte da União Federal, de uma fragilização interna do pacto federativo causada pela concorrência destrutiva entre seus membros, entre outras razões (Levenhagen, 2019).

Pelo exposto, a reestruturação das competências tributárias não necessariamente irá comprometer o federalismo. A capacidade de auto financiamento não é essencial para o modelo federativo, desde que haja uma distribuição adequada de recursos entre os entes federados, permitindo que cada um cumpra suas responsabilidades constitucionais. Ademais, foi enfatizado que o modelo federativo brasileiro é cooperativo e destacou-se a importância dos mecanismos de partilha de renda para garantir a cooperação financeira entre os diferentes níveis de governo.

Considerando esses pontos, conclui-se que a implementação de um imposto único como o IBS não violaria o pacto federativo, desde que fossem mantidos mecanismos eficazes de distribuição de receitas e que os entes federados continuassem tendo recursos suficientes para cumprir suas obrigações constitucionais.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente trabalho, foi abordado o conceito e a importância do federalismo e do pacto federativo, além de discutir a estrutura estática da federação e sua dimensão dinâmica representada pelo federalismo. O federalismo é descrito como uma postura política e ideológica que influencia a divisão do poder político, enquanto o pacto federativo representa uma união inquebrável entre os entes federativos, preservando a autonomia de cada um.

Foi analisado que o federalismo fiscal representa uma estrutura dinâmica na qual os diferentes entes federativos possuem competências tributárias e são responsáveis pela arrecadação e alocação de recursos conforme as necessidades sociais. Essa divisão de atribuições promove a descentralização política e econômica, permitindo uma maior autonomia e eficiência na gestão pública.

Assim, os princípios do federalismo fiscal buscam equilibrar a cooperação e competição entre os entes federativos, preservando a autonomia dos subnacionais enquanto viabilizam políticas públicas coordenadas centralizadamente. A distribuição de competências tributárias e a repartição de receitas são essenciais para garantir a independência política dos entes federativos e para promover uma alocação eficiente dos recursos.

Em seguida, analisou-se como a centralização da competência tributária sobre o consumo levanta questões complexas e desafiadoras no contexto do pacto federativo. A introdução do IBS, como proposto pela EC 132/23, representa uma mudança significativa no sistema tributário brasileiro, buscando simplificar a tributação sobre o consumo e evitar a cumulatividade. No entanto, a divisão de competências entre a União e os demais entes federativos, com a extinção do ICMS e do ISS, gera debates sobre a autonomia financeira e legislativa dos estados e municípios.

A discussão em torno da concentração da competência tributária na União e seus possíveis impactos no federalismo fiscal destaca a importância de encontrar um equilíbrio entre a centralização e a descentralização, garantindo a eficiência do sistema tributário sem comprometer a autonomia dos entes federativos. A distribuição equitativa de responsabilidades e recursos, juntamente com a cooperação entre os entes federativos, são elementos essenciais para fortalecer o federalismo fiscal no Brasil.

Diante das análises realizadas sobre a nova emenda e suas disposições relativas ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), foi possível concluir que essa reforma representa um avanço significativo na tributação sobre o consumo no Brasil. A introdução deste imposto de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios busca modernizar e simplificar o sistema tributário, eliminando a cumulatividade e promovendo uma distribuição mais equitativa da carga tributária.

O estabelecimento de uma legislação única e uniforme em todo o território nacional, com alíquotas fixadas por cada ente federativo, permite uma maior transparência e previsibilidade no recolhimento do imposto, contribuindo para o fim da guerra fiscal entre estados e municípios. A criação de uma alíquota de referência pelo Senado Federal, com ajustes para preservar a arrecadação dos entes federativos, garante uma transição equilibrada até 2077.

Analisando as disposições relativas ao Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) conforme estabelecido na EC 132/23, foi possível concluir que este órgão desempenhará um papel crucial na gestão e administração eficaz desse novo imposto. O Comitê será responsável por editar regulamentos uniformes, interpretar e aplicar a legislação do imposto de maneira consistente em todo o país.

Além disso, o Comitê terá a importante função de arrecadar o imposto, realizar compensações e distribuir os recursos entre os Estados, Distrito Federal e Municípios. A coordenação integrada da fiscalização também será uma responsabilidade chave deste órgão, visando uma atuação conjunta e eficiente.

A composição paritária do Comitê Gestor, com representantes dos Estados, Distrito Federal e Municípios, garante uma governança compartilhada e equilibrada. A alternância na presidência entre os entes federativos e Municípios assegura uma gestão equitativa.

A participação dos entes federativos na instância máxima de deliberação do Comitê será baseada em critérios que consideram tanto o número de representantes quanto a população que representam. Isso visa a garantir uma representatividade proporcional e democrática nas decisões do Comitê.

A busca por um modelo tributário que promova a justiça, a equidade e a eficiência, ao mesmo tempo em que respeita a autonomia dos entes federativos, é fundamental para garantir um sistema tributário que atenda às necessidades do país e de suas regiões. Assim, a análise realizada na pesquisa permitiu compreender as

características do federalismo fiscal e avaliou-se a unificação tributária proposta pela EC 132/23 em harmonia ao pacto federativo.

Assim, concluiu-se que a Reforma Tributária da EC 132/23 representa um desafio complexo que requer um debate aprofundado e uma análise cuidadosa dos impactos no federalismo fiscal brasileiro. A busca por soluções que conciliem a centralização e a descentralização, promovendo um sistema tributário justo e eficiente, é essencial para o desenvolvimento econômico e social do país. A pesquisa acadêmica e o diálogo entre os diversos atores envolvidos são fundamentais para encontrar caminhos que fortaleçam o federalismo fiscal e atendam às demandas da sociedade brasileira.

6. REFERÊNCIAS

ARAUJO, José Evande C. **Economia Digital e Tributação do Consumo no Brasil. (Coleção IDP)**. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2022. E-book. ISBN 9786556277073. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556277073/>. Acesso em: 29 out. 2023.

ASSUNÇÃO, Flávio Lucena de. **Imposto de valor adicionado na reforma tributária brasileira**. Trabalho de Conclusão de Curso – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília. Brasília: 2015.

BRASIL, Congresso Nacional. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de Dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: <
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm>. Acesso em: 20 jan. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 28 out. 2023.

FARIA, Giuliana Mendonça de. **Pacto federativo e o desenho institucional brasileiro após 1988**. Porto Alegre: UFRGS, 2011

FOLLADOR, Guilherme Broto. **As Normas de Competência Tributária**. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2021.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. - 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HACK, Érico. Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo. **Revista SJRJ**, v. 21, n. 39, 2014.

HASSAN, Eduardo Amin Menezes. A REFORMA TRIBUTÁRIA E A REDUÇÃO DA AUTONOMIA MUNICIPAL. **Associação dos Procuradores do Município do Salvador em revista**. Salvador, p. 48-71, Janeiro, 2021. Disponível em: <
<http://apms-ba.com.br/wp-content/uploads/2021/05/APMS-III-para-o-site-1.pdf>>. Acesso em: 28 fev. 2024.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 5. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

LEVENHAGEN, Antônio José Ferreira. Comentários às Críticas de Violação do Federalismo. *IN*: CUNHA, Ivan Ludovice et al. **Reforma Tributária Brasileira**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019. p. 271-300.

MARANHÃO. Secretaria de Estado da Fazenda. **RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA 2022**. São Luís, 2023. Disponível em: <
<https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=22435>>. Acesso em: 07 fev. 2024.

MENDES, Gilmar Ferreira; CAVALCANTE, Miquelam Chaves. Considerações sobre reformas tributárias. *IN*: SZELBRACIKOWSKI, Daniel C.; PORTO, Lais K.

Perspectivas e Desafios das Reformas Tributárias. (Coleção IDP). São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2023. E-book. ISBN 9786556277752. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556277752/>. Acesso em: 28 out. 2023.

NÜSKE, João Ricardo Fahrion. A reforma tributária e a conseqüente violação ao federalismo no Brasil. *IN*: CUNHA, Ivan Ludovice et al. **Reforma Tributária Brasileira**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019. p. 271-300.

PEREIRA, Andrews Meira. **Reforma tributária e consolidação da tributação sobre o consumo**: revisão do federalismo sob a perspectiva da autonomia municipal e da teoria habermasiana do agir comunicativo e da democracia procedimental. Disponível em: <
https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/4823/1/DISSERTA%c3%87%c3%83O_ANDREWS%20MEIRA%20PEREIRA_MESTRADO%20EM%20DIREITO.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2024.

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. To Split or not to Split: o Split Payment como Mecanismo de Recolhimento de IVA e seus Potenciais Impactos no Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 50, p. 27–46, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2139>. Acesso em: 19 mar. 2024.