

O impacto federativo da Reforma Tributária: a Emenda Constitucional nº 132/2023

AMANDA ALBANO*

Resumo: O presente artigo dedica-se a compreender a reestruturação da tributação sobre o consumo, a partir da reforma tributária materializada na Emenda Constitucional nº 132/2023, especificamente no que tange a figura do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) de competência compartilhada. Pretende-se tecer considerações básicas sobre o conceito dinâmico de federalismo, compreendendo-o sob os aspectos fiscal e cooperativo, a fim de concluir se a nova conjuntura da competência tributária compartilhada está em consonância com os princípios federativos. Dessa forma, a análise estruturar-se-á em três eixos principais, sendo eles: (i) noções gerais sobre a forma federativa; (ii) o histórico da PEC 45/2019 até a sua consolidação na EC nº 123/2023, limitando-se à análise do IBS e do Comitê Gestor/Conselho Federativo; e (iii) a análise do grau de interferência na autonomia dos entes federativos provocada pela EC nº 123/2023.

Palavras-chave: Federalismo cooperativo; Federalismo fiscal; Reforma tributária; Imposto sobre bens e serviços.

* Mestre em Teoria do Direito e Direito Constitucional pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio). Especialista em Direito Público e Privado pela Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro (EMERJ). Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica (PUC-Rio) com ênfase em Direito Empresarial. Coautora da 3 edição do Manual de Direito Tributário com o Prof. Luiz Emygdio Franco da Rosa Júnior. Autora do livro "Tributação, concorrência e crime". Professora de Direito Tributário e Direito Empresarial. Advogada.
| <http://lattes.cnpq.br/9573907769761286>

Abstract: This article is dedicated to understanding the restructuring of consumption taxation, based on the tax reform materialized in EC nº 132/2023, specifically with regard to the figure of IBS (Tax on goods and services) of shared competence. It is intended to make basic considerations about the dynamic concept of federalism, understanding it from fiscal and cooperative aspects, in order to conclude whether the new situation of shared tax competence is in line with federative principles. Therefore, the analysis will be structured around three main axes: (i) general notions about the federative form; (ii) the history of PEC 45/2019 until its consolidation in EC nº 123/2023, limited to the analysis of the IBS and the Management Committee/Federative Council; and (iii) analysis of the degree of interference in the autonomy of federative entities caused by EC nº 123/2023.

Keywords: Cooperative federalism; Fiscal federalism; Tax reform; Tax on goods and services.

Enviado em 4 de maio de 2024 e aceito em 26 de junho de 2024.



Introdução

No final de 2023, a esperada reforma ao Sistema Tributário Nacional, no que tange a tributação sobre o consumo, foi concretizada com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, em sessão solene no dia 20/12/2023. A alteração textual, se de um lado é promissora, de outro conta com potenciais riscos que deverão ser acompanhados em sua vasta regulamentação via lei complementar¹. Dentre os potenciais riscos, pode-se apontar a inauguração da Seção V-A que versa sobre o imposto de

competência compartilhada entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (IBS), que será administrado pelo Comitê Gestor. Esta nova entidade pública concentrará representantes dos entes federativos competentes que deixarão de exercer sua competência legislativa, regulatória, interpretativa, arrecadatória e administrativa, de forma direta, para fazê-lo por meio de seus representantes. É nesse cenário que se torna possível questionar se haverá supressão ou redução da autonomia dos Estados e dos Municípios do ponto de vista tributário. Traz-se à luz o questionamento se as alterações promovidas pela EC nº 132/2023 estariam viciadas, neste ponto, por

¹ Diz-se vasta porque, quiçá por estratégia política, a aplicabilidade de temas sensíveis foi relegada à disciplina por lei complementar.

inconstitucionalidade material. Isto é: seria a reestruturação da tributação sobre consumo nos moldes da EC nº 132/2023 (e no que tange ao IBS) tendente a abolir a forma federativa do Estado brasileiro?

1. Federalismo. Federalismo Fiscal. Federalismo Cooperativo.

O O federalismo, como forma de Estado, pressupõe um vínculo indissolúvel entre seus membros que, não obstante dotados de autonomia,² cedem sua soberania em compromisso ao novo Estado firmado. O Estado federal pressupõe então como características: uma Constituição como base jurídica comum, a indissolubilidade do vínculo, a desconcentração do poder político e a distribuição de competências próprias e exclusivas com a paralela previsão de recursos que as viabilize. Para Dalmo de Abreu Dallari, é imprescindível que a distribuição de competências entre os membros da federação seja proporcional às fontes de recursos financeiros, a fim de se atingir um equilíbrio que possa evitar dois possíveis problemas: (i) a ineficiência por falta de custeio ou (ii) o ciclo de dependência – de ordem financeira e, conseqüentemente, política – entre os entes federativos.³

No conceito proposto pelo autor, em seu vocabulário crítico, federação é a

aliança indissolúvel de Estados, baseada numa Constituição e dando nascimento a um novo Estado, assegurando-se a autonomia dos integrantes, quanto a

² De acordo com o vocabulário crítico de Dalmo Dallari, autonomia é o: “direito e poder de autogovernar-se, fixando suas competências com meios próprios. No Estado Federal os Estados-membros decidem com autonomia sobre os assuntos de sua competência, o que significa que eles não são dependentes do governo federal mas apenas da Constituição Federal.” DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Estado federal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 105.

³ DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Estado federal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 26-27.

determinadas matérias. É indispensável que o Estado-membro, integrante da federação, tenha um conjunto significativo de competências próprias e exclusivas e possa desempenhá-las com seus próprios meios.⁴

Não obstante o conceito básico, as particularidades de cada organização federal, as características e necessidades de cada sociedade e o próprio dinamismo conseqüente do critério temporal têm conduzido a pluralidade de federalismos,⁵ com arranjos próprios, em contraposição ao Estado Unitário.⁶

No Brasil, a adoção da forma federativa é observada desde 1889,⁷ com a Proclamação da República⁸ e, diferentemente do modelo

⁴ DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Estado federal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 107.

⁵ Dalmo Dallari esclarece que o federalismo pode ser compreendido tanto quanto a estrutura como quanto ao processo de governo. A primeira refere-se à “um ‘Estado de Estados’, com aparatos governamentais e administrativos próprios de cada componente, atuando nos limites de seus respectivos territórios, conjugados num aparato mais amplo, que atua no conjunto dos Estados federados, dando-se ao conjunto o nome de Estado Federal. Do ponto de vista do federalismo como processo, há o reconhecimento de uma multiplicidade de governos, atuando conjugados e procurando ser harmônicos”. DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Estado federal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 64.

⁶ Dallari adverte que, apesar de tal pluralidade ampliar a difusão do princípio federativo, acaba por conferir vagueza ao real sentido de federação. Isto é: “(...) toda essa variedade pode ser adequadamente ligada ao princípio federativo, o que, de um lado, amplia as possibilidades de uso desse princípio, mas, de outro, torna vago seu verdadeiro sentido, prejudicando o tratamento das peculiaridades do Estado Federal.” DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Estado federal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 61.

⁷ Lugones pontua que: “A rigor, apesar de o Estado federal brasileiro ter surgido formalmente após o ato de Proclamação da República e o conseqüente Decreto nº 01, de 15 de novembro de 1889, os temas ‘autonomia’ e mesmo ‘federação’ já de há muito circulavam no cenário político-ideológico brasileiro.” LUGONES, Carlos Guilherme Francovich. *As bases da intervenção federal no Brasil: a experiência da Primeira República*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 94.

⁸ BRASIL. *Decreto n. 01*, de 15 de novembro de 1889. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-

estadunidense, adveio em um movimento de descentralização do poder político.⁹ Desde então,¹⁰ a federação corresponde à forma de organização do Estado brasileiro, sendo “a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”.¹¹ A aliança forjada encontra-se afastada da esfera de atuação do Poder Constituinte Derivado que não poderá, sequer por via indireta, pretender a modificação da forma de Estado. Assim é que a descentralização do poder¹² e a garantia de autonomia aos entes federativos pressupõe premissa básica da República brasileira constituindo cláusula pétreia.¹³

Para efetividade da autonomia¹⁴ deve-se compreendê-la como poder de (i) auto-

organização, (ii) auto-legislação, (iii) auto-governo e (iv) auto-administração. É dizer: deve-se: (i) garantir que os entes federativos desfrutem de poder constituinte para organização de sua estrutura; (ii) permitir que, no âmbito de seus interesses – sejam eles locais, regionais ou gerais – legislem e regulamentem as situações de fato; (iii) possam promover eleições para composição de seus Poderes Executivo e Legislativo; e (iv) tenham ingerência sobre seu próprio orçamento, dispondo a implementação das políticas públicas conforme sua pauta governamental. Diga-se ainda que a dita efetividade pressupõe o lastro monetário necessário para garantir que não se esteja diante de uma autonomia meramente nominal. É dizer: há que se garantir a autonomia financeira consistente na capacidade de arrecadar os próprios tributos e participar da repartição de receitas.

No Brasil, afora indicar a adoção pela forma federativa, a Constituição Federal o faz sob o viés do federalismo cooperativo, com a repartição de competências e receitas entre os entes federativos. Assim, a Lei Maior, mediante a descentralização política, promove a repartição de competências¹⁵ direcionando a cada ente federativo incumbências na concretização dos objetivos republicanos¹⁶ e dos direitos constitucionalmente assegurados.

1899/d0001.htm#:~:text=DECRETO Nº 1, DE 15,deverem reger os Estados Federais. Acesso em: 02 jan. 2024.

⁹ “No Brasil ocorreu o inverso. Partiu-se da existência de uma unidade com poder centralizado e se distribuiu o poder político entre várias unidades, sem eliminar o poder central. Cada uma dessas unidades, que era apenas uma subdivisão administrativa chamada Província, recebeu uma parcela de poder político e a afirmação formal de sua individualidade, passando a denominar-se Estado. Aí o movimento foi descentralizador.” DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Estado federal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 62.

¹⁰ José Afonso da Silva ressalva a Constituição Federal de 1967 e sua Emenda Constitucional nº 1 de 17/10/1969 como um federalismo nominal. SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 38ª ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional nº 84 de 2.12.2014. São Paulo: Malheiros, p.101.

¹¹ Art. 1º da Constituição Federal de 1988.

¹² “O Estado federal, como se sabe, não é apenas uma descentralização administrativa ou financeira, pois tais características também existem no Estado unitário. É mais do que isso. Todo Estado federal é, fundamentalmente, uma descentralização de poder, que é a essência do Estado.” BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1.314.

¹³ Art. 60 §4º da Constituição Federal de 1988.

¹⁴ José Afonso da Silva esclarece que “A autonomia federativa assenta-se em dois elementos básicos: (a) na existência de órgãos governamentais próprios, isto é, que não dependam dos órgãos federais quanto à forma de seleção e investidura; (b) na posse de competências exclusivas, um mínimo, ao menos, que não seja ridiculamente reduzido. Esses pressupostos da autonomia federativa estão configurados na Constituição (arts. 18 a 42).” SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 38ª ed. rev. e atual. até a

Emenda Constitucional nº 84 de 2.12.2014. São Paulo: Malheiros, p. 102.

¹⁵ “A autonomia das entidades federativas pressupõe repartição de competências para o exercício e desenvolvimento de sua atividade normativa.” SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 38ª ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional nº 84 de 2.12.2014. São Paulo: Malheiros, p. 481.

¹⁶ Segundo Heleno Torres: “De fato, a Constituição de 1988, ao definir nosso modelo de *federalismo fiscal cooperativo equilibrado*, propõe-se à realização daqueles elevados objetivos de desenvolvimento e de redução de desigualdades regionais e sociais, como mandam os art. 3º e art. 43, da CF.

Acerca da flexibilidade da repartição de competências dispõem Gilmar Mendes, Inocêncio Coelho e Paulo Branco que:

A repartição de competências é crucial para a caracterização do Estado Federal, mas não deve ser considerada insuscetível de alterações. Não há obstáculo à transferência de competências de uma esfera da Federação para outra, desde que resguardado certo grau de autonomia de cada qual.¹⁷

É sob a perspectiva de cooperação entre os entes que a Constituição partilha competências exclusivas¹⁸ e comuns¹⁹ a fim de que o poder central e os poderes regionais e locais atuem de forma direcionada e cooperativa. No entanto, se de um lado é dado o compartilhamento no agir, de outro devem ser garantidas reais condições de financiamento com o compartilhamento do “ter”, sob pena de se engessar todo o aparato político condicionando a sua implementação à disponibilização de recursos financeiros. Sendo o tributo instrumento que viabiliza monetariamente o Estado, configurando o “preço da liberdade”²⁰ o federalismo deve ser

Por isso, como destaca Gilberto Bercovici (*Desigualdades regionais, Estado e Constituição*), a solidariedade é o principal elemento de “legitimação político-constitucional do federalismo”. TORRES, Heleno Taveira. *Federalismo Fiscal Cooperativo e as Reformas do Pacto Federativo e Tributária*. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663908/mod_resource/content/1/ARTIGO - Federalismo Fiscal e Pacto Federativo 2014.pdf. Acesso em: 05 ago. 2024.

¹⁷ MENDES, Gilmar Ferreira.; COELHO, Inocêncio Mártires Coelho; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 256.

¹⁸ Art. 21 da Constituição Federal de 1988.

¹⁹ Art. 23 da Constituição Federal de 1988.

²⁰ “O tributo surge, nessa perspectiva, como o preço dessa liberdade. Ele não se justifica enquanto tal, mas somente na medida em que seja indispensável e na extensão em que se espera uma atuação estatal na construção de uma liberdade coletiva, de inclusão social. Revelando-se o Estado incapaz de (ou inábil para) suprir certas demandas sociais, não se legitima o aumento desmedido de tributos, em ciclo crescente e interminável, onde se vê que, por mais que se aumentem os tributos, em maior grau se ampliam as

compreendido, paralelamente, do ponto de vista fiscal. Conforme conceito fornecido por Elizabete Mello:

O Federalismo Fiscal consubstancia na divisão do poder de tributar entre os entes Federativos (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios). Esse poder de tributar não se refere apenas à competência tributária de criar/instituir e legislar sobre os tributos descritos na Constituição Federal de 1988 (artigos 145/149-A), mas também se refere à capacidade tributária para fiscalizar e arrecadar os tributos.²¹

Nestes termos, sendo o dinheiro o “princípio vital do corpo político”²² é ele quem dará lastro monetário²³ para a execução das políticas públicas e a execução das competências constitucionalmente atribuídas aos entes federativos.

Percebe-se que a vivacidade do federalismo e o seu entrelaçamento na complexa estrutura político-social de determinado Estado conduz a naturais alterações, sem ser necessária alteração textual para tanto. Abordando o dinamismo do federalismo, Dallari salienta como dado relevante o fato de que o então *novo federalismo* verificado nos Estados Unidos no século XX (eclosão da 2ª Guerra Mundial e

demandas sociais, exigindo novos aumentos.” SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 34.

²¹ MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013, p. 27.

²² HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *Os artigos federalistas 1787-1788*. Tradução Maria Luiza X de A. Borges. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993, p. 232.

²³ “Em uma economia capitalista, os impostos não são somente um método de pagamento pelos serviços públicos e governamentais, mas o instrumento fundamental pelo qual o Estado Tributário coloca em prática sua política pública e faz efetiva, sobretudo, sua concepção de justiça.” BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. As premissas para uma reforma tributária e as impressões iniciais acerca da PEC nº 45/2019. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado *et al.* (org). *Repensando o federalismo no Brasil*. Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 89.

fortalecimento do governo central para promoção da paz e segurança econômica)²⁴ deu-se sem alteração de texto. Tal dado permite aferir não só a flexibilidade dos “mecanismos constitucionais norte-americanos”, mas também visualizar um papel dinâmico da Suprema Corte.²⁵ Assim é que mesmo sem modificações textuais a Constituição está sujeita a mutações para adequação do seu sentido e alcance de acordo com o caminhar temporal. Com maior razão, merece análise especial a promoção de alteração direta no texto constitucional que toque às autonomias financeira, legislativa e administrativa. E é neste ponto que a Emenda Constitucional nº 132/2023 será objeto de análise mais aprofundada.

De fato, o federalismo experimentado desde a Proclamação da República, com a autonomia relativa das Províncias e do Município Neutro, convertidos, respectivamente, em Estados e Distrito Federal,²⁶ não é o mesmo que flui nos dias atuais. Como exemplo, podem-se mencionar as interações federativas percebidas nos

desafios impostos ao enfrentamento da pandemia causada pela COVID-19. Edmara Leão, em observação à relação cooperativa-conflituosa entre os entes federativos no exercício de suas competências durante o contexto pandêmico, verificou um novo aspecto do federalismo cooperativo, qual seja: o federalismo de reforço. Esta faceta federativa é, segundo a autora, uma atuação que leva em conta uma atuação conjunta e coordenada dos entes, para além da repartição estática de competências. Exige-se assim um apoio mútuo que pode ser verificado por condutas comissivas e passivas. Isto é:

O comportamento ativo no Federalismo de Reforço é verificado quando um ente federativo amplia a eficácia das normas editadas por outro em seu lugar, ainda que tal atuação permita o exercício da sua competência por este outro ente, como por exemplo, se observa na edição de atos normativos municipais visando à aplicação de multas para o cumprimento das normas estaduais editadas em seu lugar. Já o comportamento passivo se verifica na abstenção de iniciativas que acarretem prejuízo aos interesses do conjunto, como, por exemplo, quando o Município simplesmente ratifica ou faz cumprir os atos de outro ente editados em seu lugar. Exemplificando, decretos municipais adotando integralmente normas estaduais versando sobre o horário de funcionamento de comércio.²⁷

Não necessariamente a pluralidade de interações entre os entes federados culminará negativamente no fortalecimento do poder central. Como exemplo, visualizou-se durante a pandemia (COVID-19) interações que facetaram um federalismo de reforço com

²⁴ No caso, no século XX observou-se o fortalecimento do governo federal em especial, com o estopim da Segunda Guerra Mundial e a necessidade de convergência de designios e o fortalecimento do poder central na garantia da defesa nacional que conferiu contornos distintos do federalismo então experimentado no século XVIII. Como esclarece Dallari: “Como bem assinala Corwin, na referida *American Constitutional History*, desde o momento em que se estabeleceu o federalismo cooperativo estava implícita a fatalidade do crescimento do governo federal, em detrimento dos governos estaduais, pois numa relação de cooperação a parte mais forte leva vantagem.” DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Estado federal*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 57.

²⁵ Dallari esclarece que a Suprema Corte “através da reinterpretção dos dispositivos constitucionais tem permitido a constante atualização das regras básicas de convivência, sem necessidade do recurso a meios extralegais”. DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Estado federal*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 58.

²⁶ BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 01 jan. 2024.

²⁷ LEÃO, Edmara de Abreu. *Federalismo de reforço: novo tipo de federalismo ou outro aspecto do federalismo por cooperação?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023, p. 183.

atuação intensiva dos entes regionais e locais para uma resposta emergencial às demandas que surgiram. Tais constatações permitem reconhecer que o federalismo, a partir do seu entrosamento social, evidencia diferentes níveis, facetas e graus de (des)centralização a depender do problema a ser enfrentado.

Dessa forma, vistas as premissas e conceitos básicos afetos ao federalismo, cumpre verificar “se” e “como” a Emenda Constitucional nº 132/2023 poderia reduzir as diferentes perspectivas de autonomia dos entes federativos.

2. Reforma Tributária e a Emenda Constitucional nº 132/2023

A Reforma Tributária recém aprovada objetivou conferir maior simplicidade à tributação sobre o consumo, na tentativa de frear a regressividade e evitar conflitos entre entes federativos (leia-se: guerra fiscal). Os debates mais frutíferos iniciaram-se com a apresentação da Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019, de autoria do Deputado Federal Baleia Rossi.²⁸ A PEC, dentre outras alterações, pretendia a substituição progressiva do ICMS, do ISS, do IPI, do PIS e da COFINS pelo “imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas”.²⁹ Para administração do tributo, a PEC previa a criação de um comitê gestor nacional com

representantes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A ideia inicial era aglutinar a tributação sobre o consumo em um único tributo de competência compartilhada entre todos os entes federativos que desempenhariam o gerenciamento da arrecadação e a distribuição da receita de forma integrada a partir de uma entidade que consolidaria representantes das três esferas.

No entanto, ao longo da tramitação da proposta, na versão final aprovada pela Câmara dos Deputados houve a modificação da estrutura inicialmente projetada, dando-se ensejo a uma visão dual com a permanência do IBS apenas como substitutivo do ICMS e do ISS (competências estadual e municipal) e a criação da Contribuição sobre bens e serviços de competência da União – CBS. Para administração do IBS, de competência compartilhada entre Estados, Municípios e Distrito Federal, a versão aprovada pela Câmara propôs a modificação da nomenclatura da entidade, denominando-a Conselho Federativo e atribuindo-lhe competências administrativas para: editar fontes normativas infralegais; uniformizar a interpretação e aplicação da legislação sobre o IBS, em caráter vinculante; arrecadar, compensar e distribuir o produto da arrecadação, bem como, para dirimir questões advindas do contencioso administrativo.

Já no Senado Federal, apesar de se manter a estruturação da versão aprovada pela Câmara, em uma concepção dual da tributação sobre o consumo, propôs-se (a) a inclusão de condição à extinção do IPI, qual fosse a edição de contribuição de intervenção no domínio econômico sobre importação, produção ou comercialização de bens que

²⁸ No mesmo exercício, houve a apresentação da Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019, no âmbito do Senado Federal. A Proposta previa a extinção do IPI, IOF, PIS/Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide-combustíveis, ICMS, ISS, com a criação do IBS – em nível estadual e do Imposto Seletivo em nível federal. Não obstante a tramitação, a referida emenda restou prejudicada em razão da aprovação da PEC45/2019.

²⁹ Art. 152-A da PEC 45/2019 em sua redação original.

tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus ou nas áreas de livre comércio (art. 92-B) e (b) retomou-se a nomenclatura de Comitê Gestor do IBS reduzindo-se suas atribuições, como será analisado. Assim é que a versão aprovada pelo Senado foi chancelada pela Câmara dos Deputados³⁰ com a supressão de alguns trechos³¹ e, posteriormente, foi promulgada em sessão solene no dia 20/12/2023, culminando na Emenda Constitucional nº 132/2023.

2.1. Imposto de Competência Compartilhada entre Estados e Municípios

A Emenda Constitucional nº 132/2023, ao reestruturar a tributação sobre o consumo, inseriu, por meio do artigo 156-A, à Constituição Federal o imposto sobre bens e serviços, de competência compartilhada entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. O IBS tem por diretriz a neutralidade³² e promete garantir certa uniformidade em todo o território nacional. A fim de instrumentalizar tal promessa, o tributo em questão: (i) será instituído por lei complementar nacional; (ii) terá legislação única e uniforme em todo território nacional; (iii) não comportará nenhuma exceção no que tange a benefícios e incentivos fiscais, afora os constitucionalmente previstos, (iv) terá suas alíquotas de referência fixadas por Resolução do Senado Federal e cada ente federativo fixará sua alíquota específica e (iv) as alíquotas serão únicas para todas as

operações,³³ admitidas apenas exceções constitucionais.

Em termos quantitativos, o tributo será: (i) não cumulativo, (ii) não integrará sua própria base de cálculo, tampouco as do IPI, do imposto do art. 153, VIII, do ICMS, do ISS, das contribuições do art. 195, I, “b”, IV e V, e do PIS (art. 239 CF);³⁴ (iii) terá alíquota incidente sobre as operações e corresponderá ao somatório das alíquotas do Município e do Estado de destino.³⁵

Já em termos legislativos, o IBS terá a sua estruturação hierarquicamente posta da seguinte forma: (i) competência atribuída pela Constituição Federal, nos termos do art. 156-A; (ii) instituição via lei complementar,³⁶ cujo projeto deverá ser encaminhado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional em até 180 dias, a contar da promulgação da EC nº 132/2023;³⁷ (iii) fixação de alíquotas de referência via Resolução do Senado Federal³⁸ e (iv) lei específica do ente municipal, estadual e distrital com a alíquota própria para incidência sobre os bens e serviços que se destinem aos seus territórios.³⁹

A priori, ao objetivo que se propõe em termos de uniformização, o IBS demonstra-se auspicioso na medida em que a aglutinação de competências freará um dos principais desequilíbrios federativos na seara tributária,

³³ Art. 156-A §1º, VI da Constituição Federal de 1988, incluído pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

³⁴ A CBS também não integrará a base de cálculo do IBS, conforme art. 195, §17, da CF. No entanto, o imposto do artigo 153, VIII, da CF integrará a base de cálculo do IBS e da CBS. (art. 153 §6º, V).

³⁵ Em atenção ao princípio da transparência (art. 145, §3º, da CF), o inciso XIII do §1º do art. 156-A prevê que o IBS, “sempre que possível, terá seu valor informado, de forma específico, no respectivo documento fiscal”.

³⁶ Art. 156-A da Constituição Federal de 1988, incluído pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

³⁷ Art. 18 da Emenda Constitucional nº 132/2023.

³⁸ Art. 156-A §1º, XII da Constituição Federal de 1988, incluído pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

³⁹ Art. 156-A §1º, V da Constituição Federal de 1988, incluído pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

³⁰ A votação deu-se com quebra de interstício conforme requerimento nº 4.314/2023 da Câmara dos Deputados.

³¹ Dentre eles, suprimiu-se a extinção condicional do IPI.

³² Art. 156-A §1º da Constituição Federal de 1988, incluído pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

qual seja: a guerra fiscal.^{40 41} Não obstante a Constituição Federal, em matéria de ICMS, exija a observância de rigores formais para a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS, constantes são os casos nos quais o Poder Judiciário é provocado a manifestar-se sobre a (ir)regularidade da concessão. Conforme determina o artigo 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal, combinado com o artigo 34, §8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o instrumento jurídico adequado para as benesses relativas ao ICMS é o convênio, a ser celebrado no âmbito do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) cuja aprovação depende da unanimidade dos Estados representados. Assim é que a concessão sem a devida aprovação pelo CONFAZ conduz, inevitavelmente, à inconstitucionalidade, em regra, com eficácia *ex tunc*.⁴² No entanto, ainda que a irregularidade seja posta ao crivo do Judiciário para produção dos efeitos necessários, com o decurso do tempo há efeitos práticos irremediáveis, como a

rivalidade entre entes federativos.⁴³ As concessões irregulares não só prejudicam, em longo prazo, o ente concedente, na medida em que deprecia sua própria receita, como também fragilizam o pacto federativo sob a perspectiva de retaliações instrumentalizadas por mecanismos tributários. Assim é que, apesar da vedação à concessão de benefícios pelos entes federativos no tocante ao IBS por-se-á fim a tais práticas. Sem prejuízo, porém, de consequências outras como o aumento da carga tributária e o engessamento do ente federativo diante de situações em que se demandem respostas rápidas.⁴⁴

No quesito simplificação, o IBS promete encerrar discussões outrora travadas a título de conflito de competência decorrentes da dubiedade da natureza jurídica das operações sob a incidência do ISS, ICMS ou que se encontravam no limbo.⁴⁵ Situação esta que enseja não apenas insegurança jurídica ao sujeito passivo da relação tributária, como também aumenta exponencialmente o “custo Brasil”.

Assim é que de uma perspectiva promissora o IBS pode representar avanços

⁴⁰ A guerra fiscal promove efeitos nocivos não só do ponto de vista tributário e do “leilão invertido” do potencial arrecadatório, mas também fragiliza o federalismo e pode vir a provocar distúrbios na ordem concorrencial. Sobre este último efeito, vide: ALBANO, Amanda. *Tributação, concorrência e crime: potencial distorção tributária à luz das perspectivas concorrenciais e penais*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023 e BARBOSA, Pedro Marcos Nunes. *Curso de Concorrência Desleal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 212.

⁴¹ “Grande exemplo de um desdobramento negativo do modelo de federalismo fiscal que ainda não encontrou um ponto ideal de equilíbrio é a guerra fiscal, ‘competição’ que ocorre constantemente e nos quatro cantos do nosso país, e que revela um conflito na federação e um abalo no ideal cooperativo.” ABRAHAM, Marcus. *Desafios do federalismo fiscal brasileiro*. Publicado em 20/10/2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/desafios-do-federalismo-fiscal-brasileiro-20102022>. Acesso em: 02 jan. 2024.

⁴² Além da possibilidade de modulação dos efeitos, a LC nº 160/2017 permite, indiretamente, a ratificação dos convênios irregulares, com a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos

⁴³ “Nas recentes ADIs 4596 e 4712, Rel. Min. Dias Toffoli, o Plenário do Supremo Tribunal Federal reafirmou sua jurisprudência, ressaltando que a “pretexto de corrigir desequilíbrio econômico, os entes federados não podem utilizar sua competência legislativa concorrente ou privativa para retaliar outros entes federados”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *ADI n. 4705*, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 03/10/2019, DJe 25/10/2019.

⁴⁴ A exemplo dos efeitos econômicos decorrentes da pandemia (COVID-19) que deram ensejo a diversas políticas públicas, sobretudo no âmbito fiscal, para redução dos impactos nocivos.

⁴⁵ A título exemplificativo, pode-se mencionar as locações sobre bens que não se caracterizam nem como serviço, nem como mercadoria. Não tão louvável, no entanto, as alterações promovidas após a projeto original do projeto que em seu artigo 152-A propunha além da referência a “bens e serviços” esmiuçava no parágrafo primeiro do mesmo artigo que: “§1º O imposto sobre bens e serviços: I – incidirá também sobre: a) os intangíveis; b) a cessão e o licenciamento de direitos; c) a locação de bens; d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;”

para problemas crônicos do modelo de tributação brasileiro, de outra, deve-se atentar para uma potencial e injustificada elevação da carga tributária. Da mesma forma, após a edição das necessárias leis complementares, far-se-á necessária a verificação *in concreto* do impacto na arrecadação e distribuição de receitas.⁴⁶

Quanto à administração, a ingerência sobre o novo tributo correrá por conta do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, novo componente do Sistema Tributário Nacional, e cuja fluidez de atuação será regulamentada em lei complementar.⁴⁷

2.2. Comitê Gestor

O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços é a entidade pública sob o regime especial, dotado de independência técnica, administrativa e orçamentária com competência administrativa relativa ao IBS para: “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.”⁴⁸

⁴⁶ Daí o porquê da extensão das regras transitórias em termos de distribuição de receitas. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a prever ainda, em seu artigo 130, que a fixação das alíquotas de referência do IBS e da CBS, pelo Senado Federal, deverá observar, entre 2029 a 2033, a garantia de receita equivalente a redução da receita do ICMS e do ISS. Da mesma forma, prevê-se um escalonamento para a retenção do produto da arrecadação entre 2029 a 2077. E entre 2078 a 2097, lei complementar deverá dispor sobre a redução gradativa das retenções até a sua extinção.

⁴⁷ Percentual do produto do IBS poderá ser utilizado para o financiamento dos Fundos de Combate à Pobreza que serão “geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.”(art. 82 do ADCT), cujos limites deverão ser definidos em lei complementar, não se vinculando ao percentual definido no art. 158, IV, da Constituição Federal.

⁴⁸ (Art. 156-B CF). Na versão aprovada pela Câmara dos Deputados a abrangência das atribuições era em maior grau,

A composição do Comitê Gestor observará a disposição em dois blocos, representativos das competências estadual e municipal. Em números, cada bloco terá 27 membros, sendo: a) 27 membros representando os Estados e o Distrito Federal e b) 27 membros representantes dos Municípios e do Distrito Federal, sendo: “14 representantes, com base nos votos de cada Município, com igual valor para todos;” e “13 (treze) representantes, com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações.” (Art. 156-B §3º, inciso II, alíneas “a” e “b”. Para fins de deliberação, obter-se-á a aprovação com o seguinte quórum: “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 I - em relação ao conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, da maioria absoluta de seus representantes.”(Art. 156-B §4º CF). O critério meramente quantitativo é aliado ao qualitativo de representação populacional em nível nacional. A exigência qualitativa cria um obstáculo à possibilidade de regionalização das decisões. É dizer: as regiões norte e nordeste que representam 16 dos 27 componentes do bloco estadual de tal forma que, em conjunto, asseguraria a maioria em

dando-se a proposta de redação do art. 156-B competência para que o então Conselho Federativo “1- editar normas infralegais sobre temas relacionados ao imposto, de observância obrigatória por todos os entes que o integram; II - uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto, que serão vinculantes para todos os entes que o integram; III - arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; IV - dirimir as questões suscitadas no âmbito do contencioso administrativo tributário entre o sujeito passivo e a administração tributária”.

quorum, não representam o quantitativo populacional necessário à aprovação.⁴⁹

Ao Comitê Gestor incumbirá a implementação de soluções visando a uniformidade entre o IBS e a CBS (art. 156-B, §7º), em conjunto com a Administração tributária da União, bem como, a operacionalização do contencioso administrativo (art. 156-B, §8º). Deverá compartilhar “informações fiscais relacionadas aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos” com a Administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (art. 156-B, §6º). A atuação integrativa do Comitê Gestor observará a coordenação das atividades administrativas relativas “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”.

Caberá à lei complementar definir os contornos da atuação do Comitê Gestor do IBS disciplinando a representação, garantindo a

alternância na presidência, estabelecendo a sua estrutura, seu financiamento, o exercício do controle externo, a fiscalização, o lançamento, cobrança, e a representação administrativa ou judicial do IBS. Em termos institucionais a presidência do Comitê será ocupada por detentor de notórios conhecimentos de administração tributária que “será nomeado após aprovada a indicação pela maioria absoluta do Senado Federal” (art. 156-B, §5º). O Presidente poderá ser convocado pela Câmara dos Deputados, pelo Senado Federal, ou quaisquer de suas comissões, pessoalmente, para prestarem informações, sob pena de sua ausência injustificada caracterizar crime de responsabilidade.⁵⁰ Garante-se que haja a alternância na presidência entre os conjuntos dos Estados/DF e Municípios/DF para oxigenação da entidade. O Comitê será ainda submetido ao controle externo pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios⁵¹ e fornecerá ao Tribunal de Contas da União as informações para o cálculo que lastrará a fixação das alíquotas de referência (art. 130, §8º do ADCT). O custeio da instalação do Comitê Gestor será financiado pelo produto da arrecadação do IBS (art. 156-B §2º, III). Até que o IBS esteja operacional, o custeio será realizado pela União, com posterior ressarcimento, nos termos do art. 14 da EC nº 132/2023.

Do ponto de vista financeiro, as atribuições do Comitê Gestor atinentes à distribuição do produto da arrecadação deverão levar em consideração a retenção de

⁴⁹ Conforme o Censo 2022 divulgado pelo IBGE, as regiões Norte e Nordeste possuem, respectivamente, 17.354.884 e 54.658.515 habitantes, enquanto as regiões Sul, Sudeste e Centro Oeste, respectivamente, 29.937.706, 84.840.113 e 16.289.538. Sendo assim, apesar de Norte e Nordeste, em conjunto, atingirem a maioria absoluta dos representantes do bloco estadual, representam apenas 35% da população nacional. De outro lado, Sudeste e Sul, não obstante representem 55% da população nacional, não atingem a maioria absoluta dos 27 membros do bloco. Vide: IBGE. *Panorama Censo 2022*. Disponível em: [https://censo2022.ibge.gov.br/panorama/indicadores.html?localidade=N2\[1\]](https://censo2022.ibge.gov.br/panorama/indicadores.html?localidade=N2[1]). Acesso em: 02 jan. 2024.

⁵⁰ Art. 50 da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

⁵¹ Na versão enviada pelo Senado, o controle externo seria exercido por meio de órgão colegiado composto pelos tribunais de contas dos Estados e do Distrito Federal e dos tribunais e conselhos de contas dos Municípios (art. 156-B, §2º, IV, da PEC versão Senado).

“montante equivalente ao saldo acumulado de créditos do imposto não compensados pelos contribuintes e não ressarcidos ao final de cada período de apuração e aos valores decorrentes do cumprimento”⁵² do sistema de *cashback*. Deduzida tal retenção, o Comitê operará a distribuição do produto aos entes federativos do destino da operação.

A lei complementar disciplinará as regras para distribuição do produto arrecadado do IBS, levando em consideração “a sua forma de cálculo, o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente e as regras de distribuição aplicáveis aos regimes favorecidos, específicos e diferenciados de tributação previstos nesta Constituição”.⁵³ Sobre o produto arrecadado, o Comitê ainda deduzirá os valores necessários à compensação dos créditos homologados do ICMS (art. 134 do ADCT).

Os conflitos entre os entes federativos e entre estes e o Comitê Gestor serão de competência do processamento e julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça.⁵⁴

3. Papel dos Municípios no Pacto Federativo

No federalismo brasileiro há uma peculiaridade, ou quiçá um complicador,⁵⁵

qual seja a descentralização do poder político em três esferas de governo, com o diferencial dos Municípios.⁵⁶ Os Municípios, apesar de entes federativos dotados de autonomia, não fruem do mesmo grau de estruturação que os demais entes federados, não dispendo, por exemplo, das três esferas de Poderes, nem participando da formação da “vontade” federal. No entanto, ainda que não se encontrem em paridade de estruturação, são detentores de autonomia, alçados a ente federativo.

Acerca do status do Município como ente integrante da Federação expõem didaticamente Gilmar Mendes, Inocêncio Coelho e Paulo Branco, que:

Embora seja essa a corrente predominante, há ponderosas razões em contrário. Veja-se que é típico do Estado Federal a participação das entidades federadas na formação da vontade federal, do que resulta a citação do Senado Federal, que, entre nós, não tem, na sua composição, representantes de Municípios. Os Municípios tampouco mantêm um Poder Judiciário, como ocorre com os Estados e com a União. Além disso, a intervenção nos Municípios situados em Estado-membro está a cargo deste. Afinal, a competência originária do STF para resolver pendências entre entidades componentes da Federação não inclui as hipóteses em que o Município compõe um dos pólos da lide.⁵⁷

⁵² Art. 156-A, §4º, I, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

⁵³ Art. 156-A §5º, I, “a”, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

⁵⁴ Art. 105, I, “j”, da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

⁵⁵ Para Dallari, os municípios representam um “complicador adicional”: “No federalismo brasileiro há um complicador adicional, pois desde que instituído o Estado Federal, em 1891, foram estabelecidas três esferas de governo, a federal, a estadual e a municipal, sendo esta expressamente reconhecida como autônoma pela própria Constituição federal, da qual recebe diretamente suas competências. Por esse motivo, quando se fala no Brasil em ‘governo’, é preciso considerar cuidadosamente a expressão, pois geralmente ela é aplicada ao governo municipal e não ao estadual”. DALLARI,

Dalmo de Abreu. *O Estado federal*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 65.

⁵⁶ José Afonso da Silva entende que o Município não integra o conceito de federação: “Não é porque uma entidade territorial tenha autonomia político-constitucional que necessariamente integre o conceito de entidade federativa. Nem o Município é essencial ao conceito de federação brasileira. Não existe federação de Municípios. Existe federação de Estados. Estes é que são essenciais ao conceito de qualquer federação.” SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 38ª ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional nº 84 de 2.12.2014. São Paulo: Malheiros, p. 479.

⁵⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires Coelho; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito*

Dessa forma, sendo-lhes atribuídas competências a fim de atender aos interesses locais e suas especificidades,⁵⁸ deve ser assegurado a pecúnia que permitirá a estruturação funcional e a implementação das políticas públicas municipais. O custeio de tais despesas, com a devida proporcionalidade, será provido não apenas com a arrecadação própria como também mediante receitas obtidas via transferências.

Victor Nunes Leal destaca que já em 1891 a receita municipal era ínfima, o que gerava certa dependência financeira face aos estados,⁵⁹ uma vez que:

Durante a longa vigência da Constituição de 1891, as rendas municipais, de modo geral, foram ínfimas. Não resta dúvida que o deficiente quinhão tributário dos Estados, na partilha constitucional, terá sido fator muito importante, pois era das fontes tributárias estaduais que tinha de sair a receita municipal.⁶⁰

Atualmente, a realidade municipal continua a denotar certa insustentabilidade com recursos próprios, sendo a maior fração da arrecadação municipal advinda de receitas transferidas dos demais entes.⁶¹ Conforme

constitucional. 4ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 865.

⁵⁸ Artigos 23, 24 e 30 da Constituição Federal de 1988.

⁵⁹ “No regime de 1891, dado o silêncio da Constituição, o poder tributário dos municípios era inteiramente derivado do estadual e devia exercer-se nos limites marcados pela Constituição e leis do Estado. Portanto, somente dos tributos permitidos ao Estado se podia extrair a receita municipal, vigorando em relação aos municípios as mesmas proibições constitucionais que recaíam sobre o fisco estadual.” LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto*: o município e o regime representativo no Brasil. 7ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2013, p. 80.

⁶⁰ LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto*: o município e o regime representativo no Brasil. 7ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2013, p. 80.

⁶¹ Em 2019 houve a apresentação de Proposta de Emenda à Constituição nº 188/2019, no Senado Federal que, dentre outras alterações, propunha a incorporação dos municípios financeiramente insustentáveis, com a seguinte proposta de redação para o artigo 115 do Ato das Disposições

dados coletados pelo Poder 360,⁶² cerca de 49% (dos Municípios brasileiros têm 90% de sua receita composta por transferências de recursos da União e dos Estados.⁶³

Como fontes diretas de arrecadação, afora as contribuições “para custeio, expansão e melhoria do serviço de iluminação pública e sistema de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos”,⁶⁴ as possíveis taxas de polícia e de serviço,⁶⁵ os impostos municipais cingem-se ao IPTU –, e, de forma compartilhada com os Estados e o Distrito Federal o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)

Com a Reforma, manteve-se o percentual de repartição do produto arrecadado pela União destinados ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) em 22,5% e 3% ao FPM, sendo estes entregues da seguinte forma: 1% no 1º decênio de julho de cada ano, 1% no 1º decênio de setembro de cada ano e 1% no 1º decênio de dezembro de cada ano. Alteração verifica-se no montante da

Constitucionais Transitórias: “Art. 115. Os Municípios de até cinco mil habitantes deverão comprovar, até o dia 30 de junho de 2023, sua sustentabilidade financeira.

§ 1º A sustentabilidade financeira do Município é atestada mediante a comprovação de que o respectivo produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 da Constituição Federal corresponde a, no mínimo, dez por cento da sua receita.

§2º O Município que não comprovar sua sustentabilidade financeira deverá ser incorporado a algum dos municípios limítrofes, a partir de 1º de janeiro de 2025.”

⁶² MALI, Tiago. Quase metade das cidades brasileiras dependem 90% ou mais de repasses. *Poder 360*. 18 out. 2021. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/economia/quase-metade-das-cidades-brasileiras-dependem-90-ou-mais-de-repasses/>. Acesso em: 02 jan. 2024.

⁶³ CANZIAN, Fernando. 70% dos municípios dependem em mais de 80% de verbas externas. *Folha de S. Paulo*. 07 fev. 2019. Disponível em: <http://temas.folha.uol.com.br/remf/ranking-de-eficiencia-dos-municipios-folha/70-dos-municipios-dependem-em-mais-de-80-de-verbas-externas.shtml>. Acesso em: 02 jan. 2024.

⁶⁴ Art. 149-A da Constituição Federal de 1988, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

⁶⁵ Art. 145, II, da Constituição Federal de 1988.

arrecadação que abrangerá não apenas o Imposto de Renda sobre proventos de qualquer natureza (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como também o impropriamente denominado no âmbito legislativo de imposto seletivo, sendo este aquele referido no artigo 153, VIII, da Constituição, incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei complementar.

Pertence ainda aos Municípios: (i) 50% do produto da arrecadação decorrente do IPVA, com o acréscimo, pós reforma, dos veículos automotores aquáticos e aéreos cujos proprietários sejam domiciliados em seu território;⁶⁶ (ii) 25% do produto da arrecadação do ICMS e do IBS distribuído aos Estados⁶⁷ (iii) 25% dos recursos recebidos pelos Estados a título de IPI e do Imposto previsto no art. 153, VIII, da CF (art. 159, §3º, da CF).

⁶⁶ “Art. 158 §1º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios mencionadas no inciso IV, “a”, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos.

⁶⁷ “Art. 158 § 2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios mencionadas no inciso IV, “b”, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - 80% (oitenta por cento) na proporção da população;

II - 10% (dez por cento) com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos, de acordo com o que dispuser lei estadual;

III - 5% (cinco por cento) com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual;

IV - 5% (cinco por cento) em montantes iguais para todos os Municípios do Estado.”

Como forma de manter um equilíbrio financeiro, a Reforma previu que a Resolução do Senado Federal, que fixará as alíquotas de referência para o IBS, deverá levar em consideração a redução da receita decorrente da extinção do ISSQN entre 2029 e 2033. As disposições transitórias ainda deverão observar proporção específica entre 2029 a 2077 que será reduzida gradativamente entre 2078 a 2097, mediante lei complementar.

O detalhamento com o qual a Constituição esmiuça a repartição de receitas e o produto de arrecadação pertencente aos Municípios evidencia a relevância da saúde financeira do ente federativo. A preocupação maior, no entanto, reside na efetividade dos repasses do IBS, o tributo de competência compartilhada que será arrecadado, administrado e repassado por entidade estranha ao ente tributário competente. É dizer: o repasse, se nominalmente hígido, deverá ter sua efetividade observada na implementação prática e atuação o Comitê Gestor.⁶⁸

4. Federalismo Brasileiro e a Reforma Tributária

Examinadas as questões afetas ao federalismo brasileiro cumpre verificar se as modificações perpetradas pela Emenda

⁶⁸ A preocupação sobre eventual dependência dos entes federativos a repasses é extensiva aos Estados e, inclusive, levou a manifestação do Governador de Goiás, Ronaldo Caiado, sobre a preocupação de redução de autonomia vinculada ao recebimento de mesadas do governo federal. ““Não vou abrir mão da autonomia que nos foi confiada pelos nossos eleitores. Como dito pelo Governador em crítica à Reforma: ‘[...] Não é Brasília que vai dizer de que maneira eu tenho que governar Goiás. Eu não me elegi governador do Estado para receber mesada do governo federal’, disse Caiado a jornalistas depois de participar de uma mesa de debates no Fórum Jurídico de Lisboa, em Portugal.”

BASSI, Fernanda; LISBOA, Marina Ferraz de. . Não me elegi governador para receber mesada da União, diz Caiado. Poder 360. 26 jun. 2023. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/internacional/nao-me-elegi-governador-para-receber-mesada-da-uniao-diz-caiado/>. Acesso em: 02 jan. 2024.

Constitucional nº 132/2023 apresentam indícios tendentes a abolir a forma federativa de Estado. A análise, por razões óbvias, cinge-se ao texto constitucional, haja vista que até o presente momento não houve regulamentação de vastos e relevantes pontos da reforma, como, por exemplo, para a própria instituição do IBS e a regulamentação dos poderes atribuídos ao Comitê Gestor.

Em primeiro lugar, tem-se como principais pontos do IBS intrinsecamente ligados ao federalismo: (i) a estrutura legislativa; (ii) a estrutura administrativa e a entidade competente para exercê-la; e (iii) a estrutura política de concessão de benefícios. Em segundo lugar, destaca-se a entidade pública responsável pelo gerenciamento: o Comitê Gestor, cuja organização consolidará a representação dos entes federativos.

No tocante a estrutura legislativa, conforme exposto, o IBS seguirá, hierarquicamente, a normatização a partir dos seguintes instrumentos: (i) Constituição Federal; (ii) lei complementar nacional; (iii) resolução do Senado Federal; (i) lei estadual e lei municipal com as respectivas alíquotas específicas. Sendo o IBS substitutivo do ICMS e do ISS, cada qual de competência exclusiva, respectivamente, estadual e municipal. Os substituídos observam a atribuição de competência por meio da Constituição Federal e cada ente federativo, por meio de lei própria, institui o seu próprio tributo, em observância a tipicidade tributária, bem como, define as alíquotas aplicáveis.

No tocante ao ICMS, verifica-se ainda as resoluções do Senado Federal para alíquotas mínimas para operações internas, alíquotas máximas para resolução de conflitos específicos e alíquotas aplicáveis às operações

e prestações interestaduais e de exportação.⁶⁹ Constata-se, dessa forma, que o ente federativo que dispunha de autonomia legislativa para instituição de seu próprio tributo não mais o fará, haja vista que o IBS, sendo de natureza compartilhada, será instituído via lei complementar nacional. O objeto da legislação municipal e estadual limitar-se-á, no âmbito do IBS, a definição das alíquotas aplicáveis às operações que tiverem como destino seus territórios. Tais alíquotas observarão ainda a referência definida via Resolução do Senado Federal.⁷⁰ Assim, o ente não mais terá autonomia para definir os elementos básicos do tributo, tais como seu fato gerador, sua base de cálculo, o sujeito passivo tributário, penalidades. Neste ponto, verifica-se uma redução da autonomia legislativa dos entes estaduais e municipais, acompanhada do fortalecimento do poder federal (que instituirá efetivamente o IBS via lei complementar) à justificativa de uniformização. No entanto, ainda que se trate de uma redução, não se verifica conseqüente inconstitucionalidade. Explica-se. A redução não conduz, necessariamente, à tentativa de abolição da forma federativa brasileira, tendo em vista que não haverá a supressão de sua autonomia legislativa em matéria tributária. Os entes federativos continuam fruindo de autonomia legislativa para instituir os demais tributos de suas competências exclusivas, cingindo-se a redução à tributação sobre o consumo que, como se demonstrará, pautar-se-á na diretriz integrativa-representativa.

⁶⁹ Art. 155 §2º, IV, V, “a”, e “b” da Constituição Federal de 1988.

⁷⁰ No âmbito do ICMS as resoluções do Senado já integravam a normatização e relacionavam-se com as legislações estaduais. No âmbito do ISS, diferentemente, não ocorria tal interação. Com o IBS as resoluções passaram a integrar a estrutura legislativa também no âmbito municipal.

Quanto à estrutura administrativa, a atribuição para arrecadar, administrar e, em última análise gerir e distribuir o produto da arrecadação do IBS incumbirá ao Comitê Gestor. Nestes moldes, o ente federativo que atuava diretamente recolhendo, compensando, decidindo o contencioso administrativo de seus tributos o fará por entidade representativa. Trata-se, pois, de uma transferência de exercício, sem a alienação da titularidade da atividade. É dizer: os entes federativos continuam detentores de ingerência sobre o tributo compartilhado, mas a exercerão por representação em prol de estabelecer-se uma uniformidade que deverá proporcionar maior segurança jurídica aos sujeitos passivos da relação tributária.

Quanto à estrutura da política de concessões de benefícios, trata-se da alteração mais sensível no que tange a ingerência e autonomia política do ente federativo. Isso porque, para garantir-se a uniformidade legislativa e regulamentar, veda-se a concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais afora aqueles constantes do próprio texto constitucional. Assim, o ente federativo que compartilha competência sobre o IBS não poderá assim conceder benefícios fiscais. Como outrora dito, sua decisão direta no que tange ao imposto será exclusivamente fixar a alíquota única no âmbito das operações cujo destino será em seu território, sem prejuízo da participação deliberativa por meio do Comitê Gestor. Ainda que se trate de uma redução do grau de autonomia política do ente federativo, não há que se falar em inconstitucionalidade, tendo em vista que se trata de parcela de seu poder de ingerência que poderá se manifestar por meio de outros tributos de suas competências, a exemplo dos tributos

incidentes sobre a propriedade. Suprimiu-se, sob esta ótica, parcela da autonomia político-tributária que não afetará, nominalmente, a forma federativa, já que em visão macro os entes federativos poderão dispor de seus sistemas tributários para projeções de políticas públicas e atratividade fiscal, sem, para tanto, por em risco a saúde financeira e promover retaliações a seus pares (guerra fiscal).

Ponto nodal será observar se os recursos serão repassados regularmente e nas exatas medidas definidas pela Constituição, da mesma forma, se o novo quadro-financeiro garantirá o equilíbrio entre a receita e a despesas decorrentes do cumprimento das competências constitucionalmente atribuídas a cada ente federativo.

Assim é que a criação de uma entidade pública composta por representantes dos entes federativos não denota, por si só, intuito de abolir a forma federativa. Na verdade, remodela os contornos federativos ao passo que substitui a multiplicidade legislativa, a ausência de uniformidade e o mau uso das políticas de incentivo por uma atuação integrada, concentrada em uma entidade pública composta por representantes dos níveis federativos, em sua totalidade tanto estadual e majoritário quanto ao municipal. Pode-se, por assim dizer, que em matéria de tributação sobre o consumo observa-se uma faceta do federalismo que pode ser denominada de integrativo-representativo já que: integra os entes – em contraposição às autonomias estanques, isoladas e conflituosas – e o faz mediante a estruturação de uma entidade representativa que deliberará os temas afetos ao tributo de competência compartilhada.

Em sopesamento entre os prós e os contras que circundam a uniformização, tende-se a concluir pelo privilégio à normatização nos moldes da Emenda Constitucional nº 132/2023. Transformar a atuação direta dos entes estaduais e municipais na tributação sobre o consumo em atuação indireta-representativa demonstra-se opção menos agressiva à Federação se comparada as infundáveis guerras fiscais e os conflitos de competência experimentados com a estrutura ICMS-ISS. Não obstante a mudança pudesse vir em outros moldes, tal como está ainda oferece um brilho próprio na esperança de se construir uma maior harmonia no processo arrecadatário.⁷¹

Conclusões

Face ao exposto, na medida em que o federalismo comporta fluxos e influxos a depender do contexto social, econômico, político e temporal, as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 não constituem, em um primeiro momento, e nominalmente, tendência a abolir a forma federativa. Ao contrário, possui aptidão para revelar outra face do federalismo: o **federalismo integrativo-representativo**.

Na medida em que se inicia o compartilhamento da tributação entre dois níveis da federação brasileira, tem-se o estímulo necessário para maximizar, ao menos em matéria tributária, os esforços de integração entre os membros da federação, seja na obtenção da maioria em deliberações, seja para a higidez da estrutura compartilhada.

O que se terá é um exercício legislativo mais contido e a manifestação de vontade na administração do tributo de competência compartilhada por meio de colegialidade representativa. O federalismo arquiteta-se e reinventa-se cabendo às engrenagens da forma de governo estarem atentas às medidas restritivas sem obstar a revelação de novas faces.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBANO, Amanda. *Tributação, concorrência e crime: potencial distorção tributária à luz das perspectivas concorrenciais e penais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023

ABRAHAM, Marcus. Desafios do federalismo fiscal brasileiro. *Jota*. 20 out. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/desafios-do-federalismo-fiscal-brasileiro-20102022>. Acesso em: 02 jan. 2024.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14ª ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARBOSA, Pedro Marcos Nunes. *Curso de Concorrência Desleal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. As premissas para uma reforma tributária e as impressões iniciais acerca da PEC nº 45/2019. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado *et al.* (org.). *Repensando o federalismo no Brasil*. Belo Horizonte: Letramento, 2020.

⁷¹ Ainda que sob uma perspectiva positiva tenha-se altas expectativas, dever-se-á observar quais os contornos práticos efetivamente serão estabelecidos na regulamentação legislativa do IBS junto ao CBS.

- DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Estado federal*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- IBGE. *Panorama Censo 2022*. Disponível em: [https://censo2022.ibge.gov.br/panorama/indicadores.html?localidade=N2\[1\]](https://censo2022.ibge.gov.br/panorama/indicadores.html?localidade=N2[1]). Acesso em: 02 jan. 2024.
- CANZIAN, Fernando. *70% dos municípios dependem em mais de 80% de verbas externas*. Folha de S. Paulo. 07 fev. 2019. Disponível em: <http://temas.folha.uol.com.br/remf/ranking-de-eficiencia-dos-municipios-folha/70-dos-municipios-dependem-em-mais-de-80-de-verbas-externas.shtml>. Acesso em: 02 jan. 2024.
- HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *Os artigos federalistas 1787-1788*. Tradução Maria Luiza X de A. Borges. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993.
- LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil*. 7ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2013.
- LEÃO, Edmara de Abreu. *Federalismo de reforço: novo tipo de federalismo ou outro aspecto do federalismo por cooperação?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023.
- LUGONES, Carlos Guilherme Francovich. *As bases da intervenção federal no Brasil: a experiência da Primeira República*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013.
- MENDES, Gilmar Ferreira.; COELHO, Inocêncio Mártires Coelho; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MALI, Tiago. Quase metade das cidades brasileiras dependem 90% ou mais de repasses. *Poder 360*. 18 out. 2021. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/economia/quase-metade-das-cidades-brasileiras-dependem-90-ou-mais-de-repasses/>. Acesso em: 02 jan. 2024.
- BASSI, Fernanda; LISBOA, Marina Ferraz. Não me elegei governador para receber mesada da União, diz Caiado. *Poder 360*. 26 jun. 2023. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/internacional/nao-me-elegi-governador-para-receber-mesada-da-uniao-diz-caiado/>. Acesso em: 02 jan. 2024.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 38ª ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional nº 84 de 2.12.2014. São Paulo: Malheiros.
- TORRES, Heleno Taveira. *Federalismo Fiscal Cooperativo e as Reformas do Pacto Federativo e Tributária*. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663908/mod_resource/content/1/ARTIGO - Federalismo Fiscal e Pacto Federativo 2014.pdf. Acesso em: 05 ago. 2024.