



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

NATÁLIA WANDERLEY ARAÚJO

**REFORMA TRIBUTÁRIA: impactos da unificação da tributação sobre o
consumo sob a ótica do federalismo fiscal e do pacto federativo**

RECIFE
2025

NATÁLIA WANDERLEY ARAÚJO

**REFORMA TRIBUTÁRIA: Impactos da Unificação da Tributação sobre o
Consumo sob a Ótica do Federalismo Fiscal e do Pacto Federativo**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Faculdade de Direito do
Recife - Universidade Federal de
Pernambuco como requisito parcial
para a obtenção do título de Bacharel
em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Joaquim Lustosa
Filho.

RECIFE

2025

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Araújo, Natália Wanderley.

Reforma Tributária: impactos da unificação da tributação sobre o consumo
sob a ótica do federalismo fiscal e do pacto federativo / Natália Wanderley
Araújo. - Recife, 2025.

60 p. : il.

Orientador(a): Joaquim Lustosa Filho

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de
Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2025.

Inclui referências.

1. Reforma Tributária. 2. Federalismo Fiscal. 3. Pacto Federativo. I. Filho,
Joaquim Lustosa. (Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

NATÁLIA WANDERLEY ARAÚJO

REFORMA TRIBUTÁRIA: Impactos da Unificação da Tributação sobre o Consumo sob a Ótica do Federalismo Fiscal e do Pacto Federativo

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito.

Aprovado em: 23/07/2025.

BANCA EXAMINADORA

Profº. Dr. Joaquim Lustosa Filho (Orientador)

Universidade Federal de Pernambuco

Profº. Dr. Eric Moraes de Castro e Silva

Universidade Federal de Pernambuco

Profº. Dra Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues

Universidade Federal de Pernambuco

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, gostaria de agradecer a Deus por ter chegado até aqui, sem Ele, nada disso aqui seria possível. À Ele toda honra e glória.

Gostaria de agradecer também ao meu amor, Tiago, por ter me apoiado durante todo esse tempo. Por ter sido meu conforto e porto seguro em dias difíceis, e por sempre ter acreditado em mim. Sempre.

Aos meus pais, Antônio e Ana Lúcia por sempre dedicarem o melhor que puderam na minha formação humana e acadêmica e por serem tão presentes, apoiadores, além de terem se tornado grandes amigos do meu coração.

Por fim, às minhas amigas de curso, as quais levarei para a vida, por terem sido conforto em dias de choro e calma em dias de riso.

RESUMO

A Reforma Tributária no Brasil ganhou notoriedade nos dias atuais, por ter sido amplamente divulgada e almejada por diversos setores da sociedade, sobretudo econômicos e políticos. Para sua efetiva implementação é necessária grande quantidade de Leis Complementares, o que não coaduna com um dos objetivos da Reforma: a simplificação do sistema tributário nacional atual. Analisa-se, no presente Trabalho de Conclusão de Curso, o cenário da reforma, a partir de uma breve análise histórico-tributária do país, desde a época do Brasil colonizado. Assim, as consequências da Emenda à Constituição 132/2023, à nível federal são discutidas, bem como os impactos e conjecturas no cenário brasileiro, analisando, ainda, a realidade econômica de outros países. Analisa-se, de igual modo, que o Federalismo Fiscal foi relativizado na Reforma Tributária atual e a autonomia dos estados é questionada, adotando características mais semelhantes a um estado unitário descentralizado. O Comitê Gestor do IBS é analisado e sua regulamentação é discutível, sendo discutido por grandes estudiosos.

Palavras-chave: Federalismo fiscal; reforma tributária; pacto federativo.

ABSTRACT

Tax Reform in Brazil has gained notoriety in recent years, having been widely publicized and sought after by various sectors of society, especially economic and political sectors. Effective implementation requires a large number of Complementary Laws, which conflicts with one of the Reform's objectives: simplifying the current national tax system. This Final Project analyzes the reform scenario based on a brief historical and tax analysis of the country, dating back to the colonization period. Thus, the consequences of Constitutional Amendment 132/2023 at the federal level are discussed, as well as its impacts and conjectures on the Brazilian scenario, also analyzing the economic reality of other countries. It also analyzes how Fiscal Federalism has been relativized in the current Tax Reform, and the autonomy of the states is questioned, adopting characteristics more similar to a decentralized unitary state. The IBS Management Committee is analyzed, and its regulation is debatable, being discussed by leading scholars.

Keywords: Fiscal federalism; tax reform; federative pact

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	BREVES ANÁLISES SOBRE PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA	10
3	OBJETIVOS DA REFORMA	20
4	HISTÓRICO DA REALIDADE BRASILEIRA	22
5	DIFICULDADES NA REALIZAÇÃO DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL	27
6	O FEDERALISMO FISCAL E A REFORMA TRIBUTÁRIA	29
7	O FIM DA GUERRA FISCAL E A DINÂMICA DA NEGOCIAÇÃO POLÍTICA ESTADUAL	35
8	MODIFICAÇÃO DE COMPETÊNCIA DOS ESTADOS PARA INSTITUIÇÃO DO TRIBUTO	39
9	O PACTO FEDERATIVO E A REFORMA TRIBUTÁRIA	42
10	O COMITÊ GESTOR DO IBS	46
11	PERÍODO DE TRANSIÇÃO DA REFORMA	52
12	CONCLUSÃO	53
	REFERÊNCIAS	57

1 INTRODUÇÃO

A presente exposição visa esclarecer a conjuntura econômica brasileira atual, bem como as principais necessidades e consequências de uma Reforma Tributária sob a óptica do Federalismo Fiscal e do Pacto Federativo, no ano de 2024, instruindo a presente explanação com visões divergentes acerca do tema.

Primeiramente, o ponto inicial se configurará nas propostas para uma Reforma Tributária no país, bem como no apontamento de breves análises sobre cada uma delas, de forma a explicitar o entendimento acerca da promulgação da Reforma ao analisar opiniões de figuras de grande interesse político e econômico no cenário tributário atual, relacionando a carga tributária enfrentada e a relação com o Produto Interno Bruto do Brasil.

Em seguida, o trabalho apontará os principais motivos para a implementação bem planejada de uma Reforma Tributária, assim como a opinião de estudiosos sobre o tema e traçando um paralelo com cenários internacionais de tributação.

A historicidade da realidade tributária brasileira se mostra como ponto de intensa necessidade, a fim de vislumbrar os movimentos de acompanhamento ou ruptura com legislações pátrias anteriores e como a população brasileira, de maneira geral, enfrentou as mudanças advindas. Ainda, a presente exposição demonstrará os benefícios ou malefícios que surgiram nas décadas pregressas diante de um Sistema Tributário Nacional em ascensão.

As dificuldades na realização de uma Reforma Tributária serão analisadas posteriormente, tendo em vista a complexidade e a dimensão continental de um país com excessiva carga tributária.

Da mesma forma, o presente trabalho demonstrará quais impactos a Reforma transferiu ao chamado Federalismo Fiscal e ao Pacto Federativo. Além desses, como a “guerra fiscal” ou “competição fiscal” será enfrentada diante das propostas de uma nova Reforma e como os Estados federativos devem lidar com a dinâmica de negociação.

Outro ponto importante surge em analisar como a modificação de competência dos estados para instituição do tributo se configura, tendo em vista a mudança trazida no escopo da Reforma, o que proporcionará a visualização de que

tal medida, apesar de inovadora, não se mostra totalmente inédita no contexto brasileiro, com contribuições do século passado.

Por fim, tem-se a explanação do curioso Comitê Gestor do IBS (CG-IBS), que surge com diversas promessas e responsabilidades, contudo, não se vislumbra outro modelo de entidade igualmente planejado. Apesar disso, muito se espera diante de tantas propostas advindas da Emenda Constitucional 132/2023.

2 BREVES ANÁLISES SOBRE PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Diversas propostas de Reforma Tributária têm sido discutidas nos últimos anos, com o objetivo de simplificar o Sistema Tributário brasileiro, reduzir a carga tributária sobre empresas e consumidores, além de promover um ambiente mais favorável para o investimento no país e garantir seu desenvolvimento econômico.

Dentre as propostas mais relevantes, destacam-se as PECs 45/19, 110/19 e 46/22. Desse modo, a primeira delas, alvo do presente trabalho, propõe a unificação de cinco tributos que incidem sobre o consumo (IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins), para figurar em um único imposto chamado de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Junto a essa proposta, tem-se a proposta de extinção do ICMS e do ISS, e a criação do Imposto Seletivo, o qual incidirá sobre produtos específicos, a fim de desestimular o consumo sobre aqueles que possuem potencial malefício à saúde, como o cigarro, ou ao meio ambiente, o que será analisado de maneira pormenorizada, mais adiante.

A tão famosa Reforma, que visa a simplificar o sistema tributário nacional, inclui, ademais, uma proposta corajosa, instituindo alíquota zero para os alimentos que compõem a cesta básica, adicionando assim novos produtos, como fórmulas infantis, alguns tipos de queijos, pão francês, chá mate, dentre outros, como forma de garantir alcance às camadas sociais¹.

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

¹ MÁXIMO, Wellton. **Reforma Tributária Isenta Cesta Básica de Impostos**. Agência Brasil.

Disponível em:

<<https://agenciabrasil.ebc.com.br/Reforma-tribut%C3%A1ria-isenta-cesta-b%C3%A1sica-de-impostos>>. Acesso em: 15 maio 2025.

tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal serão reduzidas a zero.²

Para a inclusão na cesta básica, foi considerado pelos parlamentares os alimentos naturais ou que possuem pouco grau de processamento industrial e aqueles consumidos majoritariamente por famílias de baixa renda. No âmbito da saúde, os medicamentos, serviços médicos e planos de saúde podem ser beneficiados, uma vez que a proposta prevê uma lista com quase quatrocentos medicamentos e insumos médicos que terão alíquota zero, por exemplo³.

Mais especificamente, adentrando ao ponto que se mostra relevante a este trabalho, tem-se a Proposta de Emenda Constitucional n° 45 de 2019 que, para o bem do debate, deve-se iniciar a explanação desde sua aprovação, até os dias atuais. Cabe salientar que tal trabalho foi apresentado à banca avaliadora no primeiro semestre de 2025.

Em 15 de dezembro de 2023, tem-se a aprovação da proposta na Câmara dos Deputados, na qual recebeu em votação do primeiro turno 371 votos favoráveis, contra 121 e, do segundo, 365 contra 118, a famigerada PEC 45/2019, da Reforma Tributária sobre o consumo. Assim, teve sua promulgação no Congresso Nacional, no dia 20 de dezembro de 2023, e foi transformada em Emenda Constitucional n° 132, trazendo consigo significativas modificações no Sistema Tributário Nacional.

Para Fabrício Augusto de Oliveira (2024)⁴, a nova reforma, apesar de ter sido saudada por grandes autoridades no país, não passa de uma “fábrica de ilusões”⁵. Em contraponto, algumas figuras políticas expressaram suas perspectivas em relação à Reforma⁶. Assim, para o atual Presidente da República, Luiz Inácio Lula da Silva (PT), tal mudança se mostra como uma espécie de vitória para o povo

² BRASIL. [Constituição (1988)]

³ GUIMARÃES, Nino. **Reforma tributária: o que muda para cesta básica, medicamentos, bebidas e outros produtos**. JOTA, 2025. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos/reforma-tributaria-o-que-muda-para-cesta-basica-medicamentos-bebidas-e-outros-produtos>. Acesso em: 16 jan 2025.

⁴ Doutor em Economia pela Universidade Estadual de Economia (Unicamp) e Professor da Escola do Legislativo da Assembleia do Estado de Minas Gerais (ELE/ALMG).

⁵ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A reforma tributária do consumo realizada pela Emenda Constitucional no 132, de 2023: uma fábrica de ilusões**. Cadernos da Escola do Legislativo, v. 26, n. 45, jan-jun/2024.

⁶ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A reforma tributária do consumo realizada pela Emenda Constitucional no 132, de 2023: uma fábrica de ilusões**. Cadernos da Escola do Legislativo, v. 26, n. 45, jan-jun/2024.

brasileiro. Para Rodrigo Pacheco (PSD), presidente do Senado, a proposta apresenta o início de uma nova fase, com ares progressistas. Já para Fernando Haddad (PT), atual Ministro da Fazenda, os elogios são ainda mais fortes: “a reforma é perfeita, porque é democrática e humilde [por] prever revisão contínua[...]”. Além dessas, outras figuras como Simone Tebet (MDB) teceram ainda mais elogios: “a reforma dos mais pobres, a mãe de todas as reformas [...]” e citou a isenção de impostos sobre a cesta básica, o que, segundo ela, garantirá mais alimento na mesa dos cidadãos brasileiros.

Outrossim, outras figuras também se mostraram a favor da atual reforma tributária, como Arthur Lira (PROGRESSISTAS), atual presidente da Câmara, bem como Agnaldo Ribeiro (PP), relator da proposta na Câmara dos Deputados. Diante de tais colocações, para aqueles que não possuem conhecimento acerca das mudanças advindas da Reforma, estaríamos num paraíso na Terra, com o ápice da oferta de empregos, justiça, redistribuição da carga tributária, reduzindo os impostos sobre os mais pobres e aumentando os incidentes sobre os mais ricos⁷.

Neste trabalho, segue-se o pensamento de Oliveira (2024), ao demonstrar que a reforma não se mostra tão poderosa como foi aclamada, tendo como seu objetivo, praticamente limitado a corrigir apenas uma das mazelas do sistema tributário brasileiro, a saber, os impostos cumulativos em sua estrutura, transformando-os em um imposto sobre o valor agregado, de base ampla (um IVA).

Ainda, o autor aponta o que seriam seus objetivos: melhorar a competitividade nacional, reduzir a complexidade da legislação tributária (e aqui relembra-se àquela grande parte da população que não tem conhecimento técnico sobre as consequências e modificações na estrutura tributária atual, por nem mesmo saber como se configurava anteriormente, limitando-se a pagar a grande quantidade de impostos), reprimir a guerra fiscal entre os estados subnacionais e diminuir a insegurança jurídica sobre suas regras, o que será avaliado mais à frente e discutido de maneira pormenorizada.

Nesse cenário, contudo, percebe-se, de modo paralelo, como o Sistema Tributário Brasileiro é visto internacionalmente. Tem-se, para alguns, um dos piores sistemas tributários do mundo, segundo defende Oliveira (2024). Para entender tal

⁷ *Idem.*

ponto, far-se-á uma digressão acerca de quão volumosa se mostra a carga tributária nacional.

Primeiramente, para transparecer o termo “carga tributária”, se mostra necessário uma breve explicação acerca do que isso implica na vida dos cidadãos, para daí, concluir-se que o Brasil não apresenta um modelo de tributação a ser seguido. Nesse sentido, importa salientar que a carga tributária é calculada da mesma forma em todos os países. Contudo, cada um difere na forma como cobra cada um dos seus tributos. Assim, tem-se sua definição⁸ pela soma de todo o valor arrecadado por meio da tributação e assim, divide-se pelo PIB (Produto Interno Bruto) do determinado país.

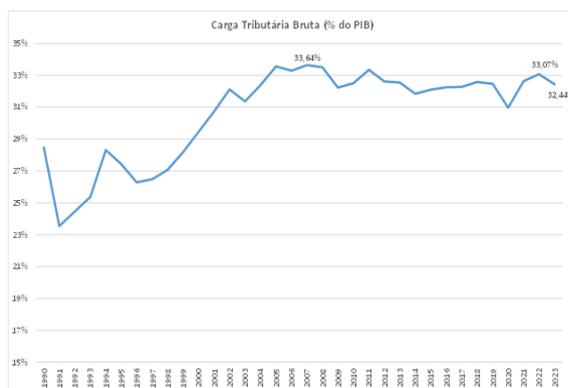
PIB, por sua vez, é a soma de toda riqueza produzida durante um período no país (geralmente utiliza-se o período de um ano), considerando todos os bens e serviços finais realizados. Dessa forma, cada país tem seu PIB calculado em sua própria moeda. Ainda, os bens e serviços finais que compõem o PIB são medidos no preço em que chegam ao consumidor, levando em consideração os impostos sobre os produtos comercializados.

O PIB brasileiro, em 2023, por exemplo, foi de **R\$ 10,9 trilhões**⁹. Sendo, o último trimestre divulgado (3º trimestre de 2024), o valor foi de R\$2.989,9 bilhões. Assim, relacionando tais dados à carga tributária que o Brasil carrega, o Observatório de Política Fiscal demonstra que a carga tributária dos municípios segue em elevação, tendo crescido no ano de 2023, atingindo grande valor: 2,32% do PIB. Vê-se na tabela abaixo que tais valores não são alheios à realidade da população, caracterizado pela grande elevação no gráfico abaixo:

⁸ OLIVEIRA, Bianca, *et al.* **A carga tributária no Brasil em comparação com outros países.** Disponível em:

<https://www.politize.com.br/tributos-e-desigualdade/a-carga-tributaria-no-brasil-em-comparacao-com-outros-paises/>. Acesso em: 12 jan 2025.

⁹ IBGE. **Produto Interno Bruto - PIB.** Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 12 jan 2025.



Fonte: Observatório de Política Fiscal¹⁰

Primeiro, mostra-se o robusto cenário que, em números, convence boa parte das pessoas que não possuem conhecimento básico sobre o tema sobre a necessidade de uma reforma com urgência, afinal, nenhum contribuinte deseja pagar grande quantidade de impostos, o que diminui seu poder de compra.

Contudo, em termos mais técnicos, o que se vê na prática é que a distribuição das receitas tributárias é altamente desfavorável para os governos subnacionais (estados), tornando-os grandes dependentes de recursos transferidos pelo Governo Federal. Nesse sentido, diante dessa dificuldade na autonomia na gestão de suas finanças, os estados precisam se submeter às vontades, desejos e políticas do Poder Central, transformando a ideia de uma Reforma Tributária parecer ser mais complicada ao leigo do que antes, tendo em vista que tal autonomia mitigada pode interferir na economia do cotidiano do brasileiro, com menos investimentos externos na região, por exemplo.

Isso porque, em razão da estrutura federal do Brasil, os Estados-Membros são dotados de Constituições. As leis estaduais e municipais devem submissão às Constituições respectivas, sob pena de serem consideradas inválidas (formal ou material). A República tripartida em seus Poderes se mostra de extrema importância para a compreensão das limitações ao poder de tributar.

Inicialmente, a Reforma traz como base central a substituição de cinco tributos atuais (IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS) por apenas dois tributos não cumulativos sobre o valor adicionado (IVA Dual), bem como um “novo” tributo criado

¹⁰ PIRES, Manoel. **Carga Tributária Bruta: 1990-2023**. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-bruta-1990-2023>. Acesso em: 16 jan 2025.

pela Emenda Constitucional 132/2023, a CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) que será de competência da União, substituindo o PIS e COFINS. Além disso, outro tributo trazido pela reforma é o IBS (Imposto sobre Bens), de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que virá em substituição ao ICMS e ao ISS.

À título de explicação, o IVA corresponde a uma espécie de tributação sobre o valor acrescido “independentemente que incida sobre produto bruto (product-type value added tax), renda líquida (income-type value added tax) ou consumo (consumption-type value added tax)”, como afirma Costa Neto¹¹.

Os novos impostos - se assim se pode chamá-los - possuirão base tributária comum, uma vez que terão algumas previsões, como: os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; mesmas imunidades; mesmos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação e por fim, as mesmas regras de não cumulatividade e de creditamento, como bem enumera Camargos e Taufner (2024)¹².

Ainda, há previsão de que o IBS deverá ser cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação, cabendo à lei complementar estabelecer critérios que apontem para a definição do ente de destino da operação, podendo ser, inclusive o local da entrega, da disponibilização ou localização do bem. Ademais, o IBS não poderá ser objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais, com exceção das hipóteses previstas na Constituição Federal.

Vê-se ainda na EC 132/2023 a previsão de criação, através de lei complementar, de regimes diferenciados de tributação com redução de 60% das alíquotas da CBS e do IBS para serviços voltados à educação e à saúde, dispositivos médicos e de acessibilidade, medicamentos e produtos de cuidados básicos, transporte coletivo, dentre outros, como bem apontam os autores.

¹¹ COSTA NETO, José Alexandre. **A reforma da tributação indireta no Brasil**: baseada nos sistemas europeu do IVA e canadiano. 2018. Dissertação (Mestrado Científico em Direito Fiscal) – Faculdade de Direito, Universidade de Lisboa, Lisboa, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/37463/1/ulfd136641_tese.pdf>. Acesso em: 16 maio 2025.

¹² Cristiane Pereira de Souza Camargos é advogada e servidora do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, pós-graduada em Direito Tributário; já Domingos Augusto Taufner é Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo – TCEES.

Houve mudanças ainda em relação ao IPVA, ao ITCMD e ao IPTU, adequando-se à jurisprudência, mas que não será objeto da presente exposição.

Há, do mesmo modo, a criação do imposto seletivo, de competência da União, o qual poderá incidir sobre a produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, tidas como exemplos de atividades humanas que impactam o equilíbrio ecológico.

Permita-me o leitor aprofundar o ponto e trazer ao debate um importante paradigma: o que se configura como imposto seletivo, tendo em vista que toda ação do homem possui grande potencial destrutivo seja direta ou indiretamente? Assim, tem-se, primeiramente, que a Reforma Tributária do consumo, veiculada pela EC n° 132/2023 prevê expressamente que o Sistema Tributário Nacional deve observar o princípio da defesa do meio ambiente e que, sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais tributários deve considerar critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.¹³ A própria Carta Maior traz em seu escopo a necessidade de preservação ambiental e traz essa preocupação a nível constitucional, como se vê:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

¹³ BRASIL. [Constituição (1988)].

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) (grifo da autora)¹⁴

O termo “imposto seletivo” significa que se trata de um imposto regido pelo princípio da seletividade, que tem como escopo adequar a alíquota à essencialidade do bem objeto da incidência do tributo. Assim, tem-se a proposta de inibir o comportamento de produtos considerados desnecessários ou de consumo restrito. Tal princípio tem sido objeto de críticas por parte de especialistas, por envolverem subjetividades para determinar as gradações da essencialidade, que variam de pessoa para pessoa¹⁵.

O formato adotado no imposto seletivo é análogo aos impostos especiais sobre o consumo (*excise taxes*) praticados por diversos países da OCDE e tido como imposto pigouviano, em referência à Teoria de Arthur Pigou, o economista britânico que foi pioneiro na abordagem. A ideia é que esses impostos sejam calculados em função do custo social da externalidade negativa gerada pelo comportamento que se pretende evitar.

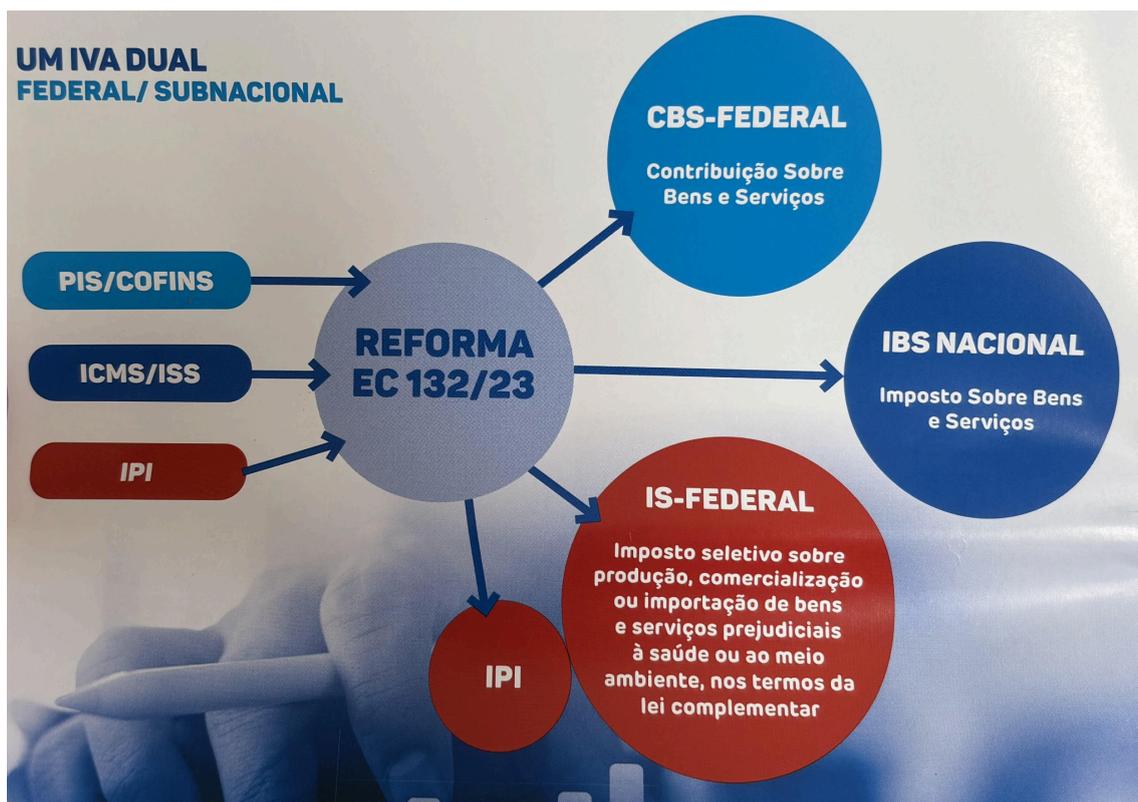
Contudo, vale o apontamento de que o entusiasmo acadêmico pela implementação desse tipo de imposto ultrapassa a capacidade das instituições políticas para implementar esses impostos e a capacidade da Instituição não é infinita¹⁶, sendo necessários estudos mais aprofundados acerca do tema, envolvendo diversos setores relacionados ao meio ambiente e à saúde humana, a depender de qual especificidade tributária se esteja lidando.

Em suma e, à título de melhor entendimento, pode-se ver, de maneira clara, as mudanças trazidas pela Reforma nos Estados e Municípios:

¹⁴ BRASIL. [Constituição (1988)].

¹⁵ ABRAHAM, Marcus; LANNES, Camila Thiebaut Bayer. **Incentivos Fiscais ao Meio Ambiente na Reforma Tributária e o Imposto Seletivo**. Revista Direito Tributário Atual v. 57. ano 42. p. 369-388. São Paulo: IBDT, 2o quadrimestre 2024.

¹⁶ FLEISCHER, Víctor. **Curb Your Enthusiasm for Pigovian Taxes**. 2019. 43 p., volume 68. Vanderbilt Law Review, Nashville, 2019.



Fonte: Jornal Tribuna do Fisco, Edição Especial: Reforma Tributária.¹⁷

¹⁷ **Reforma Tributária:** União do Fisco reverte ameaça em vitória histórica. Tribuna do Fisco, Recife: SindiFisco Pernambuco, n° 151, p. 1-20, 2023.

Assim, percebe-se que a Emenda Constitucional 132/2023, utiliza-se de premissas já existentes desde a Constituição da República de 1988, principalmente no que tange à tributação sobre o consumo, uma vez que ela não se mostra pioneira no contexto brasileiro. Para Aliomar Baleeiro, em 1965, a reforma tributária se mostrava tímida, em consonância com a Reforma atual, não modificando, essencialmente, a tributação sobre o consumo apesar de ter apresentado uma nova disciplina, agregando tributos, anteriormente dispersos e desconexos, os quais estavam espalhados pelas três esferas de governo.

Nesse sentido, a Emenda 132/2023 vem para simplificar as espécies tributárias, mas não se trata de uma Reforma propriamente, uma vez que o modelo anterior de tributação sobre o consumo não foi afastado, mas aprimorado, como versa o Prof. Dr. Joaquim Lustosa Filho.¹⁸

¹⁸ FILHO, Joaquim Lustosa. **REFLEXÕES SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL N.º. 132, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2023, NO CONTEXTO DO FEDERALISMO BRASILEIRO**: a compatibilização entre a centralização das competências tributárias e a autonomia financeira dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. 2024.228 f. Tese de Doutorado em Direito - Faculdade de Direito do Recife - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2024.

3 OBJETIVOS DA REFORMA

Diante de tal cenário burocrático, o modelo atual apresenta uma sobreposição de impostos sobre o consumo, impondo cargas administrativas para as empresas de maneira desproporcional. Assim, um dos objetivos da reforma é a simplificação do sistema tributário, trazendo dois tributos em substituição (IBS e CBS), o que reduzirá de maneira drástica a complexidade do sistema tributário.

Além disso, diminuição na burocracia, uma vez que a unificação dos tributos eliminará a necessidade de cumprir com legislações e regras distintas em diferentes regras governamentais. Contudo, mais adiante, falar-se-á na imensa quantidade de leis complementares que surgirão, em contraponto a essa simplificação salvífica muitas vezes defendida. Por fim, a criação do IBS, embasado no princípio da neutralidade tributária, promete e visa corrigir a regressividade, ao garantir que o imposto incida apenas sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva, sem cumulatividade.

Vale esclarecer que o IBS e a CBS são dois tributos iguais, e se mostram necessários ao financiamento da União e dos entes subnacionais, mesmo que a sua criação tenha sido condicionada à edição de lei complementar, como aponta a Emenda. A diferença presente entre eles é a alíquota, que ainda será definida em lei ordinária dos entes tributantes. Assim, ter-se-á a unificação das bases de tributação sobre o consumo em dois novos impostos, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), juntamente com o Imposto Seletivo e uma nova contribuição sobre bens e serviços (CBS).¹⁹

Assim, a complexidade excessiva e a fragmentação do sistema são dois potenciais impulsionadores para uma reforma tributária, uma vez que com múltiplos tributos sobre o consumo (que possuem diversas regras e alíquotas) gera grande incerteza jurídica e traz altos custos administrativos para as empresas que pretendem alocar seus recursos em determinados estados. Com a unificação tributária, pretende-se eliminar essas distorções, tornando o sistema mais esclarecido e previsível.

Outrossim, os "novos" impostos, como sendo sobre valor agregado, respeitarão a neutralidade de tributar apenas o valor adicionado ao longo da cadeia produtiva, evitando assim, que a tributação distorça o comportamento dos agentes

¹⁹ Idem.

econômicos. Assim, o princípio da neutralidade, atrelado à Reforma, visa garantir que o sistema tributário não interfira nas decisões dos agentes, a exemplo de consumir determinado produto ou não.

Ainda, o cenário atual é conhecido por sua complexidade e falta de transparência, colocando o país em desvantagem no cenário internacional. Desse modo, a Reforma visa aproximar o país das melhores práticas internacionais, facilitando o comércio exterior e atraindo mais investimentos estrangeiros²⁰.

²⁰ SOUSA, Adriano Fábio Soares de; MOURA, Pedro Leopoldo Alcântara de Lima e. **IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA E O FIM DA GUERRA FISCAL NO ÂMBITO DO ICMS**. 2024. 17 p. Direito - Universidade Potiguar, Natal, 2024.

4 HISTÓRICO DA REALIDADE TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Em termos mais abrangentes, falar-se-á, nesse momento, sobre a historicidade por trás da carga tributária brasileira.

O consultor tributário, Dêneron Dias Rosa, aponta que o governo brasileiro apresentou um processo constante de aquecimento da tributação, porém, sempre se preocupou em não provocar mudanças bruscas, com o fim de não assustar os contribuintes. Contudo, anteriormente, já havia sinais de uma arrecadação tributária robusta. Desde a época colonial, vê-se que os impostos eram uma forma de arrecadação para a Coroa Portuguesa, o que continuou após a Independência do Brasil.

Existia, dessa forma, uma normatividade tributária no Brasil desde o princípio do século XVI, através de tributos aplicados por Portugal no território brasileiro. Sendo assim, tem-se que as normas fiscais brasileiras, tiveram seu início quando do começo da colonização no Brasil.²¹ É certo que, não se tinha uma legislação sistematizada, além de muito maleável por Portugal. Outro fator importante é a influência da Igreja Católica com o estado português, de modo que isso repercutiu no Brasil. Como consequência, o alto clero possuiu grande participação nas políticas tributárias, tendo nos períodos colonial e imperial, instituições estatais e religiosas praticamente se confundindo no exercício do poder estatal, mas fatores econômicos advindos de Portugal também se mostraram como grandes influência, sendo, dessa forma, inicialmente, a tributação lusitana muito presente no território.

Durante a República Velha, a tributação passou a ser uma importante fonte de recursos para o Estado, em especial com o cenário de aumento da industrialização do país. Em 1891, então, vê-se promulgada a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, consagrando o princípio federalista, com autonomia administrativa, política e financeira para os estados-membros.

Tem-se assim uma melhor organização na seara tributária, discriminando as rendas tributárias, especialmente no que concerne às competências fiscais; nota-se a presença do Princípio da Legalidade Tributária e da uniformidade do imposto federal, bem como a figura da imunidade recíproca, de modo diferente do que se tem atualmente. O esquecimento dos municípios na discriminação das rendas

²¹ SILVA, Luis Felipe Scholante. **Breves Apontamentos Históricos sobre Tributação no Mundo e no Brasil**. 2019, 20 p. Direito - Universidade Federal do Rio Grande, Rio Grande, 2019.

tributárias, por sua vez, se mostrou como dificuldade a ser enfrentada pelo Sistema Tributário no período em questão.

Com a Carta Maior à época, os estados-membros puderam aumentar suas receitas e adotar políticas fiscais próprias, não estando vinculados ao governo central e passaram a ter competência para estabelecer a tributação em seus municípios, afirma o autor.

Pontua-se, de igual modo, por exemplo, a criação do Imposto de Renda em 1922, através da Lei nº 4.625, consolidando assim, um dos tributos mais fortes e rigorosos do país até os dias atuais, segundo Régis Fernandes de Oliveira.

Em 1934, em sua Constituição, é possível perceber o aperfeiçoamento na discriminação das competências tributárias, além de uma autonomia administrativa, política e financeira dos municípios, os quais receberam competências tributárias privativas. Ademais, tem-se a instituição do Sistema Tributário Nacional, no mesmo ano.

No que se refere à Era Vargas, com o golpe militar executado por Getúlio Vargas, há a substituição da Carta pela Constituição de 1937, que modificou algumas competências tributárias.

Em 1947, a carga tributária brasileira²² era o equivalente a 13,8% do PIB Nacional, segundo Appy²³.

No período da ditadura militar (1964-1985) tem-se um período caracterizado por grandes obras, políticas de subsídios, isenções fiscais destinadas ao desenvolvimento do país e investimentos externos. Já em 1965, a carga tributária apresentou sinais de robustez, bem mais onerosa, representando 19,0% do PIB Nacional. Diante de seu aumento gradativo, foi absorvido sem grandes problemas pelos contribuintes brasileiros.

Em 1965, o país se mostrava quase completamente esgotado em sua capacidade de gerar mais receitas, diante dos cenários geopolíticos que o Brasil enfrentava, e no dia 1º de dezembro do mesmo ano, foi promulgada a Emenda Constitucional nº18 que, ao mesmo tempo conferiu ares de modernidade ao sistema

²² Vale lembrar que o termo ora utilizado, depende do nível dos gastos públicos, conforme afirma Bernard Appy (2016), de modo que se faz necessário observar o contexto político e econômico do momento apresentado.

²³ Diretor do Centro de Cidadania Fiscal. Foi Secretário Executivo e Secretário de Política Econômica do Ministério da Fazenda.

tributário, segundo o Consultor Dias Rosa, o que renovou ao governo seu potencial arrecadatório e consolidou a autonomia do direito tributário no Brasil.

Esse movimento pós alteração do sistema tributário, intensificou o ritmo de crescimento da arrecadação do governo (ROSA, 2007). No ano de 1970, a carga tributária atingia o patamar de 26,0% do PIB nacional. Tal crescimento súbito não foi visto com bons olhos pelos contribuintes. Contudo, na década de 1970, o país atravessava um período de grande explosão econômica, fazendo com que o governo mantivesse estável a carga tributária durante a década e durante a primeira metade da década de 1980. A essa altura, em 1986, a carga tributária situada em 26,2% do PIB, encontrava semelhanças com a alíquota de 1970.

Em 1988, diante da votação referente ao texto constitucional, abrandou-se o cenário e houve diminuição da carga tributária para 22,4% do PIB, no mesmo ano. Sendo assim, após concluída a votação, constatou-se que, assim como ocorreu com a Emenda Constitucional nº18/65, com o pretexto de melhorar o sistema tributário nacional, conferiu um grande potencial arrecadatório para o Governo.

A partir dos anos 90, foram implementadas algumas reformas tributárias, como a reforma do Imposto de Renda em 1995, que reduziu alíquotas e ampliou as faixas de isenção (GUERRA e GUERRA, 2023). Contudo, em 1990, a carga tributária aumentou tanto que chegou ao patamar de 28,8% do PIB. Diante disso, muitas empresas foram levadas à insolvência, algumas até mesmo à falência.

De acordo com a CNN²⁴, em 1990, houve uma grande contribuição dos *shopping centers*, causando uma crise no mercado de lojas varejistas, a exemplo da tão famosa Mesbla, loja de departamentos. Além dela, vê-se no mesmo período de 1990, outra vítima da década supracitada, a loja Arapuã, considerada uma das maiores varejistas do país. Assim, com o aumento de juros pelo Governo Brasileiro, viu suas vendas a prazo serem prejudicadas.

Assim, restou a alternativa de reduzir drasticamente a carga tributária, o que ocorreu em 1991, quando esta apresentou o valor de 25,2% do PIB, que se manteve até 1993. Isso possibilitou o país a viver uma inédita estabilidade econômica.

²⁴ NASSIF, Tamara. **Mesbla, Mappin, Ultralar: mercado lembra crise de varejistas após caos na Americanas.** CNN Brasil, 2023. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/mesbla-mappin-ultralar-mercado-lembra-cris-e-de-varejistas-apos-caos-na-americanas/>. Acesso em 11 jan 2025.

Em 1994, implementando o novo modelo econômico, a carga atingiu 29,8% do PIB. Já em 2001, chegou-se ao inacreditável patamar de 34,7% do PIB.

Assim, diante de tantos dados numéricos ora apresentados, percebe-se que em pouco mais de 50 anos, a carga tributária brasileira quase triplicou, desde 1947 até 2001.

Em grande parte da historicidade, vê-se que houve um crescimento sutil e gradativo, provocando aos contribuintes uma natural acomodação e adequação à situação. A grande questão se mostra problemática quando apresenta-se 34,7% do PIB, como relatado.

Atualmente, o sistema tributário brasileiro é complexo, bem como apresenta uma grande variedade de tributos federais, estaduais e municipais, gerando, desse modo, grande quantidade de obrigações fiscais para empresas e contribuintes, conforme Guerra e Guerra (2023). Para alguns, o país possui uma das piores legislações tributárias do mundo e seus defeitos possuem várias consequências. Assim, por um lado, induzem uma organização extremamente ineficiente da economia, o que leva à diminuição da produtividade da economia nacional. Contudo, de outra banda, geram grandes distorções distributivas, que abrem brecha para que pessoas de rendas superiores sejam pouco tributadas, conforme Bernard Appy (2016).

Além disso, a complexidade tributária faz com que o custo de apuração e recolhimento dos impostos (custo de conformidade) seja extremamente elevado. Segundo o Banco Mundial, em pesquisa de 2021, o Brasil é o país líder em desperdiçar mais tempo para pagar impostos no Brasil. Empresas podem gastar até 1.501 horas para pagar impostos no Brasil. Tal intervalo de tempo considera o preparo, declaração e o pagamento, o que se mostra de maior quantidade em qualquer país do mundo.²⁵ Tal fato impacta diretamente na competitividade das

²⁵ RUSSI, Anna. **Banco Mundial: empresas gastam até 1.501 horas para pagar impostos no Brasil.** CNN Brasil, 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/banco-mundial-empresas-gastam-ate-1501-horas-para-pagar-impostos-no-brasil/#:~:text=Banco%20Mundial%3A%20empresas%20gastam%20at%C3%A9%201.501%20horas%20para%20pagar%20impostos%20no%20Brasil,-O%20intervalo%20de&text=Em%20paralelo%20%C3%A0%20agenda%20do,a%201.501%20horas%20por%20ano.> Acesso em: 11 jan 2025.

empresas brasileiras, desestimulando muitas vezes o investimento estrangeiro conforme Guerra e Guerra (2020).²⁶

Somando a todos esses fatores, tem-se a complexidade e insegurança sobre as regras aplicáveis, às quais resultam num grande nível de ações contenciosas na área judicial e administrativa entre os contribuintes e o Fisco.

Desse modo, o sistema enfrenta diversos problemas e desafios, alvos de críticas e debates há tempo. Pode-se analisar, por exemplo, a falta de transparência, a alta carga tributária, a ineficiência na arrecadação e fiscalização dos tributos e a falta de equidade dos encargos tributários (CARRIJO, 2023). Nesse sentido, o Brasil enfrenta atualmente 21,99% do PIB.²⁷

Por fim, algumas dificuldades enfrentadas atualmente persistem ao longo dos anos²⁸, como a grande centralização de receitas sob competência da União, praticamente descaracterizando o Princípio Federativo; o elevado número de tributos incidentes sobre o consumo (o que se mostra como alvo da Reforma Tributária que visa simplificar a tributação brasileira e dar mais transparência ao contribuintes do que cai nos cofres públicos.

²⁶ GUERRA, Felipe Matos; GUERRA, Maria Vitória Cunha Leal. **Reforma Tributária: Uma Análise Comparativa Entre As Principais Propostas**. 2023. 12 p. Contabilidade. Conselho Regional de Contabilidade do Pará, Pará, 2023.

²⁷ MÁXIMO, Wellton. **Prévia da carga tributária cai para 32,44% do PIB em 2023: Isenções sobre combustíveis e abatimentos no IR influenciaram**. Agência Brasil, 2024. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2024-03/previa-da-carga-tributaria-cai-para-3244-d-o-pib-em-2023#:~:text=A%20carga%20tribut%C3%A1ria%20do%20governo,8%2C12%25%20do%20PIB>. Acesso em: 11 jan 2025.

²⁸ SILVA, Luis Felipe Scholante. **Breves Apontamentos Históricos sobre Tributação no Mundo e no Brasil**. 2019, 20 p. Direito - Universidade Federal do Rio Grande, Rio Grande, 2019.

5 DIFICULDADES NA REALIZAÇÃO DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA

Cabe analisar ainda, a dificuldade em que se encontra um país com dimensões continentais em efetivar uma Reforma Tributária que se mostre eficiente e benéfica para os cidadãos, bem como para a economia a longo prazo.

Segundo Marcos Fernandes Gonçalves da Silva, coordenador do curso de graduação em Economia da EESP/FGV, todo processo de mudança institucional envolve decisões que são tomadas diante da ignorância de muitos agentes envolvidos nessa tarefa. Em meio ao desconhecimento jurídico e econômico, por vezes, tais sujeitos se mostram relutantes em apoiar uma mudança. O que se mostra nesse cenário como agentes, são os próprios Estados da Federação, bem como grupos organizados relacionados a setores da economia que podem sofrer tributação maior ou menor diante de mudanças mais radicais no sistema tributário brasileiro.

Tal cenário se mostra mais aterrorizante diante do fato de que as próprias propostas da Reforma Tributária brasileira não se mostram claras, de modo que geram questionamentos em estudiosos da áreas, quem dirá aos setores que não possuem expertise sobre o tema. Diante da incerteza, pode parecer que até mesmo a atual estrutura tributária se mostre mais racional e estrategicamente melhor.

Em segundo lugar, a unificação de tributos apresenta em si mesma um problema da economia política, segundo o economista. Por exemplo, ao pensar sobre o IVA (Imposto sobre Valor Agregado, é uma nova proposta de imposto que faz parte da reforma tributária no Brasil, ao unificar cinco tributos diferentes, que hoje, até o momento do presente trabalho, são cobrados sobre o consumo: ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins). Tem-se assim uma amostra para a sociedade, do quanto realmente é tributado acerca do imposto indireto. Assim, explicita-se a carga efetiva arcada pela população, em especial para aqueles cidadãos que não pagam imposto sobre a renda, mas pagam impostos indiretos (e não possuem conhecimento acerca desse fato).

Além disso, como se dão as transferências de impostos entre Estados e Regiões do Brasil, de modo a transparecer a carga tributária frente aos cidadãos. Para a economia política tal mudança institucional se faz louvável, visto que traz ao

conhecimento da população, pelo menos a médio prazo, uma melhor educação tributária, e conseqüentemente, mais *accountability*, segundo o estudioso.

A situação de incertezas é testificada pelas notícias que a mídia propaga, ou seja, um meio de comunicação muito utilizado pela população para se ambientar do que ocorre no mundo político, econômico e jurídico, muitas vezes, alheio às suas realidades, por exemplo, o Senado Federal aprovou a reforma tributária com uma alíquota que pode tornar o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), o maior do mundo, superando a líder, atualmente, a Hungria.²⁹

Para os autores Camargos e Taufner, nas últimas seis décadas, não existiu modificação no sistema tributário, mesmo o Brasil tendo sido dirigido por pessoas de diversos cunhos políticos, sem sucesso, porém na reordenação do sistema a fim de simplificá-lo e torná-lo mais justo. Para eles, tal reforma, por ter sido tratada de maneira efetiva no Congresso Nacional, é algo digno de nota.

Os governos, sejam em seus diversos âmbitos (federal, estadual, distrital ou municipal) possuem enormes compromissos, diante de um país de tamanho continental. Assim, organizar despesas de caráter obrigatório é demasiadamente complexo. No âmbito da saúde, por exemplo, dado o envelhecimento da população, o serviço público de saúde consome muitos recursos.

²⁹ MONTEIRO, Gabriel. **Análise: Senado aprova reforma tributária com maior IVA do mundo.** CNN Brasil. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/money/analise-senado-aprova-reforma-tributaria-com-maior-iva-do-mundo/>. Acesso em 11 jan 2025.

6 O FEDERALISMO FISCAL E A REFORMA TRIBUTÁRIA

Embora tenha-se como cláusula pétrea da Constituição, a federação brasileira nunca passou de uma ficção, conforme afirma Oliveira.

Vê-se assim que:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
(Vide Lei nº 13.874, de 2019)

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição. (grifos da autora).

Sendo assim, no campo do Direito Tributário, tanto a União como os Estados-Membros e os seus municípios estão adstritos às regras da Constituição e de suas leis complementares. Sendo assim, infere-se do texto constitucional que cada Estado se faz autônomo para instituir e reger os seus tributos, estando estes dentro dos princípios e regras pré-estabelecidas.³⁰ A autonomia política, jurídica e administrativa da União, Estados-Membros, dos municípios e do Distrito Federal se mostra presente de modo isonômico, segundo o autor consagrado Sacha Calmon em seu título Curso de Direito Tributário. Ouso, contudo, acrescentar que tal fato se mostra apenas na teoria, devido à guerra fiscal que o Brasil apresenta.

Segundo Luiz Guilherme de Oliveira, economista e professor da UBC, pode-se considerar o federalismo como uma busca do reconhecimento de várias soberanias dentro de uma mesma identidade nacional, respeitando características de um povo, espaço regional, ainda é possível determinar uma situação harmônica

³⁰ COELHO, Sacha. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Grupo GEN, 2019.

como federalismo cooperativo, de modo que os membros federados trabalham em prol de um objetivo em comum: desenvolvimento da nação ou do grupo federado.³¹

No Federalismo Fiscal, o sistema tributário deve ser estruturado de forma a distribuir as receitas públicas entre as várias unidades. Para tanto, é necessária a existência de uma estrutura capaz de gerar um efeito distributivo entre os grupos que fazem parte da federação. Portanto, se faz de extrema importância o princípio da equidade como fundamento, podendo ocorrer dentro de cada núcleo, mas esse processo só será igual perante todos os membros quando em âmbito nacional, sendo determinado pelo Governo Federal.

Nesse sentido, cada membro da federação pode adotar políticas tributárias distintas, a fim de melhorar a qualidade dos serviços públicos, por exemplo. No que tange à alocação, pode ser observada uma desvinculação do princípio dos iguais, pois as Unidades Federativas possuem tributações diferentes que irão determinar a localização ou realocação de investimentos. Assim, parece contraditório, contudo, esta possibilidade de fuga dos princípios dos iguais é uma característica do modelo federativo, concedida pela própria Constituição. Isso não quer dizer, vale salientar, que não existam distorções a esse modelo. Pode-se haver, por exemplo, escalas preocupantes quando há até mesmo transferências de indústrias de uma região fiscal para outra.

Nesse cenário, um intermediador parece uma figura necessária, pois permite a criação de parâmetros para a concessão de incentivos. Aos olhos do economista Luiz Oliveira, seria aconselhável que a isenção fosse uma questão de responsabilidade do governo central, pois permitiria o princípio da igualdade.

Tem-se, dessa forma, um processo de busca constante por parte das unidades federativas de propiciar aos novos investimentos, vantagens fiscais em escala crescente, caracterizando uma guerra fiscal. Nesse sentido, tem-se uma situação de federalismo competitivo, não mais cooperativo, no qual ocorre a constante busca de uma situação favorável para si mesmo e para seu território. Não

³¹ OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. **Federalismo e Guerra Fiscal**. Texto de Federalismo fiscal e guerra fiscal. PESQUISA & DEBATE, SP, volume 10, número 2(16), 110-138, 1999.

se observa, aos olhos do economista, uma busca pelo bem comum da nação, por exemplo.³²

Tal visão não é a única, sendo outro viés, a chamada “competição fiscal” ou “competição tributária”, como rotulam Daniel Vieira Marins e Gustavo da Gama Vital de Oliveira. Tal fenômeno, ainda vale destacar, que não ocorre apenas em território brasileiro. Federações como os Estados Unidos, Canadá, Rússia, Suíça e União Europeia também têm que lidar com a disputa entre estados em âmbito tributário. Daí, surge a necessidade de se criar regras ou acordos entre os governos subnacionais, de modo que não se desestabilize as relações dentro da federação.³³

Em âmbito internacional, diversos países se utilizam de benefícios e incentivos fiscais, da redução da base de cálculo ou da alíquota de tributos, por exemplo. Em termos históricos, um marco importante acontece com o fim da Segunda Guerra Mundial, período em que diversas colônias europeias localizadas na África e Ásia iniciaram processos de independência, provocando o surgimento de novos países, aumentando, conseqüentemente, a atuação do capitalismo mundial. Nesse sentido, houve também maiores ofertas de governos em favor de empresas, haja vista a necessidade de criação de mercados consumidores internos. Após os efeitos da Guerra Fria, começou-se uma nova realidade imposta: a inerente competição entre países.³⁴

Diversos aspectos são influências ao investir recursos nos países, como a existência e relevância de mercado consumidor interno; a viabilidade de se importar ou exportar produtos; a segurança jurídica do ordenamento nacional; legislações de cunho trabalhista e ambiental; infraestrutura, bem como diversos outros fatores.

Assim, seja no caso de capital de investimento, seja na hipótese de capital financeiro, um dos principais fatores que estão atrelados a essa tomada de decisão na aplicação do capital é a tributação. A depender da carga tributária de um país, calcular-se-á o retorno econômico que será obtido. Diante dessa realidade, os

³² OLIVEIRA, Luís Guilherme de. **Federalismo e Guerra Fiscal**. 1999. 28 p. PUC-SP, São Paulo, 1999.

³³ MARINS, Daniel Vieira; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA OU GUERRA FISCAL? DO PLANO INTERNACIONAL À LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017**. 2018, 28 p., vol. 4. Direito. Universidade Estadual do Rio de Janeiro, 2018.

³⁴ Termo utilizado pelos autores Daniel Marins e Gustavo Vital de Oliveira.

países disputam espaço na economia global e, nessa busca por capital, cada país aplica as políticas públicas que melhor atendem aos seus interesses, de modo que a competição tributária surge como um dos instrumentos capazes de auxiliar os governos na atração de capital, independente de sua natureza.

No que diz respeito ao capital de investimento, as políticas fiscais mais adotadas dizem respeito à concessão de benefícios ou incentivos relacionados à tributação sobre o consumo. Vale salientar tal ponto, pois, em regra, o capital de investimento provoca a mudança de um investimento já existente em um país para o outro, ou a aplicação de um novo investimento em determinado local, em detrimento dos demais. No primeiro, como afirmam os autores Daniel Marins e Gustavo de Oliveira, há o deslocamento de capital (perda de investimento anterior para a criação de um novo, como transferência de plantas industriais), e no segundo, existe uma espécie de concurso entre países, com o fim de influenciar a decisão de quem se propõe a investir naquele local.

Segundo os autores, a concessão de benefícios ou incentivos fiscais de impostos incidentes sobre o consumo criará o ambiente mais vantajoso economicamente para as empresas que desenvolvem o comércio, a indústria ou a prestação de serviços. Em âmbito internacional, diversos países se veem insatisfeitos devido à competição tributária envolvendo o capital financeiro. Dessa forma, diversos países têm reduzido de maneira drástica a tributação sobre o patrimônio e a renda. Como consequência, tem-se o incentivo à alteração de domicílio de PFs e PJs e a criação de empresas subsidiárias, com o fim de pagar menos impostos de renda. O leitor, a essa altura, já deve detectar que fala-se aqui dos paraísos fiscais (“tax havens”). O Brasil, nesse sentido, a fim de clarear o entendimento de quais países considera que possuem tributação favorecida ou de regimes fiscais privilegiados, foi publicada a Instrução Normativa 1.037/2010 da RFB, de 4 de junho de 2010, conforme se vê:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 261 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n.º 125, de 4 de março de 2009, e tendo em vista o disposto no art. 24 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996; no art. 8.º da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999; no art. 7.º da Lei n.º 9.959, de 27 de janeiro

de 2000 ; no § 1º do art. 29 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 , no § 2º do art. 16 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001 , nos arts. 3º e 4º da Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002 , e nos arts. 22 e 23 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 , resolve:

Art. 1º Para efeitos do disposto nesta Instrução Normativa, consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% (vinte por cento) ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, as seguintes jurisdições: [...]³⁵

Países como Hong Kong estão na lista, acompanhando de diversos outros. Vale salientar que, a existência de uma legislação interna que tem a finalidade de indicar que países são considerados “paraísos fiscais” e determinando trato diferenciado a esses países não é suficiente para se enfrentar a questão da competição tributária internacional, pois, no âmbito do Direito Internacional, a legislação interna, por si mesma, não possui validade e eficácia extraterritorial. A fonte legislativa que trata da competência tributária de cada país é a Constituição ou lei fundamental de cada país.

A realidade, por si só, assusta, pois diversos pontos são negligenciados, como visto acima. Contudo, a realidade do Brasil, como já apresentado neste trabalho, não é a melhor e está longe de se tornar mais atrativa. A título comparativo, o Índice Global de Complexidade Corporativa 2024 da TMF Group explora diversos indicadores relacionados à complexidade corporativa de países do mundo. No ano de 2024, a classificação do Brasil aponta em 7º lugar, tendo como fatores de complexidade a legislação tributária e a variação legislativa em diferentes níveis administrativos.³⁶ Caracterizada por variações locais, a organização de operações de implantação de empresas no território se faz complexo. A reforma tributária atual, por exemplo, levanta preocupações com o potencial aumento de impostos.

³⁵ Instrução Normativa RFB nº 1037, de 04 de junho de 2010.

³⁶ **As 10 jurisdições mais complexas par se fazer negócio em 2024.** 2024. Disponível em: <<https://www.tmf-group.com/pt-br/noticias-insights/artigos/indice-global-complexidade-corporativa/gbc-i-2024-jurisdicoes-mais-complexas/>>. Acesso em: 10 jan 2025.

Idealmente, segundo o Prof. Fernando Facury Scaff, tributarista brasileiro, o ideal seria perceber a realidade europeia, na qual os países, reunidos sob a mesma confederação aprovaram um pacote de endividamento por emissão de títulos públicos no valor de 750 bilhões de euros. Assim, com a distribuição desse valor, cada país teria a capacidade de traçar políticas de soerguimento das atividades econômicas, combatendo o desemprego, por exemplo.³⁷

Contudo, ainda segundo o jurista, a União optou pela reforma tributária. No fim, quem arcará com a onerosidade da reforma são os contribuintes em primeiro lugar, e em última instância os consumidores de bens e serviços.

Sob uma análise macro, vê-se que a via de solução encontrada pela União para resolver o problema de caixa dos governos é pela receita, já a europeia, pela dívida, fazendo com que a carga tributária seja majorada a longo prazo. Sendo assim, muitas consequências podem advir, como o pagamento dos tributos sendo aumentado praticamente de imediato, ou seja, toda sociedade já deve pagar mais caro pelo consumo de bens e serviços, em face da ampliação da carga tributária.

Em resumo, para o Professor, a reforma (com “r” maiúsculo, como chama) não seria bem-vinda, tendo em vista o afastamento de investidores em razão da insegurança jurídica advinda, por exemplo. Alguns ajustes seriam muito bem-vindos, por sua vez.

³⁷ SCAFF, Fernando Facury. **Reforma Tributária ou endividamento? Semelhanças, diferenças e consequências**. ConJur, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-ago-04/contas-vista-reforma-tributaria-ou-endividamento-semelhancas-diferencas/>>. Acesso em: 10 jan 2025.

7 O FIM DA GUERRA FISCAL E A DINÂMICA DA NEGOCIAÇÃO POLÍTICA ESTADUAL

Como aludido anteriormente, um dos grandes desafios enfrentados pelo Brasil ao longo do tempo é o fenômeno da guerra fiscal, com o objetivo de atrair empresas para determinadas regiões. O ICMS foi o principal instrumento utilizado nessa prática, admitindo que os estados oferecessem isenções, reduções de alíquotas, créditos presumidos e outros benefícios para promover o desenvolvimento econômico.

Na visão de João Maurício Adeodato, a guerra fiscal, especialmente nas regiões menos desenvolvidas, transformou-se em uma “corrida ao fundo do poço”, no qual os estados se sacrificavam com suas bases tributárias em troca de promessas de desenvolvimento econômico incerto.³⁸ Para alguns, essa política de incentivos fiscais provocou diversos pontos significativos. Apesar de um resultado transitório, a guerra fiscal aprofundou disparidades regionais e prejudicou a arrecadação de muitos estados, fragilizando a unidade federativa.³⁹ Para Cláudio Carneiro, mestre em Direito Tributário, a guerra fiscal levou estados a adotarem medidas de curto prazo, sem avaliar impactos econômicos a longo prazo.⁴⁰ Daí, tem-se que, com a Reforma, o IBS, viria acabar com a guerra fiscal e suas consequências.

Vale salientar que, a visão trazida no presente trabalho se mostra democrática ao mostrar diversos pontos de vista acerca da mesma temática. Contudo, ousou trazer ao debate que, muito se fala em benefícios e simplificações de tributação e esquece-se que fatores como desenvolvimento local não devem ser deixados à margem da discussão. O cenário anterior à promulgação da Reforma Tributária, por vezes, se mostrava necessário para que investidores externos aos estados contribuíssem para o fomento da atividade local. Ainda, tal fato não se mostra “preto no branco”. Muitas são os benefícios e malefícios trazidos pela Reforma. Assim, faz-se necessário mecanismos de regulamentação e

³⁸ ADEODATO, João Maurício. **A crise do pacto federativo e a guerra fiscal no Brasil**. Recife: UFPE, 2018.

³⁹ texto de impacts da reforma tributaria e o fim da guerra fiscal no ambito do icms

⁴⁰ CARNEIRO, Cláudio. **Reforma Tributária: Perspectivas e Desafios**. São Paulo: Malheiros, 2020..

monitoramento a fim de que o fim dessa chamada guerra fiscal não se torne em competições predatórias.

Nesse sentido, a guerra fiscal no Brasil, se mostra como fenômeno relativamente recente, ganhando força nas últimas décadas quando os estados passaram a utilizar de sua autonomia tributária para conceder benefícios a empresas, a fim de fomentar o desenvolvimento econômico local.

O termo “Guerra Fiscal”, por vezes utilizado no presente trabalho, refere-se à competição entre os estados brasileiros para oferecer condições tributárias mais vantajosas que outros, criando assim, um ambiente de disputa por empresas e indústrias que podem escolher onde operacionalizar suas atividades.

A eliminação da guerra fiscal poderá trazer diversos benefícios para os setores da sociedade, como afirma Sousa e Moura⁴¹. Para o Governo Federal, com a arrecadação centralizada por meio do IBS, permitir-se-á uma maior previsibilidade das receitas, reduzindo a sonegação fiscal. Para os Estados, aqueles que se mostram menos competitivos poderão receber sua parcela justa de receitas, mesmo sem conceder incentivos fiscais, permitindo um desenvolvimento econômico mais equilibrado entre as regiões. Para as empresas, tal reforma reduzirá os custos administrativos e a insegurança jurídica. Para os cidadãos, ter-se-á uma melhor distribuição da carga tributária, beneficiando principalmente os cidadãos de baixa renda, trazendo como consequência, aumento da renda disponível na economia⁴² das famílias.

Contudo, apesar de avanços, novos cenários podem surgir, como uma nova competição fiscal, envolvendo incentivos setoriais concedidos pelo Governo ou incentivos extra tributários oferecidos pelos estados. Tais estímulos envolvem benefícios como concessão de terrenos, ou até mesmo, construção de infraestruturas para atender determinada demanda econômica da empresa, a fim de que se instale no local. Desse modo, percebe-se que, estados com maior

⁴¹ SOUSA, Fábio Soares de; MOURA, Pedro Leopoldo Alcântara de Lima e. Impactos da Reforma Tributária e o Fim da Guerra Fiscal no Âmbito do ICMS. **Revista Foco**. v.17 n.12, e7121, p.01-17, 2024.

⁴² Economia no sentido de renda, não tratando-se aqui da área do conhecimento que engloba conceitos da administração, educação, nutrição e serviço social.

capacidade de investimento podem continuar oferecendo incentivos, criando assim, novas formas de competição entre as regiões.

Contudo, um recente estudo realizado pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (Firjan), mostrou que o poder de investimento de boa parte dos estados brasileiros e do Distrito Federal é muito pequeno.⁴³ A pesquisa de 2023 aponta que Pernambuco está em segundo lugar nas menores quantias, com R\$175,00 per capita ao longo de todo o ano de 2023. Tal fato mostra, ainda mais, a necessidade de uma reforma muito bem pensada diante de um país continental. Isso porque, ainda segundo a análise feita pela entidade fluminense, 23 das 27 unidades federativas enfrentaram um déficit orçamentário que, somado, atinge R\$29,3 bilhões, sendo o Rio de Janeiro, Minas Gerais e o Rio Grande do Sul os mais impactados.⁴⁴ O caso do Rio Grande do Norte que, em 2024, 77,7% do orçamento foi comprometido com despesas obrigatórias, é exemplo claro de como a situação se mostra crítica.

Para Leandro Tripodi, doutor em Direito pela Universidade de São Paulo, ainda haverá conflitos em torno da fixação do destino do imposto, tanto para fins de incidência quanto para fins de repartição de receitas, além de não garantir o fim da concessão de benefícios fiscais irregulares na forma de renúncias de receitas. Desse modo, a Reforma não seria capaz de, por si só, acarretar o fim da guerra fiscal.

Tem-se, portanto, uma necessidade de “superar” o método dos “convênios”, a exemplo do CONFAZ, o qual jamais conseguiu pacificar a guerra fiscal. Outro ponto importante é o fato de que se faz necessário enfrentar a fragmentação normativa que advém da multiplicidade de sujeitos ativos capazes de tributar operações com bens e serviços. Para o autor, a fim de enfrentar o fenômeno da guerra fiscal, seria

⁴³ RYDLEWSKI, Carlos. Metrôpoles. **Estudo mostra poder nanico de investimento dos estados; veja ranking**. São Paulo, 2024. Disponível em: <<https://www.metropoles.com/negocios/estudo-mostra-poder-nanico-de-investimento-dos-estados-veja-ranking>>. Acesso em: 15 maio 2025.

⁴⁴ISTO É GERAL. **Estados em Alerta: Estudo revela déficit orçamentário recorde em 2024**. Disponível em: <<https://istoe.com.br/istoegeral/2024/10/03/estados-em-alerta-estudo-revela-deficit-orcamentario-reco-rde-em-2024/>>. Acesso em: 15 maio 2025.

um ato inofensivo federalizar a competência legislativa, mesmo deixando a regulamentação a cargo dos entes federados. Da mesma forma, se faz inútil federalizar a competência legislativa e centralizar a regulamentação, sendo que os estados e municípios suprimem os litígios administrativos, uma vez que muitos dos julgamentos são desfavoráveis ao fisco, como bem aponta o autor.

Fato curioso é que não se sabe ao certo como tal coordenação por parte do Comitê ocorrerá na prática, uma vez que, de acordo com a EC n° 123, as atribuições de fiscalização e cobrança permanecem na esfera de entes federados, como preceitua o art. 156-B, 156-B, § 2°, V. Dessa forma, o Comitê tem como responsabilidade “coordenar” atividades com o fim de integrar os entes subnacionais, o que, na visão de Tripodi, certamente será utilizado como contrapeso à autonomia federativa.

Vale ressaltar que as regras introduzidas pela EC n° 123 não impedem a concessão de incentivos ao investimento produtivo, tendo como objetivo apenas o estímulo de que tais incentivos sejam concedidos na esfera da despesa pública, tornando-o mais transparente e favorecendo a chamada *accountability*⁴⁵.

⁴⁵ *Accountability* é um termo inglês utilizado para descrever as práticas relacionadas à prestação de contas e pode ter um conceito ainda mais amplo, referindo-se a controle, transparência e fiscalização.

8 MODIFICAÇÃO DE COMPETÊNCIA DOS ESTADOS PARA INSTITUIÇÃO DO TRIBUTO

De acordo com as disposições da redação original do Texto Constitucional, com ajustes promovidos pela Emenda Constitucional nº3, de 17 de março de 1993, constata-se que o ICMS era um imposto da competência de Estados e do Distrito Federal, devendo ser instituído por lei estadual ou distrital.

Ocorre que, conglobando-se atualmente o IBS, tal atitude revela-se como gravame da competência compartilhada entre Estados, DF e Municípios, sendo tal motivação do legislador constituinte derivado, consubstanciada no art. 156-A, caput, da CRFB:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de **competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.** (grifo da autora)

Ainda, é a União que foi incumbida, mediante lei complementar de caráter nacional, de exercer a competência legislativa com a finalidade de instituir o imposto, nos termos do dispositivo acima, uma vez que no texto da lei vê-se o termo “lei complementar”, significando lei discutida e aprovada pelo Congresso Nacional, sujeita a promulgação pelo Presidente da República.⁴⁶

Diante do exposto, criou-se com a Reforma Tributária, uma situação inédita na Constituição Federal, consistente no que Tripodi chama de “*heteronomia institutiva de tributo*”, sendo a União detentora do poder de instituí-lo ou não:

“[...] o IBS é um imposto estadual e municipal, legado a todos os entes federados, sem distinção, em caráter principal, pelo legislador constituinte, **mas a competência legislativa para instituí-lo ficou, inexoravelmente, com a União.**”

Nesse sentido, para Tripoldi, lida-se atualmente com significativas inovações no ordenamento jurídico pátrio, destinadas a prover um financiamento mais eficiente da atividade pública no contexto do federalismo cooperativo brasileiro,

⁴⁶ TRIPODI, Leandro. **Competência Compartilhada na Emenda Constitucional nº 132/2023 (Reforma Tributária)**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, 2023.

remediando-se o quadro de competição generalizada por receitas tributárias chamado de “guerra fiscal”.

Ainda segundo o autor, algumas hipóteses podem ser elencadas, como a possibilidade de de o legislador constituinte derivado ter se utilizado do que chama de um “*álibi legislativo*” para, sob a aparência de um imposto estadual e municipal, outro que na realidade seja de competência federal, sendo que haverá tão somente distribuição de suas receitas aos entes subnacionais.

Ao citar a competência compartilhada ao debate, não quer-se afirmar que ela seja, rigorosamente, novidade no Direito Brasileiro. Afinal, como visto, a Emenda Constitucional nº18, de 1º de dezembro de 1965 já estabelecia em seus artigos 12 e 13 um compartilhamento de competência para o ICM entre Estados e Municípios, de maneira autônoma em relação à cobrança pelo respectivo Estado:

“Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 1º A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar.

§ 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

Art. 13. Compete aos Municípios cobrar o imposto referido no artigo com base na legislação estadual a ele relativa, e por alíquota não superior a 30% (trinta por cento) da instituída pelo Estado.

Parágrafo único. A cobrança prevista neste artigo é limitada às operações ocorridas no território do Município, mas independente da efetiva arrecadação, pelo Estado, do impôsto a que se refere o artigo anterior.”

Contudo, a competência compartilhada da Emenda nº18/1965 não durou muito, deixando de viger na Constituição de 1967. Havia um erro, segundo Tripoldi: a centralização arrecadatória, o que não incorreu na EC 132, pois criou-se o Comitê Gestor do IBS com esse propósito. Ou seja, o que se tem atualmente com a Reforma é o Estado como titular, por vontade expressa do constituinte, de receitas tributárias auferidas pela União, enquanto o Município é titular de receitas tributárias auferidas pela União, bem como pelo Estado no qual se encontra situado⁴⁷.

⁴⁷ TRIPODI, Leandro. **Competência Compartilhada na Emenda Constitucional nº 132/2023 (Reforma Tributária)**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, 2023.

9 O PACTO FEDERATIVO E A REFORMA TRIBUTÁRIA

Após essa breve digressão, vale retomar as consequências para o pacto federativo, da mesma forma, uma vez que significa a maneira pela qual se forma e organiza o Estado Federal, estando esse conceito relacionado com a distribuição das competências entre os entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).⁴⁸ Instaurado com a Constituição Federal de 1988, teve como objetivo permitir que o Brasil aproveitasse a adequação das leis e instituições do país às necessidades específicas de cada região. Tal ponto se faz de demasiada importância, uma vez que o federalismo fiscal, sendo um ramo da ciência que busca estudar a repartição fiscal e competências entre as diferentes esferas de um governo, e o objetivo se mostra bastante claro: a melhor alocação e maximização da eficiência da arrecadação de recursos para os governos e melhor oferta de bens e serviços.

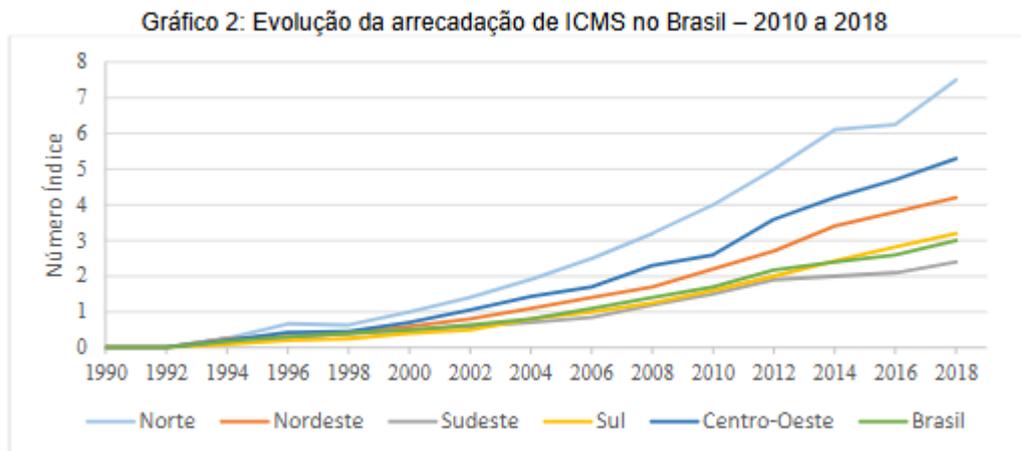
Nesse contexto econômico, falar de Regime Federativo significa pensar na organização do Estado, no qual existe um poder central, mas uma divisão de poder entre as unidades, como sendo unidas e regulamentadas por uma Constituição Federal em comum. Daí, tem-se o Estado Federal.

Em números, o resultado da arrecadação dos impostos (ICMS e ISS), tem sido superior ao crescimento do PIB no Brasil, segundo Ailton Ferreira Cavalcante e Valdivino José de Oliveira, ambos doutorandos em Administração Pública pelo Instituto Brasileiro de Ensino e Desenvolvimento e Pesquisa (IDP).

Em relação ao ICMS, ainda segundo os estudiosos da área acima mencionados, nos últimos trinta anos, os estados das regiões mais pobres do Brasil cresceram suas arrecadações mais que o conjunto dos estados brasileiros nos períodos de 2010 a 2018.⁴⁹

⁴⁸ GADELHA, Sérgio Ricardo de Brito. **Introdução ao Federalismo e ao Federalismo Fiscal no Brasil**. Brasília, 2017.

⁴⁹ CAMARGOS, Cristiane Pereira de Souza, TAUFNER, Domingos Augusto. **A Reforma Tributária e os Desafios para a Manutenção do Pacto Federativo**. Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas, 2021.



Fonte: Conselho Nacional de Política Nacional – CONFAZ. Dados trabalhados pelos autores.

Diante de tais informações, qual a relação entre o pacto federativo e a Reforma Tributária? O modelo tributário brasileiro atual tem sido alvo de comparação com o modelo adotado pela União Europeia. Assim, com a aprovação da EC/2024 prevaleceu um modelo com competência repartida entre dois tributantes, de modo que a União institui e cobra a chamada Contribuição de Bens e Serviços (CBS) e aos Estados e DF, instituiu-se e cobrou-se o imposto sobre Bens e Serviços (IBS), como visto anteriormente.

É importante lembrar, uma vez que o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços (ISS), deixarão de existir. Para os autores, destaca-se a perda de competência de qualquer tributação pelo Município, relativamente a bens e serviços, o que contradiz o modelo da Federação. Vale salientar que manteve-se o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), contudo, esses seguem com alíquotas de incidência reduzidas a zero, significando que estão suscetíveis a alteração a qualquer momento, mas tal fato não engloba os produtos industrializados da Zona Franca de Manaus.

Ainda, aprovou-se também a criação do Imposto Seletivo (IS), de competência da União, o qual incide sob a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, substituindo parcialmente o IPI, vedada a incidência cumulativa de ambos os tributos.

Dentre as contribuições sociais atualmente exigidas, a COntribuição para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), houve substituição pela CBS (Contribuição sob Bens e Serviços), de natureza de contribuição especial.

Importa lembrar também que, de acordo com a Carta Maior, embora a Emenda à COntituição tenha sido aprovada, somente ocorrerá incidência de tributos, desde que tenham sido editadas leis complementares, contemplando todos os elementos previstos no art. 146 da CF/88, como se vê:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Assim, o país enfrentará, pelo menos, mais de cinquenta leis complementares, fora leis ordinárias e atos infralegais. Por ora, resta acompanhar a regulamentação da matéria, bem como o comportamento dos múltiplos interessados e a possível ruptura do pacto federativo. Vê-se, nesse ponto, possíveis elaborações de textos legais questionáveis e contrários aos interesses de novos investidores locais.

Atualmente, o ICMS incide em todas as fases da tributação, tanto na origem, como no destino, desde as matérias primas até o bem final. Com a reforma, tem-se uma mudança, o IBS terá incidência no destino, ou seja, no consumo final, o que feriria, segundo os estudiosos Cavalcante e Oliveira, mais uma vez, o pacto federativo.

Tem-se, nesse cenário, fruto de programas de desenvolvimento, que os estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, obtiveram crescimento de seus PIB's acima da taxa de crescimento do PIB brasileiro, promovendo o chamado processo

de convergência econômica. Nessa toada, conseguiu-se reduzir a distância entre o Sudeste e Sul (de 75,3% para 70,2%), conforme dados do IBGE no ano de 2024).

Assim, vendeu-se a ideia de que o IBS, que nasce da junção do ICMS (estadual) e do ISS (municipal) é um tributo que se mostra semelhante com o sistema tributário europeu, chamando-o de imposto nos moldes do IVA (Imposto de Valor Agregado), sendo, nesse sentido, mais saudável para a economia brasileira.

Contudo, com o IBS subnacional, agora pago apenas no destino da mercadoria, como definiu a reforma tributária, muitos estados perderão receita, em especial, aqueles que iniciaram sua industrialização. Para os autores, perder-se-á receita do ICMS da origem, empregos, empresas e, conseqüentemente, parte do PIB brasileiro. Mais uma vez, haveria uma ferida ao pacto federativo, pois, federalizando o tributo, ocorrerá a transferência da tributação de sua produção para os estados consumidores, transferindo também, tributação da indústria para outros setores da economia, como agropecuária e prestação de serviços.

Nesse sentido, as indústrias farão o movimento de aproximação cada vez maior com seus consumidores, caso assim seja mais favorável a elas. Federalizando o tributo, o qual os estados, anteriormente, tinham competência para legislar e arrecadar, a reforma tributária estaria destruindo o processo de convergência econômica que a economia brasileira passou, nas últimas três décadas. O pacto federativo se mostra afetado pela interferência da reforma na autonomia política e financeira dos Estados.

10 O COMITÊ GESTOR DO IBS

Fato curioso e que merece atenção diante da explanação é o comitê gestor do IBS. Atualmente, o Senado irá receber o projeto de lei complementar que regulamenta a gestão e a fiscalização do Imposto sobre Bens e Serviços, o IBS. O texto cria o Comitê Gestor, com representantes de todos os entes da federação, os quais irão coordenar a distribuição do imposto entre os estados e municípios (PLP 108/2024).

Segundo o texto que será recebido pelo Senado, o comitê funcionará a fim de coordenar a arrecadação, a fiscalização, a cobrança e a distribuição do imposto. Além disso, também caberá ao comitê elaborar o cálculo da alíquota. A efetiva fiscalização, lançamento e cobrança e inscrição em dívida ativa do IBS continuarão a ser realizadas pelos estados, DF e municípios.

A instância máxima de decisões do Comitê será o Conselho Superior, a ser criado após a sanção da lei complementar. Assim, terá 54 membros remunerados, havendo igual número de suplentes. Além disso, contará com sede em Brasília (DF) e tomará decisão por maioria absoluta de seus membros. Em especial, no caso dos estados e do DF, além da maioria absoluta, será necessário o voto dos conselheiros que, somados, representem mais de 50% da população do país, o que parece um pouco nebuloso. Sendo assim, o Comitê será composto por um Conselho Superior, Diretoria Executiva, diretorias técnicas, Secretaria Geral, Assessoria de Relações Institucionais e Interfederativas, Corregedoria e Auditoria Interna.⁵⁰

O CG-IBS será uma entidade pública sob regime especial, dotada de independência orçamentária, técnica e financeira, sem vinculação a nenhum outro órgão público. Parte da arrecadação do IBS será destinada para financiar as atividades do Comitê. Tal informação consta no site do Senado Federal. Contudo, em contrapartida à aludida transparência trazida pela reforma, tal gestão de recursos não se faz transparente, trazendo um novo problema para o debate.

⁵⁰ BRASIL. Rádio Senado. **Entenda o Comitê Gestor do IBS, parte central do novo sistema tributário, 2024**. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/radio/1/noticia/2024/07/18/entenda-o-comite-gestor-do-ibs-parte-central-do-novo-sistema-tributario>>. Acesso em: 15 maio 2025.

Tem mais, por causa da arrecadação menor no início do IBS, a União financiará as despesas de instalação do comitê no período de 2025 até 2028 com até inacreditáveis R\$3,8 bilhões.⁵¹

Nas palavras do Secretário Extraordinário da Reforma Tributária, Bernard Appy, em audiência pública no Congresso Nacional:

"O Comitê Gestor do IBS é o Comitê que vai fazer a arrecadação, a compensação de débitos e créditos, a distribuição de receitas para os estados e municípios. O IBS é um tributo com um imposto comum aos estados e municípios. As atribuições exclusivas do Comitê Gestor são arrecadar, efetuar as compensações, interpretar a legislação, então a interpretação da legislação do IBS vai ser única para todos os estados e municípios e o contencioso administrativo, ele será decidido pelo Comitê Gestor."⁵²

Assim, em 2023, a EC nº132 inseriu na CRFB algumas referências importantes acerca do assunto para investigar sua natureza jurídica e administrativa, como se vê:

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.

§ 1º

⁵¹ BRASIL. Senado Notícias. Senado recebe projeto que cria o comitê gestor do IBS, 2024. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/10/31/senado-recebe-projeto-que-cria-o-comite-gestor-do-ibs>>. Acesso em 15 de maio 2025.

⁵² BRASIL. Rádio Senado. **Entenda o Comitê Gestor do IBS, parte central do novo sistema tributário, 2024.** Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/radio/1/noticia/2024/07/18/entenda-o-comite-gestor-do-ibs-parte-central-do-novo-sistema-tributario>>. Acesso em: 15 maio 2025.

O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, entidade pública sob regime especial, terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira (Brasil, 2023b).

Uma análise pormenorizada do texto constitucional permite perceber que embora a EC nº132 afirme que os entes federados “exercerão” suas competências “exclusivamente por meio” deste Comitê, tais competências são efetivamente do Comitê Gestor. Ora, não há discricionariedade dos entes federados nesse sentido, pois o Brasil possui um sistema constitucional rígido, como afirma Leandro Tripodi, doutor em Direito pela Universidade de São Paulo.⁵³

Ainda segundo o autor, é possível depreender que o CG-IBS se configura como uma entidade pública, ou seja, a qual pertence à Administração Pública indireta, além de ser instituída sob o regime jurídico especial. O termo independência, segundo Tripodi, não deve configurar uma entidade autônoma como tantos outros presentes na CRFB, sendo esse um termo carregado de imprecisão terminológica. Assim especifica o Doutor:

“Ao CG-IBS compete contribuir para o fluxo normativo da hipótese de incidência do IBS por meio da edição de atos normativos infralegais que visem, inclusive, a uniformizar a interpretação da respectiva legislação, além de julgar os processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários do IBS (advindos, ao que parece, de lançamentos de ofício efetuados pelos órgãos competentes dos entes federados); gerir a arrecadação dos valores recolhidos aos cofres públicos a título de IBS descontando o necessário para sua manutenção; efetuar cálculos que tenham por objeto os ajustes constitucionalmente previstos; e destinar as receitas sobranes – partilhadas de acordo com regras de repartição também instituídas pela EC no 132 e a serem detalhadas por lei complementar – aos entes federados titulares dos recursos arrecadados, os quais serão incorporados aos respectivos orçamentos.”

Nesse sentido, pode-se perceber que se trata de uma entidade autogerida, submetida a regime jurídico *sui generis*, como prefere chamar o autor, decorrente da própria Constituição. A autonomia orçamentária é outro ponto nebuloso que é

⁵³ TRIPODI, Leandro. **Entidade pública sob regime especial: natureza do Comitê Gestor criado pela Emenda Constitucional nº 132/2023**. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 61, n. 243, p. 67-99, jul./set. 2024. DOI: https://doi.org/10.70015/ril_v61_n243_p67. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/61/243/ril_v61_n243_p67>. Acesso em: 15 maio 2025.

conferido à entidade de modo privilegiado, uma vez que instituições renomadas como o Ministério Público e a Defensoria Pública não possuem. Esse se mostra mais um ponto nebuloso que caracteriza a entidade de forma singular e curiosa. Contudo, diante de tais questionamentos, a despeito de grande autonomia conferida ao Comitê, não se tem uma entidade desvinculada dos entes federativos. Configura-se como entidade, e não como instituição.

Nesse sentido, o Comitê não surge como uma entidade alheia ao controle parlamentar, sem uma relação de accountability com o uso do dinheiro público, o que Tripodi chama de “Estado dentro do Estado” com um orçamento “por fora dos livros”. Assim, mesmo com autonomia orçamentária e receita própria, o Comitê não possui competência para decidir sobre o seu próprio orçamento, o qual depende da aprovação do Poder Legislativo. Mais uma vez, a sua criação parece demasiadamente curiosa, entretanto, à luz da Carta Maior, não se pode haver despesas públicas sem previsão em orçamento público, bem como esse sendo dispensado de aprovação parlamentar.

Ainda, a CG-IBS possui supervisão política do Congresso Nacional, como consta no art. 50 da Constituição, com a redação inserida pela EC nº 123. Assim, o Presidente do CG-IBS responde perante o Congresso Nacional. Vale ressaltar que o Comitê mantém com o Poder Executivo vínculo formal, mas não o de subordinação hierárquica ou tutela administrativa, uma vez que tem-se a natureza executiva do Comitê e por ser uma entidade da Administração indireta federal.⁵⁴

Assim, não se tem o Comitê como vinculado ao Poder Legislativo, muito menos ao Judiciário. O que não significa que é desvinculado de Poder, não possuindo autonomia funcional. De toda sorte, se responde perante o Congresso Nacional sobre os atos de seu ofício, o presidente do Comitê deve ser nomeado pelo presidente da República, observado o requisito de conhecimento de Administração Tributária, previsto no art. 156-B, §5º da CRFB, pela EC nº 123. Fato é que tal informação traz ao leitor (e ao contribuinte) que essa tenha sido a vontade do legislador constituinte derivado, uma vez que sem uma escolha seletiva realizada pelo Presidente da República, não se teria a garantia de que o presidente do

⁵⁴TRIPODI, Leandro. **Entidade pública sob regime especial: natureza do Comitê Gestor criado pela Emenda Constitucional nº 132/2023**. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 61, n. 243, p. 67-99, jul./set. 2024. DOI: https://doi.org/10.70015/ril_v61_n243_p67. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/61/243/ril_v61_n243_p67>. Acesso em: 15 maio 2025.

CG-IBS empenharia seus esforços na uniformização da incidência do IBS e do CBS, um dos objetivos mais esperados advindos da Reforma, como afirma Tripoldi.

A bem da verdade, ponto de extrema importância e inquietação entre os estudiosos é a autonomia orçamentária do Comitê. Vê-se assim que:

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.

§ 1º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, entidade pública sob regime especial, terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. (grifo da autora)

Desse modo, o CG-IBS possui “independência orçamentária” que deve ser entendida como autonomia, já que independência significa uma insubmissão ao controle político heterônomo. Outra interpretação, sem prejuízo da anterior, é que a expressão pode indicar a disposição de um orçamento independente.⁵⁵

Para muitos, a ideia de um Comitê Gestor inovador gera preocupações diante da inexistência de parâmetros mais sólidos que guiem os estudiosos entusiastas. Tal Comitê ainda se mostra nebuloso, conforme Camargos e Taufner:

“Não restam dúvidas de que será uma entidade pública peculiar, da qual ainda não temos referências similares que possam ser usadas para pensarmos em sua implementação e regulamentação. Trata-se de uma entidade grande e que cuidará da maior parcela da arrecadação dos entes municipais e estaduais, sendo, portanto, de extrema relevância.”⁵⁶

⁵⁵ TRIPODI, Leandro. **Entidade pública sob regime especial: natureza do Comitê Gestor criado pela Emenda Constitucional nº 132/2023**. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 61, n. 243, p. 67-99, jul./set. 2024. DOI: https://doi.org/10.70015/ril_v61_n243_p67. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/61/243/ril_v61_n243_p67>. Acesso em: 15 maio 2025

⁵⁶ CAMARGOS, Cristiane Pereira de Souza, TAUFNER, Domingos Augusto. **A Reforma Tributária e os Desafios para a Manutenção do Pacto Federativo**. Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas, 2021.

Diante do contexto apresentado,conclui-se que se o Comitê não apresentar estrutura eficiente, pode-se arruinar os resultados almejados pela proposta de reforma. Assim, sua responsabilidade é tamanha que pode colocar em risco a unificação do imposto e a arrecadação por parte dos estados e municípios, como se vê, segundo os autores:

“[...] por deter a missão de repassar o produto da arrecadação que cabe a cada ente federado, a morosidade na execução desta atividade poderá impactar drasticamente e até inviabilizar a execução de serviços públicos essenciais que serão custeados pelas receitas do IBS.”

11 PERÍODO DE TRANSIÇÃO DA REFORMA

A Reforma no sistema de tributação sobre o consumo é extensa e, portanto, necessita de prazo para sua implementação, especialmente para que sejam discutidas e aprovadas as leis complementares exigidas pela Emenda N° 132/2023. necessitando, dessa forma de pouco mais de sessenta leis complementares e algumas leis ordinárias, o que significa alguns anos pela frente. A justificativa para esse número é a necessidade de uniformizar, por meio de lei nacional, a legislação dos novos tributos.

Assim sendo, os dois sistemas conviverão por algum tempo e, mesmo após exaurida a transição completa para o novo sistema, o antigo ainda vigorará em relação aos fatos geradores ocorridos na sua vigência.⁵⁷

Assim, em 2026, a CBS será cobrada à alíquota de 0.9% (o que servirá como crédito a ser compensado no PIS e na Cofins). O IBS, por sua vez, será cobrado à alíquota estadual de 0,1% (destinado ao financiamento do Comitê Gestor e do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais).

No ano seguinte, haverá a extinção do PIS e da Cofins. Ademais, o IPI terá sua alíquota reduzida a zero, com exceção dos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus.

Durante os anos de 2027 e 2028, o IBS será cobrado à alíquota estadual de 0,05% e à alíquota municipal de 0,05%.

Em seguida, entre os anos de 2029 e 2032, haverá a redução gradativa das alíquotas do ICMS e do ISS.

Finalmente, no ano de 2033, está prevista a extinção do ICMS e do ISS.

E, somente entre os anos de 2029 a 2077, tem-se a transição para a distribuição das receitas do IBS entre Estados e Municípios.

⁵⁷ FILHO, Joaquim Lustosa. **REFLEXÕES SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 132, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2023, NO CONTEXTO DO FEDERALISMO BRASILEIRO**: a compatibilização entre a centralização das competências tributárias e a autonomia financeira dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. 2024.228 f. Tese de Doutorado em Direito - Faculdade de Direito do Recife - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2024.

12 CONCLUSÃO

Uma Reforma Tributária demanda uma negociação entre diversos indivíduos da sociedade, que apresentam interesses antagônicos nesse cenário. Deve-se partir do Executivo, a diminuição das incertezas, ao relacionar cada posicionamento dos agentes nesse jogo econômico (Estados da Federação).

É nessa ideia que conclui-se que, haja a possibilidade de uma Reforma Tributária às pressas para aumentar-se a receita, o que pode resultar em legislações precipitadas e inadequadas, gerando um ambiente de incerteza jurídica. Além disso, haveria ruptura no pacto federativo ao retirar a competência dos estados e Municípios a autonomia para administrar, legislar e arrecadar o único imposto que lhes cabe sobre a produção, circulação e comércio de bens e serviços. Ainda, a reforma feriria o pacto federativo ao tirar das normas constitucionais a autonomia dos estados em criar fundos de combate à pobreza, o qual era incidente sobre as receitas do ICMS e, retiraria a competência dos estados e municípios de promoverem o desenvolvimento regional e o processo de convergência econômica.

Nesse contexto, a depender das leis complementares, os estados não terão controle direto sob sua estrutura de arrecadação, passando seu controle para a estrutura federal.

Diante de todo cenário apresentado, a questão agora versa sobre as expectativas que o setor social diante da ótica da federação em sua totalidade. Assim, ainda Fernando Scaff, houve uma mudança considerável no que tange a autonomia dos Estados, como se vê:

“uma forte redução da autonomia dos entes federados, que antes tinham limites em sua autonomia na forma de leis complementares, e agora perderam completamente a autonomia arrecadatória sobre a maior fonte tributária que dispunham. Estados e municípios foram garroteados, e a federação se tornou ainda mais centralizada”. E observa o ilustre professor, com absoluta clareza, que “do agrilhoamento não surge cooperação, mas redução de autonomia.”

Assim, segundo o jurista, reduziu-se a cooperação. Embora haja na normativa vigente uma ideia de harmonização, advindo promessas de simplicidade e maior segurança jurídica, a forma como ela foi concebida compromete a autonomia dos entes subnacionais e o modelo de Estado federal adotado no Brasil⁵⁸.

Tem-se a título de exemplificação, os artigos da recente Lei Complementar 214/2025, a qual preceitua que os órgãos de harmonização (Comitê de Harmonização e Fórum de Harmonização), os quais tem por responsabilidade a uniformização, interpretação, obrigações acessórias e procedimentos comuns ao IBS e à CBS, possuem representação indireta para os entes subnacionais e desigual entre os entes federativos:

Art. 319. A harmonização do IBS e da CBS será garantida pelas instâncias a seguir especificadas:

I - Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias composto de:

a) 4 (quatro) representantes da RFB; e

b) 4 (quatro) representantes do Comitê Gestor do IBS, sendo 2 (dois) dos Estados ou do Distrito Federal e 2 (dois) dos Municípios ou do Distrito Federal; e

II - Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias composto de:

a) 4 (quatro) representantes da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, indicados pela União; e

b) 4 (quatro) representantes das Procuradorias, indicados pelo Comitê Gestor do IBS, sendo 2 (dois) Procuradores de Estado ou do Distrito Federal e 2 (dois) Procuradores de Município ou do Distrito Federal.

1º O Comitê previsto no inciso I do *caput* será presidido e coordenado alternadamente por representante da RFB e por representante do Comitê Gestor do IBS, conforme dispuser o seu regimento interno.

§ 2º O Fórum previsto no inciso II do *caput* será presidido e coordenado alternadamente por representante da PGFN e por representante dos procuradores indicados pelo Comitê Gestor do IBS, conforme dispuser o seu regimento interno.

⁵⁸ SOUZA, Hamilton Dias de; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. **Reforma tributária e federação, um diálogo com Fernando Scaff**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2025-jan-23/reforma-tributaria-e-federacao-um-dialogo-com-fernando-scaff/>>. Acesso em: 15 maio 2025.

Art. 320. Os órgãos colegiados de que trata o art. 319:

I - realizarão reuniões periódicas, observado o quórum de participação mínimo de 3/4 (três quartos) dos representantes;

II - decidirão, na forma de seu regimento, por unanimidade dos presentes;

III - terão seus membros designados pelo Ministro de Estado da Fazenda, quanto aos representantes da União, e pelo Presidente do Comitê Gestor do IBS, quanto aos representantes dos Estados, Distrito Federal e Municípios; e

IV - elaborarão os seus regimentos internos mediante resolução.

Ponto interessante é que a estrutura apresentada pela Lei Complementar (uma das primeiras de muitas) se mostra diferente da estrutura de um órgão federativo clássico, no qual há representação direta dos interessados de todos os entes subnacionais da União.⁵⁹ A representação das entidades parciais de poder se mostra indireta, mediante indicação pelo presidente do Comitê Gestor. Além disso, a representação nesses colegiados também se faz desigual, de modo que a União garante grande percentual de participação, formando um bloco monolítico e representação de 50% nesses comitês; e o restante dos municípios, os quais não possuem interesses convergentes, respondem juntos pelos demais 50%. Em conclusão, esses entes nacionais não possuem sequer maioria na representação dos seus interesses nos comitês.

Isso reduz de maneira muito clara a influência dos Estados, bem diferente da União, que terá quatro representantes agindo de forma alinhada com seus interesses. Desse modo, o Comitê Gestor precisará decidir questões fundamentais com a União, mas que não possui uma representação que assegure maioria aos entes subnacionais. Ainda, vale salientar que, não havendo decisão, a União pode deliberar sozinha em relação à CBS. A exigência da unanimidade para as deliberações, previstas no artigo 320, I, da LC 214/2025, traz uma realidade um

⁵⁹ SOUZA, Hamilton Dias de; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. **Reforma tributária e federação, um diálogo com Fernando Scaff**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2025-jan-23/reforma-tributaria-e-federacao-um-dialogo-com-fernando-scaff/>>. Acesso em: 15 maio 2025.

tanto utópica, uma vez que é improvável que estados e municípios tenham interesses alinhados.

Tal modelo se parece com uma forma de organização do Estado unitário descentralizado, do que uma verdadeira federação. Além disso, é importante que ele não se torne apenas uma utopia nas doutrinas tributárias brasileiras.

REFERÊNCIAS

BARROSO, Livia. **IVA: o que é, como funciona e como calcular no Brasil?**. Conta Já., 2024. Disponível

em: <<https://contaja.com.br/2024/09/iva/#:~:text=O%20IVA%2C%20Imposto%20sobre%20Valor,%2C%20IPI%2C%20PIS%20e%20Cofins>>. Acesso em: 15 maio 2025.

ABRAHAM, Marcus; LANNES, Camila Thiebaut Bayer. **Incentivos Fiscais ao Meio Ambiente na Reforma Tributária e o Imposto Seletivo**. Revista Direito Tributário Atual v. 57. ano 42. p. 369-388. São Paulo: IBDT, 2o quadrimestre 2024.

ADEODATO, João Maurício. **A crise do pacto federativo e a guerra fiscal no Brasil**. Recife: UFPE, 2018. BRASIL. Rádio Senado. **Entenda o Comitê Gestor do IBS, parte central do novo sistema tributário, 2024**. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/radio/1/noticia/2024/07/18/entenda-o-comite-gestor-do-ibs-parte-centra-l-do-novo-sistema-tributario>>. Acesso em: 15 maio 2025.

APPY, Bernard. **Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado**. Versão revisada (e atualizada para 2016) de um artigo publicado na Revista Interesse Nacional, em dezembro de 2015 (Ano 8, Número 31). Disponível em: <<http://interessenacional.com/index.php/edicoes-revista/por-que-o-sistema-tributario-brasileiro-precisa-ser-reformado/>>. Acesso em: 02 jan. 2025.

As 10 jurisdições mais complexas par se fazer negócio em 2024. 2024. Disponível em: <<https://www.tmf-group.com/pt-br/noticias-insights/artigos/indice-global-complexidade-corporativa/gbc-i-2024-jurisdicoes-mais-complexas/>>. Acesso em: 10 jan 2025.

BRASIL. [Constituição (1988)].

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132/2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF, Presidência da República, 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214/2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária**. Brasília, DF. Presidência da República, 2025.

BRASIL. Senado Notícias. Senado recebe projeto que cria o comitê gestor do IBS, 2024. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/10/31/senado-recebe-projeto-que-cria-o-comite-gestor-do-ibs>>. Acesso em 15 de maio 2025.

CAMARGOS, Cristiane Pereira de Souza, TAUFNER, Domingos Augusto. **A Reforma Tributária e os Desafios para a Manutenção do Pacto Federativo**. Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas, 2021.

CARRIJO, Flávia Lopes. **Reforma Tributária no Brasil: Impactos na vida do cidadão**. Trabalho de Conclusão de Curso - UFU. Uberlândia, 2022.

CARNEIRO, Cláudio. **Reforma Tributária: Perspectivas e Desafios**. São Paulo: Malheiros, 2020.

CAVALCANTE, Ailton Ferreira; OLIVEIRA, Valdivino José de. **O Pacto Federativo e a Reforma Tributária**. Revista PPC - Políticas Públicas e Cidades. Curitiba, v.13, n.2, p. 01-16, 2024.

COÊLHO, Sacha. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Grupo GEN, 2019.

COSTA NETO, José Alexandre. **A reforma da tributação indireta no Brasil: baseada nos sistemas europeu do IVA e canadiano**. 2018. Dissertação (Mestrado Científico em Direito

Fiscal) – Faculdade de Direito, Universidade de Lisboa, Lisboa, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/37463/1/ulfd136641_tese.pdf>. Acesso em: 16 maio 2025.

FAGNANI, Eduardo; ROSSI, Pedro. **Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil**. Plataforma Política Social. 2018.

FILHO, Joaquim Lustosa. **REFLEXÕES SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 132, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2023, NO CONTEXTO DO FEDERALISMO BRASILEIRO**: a compatibilização entre a centralização das competências tributárias e a autonomia financeira dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. 2024.228 f. Tese de Doutorado em Direito - Faculdade de Direito do Recife - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2024.

FLEISCHER, Victor. **Curb Your Enthusiasm for Pigovian Taxes**. 2019. 43 p., volume 68. Vanderbilt Law Review, Nashville, 2019.

GADELHA, Sérgio Ricardo de Brito. **Introdução ao Federalismo e ao Federalismo Fiscal no Brasil**. ENAP. Brasília, 2017.

GUERRA, Fellipe Matos; GUERRA, Maria Vitória Cunha Leal. **Reforma Tributária: Uma Análise Comparativa Entre As Principais Propostas**. 2023. 12 p. Contabilidade. Conselho Regional de Contabilidade do Pará, Pará, 2023.

GUIMARÃES, Nino. **Reforma tributária: o que muda para cesta básica, medicamentos, bebidas e outros produtos**. JOTA, 2025. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos/reforma-tributaria-o-que-muda-para-cesta-basica-medicamentos-bebidas-e-outros-produtos>. Acesso em: 16 jan 2025.

IBGE. **Produto Interno Bruto - PIB**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 12 jan 2025.

Instrução Normativa RFB nº 1037, de 04 de junho de 2010

ISTO É GERAL. **Estados em Alerta: Estudo revela déficit orçamentário recorde em 2024**. Disponível em: <<https://istoe.com.br/istoegeral/2024/10/03/estados-em-alerta-estudo-revela-deficit-orcamentario-recorde-em-2024/>>. Acesso em: 15 maio 2025.

MARINS, Daniel Vieira; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA OU GUERRA FISCAL? DO PLANO INTERNACIONAL À LEI COMPLEMENTAR N.º 160/2017**. 2018, 28 p., vol. 4. Direito. Universidade Estadual do Rio de Janeiro, 2018.

MATIAS, Narruana Silva. **ANÁLISE DAS PROPOSTAS EM TRAMITAÇÃO NO CONGRESSO BRASILEIRO EM RELAÇÃO À UNIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS: PROPOSTAS DE EMENDAS 45/2019 E 110/2019**. Dissertação Conclusão de Curso - UFRN. Natal, 2019.

MÁXIMO, Wellton. **Prévia da carga tributária cai para 32,44% do PIB em 2023: Isenções sobre combustíveis e abatimentos no IR influenciaram**. Agência Brasil, 2024. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2024-03/previa-da-carga-tributaria-cai-para-3244-do-pib-em-2023#:~:text=A%20carga%20tribut%C3%A1ria%20do%20governo,8%2C12%25%20do%20PIB>. Acesso em: 11 jan 2025.

MÁXIMO, Wellton. **Reforma Tributária Isenta Cesta Básica de Impostos**. Agência Brasil. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/Reforma-tribut%C3%A1ria-isenta-cesta-b%C3%A1sica-de-impostos>>. Acesso em: 15 maio 2025.

MONTEIRO, Gabriel. **Análise: Senado aprova reforma tributária com maior IVA do mundo**. CNN Brasil. Disponível em:

<https://www.cnnbrasil.com.br/economia/money/analise-senado-aprova-reforma-tributaria-com-maior-iva-do-mundo/>. Acesso em 11 jan 2025.

NASSIF, Tamara. **Mesbla, Mappin, Ultralar: mercado lembra crise de varejistas após caos na Americanas.** CNN Brasil, 2023. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/mesbla-mappin-ultralar-mercado-lembra-cris-e-de-varejistas-apos-caos-na-americanas/>. Acesso em 11 jan 2025.

OLIVEIRA, Bianca, *et al.* **A carga tributária no Brasil em comparação com outros países.** Disponível em: <https://www.politize.com.br/tributos-e-desigualdade/a-carga-tributaria-no-brasil-em-comparacao-com-outros-paises/>. Acesso em: 12 jan 2025.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A reforma tributária do consumo realizada pela Emenda Constitucional no 132, de 2023: uma fábrica de ilusões.** Cadernos da Escola do Legislativo, v. 26, n. 45, jan-jun/2024.

OLIVEIRA, Luís Guilherme de. **Federalismo e Guerra Fiscal.** 1999. 28 p. PUC-SP, São Paulo, 1999. PIRES, Manoel. **Carga Tributária Bruta: 1990-2023.** Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-bruta-1990-2023>. Acesso em: 16 jan 2025.

Reforma Tributária: União do Fisco reverte ameaça em vitória histórica. Tribuna do Fisco, Recife: SindiFisco Pernambuco, n° 151, p. 1-20, 2023.

ROSA, Dênerson Dias. **A Evolução da Carga Tributária no Brasil.** Busca Legis. Disponível em: <http://www.ufsm.br/direito/artigos/tributario/evolucao_tributaria.htm>. Acesso em 16 jan 2025.

RYDLEWSKI, Carlos. Metrôpoles. **Estudo mostra poder nanico de investimento dos estados; veja ranking.** São Paulo, 2024. Disponível em: <<https://www.metropoles.com/negocios/estudo-mostra-poder-nanico-de-investimento-dos-estados-veja-ranking>>. Acesso em: 15 maio 2025.

RUSSI, Anna. **Banco Mundial: empresas gastam até 1.501 horas para pagar impostos no Brasil.** CNN Brasil, 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/banco-mundial-empresas-gastam-ate-1501-horas-para-pagar-impostos-no-brasil/#:~:text=Banco%20Mundial%3A%20empresas%20gastam%20at%C3%A9%201.501%20horas%20para%20pagar%20impostos%20no%20Brasil,-O%20intervalo%20de&text=Em%20paralelo%20%20agenda%20do,a%201.501%20horas%20por%20ano>. Acesso em: 11 jan 2025.

SCAFF, Fernando Facury. **Reforma Tributária ou endividamento? Semelhanças, diferenças e consequências.** ConJur, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-ago-04/contas-vista-reforma-tributaria-ou-endividamento-semelhancas-diferencas/>>. Acesso em: 10 jan 2025.

SILVA, Luis Felipe Scholante. **Breves Apontamentos Históricos sobre Tributação no Mundo e no Brasil.** 2019, 20 p. Direito - Universidade Federal do Rio Grande, Rio Grande, 2019.

SILVA, Marcos Fernandes Gonçalves da. **Reforma Tributária no Brasil: um problema histórico e analítico.** Conjuntura Econômica, 2008.

SOUSA, Fábio Soares de; MOURA, Pedro Leopoldo Alcântara de Lima e. Impactos da Reforma Tributária e o Fim da Guerra Fiscal no Âmbito do ICMS. **Revista Foco.** v.17 n.12, e7121, p.01-17, 2024.

SOUZA, Hamilton Dias de; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. **Reforma tributária e federação, um diálogo com Fernando Scaff.** Disponível em:

<<https://www.conjur.com.br/2025-jan-23/reforma-tributaria-e-federacao-um-dialogo-com-fernando-scaff/>>. Acesso em: 15 maio 2025.

TRIPODI, Leandro. **Competência Compartilhada na Emenda Constitucional nº 132/2023 (Reforma Tributária)**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, 2023.

TRIPODI, Leandro. **Entidade pública sob regime especial: natureza do Comitê Gestor criado pela Emenda Constitucional nº 132/2023**. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 61, n. 243, p. 67-99, jul./set. 2024. DOI: https://doi.org/10.70015/ril_v61_n243_p67. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/61/243/ril_v61_n243_p67>. Acesso em: 15 maio 2025