

FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

LIDIANE DE OLIVEIRA GUEDES

**REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS NO PACTO
FEDERATIVO – UMA ABORDAGEM SOBRE O IBS**

VOLTA REDONDA

2024

FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS NO PACTO
FEDERATIVO – UMA ABORDAGEM SOBRE O IBS**

Monografia jurídica apresentada ao Curso de
Direito do UniFOA como requisito à obtenção
do título de bacharel em Direito.

Aluna:

Lidiane de Oliveira Guedes

Orientadora:

Ariadne Yurkin Scanduzzi

VOLTA REDONDA

2024

FOLHA DE APROVAÇÃO

Trabalho de Conclusão de Curso intitulado:

REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS NO PACTO FEDERATIVO – UMA ABORDAGEM SOBRE O IBS

Elaborado por Lidiane de Oliveira Guedes, apresentado publicamente perante a Banca Avaliadora como parte dos requisitos para conclusão do Curso de Direito.

Aprovado em 27 de novembro de 2024

Banca Avaliadora:



Ariadne Yurkin Scanduzzi - UniFOA



Marcelo Barbosa Vianna Shad – UniFOA



Rebeca Baltazar Chaves – UniFOA

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por ter conduzido meu caminho. Agradeço à minha família pelo apoio em todos os momentos. Agradeço à minha orientadora pelos esclarecimentos precisos. Agradeço a todos que de certa forma me ajudaram nessa caminhada.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo apresentar um estudo sobre os possíveis impactos no pacto federativo provocados pela Reforma Tributária, com enfoque no IBS (Imposto sobre Bens e Serviços). Esse instrumento legislativo foi introduzido na Constituição Federal pela EC 132/2023 e modificou a lógica da tributação sobre o consumo no país, trazendo os tributos: IBS, CBS (Contribuição sobre Bens e Consumo e IS (Imposto seletivo), sendo estes dois últimos de competência somente da União. Em relação ao IBS, a competência será compartilhada com Estados, Municípios e DF, alterando assim a atual competência plena de que esses entes dispõem sobre tributos sobre o consumo, passando a ser exercida de forma representativa no Comitê Gestor, entidade que será responsável para administração do IBS. O estudo apresentará os aspectos das mudanças, bem como outros referentes ao IBS, que constituem potencial para alterar o pacto federativo. Assim, será analisado o federalismo no Brasil, bem como o sistema tributário e sua relação com o pacto federativo, a Reforma tributária, o tributo IBS e aspectos da Reforma que têm potencial para alterar pacto federativo, tais como o IBS e o Comitê Gestor.

Palavras chaves: Reforma Tributária; Pacto Federativo; IBS; Comitê Gestor.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	FEDERALISMO NO BRASIL.....	9
3	SISTEMA TRIBUTÁRIO E O PACTO FEDERATIVO.....	14
4	REFORMA TRIBUTÁRIA: EC 132/2023.....	22
5	IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS – IBS	27
6	A REFORMA TRIBUTÁRIA E O PACTO FEDERATIVO	32
7	CONCLUSÃO.....	45
8	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	49

ÍNDICE DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Reforma Tributária e Crescimento Econômico	19
Figura 2 – Reforma Tributária e Receita dos Estados	20
Figura 3 – Impostos sobre o Consumo	37
Figura 4 – Gráfico da Representatividade dos Impostos – 2018	38
Figura 5 – Evolução da arrecadação de ICMS no Brasil	40
Figura 6 – Evolução da arrecadação de ISS no Brasil – 2010 a 2018.....	41

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como tema os possíveis impactos da reforma tributária no pacto federativo, tendo como foco o IBS. A reforma tributária foi introduzida pela Emenda Constitucional 132/2023, aprovada em dezembro de 2023. Quando se iniciou o presente estudo, estava em tramitação no Congresso Nacional as Propostas de Emenda Constitucional.

A reforma tributária poderá ter impactos no federalismo brasileiro, entre muitos outros, já que esse instrumento legislativo alterará as bases de arrecadação dos Estados, Municípios e Distrito Federal, sobretudo na tributação sobre o consumo de bens e serviços, sendo essa a problemática trazida pela reforma. A Emenda Constitucional introduziu no sistema tributário, os seguintes tributos: IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) e IS (Imposto Seletivo). O IBS substituirá o ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) e ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), ambos de competência dos municípios, dos estados e do distrito federal, sendo que este aspecto da reforma constitui um potencial para interferir no pacto federativo. Assim, com tantas mudanças, promovidas no sistema tributário, haverá alteração da lógica da tributação sobre o consumo no país, a justificativa para esse trabalho é que há interesse da sociedade em geral, dado que os tributos sobre o consumo possuem uma grande relevância de arrecadação em termos de valores.

A grande questão levantada pela reforma tributária é: a mudança feita na lógica do sistema tributário referente à tributação sobre o consumo, é possível promover alterações no pacto federativo?

Nesse sentido, define-se a seguinte hipótese: a reforma tributária alterará a atual repartição das receitas dos entes e afetará sua autonomia financeira e conseqüentemente promoverá impactos no pacto federativo.

O objetivo geral do presente trabalho será analisar se haverá algum possível impacto no pacto federativo com a implantação da reforma. Os objetivos específicos são: estudar o federalismo, o sistema tributário e sua relação com o pacto federativo, a Reforma Tributária, o IBS e os aspectos da Reforma concernentes ao pacto federativo.

Para tanto, o estudo será iniciado pelo federalismo, no capítulo um. No próximo capítulo, será abordado o sistema tributário e sua relação com o pacto federativo. No seguinte, será feita uma análise da reforma aprovada no Brasil. No capítulo quatro, será apresentado um estudo sobre o IBS. No capítulo cinco, será analisado os fatores da reforma capazes de alterar o pacto federativo. Por fim, será feita a conclusão.

Cabe observar que, referente à Emenda Constitucional aprovada, o estudo se concentrou em analisar os impactos no pacto federativo, com a introdução do IBS. A administração, arrecadação, repasses e todo funcionamento desse tributo será efetuado pelo Comitê Gestor, uma entidade que será regulamentada por lei complementar, bem como o IBS. Assim, haverá alteração na forma de arrecadação dos entes estaduais e municipais e do DF acerca dos atuais impostos (ICMS e ISS) que serão substituídos pelo IBS cuja competência será compartilhada entre estados e municípios e DF, e o exercício dessa competência será feito de forma representativa no Comitê. Esses fatores relacionados ao IBS têm relação com o pacto federativo, uma vez que os entes poderão ter suas receitas alteradas, afetando sua autonomia financeira. Quanto à CBS que é de competência da União, não se vislumbra aspecto para promover alteração no pacto federativo, uma vez que os tributos que foram por ela substituídos, já era de competência daquele ente, e, portanto, não será objeto desse estudo para os impactos da reforma no pacto federativo, além disso, a sua competência será centralizada na União.

A metodologia utilizada foi pesquisa qualitativa e documental de textos, artigos científicos e livros.

2 FEDERALISMO NO BRASIL

A Constituição Federal dispõe em seu artigo 1º, caput que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constituindo-se em Estado Democrático de Direito, e o art. 18, caput, diz que a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos da Constituição.

Quanto ao federalismo é importante observar o modelo de repartição de competência que pode ser centrífugo ou centrípeto, e dependendo de cada, há uma centralização ou uma descentralização do poder. Nesse sentido, LENZA (2022, p.469) explica que quando o modelo é centrífugo tende a haver uma descentralização maior das atribuições para os Estados membros, já o modelo centrípeto, é mais centralizado num ente, dessa forma o autor explica, conforme transcrito abaixo:

Apenas alertamos que no modelo de repartição de competência (item 7.9), bem como na tipologia do federalismo (item 7.3.2), a doutrina vislumbra tanto um federalismo centrípeto como um federalismo centrífugo ou por segregação, em sentido diverso do acima apresentado.

Nessa outra concepção (que não busca analisar o movimento de formação da Federação, mas, acima de tudo, a amplitude da concentração de atribuições, a caracterizar o “tipo” de organização federal), quando se observar uma maior concentração de competências no ente central, estaremos diante do modelo centrípeto (ou centralizador); por outro lado, quando se observar uma maior distribuição de atribuições para os Estados-Membros, teremos um modelo centrífugo (ou descentralizador) (LENZA, 2022, p.469).

As tipologias de federalismo, LENZA (2024) explica as seguintes: federalismo por agregação ou por desagregação (segregação); federalismo dual ou cooperativo; federalismo simétrico ou assimétrico; federalismo orgânico; federalismo de integração; federalismo equilíbrio e federalismo de segundo grau.

O federalismo por agregação ou por desagregação é, segundo LENZA (2024), aquele que leva em consideração a formação histórica, na qual vários entes soberanos decidem se agregar e formar um novo Estado soberano, apesar de perder a soberania, os estados são autônomos entre si, e estão vinculados pela indissociabilidade federativa, portanto, são dotados de maior solidez. Exemplos desse tipo de federação é Alemanha, Estados Unidos e Suíça. Quanto ao federalismo por

desagregação, o autor explica que é um Estado soberano que decide descentralizar-se, sendo o Brasil um exemplo, e nas palavras do autor “O Brasil é exemplo de federalismo por desagregação, que surgiu a partir da Proclamação da República, materializando-se, o novo modelo, na Constituição de 1891”.

Quanto ao federalismo dual ou cooperativo, segundo LENZA (2024) é aquele no qual é analisado o modo de separação das atribuições (competências) dos entes, sendo que no dual essas competências se dão forma extremamente rígida, já no cooperativo não há essa rigidez do federalismo dual, e sim, uma aproximação entre os entes, de forma conjunta e as atribuições são exercidas de forma comum ou concorrente, sendo o modelo estabelecido no Brasil o federalismo cooperativo.

O federalismo simétrico ou assimétrico o autor explica que esse tipo de classificação é referente a vários fatores, como por exemplo cultura, língua. No federalismo simétrico, há uma homogeneidade desses fatores, a exemplo dos Estados Unidos. Porém, no assimétrico há muitas diversidades nesses fatores citados, como ocorre na Suíça que tem quatro grupos étnicos e no Canadá, que é um país bilingue e possui diversas culturas. No Brasil nas palavras de LENZA (2024) “há certo “erro de simetria”, e o autor explica que o legislador constituinte atribuiu simetria aos Estados na representação no Senado, ao eleger o número fixo de 3 Senadores, com dois suplentes cada conforme art. 46, § 1.º e 3.º, CF, sem considerar aspectos importantes como a dimensão territorial, o desenvolvimento econômico, a cultura etc. para assim, tratar de forma assimétrica os estados.

O Federalismo orgânico, conforme explica LENZA (2024), é aquele em que o Estado é considerado um organismo, de forma a manter a sustentação do todo, em detrimento da parte, mas em decorrência disso, os estados-membros são vistos, nas palavras do autor como “simples reflexo do todo-poderoso poder central”.

Quanto ao federalismo de integração, é aquele que, segundo LENZA (2024), é verificado uma certa preponderância do Governo central sobre os demais entes, de forma que há uma atenuação das características de uma federação.

O federalismo de equilíbrio, conforme explica o autor, há uma harmonia e cooperação entre os entes.

E por fim, a classificação de federalismo de segunda grau no entendimento de Manoel Gonçalves Ferreira Filho (apud LENZA, 2024, p.434) há no Brasil uma tríplice estrutura do Estado brasileiro, algo diferente do que ocorre no modelo dos Estados Unidos no qual é definido em União e os Estados-Membros. Segundo LENZA (2024),

no Brasil, há três ordens estabelecidas: a União (central), os Estados (regionalizados) e os municípios (locais), e o DF que tem sua peculiaridade não pode ser considerado nem estado, nem município. Manoel Gonçalves Ferreira Filho (apud LENZA, 2024, p.434) observa que o poder de auto-organização dos Municípios deverá seguir dois graus, quais sejam, a Constituição Federal e a Constituição Estadual do respectivo Estado, assim, ele conclui que a Constituição de 1988 consagrou um federalismo de segundo grau.

Segundo SALEME (2022), a característica essencial de uma federação é a descentralização jurídico-política e há uma ordem jurídica geral, e além disso, há as ordens jurídicas parciais, conforme transcrição abaixo:

Deve-se entender o Estado federal como aquele cuja característica essencial é a descentralização jurídico-política entre suas unidades componentes, contextualizado, a partir de suas características essenciais, um ambiente de tensão política permanente com participação popular. A forma federativa de Estado revela-se em uma síntese da unidade de determinada ordem jurídica geral que admite ordens jurídicas parciais (estados-membros e Distrito Federal) (SALEME, 2022, p.11).

LENZA (2022, p.470) explica que conforme estabelecido pelo poder constituinte, o federalismo pode ser centrípeto no qual ocorre maior fortalecimento do poder federal ou pode ser centrífugo, sendo nesse caso, maior preservação do estadual. Abaixo, o entendimento do autor sobre essa concepção:

Nas palavras de Raul Machado Horta, “se a concepção do constituinte inclinar-se pelo fortalecimento do poder federal, teremos o federalismo centrípeto, que Georges Scelle chamou de federalismo por agregação ou associação; se, ao contrário, a concepção fixar-se na preservação do poder estadual emergirá o federalismo centrífugo ou por segregação, consoante a terminologia do internacionalista francês. Pode ainda o constituinte federal modelar sua concepção federal pelo equilíbrio entre as forças contraditórias da unidade e da diversidade, do localismo e do centralismo, concebendo o federalismo de cooperação, o federalismo de equilíbrio entre a União soberana e os Estados-membros autônomos” (LENZA, 2022, p.470).

Nesse sentido, SALEME (2022) explica que no Brasil ocorreu o federalismo centrífugo ou por segregação, dado que aqui, por contextos históricos, o país passou de Estado unitário sem autonomia para as províncias a Estado federal, e essas transformaram-se em estados membros. Assim, explica o autor que modelo nacional

é o centrífugo, pois as províncias dependentes do poder central transformaram-se em estados autônomos, nos termos da Constituição.

A Carta Magna traz a forma federativa, como cláusula pétrea, fazendo parte, em seu art. artigo 60, parágrafo 4º, inciso I. E, assim, não se admite abolir essas cláusulas nem através de emenda constitucional, compondo esse artigo, ao lado de outros, a rigidez constitucional.

SALEME (2022) comenta que a divisão do Estado nos entes federativos é imutável, por se constituir cláusulas pétreas:

O Brasil organiza seu território entre entes federativos denominados: União, estados, municípios e Distrito Federal. Esses membros da federação geram fórmula fragmentada, própria de uma federação. Essa divisão do Estado é imutável, nos termos da vigente Constituição (o que não impede que seja modificado em nova CF), sobretudo pelo fato de ser cláusula pétrea. (SALEME, 2022, p.12).

Por essa determinação constitucional de existir as cláusulas pétreas, a Constituição Federal é classificada por alguns autores como constituição rígida. Por outro lado, há o entendimento de outros autores de que a Carta Magna pode ser reformada nas cláusulas pétreas, desde que a reforma resguarde os direitos ali estabelecidos, conforme explica LENZA (2022):

Finalmente, segundo Alexandre de Moraes, a brasileira de 1988 seria exemplo de Constituição super-rígida, já que, além de possuir um processo legislativo diferenciado para a alteração de suas normas (rígida), excepcionalmente, algumas matérias apresentam-se como imutáveis (cláusulas pétreas, art. 60, § 4.º). Esta última classificação, contudo, não parece ser a posição adotada pelo STF, que tem admitido a alteração de matérias contidas no art. 60, § 4.º, desde que a reforma não tenda a abolir os preceitos ali resguardados e dentro de uma ideia de razoabilidade e ponderação. Foi o caso da reforma da previdência que admitiu a taxaçoão dos inativos, mitigando, assim, os direitos e garantias individuais (as situações já consolidadas das pessoas aposentadas que passaram a ser taxadas) (LENZA, 2022, p.103).

Quanto às características de uma Federação são bem elucidadas por LENZA (2022) que explica que apesar de cada ente federativo possuir suas características peculiares, há alguns pontos em comuns a todos eles, nos quais o autor sistematiza em: descentralização política, a qual a própria Constituição concede autonomia a todos os entes; repartição de competência, afim de garantir a autonomia e garantir o

equilíbrio da federação; constituição rígida como base jurídica, segundo o autor é de fundamental importância essa característica no sentido de garantir distribuição de competências entre os entes de forma a ser possível a estabilidade institucional; inexistência do direito de secessão, a CF/88 estabelece no art.34, I que a tentativa de retirada implicará a decretação da intervenção federal no Estado que se rebelou, nesse ponto, o autor ressalta que esse é o princípio da indissolubilidade do vínculo federativo e que inclusive a forma federativa é um dos limites materiais ao poder de emenda, estabelecido no art. 60, § 4.º, I, CF e que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado; soberania do estado federal, de forma que a partir do momento que os estados entram na federação eles perdem a soberania e passam a ser autônomos entre si, dentro das regras estabelecidas na própria Constituição, assim, a soberania é atributo de todo o país, o Estado federal, no caso o Brasil; intervenção, segundo o autor esse instrumento é utilizado em situações de crise para assegurar a manutenção do equilíbrio federativo; auto-organização dos Estados membros, conforme estabelecido no art. 25 da CF; órgão representativos dos estados membros, de acordo com art. 46 da CF, se dá através do Senado Federal; guardião da Constituição, que aqui no Brasil é o STF e por fim o autor cita a característica repartição de receitas de forma a estabelecer o equilíbrio federativo, tendo previsão na Constituição nos artigos 157 a 159.

Assim, destaca-se que a característica repartição de receitas, é determinante para a autonomia financeira de um ente, e assim, fundamental para manter o pacto federativo. Nesse sentido, decorre a discussão sobre a mudança no sistema tributário e o pacto federativo, uma vez que, se a forma de divisão das receitas de cada ente for alterada, poderá haver alterações nesse equilíbrio federativo.

3 SISTEMA TRIBUTÁRIO E O PACTO FEDERATIVO

O sistema tributário está descrito na Constituição Federal, na qual estabelece regras básicas referentes a relação entre fisco e o contribuinte, as espécies tributárias e as limitações do poder tributar, as competências, conforme explica MORAES (2024):

A Constituição Federal de 1988 consagrou o Sistema Tributário Nacional como a principal diretriz do Direito Tributário, estabelecendo regras básicas regentes da relação do Estado/ Fisco com o particular/contribuinte e definindo as espécies de tributos, as limitações do poder de tributar, a distribuição de competências tributárias e a repartição das receitas tributárias, caracterizando-se, pois, pela rigidez e complexidade.

O sistema constitucional tributário, na definição de Geraldo Ataliba, é o “conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais de Direito Tributário vigentes em determinado país” (MORAES, 2024, p.951).

Quanto às competências tributárias, o autor explica que é estabelecido também na CF que os entes devem ter a necessidade de ter a sua renda própria e assim, poderem exercer sua plena autonomia política e administrativa, conforme transcrito a seguir:

A adoção do modelo federativo pela Constituição de 1988 consagrou o estabelecimento de vários princípios, entre eles a necessidade de cada ente federativo possuir uma esfera de competência tributária que lhe garanta renda própria, para o pleno exercício de suas autonomias política e administrativa (MORAES, 2024, p.953).

A Competência tributária, definida por Roque Carrazza é “a aptidão para criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas” (CARRAZZA 1998, p. 303 apud MORAES, 2024, p.953)

Nesse sentido, é de ressaltar que as competências tributárias foram fixadas de forma rígida pelo texto constitucional. Para Aliomar Baleeiro as receitas foram discriminadas nos três níveis de governos do Estado federal, não havendo qualquer possibilidade de acumulação ou concorrência dessas competências (apud MORAES, 2024).

Com relação à Emenda Constitucional 132/2023, Moraes (2024, p. 953) explica que ela modificou o art. 145 da CF/88, estabelecendo alguns princípios para o Sistema Tributário Nacional, conforme transcrito a seguir:

A Emenda Constitucional nº 132/23 inseriu o § 3º ao art. 145 da Constituição Federal, que estabelece que o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. Houve a especificação de princípios informadores da relação entre o Estado fiscal e toda a coletividade atingida.

A EC nº 132/23 também inseriu o § 4º ao art. 145 da Constituição Federal estabelecendo que as alterações na legislação tributária deverão buscar atenuar os efeitos regressivos. (MORAES, 2024, p.953).

O autor ainda salienta que essa previsão no texto da CF acerca da repartição das competências tributárias é feita “de forma rígida, completa e integral”. E a seguir, ele cita as duas regras básica estabelecidas na Constituição, transcrito abaixo:

Divisão dos tributos em espécie pelos entes federativos: a Constituição indica o tributo correspondente, privativamente, a cada ente federativo, bem como a possibilidade, excepcional, de exercício de competência residual para a União (CF, art. 154, I).

Repartição das receitas tributárias pelos entes federativos: a Constituição estabeleceu regras de repartição de receitas decorrentes dos tributos destinados a determinado ente federativo, por todos os demais (CF, arts. 157 a 162) (MORAES, 2024, p.954).

A autonomia financeira de cada ente, fruto das competências tributárias bem como das repartições das receitas, constitui umas das características da federação, de forma a manter o equilíbrio entre os entes. Assim, o sistema tributário está ligado ao pacto federativo, pois Estados, Municípios, DF, são entes autônomos tendo suas competências tributárias definidas na Constituição, como na opinião de SOUZA (2019) “Enfim, é a competência tributária privativa que permite a cada ente instituir tributos, graduar suas alíquotas em razão da política fiscal desejada e autogerir-se independentemente da vontade e interferência dos demais.”

Nesse sentido, a Reforma tributária, segundo alguns autores, pode interferir no pacto federativo, e para tanto deve respeitar os limites imposto na própria Constituição. Como observa Maneira e Lima (2019, p. 60) :

Quando se fala em reforma tributária, estamos falando, obviamente, da reforma do Sistema Tributário Nacional, na Constituição. Assim, o primeiro ponto a ser observado são os limites estabelecidos no art. 60, § 4º, da Constituição, ao Poder Constituinte Derivado. Ou seja, a reforma tributária deve observar especialmente a forma federativa de Estado, a separação de poderes, o regime democrático e os direitos e garantias individuais. Desse modo, sabemos que devem ficar fora os princípios constitucionais tributários que são garantias do cidadão-contribuinte e, portanto, cláusulas pétreas, no entendimento do Supremo Tribunal Federal na ADI 939 (BRASIL, 1994b).

Além disso, qualquer mudança de competência tributária deve respeitar a forma federativa de Estado (Maneira e Lima, 2019, p. 60).

A discussão sobre o tema já ocorre há algum tempo e os doutrinadores não são pacíficos, e a grande questão, comparando com outros países que já implantaram a unificação de tributos sobre o consumo, a exemplo do IVA (Imposto sobre Valor Agregado), é que aqui no Brasil, a forma federativa existente, e a unidade político-econômica, constituem os principais óbices, como explica Derzi (1995, p.65):

A forma federal de Estado e a unidade político-econômica do território nacional são os principais obstáculos à instituição de um IVA, no Brasil, à moda européia. É verdade que o federalismo não é incompatível com um amplo imposto sobre o valor agregado, pois outros países federais como a Alemanha ou a Argentina (dentro de nosso MERCOSUL) o adotam, embora outorgando a competência legislativa à Federação. Em nosso País, entretanto, por tradição, aquilo que poderia ser a hipótese de incidência de um IVA foi partilhado em três para satisfazer às necessidades político-econômicas das distintas ordens políticas que aqui convivem com suas peculiaridades: o IPI que sucedeu ao antigo Imposto sobre o Consumo é federal, o ICMS - sucedâneo do ICM, que, por sua vez, substituiu o antigo Imposto de Vendas e Consignações - é de competência dos Estados e, finalmente, como se sabe, o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza, antes Indústrias e Profissões, é de suma relevância à economia dos principais e maiores municípios brasileiros (Derzi, 1995, p.65).

E com relação à arrecadação, dado as mudanças, os entes federativos, não querem logicamente perder as receitas advinda dos impostos, que no caso do ICMS que é a principal fonte de arrecadação dos estados. Conforme Derzi (1995, p.65): “Pressionados por suas prementes necessidades financeiras, nenhum ente político estatal aceita perder receita”.

Então tem-se que a grande repercussão da reforma tributária no Brasil, recai justamente nas necessidades financeiras dos entes e sua autonomia financeira.

Um ponto importante a se observar, conforme explica DALLARI (2019), é que se deve haver uma equivalência entre as receitas e as competências que são atribuídas, na Constituição Federal, aos entes, no sentido de que, se não houver esse equilíbrio poderá haver como consequência: o não atendimento, de forma eficiente, das necessidades da população, ou uma dependência financeira, e por consequência, política. Abaixo transcreve-se o entendimento do autor:

Não se pode perder de vista que a distribuição de competência significa uma atribuição de poderes e, ao mesmo tempo, de encargos, pois quem recebe a competência para determinado assunto é que deve legislar sobre ele e adotar as providências de que ele necessite no âmbito da administração pública,

inclusive a criação e a manutenção de serviços. Maior número de competência pode significar mais poder político, mas significa também maiores encargos, mais responsabilidade.

Por esse motivo, é imprescindível que, ao ser feita a distribuição de competências, sejam distribuídas, em medida equivalente, as fontes de recursos financeiros, para que haja equilíbrio entre encargos e rendas. Não havendo tal equilíbrio, duas hipóteses podem ocorrer: ou a administração não consegue agir com eficiência, e necessidades fundamentais do povo deixam de ser atendidas ou recebem um atendimento insuficiente; ou o órgão encarregado do serviço solicita recursos financeiros de outra fonte, criando-se uma dependência financeira, que acarreta fatalmente a dependência política (DALLARI, 2019, p.26-27).

Outras opiniões divergem, no sentido de que a reforma tributária não prejudicará as receitas dos entes Estados e municípios, e segundo GOBETTI e ROCHA (2023) o que irá acontecer com a reforma seria a correção de distorções dado que o ICMS e ISS predomina no Brasil a tributação na origem:

Contudo, há uma outra dimensão pouco conhecida, que também seria positivamente afetada por uma reforma baseada no modelo de IVA (Imposto sobre Valor Agregado): as distorções na repartição de receitas entre os entes federados. Hoje, o sistema privilegia o princípio da origem, segundo o qual os impostos subnacionais (ICMS e ISS) pertencem geralmente ao local em que estão sediadas as empresas que vendem os bens e serviços, e isto resulta em hiperconcentração das receitas (GOBETTI e ROCHA, 2023).

Os autores ainda explicam que essas diferenças se dão por outras razões, e não somente a econômica, como citado por GOBETTI e ROCHA (2023):

A regra segundo a qual, na grande maioria dos casos, o ISS pertence ao local em que está localizada a empresa prestadora de serviço. Um exemplo da distorção que isso ocasiona é dado pelo caso das operadoras de cartão de crédito e débito. Quando qualquer um de nós usa o cartão, existe uma taxa que é cobrada nessa transação e sobre essa taxa incide o ISS municipal. Como o imposto pertence ao local de origem, alguns municípios ofereceram redução do imposto para que as administradoras de cartão fixassem suas sedes em seus territórios. E fizeram o mesmo com os fundos de investimento, que também recolhem ISS sobre a taxa de administração que cobram dos poupadores (GOBETTI e ROCHA, 2023).

Com relação essa distorção os autores GOBETTI e ROCHA (2023) afirmam que a reforma tributária irá mudar este cenário pois vai adotar o mesmo princípio do IVA, ou seja, o do destino. Continuando o raciocínio afirmam também: “Isso significa que o imposto passaria a ser destinado aos entes federados em que se dá o consumo e, normalmente, coincide com o local onde reside a população e onde ela demanda serviços públicos.”

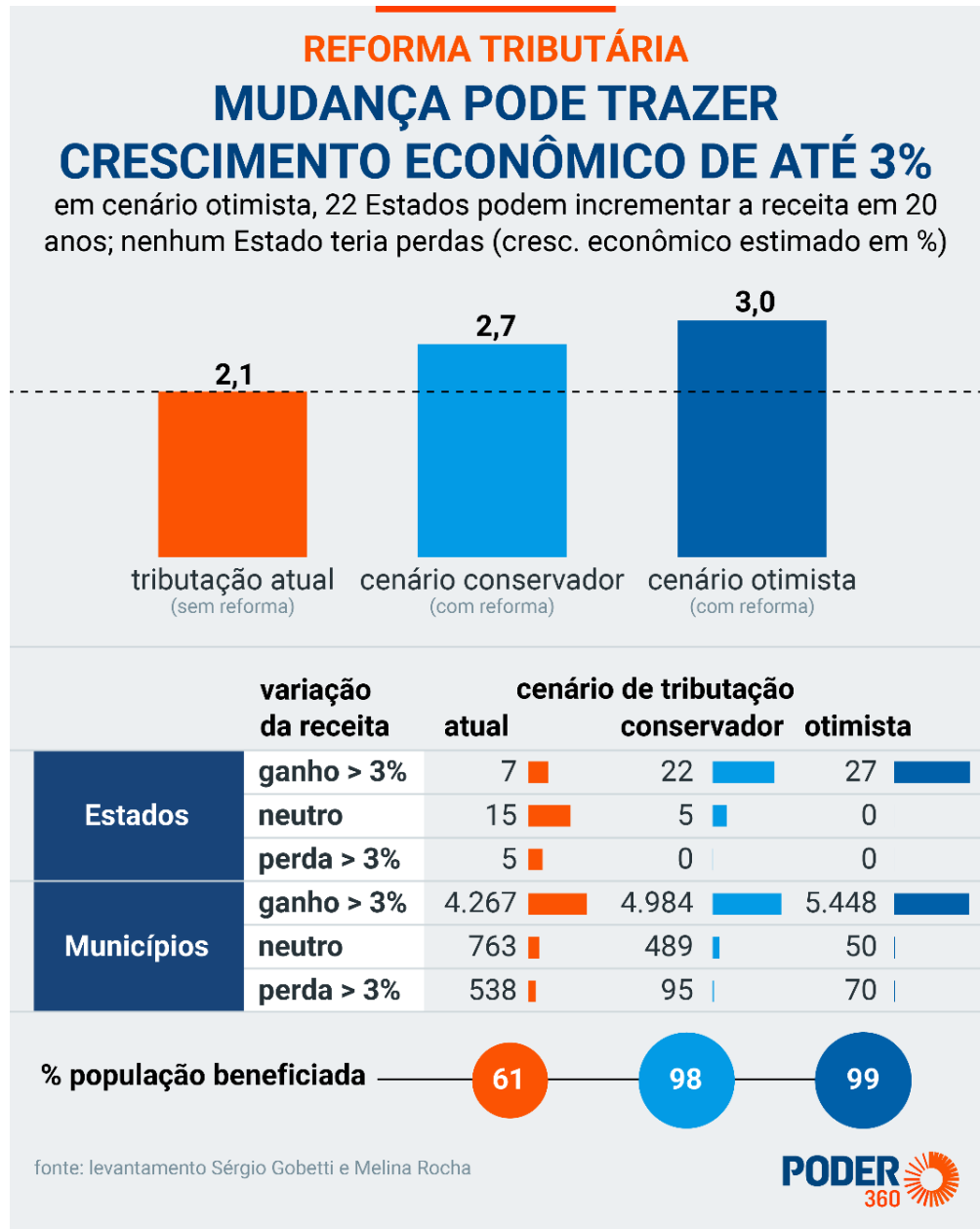
Além disso, complementam os autores que os estados e municípios poderão até tributar mais, pois irão tributar o consumo que realmente é realizado em seus territórios, conforme transcrito abaixo:

Além disso, a reforma prevê a unificação das bases tributárias do ISS e do ICMS, proporcionando que Estados e municípios tributem de forma compartilhada todo consumo realizado em sua jurisdição. Aquele município que hoje só consegue arrecadar ISS se tiver uma empresa prestadora de serviço instalada no seu território poderá tributar amplamente todo o consumo de bens e serviços realizado por seus cidadãos. Algo parecido vai ocorrer com o critério de distribuição da cota-parte do ICMS: em vez de retornar ao local de produção, será repartido proporcionalmente à população (GOBETTI e ROCHA, 2023).

Os autores GOBETTI e ROCHA (2023) observam o ponto de haver Estados e municípios perdedores que segundo eles, serão a minoria, ainda vai haver o período de transição.

Os autores GOBETTI e ROCHA (2023) apresentam simulações que segundo eles, além de não haver perda, elas projetam segundo eles “todos os Estados e 98% dos municípios brasileiros teriam com a reforma uma receita superior ao cenário sem reforma”, mesmo sendo analisado em um cenário conservador. A Figura 1 apresentada pelos autores, demonstra essa projeção.

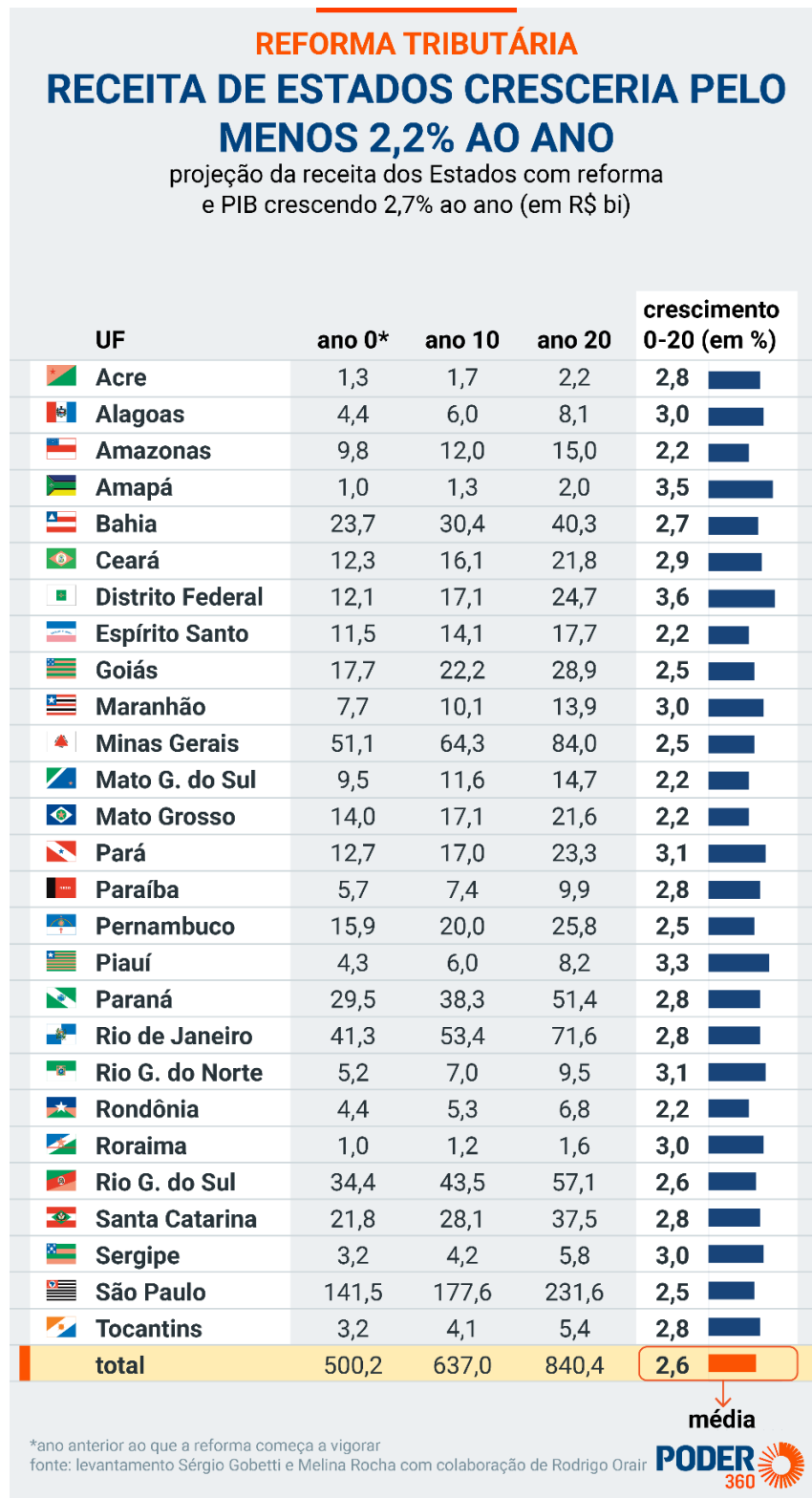
Figura 1 – Reforma Tributária e Crescimento Econômico



Fonte: GOBETTI ROCHA (2023)

O incremento dado na Receitas dos Estado com a implantação da Reforma, é estimado pelos autores GOBETTI ROCHA (2023) na Figura 2 a seguir apresentada.

Figura 2 – Reforma Tributária e Receita dos Estados



Fonte: GOBETTI ROCHA (2023)

Em suma, tem-se as opiniões divergentes, sobre o impacto nas receitas dos entes decorrente da reforma tributária, aliado a um possível aumento ou diminuição

das receitas, e conseqüentemente possibilitando um risco ao pacto federativo, já que a forma de repartição de receitas é uma característica fundamental para que se mantenha o pacto federativo, dado que está ligada a autonomia financeira dos entes, como já demonstrado. No Brasil, este foi o maior óbice à implantação da reforma tributária.

4 REFORMA TRIBUTÁRIA: EC 132/2023

Primeiramente, é importante ressaltar que o sistema tributário brasileiro vigorava com as suas bases fundamentais desde a Emenda Constitucional 18/1965, que modificou a Constituição de 1945. Posteriormente houve a introdução do Código Tributário Nacional em 1966, que apesar de ser lei ordinária, foi recepcionada com status de lei complementar por estabelecer normas gerais de direito tributário, na Constituição de 1967. A Constituição Federal de 1988 trouxe muitas mudanças, mas a “lógica tributária” conforme explicam TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS (2024), transcrito abaixo, conservou-se a mesma:

Posteriormente à edição do CTN, o sistema tributário passou por várias modificações, principalmente as introduzidas pela Constituição Federal de 1988 (CF-88), mas não houve alterações significativas na estrutura tributária brasileira, principalmente nas espécies tributárias instituídas por cada ente da federação, o que sempre deixou o sistema longe da simplificação e da justiça tributária.

Na Constituição de 1988 foram até inseridas novidades na parte do Sistema Tributário Nacional, com readequação de tributos e da distribuição da receita tributária, mas que não alteraram de maneira significativa a lógica tributária brasileira” (TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS, 2024, p. 10).

Houve algumas tentativas de reformar o sistema, mas não obtiveram êxito na aprovação. Algumas mudanças foram feitas na Constituição 1988, e segundo os autores TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS (2024), a EC 42/2003, foi aquela que muitos tinham a expectativa de inserir a reforma, mas de fato ela inseriu apenas um regime simplificado para as microempresas e empresas de pequeno porte e o princípio da anterioridade nonagesimal, como apresentado por TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS (2024), abaixo transcrito:

Deste período ressalta-se a Emenda Constitucional 42/2003. Embora sua intenção original fosse fazer uma reforma tributária, não conseguiu avançar em mudança significativa. Na referida emenda podem ser destacadas, dentre outras, duas mudanças: a inserção de uma tributação simplificada para microempresas e empresas de pequeno porte e a inserção do princípio da anterioridade nonagesimal como regra geral para todos os tributos (TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS, 2024, p. 11).

Assim, a reforma tributária só foi aprovada duas décadas depois dessa Emenda Constitucional, em dezembro de 2023, com a inserção da EC 132/2023 no texto constitucional, fruto da aprovação da PEC 45/2019. Em síntese, o mesmo sistema

tributário se manteve no país por quase seis décadas, conforme explicam TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS (2024) a seguir:

O sistema anterior existiu, mesmo que tenha havido modificações, há quase seis décadas. Nesse período o Brasil foi dirigido por pessoas dos mais diversos matizes políticos, mas nenhuma delas conseguiu reordenar o sistema para torná-lo mais simplificado e justo. Isso quer dizer que o fato de a atual reforma tributária ter tramitado de maneira efetiva no Congresso Nacional é algo digno de nota (TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS, 2024, p.12).

Os autores que também fizeram um levantamento de quais foram as principais dificuldades de aprovação da reforma e identificaram algumas como: dificuldade de redução de gastos públicos pelos entes, dada a prestação de serviços públicos de competência de cada ente, e de outras despesas, grau de intervenção dos Estados, complexidade de contribuintes que não são uniformes em renda e patrimônio e manutenção do pacto federativo.

É importante destacar, que a manutenção do pacto federativo, foi uma das dificuldades levantadas pelos autores, para a aprovação da reforma tributária no Brasil. Observa-se que a divisão das competências tributárias dos entes a que lhes são atribuídas pela Constituição Federal, bem como a prestação de serviços públicos, já determinadas também constitucionalmente, divididas entre União, Estados e Municípios e DF, interfere no pacto federativo, ao promover alguma reforma no sentido de mudar as receitas tributárias de cada ente.

A Reforma também trouxe a expectativa de promover principalmente a simplificação do sistema e a redução da carga tributária. Com relação a atual tributação de bens e serviços no país, TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS (2024) observam “visando à simplificação deste sistema, com perspectivas de redução de contencioso tributário e do custo burocrático de recolhimento dos tributos, além de um aumento significativo da produtividade e do PIB potencial do país”.

Nesse ponto de simplificação, a reforma trouxe alguns novos princípios alterando o sistema tributário nacional, dentre os quais: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente, como explicam DE OLIVEIRA e DE OLIVEIRA BORGES (2024):

A dogmática do sistema tributário nacional, e do federalismo fiscal, recebeu adições e alterações. O artigo 145, §3º incorpora princípios gerais a todo o STN, quais sejam os princípios da “simplicidade, da transparência, da justiça

tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.” (Brasil, 2023a, s. página). Ademais, estabelece como princípio norteador do Imposto sobre Bens e Serviços o princípio da neutralidade no art. 156-A, §1º, caput (DE OLIVEIRA e DE OLIVEIRA BORGES, 2024, p. 264-265).

Segundo ROCHA (2021), uma outra questão que impulsionou a aprovação da reforma foi a tributação de produtos digitais. Com o desenvolvimento tecnológico, as transações comerciais envolvendo esses produtos estão crescendo cada vez mais nos últimos anos, e há dificuldade de encontrar no ordenamento jurídico pátrio os conceitos previstos para fins de incidência tributária desses produtos, para fins de enquadramento como mercadoria ou serviço. Abaixo é apresentado o entendimento do autor:

Os tradicionais conceitos de bens tangíveis e intangíveis, corpóreos ou incorpóreos; de obrigações de dar ou de fazer, não dão conta de alcançar os novos produtos digitais, como software por download, streaming, publicidade online, entre outras. Inúmeros produtos não se enquadram em nenhuma das materialidades previstas no texto constitucional (ROCHA, 2021, p. 276).

Nesse sentido, o autor ainda complementa que a reforma também tem o objetivo de ampliar a tributação sobre o consumo em todas as suas formas, pois com a nova economia, a fronteira de bens, serviços e direitos, vem se tornando cada vez mais difusa, sendo importante que a tributação atinja todas as formas alcançadas pela atividade econômica no processo de agregação de valor até consumo, de forma a não deixar de fora as operações que hoje não estão no campo de incidência da tributação do ISS ou ICMS, como locações de bens móveis, imóveis, plataformas de streaming e outras transações fruto de novas tecnologias.

Com relação à redução da carga tributária, tem-se que, apesar de ser esta uma das principais reivindicações da população, a reforma tributária não almejou esse ponto, conforme explicam TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS (2024):

É claro que faltou à reforma tributária responder a um grande reclamo da sociedade, que é a redução da carga de tributos paga ao poder público. Isso somente será possível em outro momento, caso sejam construídos vários fatores, dentre os quais melhor eficiência do poder público, conjugado com desenvolvimento econômico que resulta em aumento da receita estatal, possibilitando a redução de alíquotas, sem a perda da capacidade de prestação de bons serviços públicos à sociedade. É uma utopia, mas deve continuar a ser perseguida. (TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS, 2024, p.25).

A emenda constitucional 132/2023 introduziu no sistema tributário brasileiro três tributos que vão abranger toda a tributação sobre o consumo: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens de Consumo (CBS) e o Imposto Seletivo (IS).

Os atuais tributos ICMS, ISS de competência respectivamente dos Estados e Municípios serão substituídos pelo IBS, e sobre este tributo, os Estados e Municípios serão os entes competentes.

Já a CBS irá substituir o IPI, PIS e COFINS e será de competência da União.

O imposto seletivo terá caráter extrafiscal e será de competência da União, podendo ser cobrado sobre produção, comércio, e industrialização de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Quanto à CBS e ao IBS, entre eles, há alguns pontos em comum, porém é de ressaltar que a CBS é de competência somente da União, como bem explicam TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS (2024) transcrito abaixo:

A CBS e o IBS possuirão base tributária comum, uma vez que está previsto que terão: I) os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; II) as mesmas imunidades; III) os mesmos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e IV) as mesmas regras de não cumulatividade e de creditamento (TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS, 2024, p. 9).

Haverá a criação do Comitê Gestor do IBS, que será uma entidade responsável por toda administração desse imposto, bem como arrecadação e repasse aos entes competentes. No próximo capítulo será explicado os detalhes dessa entidade.

Por fim, vale mencionar que haverá algumas mudanças em relação ao IPVA, ITCMD e IPTU, principalmente para ajustar a jurisprudência às normas tributárias.

Foi estabelecido a regra de transição dez anos para a reforma, assim, possivelmente se dará até 2033, e conforme DE OLIVEIRA e DE OLIVEIRA BORGES, 2024, (p.264) “grande número das alterações se deve à transição de sistemas que propõe ser longa e orgânica”.

Quanto aos efeitos imediatos não ocorrerá, somente em 2027 referente às contribuições sociais, e em 2033, quando deixará de existir o ICMS e o ISS. Abaixo os autores CAVALCANTE e DE OLIVEIRA (2024) explicam:

E quanto aos efeitos imediatos da EC 132/2023, mesmo estando vigente desde sua publicação, nada ocorrerá, vez que apenas em 2027 as

contribuições sociais atualmente devidas (PIS, COFINS, PIS/COFINS importação), deixarão de ser exigidas, enquanto em 2033, deixarão de ser integralmente exigidos o ICMS e o ISS (CAVALCANTE e DE OLIVEIRA, 2024, p.9).

Assim, pode-se destacar que a emenda constitucional ainda deve ser regulamentada por lei complementar, e que também foi disposto um grande período de transição.

5 IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS – IBS

O imposto sobre bens e serviços, IBS, será de competência compartilhada entre Estados e Municípios e Distrito Federal, terá uma legislação única em todo o território nacional, com exceção das alíquotas. Sua incidência será sobre bens materiais ou não materiais, inclusive direitos e serviços, conforme dispõe o art. 156-A, que foi incluído na Constituição Federal pela EC132/2023. A emenda prevê também que será não cumulativo e deverá obedecer ao princípio da neutralidade. Abaixo, transcrito o art. 156 §1º:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

II - incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

III - não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

IV - terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

V - cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

VI - a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

VIII - será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

IX - não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, I, "b", IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

X - não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

XI - não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

XII - resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

XIII - sempre que possível, terá seu valor informado, de forma específica, no respectivo documento fiscal. (...) (Constituição Federal de 1988).

É importante observar que esse imposto terá, conforme DE OLIVEIRA e DE OLIVEIRA BORGES (2024), um “duplo referenciamento” no momento da ocorrência do fato gerador e com referência o destino para se direcionar o tributo ao ente, e será regulamentado em Lei Complementar. Os autores explicam essa característica:

O Imposto sobre Bens e Serviços – IBS – terá duplo referenciamento tributário sempre que um fato gerador ocorrer. Com a regra de direcionamento do tributo ao ente de destino, gerado um fato tributável, este será de direito do Município ou Estado que aquele bem for comercializado, ou que o serviço for prestado. Cria-se base tributável ampla, e uniformizada, para evitar a fragmentação do tributo (Brasil, 2023b), sendo vedada a diferenciação por bem ou serviço. Resguarda-se, porém, a exceção aqueles que por sua natureza demandam tratamento especial, reunidos no art. 156-A, §6º, são exemplos os combustíveis, serviços financeiros e o transporte coletivo (DE OLIVEIRA e DE OLIVEIRA BORGES, 2024, p. 267-268).

Quanto à definição de serviços, a emenda deixou a cargo da Lei complementar. Conforme explicam MELLO E LAURENTIIS (2024), esse conceito a ser definido pode ser mais abrangente do que o conceito de serviços para as operações sujeitas ao ISS:

Em relação aos serviços, é difícil sustentar que o constituinte reformador tenha fixado um conceito constitucional para esse termo. Isso porque o § 8º do art. 156 da Constituição estabelece que “a lei complementar [...] poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos”. A dicção desse dispositivo parece não deixar dúvidas de que a EC n. 132/2023 se absteve de estabelecer o conceito de serviços, tendo delegado tal mister para a lei complementar. Observa-se, ainda, que a lei complementar pode estabelecer o conceito de serviços com uma amplitude muito maior do que as definições do termo relativas ao ISS (MELLO E LAURENTIIS, 2024, p. 274).

Quanto às alíquotas do IBS ficou estabelecido na EC 132/2023 que deverá ser o somatório da alíquota do Estado e do Município de destino, devendo a lei

complementar definir o ente que será o destino da operação. Abaixo TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS (2024) explicam:

A Emenda Constitucional n.º 132/2023 prevê que o IBS deverá ser cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação, cabendo a lei complementar estabelecer critérios para a definição do ente de destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação. (TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS, 2024, p. 9).

Foi estabelecido na reforma que, não poderá haver concessão de benefícios fiscais pelos entes para o IBS, excetuadas as hipóteses previstas na Constituição. Esse é um ponto bastante polêmico, e a reforma veio no intuito de combater a guerra fiscal entre os entes.

Com relação à redução das alíquotas de IBS, já foram estabelecidos alguns casos expressamente na própria emenda constitucional, assim como a criação da Cesta Básica Nacional de Alimentos e outros produtos que terão redução na alíquota tanto de CBS e do IBS, conforme TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS (2024) explicam transcrito abaixo:

Outra inovação da reforma que vale ser citada é a criação da Cesta Básica Nacional de Alimentos, que será regulamentada por lei complementar e sobre a qual as alíquotas referentes à CBS e ao IBS serão reduzidas a zero (Art. 8º da Emenda Constitucional n.º 132/2023).

A emenda prevê, ainda, a criação, através de lei complementar, de regimes diferenciados de tributação com redução de 60% das alíquotas da CBS e do IBS para serviços de educação e saúde, dispositivos médicos e de acessibilidade, medicamentos e produtos de cuidados básicos, transporte coletivo, produtos e insumos agropecuários, produções artísticas culturais e jornalísticas, dentre outros. (TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS 2024, p.10).

Outro ponto importante dessa emenda constitucional é a criação do Comitê Gestor do IBS, que será uma espécie de conselho responsável pela administração do IBS, englobando o seu lançamento, sua execução e a distribuição desse tributo aos entes federativos (Estados e Municípios e Distrito Federal). Nesse sentido, DE OLIVEIRA e DE OLIVEIRA BORGES (2024, p. 259) comentam que essa entidade seria “moldes parecidos com um conselho federativo, passa a ser Pessoa Jurídica sui generis”.

A autora ALBANO (2024) explica essa entidade, descrevendo suas características e competências estabelecidas na Emenda Constitucional, conforme transcrito abaixo:

O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços é a entidade pública sob o regime especial, dotado de independência técnica, administrativa e orçamentária com competência administrativa relativa ao IBS para: "I- editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto; II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios; III - decidir o contencioso administrativo (ALBANO, 2024, p 76).

A reforma definiu que a Lei complementar irá regular a forma de funcionamento do Comitê Gestor. A própria emenda constitucional trouxe alguns dispositivos importantes sobre tal regulamentação, inseridos no art. 156-B da Constituição Federal e seus parágrafos, que será abordado adiante.

Quanto à representação dos entes no Comitê Gestor, a reforma trouxe no parágrafo 3º do art. 156-B, transcrito abaixo:

Art. 156-B. (...) (..) § 3º A participação dos entes federativos na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços observará a seguinte composição:
I - 27 (vinte e sete) membros, representando cada Estado e o Distrito Federal;
II - 27 (vinte e sete) membros, representando o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, que serão eleitos nos seguintes termos:
a) 14 (quatorze) representantes, com base nos votos de cada Município, com valor igual para todos;
b) 13 (treze) representantes, com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações (Constituição Federal de 1988).

Dessa forma, os Estados e Municípios e Distrito Federal exercerão sua competência em relação do IBS de forma representativa no Comitê Gestor. Essa representação se dará de forma dual, assim, haverá 27 membros representando cada Estados e o Distrito Federal e 27 membros representantes do conjunto dos municípios e do Distrito Federal. Pode-se observar que a União não terá representatividade no Comitê Gestor do IBS.

Com relação a forma de escolha do representante dos entes, a Emenda Constitucional 132/2023 também estabelece, como explicado por TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS (2024):

O representante de cada Estado e DF será escolhido por voto do respectivo ente. Já em relação à representação do município, optou-se por fazer uma

divisão, em que uma parcela de 14 membros será eleita mediante voto igualitário com peso igual de cada ente, e os demais 13 representantes, através de votação levando em consideração o peso populacional. É assegurada, ainda, alternância na presidência do comitê entre o conjunto de Estados e DF e o conjunto de Municípios e DF (TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS, 2024, p. 17).

Quanto às votações do Comitê Gestor, também veio descrito no texto constitucional como será feita, de forma que tantos os Estados e Municípios e DF tenham representatividade, como os autores TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS (2024) elucidam abaixo:

No que se refere às votações das decisões do comitê, que é um ponto sensível, o texto definiu que a aprovação das deliberações requer os votos, cumulativamente, da maioria absoluta do conjunto dos Estados e do Distrito Federal e que correspondam a 50% (cinquenta por cento) da população do País, e da maioria absoluta dos representantes dos Municípios e do Distrito Federal (TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS, 2024, p. 17).

Destaca-se que o IBS possuirá muitos pontos a serem definidos em lei complementar, desde a definição da incidência, o ente que será considerado o competente da operação e todo o funcionamento do Comitê Gestor, inclusive o repasse do IBS arrecado aos entes.

6 A REFORMA TRIBUTÁRIA E O PACTO FEDERATIVO

O presente capítulo tem o escopo de promover um estudo no que tange aos impactos no pacto federativo da reforma tributária introduzida pela EC 132/2023, pois ela acarretará muitos outros, tais como: consumo, regressividade, desenvolvimento regional, entre outros, que não são objetos desse estudo. Assim, será abordado pontos da reforma que terão possíveis impactos no pacto federativo referentes ao IBS e a entidade que será responsável pela sua gestão: o Comitê Gestor. Em relação a esses pontos, haverá alteração na forma de arrecadação e distribuição das receitas advindas dos atuais impostos ICMS e ISS, de competência dos entes federativos: estados e municípios e DF, pois ambos serão substituídos pelo IBS. Quanto à CBS, os impostos e contribuições que serão por ela substituídos, já eram todos de competência da União, e a reforma também determinou que este ente será o único competente para a CBS, portanto não haverá alteração de competência, e não será analisado esse tributo.

Primeiramente, a Emenda Constitucional 132/2023 trouxe a impossibilidade de conceder qualquer tipo de benefícios do IBS por parte dos entes, trazendo expressamente no texto da emenda constitucional. Como já demonstrado, essa previsão foi para combater a chamada guerra fiscal.

A Reforma determinou as bases de incidência e uniformização dos tributos, e os autores DE OLIVEIRA e DE OLIVEIRA BORGES comentam que essa ampla base e uniformização, previstas na CF/88, são importantes para a formação de um novo pacto federativo, conforme explicado abaixo:

A base ampla, e a uniformização rigorosamente determinada constitucionalmente – com prometida Lei Complementar a ser editada – faz perceber o nível de homogeneidade que se pretende em um novo pacto federativo. São, ademais, estipuladas normas de comportamento federativo, isto é, normas que estabelecem atitudes vedadas, bem como prerrogativas dos entes federativos. Trata-se dos dispostos no artigo 156- A em seus parágrafos 2º (inciso X), e 9º, e no art. 156-B, §6 (DE OLIVEIRA e DE OLIVEIRA BORGES, 2024, p. 268).

Com relação à guerra fiscal, tem-se que atualmente a Constituição Federal dispõe que os benefícios de ICMS, estão sujeitos à celebração de convênios do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), cuja aprovação tem que se dar por unanimidade dos Estados. Apesar disso, é bem comum alguns entes terem que

recorrer ao poder judiciário para ser declarado a inconstitucionalidade de uma lei determinando benefícios sem a devida aprovação do CONFAZ, essa situação segundo ALBANO (2024) é prejudicial ao pacto federativo, conforme a autora explica:

Assim é que a concessão sem a devida aprovação pelo CONFAZ conduz, inevitavelmente, à inconstitucionalidade, em regra, com eficácia ex tunc. No entanto, ainda que a irregularidade seja posta ao crivo do Judiciário para produção dos efeitos necessários, com o decurso do tempo há efeitos práticos irremediáveis, como a rivalidade entre entes federativos. As concessões irregulares não só prejudicam, em longo prazo, o ente concedente, na medida em que deprecia sua própria receita, como também fragilizam o pacto federativo sob a perspectiva de retaliações instrumentalizadas por mecanismos tributários (ALBANO, 2024, p. 75).

Outros autores DE OLIVEIRA e DE OLIVEIRA BORGES (2024) também afirmam que a guerra fiscal prejudica o pacto federativo, a seguir o entendimento dos autores:

Como se percebeu, a crise federativa se deu principalmente pela crise institucional promovida pela guerra fiscal e pela centralização política na União. A guerra fiscal é implicitamente atacada por termos outros que o que se convencionou chamá-la." (DE OLIVEIRA e DE OLIVEIRA BORGES, 2024, p. 286).

Segundo DE OLIVEIRA e DE OLIVEIRA BORGES (2024), essa proibição de não ser permitida a concessão de qualquer tipo de benefício, visa também a estabelecer um comportamento de lealdade federativa, conforme transcrito abaixo:

No art. 156-A, §1º veda-se aos Estados, Municípios e Distrito Federal a concessão de "[...] incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto [de bens e consumo] ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação [...]" (Brasil, 2023^a, s. página). Trata-se de proibição direta aos entes federados que leva em consideração a guerra fiscal amplamente praticada e danosa ao pacto federativo. Trata-se, também, de proibição estritamente comportamental, de forma a estabelecer indiretamente um comportamento de lealdade federativa (DE OLIVEIRA e DE OLIVEIRA BORGES, 2024, p. 268).

Dessa forma, a emenda constitucional ao dispor expressamente que não haverá concessão de benefícios do IBS por parte dos entes, teve o objetivo de acabar com a guerra fiscal, e por consequência, irá contribuir para o equilíbrio do pacto federativo, uma vez que a guerra fiscal é citada por vários autores como motivo para fragilização da manutenção do pacto federativo, dado que suscita retaliações diversas por partes dos entes.

Aliado a essa obrigação de não-fazer, veio outra, porém, positiva, a qual estabelece no art. 156-B §6º da Constituição Federal, que os entes devem compartilhar informações fiscais entre si, e com o Comitê Gestor. Abaixo é apresentado esse artigo:

Art. 156-B §6º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos (EC 132/2023, Constituição Federal de 1988).

Com relação à alteração de alíquotas, que venha promover uma alteração nas receitas dos entes, a EC132/2023, também dispõe que deverá ter uma alteração de forma a manter o equilíbrio. Nesse sentido, os autores DE OLIVEIRA e DE OLIVEIRA BORGES (2024) explicam que esse é mais um vetor de lealdade federativa, conforme explicado pelos autores, com transcrição abaixo:

Em outro vetor da lealdade federativa que é inaugurado pela Reforma diz respeito ao art. 156-A, §9º, sendo que neste caso é uma obrigação da União em considerar os interesses dos entes federados quando da alteração do imposto sobre bens e serviços. O legislativo federal deve considerar que a alteração que reduzir ou aumentar a arrecadação deve ser equilibrada de forma indiretamente proporcional pela redução da alíquota do imposto (DE OLIVEIRA e DE OLIVEIRA BORGES, 2024, p. 269).

Em relação a composição dos entes representados no Comitê Gestor, destaca-se que a União não terá representatividade, apesar de inicialmente na PEC estarem contemplados todos os entes, foi feita essa mudança para que a composição ficasse restrita apenas aos Estados e Municípios e o Distrito Federal que são os detentores da competência do IBS. Os autores DE OLIVEIRA e DE OLIVEIRA BORGES (2024), detalham essa situação:

Ainda concernente ao IBS, mais propriamente a seu comitê gestor, o artigo 156-B traz as diretrizes principais a serem aprofundadas por Lei Complementar no Congresso. O Comitê Gestor originalmente seria composto por todos os entes da federação, incluindo a União. As críticas contra essa invasão do ente federal, na experiência de outros entes de desconcentração administrativa, fizeram com que o projeto discutido em 2023 já constasse a composição restrita aos Estados, Municípios e Distrito Federal. O modelo utilizado parece ter influência do Bundesrat¹⁰⁷ alemão, sendo um conselho federal de discussão horizontal, estando, porém, no caso brasileiro, reduzido à temática do Imposto sobre Bens e Serviços (DE OLIVEIRA e DE OLIVEIRA BORGES, 2024, p. 269).

Assim, pode-se observar que os Estados e municípios exercerão a competência do IBS por meio de representação, e não diretamente, como é atualmente feito em relação ao ICMS e ISS. Por essa perspectiva, a autora ALBANO (2024) observa:

Nesse cenário que se torna possível questionar se haverá supressão ou redução da autonomia dos Estados e dos Municípios do ponto de vista tributário”. E ela questiona sobre esse ponto “Isto é: seria a reestruturação da tributação sobre consumo nos moldes da EC nº 132/2023 (e no que tange ao IBS) tendente abolir a forma federativa do Estado brasileiro?” (ALBANO, 2024, p. 68-69).

Essa questão é complexa, e as opiniões de autores divergem, se haverá a diminuição ou não da autonomia dos entes e o consequente impacto no pacto federativo. Com a introdução somente da emenda, podemos ter uma ideia, apesar de que a concretização se dará melhor com a futura lei complementar que irá regulamentar o funcionamento do Comitê Gestor.

ALBANO (2024) acredita que apesar dessa redução de competência dos entes, que não poderão mais legislar sobre um tributo, não acarretará redução de sua autonomia e consequente abolição do pacto federativo, pois não será restringida a competência sobre os demais tributos, conforme explica a autora, transcrito abaixo:

No entanto, ainda que se trate de uma redução, não se verifica consequente inconstitucionalidade. Explica-se. A redução não conduz, necessariamente, à tentativa de abolição da forma federativa brasileira, tendo em vista que não haverá a supressão de sua autonomia legislativa em matéria tributária. Os entes federativos continuam fruindo de autonomia legislativa para instituir os demais tributos de suas competências exclusivas, cingindo-se a redução à tributação sobre o consumo que, como se demonstrará, pautar-se-á na diretriz integrativa-representativa (ALBANO, 2024, p.81).

Os autores TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS (2024) comentam que, apesar de haver essa redução na competência dos entes sobre o IBS, não haverá uma supressão dela, pois os entes continuarão a exercer sua competência de editar regulamentos, uniformizar a interpretação, arrecadação, distribuição, por meio do Comitê Gestor.

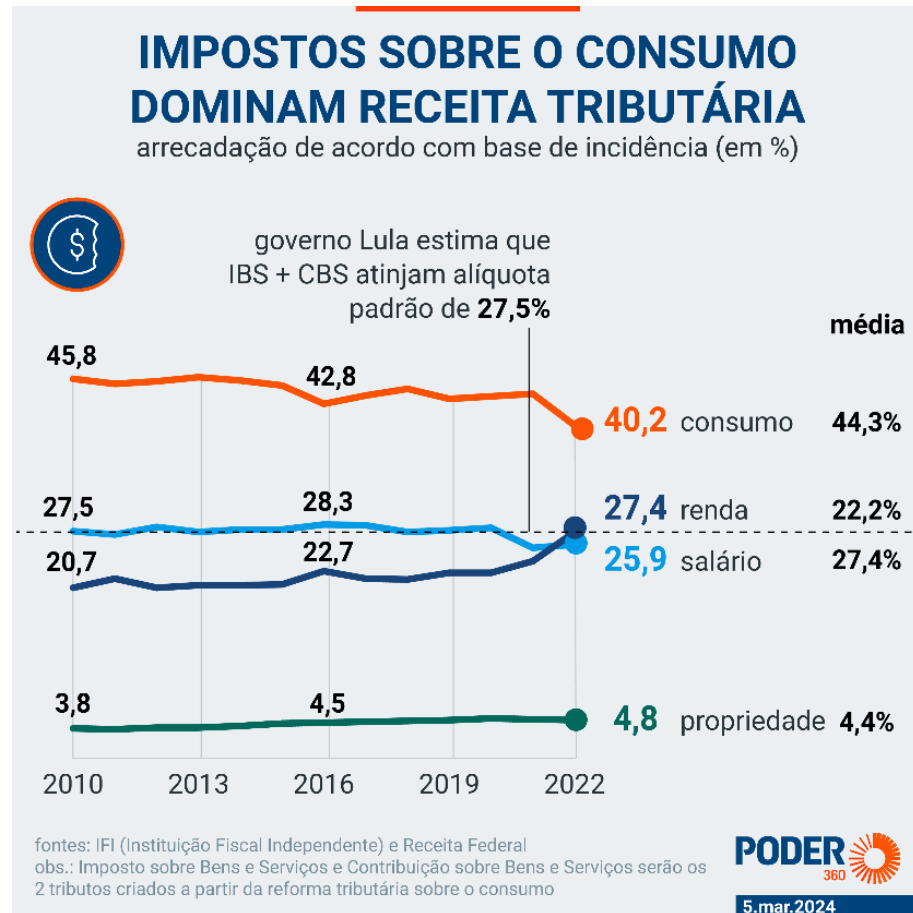
E os autores ainda argumentam, que essa forma de administração do IBS, através do Comitê Gestor, é em sua opinião a mais adequada para se atingir o objetivo de simplificar e unificar a arrecadação dos impostos sobre o consumo, dado a grande quantidade de entes competentes, por exemplo, só municípios são 5.568, e além

disso, há guerra fiscal que prejudica o pacto federativo, sobretudo na concorrência de vários tributos dos entes. Os autores explicam esse entendimento, conforme transcrito abaixo:

A criação do referido comitê foi a solução encontrada para simplificar e unificar a arrecadação do ICMS e ISS em toda a federação, sem retirar dos entes sua participação na gestão do imposto que virá em substituição. Todos os entes terão representatividade e, diante de um país com 5.568 municípios, não se vislumbra outra formatação de gestão mais adequada. Sobreleva mencionar que a simplificação é muito bem acolhida no atual cenário, que é composto de vários tributos concorrendo entre si, provocando guerras fiscais e deformação de pontos do federalismo fiscal (TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS, 2024, p.22).

É válido dizer que a reforma restringiu a competência dos entes sobre o IBS, mas também não podemos deixar de mencionar que os impostos sobre o consumo, representam a maior arrecadação em relação aos outros. Segundo NASCIMENTO (2024), os impostos sobre o consumo representam cerca de 40% da arrecadação tributária, conforme relatório feito pela IFI (Instituição Fiscal Independente) e a Figura 3 elaborada pelo autor demonstra esse dado.

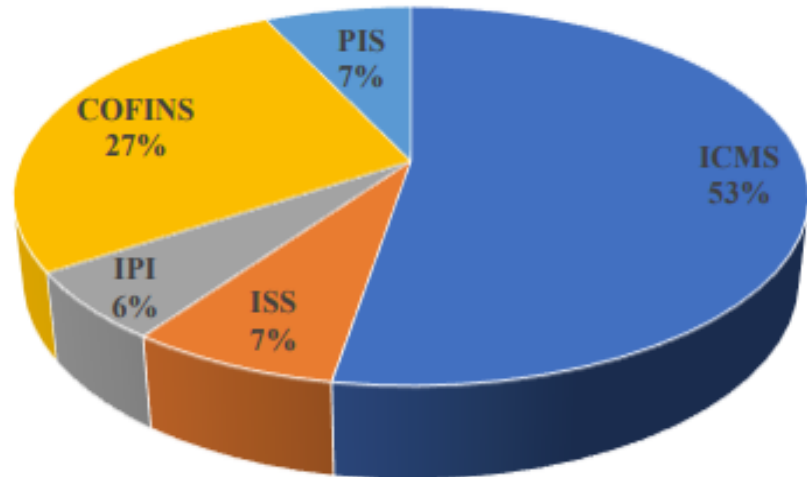
Figura 3 – Impostos sobre o Consumo



Fonte: NASCIMENTO (2024)

Pode-se complementar essa informação, ao dispor que, o ICMS é dentre os impostos sobre o consumo que possui a maior representatividade, segundo a Figura 4, apresentada a seguir, elaborado pelos autores CAVALCANTE e DE OLIVEIRA (2024), com dados do CONFAZ em 2018.

Figura 4 – Gráfico da Representatividade dos Impostos – 2018



Fonte: CAVALCANTE e DE OLIVEIRA (2024)

Nesse sentido, os autores CAVALCANTE e DE OLIVEIRA (2024) apresentam opinião diferente, pois eles afirmam que o fato de o IBS ter como referência a tributação sobre o destino, os estados, que promovem a industrialização, perderão a receita decorrente do ICMS na origem.

Além disso, os autores comentam que os estados nas regiões Sul e Sudeste serão privilegiados, pois nestas regiões é onde está concentrada a população do país com maior renda *per capita*, e assim, onde ocorrerá a maior parte do consumo de bens e serviços, e ainda, destacam que haverá uma migração das empresas naturalmente para perto dos consumidores, afetando assim, a economia dos estados das regiões norte, nordeste e centro-oeste, conforme transcrito abaixo:

Com o IBS subnacional, pago no destino da mercadoria, como definiu a reforma tributária, muitos estados perderão receitas, principalmente aqueles que promoveram a industrialização das suas economias. Perderão a receita do ICMS da origem, perderão empregos e perderão empresas, e, conseqüentemente perderão PIB. Isso fere, no nosso entendimento, o pacto federativo, pois através de uma legislação que vai federalizar o tributo, haverá transferência de tributação de sua produção para os estados consumidores, como haverá transferência de tributação, principalmente da indústria para outros setores da economia, como agropecuária e prestação de serviços. O principal centro consumidor do país está nas regiões Sul e Sudeste, onde concentram mais de 50% da população brasileira, com renda per capita que é o dobro da renda per capita dos estados das regiões Norte e Nordeste, conforme dados publicados pelo IBGE, em seu site, sobre a renda per capita do Brasil, por regiões e por estado, de 2018.

Obviamente que as indústrias procurarão estar mais próxima de seus consumidores, se não houver nenhuma vantagem comparativa por estar localizada nas regiões ditas mais pobres, assim ao federalizar o tributo a que os estados tinham competência para legislar e arrecadar, a reforma tributária acaba por destruir todo o processo de convergência econômica porque passou a economia brasileira, nas últimas três décadas (CAVALCANTE e DE OLIVEIRA, 2024, p.11).

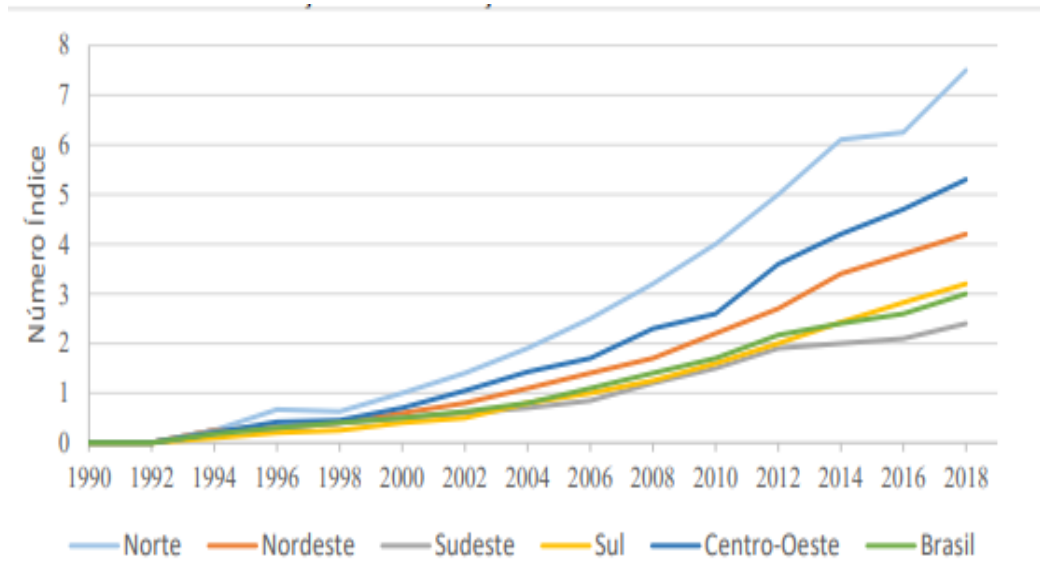
Essa situação, na opinião dos autores CAVALCANTE e DE OLIVEIRA (2024) irá afetar o pacto federativo, na medida em que alterará a autonomia política e financeira dos entes, sendo que aqueles que possuem uma população com menor renda per capita serão os mais prejudicados.

Outro ponto levantado pelos autores é que, os estados das regiões Norte, Centro-oeste e Nordeste, têm promovido um processo de convergência econômica, na medida em que têm investido em sua estrutura de arrecadação ao longo dos últimos trinta anos, em virtude da autonomia de que dispunham, conforme transcrito abaixo:

Em relação ao ICMS, o quadro abaixo mostra que, nos últimos trinta anos, os estados das regiões mais pobres do Brasil cresceram suas arrecadações mais que o conjunto dos estados brasileiros, resultado da convergência econômica verificada no Brasil, nestas últimas três décadas, em decorrência da reestruturação das máquinas fazendárias e da atualização da legislação tributária estadual, que a autonomia para instituir e arrecadar o imposto, outorgado pela Constituição Federal de 1988, permitiu a estes estados ditos mais pobres, providenciar (CAVALCANTE e DE OLIVEIRA, 2024, p.5).

E os autores ainda argumentam que, com a Reforma, todo esse trabalho irá se perder. A seguir, é apresentado, na Figura 5, um gráfico elaborado pelos autores CAVALCANTE e DE OLIVEIRA (2024) para demonstrar esse crescimento na arrecadação de ICMS ao longo dos anos:

Figura 5 – Evolução da arrecadação de ICMS no Brasil



Fonte: CAVALCANTE e DE OLIVEIRA (2024) com dados do Conselho Nacional de Política Nacional – CONFAZ.

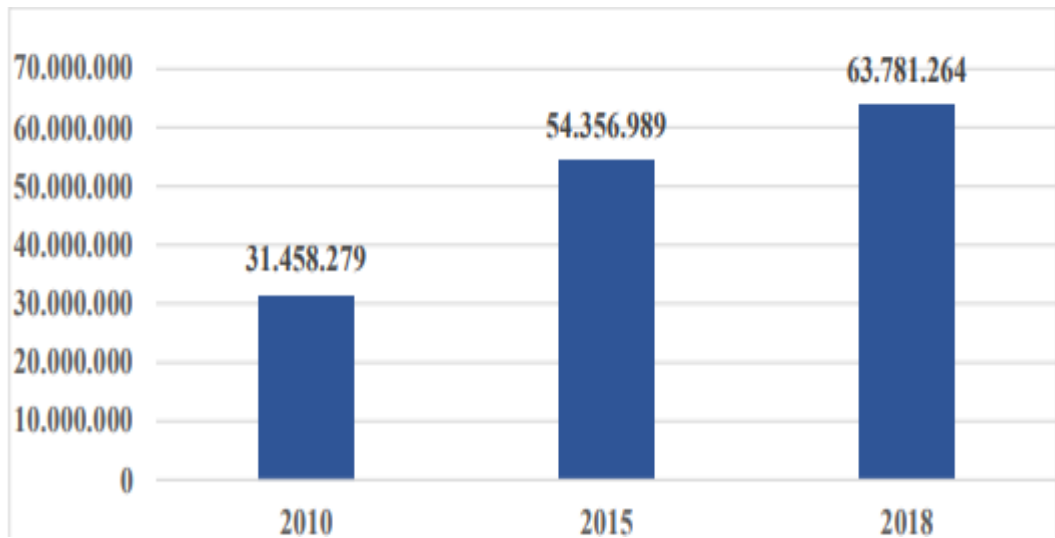
Os autores SOUZA E MOURA (2024) observam que os estados do nordeste, visando atrair investimentos para seus territórios e tendo o ICMS como mecanismo principal, utilizaram-se de concessões de benefícios, isenções e redução de alíquotas, a fim de que as empresas se instalassem nesta região. Essa prática, na visão dos autores, é um mecanismo para promover o crescimento econômico.

Quanto aos municípios, os autores CAVALCANTE e DE OLIVEIRA (2024) também salientam que houve um acréscimo na arrecadação de ISS nos últimos anos, a que eles atribuem também ao investimento em uma estrutura adequada de arrecadação. Os autores comentam que com relação ao ISS, houve um acréscimo de 103% na arrecadação, apresentando assim, um crescimento maior que o PIB no mesmo período, conforme transcrição abaixo:

Observa-se nesse gráfico que no período de 9 (nove) anos a arrecadação Nacional do imposto subiu 103%, enquanto isto o PIB do Brasil, cresceu 80%, em termos reais. Os municípios cresceram a arrecadação do imposto 28% mais que a evolução do PIB brasileiro (CAVALCANTE e DE OLIVEIRA, 2024, p.5).

Abaixo, a Figura 6 apresenta esse crescimento na arrecadação de ISS elaborada pelos autores CAVALCANTE e DE OLIVEIRA (2024):

Figura 6 – Evolução da arrecadação de ISS no Brasil – 2010 a 2018



Fonte: CAVALCANTE e DE OLIVEIRA (2024)

É fato que as alterações promovidas pela Reforma criam expectativas de melhoria no desenvolvimento do país. Mas é notório que poderá haver mudanças também no sistema federativo, devido à alteração na forma de repartição de receitas tributárias, como bem explicado por DE OLIVEIRA e DE OLIVEIRA BORGES (2024) transcrito a seguir:

Promete ser a medida legislativa que propiciará tanto o desenvolvimento sustentável nacional, quanto a redução de desigualdades regionais. Contudo, não é somente o desenvolvimento nacional que se pretende alcançar. As reformas tocam principalmente o pacto federativo fiscal no país, isto é, a relação intergovernamental em natureza financeira entre os entes federativos do Estado brasileiro (DE OLIVEIRA e DE OLIVEIRA BORGES, 2024, p. 258).

Devido a ampla mudança do sistema tributário da tributação sobre o consumo, tem-se que haverá, na opinião de DE OLIVEIRA e DE OLIVEIRA BORGES (2024), uma restauração no pacto federativo:

Torna o sistema tributário sobre o consumo em dual, figurando a União de um lado, e os Estados e Municípios e o Distrito Federal em outro. Centraliza a administração do IBS a um ente sui generis composto pelas esferas estaduais e municipais da federação, o Comitê Gestor, fomentando a coordenação horizontal, em detrimento do dirigismo promovido pela União. Em análise sumária, as reformas da tributação sobre o consumo resultam na reestruturação do pacto federativo, sobretudo em seu âmbito fiscal (DE OLIVEIRA e DE OLIVEIRA BORGES, 2024, p. 267).

Pode-se afirmar, que há pontos positivos na Reforma Tributária, principalmente em relação a simplificação, porém conforme explicam TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS (2024), muitas questões importantes como a estruturação do Comitê Gestor do IBS, ainda serão definidas por lei complementares, conforme transcrito abaixo:

Há, portanto, muitos pontos positivos com a Emenda Constitucional 132/2023, como a simplificação do atual sistema tributário, melhor distribuição de renda entre os entes da federação. Porém, existem diversas questões vulneráveis que permanecem obscuras, como, por exemplo, a própria implementação da nova sistemática, e a composição e estruturação do Comitê Gestor do IBS. Essa última será bastante desafiadora, exigindo planejamento minucioso, que ficou por conta de leis complementares (TAUFNER e DE SOUZA CAMARGOS, 2024, p. 23).

Um aspecto importante se refere ao quesito da simplificação, que conforme ALBANO (2024), haverá com a EC 132/2023 no quesito ICMS uma solução para os conflitos de competência entre ISS e ICMS, nas situações onde pairava dúvidas se haveria a ocorrência do fato gerador do ICMS ou ISS, nas palavras da autora de que o IBS “promete encerrar discussões outrora travadas a título de conflito de competência decorrentes da dubiedade da natureza jurídica das operações sob a incidência do ISS, ICMS ou que se encontravam no limbo”. Essa perspectiva na visão do autor é promissora, representando um avanço, pois essa situação gerava muita insegurança jurídica e aumentava o risco Brasil de forma exponencial.

Por fim, resta demonstrado que a forma federativa no Brasil, que inclusive está disposta no rol de cláusulas pétreas da Constituição, compondo assim, a rigidez constitucional, apresenta como uma das características da federação, a repartição de receitas, que é determinante para manter a autonomia financeira dos entes e conseqüentemente o equilíbrio federativo, tendo em vista que, uma alteração nas receitas tributárias, definidas no sistema tributário, a qual determina a cada ente sua respectiva competência tributária, poderá afetar o pacto federativo.

Nesse sentido, a constituição de renda própria é fundamental para manter a equivalência entre receitas e as competências atribuídas pela Constituição a cada ente, de forma a preservar a autonomia financeira, e conforme apresentado, tem-se que caso não atendido esse equilíbrio, poderá acarretar uma dependência política ou uma inadequação na prestação de serviços públicos.

Assim, foi evidenciado que, a manutenção do pacto federativo, foi um dos óbices para a aprovação da reforma tributária, na medida em que ao alterar a lógica da tributação sobre o consumo, tornando-a dual, com a introdução do IBS, de competência compartilhada entre Estados, Municípios e DF, e da CBS, sendo esta de competência da União, os entes poderão, ter alteração nas suas receitas advindas da tributação sobre o consumo, que como foi apresentado são representativas, e consequentemente, impacto no pacto federativo. Também foi apresentada as opiniões divergentes quanto a esse impacto, se será positivo ou não, bem como a redução das competências tributárias, com a introdução do IBS pela reforma, que passará da atual competência plena para representativa no Comitê Gestor do IBS, no qual estados e municípios e DF terão representantes eleitos nessa instituição, que será responsável pelo lançamento, distribuição, execução e toda administração do IBS. Portanto, do estudo, evidenciou-se que, os estados e municípios e DF serão afetados em sua competência de legislar sobre a tributação sobre o consumo, pois o IBS substituirá o ICMS e ISS, assim, não exercerão mais sua competência plena, e sim, de forma representativa no Comitê Gestor do IBS.

Nesse ponto, a reforma tributária teve como objetivo a simplificação, dado que a lógica tributária anterior, compondo em relação ao ICMS e ISS, apresentava milhares de legislações em todo o país, tendo em vista o número de estados e municípios, e também todo o contencioso acerca desses tributos, e soma-se o fato de que na concorrência de tantos tributos contribuía para a guerra fiscal, conclui-se que foi atendida esse aspecto de simplificação, ao introduzir o IBS, que terá legislação única em âmbito nacional, com exceção das alíquotas, a qual cada ente vai legislar.

Com relação a guerra fiscal, conforme evidenciado no estudo, tem-se que nesse aspecto, a reforma também abrangeu no intuito de não permitir a concessão de benefícios fiscais do IBS por parte de nenhum ente, tendo em vista que a guerra fiscal é prejudicial ao pacto federativo como apresentado. Outro ponto, positivo da reforma é que com a introdução do IBS em substituição ao ICMS e ISS, pôs fim a situações de dúvidas de incidência de desses tributos, situação gerava insegurança jurídica e elevava o risco Brasil, conforme apresentado.

Foi demonstrado no estudo, também, por outro lado, que a arrecadação do IBS que terá como referência o destino, poderá beneficiar alguns entes onde está localizada a maioria da população com maior renda per capita do país, localizada no sul e sudeste, pois são nestas regiões onde será demandado o maior consumo de

bens e serviços, em detrimento de entes que estão localizado nas regiões centro-oeste, norte e nordeste. Pois essas regiões, conforme apresentado, perderão o ICMS de origem, além disso, como foi demonstrado, os entes dessa região têm aumentado sua arrecadação ao longo dos anos, em virtude de investimento na estrutura de arrecadação, e com a reforma, todo esse trabalho poderá se perder, aliado ao fato de que as empresas provavelmente migrarão para perto dos consumidores, podendo impactar também a economia dessas regiões.

Pode-se afirmar do estudo que, com a análise da emenda constitucional referente à reforma tributária, haverá muitas mudanças, porém muitas questões importantes, ainda estão dependendo de regulamentação em lei complementar, tais como aspectos relacionados ao IBS, por exemplo, a definição de qual ente será considerado o destino, toda a estrutura e funcionamento do Comitê Gestor, bem como de que forma se dará os repasses do IBS aos respectivos entes.

7 CONCLUSÃO

No estudo foi abordado, as determinações constitucionais acerca do federalismo, as cláusulas pétreas e as características de ente federativo, repartições de receitas, e sua relação com autonomia financeira.

Foi apresentado também um estudo do sistema tributário estabelecido na Constituição e sua relação com o pacto federativo, no qual foi evidenciado que o exercício das competências tributárias permite a cada ente ter sua autonomia financeira, e que uma alteração na repartição das receitas, acarreta um impacto no pacto federativo.

Foi abordado também a reforma tributária, apresentando seus aspectos como simplificação, a introdução de novas espécies da tributação sobre o consumo: IBS, CBS e IS.

Foi analisado o tributo IBS estabelecido na Emenda Constitucional, bem como o Comitê Gestor, a qual será a entidade responsável pela administração, lançamento, repasse, e funcionamento do IBS.

No estudo foi abordado os aspectos da Reforma referentes ao pacto federativo, como guerra fiscal, proibição de concessão de benefícios para o IBS, a forma de exercício da competência tributária dos estados, municípios e DF sobre o IBS no Comitê Gestor, bem como opinião divergente acerca de possíveis entes que serão prejudicados com a nova lógica de tributação sobre o consumo, em detrimento de outros que serão beneficiados.

Pelo exposto, verifica-se que a Reforma Tributária, introduzida pela EC 132/2023, é um importante instrumento legislativo no país, e provocará profundas modificações no sistema tributário nacional, e por conseguinte, poderá haver alterações no pacto federativo. Nesse ponto, confirma-se a hipótese levantada inicialmente de que as receitas dos entes poderão ser afetadas, e também sua autonomia financeira, e conseqüentemente produzir impactos no pacto federativo, pelas razões a seguir explanadas.

Verifica-se que a manutenção do pacto federativo no Brasil, somado a outros fatores foi um dos principais óbices para a aprovação dessa emenda constitucional. Por promover uma mudança na arrecadação dos entes que temiam perder as receitas

que advém dos impostos sobre o consumo, por isso a grande repercussão e dificuldade de reformar o sistema.

Nesse ponto, o Brasil, por apresentar essa peculiaridade de divisão de competências tributárias pelos três entes, faz com que o sistema tributário ficasse disperso em milhares de legislação, pois só os municípios são 5.568, somado os Estados e Distrito Federal, cada um contendo sua legislação própria para o ICMS (estados) e para o ISS (municípios). Além disso, há o contencioso administrativo, que também ficava a cargo de cada ente a sua regulamentação. Isso por si só, gerava um serie de conflitos de competência, além da tão conhecida guerra fiscal, que na opinião de muitos autores, que foi levantado no presente trabalho, é prejudicial ao pacto federativo. Apesar disso, o país manteve essa lógica tributária sobre o consumo por muitas décadas, havendo poucas mudanças, e de fato a mudança nesse aspecto, só veio agora com a EC 132/2023.

Essa situação acarretava uma necessidade de simplificação e unificação, sendo que estes foi um dos objetivos dessa reforma, entre outros. Assim, ao tornar dual a tributação sobre o consumo no Brasil, sendo o IBS, substituindo o ICMS e o ISS de competência dos Estados e municípios e a CBS de competência da União, haverá uma simplificação no sistema tributário pois a legislação do IBS, será unificada em todo o país (com exceção somente das alíquotas), bem como o seu contencioso administrativo e sua arrecadação, que ficará a cargo da nova entidade criada: o Comitê Gestor do IBS. Nesse aspecto de simplificação, pode-se dizer que será benéfico ao país, principalmente no sentido de dar mais celeridade e transparência. Porém, como relação à redução da carga tributária, não podemos afirmar se realmente acarretará, alguns autores acreditam que nesse quesito a emenda não teve efetivamente esse objetivo.

Muitas questões importantes, carecem de regulamentação por meio de lei complementar, conforme dispõe a própria emenda, principalmente ao regulamentar a tributação sobre o destino, e o funcionamento do Comitê Gestor do IBS, esses pontos que ainda serão regulamentados, interferirão de fato na operacionalização do IBS e terão impactos no pacto federativo. Pois será ainda regulamentado, a forma como os entes receberão as receitas arrecadadas do IBS, qual ente será considerado o destino em cada operação, entre outras questões, e assim, com a edição da Lei Complementar será possível obter mais informações se haverá alteração das receitas.

No momento, pode-se ponderar que, como a autonomia financeira, é um ponto que afeta diretamente o pacto federativo, como demonstrado no estudo, e o IBS, que será o substituto da tributação sobre o consumo dos entes estaduais e municipais, que como estudado é muito relevante tributo em termos financeiros no país, e dentre eles, o atual ICMS responde por grande parte de sua arrecadação, é de se concluir que poderá haver alterações nas receitas dos entes e consequente desequilíbrio no pacto federativo, principalmente, naqueles entes em que não há a concentração da população onde deve ocorrer a maior parte de consumo de bens e serviços, dado que a referência será o destino da operação, conforme foi levantado no estudo.

Outra mudança que deve ocorrer é que os Estados e Municípios, deixarão de exercer sua competência plena, no que tange aos impostos sobre o consumo, que passará a ser exercida por meio de representação no Comitê Gestor,

Por outro lado, tem-se que a própria emenda, ao dispor que se houver alteração na receita, deverá haver uma contraposição de forma a manter o equilíbrio, já prevê algo nesse sentido.

Alguns autores, conforme apresentado, acreditam que haverá uma mudança no pacto federativo, que tenderá a ser mais integrativo e colaborativo entre os entes. Um dos objetivos da reforma foi acabar com a guerra fiscal, ao proibir qualquer tipo de benefício ao IBS por parte dos entes, e também, acaba que não haverá mais a insegurança jurídica provocada pelos conflitos de competência entre estados e municípios, na ocorrência de fato gerador de ISS e ICMS. Além disso, a própria emenda dispõe que os entes devem compartilhar informações fiscais do IBS ao Comitê Gestor e entre si. Alguns autores, trazem essas questões como uma forma de obter uma lealdade por parte dos entes, o que é visto de forma benéfica para a manutenção do equilíbrio no pacto federativo.

Outro ponto da Emenda Constitucional 132/2023, foi dispor que a União não terá representatividade no Comitê Gestor, isso era uma situação que os entes temiam de que haveria uma centralização de toda a tributação sobre o consumo em um único ente, o que não vai ocorrer, e sim, haverá uma representatividade dos entes competentes (estados, municípios e DF) sobre o IBS nessa entidade.

Por fim, pode-se afirmar que com a promulgação da emenda, já há uma ideia de como será estruturado o sistema tributário, porém, ainda falta a edição das leis complementares que versarão sobre o funcionamento dessa nova lógica tributária.

Pode-se concluir que, após regulamentação da emenda será possível verificar mais precisamente se irá ocorrer alguma distorção no pacto federativo.

8 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBANO, Amanda (2024). **O impacto federativo da reforma tributária: a emenda constitucional nº 132/2023**. *Revista Carioca De Direito*, 5(1), 67-84. <https://revistacarioca.openjournalsolutions.com.br/index.php/rcd/article/view/154>

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília-DF. 05 de outubro de 1988. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 01 out 2024.

CAVALCANTE, Ailton Ferreira; DE OLIVEIRA, Valdivino José. **O PACTO FEDERATIVO E A REFORMA TRIBUTÁRIA**. *Revista Políticas Públicas & Cidades*, v. 13, n. 2, p. e863-e863, 2024.

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

DE OLIVEIRA, Bruno Bastos; DE OLIVEIRA BORGES, Vinícius Henrique. **Considerações sobre a reforma tributária aprovada e a reestruturação do federalismo fiscal brasileiro**. *Direito e Desenvolvimento*, v. 15, n. 1, 2024.

DERZI, A. M. **A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro**. *Sequência Estudos Jurídicos e Políticos*, [S. l.], v. 16, n. 31, p. 62–71, 1995. Acesso em: 25 set. 2023.

GOBETTI, Sérgio; ROCHA, Melina. **O modelo internacional do IVA e a questão das alíquotas – Parte 2**. *PODER 360*. 30 maio 2023. Disponível em < <https://www.poder360.com.br/opiniao/o-modelo-internacional-de-iva-e-a-questao-das-aliquotas-parte-2/>> Acesso em 18 nov. 2023.

LENZA, Pedro. **Esquematizado - Direito Constitucional**. Editora Saraiva, 2022. *E-book*. ISBN 9786553621596. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553621596/>. Acesso em: 22 nov. 2023.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional - Coleção Esquematizado** - 28ª Edição 2024. 28. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. p.432. ISBN 9788553621958. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553621958/>. Acesso em: 01 dez. 2024.

MANEIRA, Eduardo; LIMA, Daniel Serra. **30 anos da Constituição: sistema tributário nacional e a necessária reforma na tributação sobre o consumo**. RFD-Revista da Faculdade de Direito da UERJ, n. 34, jan. 2019.

MELLO, Helio de; LAURENTIIS, Thais De. **O Tipo IVA e a Competência Tributária do IBS e da CBS**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 57, p. 267–282, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.57.11.2024.2588. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2588>. Acesso em: 23 out. 2024.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 40th ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2024. E-book. p.953. ISBN 9786559776375. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559776375/>. Acesso em: 23 out. 2024.

NASCIMENTO, Houldine. **Tributos sobre o consumo dominam arrecadação no Brasil**. PODER 360. 06 de março de 2024. Disponível em <<https://www.poder360.com.br/economia/tributos-sobre-o-consumo-dominam-arrecadacao-no-brasil/>>. Acesso em 19 out 2024.

ROCHA, Wesley. **Reforma Tributária em Pauta**. São Paulo: Almedina Brasil, 2021. E-book. p.276. ISBN 9786556273082. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786556273082/>. Acesso em: 08 dez. 2024.

SALEME, Edson R. **Direito constitucional**. 5. ed. Barueri: Manole, 2022. *E-book*. p.11. ISBN 9786555766370. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555766370/>. Acesso em: 01 dez. 2024.

SOUSA, A. F. S. de; MOURA, P. L. A. de L. e. **IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA E O FIM DA GUERRA FISCAL NO ÂMBITO DO ICMS**. REVISTA FOCO, [S. l.], v. 17, n. 12, p. e7121, 2024. DOI: 10.54751/revistafoco.v17n12-045. Disponível em: <https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/view/7121>. Acesso em: 05 dez. 2024.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Reforma Tributária: a PEC 45/2019 afronta o pacto federativo**. JOTA, 03/07/2019. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto-federativo-03072019>>. Acesso em 28 set. 2023.

TAUFNER, Domingos Augusto; DE SOUZA CAMARGOS, Cristiane Pereira. **A Reforma Tributária e os Desafios para a Manutenção do Pacto Federativo**. Cadernos, v. 1, n. 12, p. 7-27, 2024.