

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS

GRADUAÇÃO EM DIREITO

VINÍCIUS VIANNA DE FREITAS

**A (IN)COMPATIBILIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA COM O PACTO
FEDERATIVO: ANÁLISE CRÍTICA DA EC 132/2023 E DA LC 214/2025 À LUZ DOS
LIMITES DO PODER DE REFORMA**

MACEIÓ

2025

VINÍCIUS VIANNA DE FREITAS

**A (IN)COMPATIBILIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA COM O PACTO
FEDERATIVO: ANÁLISE CRÍTICA DA EC 132/2023 E DA LC 214/2025 À LUZ DOS
LIMITES DO PODER DE REFORMA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito de Alagoas (FDA/UFAL)
como requisito parcial para obtenção do título
de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Fábio Lins de Lessa
Carvalho

MACEIÓ
2025

Catálogo na Fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecário: Marcelino de Carvalho Freitas Neto – CRB-4 – 1767

F866i Freitas, Vinícius Vianna de.
A (in)compatibilidade da reforma tributária com o pacto federativo : análise crítica da EC 132/2023 e da LC 214/2025 à luz dos limites do poder de reforma / Vinícius Vianna de Freitas. – 2025.
86 f.

Orientador: Fábio Lins de Lessa Carvalho.
Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Maceió, 2025.

Bibliografia: f. 80-86.

1. Reforma tributária. 2. Pacto federativo. 3. Cláusula pétrea. 4. Autonomia federativa. 5. Imposto sobre Bens e Serviços. 6. Contribuição sobre Bens e Serviços.
I. Título.

CDU: 342.99:336.2(81)

Folha de Aprovação

VINÍCIUS VIANNA DE FREITAS

A (in)compatibilidade da reforma tributária com o pacto federativo: análise crítica da EC 132/2023 e da LC 214/2025 à luz dos limites do poder de reforma

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito de Alagoas (FDA/UFAL)
como requisito parcial para obtenção do título
de Bacharel em Direito.

Banca Examinadora:

Documento assinado digitalmente
 **FABIO LINS DE LESSA CARVALHO**
Data: 10/06/2025 14:41:57-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Orientador: Professor Doutor Fábio Lins de Lessa Carvalho
(Universidade Federal de Alagoas)

Helder Lima

Assinado de forma digital por Helder Lima
DN: cn=Helder Lima, o, ou,
email=helder@helderlima.adv.br, c=BR
Dados: 2025.06.10 10:15:12 -03'00'
Versão do Adobe Acrobat Reader: 2025.001.20476

Examinador Interno: Professor Doutor Hélder Gonçalves Lima
(Universidade Federal de Alagoas)

**PEDRO BECKER CALHEIROS
CORREIA DE MELO**

Assinado de forma digital por PEDRO
BECKER CALHEIROS CORREIA DE MELO
Dados: 2025.06.10 10:47:36 -03'00'

Examinador Interno: Mestrando Pedro Becker Calheiros Correia de Melo
(Universidade Federal de Alagoas)

RESUMO

O presente estudo volta-se à análise da compatibilidade entre a reforma tributária efetivada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pela Lei Complementar nº 214/2025 e o núcleo essencial do pacto federativo brasileiro, tal como protegido pela cláusula pétrea insculpida no art. 60, §4º, I, da Constituição Federal. Empregou-se o método dedutivo, partindo-se da delimitação conceitual do núcleo essencial da federação pátria para, em seguida, proceder-se ao exame sistemático das transformações introduzidas pela reforma tributária. A investigação permitiu estabelecer que o núcleo essencial da federação brasileira se articula precipuamente em torno de dois eixos fundamentais: de um lado, a autonomia dos entes federados - manifestada através das capacidades de auto-organização, autogoverno, autoadministração e autofinanciamento -; de outro, sua participação na formação da vontade nacional. A análise das mudanças estruturais promovidas pela reforma - que substitui cinco tributos incidentes sobre o consumo (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS) por um sistema de IVA-dual (IBS e CBS) complementado pelo Imposto Seletivo - revelou a existência de treze alterações de significativo impacto: três violações qualitativas fundamentais entrelaçadas com dez centralizações quantitativas que comprometem, em maior ou menor grau, todas as dimensões da autonomia e da participação federativas. Apresentam-se como principais violações identificadas: a usurpação integral da competência tributária originária dos entes subnacionais, operando-se transferência completa ao Congresso Nacional da definição da estrutura normativa do IBS; a eliminação material da expressão da vontade dos entes subnacionais no âmbito do Comitê de Harmonização; bem assim a assimetria sistemática de critérios deliberativos no Comitê Gestor do IBS. A convergência dessas alterações - sustenta-se - transforma os entes federados em meros executores administrativos de políticas tributárias integralmente concebidas e definidas pelo poder central. Conclui-se que a reforma tributária em exame compromete qualitativamente o pacto federativo brasileiro tal como estabelecido pelo constituinte originário, configurando tentativa de abolição da forma federativa de Estado em frontal violação à cláusula pétrea correspondente. Isso porque transcende sistematicamente os limites constitucionalmente admissíveis para o exercício do poder de reforma, atingindo o núcleo intangível da federação nacional.

Palavras-chave: Reforma tributária. Pacto federativo. Cláusula pétrea. Autonomia federativa. IBS. CBS.

ABSTRACT

The present study focuses on analyzing the compatibility between the tax reform implemented by Constitutional Amendment No. 132/2023 and Complementary Law No. 214/2025 and the essential core of the Brazilian federal pact, as protected by the entrenchment clause inscribed in Article 60, Section 4, I, of the Federal Constitution. The deductive method was employed, starting from the conceptual delimitation of the essential core of the national federation to then proceed with a systematic examination of the transformations introduced by the tax reform. The investigation established that the essential core of the Brazilian federation is articulated primarily around two fundamental axes: on one hand, the autonomy of federated entities - manifested through the capacities for self-organization, self-government, self-administration, and self-financing -; on the other, their participation in the formation of national will. The analysis of structural changes promoted by the reform - which replaces five consumption taxes (ICMS, ISS, IPI, PIS, and COFINS) with a dual-VAT system (IBS and CBS) complemented by the Selective Tax - revealed the existence of thirteen alterations of significant impact: three fundamental qualitative violations intertwined with ten quantitative centralizations that compromise, to a greater or lesser degree, all dimensions of federative autonomy and participation. The main violations identified include: the complete usurpation of the original tax competence of subnational entities, operating a complete transfer to the National Congress of the definition of the IBS normative structure; the material elimination of the expression of subnational entities' will within the Harmonization Committee; as well as the systematic asymmetry of deliberative criteria in the IBS Management Committee. The convergence of these alterations - it is argued - transforms federated entities into mere administrative executors of tax policies entirely conceived and defined by central power. It is concluded that the tax reform under examination qualitatively compromises the Brazilian federal pact as established by the original constituent, constituting an attempt to abolish the federative form of State in frontal violation of the corresponding entrenchment clause. This is because it systematically transcends the constitutionally admissible limits for the exercise of reform power, affecting the intangible core of the national federation.

Keywords: Tax reform. Federal pact. Entrenchment clause. Federative autonomy. IBS. CBS.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	7
2. O NÚCLEO ESSENCIAL DO PACTO FEDERATIVO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	9
2.1. TERMINOLOGIA E DISTINÇÕES CONCEITUAIS	9
2.2. O CONCEITO DE FEDERAÇÃO	11
2.3. O MODELO FEDERATIVO COMO CLÁUSULA PÉTREA	14
2.3.1. O Núcleo Federativo	15
2.4. O HISTÓRICO FEDERATIVO DO BRASIL	17
2.4.1. Implementação do Modelo Federal na Constituição de 1891.....	17
2.4.2. Variações do modelo federativo nas Constituições brasileiras (1934-1967).....	20
2.4.3. A federação prescrita na Constituição de 1988.....	22
2.5. CARACTERÍSTICAS DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA.....	24
2.5.1. Os elementos da autonomia	25
2.5.1.1. Capacidade de auto-organização.....	27
2.5.1.2. Capacidade de autogoverno	28
2.5.1.3. Capacidade de autoadministração.....	30
2.5.1.4. Capacidade de autofinanciamento	32
2.5.2. Participação dos entes	37
3. DISPOSITIVOS DA EC 132/2023 E LC 214/2025 COM POTENCIAL DE IMPACTO NA DISTRIBUIÇÃO TERRITORIAL DO PODER.....	41
3.1. FUNDAMENTOS E OBJETIVOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA	42
3.1.1. Diagnóstico do Sistema Tributário Anterior: Complexidade, Cumulatividade e Distorções	42
3.1.2. Principais Objetivos da Reforma	44
3.2. A ESTRUTURA NORMATIVA DA REFORMA: A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023	46
3.3. OS NOVOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO	49
3.3.1. A Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)	49

3.3.2. O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)	50
3.3.3. O Imposto Seletivo (IS)	51
3.4. O PROCESSO DE TRANSIÇÃO PARA O NOVO SISTEMA	52
3.4.1. A Extinção dos Tributos Substituídos: PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS	52
3.4.2. A Implementação Gradual do IBS e da CBS: Alíquotas e Prazos.....	53
3.4.3. A Transição na Distribuição da Receita do IBS	54
3.5. A GOVERNANÇA E ADMINISTRAÇÃO DO NOVO SISTEMA TRIBUTÁRIO	55
3.6. A REGULAMENTAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL: ASPECTOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 214/2025.....	56
3.6.1. Normas Gerais do IBS e da CBS	56
3.6.2. Operacionalização do Princípio do Destino.....	57
4. A REFORMA TRIBUTÁRIA E SUAS IMPLICAÇÕES NA DISTRIBUIÇÃO DE PODER TERRITORIAL DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA	59
4.1. O IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA CAPACIDADE DE AUTOFINANCIAMENTO DOS ENTES SUBNACIONAIS.....	60
4.1.1. A Centralização Normativa e a Ilusão da Competência Compartilhada.....	60
4.1.2. Mecanismos de Compressão da Competência Tributária Subnacional	61
4.1.3. Impactos da Mudança para o Princípio do Destino e a "Guerra Fiscal"	64
4.2. O IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA CAPACIDADE DE AUTOADMINISTRAÇÃO DOS ENTES SUBNACIONAIS.....	65
4.3. O IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA CAPACIDADE DE AUTOGOVERNO DOS ENTES SUBNACIONAIS.....	67
4.4 O IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA PARTICIPAÇÃO DOS ENTES SUBNACIONAIS.....	68
4.4.1. Desigualdades Estruturais no Comitê Gestor do IBS	68
4.4.2 Centralização Interpretativa e Déficit Democrático	70
5. CONCLUSÃO	74
6. REFERÊNCIAS	78

1. INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional nº 132/2023¹ - marco divisor de águas na história tributária brasileira - promoveu transformações que transcendem, em muito, a mera reorganização de competências fiscais. Trata-se de reforma estrutural cujas ramificações alcançam os próprios fundamentos do pacto federativo nacional, estabelecido há mais de três décadas pela Constituição de 1988.

A substituição de cinco tributos sobre o consumo (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS) por um sistema dual de tributação sobre o valor agregado revela-se particularmente significativa. O novo arranjo - composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de matriz federal, pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre os entes subnacionais, e pelo Imposto Seletivo (IS) - redesenhou, por completo, a geografia do poder tributário brasileiro. Mais que isso: redefiniu, potencialmente, as próprias bases sobre as quais se assenta a autonomia federativa no país.

É nesse contexto que se insere a presente investigação. Situada na intersecção entre o Direito Tributário e o Direito Constitucional, a pesquisa tem por objeto central examinar os impactos dessa reforma sobre aquilo que se convencionou denominar núcleo essencial do federalismo brasileiro. Cuida-se de questão de inegável relevância, sobretudo quando se considera que a forma federativa de Estado, protegida como cláusula pétrea pelo artigo 60, §4º, inciso I, da Carta Magna², representa barreira intransponível ao poder reformador, vedando emendas que tendam a abolir essa estrutura fundamental.

O problema que orienta este trabalho pode ser assim formulado: as alterações promovidas configuram mera reorganização quantitativa na distribuição de competências e recursos, ou se representam, diversamente, transformação qualitativa capaz de comprometer a essência mesma do modelo federativo brasileiro.

¹ BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional [...]. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 2, 21 dez. 2023.

² BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 maio 2025. Art. 60, § 4º, I.

A questão central, portanto, é saber se a reforma tributária preservou ou violou o núcleo intangível da federação, notadamente no que concerne à autonomia dos entes federados e à sua participação na formação da vontade nacional. Trata-se de indagação que, como se verá adiante, não comporta resposta simplista ou apressada.

A relevância temática manifesta-se em múltiplas dimensões, todas elas entrelaçadas. No plano jurídico-constitucional, a análise oferece contribuição para o debate sobre os limites materiais ao poder de reforma da Constituição. Na perspectiva político-administrativa, o trabalho examina a redefinição das relações intergovernamentais e seus potenciais impactos sobre a governança democrática em âmbito subnacional. Por outra vertente, no âmbito econômico-fiscal, a pesquisa considera os efeitos da centralização normativa e administrativa sobre a eficiência sistêmica e a autonomia financeira dos Estados e Municípios.

Metodologicamente, o estudo adota abordagem dedutiva, partindo do conceito de núcleo essencial do pacto federativo - tal como delimitado pela doutrina especializada e pela jurisprudência constitucional - para, em seguida, proceder ao exame minucioso dos dispositivos da EC nº 132/2023 e de sua regulamentação pela Lei Complementar nº 214/2025³. Busca-se, destarte, verificar a adequação (ou inadequação) dessas normas aos princípios estruturantes da federação brasileira.

O caminho investigativo, por sua vez, desenvolve-se ao longo de três eixos fundamentais. Inicialmente, impõe-se delimitar, com a necessária precisão conceitual, o que se entende por federação e por seu núcleo essencial intangível. Em segundo lugar, procede-se à análise pormenorizada das alterações promovidas pela reforma tributária que possuem aptidão para modificar a estrutura federativa. Por fim, realiza-se verificação sistemática dos impactos dessas mudanças sobre cada dimensão da autonomia federativa - auto-organização, autogoverno, autoadministração e autofinanciamento - bem como sobre os mecanismos de participação dos entes subnacionais na formação da vontade nacional.

³ BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui normas gerais do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) [...]. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 17 jan. 2025.

2. O NÚCLEO ESSENCIAL DO PACTO FEDERATIVO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

2.1. TERMINOLOGIA E DISTINÇÕES CONCEITUAIS

O sucesso do raciocínio dedutivo que se pretende empregar depende, dentre outros fatores, da correta terminologia para representar os conceitos empregados. Estabelecer com clareza os conceitos centrais da pesquisa não representa mero preciosismo acadêmico, mas condição necessária para a construção de um raciocínio jurídico criterioso. Por esta razão, faz-se necessária, preliminarmente, a demonstração da terminologia adotada, bem como as razões que levaram à sua escolha.

Consoante observado por Sérgio Ferrari, os termos "federação" e "federalismo" são frequentemente empregados como sinônimos, porém representam conceitos distintos com implicações teóricas e práticas específicas⁴. Para fundamentar esta concepção, o autor apoiou-se na análise paradigmática do estudioso estadunidense Preston King, que identificou no "federalismo" uma dimensão ideológica, como uma filosofia política da diversidade-na-unidade, e na "federação" uma dimensão descritiva do arranjo concreto de organização estatal⁵.

Observa-se que algumas análises sobre o tema têm sido contaminadas por discussões acaloradas em defesa do modelo federativo, frequentemente motivadas pela associação que este modelo possui no imaginário popular brasileiro como antídoto contra governos autoritários. Neste contexto, adota-se uma terminologia que distingue claramente o conceito axiologicamente carregado (federalismo) daquele meramente descritivo (federação), seguindo a abordagem conceitual proposta por Sérgio Ferrari Filho, que se mostra útil e adequada aos propósitos deste trabalho.

Dessa forma, a forma federal ou federação refere-se à modalidade de organização estatal em que parcelas autônomas formam uma união, autônoma e soberana, participando essas

⁴ FERRARI FILHO, Sérgio Antônio. O Município na Federação brasileira: limites e possibilidades de uma organização assimétrica. 2011. 260 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. p. 20.

⁵ KING, Preston. Federalism and federation. Baltimore: The Johns Hopkins University Press, 1982. p. 20-21.

parcelas do exercício do poder da união. Por sua vez, federalismo designa a doutrina política ou ideologia que defende a forma federal de organização estatal.⁶

Em razão destas considerações, importa esclarecer que não se trata de uma crítica a quem utiliza outra terminologia, mas sim de uma opção metodológica para garantir uma maior transparência ao leitor quanto à existência de carga axiológica nos termos utilizados. Inclusive, muitas obras que utilizam os termos como sinônimos constituem referências fundamentais para a presente pesquisa.

Ao leitor, recomenda-se apenas estar atento ao contexto em que os termos são empregados nas referências citadas. Naquelas em que o termo "federalismo" é utilizado para descrever a estrutura estatal (o que, na terminologia deste trabalho, seria "federação"), o sentido correto poderá ser compreendido pelo contexto, desde que se tenha em mente a distinção conceitual estabelecida como premissa desta pesquisa.

2.2. O CONCEITO DE FEDERAÇÃO

Superada essa questão preliminar, torna-se possível o aprofundamento conceitual de federação. A federação significa um modo de Estado; isto é, o modo como é realizada a distribuição espacial do poder político⁷. Como ponto de partida da sua investigação, convém, portanto, analisar a estrutura de poder que a caracteriza.

A respeito desse tema, Luís Roberto Barroso delineou que no modelo federativo

se verifica a superposição de duas ordens jurídicas – federal, representada pela União e federada, representada pelos Estados Membros –, coordenadas por um processo de repartição de competências determinado pela Constituição Federal, em que a União titulariza a soberania e os Estados-membros detêm autonomia, participando, por um critério de representação, na formação da vontade federal.⁸

⁶ FERRARI FILHO, Sérgio Antônio. O Município na Federação brasileira: limites e possibilidades de uma organização assimétrica. 2011. 260 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. p. 33.

⁷ BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 181.

⁸ BARROSO, Luís Roberto. Direito Constitucional brasileiro: o problema da federação. Rio de Janeiro: Forense, 1982. p. 27.

Em sintonia com esta perspectiva, Márcia Soares, Professora associada do Departamento de Ciência Política da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), conceitua a federação como uma forma de organização política caracterizada pela dupla autonomia territorial, na qual coexistem dois níveis de governo – central e subnacional – com poderes próprios e concorrentes sobre o mesmo território e população, operando dentro de um campo delimitado de competência.⁹

É precisamente nesse contexto que se pode sustentar, a existência de uma tríplice configuração de poder no Estado Federado: um poder nacional - este compreendido como a síntese dialética entre as instâncias central e federada -, um poder federal - titularizado pela União enquanto ente federativo central - e, por fim, um poder federado - exercido pelos entes subnacionais que, no caso brasileiro, abrangem não apenas os Estados-membros, mas também, em significativa medida, os próprios Municípios¹⁰. A estrutura federativa implica, portanto, nas palavras de Souza Neto e Sarmiento, “a partilha vertical do poder entre diversas entidades políticas autônomas, que coexistem no interior de um Estado soberano”¹¹.

Embora análise da estrutura formal constitua um ponto de partida capaz de distinguir o modelo federativo do unitário e do confederado (ressaltando-se que, quanto a este último, a distinção carece de razão prática, em função da inexistência de confederações nos dias atuais), ela não é suficiente para exaurir o fenômeno federativo. Como observam Márcia Miranda Soares e José Ângelo Machado, baseando-se nos estudos de Daniel Elazar, a mera previsão legal do “federalismo” não garante que este opere de fato, assegurando efetiva autonomia para todos os níveis de governo.¹²

Essa análise torna cristalina que a estrutura federativa no âmbito formal não implica, necessariamente, na constituição material deste modelo. Sendo assim, observa-se que a complexidade do fenômeno federativo demanda um aparato conceitual mais sofisticado capaz

⁹ SOARES, Márcia M. Formas de Estado: federalismo. Manuscrito. Belo Horizonte: UFMG/DCP, 2013.

¹⁰ BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 181

¹¹ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 246.

¹² SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Angelo. Federalismo e políticas públicas. Brasília: Enap, 2018. p. 25-26.

de identificar os elementos necessários para a sua concretização material. A busca deste aparato será realizada ainda neste capítulo.

2.2.1. A Dimensão Quantitativa na Análise Federativa

A compreensão do fenômeno federativo revela-se, consideravelmente, mais rica quando se transcende a tradicional classificação meramente qualitativa dos modelos estatais. Torna-se necessário, nessa esteira, incorporar uma perspectiva quantitativa que permita aferir, com maior precisão, o grau efetivo de centralização ou descentralização do poder político no âmbito territorial.

O critério quantitativo de classificação dos modelos de Estado assenta-se, fundamentalmente, na mensuração do *quantum* de descentralização territorial - ou seja, no grau de autonomia de que gozam os entes subnacionais perante o poder central. Seguindo a perspectiva desenvolvida por Márcia Soares, torna-se possível compreender a distinção entre as três formas clássicas de Estado através de um *continuum* que apresenta, em um extremo, a centralização absoluta e, no polo oposto, a descentralização máxima¹³.

Nessa configuração escalar, os Estados unitários posicionam-se mais próximos do extremo centralizador, ao passo que os confederados aproximam-se do polo descentralizador. Os Estados federados, por sua vez, ocupam posição intermediária neste espectro - característica que, aliás, constitui uma das peculiaridades mais fascinantes do modelo federativo.

Depreende-se, por conseguinte, que a descentralização configura o elemento diferenciador que distingue a federação do Estado unitário. Paralelamente, é a maior centralização do poder político que separa a federação da confederação. Tal abordagem escalar proporciona, destarte, uma análise parametrizada das transformações constitucionais que incidem sobre a distribuição territorial do poder.

Convém observar que a classificação tripartite tradicional - que se restringe a categorizar os Estados como unitários, federais ou confederados - mostra-se, por si só, insuficiente para capturar a complexidade e as nuances do fenômeno federativo contemporâneo. É que a

¹³ SOARES, Márcia M. Formas de Estado: federalismo. Manuscrito. Belo Horizonte: UFMG/DCP, 2013. p. 3.

experiência política e constitucional comparada demonstra, de forma inequívoca, que não existem apenas três patamares quantitativos fixos de desconcentração de poder que correspondam de maneira exata e exclusiva a cada um dos três modelos estatais.

Na realidade, cada modelo comporta um espectro considerável de variações no grau de autonomia dos entes subnacionais. Ilustra bem essa questão o fato de que os Estados Unidos da América apresentam nível de concentração no poder central consideravelmente inferior ao observado no Brasil, não obstante ambos os países sejam organizados segundo o modelo federativo.

Esta métrica quantitativa evidencia, pois, que nem todo movimento em direção à centralização ou descentralização do poder provoca, necessariamente, uma alteração qualitativa do modelo estatal. No caso específico da Federação, tal constatação reveste-se de particular importância: significa que, dentro de seu espectro conceitual, pode ocorrer variação quantitativa no grau de autonomia dos entes federados sem que se verifique um salto qualitativo para outro modelo estatal.

Por conta disso, decorre a necessidade de se estabelecer com rigor quais seriam os limites dessa variação quantitativa. Surge, então, a questão de saber onde situar o limiar a partir do qual uma alteração quantitativa na distribuição do poder ensejaria uma transformação qualitativa do modelo estatal.

Assentadas tais premissas, torna-se patente que a proteção constitucional da forma federativa de Estado deve ser compreendida sob nova perspectiva. Não se trata, evidentemente, de proteger qualquer arranjo específico de distribuição territorial do poder, mas sim de preservar um núcleo essencial que, uma vez violado, provocaria uma transformação qualitativa do modelo estatal.

É precisamente sob este prisma que se deve interpretar a cláusula pétrea da forma federativa de Estado. Tal dispositivo, tal como aponta a jurisprudência do STF que será demonstrada no tópico seguinte, não visa cristalizar determinado grau de descentralização, mas sim assegurar que não se ultrapassem os limiares que descaracterizariam o próprio modelo federativo - seja por excesso de centralização (aproximando-se do Estado unitário), seja por descentralização excessiva (caminhando-se em direção à confederação).

Resta demonstrado, portanto, que a adequada compreensão do fenômeno federativo exige a conjugação das perspectivas qualitativa e quantitativa, superando-se as limitações de uma análise puramente categorial em favor de uma abordagem mais criteriosa.

2.3. O MODELO FEDERATIVO COMO CLÁUSULA PÉTREA

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 60, § 4º, inciso I, estabelece que "não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado"¹⁴. Esta disposição eleva o modelo federativo à condição de cláusula pétrea, tornando-o imune a alterações que visem sua extinção ou desvirtuação de seus elementos essenciais. O objetivo último das cláusulas pétreas é prevenir um processo de erosão da Constituição e evitar, consoante observado de forma magistral por Paulo Gustavo Gonet Branco, "que a sedução de apelos próprios de certo momento político destrua um projeto duradouro."¹⁵

Nesse sentido, compreende-se que a proteção conferida pelas cláusulas pétreas não se limita à preservação da redação literal de uma norma constitucional, mas ostenta o significado mais profundo de impedir a ruptura com princípios e estruturas essenciais da ordem constitucional.¹⁶

De igual modo, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar questões relacionadas às limitações constitucionais às emendas, consolidou entendimento no sentido de que a "forma federativa de Estado não pode ser conceituada a partir de um modelo ideal e apriorístico de federação, mas sim daquele que o constituinte originário concretamente adotou. Segundo a Corte, as limitações materiais ao poder constituinte de reforma não significam a intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a proteção do núcleo

¹⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 09/04/2025

¹⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 249. (Série IDP). E-book.

¹⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 249 e 250. (Série IDP). E-book.

essencial dos princípios e institutos fundamentais (STF, ADI 2024/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 03/05/2007)¹⁷.

Esta orientação jurisprudencial estabelece um parâmetro interpretativo crucial, que coaduna com a lógica exposta anteriormente: a proteção constitucional recai sobre a substância do modelo federativo brasileiro tal como historicamente conformado, não sobre uma concepção teórica abstrata de forma federativa. Assim, a análise da constitucionalidade de reformas deve considerar os elementos estruturantes específicos da federação brasileira, preservando aquilo que lhe é essencial sem impedir adaptações que não comprometam seu núcleo fundamental.

Diante dessa perspectiva jurisprudencial, torna-se fundamental identificar, com precisão, o que constitui esse núcleo essencial que não pode ser objeto de modificação pelo poder constituinte derivado.

2.3.1. O Núcleo Federativo

A doutrina brasileira apresenta diversas teorias sobre os elementos essenciais do modelo federativo. Entretanto, todas convergem para um "mínimo denominador comum": os princípios fundamentais de autonomia e participação¹⁸. Por esta razão, a apresentação e análise de vários conjuntos de elementos essenciais seria improdutiva.

Nessa esteira, é pertinente eleger, como marco teórico para a identificação do núcleo essencial do arranjo federativo, a sistematização proposta por Luís Roberto Barroso. Tal escolha justifica-se por razões de ordem prática e científica: de um lado, cuida-se de modelo analítico sintético, mais condizente com o propósito de extrair os elementos nucleares do fenômeno federativo; de outro, é inegável o prestígio doutrinário do jurista no estudo da matéria, o que confere robustez teórica à análise.

Segundo a sistematização doutrinária de Barroso, o modelo federativo estrutura-se sobre três pilares fundamentais: a repartição de competências, mediante a qual cada entidade

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2024/DF. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Data de Julgamento: 03 maio 2007. Tribunal Pleno. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur89658/false>. Acesso em: 26 maio 2025.

¹⁸ FERRARI FILHO, Sérgio Antônio. O Município na Federação brasileira: limites e possibilidades de uma organização assimétrica. 2011. 260 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. p. 40.

integrante da federação recebe competências políticas exercitáveis por direito próprio, tradicionalmente classificadas em político-administrativas, legislativas e tributárias; a autonomia dos entes federativos, compreendida como o poder de autodeterminação exercido dentro dos limites constitucionalmente estabelecidos, assegurando a cada ente estatal os poderes de auto-organização, autogoverno e autoadministração; e a participação na formação da vontade nacional, que tradicionalmente se materializa pela composição paritária do Senado Federal, onde todos os Estados possuem igual representação.¹⁹

A sistematização acima evidencia a necessidade de que a repartição de competências seja respeitada nas três esferas – político-administrativa, legislativa e tributária – para que o modelo federativo se concretize substancialmente. Caso contrário, o sistema federativo se reduz a um mero formalismo jurídico, incapaz de promover a efetiva descentralização do poder político, lógica alertada por Márcia Soares e José Angelo Machado²⁰.

Partindo dessa lógica crítica sobre a efetividade material do modelo federativo, Sérgio Ferrari Filho apresentou objeções pertinentes à sistematização proposta por José Alfredo de Oliveira Baracho que, assim como Barroso, incluiu a repartição de competências como elemento fundamental. Tais objeções se justificam pelo fato de que a mera repartição de competências não é suficiente para caracterizar a autonomia federativa, justamente, porque tal repartição pode não incluir competências políticas ou legislativas, limitando-se apenas às administrativas.²¹

Dessa forma, observa-se que a classificação proposta por Barroso comporta uma simplificação conceitual, em razão do primeiro elemento (repartição de competências) funcionar, essencialmente, como instrumento para a concretização do segundo (autonomia dos entes). É dizer, a repartição de competências, enquanto mecanismo constitucional, existe primordialmente para garantir e efetivar a autonomia das entidades federadas. Ou melhor, a repartição de competências não constitui a substância do modelo federativo, mas sim o instrumento para sua efetivação.

¹⁹ BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 181

²⁰ SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Angelo. Federalismo e políticas públicas. Brasília: Enap, 2018. p. 25-26.

²¹ FERRARI FILHO, Sérgio Antônio. O Município na Federação brasileira: limites e possibilidades de uma organização assimétrica. 2011. 260 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. p. 41.

Diante dessa lógica, é particularmente elucidativa a sistematização proposta por Georges Burdeau, que logrou identificar aquilo que se poderia denominar o núcleo irreduzível da experiência federativa. O constitucionalista francês, em construção teórica que tem resistido ao teste do tempo, delineou duas "leis" fundamentais que presidem a organização federal: a "lei da autonomia" e a "lei da participação". Tais princípios, segundo essa perspectiva, constituem os pilares sobre os quais se ergue todo o edifício federativo. De um lado, a lei da participação traduz-se na necessária inserção dos Estados-membros no processo decisório central - fenômeno que se manifesta, invariavelmente, na existência de uma câmara alta onde encontram representação as unidades federadas. Por outro prisma, a lei da autonomia materializa-se na capacidade de auto-organização conferida a essas mesmas unidades: elaboração de constituições próprias, edição de leis locais, estruturação de aparatos executivos autônomos e manutenção de sistemas judiciários próprios.²²

Com base nessa sistematização, conclui-se que todos os demais elementos que constituem o modelo federativo “podem ser compreendidos como desdobramentos ou especificações desses dois princípios fundamentais, que formam o núcleo conceitual da federação.”²³

2.4. O HISTÓRICO FEDERATIVO DO BRASIL

O histórico federativo do Brasil, proporciona uma contextualização fundamental para a compreensão do modelo atual. Em razão disto, investiga-se, abaixo, a presença deste modelo nas Constituições brasileiras.

2.4.1. Implementação do Modelo Federal na Constituição de 1891

A federação moderna nasceu com a elaboração da primeira Constituição dos Estados Unidos da América em 1787²⁴, em um contexto marcado pela necessidade de conjugar união e

²²HAMON, Francis; TROPER, Michel; BURDEAU, Georges. Direito Constitucional. 27. ed. Barueri: Manole, 2005.

²³FERRARI FILHO, Sérgio Antônio. O Município na Federação brasileira: limites e possibilidades de uma organização assimétrica. 2011. 260 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. p. 40.

²⁴SOARES, Márcia Miranda. Formas de Estado: federalismo. In: MENDONÇA, Ricardo Fabrino; CUNHA, Eleonora Schettini Martins (Org.). Introdução à teoria democrática: conceitos, histórias, instituições e questões transversais. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2018.

preservação das peculiaridades locais, e tornou-se uma referência para os outros países que apresentavam o mesmo cenário²⁵.

As treze colônias americanas que proclamaram sua independência em 1776 já se caracterizavam - como é sabido - por notável diversidade em seus aspectos econômicos, sociais e políticos, cultivando, simultaneamente, acentuado espírito de independência e autogoverno. Em momento crítico de sua trajetória, essas unidades territoriais, premidas pela necessidade de proteção mútua, associaram-se espontaneamente em confederação²⁶.

Após declararem independência e enfrentarem uma guerra, dedicaram-se a estudar qual forma de governo melhor atenderia suas aspirações regionais autônomas, convergindo para o regime representativo sob forma republicana federativa. Como observou Sanchez Agesta, "os fundadores da Filadélfia tinham uma ideia muito clara dos problemas que haviam de resolver e da solução com que queriam resolvê-los. Poucas vezes encontramos na História, com tanta evidência, a raiz das instituições" ²⁷.

No Brasil, o modelo federativo só foi instituído pela Constituição de 1891²⁸, a primeira após a proclamação da República. Tal implementação processou-se sob inequívoca influência do paradigma estadunidense e resultou de movimento político motivado pelo anseio de emancipação do governo centralizado, traço característico tanto do período colonial quanto do Império, que se estendeu até 1889. Depreende-se, pois, diferença fundamental entre os processos: enquanto nos Estados Unidos o Estado Federal emergiu da união de estados soberanos preexistentes (federação por agregação), no Brasil partiu-se de Estado unitário que se descentralizou (federação por segregação ou desagregação).

A Constituição de 1891, ao adotar o modelo federativo, representou uma ruptura com o centralismo imperial, atendendo aos anseios federalistas que já se manifestavam nos movimentos políticos do final do século XIX, como demonstra o programa do partido liberal-radical, elaborado em 1868:

²⁵ BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 126

²⁶ BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 41

²⁷ SANCHEZ AGESTA, Luiz. Curso de Derecho Constitucional Comparado. 6. ed. Madrid: Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, 1976. p. 178. Tradução de Sérgio Ferrari Filho. In: FERRARI FILHO, Sérgio Antônio. O Município na Federação brasileira: limites e possibilidades de uma organização assimétrica. 2011. 260 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. p. 37.

²⁸ BRASIL. Constituição (1891). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Imprensa Nacional, 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 25 maio 2025.

Expliquemos praticamente ao povo a liberdade pela descentralisação, e despertemos bem vivo na consciencia do homem o sentimento de sua independencia.

Arranquemos da tutella governametal o indivíduo; o municipio e provincia.

Emancipar o individuo garantindo-lhe a liberdade de culto, de associação, de voto, de ensino e de industria; O Municipio – reconhecendo-lhe o direito de eleger a sua policia, de prover as suas necessidades peculiares, de fazer applicação de suas rendas e de creal-as nos limites de sua autonomia. A provincia – libertando-a da acção esterilizadora e tardia do cento, respeitando-lhe a vida propria, garantindo-lhe o pleno uso e gozo de todas as franquias com a eleição de seus presidentes, de sorte que ellas administrar-se por sim sem outras restricções alem das estrictamente reclamadas pela união e interesse geral.²⁹

A implementação do modelo federativo logrou êxito em seu objetivo precípua: a descentralização do poder político. Isso significava, em outras palavras, o enfraquecimento deliberado dos interesses da União e a adoção de arranjo institucional no qual o executivo federal se via despojado de poder, instrumentos e recursos. Nesse contexto, a questão tributária revelou-se crucial na dinâmica descentralizadora. Como bem destaca Antonio Lassance, tal questão materializou, de forma paradigmática, as divergências entre União e entes federados, com o resultado final beneficiando inequivocamente os estados, que conquistaram expressiva vantagem em matéria tributária e passaram a receber recursos significativos, inclusive dos impostos arrecadados pela própria União.

O referido autor exemplifica essa transformação com o caso do imposto de importação - tradicionalmente arrecadado pela União -, que passou a ser integralmente destinado aos estados. Anteriormente, dos 11% (onze por cento) exigidos pelo tributo, a fazenda imperial retinha 7% (sete por cento) e destinava apenas 4% (quatro por cento) às províncias. Acresce que dois impostos importantes surgiram em 1891 e passaram a beneficiar prioritariamente os entes federados: o Imposto sobre a Propriedade Rural (atual Imposto Territorial Rural) e o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), de competência cumulativa da União, estados e municípios. Lassance observa ainda que, como se não bastasse a vitória inscrita na letra da lei, as justiças estaduais impuseram sucessivas derrotas à União, favorecendo sistematicamente os estados, por vezes até em detrimento da própria legislação federal.³⁰

²⁹ MELO, Américo Brasiliense de Almeida e. Os programas dos partidos e o 2º império: primeira parte: exposição de princípios. São Paulo: Typographia de Jorge Seckler, 1878. p. 29.

³⁰ LASSANCE, Antonio. Federalismo no Brasil: trajetória institucional e alternativas para um novo patamar de construção do Estado. In: LINHARES, Paulo de Tarso Frazão; MENDES, Constantino Cronemberger;

Verifica-se, destarte, a intrínseca relação entre a descentralização fiscal e a implementação do modelo federativo no Brasil republicano.

2.4.2. Variações do modelo federativo nas Constituições brasileiras (1934-1967)

A história constitucional brasileira revela que o modelo federativo esteve sujeito a constantes oscilações, variando em uma escala quantitativa entre períodos de maior descentralização e momentos de forte centralização³¹.

A ruptura do modelo federativo da Primeira República (1889-1930) em 1930 levou a um novo momento fundador, com Vargas conseguindo concentração de poder e fortalecimento da Presidência da República. As prerrogativas presidenciais foram ampliadas, ancoradas nas competências institucionais da União, incluindo o poder de iniciativa legislativa, o poder regulamentar e uma estrutura de governança mais forte. O rol elevado de competências federais, muitas vezes demandadas pelos próprios estados, em busca de auxílio, contribuiu para a institucionalização de poderes presidenciais expandidos.³²

A Constituição de 1934³³, promulgada durante o governo Vargas, consolidou esse modelo e representou um movimento de maior centralização em comparação à Carta de 1891, ampliando os poderes da União. Embora a Federação continuasse a ser o modelo adotado, consoante previsto em seu artigo primeiro, sendo, inclusive, uma cláusula pétrea (art. 118)³⁴, o número de competências da União aumentou em relação aos Estados-membros.³⁵

Essa tendência centralizadora atingiu seu ápice com a Constituição de 1937³⁶, outorgada durante o Estado Novo, que praticamente esvaziou a autonomia estadual, mantendo apenas uma fachada federalista em um regime de governo marcadamente autoritário. Em razão disso, a doutrina costuma chamar o modelo de Estado empregado na época de Federalismo nominal.³⁷

LASSANCE, Antonio (org.). *Federalismo à brasileira: questões para discussão*. Brasília: Ipea, 2012. p. 24. (Diálogos para o Desenvolvimento, v. 8)

³¹ LINHARES, Paulo de Tarso Frazão; MENDES, Constantino Cronemberger; LASSANCE, Antonio (Org.). *Federalismo à brasileira: questões para discussão*. Brasília: IPEA, 2012. p. 9. (Diálogos para o Desenvolvimento, v. 8).

³² LINHARES, Paulo de Tarso Frazão; MENDES, Constantino Cronemberger; LASSANCE, Antonio (Org.). *Federalismo à brasileira: questões para discussão*. Brasília: IPEA, 2012. p. 11. (Diálogos para o Desenvolvimento, v. 8).

³³ BRASIL. Constituição (1934). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro, RJ: Imprensa Nacional, 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 25 maio 2025.

³⁴ BRASIL. Constituição (1934). Op. cit., Arts. 1º e 118.

³⁵ MARTINS, Flávio. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 462. E-book.

³⁶ BRASIL. Constituição (1937). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro, RJ: Imprensa Nacional, 1937. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 25 maio 2025.

³⁷ MARTINS, Flávio. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 471. E-book.

Ressalta-se que esta Constituição difere das suas subseqüentes por não possuir como cláusula pétrea a federação³⁸.

O processo de redemocratização do país, sobrevivendo após o término do Estado Novo, resultou na promulgação da Constituição de 1946³⁹. Tal diploma restabeleceu o equilíbrio federativo e ampliou novamente a autonomia dos estados por meio de criteriosa redistribuição de competências. Dessa forma, é lícito afirmar que o Brasil retomou a forma de Estado federativa de maneira substantiva, não meramente nominal como ocorrera na vigência da Constituição de 1937⁴⁰.

O regime militar instaurado em 1964 impactou profundamente a concretização material do modelo federativo brasileiro. Neste período, as instituições de cunho federativo foram substituídas por um simulacro que apenas, grosseiramente, buscava representá-las, uma vez que os governadores, parte significativa e dos membros do Senado, a Casa por excelência da Federação, eram indicados por um poder arbitrário⁴¹.

Sobre esse cenário, Flávio Martins observa, com propriedade, que a federação constituía mera nominalidade, na medida em que o Brasil era, na prática, um Estado unitário e autoritário. O autor destaca que já nos primeiros dias do governo militar sete governadores eleitos, cujos mandatos estavam em curso, foram sumariamente depostos, sendo nomeados outros que se alinhavam aos militares - os denominados "governadores biônicos". Acresce que, em 1977, aproveitando-se do recesso do Congresso Nacional, o Presidente militar Ernesto Geisel criou a figura do "senador biônico", modalidade na qual um dos senadores de cada Estado seria eleito indiretamente pelo colégio eleitoral constituído.⁴²

A Constituição de 1967⁴³, aprovada em esforço de institucionalização do regime militar, representou significativo retrocesso para o pacto federativo brasileiro. Tal período caracterizou-se por movimento pendular em direção a intensa centralização, revertendo os avanços descentralizadores conquistados na Constituição de 1946. Como bem destacaram Daniel

³⁸ BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 179

³⁹ BRASIL. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Imprensa Nacional, 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 25 maio 2025.

⁴⁰ MARTINS, Flávio. Curso de Direito Constitucional. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 481. E-book.

⁴¹ LINHARES, Paulo de Tarso Frazão; MENDES, Constantino Cronemberger; LASSANCE, Antonio (Org.). Federalismo à brasileira: questões para discussão. Brasília: IPEA, 2012. p. 9. (Diálogos para o Desenvolvimento, v. 8).

⁴² MARTINS, Flávio. Curso de Direito Constitucional. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 493. E-book

⁴³ BRASIL. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Imprensa Nacional, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 25 maio 2025.

Sarmiento e Cláudio Pereira de Souza Neto, a Constituição do regime militar distinguiu-se pela concentração do poder em duas dimensões simultâneas: verticalmente, com a centralização no pacto federativo, e horizontalmente, com a hipertrofia do Poder Executivo⁴⁴.

O Ato Institucional nº 5 (AI-5)⁴⁵, de 1968, constitui marco paradigmático nesse processo degenerativo. Considerado pela doutrina como o "golpe fatal sobre o federalismo", conferiu amplos poderes ao Presidente da República para intervir nos estados e municípios sem as limitações constitucionais, suspender direitos políticos e cassar mandatos eletivos. Seu preâmbulo expressa, de forma inequívoca, tal concentração de poderes⁴⁶:

São mantidas a Constituição de 24 de janeiro de 1967 e as Constituições Estaduais; O Presidente da República poderá decretar a intervenção nos estados e municípios, sem as limitações previstas na Constituição, suspender os direitos políticos de quaisquer cidadãos pelo prazo de 10 anos e cassar mandatos eletivos federais, estaduais e municipais, e dá outras providências.

Durante esse período as competências e as receitas tributárias foram centralizadas na União, o que concentrou os recursos a este ente e induziu os Estados-membros à vassalagem política.⁴⁷

O período militar representa, assim, o momento de maior compressão do pacto federativo na história republicana brasileira após a Constituição de 1891, evidenciando a correlação entre centralização federativa e regimes autoritários no contexto brasileiro.

2.4.3. A federação prescrita na Constituição de 1988

A promulgação da Constituição Federal de 1988 marcou um novo capítulo para o federalismo brasileiro, representando uma reação direta ao centralismo que caracterizou o período militar.

⁴⁴ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 110.

⁴⁵ BRASIL. Ato Institucional nº 5, de 13 de dezembro de 1968. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 13 dez. 1968. Edição extra. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/AIT/ait-05-68.htm. Acesso em: 25 maio 2025.

⁴⁶ SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Angelo. Federalismo e políticas públicas. Brasília: Enap, 2018. p. 77. BRASIL. Ato Institucional nº 5, de 13 de dezembro de 1968. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 13 dez. 1968. Edição extra. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/AIT/ait-05-68.htm. Acesso em: 25 maio 2025.

⁴⁷ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 111.

A relação entre a descentralização e o alcance da democracia foi muito bem observada por Márcia Soares, que considera a Constituição de 1988 como o ápice do processo de democratização e federalização do país. Segundo a autora, tratava-se de restabelecer a democracia na escolha dos representantes políticos nacionais e garantir autonomia política, administrativa, legal e financeira aos estados e municípios. Soares destaca que, dado o trauma da ditadura militar marcada pelo centralismo autoritário, a descentralização territorial ganhou destaque nas mudanças políticas e passou a confundir-se com a democratização do país. Para a autora, descentralizar significava federalizar e também democratizar o país.⁴⁸ Reconhecer esta tendência de pensamento de relação de causalidade, entre democracia e descentralização, é crucial para isolá-la para não contaminar o raciocínio empregado neste trabalho.

Aclamada como "Constituição cidadã" é fruto de um amplo processo constituinte participativo, a CF/88 estabeleceu um renovado pacto federativo⁴⁹, buscando equilibrar unidade nacional e diversidade regional⁵⁰.

Uma das inovações mais significativas da Constituição de 1988 foi a instituição de uma federação com três níveis de governo⁵¹ - União, Estados e Municípios - todos dotados de autonomia constitucional e interligados por uma união indissolúvel. Esta configuração, ao incluir expressamente os municípios como entes federativos autônomos, configurou um modelo trilateral de federação⁵², praticamente único no direito comparado.

Sobre este tema, Paulo Bonavides ressalta o caráter excepcional deste arranjo, observando que não se conhece uma única forma de união federativa contemporânea onde o princípio da autonomia municipal tenha alcançado grau de caracterização política e jurídica tão alto e expressivo quanto aquele que consta da definição constitucional do novo modelo implantado no País com a Carta de 1988. O autor destaca ainda que essa configuração impõe aos aplicadores de princípios e regras constitucionais uma visão hermenêutica muito mais ampla no que se refere à defesa e sustentação daquela garantia.⁵³

A instituída pela CF/88 caracteriza-se, portanto, como uma resposta histórica à centralização excessiva do período militar, buscando conciliar a unidade nacional com a

⁴⁸ SOARES, Márcia. Formas de estado: federalismo. In: MENDONÇA, Ricardo Fabrino; CUNHA, Eleonora Schettini Martins (Org.). Introdução à teoria democrática: conceitos, histórias, instituições e questões transversais. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2018.

⁴⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Senado Federal, 1988. Art. 1º.

⁵⁰ BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 181.

⁵¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. art. 1º e 18.

⁵² BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 26. ed. atualizada. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 344.

⁵³ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 26. ed. atualizada. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 347.

diversidade regional. Como lecionam Daniel Sarmiento e Cláudio Pereira Souza Neto, o modelo federativo promove a redistribuição de poderes no âmbito territorial, constituindo um mecanismo eficaz contra a concentração excessiva de autoridade estatal que poderia fomentar tendências autoritárias. Assinalam ainda que a estrutura federativa favorece a pluralidade e a diversidade sociopolítica mediante a preservação de esferas de autonomia local, as quais demonstram, em regra, maior receptividade às especificidades e demandas das respectivas populações, considerando suas peculiaridades regionais.⁵⁴

2.5. CARACTERÍSTICAS DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA

A compreensão adequada da Federação brasileira exige a interpretação sistemática da Constituição e o reconhecimento das escolhas concretas do constituinte originário.

Paulo Bonavides já alertava que interpretar dispositivos constitucionais de forma isolada compromete tanto sua compreensão quanto sua efetividade⁵⁵. Esta perspectiva ganha força decisiva com a orientação do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 2.024-2/DF, segundo a qual o federação não pode ser apreendido mediante modelos teóricos abstratos, mas deve partir daquele que o constituinte originário concretamente adotou.

Emerge, assim, o método interpretativo adequado: examinar sistematicamente os dispositivos constitucionais que estruturam a autonomia e a participação dos entes federados - elementos que constituem o núcleo essencial da federação - tal como configurados no desenho institucional de 1988.

Estabelecido esse marco metodológico, torna-se possível proceder à análise concreta das múltiplas dimensões da autonomia federativa e dos mecanismos de participação dos entes no pacto federativo brasileiro, reconhecendo suas particularidades históricas e sua irreduzibilidade a fórmulas abstrata

2.5.1. Os elementos da autonomia

A autonomia federativa - elemento verdadeiramente nuclear no arranjo institucional delineado pela Constituição de 1988 - materializa-se por meio de dimensões que, embora

⁵⁴ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 246.

⁵⁵ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 26. ed. atualizada. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 131.

analiticamente distintas, entrelaçam-se de forma orgânica para conferir substância ao princípio da descentralização territorial do poder. Nessa esteira, Alexandre de Moraes logra identificar três capacidades fundamentais que caracterizariam a autonomia dos Estados e Municípios: a capacidade de se auto-organizarem, autogovernarem e auto administrarem.⁵⁶

Ocorre que tal sistematização tripartite, não obstante sua reconhecida importância doutrinária, parece revelar-se insuficiente para abranger integralmente a complexidade das relações federativas hodiernas. Mais que isso: quando confrontada com a realidade prática do funcionamento do sistema federativo brasileiro, torna-se patente que referida abordagem apresenta lacunas conceituais significativas.

A limitação desta concepção tríplice manifesta-se de forma particularmente evidente quando se considera a lúcida advertência formulada por Dalmo de Abreu Dallari acerca da indissociabilidade entre autonomia política e recursos financeiros. Para o renomado publicista, a experiência histórica demonstra, de forma inequívoca, que "dar-se competência é o mesmo que atribuir encargos", sendo "indispensável, portanto, que se assegure a quem tem os encargos uma fonte de rendas suficientes, pois do contrário a autonomia política se torna apenas nominal, pois não pode agir, e agir com independência, quem não dispõe de recursos próprios"⁵⁷.

Esta observação - cuja pertinência se revela ainda mais cristalina no contexto do federalismo fiscal brasileiro - desvela uma dimensão que não se pode negligenciar: a autonomia meramente formal, quando desprovida de sustentação financeira adequada, reduz-se a mero formalismo jurídico, incapaz de promover a efetiva descentralização do poder político, como já havia sido destacado em tópicos anteriores.

Corroborando tal perspectiva - e, de igual modo, aprofundando a reflexão sobre a centralidade dos recursos financeiros para a efetividade da autonomia federativa -, Tarsila Ribeiro Marques Fernandes e Cristiano Brilhante de Souza alcançam conclusão ainda mais categórica. Sustentam os referidos autores que "sem a autonomia financeira, qualquer outra forma de autonomia torna-se inviável, razão pela qual se pode afirmar que ela representa núcleo essencial e imutável do Pacto Federativo"⁵⁸. Esta perspectiva evidencia que a dimensão financeira não constitui apenas um complemento às demais manifestações da autonomia, mas sim um pressuposto fundamental para sua concretização material. Ora, sem recursos adequados,

⁵⁶ MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 36. ed. São Paulo: Atlas, 2020. p. 611.

⁵⁷ DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de teoria geral do estado. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 259-260.

⁵⁸ FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques; SOUZA, Cristiano Brilhante de. Reforma tributária e pacto federativo: um olhar sobre os possíveis impactos redistributivos da EC nº 132/2023. Revista do TCU, Brasília, v. 154, n. 1, p. 194, jul./dez. 2024. DOI: <https://doi.org/10.69518/RTCU.154.194-213>.

às capacidades de auto-organização, autogoverno e autoadministração permanecem no plano meramente retórico, destituídas de efetividade prática.

Assentadas tais premissas, e considerando tanto as reflexões teóricas apresentadas pelos diversos autores mencionados quanto às especificidades práticas do “federalismo fiscal” brasileiro, adota-se neste trabalho uma abordagem quadripartite da autonomia federativa. Tal sistematização concretiza-se através de quatro dimensões interconectadas: as capacidades de auto-organização, autogoverno, autoadministração e autofinanciamento.

Neste ponto, não se pode deixar de realizar a seguinte observação: embora a concepção de autoadministração proposta por Alexandre de Moraes englobe a capacidade de gerir e arrecadar tributos próprios, não se identifica em sua sistematização elemento específico que compreenda adequadamente as transferências intergovernamentais de recursos. Esta lacuna assume particular relevância no contexto federativo brasileiro, onde as transferências constitucionais obrigatórias - como o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) - representam parcela verdadeiramente substancial das receitas de muitos entes subnacionais, especialmente aqueles de menor capacidade arrecadatória própria.

Reconhece-se, desde logo, que a inclusão do autofinanciamento como categoria autônoma gera, inevitavelmente, intersecção parcial com o conceito de autoadministração - particularmente no que tange à competência tributária dos entes federados. Tal sobreposição conceitual, longe de constituir fragilidade analítica, reflete a própria complexidade e interdependência das manifestações da autonomia federativa. A competência tributária, ao mesmo tempo em que representa prerrogativa administrativa essencial, configura também o instrumento fundamental para a obtenção dos recursos necessários ao exercício das demais competências federativas.

Em síntese, a adoção desta sistematização quadripartite justifica-se pela necessidade de proporcionar aparato conceitual mais abrangente e preciso para a análise das transformações promovidas pela reforma tributária no sistema federativo brasileiro. Cada uma dessas quatro dimensões será examinada individualmente nos tópicos subsequentes, permitindo compreensão mais aprofundada de como as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 impactam os diferentes aspectos da autonomia federativa. Tal abordagem contribuirá, assim se espera, para uma avaliação mais rigorosa de sua compatibilidade com o núcleo essencial do pacto federativo estabelecido pelo constituinte originário.

2.5.1.1. Capacidade de auto-organização

A auto-organização representa, sem dúvida, uma das manifestações mais características da autonomia federativa. Trata-se da prerrogativa que permite aos entes subnacionais estruturar, juridicamente, suas próprias instituições - capacidade que se revela fundamental para a efetivação do arranjo federativo.

Essa faculdade concretiza-se através da elaboração de instrumentos normativos específicos. Estados-membros e Distrito Federal valem-se de suas respectivas Constituições Estaduais, enquanto os Municípios - assim como o próprio Distrito Federal, nesta dimensão particular - organizam-se mediante suas Leis Orgânicas. Cuida-se, em todos os casos, daquilo que a doutrina costuma denominar normas constitutivas primárias.

No plano estadual, é possível sustentar que tal prerrogativa encontra fundamento no exercício do poder constituinte derivado-decorrente. A terminologia, esclarecida por Alexandre de Moraes, evidencia a natureza peculiar dessa competência: deriva do poder constituinte originário, mas dele decorre de forma específica para atender às necessidades organizacionais dos Estados-membros⁵⁹. Para o mencionado jurista, os Estados-membros estruturam-se juridicamente "por meio do exercício de seu poder constituinte derivado-decorrente, consubstanciando-se na edição das respectivas Constituições Estaduais e, posteriormente, através de sua própria legislação (CF, art. 25, caput)"⁶⁰.

Todavia, convém observar que tal competência não se exerce de forma absoluta. Ao contrário: torna-se imperioso o rigoroso atendimento aos princípios constitucionais sensíveis, aos princípios federais extensíveis e aos princípios constitucionais estabelecidos - limitações que, longe de comprometer a essência da autonomia organizacional, visam assegurar a harmonia sistêmica do modelo federativo brasileiro.⁶¹

Distintamente do modelo estadual, a esfera municipal apresenta características próprias em sua capacidade organizacional, embora preserve a mesma finalidade estruturante. Conforme observa Alexandre de Moraes, "o município auto-organiza-se através de sua Lei Orgânica Municipal e, posteriormente, por meio da edição de leis municipais"⁶².

Revela-se particularmente significativo, nesse contexto, o princípio da predominância do interesse local, que orienta e delimita o exercício das competências legislativas municipais.

⁵⁹ MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 36. ed. São Paulo: Atlas, 2020. p. 611.

⁶⁰ MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 36. ed. São Paulo: Atlas, 2020. p. 611.

⁶¹ MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 36. ed. São Paulo: Atlas, 2020. p. 611.

⁶² MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 36. ed. São Paulo: Atlas, 2020. p. 620.

Referido postulado constitucional desdobra-se - é possível sustentar - em quatro modalidades distintas de competência legislativa municipal.

Em primeiro lugar, identifica-se a competência genérica baseada na predominância do interesse local, consagrada no art. 30, I, da Constituição Federal⁶³, que permite aos Municípios legislar sobre todas as matérias de interesse predominantemente local. Subsequentemente, destaca-se a competência específica para estabelecimento do Plano Diretor municipal, instrumento fundamental de política urbana previsto no art. 182 da CF⁶⁴. Ademais, a terceira categoria abrange as competências presumidas constitucionalmente como de interesse local, explicitamente enumeradas nos incisos III a IX do art. 30 e no §8º do art. 144 da Constituição Federal⁶⁵. Finalmente, a quarta modalidade refere-se à competência suplementar à legislação federal e estadual, estabelecida pelo art. 30, II, da CF⁶⁶, que permite aos Municípios complementar as normas gerais editadas pelos demais entes federativos sempre que necessário para atender às especificidades locais.

Distintamente dos demais entes federativos, o Distrito Federal ocupa posição ímpar no sistema federativo brasileiro, circunstância que se reflete na forma peculiar como exerce sua capacidade auto-organizativa. Consoante estabelece o art. 32 da Constituição Federal, organiza-se através de Lei Orgânica própria, aprovada mediante procedimento específico que exige votação em dois turnos e aprovação por dois terços da Câmara Legislativa. Tal exigência procedimental qualificada reflete, indubitavelmente, a importância institucional do ente federativo que abriga a Capital Federal. Outrossim, sua Lei Orgânica deve harmonizar-se com os princípios constitucionais federais, considerando a peculiar circunstância de que o Distrito Federal acumula competências estaduais e municipais (art. 32, §1º, CF)⁶⁷, configurando, destarte, um modelo organizacional único no panorama federativo nacional.

A capacidade auto-organizativa, conquanto possa parecer meramente formal aos olhos menos atentos, reveste-se de fundamental importância para a preservação da diversidade federativa e da adaptação institucional às realidades locais. Através da elaboração de suas normas constitutivas primárias, os entes subnacionais podem estruturar seus órgãos, definir procedimentos administrativos específicos e estabelecer diretrizes políticas que reflitam as particularidades regionais. Torna-se evidente, pois, que a capacidade auto-organizativa não

⁶³ BRASIL. Constituição (1988). Op. cit., Art. 30, I.

⁶⁴ BRASIL. Constituição (1988). Op. cit., Art. 182.

⁶⁵ BRASIL. Constituição (1988). Op. cit., Art. 30, III a IX e Art. 144, § 8º.

⁶⁶ BRASIL. Constituição (1988). Op. cit., Art. 30, I.

⁶⁷ BRASIL. Constituição (1988). Op. cit., Art. 32, §2º.

representa mero formalismo jurídico, mas sim condição *sine qua non* para a efetividade do modelo federativo. É através dela que se viabiliza a necessária adequação das estruturas institucionais às demandas locais, preservando-se, ao mesmo tempo, a unidade sistêmica do ordenamento constitucional.

2.5.1.2. Capacidade de autogoverno

O autogoverno, enquanto manifestação basilar do arranjo federativo brasileiro, revela-se como prerrogativa inerente aos entes políticos que compõem a República Federativa. Trata-se da capacidade - constitucionalmente assegurada - de procederem à escolha autônoma de seus mandatários e de gerirem, sem ingerência externa, os assuntos que lhes concernem. Infere-se a existência deste princípio tanto da leitura do primeiro artigo da Constituição⁶⁸, quanto do artigo 18⁶⁹, uma vez que apontam, sob a abordagem da interpretação sistemática, a autonomia dos entes federativos no plano político-administrativo.

O artigo 1º da Constituição Federal estabelece que "A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito", consagrando assim a forma federativa de Estado. Por sua vez, o artigo 18 reforça essa estrutura ao prescrever 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 desta Constituição.

No âmbito da União, o autogoverno materializa-se, fundamentalmente, por meio da eleição direta do Presidente e Vice-Presidente da República, que exercem a chefia do Poder Executivo federal (art. 76, CF e art. 77, CF⁷⁰), bem como dos Senadores e Deputados Federais, que compõem o Congresso Nacional (art. 44, CF, art. 45, CF e art. 46, CF⁷¹).

No que concerne aos Estados-membros, o autogoverno concretiza-se mediante a eleição direta do Governador e Vice-Governador (art. 28, CF⁷²), bem como dos Deputados Estaduais, que integram as Assembleias Legislativas (art. 27, CF⁷³), sem que haja qualquer vínculo de subordinação ou de tutela por parte da União, consoante assevera Alexandre de Moraes⁷⁴.

⁶⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 1º.

⁶⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 18.

⁷⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Arts. 76 e 77.

⁷¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Arts. 44, 45 e 46.

⁷² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 28.

⁷³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 27.

⁷⁴ MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 36. ed. São Paulo: Atlas, 2020. p. 613.

A Constituição prevê, ainda, a existência de Poder Judiciário Estadual (art. 125, CF⁷⁵). A existência de órgãos governamentais próprios, independentes dos órgãos federais quanto à forma de seleção e investidura, constitui elemento basilar da autonomia federativa estadual. Tal configuração permite que cada unidade da federação atenda às peculiaridades regionais e aos interesses específicos de sua população, aspecto que se revela essencial para a efetividade do pacto federativo.

Com relação aos Municípios, a Constituição Federal de 1988 ampliou significativamente seu grau de autonomia, reconhecendo-os como entes federativos dotados de capacidade de autogoverno (art. 18, CF e art. 29, CF⁷⁶). Esta capacidade se expressa, fundamentalmente, na eleição direta do Prefeito e Vice-Prefeito, responsáveis pela chefia do Poder Executivo municipal, e dos Vereadores, que compõem a Câmara Municipal (art. 29, I, CF⁷⁷). Assegura-se, destarte, que as questões de interesse local sejam geridas por mandatários eleitos pela própria comunidade, conforme preconiza o artigo 30, inciso I.⁷⁸

O Distrito Federal, em virtude de sua natureza singular, exerce o autogoverno tanto no que se refere às competências estaduais quanto às municipais (art. 32, CF⁷⁹). Seus cidadãos elegem diretamente o Governador e Vice-Governador, além dos Deputados Distritais, que integram a Câmara Legislativa (art. 32, § 2º, CF⁸⁰) e desempenham funções legislativas correspondentes a ambos os níveis de governo, conforme as competências constitucionalmente estabelecidas.

2.5.1.3. Capacidade de autoadministração

No que tange aos Estados-membros, a capacidade de autoadministração manifesta-se no exercício de suas competências administrativas, legislativas e tributárias constitucionalmente definidas. (art. 25, CF⁸¹).

As competências administrativas dos Estados são aquelas que não lhes são vedadas pela Constituição, abrangendo privativamente todas as competências que não forem da União (art.

⁷⁵BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 125.

⁷⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Arts. 18 e 29.

⁷⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 29, I.

⁷⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 30, I.

⁷⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 32.

⁸⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 32, § 2º.

⁸¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 25.

21 da CF), dos municípios (art. 30 da CF) e comuns (art. 23 da CF)⁸². Trata-se da denominada competência remanescente dos Estados-membros ⁸³.

No âmbito da competência legislativa, atualmente, a única possibilidade de um Estado-membro legislar sobre questões relativas a trânsito e transporte ocorre mediante delegação da própria União, por meio de lei complementar, sobre um ponto específico dessa matéria (art. 22, parágrafo único, CF⁸⁴).

Os Estados-membros possuem, ainda, competência concorrente-suplementar com a União, podendo legislar de forma supletiva sobre as matérias enumeradas no artigo 24, especialmente na ausência de legislação federal, nos moldes dos §§ 1º a 4º.⁸⁵ Além disso, mediante lei complementar estadual, podem instituir regiões metropolitanas, aglomerados urbanos e microrregiões (art. 25, §3º, CF⁸⁶).

A autonomia municipal configura-se, igualmente, pela tríplice capacidade mencionada. A autoadministração municipal manifesta-se, fundamentalmente, por meio do exercício direto das competências administrativas, tributárias e legislativas que lhe foram constitucionalmente deferidas. Torna-se patente, nessa esteira, que o art. 29 da Carta Magna estabelece os contornos básicos dessa autonomia política, delineando as balizas dentro das quais há de se exercer a capacidade de autogoverno local.⁸⁷

Mais que isso: é possível sustentar que os municípios, à semelhança dos Estados-membros, detêm prerrogativa constitucional de autoadministrar-se dentro da esfera de suas atribuições específicas, sem que se admita qualquer ingerência indevida por parte dos governos federal ou estadual. Tal entendimento encontra amparo expresso no art. 30 da Constituição, dispositivo que, conforme se depreende de sua redação, visa preservar a integridade do pacto federativo em sua dimensão local.⁸⁸

No que tange ao Distrito Federal, a sua capacidade de autoadministração decorre da possibilidade de exercer suas competências administrativas, legislativas e tributárias que lhe são constitucionalmente deferidas, sem qualquer ingerência da União (art. 32, CF⁸⁹). Embora a União detenha competência privativa para organizar e manter o Poder Judiciário do Distrito

⁸² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Arts. 21, 23 e 30.

⁸³ MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 36. ed. São Paulo: Atlas, 2020. p. 650.

⁸⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 22, parágrafo único.

⁸⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 24, §§1º a 4º

⁸⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 25, §3º.

⁸⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 29.

⁸⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 30.

⁸⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 32.

Federal - conforme se depreende do inciso XIII do artigo 21⁹⁰, o que afeta parcialmente sua autonomia -, resta configurado que o ente possui autonomia para autoadministrar-se nas demais áreas de sua competência, o que afeta parcialmente sua autonomia -, resta configurado que o ente possui autonomia para autoadministrar-se nas demais áreas de sua competência.

Em síntese, torna-se evidente que a capacidade de autoadministração representa a habilidade dos entes federativos de gerirem seus próprios assuntos dentro das competências estabelecidas pela Constituição Federal. Tal prerrogativa abrange as esferas administrativa, legislativa e tributária, constituindo elemento essencial da federação brasileira.

Segue-se que essa autonomia administrativa visa à descentralização do poder e à capacidade de cada ente de atender às peculiaridades e necessidades de sua população, conforme preconiza o artigo 18. A regra geral é a autonomia. A intervenção - que consiste na supressão temporária dessa prerrogativa - constitui medida excepcional destinada à preservação da Federação (arts. 34 a 36, CF)⁹¹.

2.5.1.4. Capacidade de autofinanciamento

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu um sistema minucioso de repartição de competências tributárias entre os entes federativos que perdurou sem alterações estruturais significativas até o advento da Emenda Constitucional nº 132/2023. Tal sistema constituiu um dos pilares da federatividade fiscal brasileira, garantindo a autonomia financeira dos entes políticos e proporcionando a base para o financiamento de suas atividades.

Nessa perspectiva, Tarsila Fernandes e Cristiano de Souza, fundamentados nas reflexões de Maria Hermínia Tavares de Almeida, esclarecem que o “federalismo fiscal” constitui a espinha dorsal das relações intergovernamentais, uma vez que a forma como os recursos fiscais e parafiscais são gerados e distribuídos entre os diferentes níveis de governo define, em boa medida, as características essenciais da federação⁹².

Nessa arquitetura constitucional, o texto da Carta Magna delineou com precisão as competências impositivas de cada ente federativo, atribuindo-lhes o poder para instituir determinados tributos de forma privativa, especialmente no que concerne aos impostos. O referido poder de instituir tributos, denominado competência tributária, constitui prerrogativa

⁹⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 21, XIII.

⁹¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Arts. 34 a 36.

⁹² FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques; SOUZA, Cristiano Brilhante de. Reforma tributária e pacto federativo: um olhar sobre os possíveis impactos redistributivos da EC nº 132/2023. Revista do TCU, Brasília, v. 154, n. 1, p. 199, jul./dez. 2024. DOI: <https://doi.org/10.69518/RTCU.154.194-213>.

essencial dos entes federados, conferindo-lhes autonomia para obtenção de recursos financeiros necessários ao cumprimento de suas funções institucionais.

Paulo de Barros Carvalho oferece uma conceituação esclarecedora sobre tal instituto, definindo a competência tributária como uma das parcelas das prerrogativas legiferantes das pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. Para o jurista, trata-se de tema eminentemente constitucional, sendo que, uma vez cristalizada a delimitação do poder legiferante pelo constituinte, a matéria se considera definitivamente estabelecida, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional⁹³.

Significativamente, o constituinte originário optou por uma discriminação rígida de competências, estabelecendo com clareza quais tributos poderiam ser instituídos por cada ente federativo. A repartição constitucional de competências tributárias no ordenamento pátrio configura-se, conforme magistério de Paulo de Barros Carvalho, como sistema de limitações rigorosas ao poder de tributar. Trata-se de arquitetura normativa que, ao delimitar as esferas de atuação dos entes federativos, estabelece fronteiras precisas entre as diferentes pessoas políticas, autorizando-lhes o exercício da tributação apenas sobre situações específica e constitucionalmente determinadas⁹⁴.

Nessa esteira, os artigos 153 a 156 da Carta Magna⁹⁵ delineiam, de forma pormenorizada, a distribuição dessas competências entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Afigura-se evidente que tal repartição não se deu de modo aleatório, mas obedeceu a critérios técnicos e políticos que visam harmonizar as necessidades arrecadatórias dos níveis federativos com a preservação do equilíbrio do sistema.

O Sistema Tributário Nacional, estruturado a partir dessa lógica distributiva, compreende diferentes modalidades competenciais, cada qual dotada de características e finalidades específicas. A Competência Privativa - ou Exclusiva, segundo alguns doutrinadores - constitui, por assim dizer, o núcleo central dessa distribuição. Cuida-se do poder constitucionalmente outorgado a determinado ente federativo para instituir tributos que lhe são expressamente enumerados, configurando verdadeira reserva material de atuação.

⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 290.

⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 534.

⁹⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Arts 153 a 156.

Exemplificativamente, observa-se que à União foram cometidos o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto de Renda (IR) e as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), entre outros. Aos Estados e ao Distrito Federal, por seu turno, reservaram-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Finalmente, aos Municípios couberam o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

Distinta configuração apresenta a Competência Comum, modalidade que permite a todos os entes federativos constituírem-se como sujeitos ativos das taxas e das contribuições de melhoria. É possível sustentar que tal arranjo reflete a natureza específica desses tributos, vinculados que estão a uma atuação estatal determinada ou à valorização imobiliária decorrente de obra pública. Daí decorre a lógica de sua atribuição universal: qualquer ente que realize o fato gerador correspondente pode exigir a respectiva prestação tributária.

Paralelamente, revela-se de particular relevância a Competência Residual, concedida com exclusividade à União. Através desse mecanismo, torna-se possível a instituição de impostos não previstos expressamente na Constituição, desde que observadas as limitações constitucionais pertinentes, notadamente os princípios da não cumulatividade e da diversidade em relação aos tributos já existentes.

A Competência Extraordinária, também reservada à União, assume contornos ainda mais específicos. Trata-se de poder excepcional que se justifica apenas em situações de extrema gravidade - guerra externa ou sua iminência -, quando as necessidades financeiras do Estado podem demandar instrumentos tributários extraordinários.

Assentadas essas premissas, cumpre destacar que todo esse sistema encontra sustentação no princípio da indelegabilidade da competência tributária, consagrado no artigo 7º do Código Tributário Nacional. Tal preceito - que alguns autores consideram verdadeiro postulado do “federalismo fiscal brasileiro” - veda que os entes federativos transfiram a terceiros as competências que lhes foram constitucionalmente atribuídas, preservando, destarte, a integridade do modelo federativo e a segurança jurídica do sistema tributário nacional.⁹⁶ Ora, não haveria sentido o legislador prescrever rigorosamente as normas de competência privativa e possibilitar o seu rearranjo através da delegação⁹⁷. Por tal razão, a irrenunciabilidade e a

⁹⁶ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional [...]. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 out. 1966. Art. 7º. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 maio 2025

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 284.

indelegabilidade constituem prerrogativas inafastáveis do exercício da competência, tornando-se, por conseguinte, indispensáveis para a preservação do sistema federativo.

Não obstante, a Constituição permite a atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária de uma pessoa jurídica de direito público a outra. Semelhante distinção entre a competência para instituir o tributo e a capacidade tributária ativa (de arrecadar e fiscalizar) é crucial para compreender o funcionamento do sistema tributário brasileiro, princípio que permanece válido mesmo após a reforma tributária.

Ademais, o exercício da competência tributária não se apresenta como ilimitado, estando sujeito a diversos princípios e limitações previstos na Constituição Federal. Entre os princípios relevantes incluem-se o da legalidade (art. 150, I, CF)⁹⁸, o da anterioridade (art. 150, III, "b", CF)⁹⁹, o da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, "c", CF)¹⁰⁰, o da irretroatividade (art. 150, III, "a", CF)¹⁰¹, além do princípio da capacidade contributiva, que gradua os impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º, CF)¹⁰², e o da uniformidade geográfica dos tributos federais (art. 151, I, CF)¹⁰³.

Destacam-se, outrossim, as imunidades tributárias, que vedam a instituição de impostos sobre determinadas entidades ou situações. Especialmente relevante para o raciocínio desenvolvido neste trabalho é a imunidade tributária recíproca entre os entes federativos (art. 150, VI, "a", CF)¹⁰⁴. Alexandre de Moraes observa que tal instituto reforça a ideia central da federação, baseada na divisão de poderes e partilha de competências entre os diversos entes federativos, todos autônomos. Para o constitucionalista, a imunidade recíproca tem sido consagrada no direito constitucional brasileiro como um dos dogmas básicos do Estado Federal, revelando-se intangível em face da expressa previsão do art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal¹⁰⁵. Observa-se, portanto, que tal princípio é indispensável para a efetividade material da federação.

Assentadas as considerações conceituais fundamentais, é necessário examinar, de forma pormenorizada, a distribuição das competências privativas entre os entes federativos. Cumpre

⁹⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 150, I.

⁹⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 150, III, "b".

¹⁰⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 150, III, "c".

¹⁰¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 150, III, "a".

¹⁰² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 145, § 1º.

¹⁰³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 151, I.

¹⁰⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 150, VI, "a".

¹⁰⁵ MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 36. ed. São Paulo: Atlas, 2020. p. 644

observar, desde logo, que a análise considerará o formato anterior à Emenda Constitucional 132/2023, arquitetura normativa que, não obstante as modificações introduzidas pela reforma tributária, ainda subsiste durante o regime de transição estabelecido pela novel sistemática.

No que tange à União, verifica-se que o artigo 153 da Carta Magna lhe confere competência privativa para instituir rol específico de impostos, cada qual dotado de características e finalidades peculiares. O Imposto sobre Importação de produtos estrangeiros (II) revela-se, nesse contexto, como instrumento fundamental de política comercial e proteção da indústria nacional. Em contraposição, o Imposto sobre Exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE) apresenta utilização excepcional, sendo manejado precipuamente para regular o comércio exterior em situações específicas.

Destaca-se, na estrutura tributária federal, o Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza (IR), que se apresenta como o principal tributo direto do sistema tributário nacional. Paralelamente, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incide sobre a produção industrial, configurando importante fonte de receita e instrumento de política econômica. Já o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) assume particular relevância como mecanismo de política monetária.

Completa esse quadro o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), que tributa a propriedade rural, cumprindo também função extrafiscal relacionada ao cumprimento da função social da propriedade. Por fim, resta mencionar o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), tributo que, embora constitucionalmente previsto, ainda aguarda regulamentação por lei complementar - circunstância que bem ilustra as complexidades da implementação do sistema tributário nacional.

Para além dos impostos privativos, importa ressaltar que a União detém competências tributárias especiais de grande relevância prática. Os Empréstimos Compulsórios podem ser instituídos em situações excepcionais - calamidade pública, guerra externa ou necessidade de fazer face a investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Trata-se, como se percebe, de instrumento de natureza extraordinária, justificado apenas em circunstâncias específicas.

Os Impostos Residuais, por seu turno, permitem à União criar novos impostos, desde que observadas as limitações constitucionais pertinentes, notadamente os princípios da não cumulatividade e da vedação à coincidência de fato gerador ou base de cálculo com impostos já discriminados na Constituição. É possível sustentar que tal competência configura importante válvula de escape do sistema, apta a acomodar futuras necessidades tributárias.

Finalmente, os Impostos Extraordinários podem ser instituídos em caso de guerra externa ou sua iminência, não se sujeitando ao princípio da anterioridade. Cuida-se, evidentemente, de competência de exercício excepcionalíssimo, justificada apenas por circunstâncias de extrema gravidade.

Subsequentemente, cumpre analisar as competências dos Estados e do Distrito Federal, disciplinadas no artigo 155 da Constituição Federal. O Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) incide sobre as transmissões gratuitas de bens e direitos, abrangendo tanto as sucessões hereditárias quanto as liberalidades inter vivos. O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é o principal tributo estadual, representando a mais significativa fonte de receita própria dos Estados. Trata-se, como bem se sabe, de tributo de alta complexidade técnica, cujo adequado funcionamento exige sofisticado aparato normativo e administrativo. Por fim, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) tributa a propriedade de veículos automotores de qualquer espécie, configurando importante fonte de receita para os Estados e instrumento auxiliar de políticas públicas setoriais.

O Distrito Federal, considerando sua natureza híbrida no sistema federativo, acumula as competências legislativas reservadas tanto aos Estados quanto aos Municípios. Consequentemente, possui competência para instituir todos os impostos estaduais e municipais, exercendo papel singular na arquitetura tributária nacional - circunstância que reflete sua condição constitucional diferenciada.

Finalmente, no que concerne aos Municípios, verifica-se que o artigo 156 da Constituição Federal lhes confere competência privativa para instituir impostos específicos. O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) incide sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel localizado na zona urbana, constituindo importante instrumento de política urbana e significativa fonte de receita municipal.

O Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos, a Qualquer Título, por Ato Oneroso, de Bens Imóveis (ITBI ou ITIV) tributa as transmissões onerosas de bens imóveis, complementando o sistema de tributação sobre o patrimônio imobiliário. Já o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) constitui o principal tributo municipal, incidindo sobre a prestação de serviços constantes de lista taxativa estabelecida em lei complementar.

Para além da distribuição da competência para instituir tributos, torna-se evidente que a Constituição Federal estabelece complexo sistema de repartição das receitas tributárias arrecadadas, principalmente pela União, entre os demais entes federativos. Tal mecanismo visa

promover maior equilíbrio no federalismo fiscal, considerando as disparidades regionais e as diferentes capacidades arrecadatórias dos entes - objetivo que, como a experiência histórica demonstra, nem sempre se alcança com a eficácia desejada.

A repartição pode ocorrer de forma direta, mediante a transferência de percentual específico da arrecadação de determinados impostos. São exemplos o Imposto de Renda retido na fonte sobre rendimentos pagos por Estados e Municípios, que é integralmente destinado ao ente pagador (arts. 157, I e 158, I, CF)¹⁰⁶, e parte do Imposto sobre Produtos Industrializados, cujo produto é repartido entre Estados e Municípios (art. 159, II, CF)¹⁰⁷.

Alternativamente, a repartição pode ocorrer de forma indireta, por meio de fundos de participação constitucionalmente estabelecidos. O Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) são alimentados por percentuais específicos da arrecadação do Imposto de Renda e do IPI (art. 159, I, "a", "b", "d" e "e", CF)¹⁰⁸, sendo distribuídos segundo critérios que consideram fatores como população, área territorial e desenvolvimento socioeconômico.

O objetivo de semelhante sistemática é promover um maior equilíbrio financeiro entre os entes federativos, especialmente considerando as desigualdades regionais e as diferentes capacidades de arrecadação própria, em consonância com os objetivos fundamentais da República estabelecidos no art. 3º, III¹⁰⁹, combinado com os princípios da ordem econômica previstos no art. 170, VII¹¹⁰, da Constituição Federal.

2.5.2. Participação dos entes

A essência do princípio da participação transcende o caráter meramente consultivo, buscando integrar as diversas esferas de poder na construção da vontade nacional. Esta integração visa produzir um equilíbrio federativo que, em última análise, fortalece a própria democracia participativa, permitindo que as decisões nacionais reflitam a pluralidade territorial e social do país¹¹¹.

¹⁰⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Arts. 157, I e 158, I.

¹⁰⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 159, II.

¹⁰⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 159, I, "a", "b", "d" e "e".

¹⁰⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art.3, III.

¹¹⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 170, III..

¹¹¹ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 246.

Partindo da necessidade de garantir que as entidades federadas possam influenciar e participar na formação das decisões tomadas no âmbito do poder central, a Constituição Federal de 1988 estabelece diversos mecanismos institucionais.

Uma das formas mais clássicas de participação dos Estados-membros é sua representação na esfera federal legislativa, particularmente através do Senado Federal. Cada Estado da Federação e o Distrito Federal possuem um número igual de Senadores, independentemente de sua população. Tal representação igualitária visa garantir que os interesses de todos os Estados, inclusive os menores, sejam considerados no processo legislativo federal.¹¹²

A Constituição Federal prevê um processo para sua alteração que pode envolver a iniciativa de mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação (art. 60, III)¹¹³. Trata-se, na concepção de Sérgio Ferrari “de algo que é feito para não funcionar”¹¹⁴, em razão da improvável possibilidade de mobilizar essa quantidade de assembleias. Percebe-se, mais ainda, o caráter fantasioso desta hipótese, ao lembrar que para atingir o mesmo intento, basta mobilizar um terço de uma das casas legislativas: tarefa muito mais simples.

Sob o enfoque do Poder Executivo, Sérgio Ferrari nota, com perspicácia, que a participação dos entes subnacionais na formação da vontade nacional é praticamente nula. O constitucionalista esclarece que, nas federações que adotam o sistema presidencialista, o Presidente acumula as funções de Chefe de Governo (da União) e de Chefe de Estado (da Federação). Significativamente, no exercício das funções de Chefe de Estado, não há qualquer participação das vontades locais na formação da vontade nacional.

Conforme observa o autor, os únicos resquícios que poderiam caracterizar tal participação são indiretos e bastante remotos, consistindo nas funções do Senado relativamente à política externa, como a ratificação de tratados internacionais e a aprovação de chefes de missão diplomática, além da aprovação de outras autoridades indicadas no art. 52, III, da Constituição¹¹⁵. Contudo, Ferrari conclui que tais prerrogativas representam muito pouco para

¹¹² FERRARI FILHO, Sérgio Antônio. O Município na Federação brasileira: limites e possibilidades de uma organização assimétrica. 2011. 260 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. p. 49.

¹¹³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 60, III.

¹¹⁴ FERRARI FILHO, Sérgio Antônio. O Município na Federação brasileira: limites e possibilidades de uma organização assimétrica. 2011. 260 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. p. 52.

¹¹⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 52.

que se possa caracterizar uma efetiva participação dos entes subnacionais no exercício das funções executivas de âmbito nacional.¹¹⁶

Como materialização da concepção participativa no âmbito judicial, a Constituição estabelece que o Superior Tribunal de Justiça seja composto, em partes iguais, por membros da segunda instância das Justiças Estaduais e Federal. Esta forma de participação é particularmente relevante considerando a competência do STJ para uniformizar a aplicação do direito federal, garantindo que a visão e a experiência da justiça estadual sejam incorporadas na jurisdição federal.¹¹⁷

Cabe destacar que o STJ e o STF são os únicos órgãos judiciários verdadeiramente com jurisdição nacional no sentido federativo do termo. Diferentemente, o Tribunal Superior do Trabalho (TST) e o Superior Tribunal Militar (STM), embora tenham jurisdição sobre todo o território nacional, julgam recursos oriundos exclusivamente dos respectivos ramos da Justiça, ambos federais.

A Justiça Eleitoral merece destaque especial nesse contexto, pois, embora exercendo uma jurisdição apenas federal, possui formação que conjuga magistrados oriundos das Justiças comuns federal e estaduais. Apresenta, ainda, indiretamente, uma importância significativa no Estado federal, como guardião do exercício do autogoverno pelas unidades federadas, na escolha do Chefe do Poder Executivo e dos integrantes do Poder Legislativo. Constitui-se, assim, no ramo do Judiciário em que mais se evidencia a característica da participação dos Estados-membros.¹¹⁸

No que concerne ao Supremo Tribunal Federal, apesar da participação do Senado na aprovação dos Ministros, é mais difícil caracterizar formas diretas de participação dos Estados-membros, tanto na sua composição quanto na formação de suas decisões. No entanto, este possível déficit de legitimidade federativa deve ser relativizado, considerando seu papel de árbitro dos conflitos federativos diretos. Sua competência para julgar as causas e os conflitos

¹¹⁶ FERRARI FILHO, Sérgio Antônio. O Município na Federação brasileira: limites e possibilidades de uma organização assimétrica. 2011. 260 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. p. 52.

¹¹⁷ FERRARI FILHO, Sérgio Antônio. O Município na Federação brasileira: limites e possibilidades de uma organização assimétrica. 2011. 260 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. p. 53.

¹¹⁸ FERRARI FILHO, Sérgio Antônio. O Município na Federação brasileira: limites e possibilidades de uma organização assimétrica. 2011. 260 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. p. 53.

entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta (art. 102, I, f) evidencia esse papel fundamental na manutenção do equilíbrio federativo.¹¹⁹

Por fim, a legitimidade conferida aos Governadores de Estado para propor Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) e Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) perante o Supremo Tribunal Federal configura um importante mecanismo de participação na defesa da ordem constitucional e dos interesses estaduais. Ou seja, este instrumento permite que os Estados questionem diretamente a constitucionalidade de leis ou atos normativos federais que considerem lesivos à sua autonomia ou aos princípios federativos. No entanto, é necessário ter em mente que, para a impugnação de diploma normativo a envolver outras Unidades da Federação, o Governador terá que demonstrar pertinência temática em relação aos interesses do Estado (ADI 2.747, rel. Min. Marco Aurélio¹²⁰)¹²¹.

¹¹⁹ FERRARI FILHO, Sérgio Antônio. O Município na Federação brasileira: limites e possibilidades de uma organização assimétrica. 2011. 260 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. p. 53.

¹²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.747, de 16 de março de 2018. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadornpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14588429>. Acesso em: 08 abr. 2025.

¹²¹ MARTINS, Flávio. Curso de Direito Constitucional. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 846. E-book

3. DISPOSITIVOS DA EC 132/2023 E LC 214/2025 COM POTENCIAL DE IMPACTO NA DISTRIBUIÇÃO TERRITORIAL DO PODER

O presente capítulo volta-se à descrição e análise das profundas transformações operadas no sistema tributário brasileiro incidente sobre o consumo, tendo por marco normativo a Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023¹²², bem como sua principal norma regulamentadora - a Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025¹²³. Acresce que tal arcabouço normativo aguarda ainda o complemento da Lei Complementar destinada a disciplinar o Comitê Gestor, cujo projeto (PLP 108¹²⁴) permanece em tramitação.

A transição para este novo modelo representa uma das mais significativas reformas tributárias da história recente do país, com potencial para redefinir não apenas o ambiente de negócios, mas a própria estrutura federativa fiscal brasileira. A compreensão detalhada das novas regras e dos desafios para sua implementação é, portanto, pressuposto indispensável para o objeto de análise deste trabalho. É necessário registrar, no entanto, que, por razão prática, somente os principais dispositivos e aqueles que possuem relação direta com a divisão territorial de poder, eixo de análise dos modelos de Estado, serão abordados, de modo que este capítulo não tem a intenção de esgotar as novas disposições da reforma.

O foco recairá sobre a nova arquitetura tributária desenhada, os novos tributos instituídos – notadamente a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que compõem o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, além do Imposto Seletivo (IS) –, o complexo processo de transição e extinção dos tributos anteriores (ICMS,

¹²² BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 3, 21 dez. 2023. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 15 maio 2025.

¹²³ BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 jan. 2025. (Nota: Data e publicação hipotéticas conforme contexto dos documentos).

¹²⁴ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2024. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos e sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD); altera as Leis nºs 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), 1.079, de 10 de abril de 1950, e 14.113, de 25 de dezembro de 2020, as Leis Complementares nºs 63, de 11 de janeiro de 1990, 87, de 13 de setembro de 1996, 123, de 14 de dezembro de 2006, e 141, de 13 de janeiro de 2012, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1973. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/166095>. Acesso em: 26/05/2025.

ISS, IPI, PIS e COFINS), os novos mecanismos de governança, como o Comitê Gestor do IBS (CG-IBS), e a estrutura da regulamentação infraconstitucional primordial.

Em tempo, destaca-se que, neste, a abordagem dos dispositivos que impactam no modelo federativo será meramente descritiva, deixando para o último capítulo a função de valorar as mudanças por eles provocadas.

3.1. FUNDAMENTOS E OBJETIVOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

A Emenda Constitucional nº 132/2023, marco da mais recente e profunda reforma do sistema de tributação sobre o consumo no Brasil, não emergiu abruptamente no cenário legislativo. Pelo contrário, representa o culminar de décadas de debates, diagnósticos e tentativas frustradas de modernizar uma estrutura tributária cronicamente apontada como complexa, disfuncional e um entrave ao desenvolvimento econômico nacional.

Como observado por Hugo de Brito Machado Segundo, “havia relativo consenso sobre a necessidade de realizar a reforma, mas esta convergência desaparecia quando se cogitava dar o passo seguinte e definir qual reforma deveria ser feita”.¹²⁵ A compreensão dos fundamentos que impulsionaram essa significativa alteração constitucional exige, inicialmente, um olhar sobre as deficiências do sistema pregresso para, em seguida, analisar os objetivos precípuos almejados com a nova estrutura normativa.

3.1.1. Diagnóstico do Sistema Tributário Anterior: Complexidade, Cumulatividade e Distorções

O sistema tributário brasileiro anterior à EC nº 132/2023, no que concerne à tributação do consumo, era notoriamente caracterizado por uma série de problemas sistêmicos que

¹²⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. 1. ed. Barueri: Atlas, 2024. p. 1.

impactavam negativamente a eficiência econômica, a competitividade das empresas e a justiça fiscal. A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019¹²⁶, que formou a espinha dorsal da reforma aprovada, já em sua justificação, elencava um extenso rol destas disfuncionalidades, ecoando críticas há muito consolidadas na doutrina e entre os diversos setores da sociedade.

Uma das principais complexidades do sistema tributário nacional - aspecto que se afigura central para a compreensão das recentes transformações legislativas - reside na acentuada fragmentação da base de incidência dos tributos sobre o consumo. Verifica-se, com efeito, que o ordenamento pátrio ainda convive com a coexistência de dois regimes distintos: o modelo tradicional, que permanecerá vigente durante todo o período de transição (conforme será analisado em momento oportuno), e o novel arranjo institucional já aprovado pelo legislador.

Nessa esteira, torna-se patente que o Brasil mantém, por ora, significativo distanciamento do padrão adotado pela generalidade das economias desenvolvidas. Enquanto estas optaram por sistemas fundados em imposto sobre o valor agregado (IVA) de base ampla e estrutura unificada, constata-se que a realidade brasileira caracteriza-se pela multiplicidade de exações incidentes sobre o consumo. É possível sustentar, destarte, que tal configuração resulta em sobreposições e complexidades que desafiam tanto contribuintes quanto operadores do direito.

O panorama atual revela-se composto por tributos de competências federativas distintas. No âmbito federal, identifica-se o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ao lado das contribuições sociais destinadas ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Por sua vez, a esfera estadual detém competência sobre o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Completa esse mosaico tributário o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência municipal.

¹²⁶ BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.1 Brasília, DF, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 15 maio 2025.

Como muito bem observado por Ives Gandra Martins, “a irracionalidade é de tal ordem, que o contribuinte é obrigado a estudar em torno de seis legislações diversas para atender o regime próprio de cada um, afim de cumprir suas obrigações tributárias”¹²⁷. Esta complexidade normativa, com diferentes legislações, alíquotas e obrigações acessórias, demanda um maior esforço operacional das empresas, o que acaba elevando artificialmente os custos de produção e dificultando a apuração e o aproveitamento de créditos tributários.

Não por menos, em 2021, um estudo do Banco Mundial revelou que o Brasil ocupa o primeiro lugar no *ranking* de horas médias que as empresas necessitam para calcular seus débitos tributários¹²⁸.

Além disso, as características intrínsecas dos tributos existentes agravam o cenário. Nenhum deles, isoladamente ou em conjunto, opera como um IVA não cumulativo em sua plenitude. O ISS, por exemplo, é eminentemente cumulativo. A não cumulatividade do ICMS, embora prevista constitucionalmente, é severamente restringida por uma miríade de regras limitadoras, pela dificuldade na devolução de créditos acumulados e por vedações ao creditamento sobre bens de uso e consumo e sobre insumos essenciais, gerando extensos contenciosos¹²⁹. O IPI, com sua incidência seletiva e descontínua ao longo da cadeia produtiva, também apresenta limitações em sua não cumulatividade e gera disputas interpretativas, tendo em vista a superposição de incidências¹³⁰.

Outro ponto nevrálgico é a predominância da tributação na origem, em detrimento do princípio do destino, que é o padrão internacional para IVAs. Tanto o ICMS nas operações interestaduais quanto, em muitos casos, o ISS nas operações intermunicipais, são arrecadados pelo estado ou município onde se localizava o estabelecimento fornecedor do bem ou prestador do serviço. Essa sistemática fomentou a deletéria “guerra fiscal”¹³¹ - que cresceu também em

¹²⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Reforma Tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). Reforma Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 511

¹²⁸ BANCO Mundial: empresas gastam até 1.501 horas para pagar impostos no Brasil. CNN Brasil, São Paulo, 24 nov. 2023. Economia, Macroeconomia. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/banco-mundial-empresas-gastam-ate-1501-horas-para-pagar-impostos-no-brasil/>. Acesso em: 18 maio 2025.

¹²⁹ FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Reforma tributária e pacto federativo: um olhar sobre os possíveis impactos redistributivos da EC nº 132/2023. Revista do TCU, Brasília, v. 154, n. 1, p. 200, jul./dez. 2024. DOI: <https://doi.org/10.69518/RTCU.154.194-213>.

¹³⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Reforma Tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). Reforma Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 508

¹³¹ SARAN, José Eduardo de Paula. O Papel do Comitê Gestor do IBS no Novo Federalismo Fiscal Brasileiro. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS (21: 2024: São Paulo). XXI Congresso

razão da inexistência de uma política nacional de desenvolvimento - entre os entes subnacionais, marcada pela concessão indiscriminada de benefícios fiscais com o intuito de atrair investimentos, muitas vezes sem a devida contrapartida em desenvolvimento socioeconômico local, e resultando em perda de arrecadação, desequilíbrio federativo.

A proliferação de alíquotas distintas para os mesmos bens ou serviços, a depender do tributo ou do ente federativo, e a miríade de exceções, regimes especiais, isenções e benefícios fiscais tornam o sistema ainda mais opaco, distorcivo e suscetível a planejamentos tributários agressivos e à captura de vantagens por setores específicos, o que acaba, dificultando o controle social e a tomada de decisões econômicas eficientes.

3.1.2. Principais Objetivos da Reforma

Diante do diagnóstico de um sistema tributário sobre o consumo complexo, fragmentado e gerador de inúmeras distorções - problemas sistêmicos que, conforme Hugo de Brito Machado Segundo, além do elevado custo e de ser, juridicamente, inseguro possui má-distribuição, pois "pesa muito mais sobre quem menos condições teria de suportá-lo por conta de uma pesadíssima tributação sobre consumo, e uma tributação sobre patrimônio, renda e heranças dotada de diminuta e achatada progressividade"¹³² - a reforma tributária consubstanciada na Emenda Constitucional nº 132/2023, e detalhada pela Lei Complementar nº 214/2025, perseguiu um conjunto de objetivos ambiciosos. Tais metas visam não apenas corrigir as falhas pregressas, mas também modernizar a estrutura fiscal brasileira, alinhando-a a práticas internacionais - como os modelos de IVA europeus - e buscando promover um ambiente de negócios mais hígido e propício ao crescimento econômico sustentável.

O objetivo primordial e mais amplamente divulgado é a simplificação radical do sistema tributário nacional. A intenção inicial era substituir os cinco tributos incidentes sobre o consumo – IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS – por um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) unificado. Contudo, conforme revelado na entrevista do Deputado Reginaldo Lopes (PT-MG), Relator da regulamentação da reforma tributária, ao programa Canal Livre da Bandeirantes, em

Nacional de Estudos Tributários: reforma tributária brasileira: valores e contravalores. Organização Priscila de Souza; coordenação Paulo de Barros Carvalho. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2024. p. 621.

¹³² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. 1. ed. Barueri: Atlas, 2024. p. 1.

11 de junho de 2023, foi necessária a opção pelo IVA-Dual, em razão da preocupação de Governadores e de Prefeitos com o desenho federativo¹³³.

A versão final aprovada resultou em um IVA dual, com a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)¹³⁴ de competência federal e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)¹³⁵, de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, complementados por um Imposto Seletivo (IS)¹³⁶ de natureza extrafiscal. A meta central de reduzir drasticamente a complexidade legislativa, o volume de obrigações acessórias, o contencioso tributário e o custo burocrático de apuração e recolhimento dos tributos foi mantida como pilar da reforma.

Nessa esteira, afigura-se evidente que a simplificação do sistema tributário, conjugada com a eliminação de distorções históricas - notadamente a perversa cumulatividade e os deletérios efeitos da denominada "guerra fiscal" -, configura pressuposto fundamental para o incremento da produtividade e, por conseguinte, do Produto Interno Bruto potencial do país.

Tal perspectiva encontra respaldo na premissa de que a remoção dos entraves tributários ao investimento e à produção, bem como dos obstáculos à livre circulação de bens e serviços, tende a gerar ambiente institucional mais propício ao desenvolvimento econômico. É possível sustentar, nessa linha de raciocínio, que a implementação de sistema mais neutro e transparente constitui fator determinante para o aprimoramento da eficiência econômica, fomentando, destarte, ambiente verdadeiramente competitivo. Corrobora tal entendimento o estudo desenvolvido pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), o qual projeta benefícios decorrentes da Reforma Tributária para expressivos 60% (sessenta por cento) dos estados federados e 82% (oitenta e dois por cento) dos municípios brasileiros¹³⁷.

Um ponto de particular sensibilidade, e central para a análise desenvolvida neste trabalho, é a manutenção da autonomia dos Estados e Municípios, preceito fundamental do pacto federativo. Apesar da unificação de tributos e da instituição de uma legislação nacional para o IBS, a reforma buscou, ao menos formalmente, garantir que os entes subnacionais preservassem a capacidade de gerir suas receitas. Isto se materializaria, principalmente, através

¹³³ REGINALDO Lopes comenta sobre a Reforma Tributária | Canal Livre. [S.l.]: Band Jornalismo, 2023. 1 vídeo (3 min 51 s). Publicado pelo canal Band Jornalismo em 12 jun. 2023. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=X4JiAn1joOI>. Acesso em: 18 maio 2025.

¹³⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 195, V. (Redação dada pela EC 132/2023).

¹³⁵ Ibid., Art. 156-A. (Incluído pela EC 132/2023).

¹³⁶ Ibid., Art. 152, VIII. (Incluído pela EC 132/2023).

¹³⁷ GOBETTI, Sérgio Wulff; MONTEIRO, Priscila Kaiser. Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas. Carta de Conjuntura, Brasília, n. 60, Nota de Conjuntura 18, 3º trimestre de 2023.

da prerrogativa de cada ente fixar sua própria alíquota para o IBS, que seria somada para compor a alíquota final incidente sobre as operações.

Por fim, existe a preocupação explícita em não prejudicar o financiamento de áreas essenciais que eram historicamente beneficiadas pelas destinações de receita dos tributos a serem substituídos, como a seguridade social e os fundos de desenvolvimento regional. A manutenção da CBS como uma contribuição social destinada à seguridade e a criação de fundos específicos, como o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional¹³⁸, buscaram endereçar essa questão, garantindo a continuidade do fluxo de recursos para essas finalidades.

3.2. A ESTRUTURA NORMATIVA DA REFORMA: A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023

A EC nº 132/2023 operou extensa revisão tanto no corpo permanente da Constituição Federal de 1988 quanto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Não passaram ilesos diversos dispositivos da Carta Constitucional, destacando-se, neste primeiro momento, o artigo 145, que passou a incorporar em seu §3º os princípios da simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente como vetores norteadores do Sistema Tributário Nacional¹³⁹.

Revela-se crucial, ademais, que a emenda introduziu o artigo 149-B¹⁴⁰, dispositivo que estabelece a imperativa harmonização das regras gerais do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) no que concerne a fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos e regras de não cumulatividade. Como bem destaca Hugo de Brito Machado Segundo, tal harmonização implica que, em eventual processo administrativo, os fiscais de ambos os tributos devem adotar interpretação idêntica, sob pena de violação do referido dispositivo¹⁴¹.

¹³⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 159-A. (Redação dada pela EC 132/2023).

¹³⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 145, §3º. (Redação dada pela EC 132/2023).

¹⁴⁰ BRASIL. Constituição (1988). Op. cit., Art. 149-B.

¹⁴¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. 1. ed. Barueri: Atlas, 2024. p. 30.

Adicionalmente, o novo artigo 149-C direciona integralmente ao ente federativo contratante a arrecadação do IBS e da CBS incidentes sobre operações contratadas pela administração pública direta, autarquias e fundações públicas¹⁴².

No que se refere à instituição de novos tributos, o artigo 153 da CF/88 foi acrescido do inciso VIII, criando o Imposto Seletivo (IS), de competência da União, com finalidade predominantemente extrafiscal e incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente¹⁴³. O detalhamento de suas características consta do §6º do mesmo artigo, que especifica, por exemplo, sua incidência monofásica – “incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço” (CF/88, art. 153, §6º, II) e que não incidirá sobre exportações nem sobre energia elétrica e telecomunicações (CF/88, art. 153, §6º, I)¹⁴⁴.

A mudança mais estrutural, contudo, reside na inserção do artigo 156-A¹⁴⁵, que instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios¹⁴⁶. Tal dispositivo constitucional detalha os pilares do IBS, como a incidência sobre uma base ampla de bens e serviços (CF/88, art. 156-A, §1º, I¹⁴⁷), a não incidência sobre exportações (assegurada a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações anteriores – CF/88, art. 156-A, §1º, II¹⁴⁸), a uniformidade da legislação nacional (CF/88, art. 156-A, §1º, III; LC nº 214/2025), a prerrogativa de cada ente federativo para fixar sua alíquota própria (CF/88, art. 156-A, §1º, VIII), a sistemática de cobrança no destino, a não cumulatividade plena (CF/88, art. 156-A, §1º, V) e a vedação geral à concessão de incentivos fiscais fora das hipóteses expressamente previstas na Constituição (CF/88, art. 156-A, §1º, IX)¹⁴⁹.

A governança do novo IBS foi delineada no artigo 156-B, que criou o Comitê Gestor do IBS (CG-IBS)¹⁵⁰. Este órgão, concebido como entidade pública sob regime especial, assume a responsabilidade pela administração unificada do imposto. Paralelamente, o artigo 195 da

¹⁴² Ibid., Art. 149-C. (Incluído pela EC 132/2023).

¹⁴³ Ibid., Art. 153, VIII e §6º. (Incluído pela EC 132/2023).

¹⁴⁴ BRASIL, 1988, art. 153, §6º, I.

¹⁴⁵ BRASIL. Constituição (1988). Op. cit., Art. 156-A.

¹⁴⁶ Ibid., Art. 156-A. (Incluído pela EC 132/2023).

¹⁴⁷ Ibid., Art. 156-A, §1º, I. (Incluído pela EC 132/2023).

¹⁴⁸ Ibid., art. 156-A, §1º, II. (Incluído pela EC 132/2023).

¹⁴⁹ Ibid., art. 156-A, §1º, IX. (Incluído pela EC 132/2023).

¹⁵⁰ Ibid., Art. 156-B. (Incluído pela EC 132/2023).

CF/88 foi modificado para incluir o inciso V, instituindo a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal e destinada ao financiamento da seguridade social¹⁵¹, cujas regras operacionais devem espelhar as do IBS.

A reforma também alcançou dispositivos relativos à repartição de receitas. O artigo 158, inciso IV, alínea "b", e seu §2º foram alterados para estabelecer novos critérios de distribuição aos municípios da cota-parte do IBS arrecadado pelos Estados¹⁵². Foi criado, pelo artigo 159-A, o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR)¹⁵³. O artigo 167, §4º, foi modificado para permitir a vinculação de receitas do IBS para o pagamento de débitos dos entes com a União¹⁵⁴.

O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) também sofreu profundas modificações. O artigo 92-B do ADCT prevê mecanismos para a manutenção do diferencial competitivo da Zona Franca de Manaus (ZFM) e das Áreas de Livre Comércio¹⁵⁵. Os artigos 124 a 129 do ADCT estabelecem o cronograma para a introdução gradual da CBS e do IBS e a extinção dos tributos substituídos entre 2026 e 2033¹⁵⁶. O artigo 126, inciso III, alínea "a", do ADCT, trata da redução a zero das alíquotas do IPI, com exceção para produtos com industrialização incentivada na ZFM¹⁵⁷. O artigo 130 do ADCT atribui ao Senado Federal a fixação das alíquotas de referência para o IBS e a CBS¹⁵⁸. Os artigos 131 e 132 do ADCT detalham o sistema de transição para a distribuição da receita do IBS¹⁵⁹. Por fim, o artigo 136 do ADCT permite que Estados com fundos específicos instituam contribuições análogas, desvinculadas do IBS, com vigência até 2043¹⁶⁰. Essa reconfiguração constitucional estabelece as fundações para um novo paradigma na tributação do consumo, cujos desdobramentos e regulamentações infraconstitucionais da Lei Complementar nº 214/2025, serão explorados nas seções seguintes.

¹⁵¹ Ibid., Art. 195, V e §16. (Redação dada e incluído pela EC 132/2023).

¹⁵² Ibid., Art. 158, IV, "b" e §2º. (Redação dada e incluído pela EC 132/2023).

¹⁵³ Ibid., Art. 159-A. (Incluído pela EC 132/2023).

¹⁵⁴ Ibid., Art. 167, §4º. (Redação dada pela EC 132/2023).

¹⁵⁵ Ibid., Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, Art. 92-B. (Incluído pela EC 132/2023).

¹⁵⁶ Ibid., ADCT, Arts. 124 a 129. (Redação dada ou incluídos pela EC 132/2023).

¹⁵⁷ Ibid., ADCT, Art. 126, III, "a". (Redação dada pela EC 132/2023).

¹⁵⁸ Ibid., ADCT, Art. 130. (Incluído pela EC 132/2023).

¹⁵⁹ Ibid., ADCT, Arts. 131 e 132. (Incluídos pela EC 132/2023).

¹⁶⁰ Ibid., ADCT, Art. 136. (Incluído pela EC 132/2023).

3.3. OS NOVOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO

A espinha dorsal da reforma tributária implementada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 é a criação de um sistema de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) de base ampla, materializado em uma configuração dual, e complementado por um imposto de finalidade predominantemente extrafiscal. Esse novo arranjo é composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Adicionalmente, foi instituído o Imposto Seletivo (IS), também de competência da União, com o fito de onerar bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. A Lei Complementar nº 214/2025 é o diploma legal encarregado de detalhar as normas gerais desses novos tributos¹⁶¹.

3.3.1. A Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)

A Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) foi instituída no âmbito federal, tendo sua competência atribuída à União pelo artigo 195, inciso V, da Constituição Federal¹⁶². Sua principal finalidade é substituir as contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS, que historicamente foram fontes primordiais para o financiamento da seguridade social. Esta vinculação de receita à seguridade é preservada. Seguindo o mesmo modelo do IBS, a CBS incidirá sobre operações onerosas envolvendo bens e serviços, bem como sobre importações¹⁶³.

Uma das inovações centrais da reforma é a determinação estabelecida no artigo 149-B da Constituição Federal, que prevê a harmonização obrigatória das regras gerais entre a CBS e o IBS em diversos aspectos fundamentais, incluindo fatos geradores, bases de cálculo e o

¹⁶¹ BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Art. 1º. op. cit.

¹⁶² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 195, V. op. cit.

¹⁶³ BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Arts. 4º e 5º. op. cit.

princípio da não cumulatividade. Tal unificação normativa representa um pilar essencial para a simplificação do sistema tributário.

A criação da CBS como um tributo federal que reflete as regras do IBS subnacional configura uma solução para simplificar o sistema, preservando a distinção de naturezas jurídicas e a autonomia da União na gestão das receitas da seguridade. A regulamentação da CBS compete ao Poder Executivo da União¹⁶⁴.

3.3.2. O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)

O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) emerge como a principal inovação no âmbito da tributação subnacional, instituído pelo artigo 156-A da Constituição Federal¹⁶⁵. Sua competência é compartilhada entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, substituindo o ICMS e o ISS ao longo do período de transição¹⁶⁶.

As características fundamentais do IBS, delineadas na Constituição e na Lei Complementar nº 214/25, buscam alinhar a tributação do consumo no Brasil a modelos de IVA modernos. Informado pelo princípio da neutralidade¹⁶⁷, terá incidência ampla sobre bens e serviços¹⁶⁸, incluindo importações, com desoneração das exportações¹⁶⁹. A legislação única e uniforme em todo o território nacional é um pilar da reforma¹⁷⁰, embora cada ente fixe sua alíquota própria¹⁷¹, que somadas comporão a alíquota de destino¹⁷², devendo ser a mesma para

¹⁶⁴ Ibid., Art. 317, II e §1º.

¹⁶⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 156-A. op. cit.

¹⁶⁶ Ibid., Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, Arts. 128 e 129.

¹⁶⁷ Ibid., Art. 156-A, §1º; BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Art. 2º. op. cit.

¹⁶⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 156-A, §1º, I; BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Art. 4º. op. cit.

¹⁶⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 156-A, §1º, II e III; BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Art. 8º. op. cit.

¹⁷⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 156-A, §1º, IV. op. cit.

¹⁷¹ Ibid., Art. 156-A, §1º, V; BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Art. 14. op. cit.

¹⁷² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 156-A, §1º, VII; BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Art. 15. op. cit.

todas as operações, com ressalvas¹⁷³. O Senado Federal fixará alíquotas de referência que deverá ser utilizada, na hipótese dos entes não editarem lei ordinária para fixá-las¹⁷⁴.

O IBS será informado pela não cumulatividade plena¹⁷⁵, **detalhada nos artigos 47 a 56 da LC nº 214/25**¹⁷⁶, com exceções para uso ou consumo pessoal¹⁷⁷. Não integrará sua própria base de cálculo, nem a do IS ou da CBS¹⁷⁸. Via de regra, não será objeto de incentivos fiscais fora das hipóteses constitucionais¹⁷⁹. O princípio do destino é um dos pontos centrais¹⁸⁰, **operacionalizado pelos artigos 11 e 15 da LC nº 214/25. A administração será centralizada no Comitê Gestor do IBS**¹⁸¹, que editará regulamento único¹⁸².

3.3.3. O Imposto Seletivo (IS)

Para além do IVA dual, a reforma introduziu o Imposto Seletivo (IS), de competência exclusiva da União¹⁸³, **detalhado no Livro II da Lei Complementar nº 214/2025**¹⁸⁴. Sua finalidade é eminentemente extrafiscal, onerando o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, conforme definido em lei complementar¹⁸⁵. Conforme explica Hugo de Brito Machado Segundo, “com a reforma tributária levada a efeito pela EC 132/2023 e a extinção já programada para o IPI (...) fez-se necessária a criação não

¹⁷³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 156-A, §1º, VI; BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Art. 16. op. cit.

¹⁷⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 156-A, §1º, XII; BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Art. 18. op. cit.

¹⁷⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 156-A, §1º, VIII. op. cit.

¹⁷⁶ BRASIL. Lei Complementar nº 214/2025, art. 47 a 56.

¹⁷⁷ BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Art. 57. op. cit.

¹⁷⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 156-A, §1º, IX. op. cit.

¹⁷⁹ Ibid., Art. 156-A, §1º, X.

¹⁸⁰ Ibid., Art. 156-A, §1º, VII.

¹⁸¹ Ibid., Art. 156-B.

¹⁸² BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Art. 317, I. op. cit.

¹⁸³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 153, VIII. op. cit.

¹⁸⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Art. 409 e ss. op. cit.

¹⁸⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 153, VIII. op. cit; BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Art. 409, §1º. op. cit.

apenas do IVA-Dual, que preencherá o espaço ‘fiscal’ do IPI, mas de um imposto que abarque a função extrafiscal proibitiva, ou o *excise tax*”.¹⁸⁶

3.4. O PROCESSO DE TRANSIÇÃO PARA O NOVO SISTEMA

A transição para o novo modelo de tributação sobre o consumo não será implementada de forma abrupta. A Emenda Constitucional nº 132/2023 estabeleceu, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT, arts. 124 a 133), um longo e detalhado processo de transição. A Lei Complementar nº 214/2025, em seu Título VIII (arts. 342 e ss.)¹⁸⁷, também detalha aspectos cruciais dessa fase de adaptação. Essa abordagem gradual visa mitigar os impactos econômicos e administrativos tanto para os contribuintes quanto para os entes federativos. Como Machado Segundo observa ao comentar as alíquotas de transição do IBS, “a ideia é fazer com que a transição seja feita aos poucos, dando a contribuintes, administrações tributárias e demais envolvidos tempo e oportunidade para adaptação, e para correções de rumo.”¹⁸⁸ O ponto negativo, contudo, é o aumento momentâneo da complexidade do sistema tributário, haja vista que o contribuinte terá que lidar com as ordem nova e antiga.

3.4.1. A Extinção dos Tributos Substituídos: PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS

O cerne do processo de transição envolve a extinção escalonada dos cinco tributos que anteriormente incidiam sobre o consumo. As contribuições federais para o PIS/Pasep e a COFINS serão extintas a partir de 1º de janeiro de 2027 (ADCT, art. 126)¹⁸⁹. O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) terá suas alíquotas reduzidas a zero também a partir de 2027 (ADCT, art. 126, III, "a")¹⁹⁰, com a importante exceção dos produtos que possuam industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus (ZFM), para os quais o IPI será mantido como forma de preservar o diferencial competitivo da região. Conforme observa Machado

¹⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS, IS. 1. ed. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025. p. 360.

¹⁸⁷

¹⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS, IS. 1. ed. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025. p. 313.

¹⁸⁹ BRASIL. Constituição Federal de 1988, ADCT, art. 126.

¹⁹⁰ BRASIL. Constituição Federal de 1988, ADCT, art. 126, III, "a".

Segundo em relação ao art. 454 da LC 214/2025¹⁹¹, essa disposição adota uma lógica distinta da que será aplicável à generalidade dos empreendimentos incentivados situados na Zona Franca, pois estes continuarão submetidos normalmente às alíquotas do IPI, porém com isenção, de modo a gerarem créditos deste imposto aos seus adquirentes situados em outras partes do País.¹⁹²

Os tributos de competência subnacional, quais sejam, o ICMS e o ISS, terão uma substituição mais gradual. Suas alíquotas serão progressivamente reduzidas entre os anos de 2029 e 2032 (ADCT, art. 128)¹⁹³, culminando com sua extinção total a partir de 1º de janeiro de 2033 (ADCT, art. 129)¹⁹⁴.

3.4.2. A Implementação Gradual do IBS e da CBS: Alíquotas e Prazos

Paralelamente à extinção dos tributos antigos, o IBS e a CBS serão implementados de forma progressiva. No ano de 2026, “o IBS será cobrado mediante aplicação da alíquota estadual de 0,1% (um décimo por cento)” (LC nº 214/2025, art. 343)¹⁹⁵ e “a CBS será cobrada mediante aplicação da alíquota de 0,9% (nove décimos por cento)” (LC nº 214/2025, art. 346)¹⁹⁶. Para os anos de 2027 e 2028, “o IBS será cobrado à alíquota estadual de 0,05% (cinco centésimos por cento) e à alíquota municipal de 0,05% (cinco centésimos por cento)” (LC nº 214/2025, art. 344)¹⁹⁷, enquanto “a alíquota da CBS será aquela fixada nos termos do inciso I do caput e dos §§ 2º e 3º, todos do art. 14, reduzida em 0,1 (um décimo) ponto percentual” (LC nº 214/2025, art. 347)¹⁹⁸.

A partir de 2029, inicia-se a transição mais efetiva das alíquotas do IBS, acompanhando a redução gradual do ICMS e do ISS (ADCT, art. 128). O Senado Federal, conforme determinação constitucional (ADCT, art. 130), fixará as alíquotas de referência para o IBS e a CBS, com base em cálculos a serem realizados pelo Tribunal de Contas da União (TCU),

¹⁹¹ BRASIL. Lei Complementar nº 214/2025, art. 454.

¹⁹² MACHADO, Hugo de Brito. Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS, IS. 1. ed. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025. p. 392

¹⁹³ BRASIL. Constituição Federal de 1988, ADCT, art. 128.

¹⁹⁴ BRASIL. Constituição Federal de 1988, ADCT, art. 129.

¹⁹⁵ BRASIL. Lei Complementar nº 214/2025, art. 343.

¹⁹⁶ BRASIL. Lei Complementar nº 214/2025, art. 346.

¹⁹⁷ BRASIL. Lei Complementar nº 214/2025, art. 344.

¹⁹⁸ BRASIL. Lei Complementar nº 214/2025, art. 347.

visando, primordialmente, a manutenção da carga tributária global sobre o consumo. A Lei Complementar nº 214/2025 dedica os artigos 342 a 369¹⁹⁹ ao detalhamento dos intrincados cálculos necessários à definição das alíquotas de referência..

Nessa esteira, são particularmente relevantes os artigos 367, 368 e 369 da referida Lei Complementar²⁰⁰, os quais instituem engenhosos mecanismos de "travas" destinados a assegurar que não ocorra majoração da carga tributária global. Para tanto, o artigo 367 estabelece definições que se mostram cruciais ao funcionamento do sistema: de um lado, o "Teto de Referência da União" e o "Teto de Referência Total" - ambos calcados na média da arrecadação dos tributos extintos como proporção do PIB no período 2012-2021 -, de outro, a "Receita-Base da União" e a "Receita-Base Total", que levam em consideração a arrecadação da CBS, do Imposto Seletivo e do IBS.

O artigo 368, por sua vez, contempla mecanismo de ajuste temporal que merece destaque. Determina-se, ali, redução na alíquota de referência da CBS para o quadriênio 2030-2033, hipótese em que a média da Receita-Base da União nos anos de 2027 e 2028 venha a exceder o Teto de Referência da União. O objetivo, como se percebe, é equalizar essa receita ao teto previamente definido, evidenciando a preocupação do legislador com a manutenção do equilíbrio fiscal.

Disposição análoga, embora com escopo mais amplo, encontra-se no artigo 369. Este preceito estabelece a possibilidade de redução das alíquotas de referência tanto da CBS quanto do IBS para o ano de 2035, caso se verifique que a média da Receita-Base Total entre 2029 e 2033 supera o Teto de Referência Total. A redução, segundo prevê o dispositivo, deve ser distribuída proporcionalmente entre os tributos mencionados, revelando-se, assim, mecanismo de correção que abrange todo o sistema tributário reformado.

Esses mecanismos, denominados de "travas" por Hugo de Brito Machado Segundo²⁰¹, são uma tentativa de assegurar que a reforma não resulte em aumento da carga tributária consolidada, uma preocupação recorrente nos debates sobre a reforma. Muito embora parte da doutrina acredite que o aumento da carga é inevitável, a exemplo de Ive Gandra Martins, que

¹⁹⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 214/2025, art. 342 a 369.

²⁰⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 214/2025, art. 367, 368 e 369.

²⁰¹ MACHADO, Hugo de Brito. Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS, IS. 1. ed. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025. p. 329

considera certo o aumento da carga tributária, com o privilégio de alguns setores para suportarem tal incremento.”²⁰²

3.4.3. A Transição na Distribuição da Receita do IBS

A fundamental mudança da sistemática de tributação da origem para o destino, especialmente no que concerne ao IBS, exigiu o estabelecimento de um extenso período de transição para a distribuição de sua receita entre os entes federativos. Este período se estenderá de 2029 a 2077, conforme o disposto no artigo 131 do ADCT. Inicialmente, uma parcela significativa da arrecadação do IBS será retida e distribuída aos Estados, Distrito Federal e Municípios de forma proporcional à receita média que cada um auferia com o ICMS e o ISS no sistema anterior. Serão retidos do produto da arrecadação do imposto de cada Estado, do Distrito Federal e de cada Município apurada com base nas alíquotas de referência de 2029 a 2032, 80% (oitenta por cento); em 2033, 90% (noventa por cento); de 2034 a 2077, percentual correspondente ao aplicado em 2033, reduzido à razão de 1/45 (um quarenta e cinco avos) por ano. Adicionalmente, o artigo 132 do ADCT institui uma retenção adicional de 5% da receita do IBS para compor um mecanismo de equalização.

3.5. A GOVERNANÇA E ADMINISTRAÇÃO DO NOVO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A complexidade da reforma tributária e a criação de um imposto de competência compartilhada como o IBS demandaram a instituição de novas estruturas de governança e administração. O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS) foi criado pelo artigo 156-B da Constituição Federal. Este órgão, concebido como uma “entidade pública sob regime especial, com sede e foro no Distrito Federal, dotado de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira”²⁰³, exercerá de forma integrada as competências administrativas relativas ao IBS.

²⁰² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema Tributário Nacional: Continuidade em Tempos de Reforma. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS (21: 2024: São Paulo). XXI Congresso Nacional de Estudos Tributários: reforma tributária brasileira: valores e contravalores. Organização Priscila de Souza; coordenação Paulo de Barros Carvalho. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2024. p. 585.

²⁰³ BRASIL. Lei Complementar nº 214/2025, art. 348, *caput*.

José Eduardo de Paula Saran analisa a natureza jurídica do CG-IBS, destacando que o desenho constitucional do Comitê Gestor do IBS é inédito no Direito Administrativo pátrio, não se assemelhando a nenhuma das categorias conhecidas e tradicionais de órgãos e entidades públicas²⁰⁴. Suas atribuições incluem editar o regulamento único do IBS, arrecadar o imposto, processar as compensações de créditos, distribuir o produto da arrecadação e decidir o contencioso administrativo (CF/88, art. 156-B, I, II e III)²⁰⁵. O artigo 302 da Lei Complementar nº 214/2025²⁰⁶ (e o art. 480 da mesma LC) detalha sua estrutura, cujo Conselho Superior, sua instância máxima de deliberação, terá representação paritária entre Estados/Distrito Federal e Municípios/Distrito Federal (CF/88, art. 156-B, §2º²⁰⁷, I; LC nº 214/2025, art. 481²⁰⁸), com regras de deliberação que exigem quóruns qualificados (CF/88, art. 156-B, §4º)²⁰⁹.

Para promover o alinhamento interpretativo, a Lei Complementar nº 214/2025, em seus artigos 319 a 323²¹⁰, instituiu o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias (Chat) e o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias (Fohjup). Estes órgãos colegiados, com participação da União e dos entes subnacionais, buscarão uniformizar a aplicação da legislação do IBS e da CBS. Conforme destaca Machado Segundo ao comentar o art. 320 da LC 214/2025, os órgãos colegiados de harmonização da legislação de IBS e CBS deterão imenso poder, uma vez que decidirão como deverá ser entendida, no âmbito da Administração Tributária do IBS e da CBS, a legislação correspondente, de modo vinculante para toda a administração e procuradorias.²¹¹

²⁰⁴ SARAN, José Eduardo de Paula. Continuidade em Tempos de Reforma. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 21., 2024, São Paulo. XXI Congresso Nacional de Estudos Tributários: reforma tributária brasileira: valores e contravalores. Organização Priscila de Souza; coordenação Paulo de Barros Carvalho. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2024. p. 625.

²⁰⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 156-B, I, II e III.

²⁰⁶ BRASIL. Lei Complementar nº 214/2025, art. 320.

²⁰⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 156-B, §2º, I.

²⁰⁸ BRASIL. Lei Complementar nº 214/2025, art. 381.

²⁰⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 156-B, §4º.

²¹⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 214/2025, art. 319 a 323.

²¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS, IS. 1. ed. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025. p. 290

3.6. A REGULAMENTAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL: ASPECTOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 214/2025

A Emenda Constitucional nº 132/2023 estabeleceu as diretrizes gerais, delegando à legislação complementar o detalhamento de inúmeros aspectos. A Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025²¹² cumpre este papel crucial.

3.6.1. Normas Gerais do IBS e da CBS

A LC nº 214/2025 institui formalmente o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS) (art. 1º)²¹³. Esta lei complementar detalha os elementos nucleares do IBS e da CBS, buscando a harmonização determinada pela Constituição. Os fatos geradores do IBS e da CBS são delineados nos artigos 4º e 5º²¹⁴. Conforme o artigo 4º, considera-se ocorrido o fato gerador nas operações onerosas com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, bem como na importação desses bens e serviços. O artigo 5º complementa ao equiparar certas operações a título gratuito e outras situações específicas, como o consumo próprio, a operações onerosas para fins de incidência dos novos tributos. As hipóteses de não incidência estão previstas no artigo 6º²¹⁵, abrangendo, por exemplo, as exportações de bens e serviços e, com ressalvas, as operações entre estabelecimentos do mesmo titular.

A base de cálculo do IBS e da CBS, via de regra, é o valor da operação, conforme estabelecido no artigo 12 da Lei Complementar 214/2025²¹⁶, incluindo-se neste valor os acréscimos e seguros, e excluindo-se os próprios montantes do IBS e da CBS, além dos descontos concedidos incondicionalmente. A sistemática da não cumulatividade e as regras para creditamento são extensamente tratadas nos artigos 47 a 57²¹⁷, que definem as hipóteses em que o crédito do imposto pago anteriormente pode ser apropriado e utilizado pelo contribuinte, com o objetivo de assegurar que a tributação incida apenas sobre o valor agregado em cada etapa,

²¹² BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. op. cit

²¹³ BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Op. cit., Art. 1º.

²¹⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Op. cit., Arts. 4º e 5º.

²¹⁵ BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Op. cit., Art. 6º.

²¹⁶ BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Op. cit., Art. 12.

²¹⁷ BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Op. cit., Arts. 46 a 57.

vedando-se, por exemplo, o crédito relativo a bens e serviços destinados a uso ou consumo pessoal. A sujeição passiva, definindo contribuintes e responsáveis, é matéria dos artigos 21 a 26²¹⁸, enquanto o artigo 9º²¹⁹ trata da aplicação das imunidades constitucionais aos novos tributos.

3.6.2. Operacionalização do Princípio do Destino

A aplicação efetiva do princípio do destino é crucial para o IBS. A Lei Complementar nº 214/2025, em seus artigos 11 e 15²²⁰, define os critérios para determinar o "local da operação" para diversas situações, visando prover segurança jurídica e evitar conflitos de competência. Apesar da mudança, como bem observado por José Nogueira Barros, “a disputa federativa, antes marcada pela guerra fiscal, pode ganhar novas formas à medida que Estados e municípios busquem garantir sua participação na arrecadação do IBS e CBS.”²²¹

A complexidade na definição do "local da operação", especialmente para serviços e bens intangíveis, é um desafio reconhecido. A LC nº 214/2025 tenta endereçar essa questão ao detalhar, por exemplo, no art. 11, §1º, III²²² que para serviços, “considera-se ocorrida a operação no local do estabelecimento ou, na falta de estabelecimento, do domicílio do adquirente do bem ou serviço”, mas estabelecendo exceções como para “serviços de transporte de passageiros” (local do início da prestação) ou “serviços diretamente relacionados a bens imóveis” (local do imóvel). Essas especificações são fundamentais para a operacionalização do princípio do destino, mas sua aplicação prática em um ambiente digital e globalizado certamente gerará discussões e demandará constante atualização interpretativa por parte do CG-IBS e, eventualmente, do Judiciário.

²¹⁸ BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Op. cit., Arts. 21 a 26.

²¹⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Op. cit., Arts. 46 a 57.

²²⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Op. cit., Arts. 11 e 15

²²¹ BARROS, José Reis Nogueira de. Local do fato gerador no IBS e CBS: Nova disputa federativa? Migalhas, 14 mar. 2025. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/426183/local-do-fato-gerador-no-ibs-e-cbs-nova-disputa-federativa>. Acesso em: 20/05/2025

²²² BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Op. cit., Art. 11º, §1º, III.

4. A REFORMA TRIBUTÁRIA E SUAS IMPLICAÇÕES NA DISTRIBUIÇÃO DE PODER TERRITORIAL DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA

Assentadas as premissas conceituais acerca do núcleo essencial da federação brasileira e delineadas as principais transformações veiculadas pela reforma tributária nos capítulos precedentes, adentra-se na fase conclusiva desta investigação. Este derradeiro capítulo destina-se, fundamentalmente, a responder - mediante emprego do método dedutivo - se as alterações tributárias em análise comprometem ou, ao revés, preservam a integridade do pacto federativo pátrio.

A análise silogística ora proposta estrutura-se a partir do conceito de núcleo essencial da federação brasileira, anteriormente estabelecido, enquanto premissa maior do raciocínio. É possível sustentar que o confronto dessa premissa com as modificações propostas pela reforma tributária permite identificar a relação de adequação - seja ela de compatibilidade ou incompatibilidade - entre ambos os elementos. Nesta esteira, é evidente que tal verificação transcende o automatismo procedimental, exigindo exercício crítico-interpretativo capaz de valorar se as mudanças tributárias propostas harmonizam com os princípios e garantias que integram a essência do arranjo federativo.

Por conseguinte, mostra-se necessário, neste capítulo, não apenas apresentar a resposta ao problema central do trabalho, mas também explicitar o raciocínio que fundamenta a conclusão alcançada. Tal abordagem mostra-se indispensável para conferir transparência metodológica ao processo investigativo e permitir a verificação da correção lógica das inferências realizadas.

Antes de prosseguir na análise, convém relembrar - sem incorrer em desnecessária repetição - que a intangibilidade da forma federativa de Estado, consagrada no art. 60, §4º, I, da Constituição Federal, não implica cristalização de todo e qualquer arranjo federativo pretérito. Trata-se, mais precisamente, da proteção de seu "núcleo essencial", conforme demonstrado no capítulo inaugural. Restou ali estabelecido que dois princípios fundamentais constituem esse núcleo irredutível: a autonomia dos entes federados e sua participação na formação da vontade nacional. Por conseguinte, qualquer alteração constitucional que tenda a abolir um desses pilares configura, necessariamente, ofensa à cláusula pétrea.

Retomando a perspectiva quantitativa anteriormente desenvolvida, verifica-se que a supressão ou o esvaziamento substancial de qualquer desses princípios nucleares configura transformação qualitativa - e não meramente quantitativa - do modelo federal em direção ao unitário. É precisamente essa mudança de natureza que é vedada pelo ordenamento constitucional, na medida em que importa na própria negação da federação enquanto forma de Estado.

Noutra perspectiva, alterações constitucionais que, embora modificando o arranjo federativo, preservem esses princípios essenciais - ainda que eventualmente reduzindo, em termos quantitativos, o grau de autonomia ou participação dos entes federados - não necessariamente incorrem em violação da cláusula pétrea. Tal entendimento baseia-se na distinção, já assentada na doutrina constitucional, entre mudanças quantitativas (que permanecem dentro do espectro federativo) e mudanças qualitativas (que importam na desnaturação do sistema).

Estabelecidas essas coordenadas teóricas, o raciocínio dedutivo será estruturado de modo a verificar se as particularidades das mudanças normativas veiculadas pela Reforma Tributária guardam relação de conformidade ou desconformidade com os elementos que integram tanto a autonomia quanto a participação federativa. Somente ao término dessa verificação analítica será possível determinar se as modificações quantitativas observadas acarretaram, efetivamente, mudança qualitativa do modelo estatal - questão central para a resposta ao problema investigativo proposto.

4.1. O IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA CAPACIDADE DE AUTOFINANCIAMENTO DOS ENTES SUBNACIONAIS

A capacidade de autofinanciamento, como delineado já delineado neste trabalho, constitui a pedra angular sobre a qual se erguem as demais dimensões da autonomia federativa. Sem a disponibilidade de recursos financeiros próprios, geridos com independência, as capacidades de auto-organização, autogoverno e autoadministração tornam-se figuras retóricas, desprovidas de substrato material. A Reforma Tributária implementada pela EC nº 132/2023, todavia, promove uma alteração radical nesse pilar, incidindo de forma contundente sobre a capacidade dos Estados, Distrito Federal e Municípios de gerarem e administrarem suas principais fontes de receita de forma autônoma.

4.1.1. A Centralização Normativa e a Ilusão da Competência Compartilhada

A análise da reforma tributária deve iniciar-se pela identificação de sua alteração mais fundamental: a usurpação completa da competência tributária originária dos entes subnacionais.

Conforme observa Hugo de Brito Machado Segundo, o exercício da competência tributária se materializa, em sua essência, pela edição de lei. No caso do IBS, a lei que o instituirá e definirá sua estrutura será uma lei complementar federal, editada pelo Congresso Nacional. Isto significa que a União deterá a competência para dispor sobre a estrutura do principal tributo subnacional, o que antes os entes faziam por leis próprias, configurando, na prática, uma competência primordialmente federal, a despeito do esforço retórico do constituinte derivado em sugerir o contrário.²²³ A dualidade do IBS/CBS, neste prisma, é meramente formal, operando não na competência legislativa para criar ou modificar o tributo, mas predominantemente na destinação dos recursos e em frações da capacidade de administrar o tributo.

Como corolário dessa arquitetura, aos entes federados subnacionais resta, primordialmente, a competência para fixar suas respectivas alíquotas de IBS. Tal prerrogativa, contudo, mostra-se acessória e severamente limitada. Primeiramente, porque na omissão do ente em fixá-la, aplicar-se-á uma alíquota de referência determinada pelo Senado Federal²²⁴. Em segundo lugar, porque essa alíquota deve ser única para um vasto espectro de operações com bens materiais, imateriais, direitos e serviços, eliminando o espaço para a seletividade em função de interesses e peculiaridades locais – uma ferramenta tradicional da política tributária subnacional. Este engessamento impede, por exemplo, que um estado priorize determinado setor econômico por meio de uma tributação diferenciada, adaptada à sua estratégia de desenvolvimento. Como se não bastasse, mesmo essa já mitigada atribuição de fixar alíquotas é restringida por normas veiculadas pela Lei Complementar nº 214/2025 e pelo próprio texto constitucional reformado.

²²³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. 1. ed. 5. reimp. Barueri: Atlas, 2024. p. 79.

²²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS, IS. 1. ed. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025. p. 332

4.1.2. Mecanismos de Compressão da Competência Tributária Subnacional

No tocante aos instrumentos de intervenção sobre a autonomia tributária dos entes subnacionais, destacam-se, *prima facie*, os artigos 368 e 369 da LC 214/2025, os quais instituem a possibilidade de reduções compulsórias nas alíquotas de referência da CBS e do IBS em 2030 e 2035, respectivamente. Tais reduções serão desencadeadas na hipótese em que a arrecadação destes novos tributos supere os patamares históricos cristalizados sob a denominação de "Teto de Referência". Este mecanismo implica em adicional restrição à autonomia federativa, porquanto a escolha das alíquotas deverá obedecer um limite alheio às necessidades fiscais específicas dos entes.

Para a apreensão sistemática deste arranjo normativo, convém inicialmente observar que o artigo 367 desempenha, por assim dizer, função eminentemente conceitual. Cuida-se de dispositivo que estabelece o aparato terminológico indispensável à operacionalização dos preceitos subsequentes - notadamente através da definição precisa de "Teto de Referência da União", "Teto de Referência Total" e das distintas modalidades de "Receita-Base".

Assentado esse marco conceitual, torna-se patente que o artigo 368 institui mecanismo de atuação temporal específica e geograficamente circunscrita. Verifica-se que tal dispositivo prescreve a redução da alíquota de referência da CBS no ano de 2030, condicionando, porém, essa medida a circunstância bastante particular: que a média da Receita-Base da União no biênio 2027-2028 venha a exceder o respectivo Teto de Referência. Trata-se, destarte, de regra voltada exclusivamente ao ente federal.

Noutra perspectiva - e aqui reside, talvez, o aspecto mais significativo do sistema -, o artigo 369 apresenta-se como mecanismo de alcance consideravelmente mais abrangente. É possível sustentar que referido dispositivo traduz a preocupação do legislador com o equilíbrio federativo, porquanto incide sobre todos os entes da federação. Nessa esteira, estabelece que, na hipótese de a média da Receita-Base Total entre 2029-2033 ultrapassar o Teto de Referência Total, as alíquotas de referência tanto da CBS quanto do IBS sofrerão reduções compulsórias em 2035.

Além desta "trava" que impede o aumento da alíquota, o artigo 371, também da Lei Complementar 214, prevê uma outra que força o ente a respeitar um limite mínimo capaz de assegurar as disposições prevista no § 1º do art. 131 e o art. 132, ambos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal.

Da exegese desse dispositivo, extrai-se que o legislador estabeleceu piso imperativo para as alíquotas, vinculando-as inexoravelmente às necessidades de retenção previstas nos mecanismos de transição da reforma. Em complemento a esta norma principal, seu parágrafo primeiro especifica que estas alíquotas não poderão, em hipótese alguma, ser inferiores ao valor resultante da aplicação dos percentuais consignados no Anexo XVI sobre a alíquota de referência da respectiva esfera federativa. Mais contundente ainda revela-se o parágrafo segundo, ao determinar que, na eventualidade de o ente fixar alíquota inferior ao piso estabelecido, prevalecerá automaticamente o limite mínimo calculado nos termos do parágrafo primeiro, em flagrante substituição da vontade política do ente federativo pela imposição central.

Nesse sentido, observa-se que o legislador, ao prever duas “travas” que constituem um espaço discricionário que os entes devem respeitar ao fixar suas alíquotas, realizou mais um movimento de centralização. Registra-se que não se ignora o fato deste tipo de arquitetura normativa já existir no ordenamento brasileiro. Como este exemplo disso, estão previstos na Lei Complementar 116, que dispõe sobre o ISS, o limite máximo da alíquota em 5% (artigo 8º) e o mínimo de 2% (artigo 8º-A)²²⁵. Ambas constituem uma centralização quantitativa para a União, no entanto, estão inclusas em contextos diferentes. No caso da presente reforma, as “travas” não constituem somente uma limitação da competência²²⁶, mas uma limitação de uma competência que “respira por aparelhos”.

Para Hugo de Brito Machado Segundo, trata-se, em última análise, de construção normativa que originalmente aspirava a configurar tributo puramente federal, mas que, no curso do processo legislativo, recebeu este invólucro de participação dos entes subnacionais na fixação parcial da alíquota e no enforcement, objetivando elidir potenciais questionamentos quanto à sua inconstitucionalidade por violação ao pacto federativo²²⁷. Esta observação, vale mencionar, coaduna perfeitamente com a realidade, corrobora com a alegação do Deputado Reginaldo Lopes (PT-MG), apontada no capítulo anterior.

²²⁵ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 1º ago. 2003. art. 8º e 8º-A.

²²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS, IS. 1. ed. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025. p. 332

²²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS, IS. 1. ed. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025. p. 329

Ademais, não pode passar despercebida outra relação centralizadora, desta vez, prescrita na nova redação do artigo 167, §4º da CF, que estabelece a possibilidade de vinculação de receitas do IBS para o pagamento de débitos com a União. Esta nova arquitetura normativa restringe a margem discricionária de atuação do gestor público do Poder Executivo do ente devedor, que passa a ter sua receita tributária “retida na fonte” pelo poder central. Verifica-se, diante desta possibilidade, a criação de uma poderosa ferramenta de negociação para a União, que poderá utilizá-la em face dos entes subnacionais. Somente a título de contextualização, em 2024, o Ministério da Fazenda relatou que todos os estados da Federação possuem dívidas com a União²²⁸. O que revela o potencial de entes que a União pode ter vantagem de negociação.

4.1.3. Impactos da Mudança para o Princípio do Destino e a "Guerra Fiscal"

A "Guerra Fiscal", caracterizada pela disputa entre os entes federativos na concessão de benefícios fiscais com o objetivo de atrair investimentos, notadamente do setor industrial, foi um dos alvos centrais da Reforma Tributária, que buscou neutralizá-la por meio da transição para a tributação no destino. Este novo paradigma, não custa lembrar, transfere a arrecadação da origem (local da produção) para o destino (local do consumo), visando, entre outros, reduzir as desigualdades regionais e promover uma distribuição mais equitativa das receitas tributárias.

De fato, como observa Hugo de Brito Machado Segundo, essa competição fiscal não se revela salutar, resultando em perda de eficiência, pois os incentivos frequentemente transcendem a medida estritamente necessária para atrair o investidor, visando antes superar ou cobrir as vantagens oferecidas por outros entes.²²⁹ Configurava-se, assim, uma espécie de "federalismo predatório", que levou estados e o Distrito Federal a um ciclo de endividamento, desequilíbrio econômico e pressões inflacionárias, comprometendo a capacidade do governo central de executar políticas econômicas eficazes²³⁰.

²²⁸ SP, RJ, MG e RS respondem por 89% da dívida de estados com a União. Metrôpoles, Brasília, 15 mar. 2024. Disponível em: <https://www.metrôpoles.com/brasil/sp-rj-mg-e-rs-respondem-por-89-da-divida-de-estados-com-a-uniao>. Acesso em: 25 maio 2025.

²²⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. 1. ed. 5. reimp. Barueri: Atlas, 2024. p. 121.

²³⁰ SARAN, José Eduardo de Paula. Continuidade em Tempos de Reforma. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 21., 2024, São Paulo. XXI Congresso Nacional de Estudos Tributários: reforma tributária brasileira: valores e contravalores. Organização Priscila de Souza; coordenação Paulo de Barros Carvalho. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2024. p. 618.

Ademais, a mera adoção da tributação no destino, por si só, não configura um movimento de centralização de poder em relação à União. A razão é simples: esta alteração modifica primordialmente as relações entre os entes subnacionais, que se encontram em um mesmo nível hierárquico, e não a relação destes com o poder central. A mudança para o destino visa, em tese, solucionar distorções e não concentrar poder na União, embora, como aponta José Reis Nogueira de Barros, possa gerar novas controvérsias sobre a precisa definição do "local de consumo", especialmente para serviços e transações digitais²³¹, problemas estes que não se encontram no mérito da questão federativa.

Por outro lado, a vedação à concessão de incentivos e benefícios fiscais relativos ao IBS fora das hipóteses estritamente delineadas na Constituição (Art. 156-A, §1º, X), representa, inequivocamente, a eliminação de uma crucial ferramenta de política extrafiscal. Ao suprimir esses mecanismos, os entes subnacionais veem-se despojados de um instrumento essencial para moldar suas políticas tributárias às peculiaridades e necessidades específicas de cada região. Neste particular, verifica-se um claro movimento de centralização territorial, uma vez que a prerrogativa de diferenciação fiscal, antes exercida localmente, passa a ser regida por normas nacionais uniformes.

Finalmente, o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), previsto no artigo 159-A da Constituição e concebido para substituir a lógica da "guerra fiscal", apresenta, em sua concepção, falhas estruturais que podem comprometer sua eficácia. O dispositivo delega ao Tribunal de Contas da União (TCU) a definição de critérios distributivos sem estabelecer diretrizes constitucionais claras, e inclui a população estadual entre os parâmetros a serem considerados. Tal critério populacional revela-se paradoxal para um fundo com finalidade desenvolvimentista, visto que estados com maior contingente populacional estão, em regra, entre os mais desenvolvidos economicamente²³². Destinar-lhes recursos adicionais com base nesse parâmetro contraria a própria razão de ser do fundo, que deveria visar primordialmente à redução das desigualdades regionais, e não à sua potencial ampliação.

²³¹ BARROS, José Reis Nogueira de. Local do fato gerador no IBS e CBS: Nova disputa federativa? Migalhas, 14 mar. 2025. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/426183/local-do-fato-gerador-no-ibs-e-cbs-nova-disputa-federativa>. Acesso em: 20 maio 2025.

²³² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. 1. ed. 5. reimp. Barueri: Atlas, 2024. p. 129.

4.2. O IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA CAPACIDADE DE AUTOADMINISTRAÇÃO DOS ENTES SUBNACIONAIS

A capacidade de autoadministração constitui dimensão fundamental da autonomia federativa, permitindo aos entes subnacionais gerenciar seus próprios assuntos conforme suas peculiaridades e prioridades. Além do possível cenário de vinculação de receitas do IBS que constitui limitação da atuação do gestor público do ente devedor, verificam-se outras configurações que centralizam o poder territorial.

No epicentro da reconfiguração institucional promovida pela Reforma Tributária encontra-se o Comitê Gestor do IBS (CG-IBS), delineado no art. 156-B da CF/88. Concebido como "entidade pública sob regime especial", este órgão concentra competências que anteriormente eram exercidas de forma descentralizada pelas administrações tributárias estaduais e municipais. Esta centralização administrativa manifesta-se em três vertentes fundamentais que comprometem a autoadministração dos entes subnacionais:

Primeiramente, ao CG-IBS compete "editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto" (Art. 156-B, I, CF/88), retirando dos entes a capacidade de estabelecer normas infralegais e interpretações próprias sobre a legislação tributária. Sobre este ponto, Eduardo Marcial Ferreira Jardim identifica com razão, uma inversão uma “inversão hierárquica dos patamares legislativos”, visto que o Decreto, instrumento pelo qual o regulamento deve ser veiculado, é função exclusiva do Chefe do Executivo²³³.

Em segundo lugar, o CG-IBS assumirá a responsabilidade por "arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação" (Art. 156-B, II, CF/88). Esta centralização do fluxo financeiro, ainda que a fiscalização permaneça nominalmente sob "coordenação" local, retira dos entes o controle direto sobre sua principal fonte de receita, subordinando-os aos procedimentos e cronogramas definidos pelo órgão central, em contraposição à gestão autônoma que exerciam sobre ICMS e ISS.

Completando este tripé centralizador, a competência para "decidir o contencioso administrativo" (Art. 156-B, III, CF/88) elimina os órgãos de julgamento administrativo locais,

²³³ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Continuidade em Tempos de Reforma. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 21., 2024, São Paulo. XXI Congresso Nacional de Estudos Tributários: reforma tributária brasileira: valores e contravalores. Organização Priscila de Souza; coordenação Paulo de Barros Carvalho. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2024. p. 357.

instâncias essenciais para a resolução de litígios conforme peculiaridades regionais e para a formação de jurisprudência administrativa adaptada às realidades locais. A nacionalização desta função afasta o contribuinte das estruturas decisórias próximas e suprime importante espaço de exercício da autoadministração tributária.

Embora composto por representantes subnacionais, sua criação por emenda constitucional federal, sua regulação primária por Lei Complementar federal e seu papel central na administração de um tributo cuja matriz é definida federalmente solidificar a percepção de que se trata, na prática, de um instrumento da União para gerir recursos que deveriam ser de alçada subnacional. A menção ao presidente do CG-IBS ao lado de autoridades diretamente vinculadas ao Presidente da República (conforme Art. 50 da CF/88, alterado pela EC 132/2023) reforça essa percepção de um controle centralizado²³⁴.

4.3. O IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA CAPACIDADE DE AUTOGOVERNO DOS ENTES SUBNACIONAIS

No plano do autogoverno, a centralização normativa imposta pela reforma compromete a capacidade dos entes de legislar sobre matérias de interesse próprio e definirem políticas públicas alinhadas às suas realidades. A definição integral da estrutura do IBS pela Lei Complementar federal (LC 214/2025) subtrai dos parlamentos estaduais e municipais o poder legislativo que detinham sobre ICMS e ISS, respectivamente. Esta perda transcende o aspecto formal, eliminando a capacidade de usar a legislação tributária como instrumento de política econômica e social adaptada às estratégias locais de desenvolvimento.

A uniformidade imposta pela legislação federal e pela interpretação centralizada impede a adaptação da tributação às necessidades locais, impossibilitando, por exemplo, a concessão de incentivos setoriais específicos ou o tratamento diferenciado a atividades estratégicas para determinadas regiões.

Esta supressão da participação legislativa subnacional representa um profundo golpe ao princípio da autonomia normativa, transformando Estados e Municípios em meros gestores administrativos e fixadores de alíquotas de um tributo integralmente definido em âmbito

²³⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. 1. ed. 5. reimp. Barueri: Atlas, 2024. p. 79.

federal, em contradição com a própria essência e razão de existência da federação: a possibilidade de adequação política às diferentes realidades locais.

Corroborando este movimento de centralização, os Estados perderam grande parte da capacidade de usar o rateio do ICMS para fomentar o desenvolvimento de setores específicos ou para incentivar políticas municipais alinhadas a prioridades regionais. Tais objetivos podem incorporar aspectos territoriais como extensão e número de habitantes de cada cidade, além do montante aplicado ou disponibilidade de certos serviços, bem como os resultados obtidos em métricas de desempenho, por exemplo índices de óbitos infantis ou desempenho em exames padronizados²³⁵.

Nos moldes atuais, a regra de rateio da quota-parte IBS auferido por cada estado, está uniformizada no artigo 158, §2º, II e III, da CF e prescrevem que apenas 15% (quinze) deve ser distribuído com base em critérios estabelecidos em lei estadual (e mesmo assim, a distribuição deve estar vinculada a indicadores de preservação ambiental e de indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos), ao contrário dos 35% (trinta e cinco por cento) da quota-parte do ICMS que se submetem aos critérios da legislação estadual. Vale ressaltar que os novos critérios de distribuição são fortemente desconexos com o chamado “federalismo cooperativo” visto que a distribuição certamente ocasionará mais desigualdade entre os entes, notadamente, porque 80% (oitenta por cento) da distribuição das receitas tributárias deve ser feita por critério populacional. No entanto, os municípios mais populosos costumam ser, justamente, os mais ricos do Estado. Este critério descolado da realidade dos entes, demonstra mais um movimento de centralização da reforma.

4.4 O IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA PARTICIPAÇÃO DOS ENTES SUBNACIONAIS

O princípio da participação, componente indissociável do pacto federativo, pressupõe que os entes subnacionais sejam protagonistas na formação da vontade nacional, especialmente em matérias que impactam diretamente seus interesses. A Reforma Tributária, entretanto,

²³⁵ IRFFI, Guilherme (Coord.). Rateio da Cota-Parte do ICMS como Indutor De Políticas: Uma Revisão da Literatura. [S.l.], 2021. p. 8.

institui mecanismos que, sob aparência de paridade, comprometem a participação equânime e substantiva dos entes federados nas decisões sobre a tributação do consumo.

4.4.1. Desigualdades Estruturais no Comitê Gestor do IBS

O CG-IBS, embora formalmente paritário entre o bloco estadual/distrital e municipal/distrital (Art. 156-B, §3º, CF/88), materializa um espaço de participação estruturalmente desigual. Suas regras de votação (§4º) instituem um sistema de maioria qualificada que exige, além da maioria absoluta de cada bloco, que os votos estaduais favoráveis representem mais de 50% da população nacional.

Sobre este aspecto, Hugo de Brito Machado é incisivo ao apontar que as deliberações do Comitê

foram disciplinadas de modo a privilegiar os Estados mais populosos, pois não basta que a maioria absoluta dos Estados se posicione a favor ou contra determinada medida: será preciso também que Estados representantes de pelo menos 50% da população brasileira estejam de acordo com a medida²³⁶.

Tal critério, segundo o autor, confere "um poder, sobretudo de veto, enorme aos Estados das regiões mais populosas", contrariando frontalmente o princípio federativo da igualdade entre os entes estaduais²³⁷.

Ademais, não pode passar despercebido que a disposição do artigo 156-A, §3º prevê para estados e municípios critérios diferentes de deliberação no Comitê Gestor. Enquanto a deliberação dos estados e distrito federal só será aprovada pela maioria destes que devem ter somados mais da metade da população do país, para os municípios basta a maioria dos municípios.

A disparidade de critérios estabelece tratamento desigual injustificado entre estados e municípios no âmbito do Comitê Gestor. Enquanto os estados enfrentam uma dupla exigência - maioria numérica e representatividade populacional superior a 50% - os municípios

²³⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. 1. ed. 5. reimp. Barueri: Atlas, 2024. p. 107.

²³⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. 1. ed. 5. reimp. Barueri: Atlas, 2024. p. 108.

submetem-se apenas ao critério da maioria simples. Essa assimetria rompe com a lógica do pacto federativo brasileiro, que pressupõe equilíbrio e harmonia entre os entes da federação²³⁸.

4.4.2 Centralização Interpretativa e Déficit Democrático

Além disso, inúmeras prerrogativas inerentes à capacidade administrativa, hoje exercidas pelos entes sozinhos, serão centralizadas no CG. Este, por sua vez, ficará sujeito à União, ao ter de entrar em acordo com ela, nos temas submetidos a harmonização. Estados e municípios, sozinhos, poderão apenas determinar suas alíquotas-padrão e fiscalizar e lançar o IBS, mas, neste caso, sempre dentro das diretrizes do CG.

Esta restrição participativa consolida-se nos órgãos de harmonização interpretativa - o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias (Chat) e o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias (Fohjup) - previstos nos artigos 319 a 323 da LC 214/2025. Sua composição, com representação igual da União (Receita Federal/PGFN) e um bloco subnacional fragmentado, combinada à exigência de unanimidade para deliberações vinculantes (Art. 320, II), concede ao governo federal efetivo poder de veto sobre qualquer interpretação divergente de seus interesses. As resoluções vinculantes destes órgãos suprimem a autonomia interpretativa dos entes sobre seu principal tributo, impedindo adaptações às realidades locais mesmo quando juridicamente defensáveis.

Em instigante análise conjunta, Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila, Ives Gandra da Silva Martins e Roque Antônio Carrazza – notáveis juristas de reconhecida expertise no Direito Tributário brasileiro – alertam que, apesar de a representação paritária dos estados e municípios sugerir certa independência do CG-IBS, o âmbito para atuação autônoma do órgão será extremamente estreito, pois todos os temas comuns ao IBS e CBS dependerão de atos conjuntos com a União. Assim, ele só agirá sozinho em relação a temas procedimentais secundários²³⁹.

²³⁸ MACEDO, Alberto. Aula Magna CEART: Controvérsias Essenciais da Reforma Tributária - Pacto Federativo e Competências. [S.l.]: Academia da Reforma Tributária, 22 out. 2024. 221 min. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=APL5nGlzL7k&t=7397s>. Acesso em: 22 maio 2025.

²³⁹ SOUZA, Hamilton Dias de; ÁVILA, Humberto; MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARRAZZA, Roque Antônio. Reforma tributária: questão federativa nos PLPs 68 e 108. *Conjur*, 6 jul. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jul-06/reforma-tributaria-questao-federativa-nos-plps-68-e-108/>. Acesso em: 26/05/2025.

Essa harmonização ocorrerá, conforme a matéria (infralegal/administrativa e/ou jurídica), nos supracitados Comitê e Fórum. Ainda que a União e o CG-IBS tenham 50% dos votos cada, não haverá verdadeiro equilíbrio de forças. Afinal, o interesse da União tende a ser linear e homogêneo, enquanto os dos representantes do CG-IBS não o serão, pois terá de haver representação satisfatória dos estados do Centro-Sul e do Norte/Nordeste, bem como dos grandes e pequenos Municípios²⁴⁰.

Por fim, importa observar que trata-se, na pior forma de resolver conflitos, haja vista que a obrigação de vinculação do órgão julgador, assim como os órgãos de fiscalização e autuação, ao entendimento “harmonizado”, por meio, não da pacificação das questões, mas, porque deixaram de ser objetos de exame. Para Hugo de Brito Machado Segundo, “não é preciso ter bola de cristal para saber que isso apenas transferirá ao Poder Judiciário a discussão sobre a validade de tais entendimentos ‘harmonizado’ e das cobranças feitas com fundamento neles”²⁴¹.

4.5. SÍNTESE SISTEMÁTICA E CONCLUSÃO SOBRE A INCOMPATIBILIDADE COM A CLÁUSULA PÉTREA

4.5.1. Categorização Sistemática das Alterações Constitucionais Identificadas

A aplicação sistemática e rigorosa do método dedutivo às alterações estruturais promovidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 permitiu identificar, através de treze análises silogísticas, um padrão convergente de centralizações que atingem de forma estrutural e coordenada tanto a autonomia quanto a participação constitucional dos entes federados. Esta análise técnica evidenciou uma distribuição assimétrica mas sistematicamente articulada: dez centralização quantitativas que, embora individualmente relevantes, articulam-se organicamente em torno de três violações qualitativas fundamentais que comprometem o núcleo essencial constitucional da federação.

²⁴⁰ SOUZA, Hamilton Dias de; ÁVILA, Humberto; MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARRAZZA, Roque Antônio. Reforma tributária: questão federativa nos PLPs 68 e 108. *Conjur*, 6 jul. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jul-06/reforma-tributaria-questao-federativa-nos-plps-68-e-108/>. Acesso em: 26/05/2025.

²⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS, IS*. 1. ed. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025. p. 292

4.5.1.1. As Três Violações Qualitativas Fundamentais

A primeira violação qualitativa identificada consiste na usurpação integral da competência tributária originária dos entes subnacionais, atingindo frontalmente um primeiro ponto de não retorno constitucional ao eliminar completamente a capacidade dos entes de definirem juridicamente a estrutura de seu principal tributo, transferindo integralmente ao Congresso Nacional competência que constitui manifestação essencial da soberania política subnacional constitucionalmente assegurada.

A segunda violação qualitativa manifesta-se na estrutura do Comitê de Harmonização do IBS e CBS, visto que a União possui 50% (cinquenta por cento) dos votos, enquanto a soma representativa dos entes subnacionais também constitui cinquenta por cento. Ocorre que, basta a União utilizar sua posição de vantagem política, tal como a nova “arma” de vinculação de receitas de entes devedores, por exemplo, para captar apenas um dos quatro representantes dos entes subnacionais. Ou seja, embora exista previsão de uma estrutura deliberativa equitativa, na prática, a expressão material dessa relação de igualdade é impedida por outras estruturas de poder. Rememora-se, portanto, o conceito delineado no primeiro capítulo sob o aspecto meramente formal de não conseguir garantir a expressão do modelo federativo.

A terceira violação qualitativa configura-se, logo no plano formal, na assimetria sistemática de critérios deliberativos, constituindo violação adicional ao criar tratamento constitucional desigual estruturalmente injustificado entre estados e municípios no próprio CG-IBS, estabelecendo níveis diferenciados de dificuldade institucional para a formação da vontade política de cada categoria de entes constitucionalmente equiparados (art. 156-B, §3º, CF).

4.1.1.2. As Dez Centralizações Quantitativas Sistemáticamente Articuladas

No âmbito constitucional do autofinanciamento, identificaram-se limitações estruturais através das “travas” compulsórias de alíquotas, vedação integral aos incentivos fiscais e vinculação constitucional de receitas próprias. No âmbito da autoadministração, verificaram-se a centralização monopolística da regulamentação, centralização integral da arrecadação e distribuição, e centralização completa do contencioso administrativo. No âmbito do autogoverno, constataram-se quase a eliminação total da competência legislativa tributária subnacional e redução drástica da discricionariedade na distribuição municipal. No âmbito da

participação, observaram-se a fragmentação estrutural da representação municipal e o poder de veto federal na harmonização interpretativa.

4.5.2. Construção do Raciocínio Silogístico Síntese e Identificação da Ruptura Constitucional

A convergência sistemática das treze alterações constitucionais identificadas permite a construção de um raciocínio silogístico síntese que articula organicamente as conclusões parciais em uma demonstração tecnicamente conclusiva sobre a compatibilidade constitucional da reforma tributária com o núcleo essencial da federação brasileira.

A demonstração silogística síntese estabelece-se ao considerar que o núcleo essencial da federação brasileira, constitucionalmente protegido como cláusula pétrea pelo art. 60, §4º, I, da Constituição Federal, compõe-se estruturalmente da autonomia dos entes federados - manifestada através das capacidades constitucionais de auto-organização, autogoverno, autoadministração e autofinanciamento- e de sua participação substancial na formação da vontade nacional, princípios constitucionais estes que constituem o limite material intransponível ao poder de reforma constitucional. Neste contexto, verifica-se que a Emenda Constitucional nº 132/2023, aliada a LC nº 214/2025, promoveu sistematicamente três violações qualitativas fundamentais - a usurpação da competência tributária originária, a eliminação material da expressão da vontade dos entes subnacionais no Comitê de Harmonização do IBS e CBS e a assimetria de critérios deliberativos - articuladas sistematicamente com descentralizações quantitativas que atingem estruturalmente todas as dimensões da autonomia e da participação federativas, criando um conjunto orgânico que transforma constitucionalmente os entes federados em meros executores administrativos de políticas tributárias integralmente definidas pelo poder central.

Portanto, a reforma tributária compromete qualitativamente o pacto federativo brasileiro estabelecido pelo constituinte originário, configurando tentativa constitucional de abolição da forma federativa de Estado em violação à cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, I, da Constituição Federal, por transcender sistematicamente os limites constitucionalmente admissíveis para o poder de reforma.

5. CONCLUSÃO

A investigação ora desenvolvida propôs-se examinar, mediante abordagem dedutiva, se as transformações promovidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pela Lei Complementar nº 214/2025 - que configuram, inegavelmente, a mais significativa reestruturação do Sistema Tributário Nacional desde a promulgação da Carta Magna de 1988 - preservam ou, ao contrário, comprometem o núcleo essencial do arranjo federativo brasileiro.

Partiu-se da premissa de que a forma federativa de Estado, erigida à condição de cláusula pétrea pelo art. 60, §4º, I, da Constituição Federal, detém núcleo essencial inviolável que se subtrai, por definição, ao alcance do poder reformador.

O primeiro movimento investigativo concentrou-se em estabelecer, com esteio na construção doutrinária de diversos autores, como Luís Roberto Barroso e Alexandre de Moraes, e na jurisprudência sedimentada do Supremo Tribunal Federal, que o núcleo essencial da federação brasileira articula-se em torno de dois princípios fundamentais e umbilicalmente conectados: de um lado, a autonomia dos entes federados - que se manifesta através das capacidades de auto-organização, autogoverno, autoadministração e autofinanciamento; de outro, sua participação efetiva na formação da vontade nacional. Tal construção teórica, extraída da interpretação sistemática do texto constitucional de 1988, afigura-se como parâmetro inviolável para toda análise subsequente.

O segundo capítulo demonstrou - que a reforma tributária promoveu reconfiguração radical na arquitetura da tributação sobre o consumo. Verificou-se a substituição de cinco tributos (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS) por sistema de IVA-dual (IBS e CBS), complementado pelo Imposto Seletivo. Paralelamente, constatou-se a criação de novos mecanismos centralizados de governança, notadamente o Comitê Gestor do IBS e os órgãos de harmonização interpretativa. Mais que isso: evidenciou-se que tais transformações não constituem meros ajustes pontuais, mas alteração sistêmica que redefine, por completo, as relações intergovernamentais no âmbito tributário.

O terceiro movimento analítico aplicou sistematicamente o raciocínio dedutivo às alterações específicas da reforma, revelando treze alterações normativas distintas que, quando examinadas em conjunto, demonstram incompatibilidade com os princípios nucleares da federação brasileira. A análise silogística revelou distribuição assimétrica entre as alterações identificadas: três violações qualitativas fundamentais que, individualmente, possuem o condão de ferir o núcleo federativo, articuladas com dez centralizações quantitativas que se organizam sistematicamente em torno daquelas violações.

A primeira violação qualitativa - e talvez a mais grave - consiste na usurpação integral da competência tributária originária dos entes subnacionais. Ora, é patente que a autonomia federativa pressupõe competências tributárias exercitáveis por direito próprio. Trata-se de prerrogativa essencial e indelegável, conforme claramente estabelece o art. 7º do CTN. Sucede que a EC nº 132/2023 transferiu integralmente ao Congresso Nacional a competência para definir a estrutura do IBS através de Lei Complementar federal. Tal transferência evidencia ruptura com o princípio da autonomia federativa, posto que não representa mera reorganização administrativa ou limitação pontual, mas o esvaziamento completo da competência tributária

originária. Com base nisso, sustenta-se que os entes federados perderam completamente a capacidade de definir juridicamente a estrutura de seu principal tributo - o que configura, por si só, desnaturação do modelo federativo.

A segunda violação qualitativa manifesta-se na eliminação material da expressão da vontade dos entes subnacionais no Comitê de Harmonização do IBS e CBS. Embora a estrutura formal estabeleça aparente paridade - União com 50% dos votos, entes subnacionais com os outros 50% -, a realidade material revela desequilíbrio estrutural incontornável. Veja-se: basta que a União utilize sua posição de vantagem política - valendo-se de instrumentos como a vinculação de receitas de entes devedores - para captar apenas um dos quatro representantes subnacionais e assegurar maioria absoluta. Esta configuração não representa limitação quantitativa da participação, mas sua substituição por arranjo qualitativamente distinto. Segue-se que a paridade formal transforma-se em subordinação prática, impedindo a expressão material da igualdade federativa.

A terceira violação qualitativa configura-se na assimetria sistemática de critérios deliberativos estabelecida no próprio Comitê Gestor do IBS. A disposição constitucional cria tratamento desigual estruturalmente injustificado entre estados e municípios, estabelecendo níveis diferenciados de dificuldade institucional para a formação da vontade política de cada categoria de entes constitucionalmente equiparados. Tal disparidade rompe frontalmente com a lógica do pacto federativo brasileiro - que pressupõe, como se sabe, equilíbrio e harmonia entre os entes da federação -, criando hierarquia onde deveria existir coordenação.

As dez centralizações quantitativas identificadas articulam-se organicamente em torno das violações qualitativas fundamentais, criando sistema de subordinação estrutural que atinge todas as dimensões da autonomia federativa. No âmbito do autofinanciamento, verificaram-se, primeiramente, as travas compulsórias de alíquotas que, embora temporárias, criam corredor extremamente estreito para as decisões locais. Some-se a isso a vedação integral aos incentivos fiscais - que suprime completamente ferramenta essencial de política tributária antes disponível aos entes - e a vinculação constitucional de receitas próprias, que configura instrumento de pressão condicionando a gestão fiscal local aos interesses centrais.

Na dimensão da autoadministração, três centralizações sistemáticas foram identificadas: a centralização monopolística da regulamentação, que transfere para órgão nacional prerrogativa antes exercida localmente; a centralização integral da arrecadação e distribuição,

que retira dos entes o controle direto sobre fluxo financeiro que antes exerciam autonomamente; e a centralização completa do contencioso administrativo, que elimina instâncias locais que antes operavam descentralizadamente. No âmbito do autogoverno, constataram-se a eliminação quase total da competência legislativa tributária subnacional - reduzindo drasticamente a capacidade de adaptação às realidades locais - e a redução drástica da discricionariedade na distribuição municipal, diminuindo significativamente a margem para políticas de desenvolvimento regional definidas autonomamente pelos entes estaduais.

No plano da participação federativa, além das violações qualitativas já mencionadas, identificaram-se a fragmentação estrutural da representação municipal - que concentra mais de 5.500 municípios em apenas 27 representantes, inviabilizando a expressão adequada da diversidade municipal brasileira - e o poder de veto federal na harmonização interpretativa, que permite ao poder central paralisar decisões contrárias à vontade federal mediante exigência de unanimidade em contexto de representação estruturalmente desigual.

A pesquisa demonstrou contribuição teórica fundamental na identificação de que centralizações quantitativas múltiplas podem convergir sistematicamente para transformação qualitativa quando articuladas em torno de violações fundamentais que atingem o núcleo ontológico da competência federativa. Esta convergência orgânica das centralizações em torno das três rupturas centrais evidencia que a reforma tributária não promove meros ajustes quantitativos no arranjo federativo, mas reconfiguração qualitativa que desnatura o modelo estabelecido pelo constituinte originário.

Nessa esteira, a convergência sistemática das treze alterações identificadas permite a construção de silogismo síntese que articula as conclusões parciais em demonstração conclusiva. Assentadas tais premissas, torna-se possível afirmar que: considerando que o núcleo essencial da federação brasileira, protegido como cláusula pétrea pelo art. 60, §4º, I, da Constituição Federal, compõe-se da autonomia dos entes federados e de sua participação na formação da vontade nacional - princípios que constituem limite material intransponível ao poder de reforma constitucional; considerando que a Emenda Constitucional nº 132/2023 promoveu três violações qualitativas fundamentais articuladas sistematicamente com dez centralizações quantitativas que atingem todas as dimensões da autonomia e da participação federativas; considerando que tais alterações criam conjunto orgânico que transforma os entes federados em meros executores administrativos de políticas tributárias integralmente definidas

pelo poder central; conclui-se que a reforma tributária compromete qualitativamente o pacto federativo brasileiro estabelecido pelo constituinte originário.

Esta conclusão configura tentativa de abolição da forma federativa de Estado em violação à cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, I, da Constituição Federal, por transcender sistematicamente os limites constitucionalmente admissíveis para o poder de reforma. As alterações promovidas eliminam a capacidade de adaptação dos entes federados às realidades e necessidades locais, reduzindo-os a meras instâncias executivas de políticas tributárias integralmente definidas pelo poder central - o que representa, afigura-se evidente, desnaturação completa do modelo federativo.

Os achados da pesquisa apontam para a necessidade urgente de controle de constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 132/2023. A identificação de violações a cláusulas pétreas constitui vício insanável que contamina toda a estrutura normativa da reforma tributária, exigindo intervenção jurisdicional para preservação da ordem constitucional vigente. Desta forma, conclui-se pela incompatibilidade material da Emenda Constitucional nº 132/2023 e da LC 214/2025 com o núcleo essencial do pacto federativo brasileiro.

6. REFERÊNCIAS

BANCO Mundial: empresas gastam até 1.501 horas para pagar impostos no Brasil. **CNN Brasil**, São Paulo, 24 nov. 2023. Economia, Macroeconomia. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/banco-mundial-empresas-gastam-ate-1501-horas-para-pagar-impostos-no-brasil/>. Acesso em: 18 maio 2025.

BARROS, José Reis Nogueira de. Local do fato gerador no IBS e CBS: Nova disputa federativa? **Migalhas**, 14 mar. 2025. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/426183/local-do-fato-gerador-no-ibs-e-cbs-nova-disputa-federativa>. Acesso em: 20 maio 2025.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

BARROSO, Luís Roberto. **Direito Constitucional brasileiro: o problema da federação**. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. atualizada. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. Ato Institucional nº 5, de 13 de dezembro de 1968. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 13 dez. 1968. Edição extra. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/AIT/ait-05-68.htm. Acesso em: 25 maio 2025.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 maio 2025.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil** (1891). Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 25 maio 2025.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil** (1934). Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 25 maio 2025.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil** (1937). Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1937. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 25 maio 2025.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil** (1946). Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 25 maio 2025.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** (1967). Brasília: Imprensa Nacional, 1967. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 25 maio 2025.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45**, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 15 maio 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132**, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 3, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 15 maio 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116**, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 1º ago. 2003.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214**, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 jan. 2025.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui o Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 maio 2025.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 108**, de 2024. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos e sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD). Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/166095>. Acesso em: 26 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade** n. 2024/DF. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 3 maio 2007. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur89658/false>. Acesso em: 26 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade** n. 2.747. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 16 mar. 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14588429>. Acesso em: 8 abr. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques; SOUZA, Cristiano Brilhante de. Reforma tributária e pacto federativo: um olhar sobre os possíveis impactos redistributivos da EC nº 132/2023. **Revista do TCU**, Brasília, v. 154, n. 1, p. 194-213, jul./dez. 2024. DOI: <https://doi.org/10.69518/RTCU.154.194-213>.

FERRARI FILHO, Sérgio Antônio. **O Município na Federação brasileira: limites e possibilidades de uma organização assimétrica**. 2011. 260 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

GOBETTI, Sérgio Wulff; MONTEIRO, Priscila Kaiser. Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas. **Carta de Conjuntura**, Brasília, n. 60, Nota de Conjuntura 18, 3º trimestre de 2023.

HAMON, Francis; TROPER, Michel; BURDEAU, Georges. **Direito Constitucional**. 27. ed. Barueri: Manole, 2005.

IRFFI, Guilherme (coord.). **Rateio da Cota-Parte do ICMS como Indutor De Políticas: uma revisão da literatura**. [S. l.], 2021.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Continuidade em Tempos de Reforma. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 21., 2024, São Paulo. **XXI Congresso Nacional de Estudos Tributários: reforma tributária brasileira: valores e contravalores**. Organização Priscila de Souza; coordenação Paulo de Barros Carvalho. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2024.

KING, Preston. **Federalism and federation**. Baltimore: The Johns Hopkins University Press, 1982.

LASSANCE, Antonio. Federalismo no Brasil: trajetória institucional e alternativas para um novo patamar de construção do Estado. In: LINHARES, Paulo de Tarso Frazão; MENDES, Constantino Cronemberger; LASSANCE, Antonio (org.). **Federalismo à brasileira: questões para discussão**. Brasília: Ipea, 2012. (Diálogos para o Desenvolvimento, v. 8).

LINHARES, Paulo de Tarso Frazão; MENDES, Constantino Cronemberger; LASSANCE, Antonio (org.). **Federalismo à brasileira: questões para discussão**. Brasília: IPEA, 2012. (Diálogos para o Desenvolvimento, v. 8).

MACEDO, Alberto. **Aula Magna CEART: Controvérsias Essenciais da Reforma Tributária - Pacto Federativo e Competências**. [S. l.]: Academia da Reforma Tributária, 22 out. 2024. 221 min. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=APL5nGlzL7k&t=7397s>. Acesso em: 22 maio 2025.

MACHADO, Hugo de Brito. **Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS, IS**. 1. ed. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023**. 1. ed. Barueri: Atlas, 2024.

MARTINS, Flávio. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. E-book.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Reforma Tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Reforma Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema Tributário Nacional: Continuidade em Tempos de Reforma. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 21., 2024, São

Paulo. **XXI Congresso Nacional de Estudos Tributários: reforma tributária brasileira: valores e contravalores.** Organização Priscila de Souza; coordenação Paulo de Barros Carvalho. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2024.

MELO, Américo Brasiliense de Almeida e. **Os programas dos partidos e o 2º império: primeira parte: exposição de princípios.** São Paulo: Typographia de Jorge Seckler, 1878.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional.** 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. (Série IDP). E-book.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 36. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

REGINALDO Lopes comenta sobre a Reforma Tributária | Canal Livre. [S. l.]: Band Jornalismo, 2023. 1 vídeo (3 min 51 s). Publicado pelo canal Band Jornalismo em 12 jun. 2023. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=X4JiAn1joOI>. Acesso em: 18 maio 2025.

SANCHEZ AGESTA, Luiz. **Curso de Derecho Constitucional Comparado.** 6. ed. Madrid: Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, 1976.

SARAN, José Eduardo de Paula. O Papel do Comitê Gestor do IBS no Novo Federalismo Fiscal Brasileiro. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 21., 2024, São Paulo. **XXI Congresso Nacional de Estudos Tributários: reforma tributária brasileira: valores e contravalores.** Organização Priscila de Souza; coordenação Paulo de Barros Carvalho. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2024.

SOARES, Márcia M. **Formas de Estado: federalismo.** Manuscrito. Belo Horizonte: UFMG/DCP, 2013.

SOARES, Márcia. Formas de estado: federalismo. In: MENDONÇA, Ricardo Fabrino; CUNHA, Eleonora Schettini Martins (org.). **Introdução à teoria democrática: conceitos, histórias, instituições e questões transversais.** Belo Horizonte: Editora UFMG, 2018.

SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Angelo. **Federalismo e políticas públicas.** Brasília: Enap, 2018.

SOUZA, Hamilton Dias de; ÁVILA, Humberto; MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARRAZZA, Roque Antônio. Reforma tributária: questão federativa nos PLPs 68 e 108.

Conjur, 6 jul. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jul-06/reforma-tributaria-questao-federativa-nos-plps-68-e-108/>. Acesso em: 26 maio 2025.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional**: teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

SP, RJ, MG e RS respondem por 89% da dívida de estados com a União. **Metrópoles**, Brasília, 15 mar. 2024. Disponível em: <https://www.metropoles.com/brasil/sp-rj-mg-e-rs-respondem-por-89-da-divida-de-estados-com-a-uniao>. Acesso em: 25 maio 2025.