FACULDADE AUTÔNOMA DE DIREITO DE SÃO PAULO – FADISP

Waldir Júlio Teis

A REFORMA TRIBUTÁRIA - O PACTO FEDERATIVO E AS DESIGUALDADES REGIONAIS

São Paulo
2026

WALDIR JÚLIO TEIS

A REFORMA TRIBUTÁRIA - O PACTO FEDERATIVO E AS DESIGUALDADES REGIONAIS

Trabalho acadêmico de dissertação de mestrado apresentado à Faculdade Autônoma de Direito – FADISP, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.
Orientador: Prof. Dr. Alexandre Lima Raslan

São Paulo
2026

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

T265r

Teis, Waldir Júlio.

A reforma tributária: o pacto federativo e as desigualdades regionais. / Waldir Júlio Teis – São Paulo, 2026.

129 fls; 30cm.

Dissertação (Mestrado) – Faculdade Autônoma de Direito – FADISP – Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu – Função Social do Direito – São Paulo, 2026.

Orientador (a): Prof. Dr. Alexandre Lima Raslan.

1. Federalismo. 2. Sistema tributário. 3. Reforma tributária. I. Raslan, Alexandre Lima. II. Faculdade Autônoma de Direito. III. Título.

CDU 34:323.172

Bibliotecário responsável: Adenilto Lopes do Prado Junior – CRB-8/11438

Waldir Júlio Teis

A REFORMA TRIBUTÁRIA - O PACTO FEDERATIVO E AS DESIGUALDADES REGIONAIS

Dissertação apresentada à banca examinadora do Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Função Social do Direito da Faculdade Autônoma de Direito de São Paulo - FADISP como requisito parcial para a obtenção do grau de mestre.
Orientador Prof. Dr. Alexandre Lima Raslan

São Paulo, _____ de _____ de 2026

Banca Examinadora:

_____
Prof. Dr. Alexandre Lima Raslan
(Orientador)

_____
Prof(a). Dr(a). Waleska Miguel Batista
Avaliador(a) interno(a)

_____
Prof. Dr. Grhegory Paiva Pires Moreira Maia
Avaliador(a) externo(a)

AGRADECIMENTOS

A Deus, que me concede todos os dias a graça de ver o sol nascer, brilhar, de sentir o vento no rosto, o cantar dos pássaros, de sentir calor e frio, a graça de ser uma pessoa normal com defeitos e qualidades, de poder chorar, sorrir e sentir o quanto Ele é Grande e Misericordioso, de poder ajudar e ser ajudado, enfim, pelo dom da vida que me oportuniza de ser simplesmente o que sou e como sou.

À Sandra Regina Heinen Teis, esposa e companheira de muitos momentos difíceis dedicados aos estudos, ao trabalho e à família. Foi conivente e parceira em todos os momentos de renúncia ao lazer e ao descanso, incentivando para não desistir da caminhada rumo a um título acadêmico que não é pelo nome em si, de mestre, mas pela essência do seu conteúdo, o que nos torna mais capazes, mais tolerantes e mais questionadores, pois são os questionamentos que nos ensinam.

Aos queridos amigos e Conselheiros José Carlos Novelli e Sérgio Ricardo de Almeida, que insistiram para que enfrentasse essa batalha de cursar o mestrado. Apoio e incentivo não faltaram.

Aos queridos amigos e professores: Dr. Grhegory Paiva Pires Moreira Maia e Alisson Carvalho de Alencar, que me encorajaram para o enfrentamento das dificuldades que o curso me traria quanto à conciliação de trabalho e pesquisa na jornada acadêmica até esta dissertação e titulação de mestrado.

O Crescimento, o desenvolvimento e a igualdade social de um país não decorrem somente da arrecadação ou da carga tributária, mas principalmente, do caráter do seu povo e de seus governantes compromissados com a nação.

Waldir Júlio Teis

RESUMO

O presente trabalho se constitui numa dissertação de mestrado em função social do direito, prestada em 2026 junto ao programa de mestrado *stricto sensu* da Faculdade Autônoma de Direito de São Paulo, tendo como objetivos analisar a mudança no sistema tributário brasileiro aprovado pela Emenda Constitucional nº 132/2023 em relação à complexidade e à regressividade do sistema tributário nacional.

Por sua vez, avalia se a reforma tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023 impacta a divisão de recursos dos entes federativos e se pode tal reforma tributária contribuir para ampliar ou frear o processo de concentração de renda e o desenvolvimento econômico do Brasil.

Portanto, a partir da revisão bibliográfica da doutrina de federalismo político e federalismo fiscal em contraste com dados econômico-fiscais comparados, se discorre sobre os efeitos concretos da Emenda Constitucional nº 132/2023, em termos da sua contribuição positiva ou negativa para favorecer o desenvolvimento nacional igualitário.

Por fim, concluiu-se que a Emenda Constitucional nº 132/2023 não favorece a melhor distribuição dos recursos arrecadados, bem como não contribui para o desenvolvimento das regiões menos desenvolvidas, notadamente pela falta de mecanismos que possam melhor distribuir as receitas.

Palavras-chave: federalismo; sistema tributário; reforma tributária; desigualdades regionais; função social do direito.

ABSTRACT

This study is a master's thesis focused on the social function of law, submitted in 2026 to the *stricto sensu* master's program at the Faculdade Autônoma de Direito de São Paulo. It aims to analyze the changes to the Brazilian tax system introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023, specifically regarding the complexity and regressivity of the national tax system.

Furthermore, it evaluates whether the tax reform instituted by Constitutional Amendment No. 132/2023 impacts the allocation of resources among federal entities and whether this reform might either exacerbate or curb income concentration and Brazil's economic development.

Thus, based on a literature review of political and fiscal federalism contrasted with comparative economic and fiscal data, the study discusses the concrete effects of Constitutional Amendment No. 132/2023, specifically its positive or negative contribution to fostering egalitarian national development.

Finally, the study concludes that Constitutional Amendment No. 132/2023 does not promote a better distribution of collected revenues, nor does it contribute to the development of less developed regions, primarily due to the absence of mechanisms capable of effectively redistributing such revenues.

Keywords: federalism; tax system; tax reform; regional inequalities; social function of law.

LISTA DE ABREVIATURAS

CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CF	Constituição Federal de 1988
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional Fazendário
CP	Contribuição de Previdência Social
CS	Contribuições Sociais
CSLL	Contribuição sobre o Lucro Líquido
EC	Emenda Constitucional
FCO	Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste
FGTS	Contribuição do Fundo de Garantia de Tempo de Serviço
FINAM	Fundo de Investimento da Amazônia
FINOR	Fundo de Investimento e Desenvolvimento do Nordeste
IBS	Imposto sobre Bens de Serviços
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto Sobre Operações Financeiras, de Crédito e Seguro
IOF-seg	Imposto Sobre Operações de Seguro (Incidência do IOF nos seguros)
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
IS	Imposto Seletivo
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Inter-Vivos
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações
ITR	Imposto Territorial Rural
LC	Lei Complementar Federal

OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEC	Projeto de Emenda Constitucional
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Contribuição do Programa de Integração Social
RFB	Receita Federal do Brasil
SUS	Sistema Único de Saúde

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 13
1 O FEDERALISMO E O SISTEMA TRIBUTÁRIO 19
1.1 O papel do Estado e a Necessidade de Tributação 19
1.1.1 Estado Constitucional e a Função Social do Direito 21
1.1.2 O tributo e o Estado Social Democrático 23
1.1.3 Desenvolvimento Econômico-Social 27
1.2 Federalismo Clássico 30
1.2.1 Distribuição Dual Clássica do Poder de Legislar 34
1.2.2 Da Equalização do Desequilíbrio Fiscal 36
1.2.3 Receita no Contexto Federativo Brasileiro 40
1.2.4 Dos incentivos fiscais 48
1.2.5.Reforma Tributária e Pacto Federativo Brasileiro 51
1.3 Federação e Reforma Tributária 53
1.3.1 Assembleia Nacional Constituinte 53
1.3.2 Competências Econômicas da Federação 56
1.3.3 Tributo Fiscal e Extrafiscal 61
1.3.4 Classes de Bases Tributárias 63
1.3.5 Base Tributária de Bens e Serviços 69
1.3.6 A reforma tributária e novas dimensões das bases tributárias 71
1.3.7 Efeitos Federativos da Reforma Tributária 73
1.4 Contribuição sobre Bens e Serviços 74
1.5 Imposto Seletivo 76
1.6 Princípios da Reforma 77
1.6.1 Princípio da Neutralidade 77
1.6.2 Princípio do destino 81
1.6.3 Princípio da anterioridade 82
1.6.4 Princípio da noventena 82
1.7 Apuração dos Impostos 82
1.7.1 Apuração da CBS e do IBS 82
1.7.2 Apuração do Imposto Seletivo (IS) 83
1.7.3 Partilha da CBS e do IS 83

2 O IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS – IBS 85
2.1 Incidência Dual 85
2.2 Carga Tributária 85
2.3 Ampliação da Base Tributária 87
2.4 Aumento da Alíquota na CBS 87
2.5 Aumento da Alíquota no IBS 88
2.6 Aumento de Carga Tributária 88
2.7 Tributação de Incentivos dos Estados 90
2.8 Cálculo por Fora 91
2.9 Princípio da Neutralidade - IBS 93
2.10 Demais Princípios do IBS 94
2.11 Apuração do IBS 94
2.12 Não incidência do IBS e da CBS 96
2.13 Família de Baixa Renda 98
2.14 Turista Estrangeiro 99
2.15 Do Regulamento do IBS e da CBS 100
2.16 Harmonização do IBS e da CBS 101
2.17 Comitê Gestor do IBS 102
2.18 Partilha do IBS 103
3 FAVOR FISCAL NO IBS E NA CBS 105
3.1 Considerações Iniciais 105
3.2 Incentivo Para Bens de Capital 107
3.3 Benefício Fiscal Bilionário 109
3.4 Benefício ao Sistema de Saúde 110
3.5 Benefício à Indústria Automotiva 110
3.6 Programa Aduaneiro Federal 111
3.7 Regime Aduaneiro Especial 111
3.8 Regime Diferenciado 112
3.9 Regime Específico 112
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS 114
4.1 Epílogo 114
4.2 Encerramento 122
REFERÊNCIAS 125

INTRODUÇÃO

Para o tema proposto nesta dissertação de mestrado sobre os impactos da reforma tributária na análise do pacto federativo, entende-se que a pesquisa se justifica em razão do cenário brasileiro devido ao impacto direto que exerce na organização do Estado, na distribuição de recursos públicos e na vida cotidiana da população.

O sistema tributário brasileiro é amplamente criticado por sua complexidade e pela carga tributária, o que repercute tanto no ambiente de negócios quanto na arrecadação pelos entes federativos. Essa realidade afeta especialmente os Estados e Municípios, que, muitas vezes, dependem quase que exclusivamente dos repasses da União para sustentar políticas públicas para concretização dos direitos fundamentais sociais.

No âmbito acadêmico, a pesquisa sobre a reforma tributária contida na Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023 oferece uma oportunidade de contribuir para o debate sobre justiça fiscal e federalismo, temas que estão na base da construção de um Estado Democrático de Direito.

Estudos recentes apontam que a concentração de receitas na União, em detrimento dos Estados e Municípios, enfraquece a autonomia financeira e administrativa dos entes subnacionais. Com isso, surge a necessidade de avaliar a reforma tributária para verificar se ela simplifica o sistema tributário, mas se também promove uma distribuição mais justa e equitativa dos recursos públicos.

Do ponto de vista social, a reforma tributária contida na EC nº 132/2023 gera expectativas na redução das desigualdades regionais e sociais. Atualmente, as regiões menos desenvolvidas enfrentam dificuldades econômicas que são agravadas pela má distribuição de recursos públicos.

Por isso, neste trabalho, questiona-se, se a reforma tributária cumprirá a proposta de fortalecer os Estados e Municípios de modo a favorecer políticas públicas mais eficazes que atendam as necessidades das populações locais. Esse estudo sobre o impacto da reforma tributária no pacto federativo busca não apenas analisar os seus reflexos na formulação de políticas públicas, mas também, uma análise crítica para a construção de um sistema tributário mais justo e eficiente.

A escolha do tema também se justifica pela relevância política e econômica da reforma tributária no Brasil contemporâneo. As medidas promulgadas pelo Congresso

Nacional pela EC nº 132/2023, visam a unificação de tributos e redistribuição de receitas, que serão repartidas com a promessa de construção de um novo cenário propício para avaliar como essas mudanças podem impactar o equilíbrio entre União, Estados e Municípios.

A relação entre a reforma tributária contida na EC nº 132/2023 e o pacto federativo é um tema que conecta diferentes áreas do conhecimento, como direito, economia e administração pública. Essa interdisciplinaridade permite explorar novas perspectivas para resolver os desafios históricos do sistema tributário brasileiro, fortalecendo o federalismo e garantindo maior eficiência na arrecadação e aplicação de recursos. O tema é relevante porque dialoga com problemas estruturais do Brasil, como a má distribuição de recursos, as desigualdades sociorregionais, a regressividade e a suposta simplificação do sistema tributário reformado pela EC nº 132/2023.

Analisar o impacto da reforma tributária contida na Emenda Constitucional citada, no pacto federativo, é essencial para construir um modelo que respeite as diferenças regionais, promova a equidade fiscal e fortaleça os entes subnacionais.

Este estudo, portanto, não se limita ao campo teórico, mas busca oferecer reflexões que possam ser aplicadas na prática, beneficiando tanto a sociedade quanto os tomadores de decisão.

Além disso, este estudo faz uma avaliação do federalismo enquanto forma de organização política que divide o poder entre diferentes níveis de governo, como União, Estados e Municípios. No caso do Brasil, essa estrutura foi consagrada pela Constituição de 1988, que estabeleceu o pacto federativo, embora desde a primeira constituição federativa já houvesse a descentralização de poder entre os entes federados.

O pacto federativo brasileiro foi um acordo para distribuir responsabilidades, competências e recursos entre os entes constitutivos da federação. A ideia central é avaliar se a reforma tributária contida na EC nº 132/2023 respeitou o pacto federativo enquanto cláusula pétrea, na qual os Estados, Distrito Federal e Municípios atuam de forma independente, sem perder a noção de unidade nacional.

Quando se analisa a prática anterior, a reforma tributária contida na EC nº 132/2023, percebe-se que esse equilíbrio federativo não funcionou bem.

A União, por exemplo, concentra a maior parte das receitas tributárias, enquanto Estados e Municípios, que estão mais próximos das demandas da

população enfrentam dificuldades financeiras para atender suas responsabilidades. Isso acontece porque, apesar de terem autonomia, Estados e Municípios dependem muito dos repasses federais para manter seus serviços funcionando. Esse desequilíbrio é uma das maiores críticas ao pacto federativo atual e reforça a necessidade de avaliar se a reforma tributária contida na EC nº 132/2023, efetivamente corrigiu esta distorção federativa.

O federalismo brasileiro carrega uma grande responsabilidade, já que o país é marcado por profundas desigualdades regionais. Regiões mais desenvolvidas, como o Sul e o Sudeste, têm condições de arrecadar mais impostos, enquanto outras, como o Norte e o Nordeste, enfrentam limitações econômicas que impactam diretamente suas finanças públicas (IBGE, 2024, p.12).

O Sudeste e o Centro-Oeste lideram o Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil, com as demais regiões abaixo da média nacional. O Centro-Oeste tem um PIB *per capita* de R$ 55,7 mil, seguido pelo Sudeste, com R$ 52,5 mil, e o Sul com R$ 51,3 mil. Já as regiões Norte e Nordeste apresentam os menores níveis, com R$ 29,8 mil e R$ 21,5 mil, respectivamente. As desigualdades regionais são evidentes no país, com as regiões Sudeste, Sul e Centro-Oeste concentrando os maiores PIB *per capita*. A média nacional é de R$ 42,2 mil. O Distrito Federal, por exemplo, tem o maior PIB per capita do país, com R$ 92,7 mil (IBGE, 2024, p. 20).

Por sua vez, a região Centro-Oeste se encontra numa espécie de “transição econômica e social”, em face de que, apesar de apresentar crescimento econômico acima da média brasileira, carece muito de infraestrutura e verticalização de sua economia para consolidar o seu desenvolvimento (IBGE, 2024, p. 20).

Por isso, o pacto federativo deve garantir mecanismos que permitam uma redistribuição justa dos recursos arrecadados, para que todas as regiões possam oferecer serviços de qualidade à população. Sem isso, a autonomia dos entes federados fica comprometida, e o próprio princípio do federalismo é fragilizado.

A reforma tributária disposta na EC nº 132/2023 é frequentemente apontada como uma solução para os problemas do federalismo brasileiro. Propostas como a unificação de tributos e a criação de um imposto sobre valor agregado (IVA) buscam simplificar o sistema e aumentar a transparência na arrecadação.

Neste estudo é preciso verificar se essa premissa foi alcançada pela EC nº 132/2023 ou verificar se a reforma tributária centralizou ainda mais o poder na (da) União, prejudicando a autonomia de Estados e Municípios. Analisa-se, também, se a

reforma contida na EC nº 132/2023 será realmente eficaz quanto às diferenças regionais e sociais, de modo a garantir mecanismos de compensação para os entes menos favorecidos.

Pela simples percepção da quantidade de impostos que formam o sistema tributário do país, é possível concluir que o sistema tributário é muito complexo, em face da necessidade de os contribuintes manterem em suas estruturas, departamentos especializados que visam a administração e cálculos dos tributos a serem pagos aos entes arrecadadores, cuja finalidade é não ficar inadimplente dadas as suas implicações no seu cotidiano.

Este estudo visa verificar se essa complexidade diminui com a reforma tributária contida na EC nº 132/2023. A referida complexidade não está apenas no número elevado de tributos, mas também na sobreposição de competências e na forma como os impostos são cobrados e administrados pelos diferentes entes federativos, além das grandes estruturas departamentais de controle e informações que os contribuintes devem prestar aos entes arrecadadores, em face das obrigações acessórias impostas. Essa estrutura contribui para um ambiente de intenso debate jurídico que possui altos custos operacionais, tanto para os contribuintes quanto para os próprios governos.

Esse cenário é indicado por especialistas como um obstáculo para o crescimento econômico acelerado do país, bem como alardeado como entrave às políticas públicas eficientes. Um dos grandes desafios da reforma do sistema tributário brasileiro é solver a multiplicidade de tributos. O Brasil possui uma longa lista de impostos, taxas e contribuições, que são distribuídos entre União, Estados e Municípios, conforme previsto na Constituição Federal de 1988.

Essa configuração muitas vezes gera conflitos e sobreposições, especialmente no caso de contribuições como a COFINS e o PIS que são de competência federal, o ICMS que é de competência estadual, e o ISS que é de competência municipal. Esses impostos incidem sobre atividades semelhantes, criando disputas entre União, Estados e Municípios e prejudicando a arrecadação de ambos.

Desconsiderando qualquer doutrina, quem é profissional da área contábil sabe que o excesso de tributos dificulta o entendimento das normas e os custos de conformidade para os contribuintes são excessivamente altos, elevando com isso o “custo Brasil”, principalmente para as médias e grandes empresas, o qual é repassado nos preços dos produtos, comprometendo muitas vezes a lucratividade, a competitividade e contribuindo com a inflação.

Outro desafio importante que este estudo procurou analisar foi o resultado da articulação política necessária para aprovar a reforma tributária contida na EC nº 132/2023. Mudanças no sistema tributário afetam diretamente os interesses de diversos grupos, incluindo as três esferas de governos (União, Estados e Municípios), setores econômicos e a própria população.

Analisar a reforma tributária do ângulo da redistribuição de receitas é outro ponto crucial deste estudo. Atualmente, a maior parte da arrecadação tributária está concentrada na União, o que compromete a capacidade de Estados e Municípios de planejar e instituir políticas públicas de maneira autônoma.

Em poucas palavras, este estudo se propõe a analisar a reforma tributária contida na Emenda Constitucional citada, com o propósito de verificar os impactos do sistema tributário, a carga tributária, a simplificação ou complicação tributária, os custos tributários, a desigualdade regional, a erradicação da pobreza, o federalismo, a autonomia dos entes da federação, tendo como propósito, contribuir criticamente ao aperfeiçoamento da aplicação social do direito em políticas públicas mais eficientes.

Apenas para contextualizar, essa mesma reforma, com variáveis mais cruéis nesta, foi engendrada pelo governo atual nos idos de 2003 a 2007, porém, naquela ocasião, os debates foram travados junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) que é a reunião dos Secretários de Fazenda dos Estados, Distrito Federal e Ministério da Fazenda.

Ocorre que, naquele período, houve resistência total dos Secretários de Fazenda Estaduais, justamente porque o modelo apresentado pelo Ministério da Fazenda era a subtração de competência dos Estados e Municípios quanto à instituição, arrecadação e gestão dos tributos estaduais e municipais, subtraindo-lhes, portanto, toda a autonomia consagrada na Constituição Federal de 1988, enfraquecendo os entes subnacionais, fortalecendo a União com a consequente centralização de poder e controle.

Por cinco anos o assunto se manteve em pauta em muitas reuniões do Confaz e não houve consenso. Caso houvesse, o debate seria levado ao Congresso Nacional, que possivelmente faria poucas alterações, sem comprometer a estrutura jurídica e a política nacional.

Porém, nesta gestão liderada pelo mesmo Presidente da República, o Confaz foi excluído dos debates e o Governo Federal a implementou junto ao Congresso Nacional (Câmara dos Deputados e Senado), conforme seus interesses políticos.

Destaca-se que não houve o debate entre os congressistas, dos quais, a maioria, em face do tempo exíguo entre uma sessão e outra ou entre um turno e outro, não conseguiram avaliar os efeitos desastrosos aos entes federados, que levam à concentração de poder pela União, ou seja, a centralização da arrecadação e distribuição da receita, ainda que sob a gestão de um Comitê Gestor formado por membros escolhidos pelos Estados e Municípios.

Este trabalho foi constituído com a revisão bibliográfica de livros e artigos científicos sobre a Administração Pública, Direito Constitucional, Direito Tributário e Direito Econômico, bem como com dados oficiais da União, Estados e Municípios sobre a divisão e arrecadação de recursos. Assim, estrutura-se com introdução, desenvolvimento e conclusão em quatro capítulos.

1. O FEDERALISMO E O SISTEMA TRIBUTÁRIO

1.1. O papel do Estado e a Necessidade de Tributação

Em regra, a sociedade humana possui diversos objetivos coletivos que unem os membros da coletividade em termos de certo interesse social comum, expresso em (i) finalidades coletivas específicas, (ii) organização coletiva ordenada e (iii) exercício do poder social coletivo instituído.

Embora a sociedade humana teoricamente possa existir sem a presença de um poder político instituído, não é o que acontece ao longo da história da humanidade, cuja maior parte do tempo experimentou sociedades humanas que estabeleceram um poder político social encarregado de atingir objetivos coletivos que são considerados de suma importância para todos.

Esse “poder político” manifesta-se de diferentes formas, desde ações de governantes e instituições, até movimentos sociais e sindicatos que mobilizam forças para promover mudanças. Caracteriza-se por ser coletivo, relacional e simbólico, dependendo tanto do uso legítimo da força quanto do consentimento dos governados. (BOBBIO, et al., 1998 p. 954).

Por sua vez é sustentado pelo domínio de recursos estratégicos, como riqueza, território e informação, e pela construção de um imaginário coletivo que legitima sua autoridade. (ENGELS, 1985 p. 19)

Portanto, o Estado e governo são uma instituição que persegue objetivos valorosos em determinado momento para certo grupo social, então, por óbvio, que o Estado e governo se adequarão ao que seja considerado o melhor para determinado grupamento social em determinado momento histórico.

No Estado antigo tínhamos “a figura do Estado”, que por sua vez, tinha natureza unitária: não possuía qualquer subdivisão interna, territorial ou funcional. Ocorria uma confusão de diferentes setores dentro do mesmo Estado. Este, então, tinha características de baixa complexidade, não havendo polos bem definidos de poder e controle. (ENGELS, 1985 p. 120)

Por outro lado, no Estado Grego a maior característica é a formação da pólis, onde eram tomadas as decisões de organização do Estado.

As polis eram autossuficientes economicamente, religiosamente e até civilmente. Elas tinham liberdade e autonomia política e econômica, de forma que uma

pólis não dependia e não era regida conforme as outras polis. Esse tipo de organização do Estado demonstra um grande avanço da sociedade e, consequentemente, do Estado. (ARISTOTELES, 2002 p. 20) e (DALLARI, 1995 pp. 43-51)

Por outro lado, o Estado Romano tinha como base uma estrutura predominantemente familiar. Experimentou várias formas de governo, sempre mantendo suas características de cidade-Estado, e ficou conhecido pela sua grande conquista territorial. Isto só foi possível pela boa articulação, organização e divisão de poderes que os romanos conseguiram estabelecer com sucesso.

Sendo assim, a estrutura política foi aumentando e se disseminando, o que acarretou uma expansão expressiva também do Estado como entidade, e não só do território romano em si.

Ora, deveria certamente haver expansão do Estado por força do grande aumento territorial, o qual inevitavelmente gerou aumento gradativo das necessidades de controle de diversos setores e das tomadas de decisão, ensejando também maior desenvolvimento e complexidade da sociedade que, no entanto, manteve sua formação-base familiar, enquanto que no Estado Medieval era de suma importância o objetivo social de universalização do cristianismo mediante fusão entre Estado e Igreja. (DALLARI, 1995 p. 51)

Na atualidade convive-se com o denominado Estado moderno cuja centralidade dos objetivos consiste em alcançar o bem comum para um grupamento social nacional, soberano e com governo. Entende-se por bem comum os objetivos primordiais que favoreçam as condições de vida social voltada para o desenvolvimento da plenitude das melhores potencialidades humanas.

Como a definição de bem comum é ampla demais, então o Estado moderno desenvolveu meios de especificar prioridades temporais e espaciais mediante consulta aos membros da sociedade que assim elegem representantes que se propõem a exercer o Estado e o governo para alcance de objetivos mais específicos, normalmente expressos em leis devidamente aprovadas.

O Estado moderno normalmente é um Estado democrático no sentido de que a definição por lei de um objetivo valioso para todos os membros da sociedade, é realizado por eleições periódicas onde são escolhidos os agentes políticos que vão ocupar o Estado Moderno em termos da definição dos objetivos valiosos coletivos, que vão constar de leis que aprovem e executem”. (MANFREDI, 2010 p. 159).

O Estado moderno também é um Estado de direito, porque os critérios de legitimidade quanto à definição dos objetivos valiosos da coletividade ocorrem por meio de normas jurídicas editadas pelos representantes eleitos periodicamente pela coletividade, ou seja, são definidos por lei legitimamente aprovada.

Assim sendo, quando se estabelece um sistema eletivo de representantes da sociedade, nasce a esperança de que o bem comum para toda a coletividade será perseguido como objetivo principal dos representantes. Porém, esse é um quesito que deve ser avaliado com muito rigor, se a reforma tributária em discussão equaliza esse "bem comum" e se mesmo contribui para um projeto nacionalista que tenha a finalidade de priorizar o desenvolvimento, a soberania e os interesses da nação.

Assim, no Estado moderno democrático de direito, o bem comum será especificado nas leis que são aprovadas pelos representantes políticos da sociedade, que elegem prioridades no tempo e no espaço, as quais legitimam o exercício do poder social desempenhado pelo Estado e pelo governo.

O Estado moderno tem o objetivo coletivo de alcançar o bem comum e é estabelecido por regras jurídicas de funcionamento do Estado, do governo e da sociedade, cuja ação estatal depende do atendimento de dois requisitos: (i) legitimidade formal em face da lei fundamental da coletividade e (ii) legitimidade material por correspondência aos objetivos sociais valorosos expressos em eleições. (BOBBIO, 2002 p. 40).

Portanto, é um Estado dotado de lei fundamental cuja observação é requisito fundamental da legitimidade formal e material, do alcance do bem comum referente aos objetivos valorosos específicos, que favoreçam as condições de vida social voltada para o desenvolvimento da plenitude de potencialidades humanas em determinado tempo e espaço.

1.1.1. Estado Constitucional e a Função Social do Direito

O Estado constitucional é um tipo de Estado regido por um pacto social escrito, que é colocado como condição fundamental de legitimidade de toda e qualquer atuação da sociedade, Estado e governo em termos de exercício e separação do poder político, liberdades e garantias sociais e individuais, participação eletiva, direito, sistema de justiça e bem comum (Dallari, 1995, p.168).

Pode-se afirmar que o Estado constitucional é a forma de Estado moderno no qual assume maior rigidez jurídica, a definição prévia dos objetivos coletivos de caráter fundamental cujo alcance passa a ser condicionado a critérios escritos de legitimidade de atuação da sociedade, Estado e governo. (Dallari, 1995, p.168).

O Estado constitucional é aquele Estado jurídico organizado com base em uma lei fundamental, à qual é atribuída a hierarquia máxima no sistema legal. Tal lei fundamental é usualmente denominada de Constituição a ser observada pela sociedade, Estado e governo durante a atuação em direção ao alcance do bem comum direcionado ao pleno desenvolvimento social. (DALLARI, 1995 p. 168).

No que se refere a exercício e separação de poderes, o Estado moderno constitucional costuma ir além da tripartição clássica de poderes em Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário, uma vez que também adota uma separação regionalizada de cada um dos poderes clássicos citados. (DALLARI, 1995 p. 181).

Dito de outra forma, além da separação clássica em Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário, o Estado moderno constitucional, não raro, também é um Estado Federativo, assim compreendido aquele Estado onde a tripartição clássica de poderes é submetida a uma subdivisão regionalizada que igualmente tem a finalidade de funcionar como freio e contrapeso ao exercício do poder político interno. (DALLARI, 1995 p. 181).

André Ramos Tavares afirma:

> O constituinte realizou uma opção pela descentralização do poder (arts. 22, 23, 24, 25 e 30 da CB). Não por outro motivo se pode afirmar que o Estado brasileiro é federativo (art. 18 da CB). A adoção desse modelo estrutural implica a admissão de autonomia para as entidades integrantes da federação. Portanto, não se pode falar em hierarquia entre tais organismos estruturantes do modelo federativo nacional. (TAVARES, 2024 p. 888).

Essa repartição de competências se observadas dentro das diretrizes constitucionais, concretizam direitos, de modo que sua observância serve à promoção das necessidades sociais e na efetivação do interesse público. A aplicação da Constituição Federal de 1988 apresenta os caminhos para o desenvolvimento humano e social, à dignidade da pessoa humana e segurança jurídica do constitucionalismo brasileiro.

André Ramos Tavares aponta que: a repartição de competência entre os entes federativos pode ser comum, exclusivas e concorrentes. Para o autor:

> o art. 24 da Constituição brasileira indica o estabelecimento de um "condomínio legislativo" entre entidades federativas. Trata-se daquilo que a Constituição denominou como competência concorrente entre União, Estados-membros e DF. Compete a esses entes legislar, em caráter concorrente, ou seja, concomitantemente, sobre os temas ali elencados (Tavares, 2024, p. 888).

O direito tributário é uma matéria incluída no rol do "condomínio legislativo", mas que apresenta sua forma a partir da Lei Federal específica.

Ao analisar o disposto no artigo 24, I (direito tributário, financeiro, econômico, ...) da CF, o qual estabelece a competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com a reforma tributária em comento, não se pode mais falar em autonomia plena dos Estado e Municípios/Distrito Federal, para exercerem a competência comum.

Os comandos para a ação (incisos e parágrafos) existem, porém, sem prerrogativas de instituição e cobrança de impostos. Essa competência comum não é mais uma fotografia de uma república federativa. Na verdade, as competências estabelecidas no dispositivo já não são mais autônomas, porque todo o poder de instituição e cobrança de impostos está concentrado na União, com excessão do IPVA/IPTU/ITBI e taxas de serviços, que normalmente contribuem com menos de 30% do total arrecadado. A titularidade dos impostos que era dos outros entes federados – ICMS e ISSQN (Estados e Municípios/DF), que eram as receitas próprias mais significativas passou para um quarto Poder que é o Comitê Gestor.

Portanto, com a usurpação da legitimidade de instituição e cobrança das receitas mais significativas, esses entes federados perderam autonomia para obter as receitas que alavancavam, ainda que de forma não satisfativa, a diminuição das desigualdades sociorregionais. Dessa forma é uma espécie de utopia acreditar que uma federação do tamanho do Brasil se sustente por muito tempo, e de fato consiga diminuir as diferenças econômicas e socias do país com essa reforma tributária.

1.1.2. O tributo e o Estado Social Democrático

No Estado patrimonial dos séculos XVII e XVIII, as rendas pertenciam integralmente ao soberano, que as recolhia por meio de coleta atribuída ao clero e à nobreza, que agiam com violência confiscatória desmedida em nome do soberano. (AMED, 2000 pp. 32, 76 e 176).

Esse histórico de violência na arrecadação dos tributos vai mudar com o surgimento do Estado de direito, no qual a tributação vai ser realizada com base em leis, bem como destinada ao financiamento do bem comum da coletividade. (AMED, 2000 p. 290).

A doutrina passou a designar de Estado fiscal, aquele tipo de Estado de direito onde as receitas decorrem de impostos arrecadados mediante regras de direito previamente estabelecidas. (AMED, 2000 p. 230).

Nos primórdios do Estado fiscal de direito, o dinheiro arrecadado era destinado para garantir as liberdades individuais mediante prestações estatais negativas, que consistiam em coibir comportamentos nocivos aos indivíduos reunidos em sociedade. (BOBBIO, 2007 p. 122)

O papel do Estado fiscal de direito mudou rapidamente depois das guerras mundiais travadas no século XX. No pós-guerra a coletividade elegeu o Estado fiscal de direito, como responsável por prestações positivas que consistiam inicialmente, recuperar a destruição e mazelas causadas pelas guerras.

Esse novo papel do Estado fiscal de direito de promover prestações positivas de recuperação das mazelas da guerra, foi produto do pacto social onde, o Estado foi considerado o único ente suficiente capaz para promover a restauração de tudo o que a guerra tenha destruído.

No pós-guerra, a sociedade elegeu o Estado fiscal de direito como agente capaz de promover as transformações necessárias que restabelecem as condições mínimas de existência da sociedade, que foram perdidas com a guerra. (BAUMAN, et al., 2014 pp. 16-17).

Nessa toada, o Estado fiscal de direito do pós-guerra assumiu papel ativo na redução da pobreza, diminuição da exclusão social, restabelecimento da saúde e educação, indução à criação de emprego e promoção da construção de moradias que foram dizimadas durante a guerra. (BAUMAN, et al., 2014 pp. 16-17).

A doutrina passou a denominar de Estado social-democrático esse tipo de Estado a quem a sociedade atribuiu a responsabilidade de entregar prestações estatais positivas para reconstrução das mais diversas áreas econômico-sociais.

Embora a necessidade de recursos seja um corolário lógico do alcance dos objetivos cujo adimplemento seja atribuído ao Estado e governo, no Estado constitucional democrático de direito, a arrecadação de tais recursos deverá observar

os critérios de legitimidade estabelecidos na Constituição. Legitimidade essa, que será mencionada muitas vezes neste estudo, foi usurpada dos entes subnacionais.

Por exemplo, o objetivo constitucional da dignidade da pessoa humana impõe um limite à arrecadação que possa causar a indignidade. Ou seja, a arrecadação não poderá desprezar que exista um mínimo existencial aos indivíduos.

O sentido contrário à tributação é o objetivo constitucional da dignidade da pessoa humana, que poderá até mesmo resultar em transferência de renda mediante efeito devolutivo de receitas, ou seja, poderá impor o repasse de valores arrecadados àquele membro da sociedade que esteja em condição de indignidade.

Outro exemplo é o objetivo constitucional de garantir o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza, a diminuição da marginalização e a redução das desigualdades regionais e sociais de que trata o artigo 1º da CF. Fato este, que será confrontado com o novo modelo tributário, se de fato, essas mazelas sociais serão resolvidas ou diminuídas.

Ou seja, no Estado constitucional brasileiro não se admite que o financiamento do bem comum, seja feito com menosprezo à função social do tributo, de reduzir desigualdades, produzir justiça e induzir ao desenvolvimento.

Estes exemplos indicam que existem critérios de legitimidade constitucional que devem ser observados pela necessidade de arrecadação, tributação e fiscalização desenvolvidas para obter recursos materiais, que sejam destinados à atuação estatal voltada ao alcance do objetivo social, porém com garantia direta aos entes subnacionais de exigirem da sociedade os recursos necessários através da tributação, com autonomia e independência. Condições que a reforma tributária extirpou.

Deste modo, não é absoluto o poder de arrecadação, tributação e fiscalização que enfrenta restrições constitucionais de legitimidade, que limitam o Estado moderno constitucional democrático de direito em termos do poder de tributar.

A Constituição Federal de 1988 não confere poder absoluto à capacidade estatal de tributar, tendo inclusive condicionado que o poder de arrecadação estatal deve atender critérios de legitimidade constitucional cujo desrespeito irá invalidar irremediavelmente a atuação arrecadatória desenvolvida pelo Estado e governo.

A arrecadação, tributação e fiscalização é uma atividade anterior ao próprio Estado que é encontrada nas sociedades humanas desde a era antiga, portanto, a arrecadação, tributação e fiscalização precede à formação do Estado moderno. (NOGUEIRA, 1997 p. 88).

No entanto, a função arrecadatória não precede aos direitos humanos que são decorrentes da própria condição humana em si considerada. Os direitos humanos são apanágio precedente que o indivíduo conserva no ingresso na vida em sociedade, enquanto prerrogativa que pertença à condição humana em suas relações sociais em geral. (NOGUEIRA, 1997 p. 249).

Os direitos humanos são pré-existentes ao ingresso na vida em sociedade. Ninguém os adquire ao se tornar membro de uma sociedade, mas sim pelo simples fato de ser humano. (TORRES, 1999 p. 8).

Os direitos humanos são uma categoria superior de direitos que possuem o *status* mais elevado que os demais direitos, sendo inclusive superiores ao Estado, porque os direitos humanos advêm do reconhecimento da condição humana do indivíduo em sociedade. (NOGUEIRA, 1997 p. 323).

Comparativamente aos demais direitos da pessoa humana, os direitos humanos precedem à própria formação da sociedade, enquanto que os demais direitos são outorgados pela sociedade ao indivíduo que dela faz parte.

Neste sentido, a arrecadação, tributação e fiscalização é uma atividade do Estado que configura obrigação dos indivíduos mediante normas jurídicas pós-sociais, que foram criadas pela sociedade, onde a pessoa está inserida como sujeito de direitos humanos precedentes à própria instituição da sociedade.

Assim, a legitimidade da tributação está condicionada ao sistema constitucional de valores e objetivos, que se impõem como determinado ideal de bem comum insculpido na lei máxima daquela sociedade, aos quais se acrescem os direitos humanos que o indivíduo já possuía antes da vida em sociedade.

No Estado constitucional, a legitimidade da tributação não depende somente do adimplemento dos requisitos formais de legalidade e conformidade à Constituição. A legitimidade da arrecadação no Estado constitucional também depende da concretização dos preceitos relativos aos direitos da pessoa humana.

No Estado constitucional brasileiro quanto à legitimidade da tributação, a arrecadação depende da observação dos direitos humanos que precedem à própria sociedade, tal como a dignidade, o emprego e o desenvolvimento do indivíduo. Ou seja, a capacidade contributiva deve ser respeitada porque não é possível exaurir pela cobrança do tributo, a capacidade de sobrevivência com dignidade. (NOGUEIRA, 1997 p. 163) e (TORRES, 1999 p. 8).

1.1.3. Desenvolvimento Econômico-Social

A Constituição Federal de 1988 estabelece que a sociedade, o Estado e governo em sua atuação funcionem para alcançar o objetivo do inciso III do artigo 3º, que dispõe sobre a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais.

A erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais indicam que existe um princípio fundamental da Constituição brasileira, que doravante vamos denominar de princípio constitucional da diferença justa.

O princípio constitucional da diferença justa pode ser conceituado como a prerrogativa constitucional de produzir prestações materiais estatais que sejam capazes de concretizar níveis crescentes de dignidade da pessoa humana, erradicação contínua da pobreza e redução permanente das desigualdades sociais e regionais sabidamente existentes no país.

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres, o princípio constitucional da diferença justa mantém relação direta com o direito fundamental ao mínimo existencial, enquanto “um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas”. (TORRES, 1999 pp. 19-20).

O princípio constitucional da diferença justa se refere ao compromisso constitucional que condiciona a atuação da sociedade, Estado e governo em produzir prestações positivas em favor das gerações presentes e futuras que possuem o direito constitucional a ações estatais concretas de erradicação da pobreza com redução das desigualdades sociais e regionais sabidamente existentes no país. (NOGUEIRA, 1997 p. 183 e 189).

Dito isso, repetimos que até mesmo a atuação arrecadatória estatal somente será legítima se adimplir ao requisito fundamental de favorecer o alcance de níveis crescentes de dignidade da pessoa humana menos favorecida e ajudar na erradicação da pobreza pela redução das desigualdades sociais e regionais sabidamente existentes no país, corroborando que a República Federativa do Brasil possui como fundamento o princípio constitucional da diferença justa, então, o constituinte atribuiu a todos os entes nacionais a responsabilidade política de desenvolverem prestações positivas mediante ações concretas de erradicação da pobreza e de redução das desigualdades sociais e regionais. Vejamos:

> Constituição Federal de 1988
>
> Art. 23 É de competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:
> [...]
> X - combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos;

O princípio constitucional da diferença justa compreende o desenvolvimento de prestações estatais positivas no desempenho da responsabilidade do Estado em promover o desenvolvimento das regiões subnacionais menos desenvolvidas, conforme assim descreve o artigo 43 da Constituição Federal:

> Constituição Federal de 1988
>
> Art. 43 Para efeitos administrativos, **a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais**.
>
> §1º Lei complementar disporá sobre:
>
> I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento;
>
> II - a composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, aprovados juntamente com estes. (grifos não originais).

No artigo 170 da Constituição Federal de 1988, o constituinte volta a se referir ao princípio constitucional da diferença justa ao dizer que a ordem econômica brasileira deva atingir os ditames de justiça social caracterizada pela redução das desigualdades regionais, alçada a igual *status* dos princípios da soberania nacional, da propriedade privada, da livre concorrência, de defesa do meio ambiente e de alcance do pleno emprego:

> Constituição Federal de 1988
>
> Art. 170. **A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano** e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, **conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios**: (grifos não originais)
> I - soberania nacional;
> II - propriedade privada;
> III - função social da propriedade;
> IV - livre concorrência;
> V - defesa do consumidor;
> VI - defesa do meio ambiente [...];
> **VII - redução das desigualdades regionais e sociais;**
> VIII - busca do pleno emprego; […] (grifos não originais).

A Constituição Federal de 1988 atribuiu ao Estado brasileiro o dever de instituir políticas públicas que produzam prestações positivas de natureza econômico-social, que favoreçam crescentes níveis de dignidade da pessoa humana menos favorecida, bem como simultaneamente contribuam para a erradicação da pobreza, redução das desigualdades sociais e regionais sabidamente existentes no país.

Nos termos do artigo 6º da Constituição Federal de 1988, a República Federativa do Brasil é um Estado social democrático encarregado das prestações ativas de educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, transporte, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade, assistência aos desamparados e vulneráveis:

> Constituição Federal de 1988
>
> Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.
>
> Parágrafo único. Todo brasileiro em situação de vulnerabilidade social terá direito a uma renda básica familiar, garantida pelo poder público em programa permanente de transferência de renda, cujas normas e requisitos de acesso serão determinados em lei, observada a legislação fiscal e orçamentária.

O Estado social-democrático brasileiro tem a responsabilidade constitucional de entregar prestações positivas à sociedade nos termos do artigo 6º da Constituição Federal de 1988.

Deste modo, o Estado brasileiro é um estado fiscal no sentido de adquirir receitas pela cobrança de impostos, mas também é um Estado social democrático encarregado de prestações positivas que almejam atingir níveis crescentes de bem-estar social, com redução da desigualdade e proteção aos vulneráveis e menos favorecidos.

No Estado social democrático brasileiro a legitimidade da arrecadação está condicionada ao preceito fundamental de a tributação atender ao propósito de atingir níveis crescentes de bem-estar social.

Porém, ocorre um fator muito preocupante. Toda essa garantia de reduzir as desigualdades sociorregionais estampadas no dispositivo constitucional acima mencionado poderá estar comprometida em face da centralização de poder na União.

A concentração arrecadatória e poder de tributar diminui demasiadamente a importância dos Estados e Municípios como entes federativos.

1.2. Federalismo Clássico

O federalismo clássico, também chamado de dual ou simétrico, é um modelo de organização política que estabelece uma divisão de competências rigorosa entre o governo central (União) e os governos regionais (Estados), como ocorreu nos Estados Unidos, onde cada nível de governo atua em áreas estritamente definidas, com pouca sobreposição de funções. Essa separação de poderes visa garantir a autonomia dos estados e a coesão do governo federal, com a Constituição sendo o instrumento que define os poderes de cada entidade. (ANDERSON, 2009 p. 52).

O federalismo é uma forma de organização política regionalizada largamente adotada no âmbito de diversos países, a qual é caracterizada pela existência de uma constituição escrita, na qual são estabelecidos múltiplos entes subnacionais regionalizados, que integram um tipo de distribuição regional interna do poder político atribuído a governos subnacionais. (ANDERSON, 2009 p. 18).

No Estado federal, o federalismo é o sistema de organização regionalizada do poder político interno às sociedades humanas que sejam muito populosas ou que possuam grande extensão territorial.

Na federação existe a distribuição subnacional regionalizada, autônoma da competência legislativa, jurisdicional e executiva do poder político interno, bem como a fixação da representação política interna regionalizada, mediante relação eleitoral direta com os cidadãos de determinada região.

No federalismo existe um ente nacional que é uma ficção legal criada pelas unidades regionalizadas subnacionais que constituem a federação. Nos sistemas federativos a existência real pertence à esfera de governo subnacional regionalizado que tem sua existência concretamente definida diretamente na Constituição. (ANDERSON, 2009 p. 65).

Os entes subnacionais regionalizados de uma federação são normalmente denominados de Estados ou Províncias. Os Estados ou Províncias de uma federação são normalmente compostos de subdivisões internas que são estabelecidas por critérios de densidade populacional, importância estratégica ou importância econômico-social.

A federação é um modo de organização regionalizada do poder político, cuja centralidade do modelo federativo é orientada aos Estados ou Províncias que são considerados protagonistas federativos, dotados de autonomia local em face das suas importantes responsabilidades de protagonismo no desenvolvimento econômico-social regionalizado.

A doutrina sobre federalismo utiliza a distribuição regionalizada interna do poder político como um critério para diferenciar os tipos de federação segundo a competência federativa regionalizada para legislar de modo: (i) concorrente, (ii) comum ou (iii) conjunto. (ANDERSON, 2009 p. 55).

Entende-se por competência federativa legislativa concorrente o exercício regionalizado do poder político interno, realizado igualmente por todos os membros constitutivos da federação, no entanto, em caso de eventual conflito de normas de competência política regionalizada ocorre a prevalência da norma de competência legislativa federal que possua igual valor jurídico. (ANDERSON, 2009 p. 79).

Considera-se como competência legislativa federativa comum o desempenho regionalizado do poder político interno complexo de legislar. Entende-se por exercício do poder político interno complexo de legislar aquele poder de legislar que depende de duas ou mais normas complementares entre si, as quais são editadas por entes constituintes de diferentes níveis da federação. Por exemplo, no caso do exercício do poder político de legislar ser realizado mediante norma federal cuja eficácia dependa de norma Estadual editada por outro ente constitutivo da federação (e vice-versa). (ANDERSON, 2009 p. 97).

Compreende-se como competência legislativa federativa conjunta a distribuição do poder político interno aos entes constitutivos da federação, por meio da fixação de competência distinta para legislar sobre determinados assuntos internos. Esta competência seria mais adequadamente nominada em nosso idioma se fosse traduzida como competência legislativa federativa distinta.

Na competência legislativa federativa conjunta (distinta), cada esfera federativa possui capacidade legislativa autônoma diferenciada para legislar sobre determinada matéria, hipótese em que o conflito de normas se resolve em face da Constituição, por tribunais, mediante arguição de inconstitucionalidade, visto que neste caso não existe prevalência da norma federal sobre a norma Estadual.

A distribuição interna regionalizada do poder político de legislar é um critério adotado pela doutrina para classificar os tipos de federação, segundo a autonomia do

Poder Legislativo regionalizado. Isso significa dizer, que as alterações no desempenho interno regionalizado do poder político de legislar resultam em novo tipo de federação.

É da natureza do Estado federal que o pacto federativo somente possa ser instituído ou modificado mediante assembleia nacional constituinte, convocada para a finalidade específica de promulgar uma nova Constituição, normalmente referendada em consulta popular. . Porém, esse pacto federativo na parte que concerne aos entes subnacionais, de legislarem sobre suas fontes de recursos, com a reforma tributária desapareceu.

Por esse motivo, em geral, a forma de Estado federal é classificada como pétrea ou perpétua na Constituição, razão pela qual não poderá ser objeto de alteração pelo poder constituinte derivado, que fica proibido de realizar emenda constitucional que direta ou indiretamente altere ou dissolva a forma de pacto federativo fixada pelo constituinte originário.

Qualquer alteração por supressão ou diminuição do poder político regionalizado interno é notadamente inconstitucional, porque modificações na competência legislativa regionalizada interna, representam alterações do tipo de federação adotado pelo constituinte originário. Portanto, sem sombra de dúvidas, essa reforma tributária é inconstitucional.

A doutrina cita a existência de três tipos de Estado federal, cuja criação pressupõe que a federação seja instituída através da lei fundamental do sistema jurídico, na qual são inseridas disposições constitucionais inafastáveis e inalteráveis, em face do caráter perpétuo e indissolúvel da federação. Os referidos três tipos clássicos de federação são denominados de: (i) federação dual, (ii) federação integrada ou (iii) federação mista. (ANDERSON, 2009 p. 41).

No tipo clássico de federação dual, o poder de legislar das unidades constitutivas da federação é exercido autonomamente de modo (i) comum, (ii) concorrente ou (ii) conjunto (distinto). Neste modelo de federação, o conflito interno pelo exercício da competência regionalizada comum é resolvido pela prevalência da legislação federal.

No modelo federal dual, a competência legislativa regionalizada concorrente é exercida de modo sobreposto, ou seja, somam-se às normas que tenham sido editadas pelas unidades constitutivas regionalizadas da federação. No modelo federado dual, a competência legislativa conjunta (distinta) é exercida autonomamente

sem prevalência da norma federal sobre a lei regionalizada, resolvendo-se eventual conflito federativo pelos tribunais que decidem em face da Constituição.

O modelo de federação integrada é aquele tipo de federalismo em que a competência legislativa é discriminada rigidamente, ou seja, a competência federal de legislar exclui a competência legislativa regionalizada dos demais entes constitutivos da federação. No tipo federativo integrado, a autonomia da competência legislativa regionalizada é prejudicada pela prevalência da competência legislativa federal.

Na federação integrada, as unidades constitutivas subnacionais regionalizadas são tratadas como unidades administrativas submetidas ao ente federal. Neste modelo federativo integrado há uma redução do poder decisório regionalizado, com diminuição da autonomia político-administrativa regionalizada, que sequer podem exercer de forma autônoma o poder residual de legislar.

O tipo de federação integrada é um tipo de federalismo focalizado, mais em administração, que regionalização do poder político interno como meio de freio e contrapeso.

O modelo de federação mista consiste no tipo de federalismo, no qual se faz a combinação das características do modelo de federação dual, mesclado ao tipo de federação integrada. No modelo de federalismo misto existe a autonomia legislativa regionalizada dos entes subnacionais, colocados em igualdade constitucional entre si e com o ente federal. No entanto, no modelo de federalismo misto, também ocorrem casos nos quais as unidades subnacionais regionalizadas são meramente unidades a serviço da execução da legislação federal.

Por óbvio, não é simples a tarefa de classificação dos Estados federais em um destes três modelos de federalismo. Embora existam diversas gradações de Estados federais na comunidade internacional de nações, no entanto, cada Estado federal possuirá uma característica prevalente em sua Constituição, que assim permitirá lhe atribuir uma das três classificações acima citadas.

A classificação neste ou naquele modelo adquire relevância para verificar se essa ou aquela emenda constitucional, que seja promulgada pelo poder constituinte derivado, tenha incorrido em inconstitucionalidade transversa ao transmutar um tipo de federação em outro modelo federativo.

Desse modo, o tipo de federação adotado em uma constituição não poderá ser modificado sem convocação de nova assembleia constituinte, visto que a federação é indissolúvel e perpétua, sendo inconstitucional o exercício do poder de emendar a

constituição, quando tal emenda resulte em alterar as características do pacto federativo mediante supressão, mitigação ou diminuição da autonomia legislativa regionalizada dos membros constitutivos da federação.

1.2.1. Distribuição Dual Clássica do Poder de Legislar

Para fins do presente trabalho, faz-se necessário aprofundar os estudos acerca do modelo federativo dual, que é o modelo adotado na Constituição Federal de 1988, conforme vamos mais adiante explicar com base nos artigos 20 a 33 da Lei Magna da República Federativa do Brasil.

A doutrina aponta que o modelo federativo dual possua recorrência constitucional na seguinte distribuição do poder político de legislar no âmbito do Estado federal tipo dual. (ANDERSON, 2009 p. 36):

a) pertence ao ente federal o poder político interno do desempenho da competência federativa de legislar sobre moeda, defesa nacional, comércio exterior, comércio interestadual, infraestrutura de grande porte e renda que ficam atribuídos com exclusividade ao ente federal;

b) pertence a todos os entes da federação o poder político interno de legislar sobre previdência, meio ambiente, justiça, polícia, comércio intralocal, educação, pesquisa, saúde e ordem pública, situação em que o conflito de normas é resolvido pelos tribunais em face da Constituição.

A doutrina também ressalta que não há na comunidade internacional de Estados federais, a identificação doutrinária de um padrão recorrente, o suficiente no modelo federativo dual para estabelecer qual seja a competência regionalizada para legislar, comumente fixada neste modelo federativo quanto ao ensino superior, direito penal, agricultura e mineração, cujo poder regionalizado de legislar varia caso a caso, conforme a Constituição de cada Estado federal dual. (ANDERSON, 2009 p. 99).

Não podemos deixar de citar que a doutrina adverte que a distribuição de competência legislativa acima alinhada, não significa um consenso ou um modelo ideal, trata-se meramente do produto da observação empírica da Constituição dos diversos Estados federais “dual” encontrados na comunidade internacional de nações. (ANDERSON, 2009 p. 37).

É possível identificar empiricamente que existam alguns princípios que norteiam a eficaz distribuição federativa do poder político de auferir receitas e realizar gastos em uma federação. (ANDERSON, 2009 pp. 52-57).

Tal configuração federativa referente à distribuição do dinheiro e dos poderes fiscais é muito relevante, porque estabelece o poder aparente da federação, conforme esta ou aquela definição federativa sobre qual ente constitutivo irá arrecadar o que, sobre quem irá arrecadar e como irá gastar o dinheiro que for arrecadado. (ANDERSON, 2009 pp. 52-57).

A esta dimensão do dinheiro e dos poderes fiscais que caracterizam uma determinada federação é denominada por alguns economistas pelo nome conceitual de “federalismo fiscal”. Para tais economistas, o federalismo fiscal é o conjunto de características de uma federação que a distingue das demais federações em termos de distribuição do dinheiro e dos poderes fiscais.

A doutrina argumenta que a qualidade do gasto é maior quando é concedido mais poderes às unidades regionalizadas da federação para auferirem suas próprias receitas, tornando assim as unidades regionalizadas da federação mais responsáveis e mais suscetíveis ao controle pelos respectivos eleitores locais.

A doutrina dominante também reconhece que a federação deva possuir algum tipo de transferência de receitas entre unidades constitutivas da federação. Tal transferência de receitas entre unidades constitutivas da federação deve acontecer em favor das unidades constitutivas regionalizadas mais pobres, para que, deste modo, se possa compensar federativamente o maior esforço que as unidades mais pobres realizam nas prestações públicas positivas. (ANDERSON, 2009 pp. 51-57).

No federalismo também se admite certo nível de competição federativa regionalizada para a atração de investimentos, considerada tolerável tal disputa desde que seja realizada mediante regras que evitem a ineficiência econômica, inibam a perda ou mau uso de recursos públicos, bem como assegurem a coerência da política fiscal da federação como um todo.

Embora existam muitas formas de distribuição de dinheiro e de poder fiscal adotado nas mais diversas federações, certo é que existem características comuns que foram acima apontadas, as quais são uma espécie de modelo clássico de federalismo fiscal, no qual se verifica, que o federalismo fiscal seja caracterizado pelo reconhecimento de que (i) exista necessidade de equalizar as diferenças verificadas entre as unidades constitutivas da federação e, (ii) quanto mais poderes de receitas

concedidos aos entes regionalizados, maior controle e qualidade do gasto pelos eleitores das respectivas localidades.

Deste modo, a distribuição do dinheiro e do poder fiscal na federação tem como princípio fundamental, a equalização entre unidades constitutivas mais pobres e menos desenvolvidas em relação àquelas outras unidades constitutivas mais ricas e mais desenvolvidas da federação, bem como o propósito de controle e qualidade do gasto pelas pessoas que moram na localidade.

1.2.2. Da Equalização do Desequilíbrio Fiscal

No mundo real a riqueza varia de região para região da federação, no entanto, são iguais as responsabilidades das unidades constitutivas da federação. Seja uma unidade constitutiva pobre ou rica, a unidade constitutiva terá de responder às mesmas responsabilidades consignadas no pacto federativo constitucional.

Em geral, a riqueza das unidades constitutivas da federação é muito díspar em função da variação de riqueza experimentada entre regiões diferentes, por isso a maior parte das federações lida com isso fazendo maiores transferências de rendas às unidades constitutivas mais pobres e menos desenvolvidas. (ANDERSON, 2009 p. 47).

Para fins da equalização federativa, torna-se necessário aplicar, de forma abrandada, o princípio federativo da derivação segundo o qual as receitas pertencem preferencialmente ao ente constitutivo regionalizado onde esteja localizada a fonte de tributação. A mitigação do princípio federativo da derivação é necessária em face da sua colisão com o princípio da equalização.

A colisão dos princípios da derivação e da equalização na federação, em geral, resulta na mitigação do princípio da derivação, ou seja, parte das receitas das unidades constitutivas mais ricas e mais desenvolvidas é usada para alimentar a equalização em favor das unidades constitutivas menos desenvolvidas e mais pobres.

As federações atribuem ao ente federado central certo volume de receitas que seja arrecadado para ser utilizado na equalização federativa, entre entidades constitutivas que sejam mais pobres e menos desenvolvidas, em relação às unidades constitutivas que sejam mais ricas e mais desenvolvidas.

Na federação alemã, o ente constitutivo central partilha 44% das receitas que arrecada. Na federação australiana, o ente constitutivo central destina a distribuição

de 46% das receitas que recolhe. Na federação espanhola, o ente constitutivo central partilha 76% das receitas que obtém. Na federação belga, o ente federativo central partilha 68% das receitas que possui. (ANDERSON, 2009 pp. 56-57).

A equalização do desequilíbrio fiscal da federação é assim solucionada por meio de certo volume de receitas atribuídas ao ente central que as arrecada, com o propósito de realizar transferência ou partilha da arrecadação do ente constitutivo regionalizado mais pobre e menos desenvolvido. Na coleção de países organizados em forma de federação encontrada na comunidade internacional, existe uma média de 44% da receita disponível aos entes constitutivos locais mais pobres e menos desenvolvidos, e que é obtida a partir da partilha da arrecadação do ente central da federação no exercício da equalização federativa. (ANDERSON, 2009 pp. 57-60).

A dignidade da pessoa humana foi eleita pelo constituinte originário como fundamento do Estado federativo democrático de direito brasileiro, conforme instituído pelo inciso III do artigo 1º da Constituição Federal de 1988:

> Constituição Federal de 1988
>
> Art. 1º **A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal**, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:
> [...]
> **III - a dignidade da pessoa humana** (grifos não originais)

A erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais também são fundamento estabelecido pelo constituinte originário ao Estado federativo democrático de direito brasileiro, conforme inciso III do artigo 3º da Constituição Federal de 1988:

> Constituição Federal de 1988
>
> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
>
> [...]
>
> II - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

A promoção do bem de todos, mediante a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, também consta como fundamento estabelecido pelo constituinte

originário à federação brasileira, nos termos dos incisos I e IV do artigo 3º da Constituição Federal de 1988:

> Constituição Federal de 1988
>
> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
> I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
> [...]
> IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

A garantia do desenvolvimento nacional igualitário consta como fundamento da federação brasileira instituída pelo constituinte no inciso I do artigo 3º da Constituição Federal de 1988:

> Constituição Federal de 1988
>
> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
> [...]
> **I - garantir o desenvolvimento nacional;** (grifos não originais)
> [...]

Consta como fundamento da federação brasileira perseguir continuamente o desenvolvimento regional voltado à redução das desigualdades regionais de que trata o *caput* do artigo 43 da Constituição Federal de 1988:

> Constituição Federal de 1988
>
> Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, **visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.** (grifos não originais)

A ordem econômica fundada na valorização do trabalho, na livre iniciativa, na dignidade da pessoa humana, na justiça social e na redução das desigualdades regionais e sociais, também constitui fundamento da federação brasileira nos termos do artigo 170 da Constituição Federal de 1988:

> Constituição Federal de 1988
>
> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
>
> [...]
>
> VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

Em síntese, conforme dispositivos constitucionais supramencionados, o federalismo brasileiro tem como fundamento constitucional originário: (i) alcançar a construção de uma sociedade justa, livre e solidária que persiga níveis continuamente crescentes de (ii) dignidade da pessoa humana, (iii) de erradicação da pobreza e (iv) de redução das desigualdades regionais e sociais.

É fundamento constitucional originário do federalismo brasileiro que o poder político regionalizado em entes subnacionais seja exercido para promover prestações positivas crescentes na direção de atingir níveis cada vez mais elevados de bem-estar social justo, com frequente redução da desigualdade, constante aumento da dignidade da pessoa humana, ininterrupto desenvolvimento econômico-social regionalizado, incessante geração de empregos e regular proteção aos vulneráveis.

Nos termos do artigo 1º da Constituição Federal de 1988, a República Federativa do Brasil está organizada em Estado federal do tipo dual, cujas unidades constitutivas são entes subnacionais que são denominados de União, Estados, Distrito Federal e Municípios:

> Constituição Federal de 1988
>
> Art. 1º **A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal**, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (grifos não originais)

Embora a federação brasileira seja constitucionalmente composta de quatro entes, denominados de União, Estados, Distrito Federal e Municípios, não se perca de vista que o § 1º do artigo 32 da Constituição Federal de 1988 equipara o Distrito Federal a Estados e Municípios:

> Constituição Federal de 1988
>
> Art. 32 [...]
>
> § 1º Ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios;

Esta equiparação do Distrito Federal a Estados e Municípios é muito sintomática de uma federação tipo dual. Na federação dual, o governo regionalizado (Estado, Distrito Federal e Municípios) é instituído para exercer um poder local, que é composto do poder político regional e local, e exercido junto pelo mesmo ente federativo regionalizado.

A federação brasileira não é simplesmente uma federação composta de dois membros constitutivos. Não é isso. Uma federação do tipo dual é aquela onde a competência legislativa é desdobrada internamente em poder político regional e local, que tem a finalidade de permitir ao ente regionalizado, que exerça a competência legislativa o mais próximo possível das pessoas que o integram.

Neste sentido, os entes federativos Estados, Distrito Federal e Municípios correspondem exatamente à situação dual de exercício de competência legislativa, dividida em competência do ente federativo central e competência do ente federativo local.

Acrescente-se ainda que, na federação tipo dual, a Província ou Estado também é internamente subdividido em localidades onde habitam as pessoas. Tal subdivisão interna regionalizada faz parte do conceito de unidade federativa integrante da federação tipo dual.

No caso brasileiro, o poder de legislar regionalizado e local foi desdobrado para conferir atribuição de competência autônoma para a localidade legislar no âmbito de uma fração territorial do ente constitutivo denominado de Estado. Essa prerrogativa autônoma da localidade não altera que a federação brasileira seja do tipo dual, onde a competência legislativa é desdobrada internamente em competência federal e competência regional e local, que não pode ser exercida pelo governo central.

1.2.3. Receita no Contexto Federativo Brasileiro

Na federação brasileira o poder fiscal federativo está concentrado na entidade constitutiva central. No ano de 2023 as receitas da federação brasileira ficaram concentradas no ente constitutivo central, e o governo federal recolheu 67,82% de todo dinheiro proveniente do poder fiscal federativo. (STN, 2023 p. 4).

Aos entes federativos ‘Estado e Distrito Federal’ coube a arrecadação equivalente a 25,02% de todas as receitas federativas, enquanto que os Municípios recolheram 7,16% das receitas federativas totais. (STN, 2023 p. 4).

A concentração exagerada de 67,82% das receitas no governo central se mostra incompatível com o modelo de federação dual, razão pela qual a federação brasileira enfrenta dificuldades no desempenho das suas funções regionalizadas de atingir os objetivos e fundamentos federativos. (STN, 2023 p. 4).

As responsabilidades federativas dos entes constitutivos regionalizados (Estados e Municípios) são maiores que a respectiva capacidade de financiamento que os entes constitutivos regionalizados alcançam por meio das receitas federativas que lhes cabem (32,18% das receitas federativas gerais, sendo 25,02% aos Estados e 7,16% aos Municípios em 2023. (STN, 2023 pp. 5-7).

Muito pior é a situação das unidades federadas regionalizadas mais pobres e menos desenvolvidas, que não conseguem prestar serviços públicos compatíveis e adequados, os quais são inferiores em qualidade e quantidade aos mesmos serviços prestados pelas unidades regionalizadas mais ricas e mais desenvolvidas.

A significativa distorção do modelo federativo brasileiro, que concentra 67,82% das receitas no governo central, tem fragilizado o tipo de federação dual instituído na Constituição Federal de 1988. A concentração exagerada de receitas no ente federativo central enfraquece o poder político e a capacidade de resposta efetiva dos entes federativos regionalizados, que assim frustram a população em termos de serviços públicos prestados localmente.

A centralização exagerada de recursos no ente federativo central não contribui e até mesmo dificulta a concretização dos fundamentos federativos pelos entes regionalizados da federação brasileira.

Os entes federativos regionalizados têm grande dificuldade em garantir/realizar prestações positivas crescentes na direção de atingir níveis locais cada vez mais elevados de bem-estar social, com frequente redução da desigualdade, constante aumento da dignidade da pessoa humana, ininterrupto desenvolvimento econômico-social regionalizado, incessante geração de empregos e regular proteção aos vulneráveis. Portanto, enfrentam dificuldades em corrigir desigualdades.

A equalização federativa é o instrumento mais apropriado para corrigir desigualdades federativas em termos de receitas e poder fiscal. Deste modo, sabendo que a federação brasileira concentra no governo central 67,82% das receitas federativas totais, consoante com o que dissemos sobre o modelo de equalização de desequilíbrios da federação dual, então, minimamente 44% da arrecadação do governo central deveria ser destinada a transferências aos entes federativos regionalizados, notadamente aos entes regionalizados mais pobres e menos desenvolvidos. (ANDERSON, 2009 pp. 56-57) e (CGU, 2021 a 2024 p. 5).

No ano de 2023 o governo brasileiro central transferiu aos Estados e Municípios somente 16,40% da arrecadação federal total. Esse nível de transferência não atinge

o objetivo de equalização de desequilíbrios no modelo de federação dual. (CGU, 2021 a 2024 p. 5).

Este pequeno volume de partilha das receitas federais totais em 2023 é muito abaixo da média de 44% de partilha da receita que o governo central comumente transfere aos demais entes constitutivos locais (Estado ou Província) no modelo federativo dual. (ANDERSON, 2009 pp. 56-57) e (CGU, 2021 a 2024 p. 5).

Portanto, o volume de 16,4% em transferências das receitas totais do ente central aos entes regionalizados da federação brasileira equivale a um terço do volume de recursos comumente transferidos no modelo de federação dual que realmente promova a equalização de desequilíbrios fiscais regionais.

A equalização do desequilíbrio fiscal da federação brasileira não é alcançada pelas transferências do governo central no patamar de 16,4% das receitas federais totais, razão pela qual é possível afirmar que a Constituição Federal de 1988 não contém um verdadeiro sistema de equalização federativa aos desequilíbrios fiscais das unidades constitutivas mais pobres e menos desenvolvidas.

O pacto federativo brasileiro necessita ser aperfeiçoado no que se refere à equalização federativa, visando assim introduzir mecanismos que previnam o desequilíbrio fiscal que existe entre as unidades constitutivas mais pobres e menos desenvolvidas em comparação com as unidades constitutivas mais ricas e mais desenvolvidas da federação.

Ocorre que a concentração de receita no governo central não fortalecerá os outros entes federativos, pois retira o poder fiscal regionalizado. A falta de transferência de recursos financeiros não propiciará aos outros entes federados o desenvolvimento necessário para diminuir as desigualdades sociorregionais.

Isso agrava ainda mais, porque não há equilíbrio entre a necessidade do cidadão e o atendimento do Estado como supressor das dificuldades com saúde, educação, segurança, fomento às atividades econômicas, logística, ... enfim, o mínimo necessário, pois esse atendimento resulta em pobreza, políticas públicas ineficientes, desestímulo de competição, assim como o próprio desestímulo de desenvolvimento intelectual. Portanto, não há equilíbrio.

Não bastasse isso, a situação do país clama por elevação de transferência de recursos federais para que se possa com isso equalizar melhor o atendimento das necessidades locais mais pobres e menos desenvolvidas. Recursos financeiros escassos sempre resultam em paliativo. O problema nunca é solucionado.

É preciso rediscutir a equalização federativa do desequilíbrio fiscal. A partilha de 16,4% do volume total arrecadado pelo governo central (67,82%) é incompatível com a equalização do desequilíbrio fiscal comumente adotada no modelo federativo dual. (ANDERSON, 2009 pp. 56-57) e (CGU, 2021 a 2024 p. 5).

A modesta partilha de 16,4% da arrecadação federal total, cumulada com a exagerada concentração de 67,82% das receitas federativas em posse do governo central, aumenta a distorção federativa que na prática não possui um mecanismo de equalização do desequilíbrio fiscal dos entes constitutivos mais pobres e menos desenvolvidos. (ANDERSON, 2009 pp. 56-57) e (CGU, 2021 a 2024 p. 5).

Essa partilha de 16,4% das receitas totais do governo central tende a agravar o desequilíbrio fiscal das unidades constitutivas regionalizadas mais pobres e menos desenvolvidas na federação.

Os entes constitutivos regionalizados (Estados e Municípios) mais pobres e menos desenvolvidos não são efetivamente equalizados pela federação brasileira, que assim convive com unidades constitutivas regionalizadas que são localmente cobradas pelos cidadãos que exigem delas que desempenhem suas responsabilidades constitucionais, sem que para isso estejam recebendo receitas partilhadas suficientes ao tipo de equalização comumente adotada em uma federação dual, conforme acima mencionado.

O constituinte originário tentou sem sucesso compensar a inexistência de equalização federativa, mediante a singularidade de mecanismos constitucionais que possuem objetivo de correção indireta do desequilíbrio fiscal entre unidades constitutivas regionalizadas mais pobres e menos desenvolvidas e unidades constitutivas mais ricas e mais desenvolvidas da federação.

Aqui se faz referência às seguintes singularidades constitucionais indiretas que serão a seguir explicadas: (i) planos de desenvolvimento regionalizados, (ii) políticas federais de transferência de renda a pessoas, (iii) regionalização do orçamento e crédito federal, (iv) transferência de renda entre entes constitutivos regionalizados e (v) incentivos fiscais regionalizados.

Entende-se por planos de desenvolvimento regionalizados aqueles instrumentos de política de desenvolvimento atribuídos ao ente constitutivo central conforme artigo 43 da Constituição Federal de 1988:

Constituição Federal

> Art. 43. Para efeitos administrativos, **a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.(Brasil, 1988).** (grifos não originais).

Trazendo a interpretação do dispositivo acima para um contexto real, a União sempre se posicionou de forma contrária ao texto, não permitindo que os Estados e Municípios com menor capacidade de desenvolvimento e com diferenças sociais substanciais pudessem oferecer ao mundo econômico condições para alavancar o desenvolvimento local ou regional. Manteve os entes federados presos a uma espécie de “cabresto”, com o subterfúgio de que o desenvolvimento sociorregional seria por ela alavancado, via programas, transferências financeiras constitucionais e voluntárias. E, com exceção às transferências constitucionais, as transferências voluntárias sempre visam a manutenção do Poder Central e de quem as viabiliza.

Nota-se que o dispositivo constitucional retro mencionado não obriga a União a articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. O poder de decisão de escolha é dela, é opcional. Isso faz com que os gestores atendam suas preferências políticas e não há o espírito de estadista efetivamente voltado ao desenvolvimento equalizado, ou seja, a bandeira partidária é determinante para o direcionamento de políticas públicas.

Os planos de desenvolvimento regional seriam um tipo de política nacional voltada para a redução direta das desigualdades econômicas e sociais regionais brasileiras. No entanto, não são capazes de substituir uma equalização federativa efetiva, mediante transferências de receitas ao ente constitutivo regionalizado mais pobre.

A execução dos planos de desenvolvimento regionais é uma faculdade do ente federativo central, que pode até mesmo criá-los e instituí-los nesta ou naquela unidade regionalizada, na qual não existe nenhuma adequação ao desenvolvimento necessário. Além disso, não existe obrigação para que o ente central execute integralmente o plano de desenvolvimento regional, pois não há qualquer planejamento de médio e longo prazo para isso.

O plano citado não distribui efetivamente dinheiro e poder fiscal em termos de efetiva equalização federativa, que corrija os desequilíbrios fiscais existentes, entre os

entes mais pobres e menos desenvolvidos, em relação aos entes mais ricos e mais desenvolvidos.

Por sua vez, o país não aprendeu a planejar. Todas as gestões começam e terminam com rumos diferentes e soluções de “afogadilho”, apenas com uma visão míope no Plano Plurianual que foi desenvolvido pelo gestor anterior, sofrendo alterações constantes no decorrer do primeiro exercício de mandato do novo gestor. Se implementam mais, os “devaneios pessoais”, do que políticas públicas definidas num projeto nacional.

Outro mecanismo singular da federação brasileira, são as políticas de transferências de renda federativa às pessoas, conforme previsto nos termos do parágrafo único do artigo 6º da Constituição Federal:

> Constituição Federal 1988
>
> Art. 6º [...]
>
> Parágrafo único. **Todo brasileiro em situação de vulnerabilidade social terá direito a uma renda básica familiar, garantida pelo poder público em programa permanente de transferência de renda**, cujas normas e requisitos de acesso serão determinados em lei, observada a legislação fiscal e orçamentária. (grifos não originais).

A transferência direta de renda a pessoas consiste na entrega de valores ao particular. Assim, a referida transferência direta de renda não cumpre a função equalizadora de desequilíbrio fiscal, entre entes constitutivos regionalizados mais pobres e mais ricos ou menos ou mais desenvolvidos.

Por outro lado, não basta somente a transferência de valores financeiros ao cidadão como forma de mantê-lo vivo. A transferência de renda apenas para subsistência não impulsiona o desenvolvimento que possa alimentar uma atividade econômica crescente. É necessário que se proporcione o crescimento econômico de cada vulnerável, para que, impulsionado financeiramente possa despertar o anseio de crescimento econômico e pessoal.

Portanto, deve haver regras de transferência das verbas assistencialistas, ou seja, quando o favorecido entra, e como deve sair. O programa é permanente, mas não justifica a permanência eterna do favorecido no programa. Se o país busca efetivamente a diminuição das desigualdades sociais, não será pelo assistencialismo. O assistencialismo não gera prosperidade, pelo contrário, congela qualquer iniciativa do assistido em prosperar face à lei do menor esforço.

Os programas assistencialistas atualmente se constituem numa “aposentadoria” do indivíduo, que muitas vezes sequer contribuiu para isso. Enquanto aqueles que efetivamente trabalham buscando melhores padrões de vida e contribuem para o sistema previdenciário por aproximadamente meio século, para ao final de sua vida terem garantido o sustento, os praticantes da lei do menor esforço se aposentam sem terem contribuído, ao menos, com o crescimento econômico da nação.

Outro mecanismo singular é a regionalização do orçamento e do crédito federal. No entanto, a regionalização do orçamento é discricionária ao ente federativo central, deste modo, tal regionalização orçamentária não tem a qualidade equalizadora de desequilíbrios fiscais entre menos e mais pobres ou desenvolvidos.

Em média 80,7% do valor do orçamento federal não é regionalizado. Os outros 19,3% do orçamento que foram regionalizados agravam o desequilíbrio fiscal entre os entes, uma vez que, em média, da parte regionalizada, somente se executa 77,7% dos referidos 19,3%, o que representa a média de 15% do orçamento federal efetivamente executado de forma regionalizada. (Siga Brasil: Painel Especialista: Gráficos Customizados., 2025 p. 3).

Além disso, os 15% efetivamente executados de modo regionalizado são executados da seguinte forma: (i) 8,01% se referem à regionalização de gastos com funcionamento de órgãos do próprio governo central e (ii) 6,99% com a regionalização de programas. (Siga Brasil: Painel Especialista: Gráficos Customizados., 2025 p. 3).

Dos referidos 6,99% que constam como execução regionalizada de programas do governo central executados nas regiões, tal execução pode ser assim desdobrada: (i) 2,44% são gastos nas regiões mais ricas (Sul e Sudeste); (ii) 1,99% são executados nas regiões Norte e Nordeste e (iii) 0,08% realizados na região Centro-Oeste. (Siga Brasil: Painel Especialista: Gráficos Customizados., 2025 p. 3) e (SENADO FEDERAL, 2008 pp. 33-35). Isso é insignificante para uma política de desenvolvimento e de diminuição das desigualdades sociais.

Dessa forma, nota-se que a regionalização do orçamento também não cumpre a função equalizadora de desequilíbrios da federação, agindo justamente em sentido oposto, uma vez que os dados acima demonstram que a execução da regionalização orçamentária aplica mais recursos nas unidades constitutivas mais ricas e mais desenvolvidas da federação. Tem-se a impressão de que “os interesses e o peso político” são determinantes.

A diferença de alíquota interestadual no comércio entre as unidades constitutivas regionalizadas é uma singularidade que consiste na transferência de renda entre entes regionalizados, se tornando mecanismo de transferência de receitas. Porém, essa “subvenção tributária interestadual” é executada pelos Estados Membros. O Poder Central (União) não contribui.

De plano é bom ressaltar que o uso da diferença de alíquota interestadual como mecanismo de transferência de renda entre entes constitutivos regionalizados, não atende ao preceito de equalização do desequilíbrio fiscal federativo conforme mecanismo clássico de equalização de uma federação dual díspar.

Tal diferença de alíquota interestadual do ICMS está prevista no inciso IV do § 2º artigo 155 da Constituição Federal de 1988, para acontecer nos percentuais de 12% e 7% conforme parágrafo único da Resolução do Senado nº 22/1989:

> Resolução do Senado nº 22, de 19 de maio de 1989
>
> Faço saber que o Senado Federal aprovou, nos termos do artigo 155, § 2°, inciso IV, da Constituição, eu, Iram Saraiva, 1° Vice-Presidente, no exercício da Presidência, promulgo a seguinte:
>
> **Art. 1º** A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, **será de doze por cento**. (grifos não originais)
>
> **Parágrafo único**. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, **destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão**:
> [...]
> **II - a partir de 1990, sete por cento.** (grifos não originais)

A referida transferência de renda entre entes não alcança diretamente todos os entes regionalizados, ficando adstritas às relações comerciais que ocorrem entre Estado e Distrito Federal, ou seja, os Municípios não são diretamente beneficiados com a diferença de alíquota, podendo, inclusive, ser prejudicados com este mecanismo, em face de que o crédito de ICMS oriundo de outro Estado se torna um redutor no recolhimento do contribuinte destinatário, diminuindo o ICMS arrecadado que é dividido com os municípios (quota parte de 25%).

Ao adotar alíquotas maiores em um sentido interestadual (12%) e alíquotas menores (7%) na inversão do mesmo sentido interestadual, isso obriga os próprios

entes regionalizados em situação díspar, de financiarem uns aos outros sem uma efetiva equalização a partir de dinheiro do governo central.

Essa singularidade da diferença de alíquota interestadual do ICMS, não tem funcionamento efetivo, visto que somente teria capacidade de produzir resultados na desigualdade, se as unidades constitutivas das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo, não fossem obrigadas a arcar com a transferência de créditos dos impostos dos estados originários de mercadorias a eles remetidas.

Para que produzisse algum efeito econômico, as unidades menos desenvolvidas deveriam possuir maior volume de vendas interestaduais que compras interestaduais. No entanto, as unidades menos desenvolvidas produzem bens primários de menor valor agregado que as unidades mais desenvolvidas, e, como foi afirmado acima, se obrigam ainda a conceder o crédito do ICMS pela entrada de mercadorias, normalmente com valor agregado, ficando esses estados apenas como intermediários comerciais entre a origem e o consumidor final.

Assim, o mecanismo não funciona efetivamente como forma de equalização, porque as unidades federadas mais pobres e menos desenvolvidas vendem menor volume no comércio interestadual, com tributação a 12%, que as compras que fazem das unidades mais desenvolvidas, das regiões Sul e Sudeste, mediante tributação a 7%.

Ocorre justamente o oposto. As unidades constitutivas das regiões Sul e Sudeste são sempre superavitárias na balança comercial interestadual mantida com as unidades constitutivas das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Deste modo o produto da tributação a 12% é sempre inferior à tributação a 7%. (ETENE, 2020 p. 2) e (CONFAZ, 2023 p. 27).

1.2.4. Dos incentivos fiscais

No sistema brasileiro há uma controversa singularidade do mecanismo constitucional de incentivos fiscais regionalizados, para atrair investimentos para as regiões menos desenvolvidas. Para exemplificar e, de plano, dizemos que somente atingiu algum resultado efetivo na Zona Franca de Manaus, previsto no artigo 40 das disposições constitucionais transitórias, conforme será mais adiante explicado.

Portanto, apesar dos incentivos específicos albergados na Constituição Federal para a região, ainda se constatam necessidades fundamentais de qualidade de vida

quando se aborda a situação financeira da população. O uso que as unidades constitutivas mais ricas e mais desenvolvidas fizeram dos incentivos fiscais de que tratam o inciso VII do artigo 23; incisos I a III do § 2º e § 4º do artigo 43; § 6º do artigo 150; inciso I do artigo 151; alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155; inciso III do § 3º do artigo 156; alínea “c” do inciso I do artigo 159 e § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, resultou no agravamento da desigualdade federativa.

Verifica-se que as demais hipóteses de incentivos fiscais regionalizados foram capturadas pelos entes da federação que são mais ricos e mais desenvolvidos, que as utilizaram em detrimento das unidades federativas mais pobres das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

O modelo de incentivo regionalizado, previsto para Zona Franca de Manaus e para a Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim no Estado de Rondônia, excluiu a competência dos demais entes federativos em conceder igual incentivo. Desta forma, ainda que não tenha ocorrido dentro de um contexto mais otimista, foram criadas condições de resultado positivo para as duas regiões, e os demais entes regionalizados foram e estão proibidos de conceder igual favor fiscal.

Eis o ponto central da singularidade dos incentivos fiscais em uma federação dual, qual seja: o incentivo somente produzirá benefício ao ente menos desenvolvido se houver a proibição dos entes federativos mais desenvolvidos competirem mediante a concessão de incentivos fiscais em detrimento dos entes constitutivos mais pobres e menos desenvolvidos.

Porém, na federação brasileira, não houve a proibição de concessão de incentivos fiscais pelos entes constitutivos mais ricos e mais desenvolvidos, que assim puderam conceder incentivos fiscais diferentes, competindo com os entes regionalizados mais pobres e menos desenvolvidos, embora tenha sido criada uma condição de aprovação unânime dos demais entes federados que integram o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), que é o órgão colegiado que reúne o Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda de todos os Estados e Distrito Federal.

Essa competição foi inadequadamente designada na reforma tributária de 2023 com o nome pejorativo de “guerra fiscal”. A referida “guerra fiscal” é uma suposta competição por investimentos privados, na qual os Estados mais ricos e mais desenvolvidos culpam os Estados mais pobres e menos desenvolvidos de corroerem as bases tributárias do ICMS (imposto sobre o consumo).

No entanto, quem corroeu a base tributária do ICMS foram os entes mais ricos e mais desenvolvidos, a quem não foi proibida a concessão de incentivos fiscais no âmbito do respectivo Estado mais rico.

A falta de proibição aos entes constitutivos mais ricos de conceder incentivos fiscais escalou a competição por investimento mediante corrosão do dinheiro e poder fiscal dos entes federativos mais pobres e menos desenvolvidos.

Os entes mais ricos e mais desenvolvidos concederam 3,5% do PIB regionalizado em incentivos fiscais locais, enquanto os entes mais pobres e menos desenvolvidos concederam 1,79% do PIB regionalizado. (FGV, 2024 pp. 24-27).

Desse modo, a falta de proibição federativa da concessão de incentivos fiscais pelos entes mais ricos e mais desenvolvidos prejudicou sobejamente os entes mais pobres e menos desenvolvidos.

No ano de 2021, os entes federativos da região Sudeste concederam incentivos fiscais equivalentes a 2,4% do PIB regional. No mesmo ano, os entes federativos da região Sul ofereceram em incentivos fiscais 1,1% do PIB regional; deste modo, os entes federativos mais ricos e desenvolvidos aplicaram 3,5% do PIB regionalizado em incentivos fiscais cedidos nas regiões Sul e Sudeste. (FGV, 2024 pp. 24-27).

No mesmo ano de 2021, os entes federativos mais pobres e menos desenvolvidos localizados nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste permitiram respectivamente 1,1%, 0,33% e 0,36% do PIB regionalizado. Somados, totalizam o equivalente a 1,79% do PIB regionalizado mais pobre. (FGV, 2024 pp. 24-27).

A medida federativa correta do ponto de vista equitativo era impedir que os Estados das regiões Sul e Sudeste pudessem conceder incentivo fiscal, visto que isso conspira contra o desenvolvimento das regiões mais pobres e menos desenvolvidas.

Recordamos que é assim que a Zona Franca de Manaus goza desse privilégio em relação a todos os demais entes constitutivos da federação, que são impedidos de conceder os mesmos incentivos que a Zona Franca de Manaus, porque, caso pudessem conceder, isso anularia o propósito e finalidade de incentivar o desenvolvimento regional de Manaus.

Dito de outra forma, os incentivos fiscais deveriam ser concedidos somente pelos entes federativos mais pobres e menos desenvolvidos, proibindo-se a concessão de incentivos fiscais pelos entes mais ricos e mais desenvolvidos da federação.

Alternativamente, caso fosse decidida a proibição total de incentivos fiscais regionalizados, seria necessária a revisão do pacto federativo para instituir um mecanismo de partilha de receitas federais, que verdadeiramente funcione para equalizar desequilíbrios fiscais existentes entre os entes federados mais pobres e menos desenvolvidos, em relação aos entes mais ricos e mais desenvolvidos. Porém, essa partilha de receitas federais jamais poderia decorrer da subtração do poder de tributar e arrecadar dos entes federados (Estados e Municípios).

Infelizmente, a equalização federativa não foi adequadamente discutida no âmbito da reforma tributária de 2023, porque houve uma distorção no debate que visou tão somente aumentar a arrecadação, sem debater o problema da distribuição de dinheiro e poder fiscal. Na reforma tributária, a retórica de simplificação tributária ofuscou o debate mais relevante sobre a equalização tributária, e a proibição de incentivos fiscais deveria ser aplicada somente aos entes federativos mais ricos e mais desenvolvidos. Porém, na prática não é nada disso.

1.2.5. Reforma Tributária e Pacto Federativo Brasileiro

A reforma tributária de 2023 contornou os seguintes debates: (i) falta de verdadeira equalização federativa na Constituição Federal de 1988; (ii) inconstitucionalidade da alteração do pacto federativo pela supressão de competências dos entes constitutivos regionalizados; (iii) manutenção dos incentivos fiscais por determinado tempo somente pelos entes federativos mais pobres e menos desenvolvidos; (iv) proibição de favores fiscais somente aos entes federativos mais ricos e mais desenvolvidos.

A reforma tributária de 2023 concentrou ainda mais o dinheiro e o poder fiscal no ente federativo central. Não debateu a inconstitucionalidade de modificar o pacto federativo sem a convocação de uma nova assembleia nacional constituinte.

Somente uma nova constituinte tem legitimidade para alterar o poder federativo no sentido de suprimir o poder político dos entes constitutivos regionalizados, em legislar sobre seus próprios tributos e receitas. Também, somente uma nova assembleia constituinte poderia suprimir o poder político dos entes constitutivos regionalizados em conceder incentivos fiscais. Da forma como a reforma tributária ocorreu, foi simplesmente uma extirpação de competências sem análise dos reflexos negativos que trará ao longo dos anos.

A reforma tributária de 2023, na forma em que foi aprovada, irá perpetuar a desigualdade federativa em face da: (i) inexistência de equalização federativa efetiva entre entes mais pobres e entes mais ricos da federação, (ii) falta de permissão para os entes federativos mais pobres e menos desenvolvidos, de concederem incentivos fiscais para atração de investimentos privados; e (iii) redução do poder político federativo de todos os entes da federação, independentemente de serem mais ricos/pobres e mais/menos desenvolvidos, por falta de legimidade de tributar e cobrar impostos.

A reforma tributária pautou a opinião pública em termos de eficácia tributária de exploração da base fiscal dos impostos sobre consumo que pertencia aos Estados, com um discurso falso de simplificação do sistema tributário. Esta focalização em eficiência tributária tem mero propósito arrecadatório, ainda que sua definição envolva o debate da essencialidade do tributo, ela se deu muito mais em termos de eficiência de exploração da base tributária do consumo e melhoria do cumprimento da obrigação tributária. (CURSI, 2021 pp. 32-39).

A discussão da reforma tributária de 2023 deu mais ênfase numa suposta simplificação e eficácia da arrecadação, o que não ocorrerá, do que nos efeitos nocivos sobre a equalização federativa de desequilíbrios históricos entre regiões mais ricas e regiões mais pobres. A centralidade em simplificação e eficácia contornou o debate acerca da inconstitucionalidade de alterar o pacto federativo mediante a supressão da competência legislativa subnacional de legislar políticas que visam erradicar a pobreza e desenvolver localmente as regiões.

A reforma conseguiu lograr êxito de ser aprovada mediante um debate pífio (raso) que tratou somente da eficiência da administração tributária na exploração da base tributária. (CURSI, 2021 p. 39). Portanto, avançou tão somente na base tributária dos Estados e Municípios.

Foi uma oportunidade perdida para aperfeiçoar o pacto federativo na direção de concretizar os fundamentos federativos. Tornou pequeno o debate econômico que ficou restrito a simplificar para arrecadar mais. (Cursi, 2011) (Anderson, 2009).

Portanto, é possível afirmar que a reforma tributária se destina tão somente ao aumento da eficiência da arrecadação estatal na exploração da base tributária do consumo, comprovando que ela tenha efetivamente contornado o importante debate do exercício do poder político dos entes regionalizados da federação em busca da

erradicação da pobreza e desenvolvimento das regiões mais pobres e menos desenvolvidas. (CURSI, 2021 pp. 33-39) e (ANDERSON, 2009 p. 51).

Numa singela observação, essa reforma tributária, conforme já foi afirmado anteriormente, foi debatida no Confaz presidido por representante do Ministério da Fazenda à época, nos idos anos de 2003 a 2007, não tendo prosperado, justamente em face de que o objetivo central era solapar o poder tributário dos Estados e Municípios, eliminando de vez o pacto federativo relacionado ao poder de tributar, arrecadar, investir e gastar.

Os entes federados vinham se debatendo pela diminuição das desigualdades regionais e sociais, que apesar de todas as confusões surgidas na concessão de incentivos fiscais, teve sucesso em algumas regiões do país, o que não acontecerá de ora em diante.

Apesar de a Carta Magna estabelecer no artigo 3º, III, que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, o governo central foi o que pouco fez, ou quase nada. A concessão de “bolsas” de toda ordem, sem a exigência de qualquer empenho da população em estágio de necessidade não soluciona a situação de precariedade de vida humana, se a economia não for fomentada. (ISTO É DINHEIRO, 2025 pp. 1-2).

Isso é um fato perceptível em face do constante aumento de famílias que são agraciadas com esse tipo de benesse, ante a decadência da qualidade de vida em regiões onde a pobreza prolifera. Não é necessário muito esforço para essa constatação. Basta prestar atenção nos sistemas de comunicação atual e nos sistemas tecnológicos disponíveis.

1.3. Federação e Reforma Tributária

1.3.1. Assembleia Nacional Constituinte

Começa na década de 1970 o debate brasileiro sobre a convocação de uma assembleia nacional constituinte que somente foi concretizada nas eleições gerais de 1986, convocadas pelo ex-presidente José Sarney. A Assembleia Nacional Constituinte foi instalada em 1º de fevereiro de 1987. (GAIO, 2014 p. 37 e 277).

A Assembleia Nacional Constituinte foi composta por 559 congressistas constituintes, os quais receberam mais de 80 mil contribuições da sociedade civil, que foram debatidas durante 20 meses até culminarem no texto final promulgado em 5 de outubro de 1988 por Ulysses Guimarães, na qualidade de presidente da Assembleia Nacional Constituinte de 1987/1988. (GAIO, 2014 p. 37 e 277).

A Constituição Federal de 1988 recebeu a crisma de “Constituição Cidadã”, porque suas disposições focalizam os direitos e bem-estar das pessoas onde os brasileiros efetivamente estão e habitam. (GAIO, 2014 p. 37 e 277) ‘.

A Constituição Federal promulgada em 5 de outubro de 1988 continha originalmente 250 artigos, nos quais foi fixado o pacto federativo da República Federativa do Brasil como cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I).

Os congressistas constituintes fizeram constar do artigo 60 da Constituição Federal de 1988 as proibições ao poder de reforma e revisão do texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988. (BULOS, 2000 p. 742)

Tanto a possibilidade de emenda às disposições da constituição quanto a hipótese de revisão do teor da Constituição Federal de 1988 enfrentam limites fixados pelo constituinte originário, que não delegou ao poder constitucional reformador a capacidade de reestruturar, refazer, reformular, remodelar ou reconstruir direta ou indiretamente determinadas disposições constitucionais denominadas de pétreas. (BULOS, 2000 p. 742).

O constituinte originário fixou proibições materiais e interdições formais ao poder reformador derivado. Existem limites expressos e limites implícitos fixando a capacidade reformadora da constituição, os quais são fronteiras que não podem ser ultrapassadas direta ou indiretamente por emenda ou reforma constitucional. Dessa forma, os congressistas constituintes fixaram critérios de constitucionalidade ou inconstitucionalidade às emendas ou reformas constitucionais.

A proibição material e formal fixada pelo constituinte originário ao exercício do poder reformador derivado é um impedimento que abrange a censura a qualquer tendência modificadora da Constituição que implique, resulte, conduza, possibilite ou facilite direta ou indiretamente a alteração do conteúdo constitucional fixado como pétreo e intocável, porque absoluta e fundamental a constituição em si considerada. (BULOS, 2000 p. 742).

Entre os conteúdos pétreos que são intocáveis direta ou indiretamente está a forma federativa de Estado, cuja modificação é proibida ao poder constituinte reformador conforme inciso I do § 4º do artigo 60 da Constituição Federal de 1988:

> Constituição Federal de 1988
>
> Art. 60 [...]
> [...]
> **§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:**
> **I - a forma federativa de Estado;** (grifos não originais)

O impedimento de modificar a forma federativa do Estado abrange toda e qualquer forma de mitigação direta ou indireta, que atente contra o modelo federativo fixado pelo constituinte originário. Ao poder reformador derivado é proibida a aprovação de emenda ou reforma constitucional, que direta ou indiretamente seja uma tendência que implique, resulte, conduza, possibilite ou facilite a modificação da forma federativa de Estado fixada originalmente pelos congressistas constituintes. (BULOS, 2000 p. 742).

Tal proteção inflexível da cláusula pétrea federativa é um corolário do seu caráter absoluto e fundamental, bem como uma interdição de que o poder reformador derivado exerça poder igual ao poder do constituinte originário. Ou seja, o constituinte originário fixou que a criatura (poder reformador) não pode superar o criador (poder constituinte originário) para de modo direto ou indireto alterar o pacto federativo brasileiro.

A censura à modificação direta ou indireta da forma federativa de Estado é uma limitação material e formal ao poder reformador da Constituição, que fica proibido de exercer o poder de ser uma miniconstituinte para reformar a cláusula pétrea federativa, antes promulgada pela Assembleia Nacional Constituinte e que somente pode ser revista por nova assembleia nacional constituinte. (BULOS, 2000 p. 742).

A proibição ao poder reformador foi fixada mediante impedimento direto ou indireto de modificar a forma federativa de Estado, portanto, trata-se de uma denegação absoluta que existe no Brasil desde a Constituição de 1891, onde a forma federativa foi instituída, a qual também consta da Constituição Federal de 1988, com vedação total. (BULOS, 2000 p. 742).

A forma federativa de Estado não se submete apenas à divisão territorial dos Estados e Municípios como país. Se for entendido que a forma federativa de Estado

é tão somente a divisão territorial, com certeza haverá um Estado (país), fraco e fragmentado em territórios dependentes de um governo central, cujas decisões que impliquem a melhoria do cotidiano do povo sempre demorarão a chegar ao povo. A definição e decisão de políticas públicas voltadas ao bem-estar e de desenvolvimento econômico e social, quando centralizadas, sempre demoram muito mais ou muitas vezes sequer são implementadas. O Governo Central está muito distante do povo.

Com isso, os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, estampados nos incisos de I a IV do artigo 3º da Carta Magna, se tornam apenas expectativas da população mais vulnerável e sem efeito prático que fortaleça a Nação. E o que é pior, têm influência direta no PIB nacional e regional, além do surgimento de grupos dominantes de massas humanas que as fazem reféns de um modelo econômico sem expectativas e sem a assistência básica do Estado, de um mínimo de qualidade de vida, e onde praticamente não se vê a presença do Estado, os crimes e as contravenções prosperam.

Um país com dimensões continentais com mais de 8.515.000m², com 27 Estados e 5.570 municípios demanda a presença constante do Estado. São praticamente 5.570 realidades diferentes, culturas diferentes, matrizes econômicas díspares que muitas vezes não se conectam e com renda per capita que não permite alcançar o mínimo de dignidade humana.

1.3.2. Competências Econômicas da Federação

A Constituição Federal de 1988, antes da Emenda Constitucional nº 132/2023, continha disposições normativas que se referem ao desempenho da competência da federação para o condicionamento dos indivíduos, por meio das políticas econômica, fiscal e monetária que são atribuídas à República Federativa do Brasil.

No texto constitucional, a política monetária pertence à União; porém, a política fiscal e a política econômica são de competência concorrente de todos os entes da Federação. Desse modo, após a Emenda Constitucional em comento, do ângulo do pacto federativo, os Estados e Municípios não terão mais a competência, independência e autonomia para legislar sobre política fiscal e econômica local.

A política monetária da federação é o desempenho da competência estatal de definir a oferta de meio circulante no país, para fins de controle da inflação e do manejo

do crédito, moeda e juros, a qual é exercida diretamente pelo ente federativo central. (ROSSETI, 1985 pp. 163-169).

As competências da política monetária exclusivas do ente federado central estão previstas nos incisos VII e VIII do artigo 21, e incisos VI e VII do artigo 22 da Constituição Federal de 1988:

> Constituição Federal
>
> Art. 21 Compete à União:
> [...]
> VII - emitir moeda;
> VIII - administrar as reservas cambiais do País e fiscalizar as operações de natureza financeira, especialmente as de crédito, câmbio e capitalização, bem como as de seguros e de previdência privada;
>
> Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:
> [...]
> VI - sistema monetário e de medidas, títulos e garantias dos metais;
> VII - política de crédito, câmbio, seguros e transferência de valores;
> [...]

A política fiscal consiste no desempenho da competência comum a todos os entes constitutivos de organizar a economia do setor público para alcançar determinado superávit ou déficit estatal programado. A política fiscal diz respeito ao equilíbrio entre arrecadação e gasto público e os objetivos públicos programados em termos de orçamento e finanças públicas. (ROSSETI, 1985 p. 65).

A realização da política fiscal é de competência concorrente de todos os entes constitutivos da federação, que preparam e aprovam seus próprios orçamentos mediante objetivos públicos de que tratam os incisos I e II do artigo 24 da Constituição Federal:

> Constituição Federal de 1988
>
> Art. 24 Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
> [...]
> I – direito tributário, financeiro [....];
> II - orçamento;

A política econômica também é uma competência federativa concorrente, desempenhada por todos os entes constitutivos da federação. Consiste no desempenho concorrente da competência estatal (i) de conduzir o sistema econômico, (ii) de condicionar a atuação privada e pública, (iii) de produzir sinergia econômica

entre os particulares e o Estado e (iv) de atingir determinados objetivos econômicos politicamente estabelecidos. (ROSSETI, 1985 p. 65).

A efetividade da política econômica da federação enquanto competência concorrente de todos os entes da federação ocorre mediante a concretização dos objetivos constitucionais fundamentais da Constituição. Porém, não é admissível a edição de leis genéricas que regulam as economias num país dessa magnitude em que as desigualdades socioeconômicas regionais são visíveis, em face das disparidades econômicas.

Ao desempenhar a política econômica da federação, os entes federativos devem concorrentemente concretizar a ordem econômica justa e solidária, baseada na livre iniciativa, na propriedade privada, na valorização do trabalho e na geração do pleno emprego, conforme fixada no artigo 170 da Constituição Federal:

> Constituição Federal
>
> Art. 170. **A ordem econômica, fundada** na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, **conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios**:
> - soberania nacional;
> II - propriedade privada;
> III - função social da propriedade;
> IV - livre concorrência;
> V - defesa do consumidor;
> VI - defesa do meio ambiente [...];
> **VII - redução das desigualdades regionais e sociais;**
> VIII - busca do pleno emprego;(Brasil, 1988). (grifos não originais).

A política econômica no pacto federativo é uma competência de desempenho concorrente de todos os entes federativos, cujas normas econômicas se sobrepõem umas às outras, não existindo prevalência das normas federais sobre as normas de Estados e Municípios. O eventual conflito de normas de política econômica é resolvido pelos tribunais mediante arguição de inconstitucionalidade.

A funcionalidade da política econômica da federação consiste no desempenho da competência estatal concorrente (i) de conduzir o sistema econômico, (ii) de condicionar a atuação privada e pública, (iii) de produzir sinergia econômica entre os particulares e o Estado e (iv) de atingir determinados objetivos econômicos politicamente estabelecidos. (ROSSETI, 1985 p. 65).

Os objetivos da política econômica da federação pelos entes constitutivos é alcançar os fundamentos constitucionais: (a) de construir uma sociedade justa, livre e

solidária que persiga níveis continuamente crescentes de dignidade da pessoa humana, (b) de promover a erradicação da pobreza e (c) de perseguir a redução das desigualdades regionais e sociais.

De modo concorrente, a política econômica local é exercida pelos entes subnacionais regionalizados, com independência e autonomia em relação à política econômica nacional do ente central da federação. Isso ocorre porque tanto a política econômica dos entes regionalizados quanto a política econômica do ente central da federação devem promover prestações positivas crescentes na direção de atingir níveis cada vez mais elevados de bem-estar social justo, com frequente redução da desigualdade, constante aumento da dignidade da pessoa humana, ininterrupto desenvolvimento econômico-social regionalizado, incessante geração de empregos e regular proteção aos vulneráveis.

Os incentivos fiscais foram estabelecidos pelo constituinte originário na Constituição Federal de 1988 como instrumento de desempenho da política econômica concorrente dos entes constitutivos regionalizados, exercidos com independência e autonomia em relação ao ente central da federação.

A supressão do poder de legislar dos incentivos fiscais realizado em desfavor dos entes federativos regionalizados é uma supressão da competência concorrente de política econômica subnacional, que incorre em inconstitucionalidade por modificar o objetivo do exercício do poder político e econômico no âmbito da federação brasileira.

Mais clara fica tal violação da cláusula pétrea federativa, quando o ente central preserva a competência de conceder incentivos fiscais federais, que são ceifados ao desempenho concorrente dos Estados e Municípios concederem os mesmos incentivos fiscais no âmbito regionalizado, interferindo nas receitas que pertencem aos Estados e Municípios, assim como interfere diretamente no desenvolvimento econômico regional.

A supressão da concessão de benefícios fiscais pelos Estados é uma alteração no pacto federativo que prejudica o objetivo da política econômica local. A redução da política econômica local em detrimento dos Estados e em favor da União, representa movimento inconstitucional por modificar o poder político de desempenho concorrente da política econômica federativa.

Ao ceifar a competência de Estados e Municípios concederem benefícios fiscais, preservando tal competência exclusivamente para a União, então, a

competência concorrente federativa foi convertida em competência exclusiva da União, justamente no “ponto” mais sensível de qualquer ente federado, que é o de buscar por sua conta e ordem na economia local, os recursos para o desenvolvimento local e regional. Isso resulta em modificação do pacto federativo que foi alterado mediante violação inconteste de cláusula pétrea que impede a abolição direta, indireta ou sua tendência conforme proibição no inciso I do § 4º do artigo 60 da CF/1988:

> Constituição Federal
>
> Art. 60 [...]
> [...]
> **§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:**
> **I - a forma federativa de Estado;** (grifos não originais)

A supressão da competência concorrente de política econômica que proibiu os Estados e Municípios de concederem incentivos fiscais no âmbito dos entes constitutivos regionalizados foi a bem-aventurança inconstitucional prometida pela reforma tributária de 2023. No entanto, isso, antes de tudo, consiste em transformar a competência federativa concorrente em competência federativa exclusiva da União, o que é inconstitucional.

A reforma tributária de 2023 decretou a supressão da competência local de política econômica, com a extinção da capacidade tributária subnacional de legislar sobre as próprias receitas, bem como de legislar sobre política econômica local.

Isso tudo, além de inconstitucional é uma involução perpetrada para se perpetuar mazelas que serão expostas mais adiante. Em verdade, foi um meio inconstitucional de aumentar ainda mais a elevada concentração de receitas federativas totais, em posse do governo central que resiste em realizar uma verdadeira equalização dos desequilíbrios federativos entre Estados mais pobres e menos desenvolvidos e entes mais ricos e mais desenvolvidos.

As responsabilidades constitucionais da federação caminham na direção oposta da concentração de receita em poder do governo central. Os encargos dos Municípios e Estados são maiores que os encargos do governo central, em relação à prestação de serviços de saúde, educação, segurança e desenvolvimento local.

Por exemplo, quem tem mais aplica menos, ou seja, tomando por base as responsabilidades com educação, temos que respectivamente os Municípios e os

Estados aplicam no mínimo 25% das suas receitas, e a União aplica somente 15%. (PEREIRA, 2025 p. 37).

A aplicação federal em saúde decresceu ano a ano no período 2002 a 2023. Em 2002 a União respondia por 52% dos gastos nacionais com a função saúde. Já no ano 2023, do gasto nacional de R$ 454 bilhões no financiamento do Sistema Único de Saúde Pública (SUS), somente R$ 179,8 bilhões foram originados da União (39,6%). (PEREIRA, 2025 pp. 37-45)

Desse modo, no período de 2002 a 2023, a participação da União caiu de 52% em 2002 para 39,6% em 2023. Ao mesmo tempo, foi no sentido contrário a participação de Municípios e Estados, que em 2002 foi de 58%, elevando-se para 60,4% em 2023. (PEREIRA, 2025 pp. 37-45).

A distorção se repete no sistema de saúde, onde igualmente quem tem mais receita aplica menos, bem como também se repete no financiamento da segurança pública que é 90% financiada pelos Estados e Municípios. (BUENO, et al., 2024 pp. 282-300).

No período de 2011 a 2023 o país gastou R$ 137,8 bilhões com função segurança pública. Dos referidos R$137,8 bilhões, R$ 16,5 bilhões (12,0%) foram gastos da União, R$ 10,9 bilhões (7,9%) e R$ 110,4 bilhões (80,1%) foram suportados pelos Estados. Portanto, no período de 2011 a 2023, coube a Estados e Municípios suportar 88% das despesas com segurança pública. (BUENO, et al., 2024 pp. 282-300).

A reforma tributária de 2023 piora este quadro, porque segue a lógica inversa do federalismo, ou seja, ao invés de distribuir dinheiro e poder fiscal aos entes regionalizados que prestam serviços à população e estão mais perto dela, a reforma tributária concentrou o poder, o dinheiro e o poder fiscal nas mãos da União.

1.3.3. Tributo Fiscal e Extrafiscal

Para entender como a reforma tributária 2023 alterou o pacto federativo, é preciso considerar que o constituinte originário estabeleceu um modo de financiamento fiscal dos Estados e Municípios.

O modo de financiamento fixado pelo constituinte originário, foi definir quem seria o proprietário constitucional de cada base tributária explorada pela federação

brasileira, bem como estipular a natureza constitucional de cada tributo colocado à disposição de cada ente federado.

Na Constituição Federal de 1988, os tributos são de finalidade fiscal ou objetivo extrafiscal. A finalidade fiscal consiste em prover receitas que se destinam a financiar as responsabilidades estatais fixadas na Constituição, para cada ente federado.

O objetivo extrafiscal de um tributo é a dimensão tributária regulatória, que é conceituada como finalidade parafiscal de induzir comportamentos, razão pela qual, os tributos extrafiscais possuem características próprias, das quais, vale destacar que não estão sujeitos ao princípio da anterioridade, devendo simplesmente atender ao princípio da noventena.

Os tributos fiscais não podem ser exigidos no mesmo exercício em que tenham sido instituídos ou aumentados (princípio da anualidade). Deste modo, uma regra simples para identificar tributos fiscais é considerar que os tributos devam observar o princípio da anterioridade previsto na alínea “b” do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal de 1988:

> Constituição Federal 1988
>
> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> **III - cobrar tributos:**
> […]
> **b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;**
> **c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;** (grifos não originais)

Outro modo simples de identificar tributos extrafiscais é qualificar todos os tributos que a Constituição tenha dispensado o princípio da anualidade, como tributos parafiscais nos termos da alínea “c” do inciso III, cumulado com § 1º do artigo 150, da Constituição Federal de 1988:

> Constituição Federal 1988
>
> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> **III - cobrar tributos:**
> […]
> **c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou [...];**

> **§ 1 A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II.** (grifos não originais)

Utilizando este modo simples de separar tributo fiscal de tributo extrafiscal, se pode produzir a classificação que segue, na qual são tributos fiscais os que observam o princípio da anterioridade (anualidade) e são extrafiscais os tributos que somente estão obrigados a observar o princípio da noventena, podendo ser cobrados no mesmo exercício em que foram instituídos ou aumentados.

São classificados como tributos fiscais submetidos ao princípio da anterioridade (anualidade): o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte (ICMS), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), o Imposto Territorial Rural (ITR), o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD) e o Imposto sobre a Transmissão de Bens Inter Vivos (ITBI).

São tributos extrafiscais submetidos ao princípio da noventena: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto de Importação (II), imposto de Exportação (IE), Imposto Sobre Operações Financeiras e de Crédito (IOF), e as contribuições: Contribuições Sociais (CSLL, FGTS, PIS, COFINS, Previdência), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) e a Contribuição de Melhoria por obras públicas (CM) se submete ao princípio da anterioridade e nonagesimal.

1.3.4. Classes de Bases Tributárias

Além da classificação dos tributos em fiscais e extrafiscais, também se faz necessário classificar tais tributos por base tributária que o constituinte originário tenha fixado como pertencente a determinado ente constitutivo da federação brasileira.

A classificação em bases de incidência, permite entender que não deveriam existir sobreposições fiscais, ou seja, em uma mesma base de incidência não se incidem dois tributos.

Nesta quadra, o constituinte originário desejou tão somente que as bases de incidência possuíssem um único tributo, porém, admitiu a incidência extrafiscal concorrendo com um tributo fiscal, desde que isso fosse necessário temporariamente para regular situação transitória e especial.

São identificáveis na Constituição Federal de 1988 as seguintes bases tributárias: (i) renda, lucro e ganhos, (ii) propriedade imobiliária, (iii) propriedade mobiliária, (iv) consumo nacional de bens e serviços, (v) comércio internacional e (vi) relações sociais de trabalho.

Deste modo, os tributos fiscais acima citados possuem natureza arrecadatória na respectiva base tributária, a saber: (i) IR na base tributária de renda, lucro e ganhos; (ii) ITBI, ITR e ITCMD na base tributária de propriedade imobiliária; (iii) IPVA e ITCMD na base tributária mobiliária e imobiliária; (iv) ICMS e ISSQN na base tributária do consumo nacional de bens e serviços; (v) II e IE na base tributária de comércio internacional; (vi) a Contribuição de previdência e FGTS na base tributária de relações sociais e trabalho.

Os referidos tributos fiscais têm finalidade arrecadatória prevista diretamente no texto constitucional, tendo sido alocados pelo constituinte originário, aos entes da federação para que assim pudessem explorar tais bases de incidência, como meio de financiar suas responsabilidades estatais.

O artigo 146 será aqui utilizado para ilustrar como a Constituição Federal de 1988, distinguiu a finalidade dos tributos extrafiscais que foram diferenciados, segundo a finalidade dos tributos arrecadatórios em si considerados:

> Constituição Federal
>
> Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

O texto do artigo 146 da Constituição Federal é um exemplo de que os tributos extrafiscais são arrecadados com finalidade de intervenção do estado no domínio econômico ou social, visando prevenir ou regular o nível de atividades privadas.

Pode-se apontar que exista na Constituição Federal de 1988, de que os governos possam cobrar tributos com finalidade extrafiscal a seguinte previsão: (i) intervenção no domínio econômico para corrigir competição (CIDE), intervenção no consumo e na produção (IPI, II e IE), intervenção para o financiamento social (PIS, COFINS e CSLL), imposto de guerra (Empréstimo Compulsório) e impostos de calamidade.

Por sua evidente natureza transitória e urgente, tais exigências tributárias extrafiscais são dispensadas do princípio da anterioridade (anualidade), bem como

não podem existir indefinidamente porque devem ser exercitadas temporariamente até que cesse a sua motivação, justamente por serem de natureza transitória e urgente.

As exigências parafiscais podem incidir temporariamente sobre as bases tributárias privativas de outros entes da federação. Por exemplo, o empréstimo compulsório em caso de guerra, pode atingir a propriedade imóvel e móvel, bem como recair sobre bens de consumo e comércio internacional. Cessada a guerra, os valores são restituídos ou indenizados aos respectivos contribuintes, caso isso seja possível, senão, passa a existir dívida pública pagável segundo a lei instituidora.

Do que foi dito na seção anterior, interessa muito a finalidade extrafiscal do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), que foi previsto pelo constituinte originário para incidir na base tributária de consumo de bens e serviços, onde o IPI concorre com o ICMS e ISSQN, cuja arrecadação pertence aos Estados e Municípios.

No pacto federativo original, somente o IPI poderia ser cobrado concorrentemente na base tributária de consumo de bens e serviços que pertence aos Estados. Tal incidência concorrente era permitida com a finalidade regulatória do nível de produção e consumo.

Assim, a primeira característica da incidência do IPI na base tributária dos Estados é que tal concorrência seja permitida no pacto federativo para cumprir a função de regular nível da produção e consumo.

A segunda característica do IPI, que concorre com o ICMS e ISSQN na base tributária de Estados e Municípios, é que a incidência do IPI deva atender ao princípio devolutivo da federação dual. Entende-se por princípio devolutivo da federação dual a devolução de parte da arrecadação do IPI aos Estados e Municípios, cuja base tributária foi ocupada com finalidade especial de regulação da produção ou consumo.

Na redação original do inciso I do artigo 159 da Constituição Federal de 1988, cabia ao governo central entregar aos Estados e Municípios o equivalente a 47% do produto da respectiva arrecadação do IPI que auferisse na base tributária pertencente aos Estados e Municípios:

> Constituição Federal
>
> Art. 159. A União entregará:
> I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, **quarenta e sete por cento** na seguinte forma:

Essas duas características do IPI são muito relevantes, porque denotam limites da atuação do governo central em invadir bases tributárias reservadas aos Estados e Municípios.

Evidentemente que a incidência do IPI concorrendo na base tributária de bens e consumo irá retirar possibilidades dos Estados e Municípios explorarem melhor essa base de incidência, que fica saturada pela cobrança de três tributos simultâneos.

Foi para evitar essa situação de intromissão na base tributária alheia que o constituinte originário fixou como limite que o IPI somente possa concorrer na base tributária de Estados e Municípios para (i) cumprir função extrafiscal de regular a produção e o consumo, (ii) desde que os 47% do produto da arrecadação dessa intervenção em base tributária de outrem seja revertida mediante devolução de dinheiro aos titulares da base de incidência.

O pacto federativo brasileiro reservou aos Estados e Municípios a exploração fiscal da base tributária do consumo de bens e serviços, que é tributada pelos entes constitutivos regionalizados mediante a instituição do ICMS e ISSQN. (CF/1988, 2024 pp. 90-93).

O constituinte originário somente permitiu que o governo central concorresse na base tributária de consumo de bens e serviços mediante a exigência do IPI, desde que o ente central atuasse na base de incidência de Estados e Municípios (i) com a finalidade regulatória transitória e (ii) mediante o adimplemento do princípio devolutivo de 47% do produto da arrecadação regulatória a ser entregue aos titulares regionalizados da referida base de incidência.

O ente federado central ilegitimamente burlou o constituinte originário e passou a instituir novos tributos arrecadatórios que exploram a base tributária do consumo de bens e serviços pertencentes aos Estados e Municípios.

Surgiram novos tributos federais arrecadatórios que são gerados concorrentemente sobre os mesmos fatos geradores do ICMS e ISSQN. A incidência do PIS e COFINS, que são tributos (contribuições sociais) federais gerados na mesma base de incidência do ICMS e ISSQN, causa um exaurimento da base de incidência sobre o consumo de bens e serviços.

O ente federado central instituiu novos tributos (PIS e COFINS) que burlam a autorização constitucional dada ao ente federado central de somente funcionar na base de incidência dos Estados e Municípios na hipótese de (i) finalidade regulatória temporária e (ii) mediante devolução de 47% do produto da arrecadação regulatória a

ser entregue aos Estados e Municípios, que são os titulares federativos da base de incidência sobre bens e serviços.

Porém, ocorre que a União após o repasse via transferências obrigatórias aos entes federados, das cotas da arrecadação do IPI atual Imposto Seletivo (IS), destina somente 3% do valor para o fundo de investimento regional de que trata a alínea “c” do inciso I, do art. 159 – CF. Esse valor é irrisório para impulsionar qualquer desenvolvimento regional. Com a concentração da arrecadação, se apropria ainda de 50% do valor recolhido sem qualquer vinculação.

Com os novos tributos federais (PIS e COFINS), de natureza arrecadatória, o governo central exauriu a base tributária de Estados e Municípios, que passaram a ter dificuldades na exploração da base tributária que lhes cabia no pacto federativo.

A introdução de tributos federais (PIS e COFINS), concorrendo para gerar receitas fiscais ao ente central, causou um excesso de incidência que pode ser percebido mediante comparação com a arrecadação da OCDE (Europa, América do Norte e Austrália), na base tributária de consumo de bens e serviços.

Em 2021, a OCDE (Europa, América do Norte e Austrália) arrecadou na base tributária de bens e serviços, o equivalente a 11,0% do PIB. No mesmo ano de 2021 a federação brasileira arrecadou na base de incidência de bens e serviços o equivalente a 14,5% do PIB nacional. (STN, 2022 p. 9).

Em face da concorrência da União na exploração fiscal ilegítima da base tributária de Estados e Municípios, a carga tributária brasileira (14,5%) sobre bens e serviços foi de 31,82%, acima da carga tributária aplicada pela OCDE (11,0%) na referida base de incidência. (STN, 2022 p. 9).

No período 2010 a 2023, a carga tributária brasileira foi, em média, equivalente a 32% do PIB Nacional, demonstrando certa estabilidade no tempo em que ficou sempre abaixo da carga tributária média de 34% da OCDE.

Em 2023, a carga tributária brasileira alcançou 32,44% do PIB Nacional, podendo ser assim desdobrada: (i) 24,19% do PIB são decorrentes de impostos e (ii) 8,25% do PIB são originados de contribuições sociais. (STN, 2023 p. 6).

A carga tributária brasileira de 32,44% em 2023 ficou assim composta por ente federado: (i) 21,99% do PIB é a carga tributária no desempenho do governo central, (ii) 8,12% do PIB é a carga tributária no exercício dos governos estaduais, e (iii) 2,32% do PIB é a carga tributária realizada pelos governos municipais. (CONFAZ, 2023 p. 5).

Do ângulo da receita disponível, ou seja, qual percentual da receita federativa coube a cada esfera de governo, então a carga tributária de 32,44% em 2023, ficou assim distribuída: (i) 67,79% da receita em poder do governo central, (ii) 25,05% da receita em posse dos governos estaduais e, (iii) 7,16% são receitas dos governos municipais. (STN, 2022 p. 4).

A concentração de receita disponível no governo central, que ficou com 68% das receitas gerais da federação, repete o que tem acontecido no período de 2013 a 2022, onde em média, o governo central auferiu 67% da receita disponível, os governos estaduais ficaram com 25%, e os municípios ficaram com 8% das receitas gerais do país. (STN, 2022 p. 3).

A carga tributária da federação brasileira alcança níveis médios, próximos da carga tributária da OCDE (Europa, América do Norte e Austrália). Em 2021, a carga tributária média da OCDE foi equivalente a 34,1%. No ano de 2021, a carga tributária brasileira alcançou 32,95% do PIB nacional. (STN, 2022 p. 7).

Embora não exista propriamente um problema quantitativo na arrecadação geral da federação, existem problemas qualitativos que serão apresentados na próxima seção.

No sentido da arrecadação total em termos de proporção do PIB brasileiro, comparada com a proporção da carga tributária da OCDE, pode-se dizer que a federação brasileira não tem um problema de volume total de arrecadação. O volume total de arrecadação comparado, denota que a carga tributária brasileira (32.95%) está muito próxima da carga tributária da OCDE (34,1%). (STN, 2022 p. 7).

Embora o volume arrecadado seja equivalente em termos de proporção do PIB Nacional do Brasil (32,95%) e dos países da OCDE (34,1%), deve-se admitir que existem diferenças de aplicação da arrecadação entre o velho continente e a federação brasileira. A diferença se refere à aplicação da arrecadação em razão das diferenças estruturais que existem entre a federação brasileira e as nações que integram a OCDE. (STN, 2023 pp. 4-5 e 7).

No que se refere à comparação da carga tributária da OCDE (34,1%), contrastada com a carga tributária brasileira (32,95%), é importante considerar que: (i) a carga tributária brasileira tem aplicação muito diversa da OCDE; (ii) a carga tributária da OCDE é recolhida em países que possuem maior e melhor infraestrutura que a brasileira; (iii) enquanto que a carga tributária brasileira suporta maior extensão territorial que a carga tributária da OCDE. (STN, 2022 p. 7).

Assim, embora as cargas tributárias da OCDE (34,1%) e da federação brasileira (32,95%) sejam de níveis próximos, elas possuem diferenças importantes na aplicação dos respectivos recursos arrecadados. (STN, 2022 p. 7).

Na comparação entre a federação brasileira e a OCDE, a federação brasileira destina parte da arrecadação ao enfrentamento de desafios de manutenção de uma extensão territorial muito maior.

A federação brasileira também gasta mais com a manutenção e aquisição de infraestrutura deficiente em todo território nacional.

Eis o ponto em que arrecadar não basta porque é preciso considerar como se destina o dinheiro arrecadado em cada uma das federações comparadas.

A qualidade do gasto no modelo de Estado organizado em federação, pressupõe distribuir dinheiro e poder fiscal aos entes constitutivos regionalizados, para que possam exercer o poder político de desenvolvimento subnacional com autonomia, dinheiro e poder fiscal adequados ao desenvolvimento a atingir os objetivos da federação.

A doutrina argumenta que a qualidade do gasto é maior quando é concedido mais poderes às unidades regionalizadas da federação para auferirem suas próprias receitas, tornando assim as unidades regionalizadas da federação mais responsáveis e mais suscetíveis ao controle pelos respectivos cidadãos locais.

1.3.5. Base Tributária de Bens e Serviços

Conforme será demonstrado mais adiante, comparativamente em proporções do PIB da OCDE, o governo central brasileiro apresenta (i) deficiência de 33,05% na exploração da base tributária de renda, lucro e ganhos e (ii) deficiência de 14,18% na exploração da base tributária de contribuições de previdência.

Em 2021, a OCDE arrecadou na base tributária de bens e serviços o equivalente a 11,0% do PIB. No mesmo ano, a federação brasileira arrecadou na base de incidência de bens e serviços o equivalente a 14,5% do PIB nacional. Assim, em proporções do PIB, a arrecadação brasileira na base tributária de bens e serviços foi 31,82% maior que a arrecadação tributária obtida pela OCDE. Isso denota que não existe deficiência na exploração da base tributária de consumo de bens e serviços. (STN, 2022 p. 9).

No entanto, a reforma tributária incidiu sobre a base tributária do consumo de bens e serviços, embora as deficiências arrecadatórias estejam presentes nas bases tributárias referentes à (i) renda, lucro e ganhos, e (ii), às contribuições de previdência, que são base de incidência reservadas no pacto federativo ao ente federado central.

Portanto, seguramente pode-se dizer que a reforma tributária foi feita na base tributária errada. Além disso, a reforma tributária aconteceu no momento inadequado, uma vez que a globalização dá sinais de que está decadente, carecendo aguardar um pouco mais para saber como funcionará a coletividade internacional em seu novo momento internacional multipolar.

A ineficiência real do sistema tributário federativo ocorre nas bases tributárias de (i) renda, lucro e ganhos e de (ii) contribuições de previdência que são exploradas pelo ente central da federação.

O ente central contornou a sua ineficiência na exploração de tais bases tributárias federais, ao deslocar o eixo da discussão da reforma tributária, para que ficasse restrita à reforma da base tributária de consumo de bens e serviços, que pertence aos Estados e Municípios.

Em verdade, houve manejo artificial do eixo dos debates para a base de incidência de consumo de bens e serviços, visando assim, que o ente central auferisse dinheiro e poder fiscal, mediante invasão de base tributária dos Estados e Municípios.

A focalização artificial dos debates para ficar restrita à base tributária de bens e serviços, também serviu para que não houvesse discussão sobre uma verdadeira equalização de desequilíbrios federativos em favor dos entes regionalizados mais pobres e menos desenvolvidos, que perderam toda a capacidade de legislar sobre a tributação do consumo, bem como foram solapados no poder de conceder incentivos fiscais locais, como parte da política econômica para o desenvolvimento regional ou local.

Tal perda da capacidade de legislar e de conceder incentivos, localmente aconteceu sem que fosse alterada a realidade da federação, em face de que as responsabilidades locais são maiores que as do governo central, onde está concentrada 68% da arrecadação. Com isso, a federação não possui um verdadeiro mecanismo de equalização do desequilíbrio fiscal dos entes mais pobres e menos desenvolvidos.

Por sua vez, também, não há uma delegação de poderes aos entes federados de decidirem sobre o próprio desenvolvimento, pois, com certeza, conseguem gastar

melhor e perceber com muito mais eficácia as diferenças internas, por estarem sempre mais suscetíveis ao controle direto da população, dos agentes políticos e das demais instituições.

1.3.6. A reforma tributária e novas dimensões das bases tributárias

A reforma tributária de 2023 não debateu duas importantes dimensões relativas à exploração de bases tributárias próprias do ente federado central: (i) a ineficácia tributária na exploração de bases tributárias próprias e (ii) invasão de bases tributárias dos entes federados regionalizados.

A ineficácia na exploração de bases tributárias próprias ocorre quando o ente federado central não é eficaz ao recolher receitas sobre as bases tributárias próprias, conforme lhe foram atribuídas pelo pacto federativo estipulado pelo constituinte originário.

A invasão de bases tributárias dos entes federados regionalizados acontece quando o ente federado central, ao invés de envidar esforços para melhorar a eficácia na exploração das bases tributárias próprias, se põe a criar tributos novos que são instituídos dentro da base tributária dos entes regionalizados.

Pois bem. Aqui não se está repetindo o argumento acima exposto quanto à criação do PIS e COFINS para incidir na base tributária dos Estados e Municípios.

Porém, está bastante claro que a reforma tributária de 2023 instituiu novos tributos denominados - Contribuição de Bens e Serviços (CBS) e Imposto Seletivo (IS), que incidem na base tributária de Estados e Municípios, mediante carga tributária mais onerosa que a cobrança do antigo PIS e COFINS.

Isso mesmo, a reforma tributária de 2023 procedeu à nova invasão federal de bases tributárias dos entes regionalizados. Foram criados dois tributos (CBS e IS) que explicitamente invadem, de forma mais gravosa, o poder fiscal reservado no pacto federativo aos Estados e Municípios.

As bases tributárias próprias do governo central que apresentam baixa eficácia tributária continuam sem ser reformadas. O governo central não mostra interesse algum em corrigir a inadequada exploração ineficaz de bases tributárias próprias (CURSI, 2021 pp. 138-141).

O ente federado central não se preocupa em explorar eficientemente a sua base tributária de (i) renda, lucro e ganhos em geral, bem como não explora de modo eficaz a sua base de incidência de (ii) contribuições de previdência.

No que se refere à deficiência federal na exploração da base tributária de renda, lucros e ganhos em geral, em 2021 a exploração desta base tributária na OCDE (Europa, America do Norte e Austrália) rendeu arrecadação equivalente a 11,8% do PIB nacional dos respectivos países. (STN, 2022 p. 8).

No desempenho da competência de arrecadar na referida base tributária de renda, lucros e ganhos, o governo central brasileiro arrecadou o equivalente à carga tributária de 7,9% do PIB nacional em 2021. (STN, 2022 p. 8).

Dito de outro modo, na base tributária de renda, lucros e ganhos, o ente federado central brasileiro arrecadou 7,9% do PIB, enquanto a OCDE (Europa, América do Norte e Austrália) arrecadou 11,8% do PIB nesta mesma base tributária. Desse modo, o ente central da federação brasileira tem ineficiência tributária de 33,05% a menos, que a eficácia tributária da OCDE no desempenho da competência de arrecadar na base renda, lucro e ganhos. (STN, 2022 pp. 7-8).

A base tributária de renda, lucros e ganhos comporta reforma tributária, no entanto, o que se assistiu em 2023 é que o ente central brasileiro optou por reformar a base tributária do consumo de bens e serviços que pertence aos Estados e Municípios, solapando a legitimidade tributária dos demais entes federados, na qual a arrecadação em 2021 foi equivalente a 14,1% do PIB, enquanto a OCDE, no mesmo ano arrecadou 11,0% do PIB, na base tributária de consumo de bens e serviços. (STN, 2023 pp. 5-7).

Pelas razões expostas anteriormente, o ente federado central deslocou artificialmente o debate da reforma tributária para incidir sobre a base de incidência de Estados e Municípios, visando assim proceder à nova invasão de base tributária dos entes federados, bem como inconstitucionalmente modificar o pacto federativo para concentrar na União mais dinheiro e poder fiscal.

Outra deficiência arrecadatória em base própria do governo central brasileiro é revelada quando se compara a eficiência da OCDE (Europa, América do Norte e Austrália) com a eficácia do ente central da federação brasileira em arrecadar contribuições de previdência.

Existe uma deficiência de 14,28% na eficácia da arrecadação federal brasileira, quando comparada em termos de proporção do PIB, com a arrecadação de

contribuição previdenciária verificada na média da OCDE (Europa, América do Norte e Austrália), em contraste com os resultados de arrecadação do governo central da federação brasileira. (STN, 2022 p. 8).

Em 2021, a OCDE (Europa, América do Norte e Austrália) recolheu contribuições de previdência, que equivalem a 9,8% do PIB dos Estados europeus, ano no qual, o governo central em 2021, arrecadou contribuições de previdência que equivalem a 8,4% do PIB brasileiro. (STN, 2022 p. 8).

Nesse sentido, existe uma deficiência do governo central brasileiro nessa base tributária, cuja arrecadação é 14,28% menor que os resultados de contribuição de previdência em proporção do PIB, que são efetivamente auferidos na média dos países da OCDE (Europa, América do Norte e Austrália). (STN, 2022 p. 8).

Vale lembrar que o governo central da federação brasileira acumula as deficiências de desempenho na exploração de base tributárias próprias, comparadas com os resultados da OCDE (Europa, América do Norte e Austrália), notadamente acumulando: (i) deficiência de 33,05% na exploração da base tributária de renda, lucro e ganhos e (ii) deficiência de 14,18% na exploração da base tributária de contribuições de previdência. (STN, 2022 pp. 5-7).

No entanto, o que se assistiu na reforma tributária, foi que o ente federado central não soluciona seus problemas de ineficiência na exploração de bases tributárias próprias, preferindo invadir bases tributárias de outros entes subnacionais, com o propósito de aumentar receitas na única base tributária, cuja carga de incidência é superior à média da OCDE (Europa, América do Norte e Austrália). (STN, 2022 pp. 5-7).

1.3.7. Efeitos Federativos da Reforma Tributária

A reforma tributária de 2023 ceifou a competência federativa concorrente dos entes constitutivos regionalizados que perderam a capacidade de exercer o poder político, em termos de políticas econômicas locais, que incentivem a geração de emprego e renda mediante sinergia entre particulares e o Estado.

Além disso, suprimiu a competência federativa dos entes subnacionais em legislar sobre suas próprias bases tributárias. A reforma tributária de 2023 deixou a federação brasileira sem o poder político regionalizado de desempenho da política fiscal e econômica local.

Tal supressão do poder político regionalizado, para exercer a política econômica local, coloca mais distante o objetivo federativo de erradicação da pobreza e redução das desigualdades, por meio da atração de investimentos privados que possam construir a ordem econômica a que se refere o artigo 170 da Constituição Federal. Ocupou-se meramente da fusão de tributos, com finalidade de normalizar invasão de base tributária de outros entes federativos, e aumentar a arrecadação federal em uma base tributária já exaurida.

Portanto, não reformou as bases tributárias que verdadeiramente apresentam baixo desempenho em comparação com a OCDE (Europa, América do Norte e Austrália). A reforma de 2023 fez todos crerem que o problema brasileiro será resolvido pela supressão do poder político de instituir política econômica local, no entanto, isso não acontecerá.

A reforma tributária não se ocupou minimamente de corrigir a falta de equalização federativa ao desequilíbrio fiscal existente entre os entes regionalizados mais pobres e menos desenvolvidos em comparação com os entes mais ricos e mais desenvolvidos (Anderson, 2009). Porém, convenceu a todos que a simplificação tributária com melhoria da arrecadação seja suficiente para equalizar a federação.

Caminhou sem discutir os problemas reais da federação, cuja solução demanda debater as razões pelas quais o governo central possui cada vez mais dinheiro e poder fiscal, em detrimento dos entes regionalizados mais pobres e menos desenvolvidos, que são continuamente responsabilizados pela prestação de serviços públicos de maior qualidade. (CORBACHO, 2012 p. 39) e (ANDERSON, 2009 p. 44).

1.4. Contribuição sobre Bens e Serviços

Antes de iniciar, vale mencionar que a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) consiste na normalização da invasão federal às bases tributárias de Estados e Municípios. Foi criada para substituir a (i) Contribuição do Programa de Integração Social (PIS) e (ii) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que eram cobradas pelo governo central na base de incidência do consumo de bens e serviços que pertencem aos Estados e Municípios no pacto federativo original.

A Emenda Constitucional citada instituiu esses novos tributos federais que incidem sobre o consumo nacional de bens e serviços, atribuindo-lhes a competência

federal para a sua regulamentação, arrecadação e distribuição aos entes federados, tendo, com isso, editado a Lei Complementar nº 214/2025.

A Contribuição Federal sobre Bens e Serviços (CBS com alíquota estimada de 10,3%) é o tributo federal que agregou a (i) Contribuição do Programa de Integração Social (PIS – alíquotas de 0,65% e 1,65% – regimes cumulativo e não-cumulativo) e (ii) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS – alíquotas de 3% e 7,6% - regimes cumulativo e não-cumulativo), e o Imposto sobre Operações Financeiras referentes a operações com seguros (IOF-seg, alíquota 0,38%), que foram colocados em extinção gradual no período de 2026 a 2033, nos termos da Lei Complementar nº 214/2025.

A troca de três tributos federais (PIS, COFINS e IOF-seg), substituídos por uma única contribuição (CBS), foi propalada como uma simplificação com diminuição de custos para as empresas.

No entanto, a fusão dos três tributos (PIS, COFINS e IOF-seg) não irá representar qualquer redução da carga tributária aos cidadãos que irão efetivamente pagar o tributo, visto que, antes da reforma, a carga tributária conjunta do PIS, COFINS e IOF-seg era equivalente a 8,7%, consideradas as seguintes alíquotas nominais: (i) 1,65% de PIS, (ii) 3,65% e 7,60% de COFINS conforme o caso e (iii) 0,38% de IOF-seg (embora na maior parte do tempo tenha alíquota zero). (IPEA, 2022 p. 15).

Com a reforma tributária, a alíquota da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) está estimada em 10,3%. A carga tributária de 10,3% ficou acima da estimativa mais pessimista da reforma tributária que previa 9% para a CBS, que corresponderia a um terço da alíquota de referência estimada em 27%. (IPEA, 2022 p. 15) e (AFONSO, 2023 pp. 22-30).

O aumento da carga tributária será repassado aos preços por todos os setores, cuja tributação antes da reforma tributária era inferior à carga tributária média de 8,7%, cobrada no conjunto da incidência do PIS, COFINS e IOF-seg. (AFONSO, 2023 pp. 22-30).

Estima-se que a instituição da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) pela alíquota de 10,3%, irá resultar em aumento de carga tributária nas atividades de transporte (+94,85%), atacado e varejo (+56,72%), reparação de veículos (+31,22%), vigilância e segurança (+26,24%), hospedagem e alojamento (+22,83%), edição e impressão (+20,16%), fabricação de máquinas e equipamentos (+17,56%), mineração

(+17,41%), gestão de resíduos (+15,65%), sistemas de informação (+15,23%), serviços administrativos (+13,34%), serviços de seguros, de engenharia, imobiliários (+12,08%) e serviços contábeis e jurídicos (+12,29%). (AFONSO, 2023 pp. 22-30).

1.5. Imposto Seletivo

O Imposto Seletivo (IS) é o novo tributo federal criado para tributar produtos industrializados, e absorve o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Embora a base de incidência do Imposto Seletivo (IS) seja diferente da base tributária do IPI, mesmo assim o IS sucede ao IPI, porque ambos possuem finalidade regulatória da produção e consumo.

O Imposto Seletivo (IS) não é exigido na exportação (exceto minerais), na energia, no gás natural, na telecomunicação, no transporte público coletivo e no fornecimento de bens em geral, ou seja, sua incidência é taxativa, sendo vedado incidir fora dos casos expressamente previstos na Emenda Constitucional nº 132/2023 e na Lei Complementar nº 214/2025.

O IS é o novo tributo de competência federal que tem a finalidade extrafiscal de encarecer o consumo de bens e serviços que sejam classificados como prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, assim taxados os fumígenos, alcoólicos, veículos, aeronaves, embarcações, açucarados, mineração e concursos de prognósticos.

No caso dos veículos em geral, o Imposto Seletivo (IS) comporta progressividade em função da eficiência energética e sustentabilidade ambiental de cada tipo de veículo.

A incidência do Imposto Seletivo (IS) ocorre de modo monofásico, ou seja, na primeira comercialização ou arrematação em leilão. O IS não comporta aproveitamento de crédito e será cobrado uma única vez em toda a cadeia econômica.

A instituição do Imposto Seletivo (IS) representa aumento de carga tributária que será suportado pelos consumidores. O seu antecessor - Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI - possuía alíquota média de 7%, a qual é inferior à alíquota de 10% fixada para o Imposto Seletivo (IS). A alíquota média de 7% para o IPI foi apurada com base em centenas de alíquotas existentes no Regulamento do IPI conforme incidem em cada código de mercadoria do sistema harmonizado de nomenclatura comum do Mercosul (NCM). (IPEA, 2022 p. 15).

O novo imposto será cobrado pelo ente federado central, pela alíquota de 10%, e, em face disso, a criação do Imposto Seletivo (IS) representa aumento de 42,85% na carga tributária dos produtos antes sujeitos à alíquota média de 7% do IPI – pré-reforma tributária.

Além disso, a incidência monofásica cumulativa do Imposto Seletivo (IS), que não permite aproveitamento de crédito desde a primeira comercialização até o consumo final, tende a produzir aumentos de preços mais que proporcionais.

A ocorrência de preços maiores na primeira comercialização causa repasses mais que proporcionais pelos demais agentes econômicos que integram a mesma cadeia econômica. Em geral se observa que aumentos de preços no produtor não correspondem à variação de preços que atinge os consumidores. Normalmente se observa que os aumentos de preços ocorridos na produção vão produzir aumentos de preços, porque os diversos agentes econômicos situados na cadeia econômica não observam rigorosamente o mesmo percentual de aumento que tenha acontecido em seus custos de entrada.

1.6. Princípios da Reforma

A Emenda Constitucional nº 132/2023 contém referências aos princípios constitucionais (i) da neutralidade, (ii) do destino, (iii) da anterioridade e (iv) da noventena, que irradiam efeitos diferentes conforme seja a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) ou o Imposto Seletivo (IS).

1.6.1. Princípio da Neutralidade

Consta do artigo 2º da Lei Complementar nº 214/2025, a conceituação de que o princípio da neutralidade aplicado à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) sejam assim definidos:

> Lei Complementar nº 214/2025
>
> Art. 2º O IBS e a CBS são informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, **observadas as exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar**. (grifos não originais)

A definição do princípio da neutralidade acima mencionada, denota que supostamente não existam mais favores fiscais, bem como sinaliza que os regimes fiscais que supostamente causam distorções tributárias nas decisões econômicas, na organização de negócios próprios, na determinação do lucro, na fixação de preço e na realização de investimento tenham sido extirpados.

A redação do princípio da neutralidade confere a FALSA IDEIA de que a incidência da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) sejam uniformes. Isso, no entanto, não é verdade.

Mesmo sem contar o benefício fiscal da Zona Franca de Manaus, há tratamentos favorecidos que configuram renúncia fiscal na base tributária de consumo de bens e serviços, onde houve a concessão de benefício e incentivo fiscal federal, exclusivamente de interesse do governo central em detrimento de igual tratamento negado aos Estados e Municípios.

O próprio dispositivo retro mencionado deixa bem claro que há exceções, ao “mandar” observar “as exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar”. O mundo real dos negócios não tem padrão. As relações mercantis dependem da necessidade do cliente e da disposição do fornecedor em ofertar o que o cliente quer adquirir, ou seja, poderá haver produtos com favores fiscais concedidos pela União que integrarão outros produtos 100% tributados e isso poderá distorcer o preço final, porque pode interferir no príncípio da não cumulatividade, com maior ou menor parcela de tributo a ser creditado na operação final.

Trata-se de uma inovação no sistema tributário brasileiro, que somente o futuro dirá, se esse princípio interferirá ou não, no planejamento mercantil e tributário para fins de definir o preço final ao consumidor.

A Lei Complementar nº 214/2025 contém inúmeros favores fiscais concedidos pela União (crédito presumido, exceções, regimes fiscais que camuflam a repetição de favores fiscais concedidos anteriormente pelos Estados e Municípios), que se destacam por serem benefícios concedidos pelo governo central a título de tratamento favorecido e diferenciado a projetos, atividades e pessoas que são exclusivamente de interesse da União.

Neste sentido, de forma perversa, o governo central instituiu regimes especiais na Lei Complementar nº 214/2025, que copiam os favores fiscais antes concedidos pelos Estados e Municípios. Os referidos benefícios fiscais federais foram concedidos

à revelia de Estados e Municípios, visto que visam somente o alcance de objetivos federais em detrimento de objetivos estaduais e municipais.

Com essa prática, ocorrerá diminuição na arrecadação de tributos que pertencem aos Estados e Municípios. Essa perda de arrecadação que decorre de decisão do Governo Central não será compensada pela União. Portanto, os Estados e Municípios correm o risco de verem a arrecadação de seus tributos, ser severamente comprometida, dada à independência que o legislador derivado conferiu à União.

Nesta dissertação será detalhado como a Lei Complementar nº 214/2025 concede tratamento favorecido e diferenciado, que somente favorece o governo central. A lista de atividades favorecidas é enorme: agências de viagens e turismo, bares e restaurantes, combustíveis, concurso de prognósticos, cooperativas, representação diplomática e consular, hotéis e parques de diversão, planos de assistência, serviços financeiros, sociedades de futebol e transporte de passageiros.

Também será demonstrado que Lei a Complementar nº 214/2025, atendendo interesse federal, instituiu benefícios fiscais nas seguintes operações: bens de capital, bens portuários, cesta básica, produção rural, coleta de resíduo sólido, bem móvel usado, transporte autônomo, educação, saúde, medicina, higiene pessoal, televisão, cultura, jornalismo, desporto, profissões intelectuais, arroz, feijão, leite, manteiga, margarina, óleo comestível, pão, milho, trigo, carne, *drawback*, lojas francas e famílias de baixa renda.

Diante de tantas atividades e operações com tratamento favorecido e diferenciado, é óbvio que não existe efetivamente neutralidade na Lei Complementar nº 214/2025. Em verdade, a citada Lei Complementar instituiu diversos tratamentos favorecidos e diferenciados, que copiam os incentivos fiscais concedidos pelos Estados e Municípios.

Portanto, a diferença dos tratamentos favorecidos e diferenciados concedidos pela União, em contraste com os benefícios fiscais concedidos pelos Estados e Municípios, é que a Lei Complementar somente tenha favorecido objetivos do governo central, em detrimento dos projetos estaduais e municipais.

Pode-se afirmar que NÃO EXISTE efetividade ao princípio da neutralidade, no teor da Lei Complementar nº 214/2025. Tal princípio da neutralidade não cumpre seu propósito de indiferença em decisões econômicas. Em verdade, o princípio da neutralidade encarrega-se de anunciar que somente a União possa doravante instituir

favores fiscais em favor próprio, os quais são criados em detrimento de objetivos estaduais e municipais.

Por sua vez, vale dizer que o princípio da neutralidade a que se refere o artigo 2º da Lei Complementar nº 214/2025 é uma disposição normativa que sinaliza o empoderamento do governo central, que ficou legitimado em criar em benefício próprio as exceções tributárias que são negadas aos Estados e Municípios.

O princípio da neutralidade não tem efetividade, porque o governo central pode criar renúncia fiscal na base tributária de bens e consumo, do mesmo modo que acusou de mal fazerem os Estados e Municípios. O princípio da neutralidade é uma mera declaração que estabelece que somente o ente constitutivo central possa doravante conceder tratamento favorecido e diferenciado mediante regimes especiais de tributação no âmbito dos tributos IBS e CBS.

Não há diferença na situação atual em relação ao estado de coisas precedente à reforma tributária. Na prática, o poder de conceder favores fiscais foi deslocado dos Estados e Municípios para ser utilizado doravante pela União em regime de exclusividade.

Na situação atual, os Estados e Municípios perderam a competência de legislar na base tributária de consumo de bens e serviços, que foi ilegitimamente ocupada pela União, que nela fará exatamente o que os Estados e Municípios vinham fazendo, podendo até, ainda que de forma arriscada, se fazer um diagnóstico do quanto isso será danoso.

Não existe diferença entre o que a União fará, em termos de concessão de favores fiscais, e o que faziam os Estados e Municípios ao concederem tratamento favorecido e diferenciado por meio de regimes específicos e regimes especiais, vulgarmente conhecidos como incentivos e benefícios fiscais.

Há uma diferença para pior, que já foi citada e será explicada no decorrer desta dissertação, na parte que trata dos incentivos fiscais, visto que o governo central concedeu tratamentos favorecidos e diferenciados sem qualquer preocupação com o desenvolvimento regional, sem qualquer compromisso com a equalização federativa e sem contrapartida na criação de emprego e renda às regiões menos desenvolvidas do país. Por sua vez, esse modelo de tratamento diferenciado gerido pela União, fará com que todos os demais entes federados perderão arrecadação. Pode-se afirmar que a promessa de neutralidade não será cumprida.

A reforma tributária tão somente transferiu ao governo central o poder político que antes pertencia aos Estados e Municípios. Tal transferência de poder político é uma usurpação de poder pelo governo central, que passou a fazer a mesma coisa que Estados e Municípios faziam.

Ou seja, a reforma tributária legitimou o governo central para que, sozinho, possa conceder tratamento favorecido e diferenciado a quem bem entender, fazendo-o sem finalidade alguma, salvo o objetivo de não se beneficiar. Com essa manobra jurídica, os entes subnacionais perderam autoridade e poder de decisão sobre desenvolvimento local e regional.

O princípio da neutralidade surtirá efeito somente na área técnico-contábil em face de que os impostos decorrentes das operações não serão subtraídos do faturamento dos contribuintes, não interferindo no cálculo do faturamento, pois, no sistema anterior, a contabilização do valor dos tributos (ICMS, PIS e COFINS) integrava o valor da nota fiscal, tendo em vista de que o montante dos impostos estava incluído nele (valor da nota fiscal), e para fins de cálculo da receita líquida da empresa, os impostos eram subtraídos. Esse princípio não salvará a economia. Não é nenhum milagre.

1.6.2. Princípio do destino

Nos termos da Emenda Constitucional nº 132/2023, a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) está submetida aos princípios constitucionais (i) de destino, (ii) da anterioridade e (iii) da noventena.

O princípio de destino consiste em alíquota zero nas operações interestaduais, haja vista que a arrecadação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) pertencerá ao Estado membro brasileiro onde houver o efetivo consumo de bens e mercadorias. Essa forma de arrecadação fará com que o IBS incida também sobre as demais despesas e lucros que forem agregados ao longo da cadeia comercial.

Portanto, não se trata de um “imposto puro” que tenha incidência apenas no valor da primeira operação. Na verdade, e dizendo de forma singela, é um imposto cumulativo, cuja obrigação arrecadatória recai sobre o último agente comercial, onde se incluem no preço de venda todos os valores agregados.

O princípio de destino favorece os Estados que produzem bens de grande valor agregado, que assim ficarão com mais arrecadação e que tenham no seu território

densidade demográfica elevada. Não favorece os Estados que produzem produtos primários ou que sejam intensamente exportadores desses produtos. Esses Estados, pela sua natureza econômica, perderão arrecadação e observarão piora da situação fiscal, pois pertencem a regiões menos desenvolvidas do país, e normalmente possuem menor densidade populacional, além de logística deficitária.

Por sua vez o princípio do destino não se limita a favorecer somente Estados e Municípios com alta densidade populacional. O fator determinante será a renda per capita de cada região. De nada adianta alta densidade populacional se não houver geração de emprego e renda para impulsionar a economia com vigor.

1.6.3. Princípio da anterioridade

O princípio da anterioridade estabelece que a instituição ou aumento do imposto somente será legítima se ocorrer mediante lei aprovada e devidamente publicada no ano ou exercício imediatamente anterior em que o tributo for cobrado. Portanto, preserva o fato da certeza, ou seja, não haverá surpresa ao contribuinte sobre o gravame que sofrerá no exercício vindouro.

1.6.4. Princípio da noventena

O princípio da noventena é o intervalo mínimo de noventa dias, entre a data da instituição ou aumento do imposto, para que a contribuição possa ser exigida ou cobrada, ainda que esse prazo ocorra dentro de um mesmo exercício.

Portanto, uma lei publicada no último dia do ano anterior somente produzirá efeitos concretos depois de transcorridos noventa dias entre a data da criação ou aumento do tributo, sendo o início de sua cobrança no exercício seguinte, ou seja, o aumento ou instituição do tributo somente poderá ser exigido depois do nonagésimo dia da edição da lei que o tenha criado ou aumentado.

1.7. Apuração dos Impostos

1.7.1. Apuração da CBS e do IBS

A Emenda Constitucional nº 132/2023 estabelece que a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) sejam apurados de modo segregado no mesmo momento e no mesmo período de apuração.

Isso acontece porque o fato gerador da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) é o mesmo do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Os dois tributos CBS e IBS nascem no mesmo momento, mas devem ser apurados segregadamente no mesmo período de apuração. A apuração, em regra, é mensal.

Embora a CBS e IBS sejam não cumulativos e nasçam juntos, fica expressamente vedado que haja o aproveitamento cruzado de crédito entre a CBS e o IBS, ou seja, é proibido o aproveitamento de crédito da CBS no IBS e vice-versa.

A apuração da Contribuição sobre Bens e Serviços é realizada mediante lançamento por homologação, podendo ser abatida a parte paga nas etapas anteriores ao adquirir os insumos, bens e serviços, ou seja, o próprio sujeito passivo do tributo responde pela apuração e pelo recolhimento antecipado do tributo, que depois será fiscalizado pela Administração Tributária dentro do período quinquenal.

1.7.2. Apuração do Imposto Seletivo (IS)

A apuração do Imposto Seletivo (IS) é ordinariamente mensal, no entanto possui fato gerador próprio que não confere direito a crédito do imposto. É exigido de modo monofásico, como um tributo cumulativo de apuração totalmente segregada em relação à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto sobre Bens e Serviços. (IBS).

A regra ordinária de apuração mensal do Imposto Seletivo (IS) poderá ser modificada pelo regulamento do tributo, que poderá, inclusive, reduzir o prazo da apuração do imposto, para exigir que seja pago diariamente ou por operação.

Assim como a CBS e o IBS, a apuração será realizada mediante lançamento por homologação, ou seja, o próprio contribuinte responde pela apuração e recolhimento antecipado do tributo que depois será fiscalizado pela Administração Tributária dentro de cinco anos.

1.7.3. Partilha da CBS e do IS

Pertence exclusivamente ao ente federativo central o produto da arrecadação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que não será partilhada com os demais entes federativos, da mesma forma que não eram partilhados com Estados e Municípios o produto da arrecadação da Contribuição do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Por sua vez, o Imposto Seletivo (IS) será partilhado em 47% pela União aos Estados e Municípios, da mesma forma que era distribuído o extinto Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos das alíneas “a”, “b” e “e” até “f” do inciso I do artigo 159 da Constituição Federal de 1988.

A União entregará 47% do Imposto Seletivo (IS) aos Estados e Municípios, através dos respectivos fundos de participação dos Estados (21,5%) e dos Municípios (25,5%).

Outros 3% do produto da arrecadação do Imposto Seletivo (IS) será compartilhado pela União aos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, mediante aporte no fundo de investimento regional de que trata a alínea “c” do inciso I do artigo 159 da Constituição Federal.

No final de tudo, o equivalente a 50% do produto da arrecadação do Imposto Seletivo (IS) de competência da União será compartilhado pelo governo central aos entes federados regionalizados. O referido compartilhamento acontece por meio de três fundos, sendo dois referentes aos Estados, que percebem 24,5% do Imposto Seletivo (IS), e um fundo composto exclusivamente para Municípios, que recebem o equivalente a 25,5% da arrecadação do Imposto Seletivo (IS).

Pertence exclusivamente à União a administração tributária, a arrecadação e a competência legislativa da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto Seletivo (IS).

Isso significa afirmar que, em caso de eventual redução na arrecadação do Imposto Seletivo (IS), que é de competência federal, a União não terá qualquer responsabilidade em compensar eventuais perdas experimentadas por Estados e Municípios, no âmbito da respectiva participação que possuam no IS.

2. O IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS – IBS

2.1. Incidência Dual

A Emenda Constitucional em comento extinguiu cinco tributos (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS) para criar três novos (CBS, IBS e IS), dos quais dois (CBS e IBS) funcionam de modo dual.

Entende-se por funcionamento dual o sincronismo de dois tributos (CBS e IBS), cuja exigência é realizada pelas mesmas regras normativas (LC nº 214/2025), que os fazem surgir no mesmo instante como espécies tributárias segregadas em termos de apuração e recolhimento específicos.

Deste modo, a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens de Serviços (IBS) são tributos duais que funcionam identicamente, possuindo o mesmo fato gerador, o mesmo sujeito passivo, o mesmo momento da incidência e o mesmo local da operação, distinguidos contabilmente por pertencerem a entes federados diferentes com alíquotas distintas.

Assim sendo, tudo que se diz nesta dissertação sobre a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) se aplica ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), e vice-versa, visto que a incidência dual sobre a mesma operação está regulamentada pela mesma Lei Complementar nº 214/2025, que dispõe de modo idêntico para a CBS e o IBS em termos de fato gerador, sujeito passivo, local da operação e momento da ocorrência. A Lei Complementar distingue a CBS e o IBS tão somente em termos de apuração contábil em separado.

2.2. Carga Tributária

O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), instituído pela Emenda Constitucional citada, substitui dois tributos colocados em extinção, sendo eles: (i) o ICMS – Imposto Sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte, pertencente aos Estados nos termos do inciso II do artigo 155 da CF/1988, e (ii) o ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, que pertence aos Municípios conforme inciso III do artigo 156 da CF/1988.

A alínea “a” do inciso I do artigo 3º da Lei Complementar nº 214/2025 define como bens todo e qualquer item material ou imaterial fornecido pelo contribuinte ao

comprador. A alínea “b” do inciso I do artigo 3º da referida Lei Complementar estabelece como serviços tudo que não for enquadrável como bens. Vejamos:

> Lei Complementar nº 214/2025
>
> Art. 3º Para fins desta Lei Complementar, consideram-se:
> I – operações com:
> **a) bens** todas e quaisquer que envolvam bens móveis ou imóveis, materiais ou imateriais, inclusive direitos;
> **b) serviços** todas as demais que não sejam enquadradas como operações com bens nos termos da alínea “a” deste inciso; (grifos não originais)

Os referidos conceitos de bens e serviços fazem o alargamento da incidência da tributação sobre consumo de bens e serviços, que incide sobre uma base tributária muito maior que a soma das bases de incidência do ICMS e ISSQN. Nota-se que, no inciso I, os bens imóveis, que atualmente se sujeitam apenas ao ITBI, IRPJ e CSLL, passarão a ter o mesmo tratamento de “mercadorias e serviços”, sem exclusão de qualquer outro imposto.

Não bastasse isso, o inciso II do artigo 3º da Lei Complementar em comento define de modo amplíssimo o conceito de fornecimento para, assim, fazer o tributo dual (CBS e IBS) recair sobre itens imateriais e direitos, bem como atingir hipótese de incidência que não existem no ICMS e ISSQN. Vejamos:

> Lei Complementar nº 214/2025
>
> Art. 3º Para fins desta Lei Complementar, consideram-se:
> **II - fornecimento:**
> **a) entrega ou disponibilização de bem material;**
> **b) instituição, transferência, cessão, concessão, licenciamento ou disponibilização de bem imaterial, inclusive direito;**
> **c) prestação ou disponibilização de serviço;** (grifos não originais)

A amplitude dos conceitos de bens, serviços e fornecimento, insculpida na Lei Complementar nº 214/2025, representa que a reforma tributária de 2023 procedeu ao alargamento da base de incidência da tributação sobre consumo.

A alínea “a” do dispositivo acima citado, ao mencionar “entrega ou disposição de bem material”, avança de forma brutal e de uma fome arrecadatória imensa, pois, apenas para exemplificar, no caso de atividades imobiliárias ou mesmo de locação de bens materiais, incidirá impostos como se mercadorias fossem.

O alargamento da tributação sobre consumo mediante incidência da amplíssima CBS e IBS irá causar elevação de preços nas atividades, operações,

serviços e negócios que não eram tributados no âmbito do ICMS e ISSQN, que, por óbvio, sofrerão aumento de carga tributária, conforme de fato ocorrerá para diversos segmentos econômicos.

Conforme já indicado nesta dissertação, estima-se que a reforma da tributação do consumo de bens e serviços irá resultar em aumento de carga tributária nas atividades de transporte (+94,85%), atacado e varejo (+56,72%), reparação de veículos (+31,22%), vigilância e segurança (+26,24%), hospedagem e alojamento (+22,83%), edição e impressão (+20,16%), fabricação de máquinas e equipamentos (+17,56%), mineração (+17,41%), gestão de resíduos (+15,65%), sistemas de informação (+15,23%), serviços administrativos (+13,34%), serviços de seguros, de engenharia, imobiliários (+12,08%) e serviços contábeis e jurídicos (+12,29%). (AFONSO, 2023 pp. 22-30).

2.3. Ampliação da Base Tributária

A base de incidência do IBS é muito mais ampla que a base tributária do ICMS e ISSQN conjuntamente considerados. Por exemplo, na base de incidência do IBS, as operações e o fornecimento de direitos, bem como a cessão, a concessão, a disponibilização e a transferência onerosa ou não de bens materiais ou imateriais são tributadas.

A Lei Complementar nº 214/2025 também ampliou a base de incidência do IBS ao realizar a redefinição do tratamento tributário diferenciado e favorecido, antes concedido por Estados e Municípios conforme já foi explicado na subseção que descreve o suposto princípio da neutralidade.

2.4. Aumento da Alíquota na CBS

Nesta dissertação, já foi demonstrado o aumento da carga tributária federal com a criação da CBS, que sucede respectivamente ao PIS, COFINS, IOF-seg e IPI, sendo que parte do IPI será absorvida pelo IS.

Com a reforma tributária, a alíquota da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) está estimada em 10,3%, ao tempo em que a carga tributária somada do PIS, COFINS, IOF-seg e IPI é de 8,7%.

A fusão dos três tributos (PIS, COFINS e IOF-seg/IPI) não irá representar qualquer redução da carga tributária aos consumidores que irão efetivamente pagar

mais tributo, visto que, antes da reforma, a carga tributária conjunta do PIS, COFINS e IOF-seg era equivalente a 8,7%, consideradas as seguintes alíquotas nominais: (i) 1,65% de PIS, (ii) 3,65% e 7,60% de COFINS, conforme o caso, e (iii) 0,38% de IOF-seg (embora na maior parte do tempo tivesse alíquota zero) (Ipea, 2022).

Não bastasse esse aumento, a inclusão do IOF-seg na CBS penaliza todos os consumidores, pois, até então, o IOF-seg era pago somente por aqueles que se utilizam de operações financeiras junto às instituições do ramo.

2.5. Aumento da Alíquota no IBS

O aumento da carga tributária pela criação do IBS ocorre tanto pelo alargamento da base de incidência, quanto pela definição da alíquota, cuja fixação percentual é realizada sem descontar o alargamento da base tributária do IBS, em comparação com o ICMS e ISSQN.

Embora a alíquota do IBS estimada em 16,7% pareça ser menor que a soma das alíquotas modais do ICMS (17%) e ISSQN (3%), que juntas atingem 20%, a base de incidência do IBS é 40% maior que a base tributária conjunta do ICMS e ISSQN.

Deste modo, a alíquota normalizada do IBS para a base tributária 40% maior é estimada em 12% (20% x (100 – 40)/100). Nesta quadra, a soma dual da alíquota da CBS (10,3%) e alíquota normalizada do IBS (12%) totaliza 22,3%. No entanto, a incidência dual da CBS e IBS será feita pela alíquota estimada de 27%, ao invés de 22,3%, e isso representa uma expansão mínima de 21,07% na carga tributária pós-reforma, somente em decorrência de o IBS incidir sobre uma base que é minimamente 40% maior que a base tributária conjunta do ICMS e ISSQN.

2.6. Aumento de Carga Tributária

Nas seções acima foram apresentados cálculos isolados, ou seja, a CBS terá carga tributária de 10,3%, ao substituir os tributos PIS, COFINS, IOF-seg e IPI, que possuem carga tributária conjunta equivalente a 8,7%.

Por sua vez foi dito que o Imposto Seletivo (IS), com carga tributária de 10%, é mais elevado que a incidência média do IPI apurada em 7%.

Por fim, o IBS deveria possuir alíquota de 12% em face da ampliação de base tributária de 40%. Nesta toada, a carga tributária conjunta do ICMS (17%) e ISSQN

(3%) é de 20%, e, reafirmando, na base tributária ampliada em 40%, para se obter a mesma arrecadação, a alíquota do IBS deveria ser de 12%.

No entanto, o dado concreto e real é que a alíquota do IBS será 16,7% na base de incidência ampliada, o que significa que irá arrecadar muito mais que o ICMS e ISSQN com carga de 20% na base tributária 40% menor. Nesta toada, a carga tributária real do IBS é equivalente a uma alíquota de 27,8%, na base tributária de incidência conjunta do ICMS (17%) e ISSQN (3%).

Combinando tudo isso, antes da reforma tributária de 2023, a carga tributária dos tributos substituídos era equivalente a 35,7% (8,7% + 7% + 20%). Depois da reforma tributária a carga tributária conjunta da CBS, IBS e IS, alcança o equivalente a 48,1% incidentes na antiga base tributária não alargada.

Isso quer dizer que, descontado o efeito do alargamento da base tributária, que reduz a alíquota da CBS e do IBS, caso fossem preservadas as mesmas bases tributárias antigas, a reforma tributária de 2023 teria elevado de 35,7% para 48,1% a carga tributária de tributos sobre o consumo de bens e serviços.

Isso acontece porque a diferença a menor de 17%, entre as cargas de 20% (ICMS + ISSQN) e 16,7% (IBS), é menos que proporcional ao aumento de 40% na base tributária do IBS, comparado à base de incidência do ICMS e do ISSQN.

Assim, ao normalizar 16,7% para uma base tributária 40% menor, concluímos que a alíquota real do IBS na base alargada corresponde a uma alíquota de 27,8% de ICMS e ISSQN somados, o que representa aumento de 39% na carga tributária conjunta do ICMS e ISSQN.

A alíquota conjunta (dual) da CBS mais IBS está estimada em 27%, sendo 10,3% relativa à CBS e 16,7% relativa ao IBS (Afonso, 2023). No entanto, haverá aumento da carga tributária relativa à incidência do IBS, comparado à exigência conjunta do ICMS e ISSQN. A alíquota de 16,7% no IBS, incide sobre uma base tributária 40% maior que a base conjunta do ICMS e ISSQN, que juntos exigiam 20%. (AFONSO, 2023 pp. 22-30).

Por tudo isso, é possível afirmar que a reforma tributária de 2023 elevou a carga tributária sobre o consumo de bens e serviços, de 35,7% para 48,1%, causando assim um aumento combinado de 34,7%, na arrecadação que será obtida com os novos tributos (CBS, IBS e IS), em comparação com a arrecadação que seria obtida pelos tributos extintos (PIS, COFINS, IOF-seg, IPI, ICMS e ISSQN).

2.7. Tributação de Incentivos dos Estados

Além de todos os efeitos tributários acima indicados, é necessário acrescentar que também haverá a supressão de benefícios fiscais concedidos pelos Estados e Municípios, que foram colocados em extinção progressiva, visando que passem também a gerar receitas aos novos tributos (CBS, IBS e IS).

Neste sentido, também haverá aumento da carga tributária pela supressão de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e Municípios.

A instituição do IBS incluiu na base de incidência do consumo de bens e serviços a exigência de imposto equivalente em 2023 de R$ 232,5 bilhões, que correspondem à tributação dos incentivos fiscais do ICMS concedidos pelos Estados e Distrito Federal, a título de regimes de tributação específicos ou regimes especiais de incidência. (MORTARI, 2023 pp. 2-10).

Isso representa um aumento de carga tributária equivalente a 33,23%, quando se compara os referidos R$ 232,5 de 2023 com a arrecadação nacional do ICMS no mesmo ano, que atingiu R$ 699,64 bilhões, segundo o Conselho Nacional de Política Fazendária. (CONFAZ, 2024 p. 20).

Tomando somente o aumento de arrecadação pela supressão de tratamentos favorecidos e diferenciados concedidos pelos Estados, o IBS necessitaria de uma alíquota de 33,23% menor que a alíquota modal de 17% do ICMS para alcançar os mesmos R$ 699,64 bilhões em arrecadação em 2023. Ou seja, suprimidos os tratamentos favorecidos e diferenciados no valor de R$ 232,5 bilhões, então, uma alíquota modal de ICMS equivalente a 11,35% arrecadaria os mesmos R$ 699,64 bilhões em 2023. (MORTARI, 2023 pp. 2-10)

Tomada esta alíquota normalizada para 11,35%, e nela somada a alíquota modal de 3% para o ISSQN dos Municípios, então, a alíquota do IBS sem incentivos fiscais seria equivalente a 14,35%; no entanto, como consta na subseção anterior, a alíquota do IBS é estimada em 16,7%. Portanto, representa carga tributária de 16,37% maior que a necessária para arrecadar os mesmos R$ 699,64 bilhões de ICMS em 2023. (CONFAZ, 2024 p. 20)

Assim, se a tributação dos benefícios fiscais concedidos pelos Estados, implica em uma alíquota normalizada de 11,35%, para o IBS incidir na base de incidência ampliada, e assim produzir na referida base tributária mais ampla, a mesma arrecadação que o ICMS produziria tributando os benefícios fiscais em 17%.

Considerando que, na seção acima, o IBS na base ampliada deveria possuir alíquota de 12%, para produzir a mesma arrecadação que o ICMS e ISSQN produziam na base anterior que é 40% menos, então, contrastando a alíquota normalizada de 12% com a alíquota de 11,35%, que decorre do fim dos incentivos fiscais, isso representará minimamente 5,7% de aumento de carga tributária ao consumidor final. Em uma palavra, a tributação de benefícios fiscais equivalentes a R$ 232,5 bilhões em 2023, representa aumento de 5,7% na antiga carga tributária do ICMS. (CONFAZ, 2024 p. 20) e (MORTARI, 2023 pp. 2-10).

2.8. Cálculo por Fora

Com a nova modalidade de cálculo do imposto com base na incidência “por fora”, praticamente é um modelo tributário que impera na Europa, no Canadá, nos Estados Unidos da América e em alguns países da América do Sul.

Naqueles países o consumidor sempre soube qual é a parcela de imposto que corresponde em cada operação, ou seja, é muito diferente do sistema usado no Brasil e que ainda permanecerá por um determinado prazo, com a modalidade de “cálculo por dentro”, ou seja, quando o valor do imposto integra a sua própria base de cálculo. Exemplificando: uma mercadoria tributada a 17% por cento, na verdade, a alíquota final é 20,48%, porque, na equação matemática, se o valor da mercadoria sem a inclusão do imposto, corresponde a R$ 100,00, deve-se aplicar uma equação matemática em que se divide o valor de R$ 100,00/0,83 (100(-)17), o que corresponde a R$ 120,48, e aplicando-se a alíquota de 17% sobre o valor de R$ 120,48, com o imposto incluído na sua base de cálculo, o valor do imposto será de R$ 20,48, que corresponde à alíquota de 17%.

Portanto, no cálculo “por fora” aplica-se uma equação matemática simples. O valor da mercadoria será tributado pela alíquota aplicada e o resultado será o valor do imposto a ser recolhido, sem qualquer adequação de inclusão do imposto na sua própria base de cálculo.

Essa modalidade facilita a vida do contribuinte e do consumidor, até porque, por muito tempo, incidia também, com base nessa fórmula, o cálculo do PIS e da COFINS, e, por decisão do Supremo Tribunal Federal que resultou no Tema de Repercussão Geral – 0069, ficou decidido que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS por ser o valor correspondente à parcela do imposto estadual.

Com isso, a partir de 15/03/2017, a parcela do imposto (ICMS) passou a ser descontada do faturamento das empresas para fins de cálculo do PIS e da COFINS. Portanto, o cálculo por fora atende melhor a nova modalidade de extinção da obrigação tributária.

Não bastassem todos os percalços, a nova modalidade de cobrança da CBS e do IBS criou também uma figura nova denominada de *split payment,* que permite que o comprador segregue e recolha o imposto da operação em nome próprio, para garantir seu crédito (não cumulatividade) devendo o valor do imposto ser por ele recolhido diretamento ao Governo.

Essa modalidade por sua vez interfere de certa forma no capital de giro da empresa, pois no “sistema antigo” o contribuinte tinha a posse do valor do imposto, a depender da data da venda, por até um pouco mais de um mês, em face de que o recolhimento do dito imposto, em muitos casos, sempre ocorria ou ocorre no início do mês seguinte ao da apuração. Com essa figura nova que foi criada, de qualquer forma interfere nas disponibilidades financeiras da empresa vendedora.

Por outro lado, a figura do *split payment* se for aplicado “à risca” demandará o desenvolvimento de um sistema de Tecnologia do Informação (TI) tão complexo que obrigará um cadastro específico para cada consumidor, que automaticamente ele (consumidor) passará a ser o contribuinte do imposto.

Portanto, o pagamento do imposto poderá ser no momento da compra e desonerará o vendedor (contribuinte) dessa obrigação, ou ainda, poderá ser que o contribuinte seja o “devedor solidário”. Por outro lado, caso o recolhimento do imposto seja obrigatório em cada operação, demandará também um burocracia excessiva, onde, novamente, nos deparamos com um sistema de pagamento de imposto, extremamente complicado para ser cumprido. Vale novamente a afirmação: o “custo Brasil” será afetado.

Por sua vez, é um meio de controle mais rígido da apropriação do crédito do imposto, notadamente nas compras parceladas a crédito, em que o *split payment* permite atribuir à própria operadora de cartão de crédito o pagamento dos repasses aos entes federativos, bem como condicionar, se a apropriação do crédito se dará igualmente parcelada a cada vencimento das parcelas. Com isso poderá haver um acréscimo da taxa de serviços que as operadoras de crédito atualmente cobram do credor substituído.

Outro fato a ser abordado é quanto a incidência dos impostos aqui tratados, se, serão calculados sobre o valor da parcela financeira, quando a compra é parcelada e se o valor dos juros que estão incluídos na parcela será incluído na base de cálculo para fins de incidência? Qual será o valor do imposto? Incidirá sobre o total das parcelas ou será permitida a segregação do custo financeiro? Ainda demanda esclarecimentos.

Porém, tudo que foi dito sobre o cálculo por fora se aplica literalmente para a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), cuja incidência é dual no mesmo fato gerador, no mesmo momento, no mesmo local, com base nos mesmos documentos fiscais (nota fiscal eletrônica), segregados em apuração para que não seja permitido o crédito cruzado e viabilize recolhimentos distintos, em face de que a CBS não é partilhada, ao contrário do IBS que é partilhado entre Estados e Municípios.

Portanto, se a carga tributária fosse a mesma que se pratica nos dias atuais, haveria de certa forma uma diminuição no custo para o consumidor, porém, não é o “desenho” apresentado ou presumido até o momento.

2.9. Princípio da Neutralidade - IBS

Neste estudo foi mencionado sobre os princípios constitucionais que são aplicados tanto para a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e quanto ao Imposto Seletivo (IS).

A Emenda Constitucional nº 132/2023 contém referências aos princípios constitucionais (i) da neutralidade, (ii) do destino, (iii) da anterioridade e (iv) da noventena, que recaem sobre o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) na forma que foram explicados naquela seção.

Vale a pena repetir que se aplicam ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) as mesmas críticas feitas ao princípio da neutralidade debatido sob o ângulo da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

Como a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) tem incidência idêntica à do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e vice-versa, então, as críticas feitas ao princípio da neutralidade se estendem integralmente ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Sinteticamente, o princípio da neutralidade, cumulado com os inúmeros regimes específicos e regimes especiais previstos na Lei Complementar nº 214/2025,

serve tão somente para corroborar tudo o que foi dito nesta dissertação quanto à inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 132/2023 ao alterar o pacto federativo, com transferência ao ente central do poder de legislar sobre incentivos fiscais que foram efetivamente concedidos com o nome de regimes específicos e regimes especiais da Lei Complementar nº 214/2025.

O problema da centralização de edição de normas numa “casa única” que é o Congresso Nacional, há muitos fatores que interferem na tomada de decisões dos Governadores e Prefeitos Municipais. As demandas sociais dificilmente desaguam no Congresso em face do seu distanciamento “físico” e pela falta de conhecimento dos próprios parlamentares, das “dimensões burocráticas” que separam os cidadãos dos seus representantes.

Pode-se afirmar que as soluções necessárias para o atendimento de peculiaridades regionais que possam interferir na vida das pessoas são excessivamente demoradas em face da pluralidade de representantes de cada Estado Federado. Estados com mais representantes sempre terão mais sucesso nas soluções dos problemas do cidadão do Estado a que representam. E, por sua vez, os Estados com predominância de parlamentares são também os mais desenvolvidos, embora, as desigualdades sociais também são evidentes, e isso pode ser constatado pelos incentivos fiscais garantidos na Lei Complementar nº 214/2025.

Por isso pode-se presumir que o princípio da neutralidade não será um “princípio puro”, que manterá a equalização dos tributos de forma que não venha interferir nas relações comerciais, ou seja, que não interfira nos preços dos produtos.

2.10. Demais Princípios do IBS

Nos termos da Emenda Constitucional nº 132/2023, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) está submetido aos princípios constitucionais (ii) do destino, (iii) da anterioridade e (iv) da noventena.

Os princípios constitucionais do destino, da anterioridade e da noventena se aplicam ao Imposto sobre Bens e Serviços da forma que foram explicados na seção 2.3.3.

2.11. Apuração do IBS

Nesta dissertação foi explicado como é feita a apuração segregada da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), em relação ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Foi afirmado também, que, embora os dois tributos (CBS e IBS) nasçam juntos, igualmente não cumulativos, é expressamente vedado que haja o aproveitamento cruzado de crédito entre a CBS e o IBS, ou seja, é proibido o aproveitamento de crédito da CBS no IBS e vice-versa, impondo-se assim ao sujeito passivo, que faça apurações segregadas que seguem os mesmos critérios.

Vale frisar que, a proibição do “crédito cruzado” tem sentido porque se trata de dois tributos com destinos diferentes. A CBS como o próprio nome informa é uma contribuição social de competênia da União, enquanto que o IBS é o tributo que substiuiu o ICMS e o ISSQN de competência dos Estados e Municípios. Portanto é crível essa proibição.

Conforme exposto, a apuração do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) é realizada mediante lançamento por homologação, no qual o próprio sujeito passivo do tributo responde pela apuração e recolhimento antecipado, que depois será fiscalizado pela Administração Tributária dentro do quinquênio.

A regra ordinária de apuração do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) é mensal, hipótese em que os saldos a recolher serão pagos e os saldos credores compensados na próxima apuração do mês seguinte. A apuração mensal de recolhimento do IBS não é inevitável, podendo ser modificada no regulamento para períodos menores ou até mesmo, o tributo ser exigido a cada operação.

O IBS é sempre não cumulativo, em sentido similar ao ICMS e distinto do ISSQN.

O ISSQN é cumulativo, ou seja, não permite a apuração mediante aproveitamento do crédito do imposto pago na operação anterior. Nesta quadra, o IBS é muito diferente do ISSQN, o que ocasionará a possibilidade de aproveitamento de crédito sobre o fornecimento de serviços, que é uma conceituação nova da base de incidência do IBS, que vai além da base tributária da prestação de serviços sujeita ao ISSQN.

Possui natureza declaratória de confissão de dívida por escrituração apuratória, bem como as declarações do sujeito passivo prestadas no âmbito do cálculo do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), possuirá apuração assistida na qual o sujeito

passivo faz ajustes na apuração feita pelo sujeito ativo, com base nas notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas.

Porém, pairam dúvidas sobre o IBS naquilo que diz respeito à prestação de serviços com o fornecimento de mercadorias que se tornam insumos e obrigatoriamente integram ou complementam a operação de prestação de serviços, como por exemplo, os serviços da construção civil.

Ademais, sabe-se que na construção civil não se comercializa mercadorias, mas os serviços de engenharia da construção, considerados “indústria da construção civil”. Neste caso, por certo, se for mantido o mesmo critério de cálculo como é o do ISSQN, deverá ser estabelecido na regulamentação, um percentual a ser descontado do valor total da operação, para se encontrar a base de cálculo que corresponderá ao valor efetivo dos serviços, e não se sabe ainda, se o valor dos serviços da construção civil serão tributados com a inclusão dos insumos que são empregados na atividade.

2.12. Não incidência do IBS e da CBS

O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), são tributos gêmeos (dual), que não incidem da mesma forma nos casos de atipicidade, imunidades, isenções e não incidência *estrito* senso.

Nos termos do artigo 6º da Lei Complementar nº 214/2025, **não incide o IBS e a CBS** no fornecimento de serviços por pessoas físicas em decorrência de: (i) relação de emprego, (ii) atuação como administrador ou membro de conselho diretivo, bem como não incide o IBS e a CBS (iii) nas transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, (iv) na transmissão de participações societárias, (v) na transmissão de bens por integralização, cisão, fusão ou incorporação societárias, (vi) rendimentos financeiros, juros de capital próprio, títulos ou valores mobiliários, (vii) transferências de recursos públicos a organizações sociais sem finalidade lucrativa e (viii) ato cooperado entre a sociedade cooperativa e seus associados.

Nos termos do artigo 8º da Lei Complementar nº 214/2025, **são imunes ao IBS** e à **CBS**: (i) as exportações de bens e serviços, (ii) o fornecimento realizado pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios, (iii) o fornecimento realizado por partido político, entidade religiosa, empresa jornalística, empresa de radiodifusão aberta, empresa áudio-fonográfica e empresa videofonográfica, (iv) o ouro ativo financeiro.

Nos termos do artigo 94 da Lei Complementar nº 214/2025, **são isentas do IBS e da CBS**: (I) a importação referente a bagagens de uso pessoal de tripulantes e viajantes, (ii) as remessas internacionais entre pessoas físicas e (iii) as remessas internacionais a pessoas físicas que sejam isentas do imposto de importação.

Nos termos dos artigos 82 e 101 da Lei Complementar nº 214/2025, **fica suspenso o IBS e a CBS** dos produtos industrializados, dos insumos para industrialização, dos bens de capital adquiridos por sujeito passivo que detenha autorização para operar em zona de processamento de exportação (ZPE). Também fica suspenso o IBS e a CBS no trânsito de bens importados em passagem pelo território nacional, as remessas a lojas francas e equiparadas, bem como na permanência ou saída temporárias relativas a bens de exploração de petróleo e gás.

Porém, o artigo 82 impõe dificuldade ao exportador, em face das condições estabelecidas no seu dispositivo. Vejamos:

> Art. 82. **Poderá ser suspenso o pagamento do IBS e da CBS** no fornecimento de bens materiais com o fim específico de exportação a empresa comercial exportadora que **atenda cumulativamente aos seguintes requisitos:**
> **I - seja certificada no Programa OEA;**
> **II - possua patrimônio líquido igual ou superior ao maior entre os seguintes valores:**
> **a) R$ 1.000.000,00 (um milhão de reais); e**
> **b) uma vez o valor total dos tributos suspensos;**
> **III - faça a opção pelo DTE, na forma da legislação específica;**
> **IV - mantenha escrituração contábil e a apresente em meio digital; e**
> **V - esteja em situação de regularidade fiscal perante as administrações tributárias federal, estadual ou municipal de seu domicílio.**
> **§ 1º Para fins do disposto no *caput* deste artigo, a empresa comercial exportadora deverá ser habilitada em ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e da RFB.**
> **§ 2º Para fins da suspensão do pagamento do IBS, a certificação a que se refere o inciso I do *caput* deste artigo será condicionada à anuência das administrações tributárias estadual e municipal de domicílio da empresa.**
> [...]
> (grifos não originais)
>
> Significado das siglas:
> DTE - **Domicílio Tributário Eletrônico**.
> **OEA** - **Operador Econômico Autorizado**. Trata-se de uma certificação concedida pela Receita Federal a empresas de comércio exterior consideradas de baixo risco e alto nível de conformidade.

Portanto, analisando o dispositivo retro, para que o empresário possa efetivamente exportar os seus produtos foi criada uma burocracia que pode ser considerada exagerada. Nota-se, que, os requisitos principalmente relacionados nos incisos I a III e V, e os parágrafos 1º e 2º estabelecem umas condicionantes em que a morosidade no atendimento dos órgãos mencionados podem se constituir em entraves para consolidar as operações de exportação.

Se por ventura, conforme estabelece o inciso V, o exportador for inadimplente com qualquer ente federativo, estará impedido de exercer o seu comércio para o exterior. Não somente isso, a empresa que não atender os limites mínimos jamais terá oportunidade de exportar os seus produtos.

Ocorre que foram criados “atos complexos” em que, obrigatoriamente a habilitação do exportador se submeterá a 4 órgãos distinos (Comitê Gestor, RFB, administrações tributárias dos Estados e Municípios). Portanto, se um determinado órgão não adotar a mesma agilidade nos credenciamentos, por certo dificultará o acesso ao mercado externo trazendo sérias consequências ao exportador, elevando os seus custos portuários e alfandegários, a ponto de as operações se tornarem inviáveis. Por isso que foi mencionado nesta dissertação, que não houve diminuição do “custo Brasil”. Os entraves impedem o dinamismo que o mercado requer, e a norma citada impede o crescimento de empresas consideradas de menor porte, nos termos dos valores que foram estabelecidos como “mínimos”.

2.13. Família de Baixa Renda

O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) serão devolvidos de forma personalizada às famílias de baixa renda que integrem o cadastro único para programas sociais do governo federal (CadÚnico).

Nos termos dos artigos 112 e 113 da Lei Complementar nº 214/2025, a devolução personalizada do IBS e da CBS somente será realizada à família de baixa renda cadastrada no cadastro único para programas sociais do governo federal (CadÚnico), que cumulativamente também atendam aos seguintes requisitos: (i) renda familiar mensal *per capita,* até meio salário mínimo,;(ii) residência no território nacional; e (iii) regularidade junto ao cadastro da pessoa física (CPF) da Receita Federal do Brasil.

Vale frisar que a burocracia é obrigatória até para aqueles que sequer têm condições de suprir o próprio sustento. Ao estabelecer a regularidade junto à Receita Federal do Brasil, cria um entrave em face de que, normalmente são pessoas que sequer conseguem acessar as repartições da Receita Federal. Portanto, é um benefício instituído, ao qual o interessado terá muita dificuldade de acessá-lo.

A referida devolução à família de baixa renda não será uma devolução integral da CBS e do IBS. À família de baixa renda será devolvida a CBS e o IBS nos limites estabelecidos no artigo 118 da Lei Complementar nº 214/2025, a saber: (i) devolução de 100% da CBS e devolução de 20% do IBS referente a gás de cozinha, energia elétrica, abastecimento de água, esgotamento sanitário, gás canalizado e telecomunicações, (ii) devolução de 20% da CBS e do IBS nas demais hipóteses.

A devolução realizada à família de baixa renda será contabilizada como anulação de receita da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e anulação da receita do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), correndo respectivamente à conta da União no caso da CBS e à conta dos Estados e Municípios na hipótese do IBS

Por sua vez, percebe-se que no caso de devolução de 20% do IBS conforme retro mencionado, a União complementa sua política social assistencialista, com parcela do tributo que é de titularidade dos Estados e Municípios. Dessa forma, retira capacidade financeira desses entes federados, minguando os recursos que lhe serão disponibilizados em face da repartição dessa receita.

Não bastasse a retirada de recursos dos Estados e Municípios, a política assistencialista avança cada vez mais na submissão do assistido ao Governo Central, em face de que, além do Estado, como um todo, abarcar com despesas primárias do cidadão, se propõe também a ressarcir despesas de telecomunicação, fazendo com que os Estados e Municípios suportem o custo financeiro de programas federais. Portanto, repassa o ônus aos entes subnacionais de uma obrigação criada pelo próprio Governo Central.

2.14. Turista Estrangeiro

Nos termos do artigo 471 da Lei Complementar nº 214/2025, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) serão devolvidos de forma personalizada ao turista estrangeiro domiciliado no exterior durante sua permanência inferior a noventa dias no território nacional.

A restituição ao turista estrangeiro é restrita aos bens nacionais que (i) constarem da sua bagagem na saída do território nacional por via aérea ou marítima; (ii) possua o bem e a documentação fiscal respectiva; (iii) o fornecimento do bem tenha sido realizado por contribuinte habilitado e; (iv) a devolução não exceda a mil dólares norte-americanos.

O regulamento do IBS e da CBS irá definir a forma pela qual o contribuinte nacional possa se habilitar ao fornecimento de bem cuja documentação será utilizada pelo turista estrangeiro para requerer a devolução dos referidos tributos.

2.15. Do Regulamento do IBS e da CBS

A regulamentação do IBS está alicerçada no artigo 317 da LC nº 214/2025, que assim estabelece:

> Lei Complementar nº 214/2025
>
> Art. 317. Compete:
> I - ao Comitê Gestor do IBS editar o regulamento do IBS; e
> II - ao Poder Executivo da União editar o regulamento da CBS.
>
> § 1º As disposições comuns ao IBS e à CBS, inclusive suas alterações posteriores, serão aprovadas por ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e do Poder Executivo da União e constarão, igualmente, do regulamento do IBS e do regulamento da CBS.
>
> § 2º Todas as referências feitas ao regulamento neste Livro consideram-se uma remissão:
> I - ao regulamento do IBS, no caso do IBS; e
> II - ao regulamento da CBS, no caso da CBS.

Conforme se verá adiante, na seção “Harmonização do IBS e da CBS”, nota-se que os Estados, Distrito Federal e Municípios terão uma participação não paritária nos Comitês Gestores em relação à União. Notadamente pode-se afirmar que a União prevalecerá na contextualização de qualquer instrumento jurídico que for instituído com a finalidade de “dizer” como será a operacionalização desse novo imposto. Novamente, a centralização de poder elimina qualquer “esboço” dos outros entes federados.

Portanto, não haverá “paridade de armas”, mas sim a prevalência da força política exercida pelo Governo Federal (RFB e PGFN), pois, ainda que a lei estabeleça número paritário de representantes, sendo 2 dos Estados ou do Distrito Federal e 2 dos Municípios ou do Distrito Federal, o número que representa o ente federativo

(União) é igual ao dos Estados e Municípios. Os Estados e Municípios (DF) são entes distintos e terão somente a metade de representantes, quando, na verdade, deveria ser 4 para os Estados e/ou do Distrito Federal e 4 para os Municípios (arts. 318 e 319, LC 214/2025).

Não bastasse isso, os Estados e Municípios serão submetidos às normas emanadas pelo Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias, ou seja: o Comitê de Harmonização terá mais “voz” do que os parlamentares representantes do povo (LC nº 214/2025, art. 317 ao art. 321).

2.16. Harmonização do IBS e da CBS

O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) será operacionalizado no âmbito nacional, por meio da instituição centralizada de dois Comitês, um destinado à harmonização da incidência da IBS e CBS, e o segundo, encarregado da operacionalização do IBS.

O Comitê de Harmonização do IBS e CBS está previsto no artigo 318 da Lei Complementar nº 214/2025, para desempenhar as funções de articular a aplicação das normas de ambos os tributos que surgem no mesmo momento, bem como encarregado de concordar a interpretação e procedimentos relativos ao IBS e à CBS, adotados no âmbito da Receita Federal do Brasil, Comitê Gestor do IBS e respectivas Procuradorias dos entes federativos.

O Comitê de Harmonização do IBS e da CBS será desdobrado em dois órgãos técnicos denominados: (i) Fórum de Harmonização Jurídica e (ii) Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias.

O Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias do IBS e da CBS será composto por 4 representantes da União, 4 representantes do Comitê Gestor do IBS, sendo 2 indicados pelos Estados e 2 indicados pelo Distrito Federal e Municípios. (LC nº 214/2025, art. 319).

Ao Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias da CBS e IBS, fica atribuído o desempenho das atribuições de uniformizar a regulamentação comum dos tributos, prevenir litígios e deliberar sobre obrigação tributária comum ao IBS e à CBS.

O Fórum de Harmonização Jurídica do IBS e da CBS será integrado por 4 representantes da Procuradoria da Fazenda Nacional e por 4 representantes do Comitê Gestor do IBS, sendo 2 indicados pelos Estados, dentre Procuradores de

Estado e 2 nominados pelo Distrito Federal e Municípios, dentre Procuradores Municipais ou do Distrito Federal (LC nº 214/2025, art. 321 ao art. 323).

Compete ao Fórum de Harmonização Jurídica do IBS e da CBS atuar como órgão consultivo na uniformização e interpretação de normas, bem como assessorar em assuntos jurídicos relevantes ou controversos.

Portanto, constata-se neste caso que não há qualquer proporcionalidade entre os entes federativos. A União tem o mesmo número de membros que os 26 Estados e os 5.570 municípios, incluindo o Distrito Federal. Se aqui se menciona que a república federativa é integrada por União, Estados e Municípios, há desproporcionalidade na composição do respectivo Fórum.

Essa matemática de a União dispor do mesmo número de membros dos Estados e Municípios, impõe a esses (Estados e Municípios), normalmente o papel de “coadjuvantes” em face do poder político que a União exerce sobre os demais entes federativos. Portanto, pode-se dizer que é uma paridade injusta de composição, pois o sistema não proporciona aos demais entes federativos uma melhor “perfomance” nas decisões.

2.17. Comitê Gestor do IBS

Nos termos do inciso I do artigo 317 da Lei Complementar nº 214/2025, a administração, operacionalização e avalição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), são atribuições do Comitê Gestor do IBS, que fica encarregado de regulamentar o tributo.

O artigo 480 da Lei Complementar nº 214/2025 estabelece que o Comitê Gestor do IBS tenha personalidade jurídica de entidade pública de caráter técnico e operacional, com sede e foro no Distrito Federal, para o desempenho da administração do IBS com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, mediante ausência de vinculação, tutela ou subordinação hierárquica a qualquer órgão da administração pública.

O Comitê Gestor do IBS é a entidade jurídica de natureza pública que editará as normas do regulamento único a ser promulgado em ato conjunto com o Poder Executivo Federal.

O referido comitê será composto por um Conselho Superior integrado por 27 representantes e suplentes indicados pelo Chefe do Poder Executivo dos Estados e

Distrito Federal e 27 representantes e suplentes indicados pelo conjunto de Municípios Brasileiros, dos quais 14 são livremente indicados pelo conjunto dos Municípios e 13 são indicados com base na proporcionalidade populacional ponderada dos Municípios.

Os indicados ao Comitê Gestor do IBS devem atender ao requisito de possuírem ilibada reputação e notório saber em administração tributária no desempenho do cargo de Secretário de Fazenda, Tributação ou cargo similar.

Cabe aos integrantes do próprio Comitê Gestor do IBS a eleição de um Presidente e dois vice-presidentes, cujos mandatos serão estabelecidos no regimento interno do próprio Comitê Gestor, ao qual cabe estabelecer o quórum das deliberações.

A instituição do Comitê Gestor do IBS visa criar uma administração tributária nacional e integrada, para que os entes federados reunidos possam propiciar maior estabilidade, harmonização e simplicidade no cumprimento integrado de obrigações tributárias estabelecidas ao sujeito passivo.

No caso aqui tratado, que se refere ao COMITÊ GESTOR, é possível afirmar que, de forma indireta, foi criado no Brasil um “Quarto Poder”, dada a envergadura de atribuições ao “poder legislar” sobre normas de regulamentação e de decisões administrativas que serão impostas ao contribuinte, sem passar pelo crivo dos representantes do povo.

Usualmente a regulamentação de leis tributárias coube aos titulares dos Poderes Executivos dos Estados e Municípios. Com esse modelo adotado, nota-se que a atuação política desses agentes públicos (governadores e prefeitos) não terá mais sentido nas questões que envolvem as economias de suas regiões, pois, mais uma vez é possível afirmar que houve a usurpação de poder que era dos Estados e Municípios.

2.18. Partilha do IBS

A instituição do Comitê Gestor do IBS para proceder à administração tributária nacional implica que a arrecadação do Imposto sobre Bens e Serviço (IBS) será realizada à conta do Comitê Gestor, que ficará encarregado de realizar a respectiva administração de repasse dos valores aos respectivos Estados a quem pertença o tributo segundo o princípio constitucional de destino.

O desempenho das funções do Comitê Gestor do IBS é vinculado ao cumprimento eletrônico das obrigações tributárias, pela nota fiscal eletrônica e escrituração fiscal digital, que doravante abrangerá os antigos contribuintes do ISSQN.

A União e os Estados já compartilhavam um ambiente digital denominado de sistema público de escrituração digital (SPED), onde as informações contidas nas notas fiscais eletrônicas (Nfe) e na escrituração fiscal digital (EFD) já eram partilhadas entre as respectivas administrações tributárias.

O Comitê Gestor do IBS estenderá aos antigos contribuintes municipais do ISSQN a exigência de uso da nota fiscal eletrônica (Nfe) e da escrituração fiscal digital, aglutinando no ambiente do sistema público de escrituração digital (SPED) todas as informações referentes à incidência do IBS e da CBS.

Em face disso, a partilha do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) entre Estados, será realizada a partir da administração tributária exercida pelo Comitê Gestor e se constitui no primeiro estágio, até que a arrecadação seja entregue aos Municípios.

Para a arrecadação atribuída ao Comitê Gestor do IBS chegar aos Municípios, serão necessários três estágios, a contar da entrega ao respectivo Estado. No primeiro estágio é apurada a parte da arrecadação nacional que cabe a cada Estado. No segundo, o Estado que tenha recebido a sua parte na arrecadação nacional do (IBS) deverá entregar 25% ao Fundo de Participação dos Municípios, e, no terceiro, cada Estado fará o rateio e distribuição aos Municípios do saldo acumulado no Fundo de Participação dos Municípios.

3. FAVOR FISCAL NO IBS E NA CBS

3.1. Considerações Iniciais

O propósito crítico nesta dissertação é demonstrar que a reforma tributária dos tributos de Estados e Municípios resultou em perda de poder político regionalizado, com violação do pacto federativo, por aumento do dinheiro e poder no (do) governo central em detrimento dos demais entes constitutivos da federação.

O desígnio desta dissertação é debater criticamente também sobre a continuidade dos incentivos fiscais no âmbito da instituição da IBS e da CBS, porém, com outra denominação, revelando, assim, que o argumento do ente central de que os benefícios fiscais devem ser debelados foi uma mera alegação retórica para legitimar que a reforma tributária normalize a invasão de base tributária e supressão de poder político alheio, de Estados e Municípios.

Para convencer a opinião pública de que o governo central deveria reformar tributos dos Estados e Municípios, ao invés de reformar exigências federais com baixa eficácia, o ente central utilizou a retórica de acabar com os incentivos fiscais do ICMS, que no total somaram R$ 232,5 bilhões em 2023, sob a alcunha de “guerra fiscal”. (MORTARI, 2023 pp. 2-10).

Argumentou que tais benefícios eram concedidos pelos Estados, com perda de 33,23% da arrecadação nacional do ICMS em 2023, que totalizou R$ 699,64 bilhões, segundo o Conselho Nacional de Política Fazendária. (CONFAZ, 2024 p. 20).

No entanto, a referida soma de R$ 232,5 bilhões em incentivos fiscais concedidos no âmbito do ICMS é composta por diversas situações plenamente justificáveis que foram mantidas no âmbito do IBS e da CBS com outras denominações que visam confundir o leitor da Lei Complementar nº 214/2025 menos atento.

Este capítulo tem a finalidade de demonstrar isso, ou seja, que os incentivos fiscais estão presentes na Lei Complementar, porém nominados com outra nomenclatura.

A presença de incentivos fiscais na Lei Complementar nº 214/2025 denota que o argumento do governo central, de reformar tributo alheio para extirpar incentivos e benefícios fiscais, não é verídico, tanto é que benefícios foram mantidos.

Doutro giro, se o argumento para reformar tributos alheios não foi efetivamente acabar com os incentivos fiscais concedidos pelos Estados e Municípios, então, por

óbvio, as razões efetivas da reforma tributária foram para transferir ao ente central o poder político dos demais entes federativos, para legislar sobre incentivos fiscais, receitas e políticas econômicas.

A Lei Complementar nº 214/2025 faz diversas referências a tratamentos favorecidos e diferenciados, os quais estão insculpidos em suas disposições com os seguintes nomes:

> **(i)** Incentivo (artigos 61, 105, 106, 107, 442 e 460);
> **(ii)** Benefício (§ 4º do artigo 106, § 1º do artigo 109, § 3º do artigo 144, § 3º do artigo 149, artigos 160, 162, 309, 310, 312, 313, 316, § 3º do artigo 338);
> **(iii)** Programa (§ 3º do artigo 76, artigo 82 e 308);
> **(iv)** Regime aduaneiro especial (inciso II do artigo 67, incisos III e IV do artigo 73, inciso V do artigo 74, artigos 84, 85, 86, 87, 88, 90 e 93);
> **(v)** Regime diferenciado (artigos 126, 127, 128, 129, 130, 131, 132,133, 135, 136, 137, 138, 139, 140,141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 156, 157, 158, 164, 169, 170, 171, 309, 420 e § 6º do artigo 475);
> **(vi)** Regime específico (artigos 172,181, 234, 244, 251, 271, 273, 292, 297 e 300);
> **(vii)** Crédito presumido (artigos 314 e 315 e alínea “a” do inciso V do artigo 351).

A listagem acima é meramente exemplificativa, de que a Lei Complementar nº 214/2025 contenha 78 disposições, com espécies diferentes de tratamento diferenciado e favorecido, concedido em diversas hipóteses.

Apenas à guisa de comparativo, cita-se o anexo VII da Lei Orçamentária nº 9.970/2013, publicada à folha 25 da edição nº 26.101 do Diário Oficial do Estado de Mato Grosso, de 5 de agosto de 2013.

Consta do anexo VII da Lei nº 9.970/2013 que o Estado de Mato Grosso possuía 34 espécies de incentivos fiscais do ICMS, os quais são direcionados à política econômica de geração de emprego, renda e alimentação popular, através do estímulo à produção de alimentos, bebidas, agricultura familiar, combustíveis renováveis, ciência e tecnologia, obras públicas, portos, aeroportos e turismo.

A existência de incentivos fiscais consta da própria Lei Complementar nº 214/2025, nos seus artigos 61, 105, 106, 107, 442 e 460 que os admite como favor fiscal, com este nome mesmo, ou seja, incentivo fiscal propriamente dito.

Os incentivos fiscais da Lei Complementar citada, não são concedidos ao setor privado, neste sentido, e, embora utilize a expressão incentivo fiscal, tal favor fiscal

não mantém semelhança com a finalidade dos incentivos concedidos pelos Estados e Municípios.

Os incentivos fiscais concedidos pelos Estados, sempre visaram a geração de emprego, renda e desenvolvimento econômico por meio da produção privada. Os incentivos fiscais da Lei Complementar nº 214/2025 são concedidos ao próprio Estado, ou seja, em verdade é um financiamento de segmentos do setor público, e portanto, visam gerar emprego e renda no setor público propriamente dito.

Nesta toada o incentivo fiscal do artigo 61 da Lei Complementar nº 214/2025, que criou a concessão de benefício fiscal para si mesmo, em favor do aumento da fiscalização tributária é estimado em R$ 500 milhões ao ano. Essa finalidade diverge da concessão feita pelos Estados e Municípios que sempre visaram a geração de emprego e renda no setor privado como forma de política econômica de desenvolvimento regional. Em 5 anos atingirá R$ 2,5 bilhões de incentivo a si mesmo.

Porém, aqui neste caso ocorre uma “anomalia” na condução da política de incentivo à população, que, para fazer com que o cidadão tenha a consciência do seu papel perante o Estado, precisa incentivá-lo oferecendo um prêmio, que, provavelmene será financeiro.

Ora, ao invés de instituir disciplinas nas escolas de todo o país, que ensinem as gerações que estão em fase de transição de um estágio para outro (infantil para adolescência; adolescência para adulto) oferecem prêmios para que o cidadão exerça o seu direito de exigir a emissão de documento fiscal referente às suas compras, como forma de melhorar a arrecadação. Dessa forma, o país se eterniza como um país que “cria” cidadãos politicamente analfabetos ou analfabetos funcionais, e com isso, sempre será um país de 3º mundo.

Enquanto o governo não se preocupar em despertar os cidadãos para que tenham consciência dos seus direitos através da educação, o povo sempre continuará na espectativa de melhorar de vida com benesses infrutíferas.

3.2. Incentivo Para Bens de Capital

Não há aqui qualquer protesto contra o incentivo à formação de capital de produção, mediante favorecimento aos bens de capital que devem ser realmente desonerados, porém, cumpre nesta seção mencionar que foram mantidos todos os incentivos fiscais concedidos pelo governo federal, aos seus próprios projetos de

infraestrutura, ao mesmo tempo em que os benefícios de infraestrutura concedidos no interesse dos Estados e Municípios foram simultaneamente revogados.

Não se pode deixar de repetir e repetir, que houve simplesmente deslocamento do poder concedente, antes pertencente aos Estados e Municípios, em atrair investimentos privados de forma regionalizada. Os Estados e Municípios perderam tal poder político que foi usurpado pela União, que o exercerá somente em favor dos próprios projetos de infraestrutura federal.

O incentivo fiscal do artigo 105 da Lei Complementar nº 214/2025, é concedido para bens de capital referentes a projetos federais de modernização e ampliação dos serviços de carga, descarga, depósito, segurança, dragagem, transporte e movimentação, utilizados em infraestrutura portuária. Esses incentivos fiscais do artigo 105, também podem ser concedidos aos bens de capital destinados à formação de pessoas vinculadas à operação e funcionamento da infraestrutura portuária de interesse da União.

Esse tipo de incentivo já era concedido pelos Estados brasileiros à União, nos termos dos Convênios ICMS 28/2005, 03/2006 e 50/2023, o que significa dizer que a reforma tributária concentrou tal poder político no governo central, ao permitir tal incentivo mediante supressão do poder dos Estados legislarem.

O incentivo fiscal do artigo 106 da Lei Complementar nº 214/2025, é concedido para bens de capital que integrem projetos federais de obras de infraestrutura nos setores de transporte, energia, saneamento básico e irrigação. Esse tipo de incentivo era concedido pelos Estados Brasileiros à União, conforme os Convênios ICMS 42/1995, 42/2012, 114/2013 e 54/2021, o que denota repetir que a reforma tributária somente concentrou poder político no governo central em detrimento dos Estados e Municípios.

O incentivo fiscal do artigo 107 da Lei Complementar nº 214/2025 é concedido para bens de capital que integrem projetos federais de construção, conservação, modernização e reparo de embarcações marítimas. Esse tipo de incentivo foi concedido pelos Estados, nos termos dos itens 15 e 23 do anexo único do Convênio ICMS 130/2007, bem como, dos Convênios 05/2009, 136/2011, 51/2020 e 30/2023, o que demonstra que somente houve eliminação do poder político dos Estados.

O artigo 442 da Lei Complementar nº 214/2025 estabelece o incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus, conforme previsto no artigo 40 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias. Esse incentivo era regulamentado pelos Estados

brasileiros, pelos Convênios ICMS 25/1994, 85/2008, 116/2011, 134/2019 e Ajuste SINIEF 22/1989, o que novamente representa, que a reforma tributária tenha transferido poder político dos Estados para a União.

No que se refere ao incentivo fiscal relativo aos bens de capital, se verifica que a Lei Complementar 214/2025 materializou a concentração de poder político no governo central. Nessa toada, o governo federal utilizou o poder político que recebeu para somente desonerar bens de capital vinculados aos projetos federais de infraestrutura. Nessa lógica, não se trata de que os Estados concederam indevidamente ou exageradamente incentivos fiscais a bens de capital; se trata de que, o governo central não desejava mais ter de pedir aos Estados a concessão de tal desoneração para projetos federais.

Ocorre que antes da reforma tributária o Governo Central sempre pressionava os Estados na concessão dos incentivos que a ele interessavam. Normalmente havia resistência por parte dos Estados, em face de, os Secretários de fazenda em inúmeras vezes se oporem de forma enfática, com posição contrária aos interesses da União. Porém, normalmente a força política prevalecia.

Isso é evidente perda de poder político dos Estados, com concentração de poder e dinheiro no ente central que assim mudou ilegitimamente o pacto federativo, para deixar de pedir autorização de incentivo fiscal aos Estados e Municípios.

3.3. Benefício Fiscal Bilionário

A concessão de benefício fiscal no âmbito da Lei Complementar nº 214/2025 está expressamente indicada no § 1º do artigo 109, § 3º do artigo 144, § 3º do artigo 149, artigos 160, 162, 309, 310, 312, 313, 316 e § 3º do artigo 338.

O benefício fiscal do artigo 109 da Lei Complementar nº 214/2025 visa desonerar bens de capital em geral, nas importações e nas aquisições no mercado interno, cujo imposto será suspenso para ser convertido em alíquota zero. Esse benefício fiscal não tem similar anteriormente concedido pelos Estados, que exigiam o ICMS sobre bens de capital. Estima-se que esse benefício fiscal deva atingir R$ 171,7 bilhões ao ano somente quanto à formação bruta de capital que exclua as famílias brasileiras (pessoas físicas). (AFONSO, 2023 pp. 22-30).

Portanto, é preciso registrar que o governo central propalou que os Estados concediam R$ 232,5 bilhões de incentivos fiscais anuais, no entanto, através do artigo

109 da Lei Complementar nº 214/2025, caso a alíquota conjunta do IBS e CBS seja equivalente a 27%, o governo central concederá benefício fiscal de R$ 171,7 bilhões, o que equivale a 75% de todo o incentivo fiscal concedido pelos Estados ao longo dos últimos 40 anos. (AFONSO, 2023 pp. 22-30) e (MORTARI, 2023 pp. 2-10).

Porém, novamente é preciso frisar que, além da perda do “poder de tributar e cobrar” o imposto que pertencia aos Estados, a União, nessa “manobra” usurpa também uma parte da receita que anteriormente ingressava nos cofres estaduais.

3.4. Benefício ao Sistema de Saúde

Os artigos 144 e 146 da Lei Complementar nº 214/2025 estabelecem benefício fiscal que aproveita o Sistema Único de Saúde nas aquisições de medicamentos que faz no âmbito da prestação de serviços públicos de saúde. Essa desoneração já era concedida pelos Estados à União conforme Convênios ICMS 87/2002 e 90/2021. Desse modo, somente mudou o ente concedente. Agora é a própria União que irá conceder benefícios fiscais que deveriam ser tripartite, conforme assim a Constituição caracteriza ser o SUS.

O artigo 145 da Lei Complementar nº 214/2025 se refere a benefício fiscal à pessoa portadora de deficiência física ou mental, o qual já era concedido pelos Estados nos termos do Convênio ICMS 38/2012.

Portanto, a concessão de novos incentivos fiscais que doravante são de competência da União trará sérios prejuízos aos Estados e consequentemente aos Municípios, pois a autorização não dependerá mais dos Estados.

3.5. Benefício à Indústria Automotiva

Os artigos 309, 310, 312, 313 e 316 da Lei Complementar nº 214/2025 se referem a benefício fiscal à indústria automobilística, a qual está concentrada nas regiões Sul e Sudeste, portanto, trata-se de agravamento da desigualdade regional.

Além disso, a concessão do crédito presumido a título de benefício fiscal no âmbito do IBS e CBS à indústria automobilística está expressamente prevista nos artigos 314 e 315 e na alínea “a” do inciso V do artigo 351 da Lei Complementar nº 214/2024.

Os Estados concediam tratamento diverso, uma vez que incentivavam veículos enquanto bens de capital para exploração das atividades de produção, industrialização e transporte, o que barateava veículos destinados a todas as regiões.

Não se diminui desigualdade regional e social concedendo melhores condições de desenvolvimento para regiões mais desenvolvidas e com parque industrial praticamente consolidado. Esse é um modelo que acentua as desigualdades, pois, em que pese as aquisições desses bens representarem desembolso financeiro menor para o consumidor, há sempre uma melhoria de emprego e renda nas regiões em que as montadoras estão instaladas em face do fomento à economia.

3.6. Programa Aduaneiro Federal

O § 3º do artigo 76 e os artigos 82 e 308 da Lei Complementar nº 214/2025 contêm incentivo fiscal mediante diferimento do imposto nas aquisições internacionais vinculadas a programas de recrutamento federal de particulares para atuarem na cadeia de suprimentos de comércio internacional fiscalizado pela Receita Federal do Brasil.

Este programa é de exclusivo interesse aduaneiro federal, pois consiste na delegação das funções de arrecadar a particulares. Os programas estaduais e municipais similares, aplicados para porto seco estadual, foram extintos, porém se conservou o incentivo fiscal mediante diferimento do imposto nas aquisições de comércio exterior de credenciados pela Receita Federal do Brasil.

3.7. Regime Aduaneiro Especial

O regime aduaneiro especial está previsto no inciso II do artigo 67, incisos III e IV do artigo 73, inciso V do artigo 74, artigos 84, 85, 86, 87, 88, 90 e 93 da Lei Complementar nº 214/2025. O regime consiste na suspensão da incidência do IBS e da CBS no depósito alfandegado, lojas francas, e uso e consumo a bordo de embarcações e aeronaves abastecidas em zona primária aduaneira.

Esse tipo de regime especial era concedido pelos Estados à União nos Convênios ICMS 12/1975, 85/2009, 04/2014, 55/2021 e 86/2022. Desse modo, houve somente a mudança do poder de legislar, passando o poder político concedente ao governo federal em detrimento dos Estados brasileiros.

3.8. Regime Diferenciado

Como este capítulo não pretende esgotar o assunto, tem o propósito de demonstrar exemplificativamente que os benefícios e incentivos fiscais não foram efetivamente erradicados do IBS e da CBS.

O que de fato ocorre é que o governo central, no interesse de acumular dinheiro e poder, omitiu da opinião pública que parte das concessões feitas pelos Estados era legítima.

Nessa toada, novamente é importante ressaltar que somente mudou quem concede, ou seja, antes, o poder político para redução de carga tributária dos tributos sobre o consumo pertencia aos Estados e Municípios; depois da reforma tributária tal poder político passou para as mãos do governo central.

O regime diferenciado está previsto nos artigos 126, 127, 128, 129, 130, 131, 132,133, 135, 136, 137, 138, 139, 140,141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 156, 157, 158, 164, 169, 170, 171, 309, 420 e § 6º do artigo 475 da Lei Complementar nº 214/2025.

O regime diferenciado do IBS e da CBS consiste no tratamento favorecido por carga tributária reduzida, que é concedida a diversas situações que já possuíam igual favor fiscal concedido pelos Estados no âmbito do ICMS, a saber: (i) profissões intelectuais, serviços privados de saúde e educação, serviços de alimentação humana, produção de alimentos, cultura, desporto e segurança.

Essas atividades já gozavam de carga tributária reduzida, concedida pelos Estados nos termos dos Convênios 52/1991, 128/1994, 53/2007, 5/2008, 94/2010, 178/2010, 106/2011, 55/2011, 70/2012, 122/2013, 155/2017, 24/2018, 11/2020, 129/2020, 101/2021, 74/2024.

3.9. Regime Específico

O regime específico está previsto nos artigos 172,181, 234, 244, 251, 271, 273, 292, 297 e 300 da Lei Complementar nº 214/2025, para serem aplicados como tratamento tributário favorecido em benefício fiscal da produção de combustíveis renováveis, da prestação de serviços financeiros e de serviços de assistência à saúde, do concurso de prognósticos, da atividade imobiliária, da cooperativa, dos clubes de futebol, do serviço de hotéis e parques recreativos e das missões diplomáticas e consulares.

No que se referem aos serviços acima citados, eles estavam exclusivamente no campo de incidência dos Municípios mediante exigência do ISSQN. Nesse sentido, não existirão Convênios ICMS sobre tais serviços e atividades que pertenciam ao ente municipal.

Os combustíveis renováveis eram tributados pelos Estados, que já concediam tratamento favorecido ao biodiesel, ao gás natural e ao biometano, pelos Convênios ICMS 113/2006, 105/2003, 110/2010, 151/2021, 123/2022 e 129/2024. Então, se repete que o poder concedente de tais benefícios fiscais somente mudou de mãos, e doravante são concedidos pelo governo central, que os entrega de forma similar ao que faziam os Estados e Municípios.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

4.1. Epílogo

Esta dissertação procurou desenvolver uma avaliação crítica da reforma tributária promulgada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e instituída pela Lei Complementar nº 214/2025.

A Emenda Constitucional em comento e a Lei Complementar citada foram avaliadas criticamente pelo contraste com a doutrina do federalismo clássico, bem como pelo confronto ao federalismo que o constituinte originário tenha legado na Constituição Federal de 1988.

A Emenda Constitucional e a Lei Complementar também foram comparadas à Lei Complementar nº 87/1996, que dispõe sobre normas gerais do ICMS, e o artigo 155 da Constituição Federal de 1988, na redação feita pelo constituinte originário.

Foram escrutinados os motivos propalados pelo governo central, de excesso de incentivos fiscais e suposta complexidade da tributação, para justificar à opinião pública e parlamentares as razões de reformar tributo alheio por Emenda Constitucional (nº 132/2023) e Lei Complementar (nº 214/2025).

É possível afirmar que a Emenda Constitucional e a Lei Complementar recaíram sobre a tributação do consumo de bens e serviços, base onde a carga tributária brasileira é superior à carga tributária dos países da OCDE (Europa, América do Norte e Austrália).

Demonstra-se que, no modelo comparado do nosso sistema tributário, em contraste com a tributação média da OCDE, a deficiência tributária está posicionada nos tributos de competência da União, no entanto, o governo central deixou de reformar as bases de incidência próprias, que apresentam baixa efetividade, para se lançar na reforma da base tributária de Estados e Municípios.

Por sua vez, foi exposto de forma adequada que os incentivos fiscais continuam a existir no âmbito da Emenda Constitucional nº 132/2023, e instituídos pela Lei Complementar nº 214/2025, tendo tão somente deslocado para a União o poder concedente dos incentivos fiscais, cuja renúncia fiscal sequer foi diminuída quando comparada com aquela concedida pelos Estados no âmbito do ICMS.

Desvela-se que a Reforma Tributária legitima a União pela invasão de competência dos Estados e Municípios, usurpando a base tributária legada pelo

constituinte originário aos Estados e Municípios na Constituição Federal de 1988. Além disso, a Emenda Constitucional nº 132/2023 e a Lei Complementar nº 214/2025 ofendem o pacto federativo ao suprimir dos Estados e Municípios o poder de legislar sobre suas próprias receitas e sua política de desenvolvimento regional.

A tão propalada Reforma Tributária esfacelou o artigo 18 da Carta Magna, o qual estabelece 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”.

A autonomia principal que era o direito de tributar e arrecadar deixa de existir, e isso comprometerá seriamente outros objetivos constitucionais e fundamentais da República Federativa do Brasil estampados no artigo 3º da mesma Carta, que são: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Esta Reforma Tributária afronta os objetivos fundamentais da federação brasileira em termos do princípio constitucional da diferença justa, podendo ser conceituada como a atribuição constitucional de produzir prestações materiais estatais capazes de concretizar níveis crescentes de dignidade da pessoa humana, erradicação contínua da pobreza e redução permanente das desigualdades sociais e regionais sabidamente existentes no país. Com esse novo modelo tributário cada vez mais se distancia da “receita” necessária para que de fato essa anomalia social seja superada.

Nesse sentido, o país já teve outras oportunidades para desenvolver regiões menos favorecidas e o resultado é medíocre, ou seja, com eficácia pífia. Com exceção do Fundo de Investimento da Amazônia (FINAM), que surtiu efeito de fato e especificamente no Estado do Amazonas, mais precisamente na cidade de Manaus – Amazônia Legal; já houve o Fundo de Investimento e Desenvolvimento do Nordeste (FINOR), que é um fundo de investimento que tem como objetivo financiar projetos e empresas sediadas nas regiões Nordeste, Norte de Minas Gerais e no Espírito Santo.

O Nordeste continua paupérrimo. O Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste (FCO), que é um fundo de crédito criado para promover o desenvolvimento econômico e social da região Centro-Oeste do Brasil, através de financiamentos para setores como agricultura e empresas, também não surtiu muito

efeito. O desenvolvimento econômico constatado após 1988 é decorrente do esforço fiscal e tributário dos Estados e Municípios, dos segmentos econômicos que investem por vocação, embora se possa admitir que houve uma pequena parcela da União.

A burocracia criada para o acesso a esses fundos de desenvolvimento é tamanha que cria barreiras aos interessados dada às dificuldades que são colocadas para poder acessar os recursos desses fundos. Normalmente são administrados por agentes políticos licenciados de seus cargos e funções para as quais foram eleitos. A aprovação dos créditos é uma incógnita. Não basta apresentar toda a documentação necessária que os órgãos exigem. Sempre falta algo.

Todas essas experiências já foram possíveis. O desenvolvimento constatado em algumas regiões provém dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados, praticamente à revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), pois nunca houve consenso para a devida homologação.

A Reforma Tributária desvia o foco do problema real da federação brasileira, que necessita de revisão da distribuição do dinheiro e do poder fiscal na federação, com base no princípio fundamental da equalização efetiva entre unidades constitutivas mais pobres e menos desenvolvidas, em relação àquelas unidades mais ricas e mais desenvolvidas da federação.

A relevância de corrigir o pacto federativo brasileiro, no qual as responsabilidades constitucionais da federação caminham na direção oposta da concentração de receita em poder do governo central não foi debatida, visto que os encargos dos Municípios e Estados são maiores que os encargos do governo central em relação à prestação de serviços de saúde, educação, segurança e desenvolvimento local.

Enquanto não for revista a estrutura orçamentária da União, em que 80,7% do orçamento não é regionalizado e somente 15% do orçamento federal é efetivamente executado de forma regionalizada (item 1.2.3), não será a reforma tributária que reduzirá as desigualdades socioeconômicas regionais.

O êxito da aprovação da reforma se deu num ambiente de omissão de debate do parlamento nacional, apesar de o noticiário propagar a resistência da oposição em alguns pontos. Como já foi dito em linhas anteriores, não houve o debate necessário para esgotar todas as variantes benéficas ou maléficas do projeto.

Com a retórica de simplificar o sistema tributário do país, o Governo Central se apropriou do que era mais “sagrado” para os outros entes federados, que era o poder

de tributar e arrecadar os seus próprios recursos. Com isso, e de forma sórdida, se apropriou indevidamente desse poder, e centralizou o poder instituidor e arrecadador, submetendo os outros entes federados sob sua batuta, o que certamente resultará em decisões morosas e de pouca eficácia para a solução dos problemas díspares que há no universo da federação, cujas decisões normalmente serão muito tardias. O governo federal usou desse subterfúgio como sendo o grande motivador para a aprovação da famigerada reforma, e com muita propriedade construiu uma narrativa de diminuição da carga tributária e da burocracia, a qual sempre veio recheada de inverdades.

Infelizmente, os nossos representantes foram “engolidos” pela sua ignorância e pouca capacidade intelectual de entender o que significa “pacto federativo”, e não souberam avaliar o prejuízo que a nação terá com a concentração de poder nas mãos da União. Se ativeram apenas aos interesses da União e nos interesses pessoais próprios, e não se ativeram no aspecto técnico-jurídico desastroso que poderá resultar no futuro. Não pensaram no Estado brasileiro como nação. Pacto federativo não é somente divisão territorial. Vai muito além desse modelo que doravante está comprometido.

Essa concentração de poder praticamente retira o poder político sobre o debate de desenvolvimento socioeconômico regional de: 27 governadores de Estado, incluído o Distrito Federal; de 1.059 deputados estaduais; 5.570 prefeitos; e de 60.311 vereadores, sem considerar os agentes políticos que ocupam cargos de “vice” nos entes federados.

Todos esses agentes políticos terão pouca importância na República Federativa do Brasil. Qual será o sentido de atividades desses gestores e parlamentares, se não têm mais legitimidade para decidir sobre as políticas públicas de desenvolvimento?

Uma infinidade de indagações pode ser feita. O que acontecerá com os departamentos de fiscalização dos Estados e municípios, caso venham a fiscalizar esses tributos que doravante se tornam tributos federais? Haverá uma reivindicação de equiparação salarial com os agentes de fiscalização de tributos federais, em escala? Haverá custos demasiados aos Estados e Municípios? Como serão e quem julgará as demandas tributárias que surgirem nos questionamentos de lançamentos de tributos? O que acontecerá com as infraestruturas fiscalizatórias que atuam nos Estados? Quem suportará os custos de fiscalização desses tributos?

Por sua vez, o desenvolvimento econômico e social dos Estados e Municípios ficarão à mercê de uma Comissão Tripartite que será composta por 2 representantes do Ministério das Cidades; 2 representantes do Ministério da Fazenda; 4 representantes do Comitê Gestor do IBS, dos quais 2 oriundos de representação dos Estados ou do Distrito Federal e 2 oriundos de representação dos Municípios ou do Distrito Federal (art. 161 da LC 214/2025).

No que diz respeito aos benefícios fiscais, esses, ficarão a cargo dessa Comissão. Os Poderes Legislativos dessas unidades federadas já não têm mais relevância. Quem conhece as dificuldades e as diferenças sociais são os municípios e os Estados federativos. Novamente há uma desproporcionalidade de representantes para a solução dessas diferenças. O Governo central é o que menos faz e o que mais decide.

Por sua vez foi instituído também o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias (IBS e CBS), composto de 4 representantes da RFB e 4 representantes do Comitê Gestor do IBS, sendo 2 dos Estados ou do Distrito Federal e 2 dos Municípios ou do Distrito Federal. Nota-se que foi subtraído também o poder dos representantes do Poder Executivo dos entes federados, a quem cabia a regulamentação e normatização das normas tributárias.

Porém, a balbúrdia jurídica não se resume somente a isso. Foi criado o Comitê Gestor do IBS, e o Conselho Superior do Comitê Gestor do IBS, composto por 27 representantes e 27 suplentes indicados pelos governadores dos Estados e Distrito Federal, e por 27 membros titulares e 27 suplentes representantes do conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, sendo, 14 representantes indicados pelo conjunto de municípios e 13 com base na proporcionalidade populacional ponderada dos Municípios.

Não bastasse isso, houve um “engessamento” na resolução da harmonização dos dois impostos criados – IBS e CBS. Constata-se no artigo 320, II da lei complementar citada, que as decisões são submetidas a uma aprovação por unanimidade. Ora, esse formato de decisão já existia nas normas que regem o CONFAZ, e sempre foi um “empecilho” para o avanço de muitas políticas públicas de desenvolvimento econômico e social. A unanimidade não é a melhor forma de decisão.

Ocorre que no modelo criado, a Comissão Tripartite, o Comitê Gestor do IBS (Estados e Municípios) e o Conselho Superior do Comitê Gestor do IBS terão mais

poder do que os 27 Governadores (Estados e Distrito Federal); de 1.059 deputados estaduais; 5.570 prefeitos e de 60.311 vereadores legitimamente eleitos pelo povo.

Como já foi anteriormente afirmado, nosso constituinte derivado criou um “Quarto Poder”, e aniquilou o poder de todos esses outros agentes políticos. Neste caso é possível afirmar que “obra supera o criador”.

Nota-se que essa Reforma Tributária literalmente aniquilou o poder dos Estados e Municípios e dos seus agentes e representantes políticos. O próprio Comitê Gestor do IBS será também o órgão arrecadador. Toda legislação que tratar de normas acessórias serão emanadas desse Comitê juntamente com a Receita Federal do Brasil.

Quando olharmos para a burocracia que deverá ser implantada e implementada, o Brasil terá um custo ainda não previsto. Apenas para exemplificar, o sistema *Split Payment*, que é uma figura nova no sistema tributário nacional, mediante o qual, o comprador poderá substituir o vendedor na sua obrigação principal de “pagar o imposto”, trará um custo de muitos bilhões de reais.

Por outro lado, os custos não ficarão restritos apenas para o Poder Público. A implantação de todo o novo sistema tributário será pelo período de 8 anos. Ora, os contribuintes deverão investir em dois sistemas de controle tributário, tanto para as obrigações principais quanto acessórias. O custo Brasil, ao invés de diminuir para os contribuintes e cidadãos, aumenta cada vez mais. Aí nos perguntamos: por que é difícil competir com uma infinidade de países estrangeiros?

Infelizmente somos o país do “contra”. Se olharmos a maioria das repúblicas federativas, normalmente impulsionam o seu desenvolvimento de forma mais igualitária. Tomando o Canadá como exemplo, lá, as Províncias mais desenvolvidas incentivam as menos desenvolvidas a concederem incentivos fiscais para evitar a migração de mão de obra daquelas Provínicias para as Províncias já consolidadas.

No Brasil, esse movimento é chamado de “guerra fiscal”. Os Estados mais ricos não permitem que os Estados mais pobres se desenvolvam. Movimento completamente inverso para a diminuição das desigualdades socioeconômicas.

Ao invés de o país caminhar para uma simplificação nos objetivos para o desenvolvimento, caminha em sentido oposto.

Para finalizar esse tópico, há somente dois caminhos: retornar aos Estados a legitimidade de legislar e recolher os tributos unificados, e os Estados repassarem a quota parte à União e a quota parte aos Municípios, ou revogar essa Reforma

Tributária, o que é praticamente impossível pelo momento político que o país enfrenta e pela baixa qualidade intelectual e de espírito público dos nossos congressistas.

O segundo caminho é o que deveria ser adotado, pois a Reforma Tributária estabelece a tributação no destino. Bastava apenas uma Resolução do Senado Federal e seria possível solucionar toda a miscelânea insculpida na Emenda Constitucional da Reforma Tributária.

A tributação no destino já vinha sendo debatida há muito tempo. O Senado poderia estabelecer a mesma sistemática com a incidência do imposto no destino, mediante a edição de uma resolução estabelecendo o seguinte:

a) nas operações de mercadorias e serviços dos Estados das regiões Sul e Sudeste destinadas para as demais regiões, a alíquota do ICMS seria “0%” por cento.

Dessa forma, os Estados destinatários não suportariam o ônus do crédito que anteriormente era de 7%, e os Estados das regiões Sul e Sudeste estariam contribuindo no desenvolvimento daquelas regiões, sem transferência de ônus do ICMS recolhido na origem.

Com isso, os Estados destinatários arrecadariam 100% do ICMS dessas mercadorias/produtos, sem necessidade de compensar os créditos do ICMS pago nos Estados de origem.

b) nas operações de mercadorias e serviços das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, destinadas para as regiões Sul e Sudeste, incidência do ICMS à alíquota de 5% por cento.

Antes da Reforma Tributária os Estados destinatários das regiões Sul e Sudeste se obrigavam a compensar o crédito de ICMS de 12% por cento das mercadorias/produtos vindos das regiões mencionadas, e arrecadavam 7% nas remessas, portanto, havia uma diferença negativa de 5% por cento, entre as vendas para as demais regiões e aquisições das outras regiões.

Com esse mecanismo matemático proposto, os Estados das Regiões Sul e Sudeste, recebendo as mercadorias e serviços com a alíquota de 5%, que é o crédito a ser compensado nos Estados destinatários, assumem o ônus de 5%, porém, na revenda dessas mesmas mercadorias no mercado consumidor interno, com a proposta, agregam uma alíquota positiva de 12%, considerando que a alíquota interna seria de 17% por cento.

Portanto, quando comparado o sistema anterior, os Estados das regiões Sul e Sudeste agregavam 5% na alíquota das mercadorias e serviços recebidos das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, pois recebiam (recebem) com uma carga de 12% por cento.

Com a proposta, passariam a ter uma alíquota agregada de 12% por cento, considerando a alíquota interna de 17% e a interestadual com os Estados das regiões citadas, em 5% por cento.

Assim sendo, os Estados das regiões Sul e Sudeste deixam de arrecadar 7% (sete) por cento nas remessas para os outros Estados, em compensação, não assumem o crédito de 12% por cento do ICMS tributado na origem das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. O que recebiam com 12% por cento, passam a receber com 5% por cento.

Por outro lado, nas operações entre Estados das mesmas regiões, pode ser estabelecida a alíquota de 5% por cento, ou seja, um sistema compartilhado que possibilita os Estados remetentes arrecadarem uma receita de 5% por cento nas remessas para outros Estados e de 12% de alíquota positiva em face da revenda dessas mercadorias/produtos no mercado consumidor interno com a alíquota de 17% por cento. Seria um sistema de arrecadação compartilhada.

Apenas para ilustrar, os Estados das regiões Sul e Sudeste concentram 56,30% da população do país estimada para 2025 – 120.136.452 hab - (213.421.037 hab/Brasil). Haveria com isso, uma espécie de financiamento aos Estados das demais regiões absorvendo o crédito tributário de 5% por cento, somado à alíquota 0% por cento nas remessas para aquelas regiões, que concentram 43,70% da população estimada para 2025 – 93.284.585 hab. (213.421.037 hab/Brasil)[1].

Portanto, seria um sistema simples que já está incorporado na cultura empresarial, sem demandar custos excessivos de difícil planejamento, tanto para os Estados quanto para os contribuintes.

No caso de concessão de incentivos fiscais, a permissão para que as regiões Norte, Nordeste e Centro pudessem implementar políticas de incentivos fiscais,

---

[1] Dados populacionais encontrados https://pt.wikipedia.org/wiki/Lista_de_unidades_federativas_do_Brasil_por_popula%C3%A7%C3%A3o.

podendo ser fixado um determinado percentual do ICMS recolhido, e operacionalizado da seguinte forma: a) o contribuinte faz a apuração mensal do ICMS a recolher, efetua o recolhimento, e no mês seguinte faz o crédito de parte do valor incentivado e recolhido no mês anterior. Dessa forma, a inadimplência tende a diminuir substancialmente, porque somente teria direito ao crédito do incentivo, mediante o pagamento do imposto devido no mês anterior. O valor do incentivo ficaria limitado ao potencial arrecadatório de cada Estado e de cada segmento econômico.

No caso da Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS houve por parte da União, apenas a unificação das Contribuições Sociais do PIS e da COFINS, com aglutinação do IOF.

Da mesma forma, o IPI foi substituído pelo Imposto Seletivo – IS. Nos dois casos, lei complementar e lei ordinária resolveriam o problema. Não haveria um "engessamento" conforme ocorreu com a Emenda Constitucional. As duas casas representativas do povo enterraram a legitimidade dos Estados e Municípios no que diz respeito à instituição e arrecadação dos seus impostos.

Com uma solução simples e sem qualquer custo, o país teria um sistema tributário eficiente e dispensaria mais uma vez, a criação de fundo de desenvolvimento, o qual sempre teve serventia somente política.

Porém, não basta somente uma reforma tributária para impulsionar o desenvolvimento do país. Enquanto não houver uma **reforma administrativa radical**, com a constitucionalização de Ministérios estratégicos na União, e, também, Secretarias estratégicas nos demais entes da federação, o livre arbítrio do gestor enfraquece qualquer política tributária que possa impulsionar o desenvolvimento.

O país não avança somente com uma reforma tributária. Uma reforma política também é necessária. Essa reforma (política) atrelada à reforma administrativa, poderia ser a solução, para, daí sim, ser feita uma reforma tributária. Enquanto o país não conhece o seu "custo", não há reforma tributária que solucione as desigualdades sociorregionais, e não somente isso, enquanto não for revisto o sistema de ensino aplicado atualmente, o país continuará produzindo "analfabetos funcionais" sem qualquer espírito de cidadania comprometida com a nação.

4.2. Encerramento

A avaliação crítica que foi desenvolvida nesta dissertação aponta para a conclusão de que a Emenda Constitucional nº 132/2023 e a Lei Complementar nº 214/2025 se constituem na reforma tributária que se caracteriza pelos seguintes aspectos:

a) incidência sobre a base tributária do consumo, que apresenta desempenho superior ao desempenho na mesma base de incidência experimentada pela OCDE (Europa, América do Norte e Austrália);

b) legitimação da violação do pacto federativo perpetrado pela União na sua ocupação inconstitucional da base e das espécies de incidência tributárias reservadas para Estados e Municípios;

c) ausência de um efetivo mecanismo de equalização do desequilíbrio fiscal na federação brasileira, entre entes constitutivos mais pobres e menos desenvolvidos em comparação com entes mais ricos e mais desenvolvidos;

d) não erradicação dos incentivos e benefícios fiscais tão criticados, com sua manutenção em níveis similares à renúncia fiscal dos Estados brasileiros;

e) aparente inconstitucionalidade ao abolir a competência de Estados e Municípios para legislar sobre suas próprias receitas e sua política de desenvolvimento regional;

f) vício de inconstitucionalidade por desrespeito ao pacto federativo, que foi modificado mediante deslocamento de recursos financeiros e poder fiscal dos Estados e Municípios, tendo migrado para o governo central;

g) ilegitimidade ao negar aos projetos de infraestrutura dos Estados e Municípios o mesmo tratamento tributário conferido aos projetos de infraestrutura federal;

h) redistribuição inconstitucional do poder político federativo fixado em cláusula pétrea da Constituição Federal de 1988;

i) aumento da desigualdade regional ao manter benefícios fiscais automotivos concentrados nas regiões Sul e Sudeste, em detrimento das demais regiões do país;

j) criação de um 4º poder, que será exercido pelo Comitê Gestor do IBS;

k) aniquilamento da representação política de 27 governadores; 5.570 prefeitos; 1.059 deputados estaduais e 60.311 vereadores;

l) descumprimento dos fundamentos da federação brasileira, em termos de erradicação da pobreza, desenvolvimento regionalizado, dignidade da pessoa humana, valorização do trabalho e sociedade justa e solidária;

m) aumento de carga tributária da ordem média de 48,1% na tributação do consumo de bens e serviços.

Portanto, além do contexto apresentado, constata-se que a reforma tributária em apreço ocorreu por questões políticas e não técnico-jurídicas e econômicas em que se pregava o discurso da simplificação do sistema tributário, modernização, diminuição das desigualdades sociorregionais, economia ou diminuição do “custo brasil” e fim da guerra fiscal. É sem sombra de dúvidas a maior concentração de poder sobre todos os entes federativos. Ao fazermos um comparativo com o pacto federativo instituído na primeira Constituição da República Federativa em 1.891, o país regrediu, praticamente, ao período que antecede à proclamação da República (1889).

O novo sistema tributário demandará, como já foi mencionado, recursos financeiros incalculáveis e criação de burocracias muito mais complexas, dificultando muito mais a vida dos contribuintes.

Finalmente, percebe-se que essa reforma tributária subtraiu o único “fôlego” que os Estados e Municípios dispunham para o seu desenvolvimento, não lhes restando mais qualquer legitimidade para criar instrumentos que possam impulsionar o desenvolvimento econômico de qualquer região via incentivos fiscais, ou mesmo subvenção de recursos necessários para a implantação de atividades que contribuam para o desenvolvimento e melhoria da qualidade de vida das suas populações.

Por fim e na essência, a reforma tributária ideal deveria diminuir a carga tributária, simplificar os sistemas de arrecadação e pagamento dos impostos, diminuir o custo da burocracia (custo Brasil), e dar maior poder aos Estados e Municípios. Porém, ocorreu o inverso.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto; OLIVEIRA JÚNIOR, Érica Amorim de; VIANA, Geraldo. Reforma da tributação indireta: uma simulação de impactos setoriais. São Paulo: FGV/IBRE, 2023.

AJUSTE SINIEF 22, de 22 de agosto de 1989. Dispõe sobre procedimentos relativos ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Brasília, DF: Conselho Nacional de Política Fazendária, 1989.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. História dos tributos do Brasil. São Paulo: Edições SINAFRESP, 2000. 324 p. ISBN 852130940-6.

ANDERSON, George. Federalism: an introduction. Oxford: Oxford University Press, 2009.

ANDERSON, George. Federalism: uma introdução. Tradução de Ewandro Magalhães e Fátima Guerreiro. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 2009.

ANDERSON, George. Fiscal federalism: a comparative introduction. Oxford: Oxford University Press, 2009. 104 p. ISBN 9780195432381.

ARISTÓTELES. A política. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

BANCO DO NORDESTE DO BRASIL. Escritório Técnico de Estudos Econômicos do Nordeste. Comércio interestadual e desenvolvimento regional. Fortaleza: ETENE, 2020.

BAUMAN, Zygmunt; BORDONI, Carlo. Estado de crise. Tradução de Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2014.

BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito. Tradução de Daniela Barraccia Versani. Barueri, SP: Manole, 2007.

BOBBIO, Norberto. Teoria geral da política: a filosofia política e as lições dos clássicos. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. Dicionário de política. 11. ed. Brasília, DF: Editora Universidade de Brasília, 1998. v. 2.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Boletim de arrecadação de tributos estaduais e do Distrito Federal. Brasília, DF: CONFAZ, 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Boletim de comércio interestadual e informações fiscais. Brasília, DF: CONFAZ, 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS nº 28, de 30 de março de 2005. Dispõe sobre procedimentos relacionados ao ICMS. Brasília, DF: CONFAZ, 2005.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS nº 38, de 30 de março de 2012. Dispõe sobre procedimentos relativos ao ICMS. Brasília, DF: CONFAZ, 2012.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS nº 52, de 26 de setembro de 1991. Dispõe sobre concessão de redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas. Brasília, DF: CONFAZ, 1991.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS nº 86, de 30 de setembro de 2022. Dispõe sobre procedimentos relativos ao ICMS. Brasília, DF: CONFAZ, 2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS nº 128, de 20 de outubro de 1994. Dispõe sobre redução da base de cálculo do ICMS nas operações com produtos da cesta básica. Brasília, DF: CONFAZ, 1994.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017. Dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstituições. Brasília, DF: CONFAZ, 2017.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Portal da Transparência: recursos transferidos. Brasília, DF: Controladoria-Geral da União, 2021-2024. Disponível em: https://portaldatransparencia.gov.br/transferencias?ano=2023. Acesso em: 10 ago. 2026.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 83, de 5 de agosto de 2014. Acrescenta o art. 92-A ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 6 ago. 2014.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 10 ago. 2026.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 9 jan. 1975.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e

intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1996.

BRASIL. Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 8 ago. 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 10 ago. 2026.

BRASIL. Senado Federal. Federalismo e finanças públicas: estudos e informações sobre a distribuição de recursos entre os entes federativos. Brasília, DF: Senado Federal, 2008.

BRASIL. Senado Federal. Regionalização do orçamento da União. Brasília, DF: Unilegis, 2008. Autor: Fernando Lucas Pinto.

BRASIL. Senado Federal. Resolução do Senado Federal nº 22, de 19 de maio de 1989. Estabelece alíquotas do ICMS nas operações e prestações interestaduais. Brasília, DF: Senado Federal, 1989. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/32002. Acesso em: 10 ago. 2026.

BRASIL. Senado Federal. Siga Brasil: Painel Especialista – gráficos customizados. Brasília, DF: Senado Federal, 2025.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Boletim de finanças dos entes subnacionais 2023. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2023.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Carga tributária no Brasil em 2022: análise por tributos e base de incidência. Brasília, DF: STN, 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Estimativa de carga tributária bruta do Governo Geral. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2023.

BUENO, Samira; LIMA, Renato Sérgio de. 18º Anuário brasileiro de segurança pública. São Paulo: Fórum Brasileiro de Segurança Pública, 2024. 404 p. ISSN 1983-7364.

BULOS, Uadi Lammêgo. Constituição Federal anotada. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

CORBACHO, Ana; FRETES CIBILS, Vicente; LORA, Eduardo. Recaudar no basta: los impuestos como instrumento de desarrollo. Nova York: Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2012.

CURSI, Marcel Souza de. Teoria de administração tributária: ensaio sobre o negócio de exploração de bases tributárias. Cuiabá: Escola de Administração Fazendária, 2011. 174 p. Disponível em: https://archive.org/details/TEORIADEADMINISTRACAOTRIBUTARIA20111ED. Acesso em: 10 ago. 2026.

DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de teoria geral do Estado. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

ENGELS, Friedrich. A origem da família, da propriedade privada e do Estado. 10. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1985.

ETENE. Comércio interestadual e diferencial de alíquotas do ICMS. Fortaleza: Banco do Nordeste do Brasil, Escritório Técnico de Estudos Econômicos do Nordeste, 2020.

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. Instituto Brasileiro de Economia. Federalismo fiscal. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2024.

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. Instituto Brasileiro de Economia. Reforma tributária e a região amazônica. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2023.

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. Relatório nacional sobre gastos tributários no Brasil. Rio de Janeiro: FGV, 2024.

GAIO, André Moysés. Nova Constituição e velhas instituições. In: GAIO JÚNIOR, Antônio Pereira; SANTOS, Márcio Gil Tostes dos (coord.). Constituição brasileira de 1988: reflexões em comemoração ao seu 25º aniversário. Curitiba: Juruá, 2014. p. 37-48.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Produto Interno Bruto regionalizado. Rio de Janeiro: IBGE, 2024. Disponível em: https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php. Acesso em: 1 mar. 2025.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para reforma tributária no Brasil. Brasília, DF: IPEA, 2022. Nota Técnica DINTE. Autor: Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). Reforma tributária IPEA-OAB/DF: uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil. Brasília, DF: IPEA, 2022.

ISTOÉ DINHEIRO. BA e SP são os estados com maior número de famílias no Bolsa Família. São Paulo, 1 fev. 2025. Disponível em: https://istoedinheiro.com.br/ba-e-sp-sao-os-estados-com-maior-numero-de-familias-no-bolsa-familia-veja-lista. Acesso em: 10 ago. 2026.

ISTOÉ DINHEIRO. Bolsa Família: 958 mil famílias superam a pobreza e deixam o programa. São Paulo, 22 jul. 2025. Disponível em: https://istoedinheiro.com.br/bolsa-familia-958-mil-familias-superam-o-programa. Acesso em: 10 ago. 2026.

MANFREDI, Silvia Maria. Política e legislação educacional brasileira. São Paulo: Cortez, 2010.

MATO GROSSO. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênios ICMS e benefícios fiscais. Cuiabá: Secretaria de Estado de Fazenda, 2023.

MATO GROSSO. Lei nº 9.970, de 2 de agosto de 2013. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária para o exercício de 2014 e dá outras providências. Cuiabá: Governo do Estado de Mato Grosso, 2013.

MORTARI, Marcos. Incentivos dos Estados com ICMS devem chegar a R$ 232,5 bilhões em 2023. InfoMoney, 31 jul. 2023. Disponível em: https://www.infomoney.com.br/politica/incentivos-dos-estados-com-icms-devem-chegar-a-r-2325-bilhoes-em-2023/. Acesso em: 10 ago. 2026.

NOGUEIRA, Alberto. A reconstrução dos direitos humanos da tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Direito tributário: estudos de casos e princípios constitucionais. São Paulo: [s. n.], 1997.

PEREIRA, Blenda Leite Saturnino; SILVA, Jurandir Frutuoso. Financiamento da saúde no Brasil. Brasília, DF: Editora CONASS, 2025. 224 p. ISBN 9786588631454.

RAMOS, André de Carvalho. Curso de direitos humanos. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2025. 1096 p. ISBN 9788553625871.

ROSSETTI, José Paschoal. Introdução à economia. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1985.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. Benefícios fiscais e guerra fiscal do ICMS. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2024.

TAVARES, André Ramos. Curso de direito constitucional. 22. ed. Rio de Janeiro: SaraivaJur, 2024. 884 p. E-book. ISBN 9788553621248. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553621248/. Acesso em: 10 ago. 2026.

TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3.