

REFORMA TRIBUTÁRIA

TAX REFORM

Júlyo César da Silva Ferreira¹

Simmel Sheldon de Almeida Lopes²

FERREIRA, Júlyo César da Silva; LOPES, Simmel. **Reforma tributária**. 24 páginas. Trabalho de Conclusão de Curso de graduação em Direito – Centro Universitário UNINORTE, Rio Branco. 2025.

¹ Discente do 7º período do curso de bacharelado em Direito pelo Centro Universitário Uninorte.

² Docente do Centro Universitário Uninorte. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Acre, Especialista em Direito Orçamentário e Administrativo e em Direito de Família. Funcionário público municipal. Advogado.

RESUMO

Introdução. Este estudo examina a reforma tributária introduzida pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 e regulamentada, em parte, pela Lei Complementar n.º 214/2025, considerada conforme a redação normativa vigente na fase final de elaboração deste trabalho, com foco na relação entre federalismo fiscal, repartição de receitas e democracia tributária. **Objetivo.** Avaliar se o novo desenho do IVA dual – Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição Social sobre

Bens e Serviços (CBS) – e os mecanismos de governança e compensação federativa tendem a fortalecer a autonomia financeira de estados e municípios ou a produzir vetores de recentralização. **Método.** Pesquisa qualitativa, bibliográfica e documental, com análise normativa (EC 132/2023; LC 214/2025), doutrina constitucional-tributária e precedentes selecionados do Supremo Tribunal Federal relacionados à repartição de receitas, incentivos fiscais e isonomia federativa. **Resultados.** A reforma busca simplificar a tributação sobre o consumo, reduzir assimetrias competitivas e aumentar a transparência da incidência, mas cria desafios institucionais: (i) a centralidade da União na CBS, (ii) o desenho decisório do Comitê Gestor do IBS e (iii) a dependência de fundos de compensação para estabilizar receitas subnacionais durante a transição. **Conclusão.** A reforma pode representar avanço democrático ao ampliar a racionalidade do sistema e abrir espaço para políticas compensatórias (como cashback), porém seu resultado federativo dependerá da regulamentação, da governança do IBS e do controle jurisdicional sobre eventuais preferências entre entes.

Palavras-chave: reforma tributária; federalismo fiscal; democracia tributária; autonomia federativa; impostos sobre consumo.

ABSTRACT

Introduction. This paper examines the tax reform introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023 and partly regulated by Complementary Law No. 214/2025, considering the legal framework in force at the final stage of this research, focusing on the relationship between fiscal federalism, revenue sharing, and tax democracy. **Objective.** To assess whether the new dual VAT design—Goods and Services Tax (IBS) and Social Contribution on Goods and Services (CBS)—and the governance and intergovernmental compensation mechanisms tend to strengthen the financial autonomy of states and municipalities or, conversely, create vectors of fiscal recentralization. **Method.** Qualitative, bibliographic, and

documentary research, combining normative analysis (EC 132/2023; LC 214/2025), constitutional and tax scholarship, and selected Federal Supreme Court (STF) precedents on revenue sharing, tax incentives, and federative equality. **Results.** The reform aims to simplify consumption taxation, reduce competitive asymmetries, and increase tax transparency, but it also raises institutional challenges: (i) the Union's central role in the CBS, (ii) the decision-making design of the IBS Management Committee, and (iii) the reliance on compensation funds to stabilize subnational revenues throughout the transition. **Conclusion.** The reform may constitute a democratic advancement by improving system rationality and enabling compensatory policies (such as cashback). However, its federative outcome will depend on regulation, IBS governance, and judicial oversight of potential preferences among federative entities.

Keywords: tax reform; fiscal federalism; tax democracy; federative autonomy; consumption taxes.

INTRODUÇÃO

A Constituição da República de 1988 instituiu um federalismo cooperativo e assimétrico, no qual a autonomia político-administrativa dos entes federados se sustenta, em larga medida, na capacidade de instituir e arrecadar tributos e na repartição de receitas. Nesse arranjo, a disciplina tributária funciona como eixo de distribuição de poder e de definição de prioridades públicas.

Desde os anos 1990, a agenda de reforma tributária é impulsionada pela fragmentação normativa e operacional de tributos como ICMS, ISS, PIS/Cofins e IPI, bem como pelo contencioso decorrente de regimes especiais, divergências interpretativas e disputas federativas. A Emenda Constitucional n.º 132/2023 responde a esse diagnóstico ao instituir um imposto sobre valor agregado (IVA) dual – com o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência

compartilhada por estados e municípios, e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União – além do Imposto Seletivo.

O trabalho investiga se o novo desenho normativo fortalece a democracia fiscal – entendida como transparência, controle social e accountability na arrecadação e no gasto – ou se produz incentivos à dependência financeira e à recentralização decisória. A análise articula três planos: (i) principiológico, com ênfase em capacidade contributiva, isonomia e segurança jurídica; (ii) institucional, examinando governança do Comitê Gestor do IBS, repartição de receitas e fundos compensatórios; e (iii) distributivo, discutindo efeitos potenciais sobre setores econômicos e grupos sociais.

Metodologicamente, adota-se pesquisa qualitativa, bibliográfica e documental, com análise doutrinária (Carrazza, 2013; Carvalho, 2016; Torres, 2007; Machado, 2010; Silva, 2022; Baleeiro; Derzi, 2018), exame de precedentes do Supremo Tribunal Federal relacionados à repartição de receitas, incentivos fiscais e isonomia federativa, e estudo dos diplomas normativos centrais, especialmente a EC 132/2023 e a LC 214/2025, esta considerada conforme sua vigência na fase final de elaboração do trabalho.

Além da doutrina clássica de Direito Tributário e Constitucional, o estudo utiliza fontes normativas, legislativas e jurisprudenciais recentes, especialmente a EC 132/2023, a LC 214/2025, o Parecer de Plenário da PEC 45-A/2019 e precedentes do Supremo Tribunal Federal, a fim de preservar a atualidade da análise sobre o IVA dual, o Comitê Gestor do IBS e o federalismo fiscal pós-reforma.

1 CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O sistema tributário brasileiro é fruto de um longo processo histórico de evolução política, econômica e institucional, marcado por tensões entre centralização e descentralização, pela busca de justiça fiscal e pela necessidade de financiar o Estado em suas diferentes fases. A compreensão desse percurso é essencial para analisar a Reforma Tributária contemporânea, uma vez que muitas das distorções atuais têm raízes em modelos anteriores de organização tributária.

PERÍODO COLONIAL E O NASCIMENTO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Durante o período colonial, a tributação tinha caráter essencialmente extrativo e voltado para o interesse metropolitano. A Coroa portuguesa instituiu tributos como o “quinto” do ouro, os “dízimos” e a “derrama”, mecanismos que visavam garantir o escoamento das riquezas naturais para a metrópole. Nesse período, não se pode falar em um sistema tributário propriamente dito, mas em práticas fiscais voltadas à manutenção da exploração colonial.

Como observa Ricardo Lobo Torres (2007), o direito tributário, na sua concepção moderna, pressupõe a existência de um Estado voltado ao interesse público interno, e não apenas a mecanismos de extração. No Brasil colonial, a tributação era imposta de forma autoritária, sem participação social ou qualquer ideia de justiça fiscal.

O IMPÉRIO E AS PRIMEIRAS TENTATIVAS DE SISTEMATIZAÇÃO

Com a Independência e a Constituição de 1824, o Brasil iniciou a construção de um modelo estatal próprio. O Império buscou estruturar uma administração tributária voltada à manutenção da Corte e das províncias. Nesse período, a tributação aduaneira teve grande relevância, sendo responsável por boa parte da receita nacional, especialmente em razão das exportações de café.

As províncias, contudo, possuíam autonomia limitada. A centralização da arrecadação pela Coroa reforçava desigualdades regionais e restringia o desenvolvimento local. Hugo de Brito Machado (2010) destaca que a ausência de equilíbrio entre as províncias e o poder central já gerava tensões federativas, que se intensificariam no período republicano.

A REPÚBLICA VELHA E O FEDERALISMO FISCAL

A Constituição de 1891 instituiu a República e adotou o modelo federativo. Com isso, os estados passaram a ter maior autonomia financeira, podendo instituir e arrecadar tributos. A União, por sua vez, manteve forte controle sobre os impostos de importação e exportação, o que garantia sua supremacia econômica.

Essa descentralização parcial levou a um federalismo desigual, pois os estados economicamente mais fortes, como São Paulo e Minas Gerais, concentraram grande parte das receitas, enquanto estados menos desenvolvidos sofriam com a escassez de recursos. A ausência de mecanismos robustos de redistribuição agravou as disparidades regionais.

A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 1965

O regime militar de 1964 trouxe consigo uma ampla reestruturação administrativa e fiscal. A Emenda Constitucional nº 18/1965 e o Código Tributário Nacional (CTN), de 1966, foram marcos decisivos. O novo modelo buscou racionalizar o sistema e centralizar competências na União, em nome da eficiência e do planejamento econômico nacional.

O ICM, antecessor do ICMS, substituiu uma série de tributos estaduais, tornando-se a principal fonte de arrecadação dos estados. A União fortaleceu sua posição com tributos sobre renda, produtos industrializados e contribuições sociais. Segundo Paulo de Barros Carvalho (2016), esse modelo reforçou a centralização e comprometeu a autonomia financeira plena dos entes subnacionais, criando dependência de transferências constitucionais.

A CONSTITUIÇÃO DE 1988 E A DESCENTRALIZAÇÃO FISCAL

A Constituição Federal de 1988 representou uma reação ao centralismo do regime militar. Buscou-se fortalecer a autonomia financeira dos entes federados, ampliando a competência tributária de estados e municípios e assegurando significativa participação nas receitas da União por meio de transferências como o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

Esse arranjo descentralizador, porém, trouxe consigo elevada complexidade. A multiplicidade de tributos, a sobreposição de competências e a ausência de harmonização entre as legislações estaduais e municipais criaram um sistema caótico. O fenômeno da “guerra fiscal”, resultante de benefícios unilaterais concedidos por estados

para atrair investimentos, é uma das consequências diretas desse modelo.

Embora a Constituição de 1988 tenha ampliado competências e transferências, o perfil de arrecadação no país permaneceu fortemente apoiado em tributos sobre o consumo, o que tende a produzir efeitos regressivos e tensiona a promessa de justiça fiscal (Torres, 2007; Carvalho, 2016).

O CENÁRIO CONTEMPORÂNEO E A NECESSIDADE DE REFORMA

Desde a década de 1990, inúmeras propostas de reforma tributária foram apresentadas no Congresso Nacional, sem sucesso. A EC 132/2023 surge como a mais ampla tentativa de modernizar o sistema desde 1988. O objetivo declarado é simplificar, eliminar distorções e promover maior justiça fiscal.

Contudo, a análise histórica demonstra que o sistema tributário brasileiro sempre foi marcado por tensões entre centralização e descentralização, justiça fiscal e privilégios, eficiência arrecadatória e desigualdade social. Nesse sentido, compreender os antecedentes históricos é fundamental para avaliar criticamente se a atual reforma constitui um avanço democrático ou apenas mais um instrumento de manutenção das estruturas de poder.

2 A REFORMA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO (EC 132/2023) E SUA REGULAMENTAÇÃO (LC 214/2025)

A Emenda Constitucional nº 132, promulgada em dezembro de 2023, representou um marco na história tributária do Brasil, introduzindo a mais abrangente reforma

do sistema desde a Constituição de 1988. Com a edição da Lei Complementar nº 214/2025, inaugurou-se a regulamentação infraconstitucional da reforma, disciplinando parte relevante do novo modelo e das regras de transição. Este capítulo busca apresentar os elementos centrais da reforma, destacando seus objetivos declarados, seus mecanismos normativos e os principais pontos de tensão jurídica e política.

2.1 OBJETIVOS DECLARADOS DA REFORMA

A narrativa oficial em torno da Reforma Tributária enfatiza três objetivos centrais: simplificação, justiça fiscal e desenvolvimento econômico. A complexidade do sistema anterior, caracterizado pela multiplicidade de tributos sobre o consumo (ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins), era frequentemente apontada como fator de insegurança jurídica e obstáculo à competitividade das empresas brasileiras.

Conforme registrado no Parecer de Plenário à PEC 45-A/2019, relatado na Câmara dos Deputados, a reforma foi apresentada como resposta a três problemas recorrentes: cumulatividade em cadeias específicas, litigiosidade elevada e baixa transparência da carga tributária suportada pelo consumidor (Brasil. Câmara dos Deputados, 2023).

A promessa de maior justiça fiscal está diretamente vinculada à introdução do mecanismo de cashback, voltado a devolver parte do imposto pago pelas famílias de baixa renda. Trata-se de instrumento que, embora ainda em fase inicial de implementação, pode representar um avanço na concretização do princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º, da Constituição.

2.2 A CRIAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS)

O ponto central da reforma foi a substituição do ICMS e do ISS pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados e municípios. O IBS adota a lógica de um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA), já amplamente utilizado em países desenvolvidos, com incidência não cumulativa e desoneração das exportações.

A EC 132/2023 previu que a arrecadação do IBS será administrada por um Comitê Gestor de alcance nacional, com participação de representantes dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. O desenho institucional desse órgão e os limites de sua atuação passaram a ocupar posição central no debate federativo da reforma, justamente por influenciarem a uniformidade da incidência e a distribuição das receitas.

A previsão de um ente colegiado de alcance nacional, ainda que federativo, suscita debates acerca da preservação da autonomia legislativa dos entes subnacionais. Para Roque Antonio Carrazza (2013), a autonomia tributária é expressão do pacto federativo e não pode ser mitigada sem risco à própria forma federativa de Estado. Assim, a criação do Comitê Gestor é vista por parte da doutrina como solução administrativa inovadora, mas que demanda vigilância para não se tornar um instrumento de centralização.

2.3 A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS)

No âmbito da União, a EC 132/2023 criou a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), estruturada sob a lógica de IVA e destinada a substituir a tributação federal sobre o consumo atualmente representada, sobretudo, pelo PIS e pela Cofins. Quanto ao IPI, a reforma previu disciplina própria de transição e articulação com o Imposto Seletivo, não sendo tecnicamente

adequado afirmar que ele foi simplesmente substituído pela CBS.

A justificativa para a CBS é a simplificação e a redução de litígios, uma vez que PIS e Cofins geravam grande volume de controvérsias no Judiciário. Hugo de Brito Machado (2010) observa que a ausência de critérios claros de incidência e a diversidade de regimes especiais foram fatores determinantes para a judicialização. A unificação, portanto, tende a ampliar a segurança jurídica, embora persista o risco de aumento da carga tributária efetiva.

2.4 O IMPOSTO SELETIVO

Outro elemento relevante da reforma foi a criação do Imposto Seletivo, de competência da União, destinado a incidir sobre produtos e serviços considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Sua função é eminentemente extrafiscal, aproximando-se de práticas já existentes em diversos países.

No entanto, a definição do rol de bens e serviços sujeitos ao Imposto Seletivo foi deixada para legislação infraconstitucional. Isso abre margem para amplas discussões políticas e jurídicas. Como lembra Paulo de Barros Carvalho (2016), a tributação extrafiscal deve sempre respeitar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, sob pena de transformar-se em instrumento de confisco.

2.5 FUNDOS DE COMPENSAÇÃO E EQUALIZAÇÃO FEDERATIVA

A EC 132/2023 instituiu mecanismos de compensação voltados a mitigar perdas de arrecadação de estados e municípios. Entre eles, destacam-se o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais, destinado a ressarcir entes federativos por incentivos concedidos no passado, e o

Fundo de Desenvolvimento Regional, criado para promover equilíbrio econômico entre as regiões.

A efetividade desses mecanismos depende da disciplina infraconstitucional dos repasses e da definição transparente dos critérios de distribuição. Contudo, persiste a preocupação com o risco de clientelismo fiscal, isto é, a utilização política da distribuição de recursos para garantir apoio político, em vez de promover verdadeira justiça federativa.

2.6 PERÍODO DE TRANSIÇÃO E DESAFIOS DE IMPLEMENTAÇÃO

O novo sistema não será implantado de forma imediata. A EC 132/2023 e a LC 214/2025 preveem transição escalonada, com coexistência temporária entre tributos atuais e os novos tributos sobre o consumo, de modo a permitir adaptação dos contribuintes, dos fiscos e dos mecanismos de compensação federativa.

Esse desenho de transição, embora contribua para previsibilidade, tende a aumentar custos de conformidade e a gerar zonas de incerteza interpretativa, especialmente quando coexistem regimes com bases, créditos e obrigações acessórias distintas. Por isso, a redução de litigiosidade dependerá não apenas do modelo constitucional, mas da qualidade da regulamentação e da coordenação administrativa entre os entes.

2.7 SÍNTESE DO CAPÍTULO

Em síntese, a EC 132/2023 e a LC 214/2025 redesenham o sistema tributário brasileiro a partir de uma lógica de simplificação, modernização e justiça fiscal. Contudo, permanecem incertezas acerca da preservação do pacto federativo, do impacto real na carga tributária e da efetividade dos mecanismos compensatórios.

Assim, a análise da reforma deve ir além de sua promessa de simplificação e enfrentar o dilema central: se tais mudanças consolidam um avanço democrático, com maior transparência e equidade, ou se representam uma nova forma de perpetuação de poder, concentrando competências e condicionando a autonomia dos entes federados.

3 FUNDAMENTOS TEÓRICOS E DOUTRINÁRIOS

A análise crítica da Reforma Tributária exige delimitar o papel do Direito Tributário no arranjo federativo e no projeto constitucional de justiça fiscal. A tributação não se limita à arrecadação: ela condiciona o espaço de decisão dos entes, define incentivos econômicos e distribui encargos entre grupos sociais, o que explica sua centralidade para a democracia fiscal (Torres, 2007; Carvalho, 2016).

No federalismo brasileiro, competência tributária e repartição de receitas são mecanismos de autonomia político-administrativa. Em perspectiva constitucional-tributária, a autonomia financeira funciona como pressuposto da autonomia política; por isso, mudanças na forma de arrecadar e distribuir tributos impactam diretamente o equilíbrio federativo (Carrazza, 2013; Silva, 2022).

3.1 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, estabelece que os tributos devem ser graduados de acordo com a possibilidade econômica do contribuinte. Esse princípio busca assegurar equidade e justiça fiscal, evitando que a tributação recaia desproporcionalmente sobre os mais pobres.

Para Ricardo Lobo Torres (2007), a capacidade contributiva constitui a essência da justiça tributária, funcionando como critério de legitimação da carga fiscal. Entretanto, o sistema brasileiro ainda mantém forte dependência de tributos indiretos, de natureza regressiva, que afetam em maior grau as camadas de menor renda.

Além disso, a justiça fiscal tem dimensão federativa: entes que dependem intensamente de transferências voluntárias tendem a operar com menor margem de decisão e ficam mais expostos a assimetrias políticas no plano intergovernamental (Torres, 2007).

A introdução do cashback na EC 132/2023 é, nesse contexto, um avanço. Todavia, sua eficácia dependerá da forma de regulamentação e da efetiva devolução em montante significativo, sob pena de reduzir-se a mero expediente simbólico.

A capacidade contributiva conecta-se à isonomia: a igualdade tributária não se reduz à forma, pois exige que diferenciações legais tenham fundamento racional e finalidade constitucionalmente legítima, sobretudo quando a incidência recai sobre o consumo (Carrazza, 2013).

3.2 O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

A isonomia, prevista no art. 150, II, da Constituição, veda discriminações arbitrárias e impõe tratamento uniforme a contribuintes em situação equivalente. No desenho do IBS e da CBS, a isonomia ganha relevo em dois planos: entre contribuintes (neutralidade) e entre entes federativos (isonomia na distribuição das receitas e no acesso às mesmas oportunidades fiscais). A uniformização de regras pode reduzir distorções competitivas, mas exige critérios transparentes para regimes diferenciados e

mecanismos compensatórios (Carrazza, 2013; Carvalho, 2016).

A simplificação, embora desejável, não é neutra. O redesenho de bases, alíquotas e regimes de créditos pode deslocar carga tributária entre setores e grupos sociais, razão pela qual a avaliação da reforma deve combinar critérios de eficiência com parâmetros de justiça fiscal e de neutralidade concorrencial (Carvalho, 2016).

No contexto da Reforma Tributária, a substituição do ICMS e do ISS pelo IBS busca uniformizar a tributação sobre o consumo, eliminando a multiplicidade de legislações estaduais e municipais. Contudo, a existência de um Comitê Gestor Nacional levanta questionamentos sobre a real autonomia dos entes federativos para legislar em matéria tributária, o que pode comprometer a isonomia federativa.

3.3 JUSTIÇA FISCAL E DEMOCRACIA

A ideia de justiça fiscal está intimamente vinculada à noção de democracia. Paulo de Barros Carvalho (2016) sustenta que o sistema tributário deve ser compreendido como uma linguagem normativa, estruturada em torno de regras e princípios que materializam escolhas políticas. Nessa perspectiva, a tributação revela quem paga, quanto paga e para onde vão os recursos.

A autonomia financeira é condição para que a autonomia política seja efetiva. Se a arrecadação própria é insuficiente e as transferências dependem de decisões centralizadas, a capacidade de formular políticas públicas no plano local tende a se reduzir (Baleeiro; Derzi, 2018).

Nesse sentido, a Reforma Tributária pode ampliar transparência e previsibilidade, mas isso não garante, por si, justiça fiscal. A redistribuição da carga depende de escolhas legislativas sobre alíquotas, regimes diferenciados e

mecanismos de devolução, o que exige controle social e coerência com os princípios constitucionais (Machado, 2010).

A centralização arrecadatória, ainda que acompanhada de fundos compensatórios, pode manter ou até reforçar desigualdades regionais, caso a distribuição dos recursos não seja pautada por critérios objetivos de necessidade e solidariedade.

3.4 FEDERALISMO E AUTONOMIA FINANCEIRA

O federalismo fiscal é um dos pilares do Estado brasileiro. A Constituição de 1988 assegurou significativa participação de estados e municípios na arrecadação nacional, por meio de competências próprias e de transferências constitucionais.

A literatura sobre federalismo fiscal enfatiza que a repartição de competências e receitas não é apenas técnica: ela define o alcance da autonomia dos entes e a efetividade da democracia local. Nessa perspectiva, a doutrina constitucional de José Afonso da Silva, ao examinar a organização federativa brasileira, permite compreender a autonomia dos entes federativos como elemento essencial da estrutura do Estado. Aplicando-se essa leitura ao campo tributário, a autonomia financeira não deve ser vista como aspecto meramente administrativo, mas como condição concreta para que estados e municípios exerçam suas competências constitucionais de forma efetiva (Silva, 2022).

Nesse contexto, a criação do IBS, com administração centralizada por um comitê nacional, deve ser analisada com cautela. Embora possa aumentar a eficiência arrecadatória, há risco de reduzir a capacidade legislativa e financeira dos estados e municípios, tornando-os dependentes de decisões tomadas em âmbito nacional.

3.5 TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE PODER

A tributação sempre foi um instrumento de poder. Conforme observa Lobo Torres (2007), a forma como o Estado estrutura seu sistema tributário revela não apenas escolhas técnicas, mas também prioridades políticas e sociais. Tributar determinados setores, conceder incentivos fiscais ou redistribuir receitas são decisões que impactam diretamente a correlação de forças na sociedade.

A Reforma Tributária, portanto, não pode ser analisada apenas como mecanismo de simplificação, mas também como redefinição das relações de poder entre União, estados e municípios, e entre diferentes classes sociais.

A doutrina tributária demonstra que princípios como capacidade contributiva, isonomia, justiça fiscal e autonomia federativa são fundamentais para avaliar criticamente a Reforma Tributária. Embora a EC 132/2023 e a LC 214/2025 tragam inovações relevantes, permanece o dilema: trata-se de uma verdadeira democratização da carga fiscal ou de um rearranjo institucional que mantém privilégios e concentra poder?

Como parâmetro jurisprudencial para o debate sobre repartição de receitas, destaca-se o Tema 653 da repercussão geral (RE 705.423/SE), no qual o Supremo Tribunal Federal examinou os efeitos de incentivos fiscais federais sobre o cálculo do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e reconheceu a constitucionalidade da concessão regular de benefícios relativos ao Imposto de Renda e ao IPI, ainda que repercutam no montante repassado aos municípios.

4 JURISPRUDÊNCIA SOBRE FEDERALISMO FISCAL

O sistema tributário brasileiro está intrinsecamente ligado ao modelo federativo, sendo a autonomia financeira dos entes federados condição indispensável para a concretização do pacto federativo. A jurisprudência dos tribunais superiores tem desempenhado papel central na definição dos contornos desse equilíbrio, especialmente em questões relativas à repartição de receitas, à concessão de benefícios fiscais e à limitação da competência legislativa dos estados e municípios.

A seguir, analisam-se os principais precedentes que orientam a interpretação do federalismo fiscal e que oferecem parâmetros para compreender os potenciais impactos da Reforma Tributária promovida pela EC nº 132/2023.

4.1 GUERRA FISCAL E INCENTIVOS DO ICMS

Um dos problemas mais conhecidos do sistema tributário brasileiro contemporâneo é a chamada guerra fiscal, caracterizada pela concessão unilateral de benefícios de ICMS por estados e Distrito Federal para atrair investimentos. Embora tais políticas possam ter racionalidade de desenvolvimento regional, elas tendem a gerar corrida competitiva, perda de arrecadação e litígios, afetando a previsibilidade do pacto federativo.

O Supremo Tribunal Federal tem entendimento consolidado no sentido de que desonerações de ICMS dependem de coordenação interestadual no âmbito do CONFAZ, justamente para evitar fragmentação do mercado nacional e concorrência fiscal predatória, além de assegurar isonomia entre entes e contribuintes. A exigência de deliberação conjunta atua como limite à autonomia legislativa estadual quando os efeitos se projetam para além do território do ente concedente.

Nesse sentido, a ADI 5929 é ilustrativa ao reafirmar que convênios do CONFAZ têm natureza autorizativa e não dispensam o processo legislativo específico para a concessão de benefícios fiscais, reforçando o controle institucional sobre renúncias. Além disso, no Tema 817 da repercussão geral (RE 851.421), o STF reconheceu ser constitucional lei estadual ou distrital que, amparada em convênio do CONFAZ, conceda remissão de créditos de ICMS decorrentes de benefícios anteriormente declarados inconstitucionais, indicando que soluções de transição também pressupõem deliberação federativa.

4.2 REPARTIÇÃO DE RECEITAS E FUNDOS CONSTITUCIONAIS

Outro ponto relevante na jurisprudência constitucional refere-se aos mecanismos de repartição de receitas, especialmente Fundo de Participação dos Estados (FPE), Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e repasses vinculados ao ICMS. A forma de distribuição influencia diretamente a capacidade de planejamento e execução de políticas públicas no plano subnacional.

No julgamento conjunto das ADIs relativas ao FPE (a exemplo da ADI 875), o STF declarou inconstitucionais critérios de distribuição por não atenderem às exigências constitucionais de equilíbrio e redução de desigualdades, e determinou prazo para que o legislador editasse novo modelo. O precedente evidencia que fórmulas de rateio não podem cristalizar distorções históricas sem justificativa compatível com a Constituição.

Já no Tema 653 (RE 705.423/SE), a Corte enfrentou a repercussão de incentivos fiscais federais sobre a base do FPM, reconhecendo a constitucionalidade da concessão regular de benefícios de IR e IPI, ainda que isso reduza o montante repassado aos municípios. Em complemento, na

ADI 3837 o STF discutiu o alcance da expressão “produto da arrecadação” para fins de repasse de 25% do ICMS aos municípios, entendendo que operações como compensação e transação não afastam o dever de repasse quando impactam a receita estadual. Esses precedentes delimitam, na prática, como escolhas fiscais e instrumentos de gestão arrecadatória influenciam a autonomia municipal.

4.3 AUTONOMIA MUNICIPAL NA TRIBUTAÇÃO DO ISS

A autonomia municipal na tributação do ISS também foi objeto de controvérsia relevante. No Tema 296 da repercussão geral (RE 784.439), o STF assentou que a lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 é taxativa, embora admita interpretação extensiva para alcançar atividades inerentes aos serviços expressamente previstos. O precedente reafirma que a competência municipal é exercida dentro de limites definidos por normas gerais, em equilíbrio entre autonomia local e uniformidade nacional.

A substituição do ISS pelo IBS, embora possa reduzir conflitos de competência e disputas de incidência, desloca parte desse debate para a governança do novo imposto e para os critérios de repartição da arrecadação, que deverão ser suficientemente transparentes para evitar a reprodução de assimetrias entre municípios.

4.4 FEDERALISMO COOPERATIVO E EQUILÍBRIO REGIONAL

O STF também tem recorrido à ideia de federalismo cooperativo para resolver conflitos em contextos de crise e de coordenação intergovernamental. Na ADI 6357, julgada no contexto das medidas fiscais adotadas durante a pandemia, a Corte analisou a relação entre regras federais

de responsabilidade fiscal e a autonomia dos entes para executar políticas públicas, reforçando a necessidade de soluções cooperativas e proporcionais.

Esses parâmetros são úteis para interpretar fundos de compensação e mecanismos de equalização previstos na EC 132/2023: a legitimidade dessas estruturas depende de critérios objetivos, governança transparente e preservação da igualdade entre entes, evitando que instrumentos de solidariedade se convertam em alavancas de dependência política.

4.5 JURISPRUDÊNCIA E A REFORMA TRIBUTÁRIA

Ao se examinar o conjunto desses precedentes, percebe-se que o STF busca equilibrar dois vetores: (i) a necessidade de coordenação nacional em temas que ultrapassam fronteiras estaduais (como guerra fiscal e regras gerais do consumo) e (ii) a proteção da autonomia subnacional contra preferências hierárquicas e manipulações na repartição de receitas.

A criação do Comitê Gestor do IBS, prevista na EC 132/2023 e inserida no processo de regulamentação infraconstitucional da reforma, deverá ser lida sob esses parâmetros. Controvérsias futuras podem envolver: (a) a extensão das competências administrativas do Comitê; (b) o desenho de quóruns e ponderações de voto; e (c) a compatibilidade entre uniformidade nacional e capacidade normativa de estados e municípios. Em termos práticos, a discussão será menos sobre a existência do Comitê e mais sobre os limites de sua atuação.

A jurisprudência constitucional sobre igualdade entre entes e sobre a vedação de hierarquias federativas oferece balizas importantes. Na ADPF 357, por exemplo, o STF afastou a preferência da União na execução fiscal,

reforçando a paridade institucional entre pessoas políticas. Já no Tema 1130 (RE 1.293.453/RS), fixou-se tese de que o produto do IRRF incidente sobre valores pagos por estados, Distrito Federal e municípios pertence aos próprios entes pagadores, em reforço à autonomia financeira. Esses julgados sinalizam que a reforma, para ser coerente com o pacto federativo, deve evitar mecanismos que convertam coordenação administrativa em supremacia política.

Na ADPF 357, o STF entendeu que não foi recepcionada pela Constituição de 1988 a preferência da União em execuções fiscais, por violar o princípio federativo e a igualdade entre entes. O precedente é relevante como parâmetro de controle de eventuais arranjos institucionais que produzam hierarquias entre pessoas políticas.

No Tema 1130 da repercussão geral (RE 1.293.453/RS), o STF fixou tese segundo a qual o imposto de renda retido na fonte (IRRF) incidente sobre valores pagos por estados, Distrito Federal e municípios pertence aos próprios entes pagadores. A decisão fortalece a autonomia financeira subnacional e orienta a interpretação de regras de repartição em um ambiente de mudança estrutural do Sistema Tributário Nacional.

Por fim, na ADI 3837, o STF discutiu o repasse constitucional de 25% do ICMS aos municípios e concluiu que ele é devido mesmo quando a extinção do crédito tributário se dá por compensação ou transação, na medida em que tais operações impactam a receita estadual considerada para fins de partilha. O julgado tem especial relevância para o debate sobre critérios de arrecadação e distribuição em modelos centralizados de gestão.

4.6 SÍNTESE DO CAPÍTULO

A jurisprudência evidencia tensão permanente entre coordenação nacional e autonomia subnacional. De um lado, o STF impõe limites à atuação unilateral de entes quando há externalidades relevantes (como na guerra fiscal do ICMS); de outro, reafirma a igualdade entre pessoas políticas e exige critérios constitucionalmente adequados para a repartição de receitas. O conjunto dos precedentes sugere que centralização administrativa pode ser admissível, desde que não se converta em hierarquia federativa.

Esse cenário reforça a necessidade de avaliar criticamente a Reforma Tributária: o ponto decisivo não é apenas a técnica do IVA dual, mas o modo como o desenho institucional do IBS e os fundos compensatórios serão governados, fiscalizados e controlados, de forma a compatibilizar eficiência arrecadatória com a preservação da autonomia dos entes subnacionais.

5 ANÁLISE CRÍTICA: AVANÇO DEMOCRÁTICO OU PERPETUAÇÃO DE PODER?

A Reforma Tributária introduzida pela EC nº 132/2023 e regulamentada, em parte, pela LC nº 214/2025 reconfigura a tributação sobre o consumo e altera a dinâmica de repartição de receitas. Para além do discurso de simplificação, sua avaliação deve considerar critérios verificáveis: (a) capacidade de reduzir assimetrias federativas e litigiosidade; (b) transparência e controle social sobre a carga e sobre a destinação dos recursos; (c) preservação da autonomia financeira de estados e municípios; e (d) coerência com capacidade contributiva e isonomia.

5.1 A PROMESSA DA SIMPLIFICAÇÃO E A REALIDADE DA COMPLEXIDADE

O discurso político em torno da reforma destacou a simplificação como sua principal virtude. Em tese, a substituição de tributos sobre o consumo com bases e legislações fragmentadas (ICMS, ISS, PIS/Cofins e IPI) por um IVA dual (IBS e CBS), estruturado sob lógica não cumulativa, pode reduzir disputas de competência e custos de conformidade.

A implementação, contudo, tende a revelar uma realidade mais complexa. A transição escalonada, com convivência temporária entre regimes antigos e novos, pode gerar incertezas interpretativas, exigir adaptações tecnológicas e aumentar o risco de litígios no curto e médio prazo, sobretudo se houver regulamentação fragmentada ou instabilidade de critérios administrativos.

Por isso, a simplificação não deve ser aferida apenas pela redução do número de tributos, mas pela clareza das regras de crédito, pela uniformidade da incidência, pela estabilidade do contencioso e pela capacidade de coordenação do modelo federativo de gestão do IBS.

5.2 JUSTIÇA FISCAL E REGRESSIVIDADE

Outro eixo central da reforma é a justiça fiscal. No Brasil, a elevada dependência de tributos sobre o consumo tende a distribuir a carga de modo regressivo, na medida em que famílias de menor renda comprometem parcela proporcionalmente maior de seus recursos com bens e serviços tributados.

O mecanismo de cashback, previsto para famílias de baixa renda, é um avanço no sentido de alinhar a tributação ao princípio da capacidade contributiva. Contudo, há riscos de que sua implementação seja tímida ou burocratizada, limitando os efeitos redistributivos. Como alerta Ricardo

Lobo Torres (2007), a justiça fiscal não pode ficar restrita a mecanismos pontuais; deve ser estruturante do sistema.

Nesse sentido, a reforma avança ao reconhecer a necessidade de compensação social, mas ainda não rompe com a dependência estrutural de tributos regressivos.

5.3 FEDERALISMO E CONCENTRAÇÃO DE PODER

O ponto mais delicado da reforma diz respeito ao pacto federativo. A criação do Comitê Gestor Nacional do IBS representa inovação administrativa, mas também suscita questionamentos sobre sua compatibilidade com a autonomia tributária de estados e municípios.

Carrazza (2013) associa a autonomia financeira ao núcleo essencial do pacto federativo. Nesse ponto, o risco do Comitê Gestor não está em promover coordenação administrativa, mas em concentrar competências decisórias sem mecanismos suficientes de participação, transparência e controle, reduzindo a capacidade de planejamento fiscal de estados e municípios.

A jurisprudência do STF em matéria de guerra fiscal também é relevante para calibrar o debate. Ao exigir coordenação federativa na concessão de benefícios de ICMS – a exemplo do que se discute na ADI 5929 e no Tema 817 (RE 851.421) – a Corte indica que a uniformidade pode ser constitucionalmente justificada quando funciona como regra de cooperação e evita externalidades negativas entre entes. A reforma, entretanto, deve evitar que instrumentos de coordenação se convertam em centralização política.

5.4 FUNDOS DE COMPENSAÇÃO: SOLIDARIEDADE OU CLIENTELISMO?

Os fundos de compensação e desenvolvimento regional foram criados para mitigar perdas de arrecadação e

promover equilíbrio federativo. Contudo, sua efetividade dependerá da forma de gestão e da distribuição dos recursos.

A experiência brasileira com transferências e mecanismos de equalização revela que seu desenho institucional é decisivo. Regras pouco transparentes e com baixa previsibilidade favorecem disputas políticas e podem comprometer o objetivo de redução de desigualdades regionais. Por isso, os fundos devem operar com critérios objetivos, governança aberta e controle social, sob pena de reforçar dependências (Machado, 2010; Brasil. Câmara dos Deputados, 2023).

Se esses instrumentos forem utilizados como moeda de troca política ou com critérios instáveis, a reforma não apenas deixará de promover justiça federativa, como poderá reproduzir estruturas de perpetuação de poder por via financeira.

5.5 TRANSPARÊNCIA E DEMOCRACIA FISCAL

A reforma também deve ser analisada sob a ótica da democracia fiscal, entendida como a capacidade do sistema de permitir que os cidadãos compreendam quem paga tributos, quanto paga e como esses recursos são utilizados.

A unificação de tributos em regime de IVA tende a ampliar a transparência, ao evidenciar o montante efetivamente suportado pelo consumidor. Paulo de Barros Carvalho (2016) defende que a clareza na linguagem normativa tributária é condição para a legitimidade democrática.

Nesse ponto, a reforma pode ser vista como avanço, ao facilitar a compreensão da carga tributária. Contudo, a efetiva transparência dependerá de regulamentação clara e de instrumentos de fiscalização acessíveis à sociedade civil.

5.6 ANÁLISE CRÍTICA INTEGRADA

Ao integrar os elementos examinados, percebe-se que a reforma contém tanto aspectos de avanço democrático quanto riscos de perpetuação de poder.

Avanços democráticos: reconhecimento da necessidade de justiça fiscal, ainda que incipiente, por meio do cashback. Simplificação do sistema, ao menos em perspectiva de longo prazo. Maior transparência para os contribuintes.

Riscos de perpetuação de poder: centralização de competências no Comitê Gestor do IBS. Dependência de fundos compensatórios, suscetíveis a manipulações políticas. Transição longa, que pode manter distorções por quase uma década.

Assim, a Reforma Tributária não pode ser compreendida de forma maniqueísta. Trata-se de um processo híbrido, que contém elementos de democratização, mas que, ao mesmo tempo, preserva e até reforça estruturas de poder já consolidadas no sistema brasileiro.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A EC nº 132/2023 e a LC nº 214/2025 inauguram novo arranjo para a tributação sobre o consumo e para a governança federativa da arrecadação, cujo impacto dependerá tanto da arquitetura normativa quanto das escolhas de implementação. Este artigo avaliou os potenciais efeitos desse desenho à luz da democracia fiscal e do federalismo, com apoio em doutrina constitucional-tributária e em precedentes selecionados do STF.

O recorte histórico indicou que a fragmentação normativa dos tributos sobre o consumo e o predomínio de incidências indiretas alimentaram contencioso, insegurança

jurídica e disputas federativas, inclusive pela competição fiscal entre entes. Nesse contexto, a promessa de simplificação e maior transparência constitui objetivo legítimo, mas não se realiza automaticamente pela mera substituição de tributos.

Do ponto de vista normativo, o IVA dual (IBS e CBS), o Imposto Seletivo e os mecanismos de compensação federativa apontam para tentativa de reorganização estrutural. Em tese, a uniformização da base e a lógica não cumulativa podem reduzir conflitos de competência e custos de conformidade, desde que acompanhadas de regulamentação estável e de administração coordenada.

Quanto à justiça fiscal, permanece o desafio de um sistema historicamente dependente de tributos sobre o consumo. O cashback abre espaço para compensação social e aproxima a incidência de um critério material de capacidade contributiva, mas sua eficácia exigirá desenho operacional simples, cobertura adequada e transparência na apuração e devolução.

No plano federativo, a reforma desloca parte relevante dos conflitos do plano legislativo para o plano de governança: a atuação do Comitê Gestor do IBS e a execução dos fundos compensatórios serão determinantes para a preservação (ou erosão) da autonomia subnacional. A jurisprudência do STF oferece balizas: a coordenação pode ser constitucionalmente exigida para evitar externalidades (como na guerra fiscal do ICMS), mas não se admite hierarquização entre pessoas políticas (ADPF 357) nem interpretações de repartição que esvaziem receitas subnacionais sem suporte constitucional (Tema 1130; ADI 875).

Os fundos de compensação e desenvolvimento regional, por sua vez, podem operar como instrumentos de

solidariedade e equalização, mas sua legitimidade depende de critérios objetivos, previsibilidade e controle social. Sem esses elementos, há risco de captura política e de ampliação da dependência financeira de estados e municípios.

Em síntese, a Reforma Tributária contém elementos de democratização – ao buscar simplificação, maior transparência e mecanismos de compensação social – e, simultaneamente, riscos de recentralização decisória, a depender do desenho efetivo de governança do IBS e da gestão dos fundos.

Por isso, a reforma não deve ser interpretada como êxito absoluto ou retrocesso inevitável. Os resultados dependerão da qualidade da regulamentação, da atuação das instituições de controle e da capacidade de fiscalização social, inclusive sobre critérios de rateio, quóruns decisórios e transparência de dados.

Conclui-se que a Reforma Tributária pode fortalecer a democracia fiscal se, na implementação, assegurar previsibilidade, transparência e critérios objetivos de repartição, preservando a autonomia financeira subnacional. Caso contrário, o modelo pode reproduzir assimetrias e dependências por via institucional, contrariando o sentido federativo da Constituição.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro: Código Tributário Nacional comentado**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824**. Rio de Janeiro, 1824.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891**. Rio de Janeiro, 1891.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. **Reforma do Sistema Tributário Nacional**. Brasília, DF: Presidência da República, 1965.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. **Altera o Sistema Tributário Nacional**. Brasília, DF: Presidência da República, 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui Normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

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

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. **Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e dá outras providências**. Brasília, DF: Presidência da República, 2003.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Parecer de Plenário à Proposta de Emenda à Constituição nº 45-A, de 2019**. Relator: Dep. Aguinaldo Ribeiro. Brasília, 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5929**. Plenário. Julgamento em 14 fev. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 875**. Plenário. Julgamento em 24 fev. 2010. Diário da Justiça Eletrônico, 30 abr. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 6357 (MC-Ref)**. Plenário. Referendo na medida cautelar. Julgamento em 13 maio 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 3837**. Plenário. Sessão virtual de 13 a 20 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 357**. Plenário. Julgamento em 24 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) nº 705.423/SE**. Tema 653 da repercussão geral. Julgamento em 23 nov. 2016. Diário da Justiça Eletrônico, 5 fev. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) nº 784.439/DF**. Tema 296 da repercussão geral. Julgamento em 29 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) nº 851.421/DF**. Tema 817 da repercussão geral. Julgamento em 18 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) nº 1.293.453/RS**. Tema 1130 da repercussão geral. Julgamento em 11 out. 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 44. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. v. 4. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

