



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

MONA REGALADO ABOU CHAKRA

**FEDERALISMO FISCAL E A REFORMA TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DA EMENDA
CONSTITUCIONAL 132 DE 2023**

MOSSORÓ-RN

2024

MONA REGALADO ABOU CHAKRA

**FEDERALISMO FISCAL E A REFORMA TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DA EMENDA
CONSTITUCIONAL 132 DE 2023**

Dissertação apresentada ao Mestrado em
Direito do Programa de Pós-Graduação em
Direito da Universidade Federal Rural do
Semi-Árido como requisito para obtenção do
título de Mestre em Direito.

Linha de Pesquisa: Constituição,
desenvolvimento e as transformações na
ordem
econômica e social.

Orientador: Valter Moura do Carmo, Prof. Dr.

MOSSORÓ-RN
2024

© Todos os direitos estão reservados a Universidade Federal Rural do Semi-Árido. O conteúdo desta obra é de inteira responsabilidade do (a) autor (a), sendo o mesmo, passível de sanções administrativas ou penais, caso sejam infringidas as leis que regulamentam a Propriedade Intelectual, respectivamente, Patentes: Lei nº 9.279/1996 e Direitos Autorais: Lei nº 9.610/1998. O conteúdo desta obra tomar-se-á de domínio público após a data de defesa e homologação da sua respectiva ata. A mesma poderá servir de base literária para novas pesquisas, desde que a obra e seu (a) respectivo (a) autor (a) sejam devidamente citados e mencionados os seus créditos bibliográficos.

Cchak Chakra, Mona Regalado Abou.
raf Federalismo Fiscal e a reforma tributária:
 análise da emenda constitucional 132 de 2023 /
 Mona Regalado Abou Chakra. - 2024.
 152 f. : il.

 Orientador: Valter Moura do Carmo.
 Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal
Rural do Semi-árido, Programa de Pós-graduação em
Direito, 2024.

 1. direito tributário. 2. federalismo fiscal.
 3. reforma tributária. I. Carmo, Valter Moura do,
 orient. II. Título.

Ficha catalográfica elaborada por sistema gerador automático em conformidade
com AACR2 e os dados fornecidos pelo) autor(a).
Biblioteca Campus Mossoró / Setor de Informação e Referência
Bibliotecária: Keina Cristina Santos Sousa e Silva
CRB: 15/120

O serviço de Geração Automática de Ficha Catalográfica para Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC's) foi desenvolvido pelo Instituto de Ciências Matemáticas e de Computação da Universidade de São Paulo (USP) e gentilmente cedido para o Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (SISBI-UFERSA), sendo customizado pela Superintendência de Tecnologia da Informação e Comunicação (SUTIC) sob orientação dos bibliotecários da instituição para ser adaptado às necessidades dos alunos dos Cursos de Graduação e Programas de Pós-Graduação da Universidade.

MONA REGALADO ABOU CHAKRA

**FEDERALISMO FISCAL E A REFORMA TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DA EMENDA
CONSTITUCIONAL 132 DE 2023**

Dissertação apresentada ao Mestrado em
Direito do Programa de Pós-Graduação em
Direito da Universidade Federal Rural do
Semi-Árido como requisito para obtenção do
título de Mestre em Direito.

Aprovada em: 14 / março / 2024.

BANCA EXAMINADORA

Documento assinado digitalmente
 VALTER MOURA DO CARMO
Data: 17/03/2024 14:25:14-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo (UFERSA)

Documento assinado digitalmente
 JOSE ALBENES BEZERRA JUNIOR
Data: 17/03/2024 11:33:43-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. José Albenes Bezerra Júnior (UFERSA)

Documento assinado digitalmente
 YURI NATHAN DA COSTA LANNES
Data: 15/03/2024 16:18:20-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes (FDF)

RESUMO

A dissertação aborda o tema do federalismo fiscal e a reforma tributária, com foco na análise Emenda Constitucional nº 132 promulgada no dia 20 de dezembro de 2023. O contexto que envolve a pesquisa é a situação problemática do federalismo fiscal brasileiro, caracterizada por questões como altas cargas tributárias, desatualização, e concentração de receitas na União, situação narrada por inúmeros autores tributaristas. Diante disso, várias propostas de reforma tributária estavam em debate até a promulgação da referida Emenda Constitucional, proveniente da PEC nº 45/2019, que foi aprovada com emendas pela Câmara dos Deputados e posteriormente também foi aprovada com emendas pelo Senado Federal. O problema da pesquisa é avaliar se a Emenda Constitucional nº 132 de 2023, ao instituir um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de competência dos estados, Distrito Federal e municípios e uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) de competência da União, viola a forma federativa do Estado brasileiro, a qual é considerada cláusula pétrea no ordenamento jurídico (art. 60, § 4º, I CF), limitando as possibilidades de reforma constitucional. As hipóteses levantadas são que a Emenda Constitucional nº 132 de 2023 não viola a forma federativa do Estado e que podem existir emendas constitucionais que modifiquem o modelo tradicional de competência tributária privativa para cada ente federativo, permitindo a criação de impostos comuns a múltiplos entes. A metodologia adotada para esta pesquisa é baseada em uma abordagem de pesquisa bibliográfica detalhada e analítica e a pesquisa quantitativa, através da análise arrecadação tributária da União, estados, Distrito Federal e dos dez municípios mais populosos do Brasil, bem como dos recursos transferidos para cada estado e Distrito Federal. Com essa análise de dados fiscais se pretende aferir se a centralização de recursos tributários está na União, qual o tributo do ente central que arrecada mais receita e se os entes subnacionais possuem recursos financeiros provenientes de sua arrecadação tributária própria para custear suas despesas, ou se dependem da União através do mecanismo de repartição de receitas ou até das transferências voluntárias. A pesquisa se apoia na análise crítica e na síntese de fontes acadêmicas, literatura especializada, leis e documentos normativos relevantes sobre federalismo fiscal, reforma tributária e, especificamente, a Emenda Constitucional nº 132 de 2023.

Palavras-chave: direito tributário; federalismo fiscal; reforma tributária.

ABSTRACT

The dissertation addresses the topic of fiscal federalism and tax reform, focusing on the analysis of Constitutional Amendment 132 promulgated on December 20, 2023. The context surrounding the research is the problematic situation of Brazilian fiscal federalism, characterized by issues such as high burdens taxes, outdatedness, and concentration of revenue in the Union, a situation narrated by numerous tax authors. Given this, several tax reform proposals were under debate until the promulgation of the aforementioned Constitutional Amendment, arising from PEC 45/2019, which was approved with amendments by the Chamber of Deputies and was later also approved with amendments by the Federal Senate. The research problem is to assess whether Constitutional Amendment 132 of 2023, by establishing a Tax on Goods and Services (IBS) under the jurisdiction of the States, Federal District and Municipalities and a Contribution on Goods and Services (CBS) under the jurisdiction of the Union, violates the federative form of the Brazilian State, which is considered a permanent clause in the legal system (art. 60, § 4, I CF), limiting the possibilities of constitutional reform. The hypotheses raised are that Constitutional Amendment 132 of 2023 does not violate the federative form of the State and that there may be constitutional amendments that modify the traditional model of private tax jurisdiction for each federative entity, allowing the creation of taxes common to multiple entities. The methodology adopted for this research is based on a detailed and analytical bibliographical research approach and quantitative research, through the analysis of tax collection in the Union, States, Federal District and the ten most populous Municipalities in Brazil, as well as the resources transferred to each State and Federal District. With this analysis of fiscal data, the aim is to determine whether the centralization of tax resources is in the Union, which tax from the central entity collects the most revenue and whether subnational entities have financial resources from their own tax collection to cover their expenses, or whether they depend on the Union through the revenue sharing mechanism or even voluntary transfers. The research is based on critical analysis and synthesis of academic sources, specialized literature, laws and relevant normative documents on fiscal federalism, tax reform and, specifically, Constitutional Amendment 132 of 2023.

Keywords: tax law; fiscal federalism; tax reform.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 FEDERALISMO	12
2.1 Surgimento do Estado federal	12
2.2 Elementos caracterizadores do Estado federal	14
2.3 Finalidade da forma federativa de Estado	18
2.4 Tipos de federalismo e processos de formação do Estado federal.....	19
2.5 Federalismo no Brasil.....	21
2.5.1 Modelo de federalismo instituído na Constituição de 1988.....	22
2.5.2 Repartição de competências entre os entes federativos	26
3 FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO ANTES DA REFORMA TRIBUTÁRIA ..	36
3.1 Discriminação de rendas no federalismo fiscal brasileiro.....	38
3.1.1 Conceito de competência tributária.....	38
3.1.2 Estudo das competências tributárias das cinco espécies de tributos	40
3.2 Competências tributárias dos entes federativos.....	43
3.2.1 Competências tributárias da União	43
3.2.2 Competências tributárias dos estados.....	47
3.2.3 Competências tributárias dos municípios.....	48
3.3 Transferências de receitas tributárias entre os entes federativos	49
3.3.1 Sistema de Participação Direta.....	50
3.3.2 Sistema de Participação Indireta	52
3.3.2.1 Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE).....	53
3.3.2.2 Fundo de Participação dos Municípios.....	55
3.3.2.3 Fundos Constitucionais de Financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.....	56
3.3.2.4 O Fundeb	57
3.3.2.5 Fundo da Saúde	57
3.4. Previsões constitucionais de retenção de recursos	58
3.5 Transferências voluntárias e a Lei de Responsabilidade Fiscal	59
3.6 Repartição dos encargos públicos entre os entes federativos	61
4 REFORMA TRIBUTÁRIA.....	63
4.1 Considerações sobre alguns problemas do federalismo fiscal brasileiro.....	63
4.2 Considerações sobre a Reforma Tributária	79

4.3 O Imposto sobre Valor Agregado e suas características principais.....	81
4.4 Regra matriz de incidência tributária do IVA.....	84
4.5 Forma federativa de Estado como limitação material ao poder de reforma constitucional e alguns critérios de interpretação	86
5 EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132 DE 2023	90
5.1 Princípios instituídos pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e outras mudanças no sistema tributário nacional	90
5.2 Possibilidade de as microempresas e as empresas de pequeno porte terem um tratamento diferenciado e favorecido	91
5.3 Ampliação da imunidade prevista no art. 150, IV e competência para o julgamento de conflitos entre entes federados, ou entre eles e o comitê gestor de bens e serviços em assuntos referentes ao IBS e à CBS.....	93
5.4 Tributos instituídos pela Emenda Constitucional nº 132/2023	93
5.5 Comitê Gestor do IBS.....	104
5.6 Mudanças na repartição de receitas entre os entes federados.....	106
5.7 Instituição do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional.....	111
5.8 Regras de transição.....	113
5.9 Impactos da reforma tributária.....	116
6 CONCLUSÃO.....	118
REFERÊNCIAS	127
ANEXOS	133

1 INTRODUÇÃO

A presente dissertação tem por tema de pesquisa o federalismo fiscal e a reforma tributária: análise da Emenda Constitucional nº 132 de 2023¹. A escolha desse tema ocorreu porque o federalismo fiscal brasileiro está passando por inúmeros problemas que serão narrados no decorrer desse trabalho, como altas cargas tributárias, anacronismo, guerra fiscal, centralização das receitas na União, de acordo com o que é afirmado por doutrinadores. Por este motivo houveram algumas propostas de reforma tributária que estavam sendo debatidas, entre elas o Projeto de Lei nº 3.887/2020², cujo autor é o Poder Executivo Federal e as propostas de Emenda Constitucional nº 45/2019³ e 110/2019⁴. A PEC nº 45/2019 foi aprovada com emendas no segundo turno pela Câmara dos Deputados, no dia 07 de julho de 2023, e pretendia instituir um IVA dual, um de competência da União, e outro de competência dos estados, Distrito Federal e municípios.

Posteriormente essa proposta de emenda constitucional também foi aprovada no Senado Federal com emendas e, no dia 20 de dezembro de 2023, houve a promulgação da Emenda Constitucional nº 132, proveniente da PEC nº 45/2019. Essa Emenda Constitucional é audaciosa pois modifica modelo de federalismo fiscal brasileiro no qual cada ente federativo tem competência privativa para instituir seus próprios impostos. A Reforma Tributária institui dois IVAs, um de competência da União e outro de competência dos estados, Distrito Federal e municípios.

O problema central da presente pesquisa é verificar se a Emenda Constitucional nº 132 de 2023 que instituiu um IVA para os estados, Distrito Federal e municípios (Imposto sobre Bens e Serviços) que abrange o ICMS e o ISS e um IVA da União (Contribuição sobre Bens e Serviços) que incorpora o PIS e o Cofins viola ou não a forma federativa de Estado,

¹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 2 jun. 2024.

² BRASIL. **Projeto de Lei nº 3.887 de 2020**. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2019_2022/2020/PL/pl-3887.htm. Acesso em: 2 jun. 2024.

³ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004**. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm. Acesso em: 21 jun. 2024.

⁴ BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019**. PEC da Reforma Tributária. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 3 jun. 2024.

instituída no ordenamento jurídico brasileiro como cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I CF), consistindo, portanto, limitação material ao poder de Reforma Constitucional.

As hipóteses da presente pesquisa são que a PEC nº 45/2019 não viola a forma federativa de Estado e que pode haver emendas constitucionais que alterem o modelo clássico de competência tributária privativa para cada ente federativo, ou seja, que podem existir impostos de competência comum de dois ou mais entes federativos.

O objetivo geral da dissertação é analisar a necessidade de se ter uma reforma tributária e apontar alguns problemas do federalismo fiscal brasileiro. Os objetivos específicos são: a) descrever as principais características do federalismo brasileiro; b) traçar as principais características do modelo de federalismo fiscal instituído no Brasil na Constituição Federal de 1988 pelo constituinte originário, ou seja, antes da reforma tributária; c) verificar as principais alterações que a Emenda Constitucional nº 132 de 2023 ocasiona no federalismo fiscal brasileiro; d) estudar se as competências tributárias rigidamente instituídas na Constituição de 1988 que atribuem a cada ente a instituição de seus próprios impostos podem ser flexibilizadas; e e) estudar, a partir da análise de dados concretos, se a centralização da arrecadação tributária está na União e caso se chegue à resposta positiva, pesquisar o que o ente central faz para concentrar a maior parte dos recursos financeiros em seu poder.

A justificativa da pesquisa é que o modelo de federalismo fiscal instituído na República Federativa do Brasil atribui competências próprias para cada ente federado nos artigos 153, 155 e 156 do texto constitucional. A PEC nº 45/2019, em sua redação original, objetivava instituir um imposto único, o IBS, em substituição ao ICMS, ISS, IPI, PIS e Confins, que seria comum a todos os entes federados e tinha previsão de ser regulamentado por lei complementar federal. A referida proposta de emenda constitucional, após aprovação na Câmara dos Deputados com emendas e no Senado federal, também com emendas, foi promulgada no dia 20 de dezembro de 2023, pela Emenda Constitucional nº 132 que instituiu a Reforma Tributária do Brasil. Essa Emenda prevê a criação de dois IVAs: o Imposto sobre Bens e Serviços que substituirá o ICMS e o ISS, de competência dos estados, Distrito Federal e municípios, e a Contribuição sobre Bens e Serviços, de competência da União, que substituirá o PIS e o Cofins. Diante disso, analisar-se-á se tal emenda constitucional viola a forma federativa de Estado ao estudar se é necessário a discriminação de competências próprias e exclusivas entre os entes federativos para que exista o federalismo no Brasil.

A metodologia adotada para esta pesquisa baseia-se em parte, em uma abordagem de pesquisa bibliográfica detalhada e analítica. A investigação se fundamenta na análise crítica e na síntese de uma extensa gama de fontes acadêmicas, literatura especializada, leis e

documentos normativos pertinentes ao federalismo fiscal, reforma tributária e, especificamente, à própria Emenda Constitucional nº 132 de 2023.

A metodologia também envolve a pesquisa quantitativa, através da análise arrecadação tributária da União, estados, Distrito Federal e dos dez municípios mais populosos do Brasil, bem como dos recursos transferidos para cada estado e Distrito Federal. Houve uma delimitação da pesquisa para verificar os dados fiscais dos dez municípios mais populosos porque no Brasil há um grande número de municípios e a pesquisa se tornaria gigante e inviável se fossem colhidos os dados fiscais de todos eles. Em relação à União, a pesquisa também pretende aferir qual espécie tributária é responsável por lhe proporcionar maior arrecadação.

No que se refere aos estados membros e aos dez municípios mais populosos do Brasil, será pesquisado se a arrecadação tributária própria de cada ente federado é suficiente para que eles possam custear suas despesas, ou se há a necessidade da repartição de receitas tributárias ou até de transferências voluntárias para que estes entes políticos possam pagar suas contas. Também será averiguada a transferências de recursos da União para cada estado brasileiro e Distrito Federal. Esses dados foram colhidos nos exercícios financeiros de 2020 e 2021 porque apesar de terem sido encontrados dados fiscais referentes à União e aos estados no exercício financeiro de 2022, tal fato não ocorreu em relação aos municípios visto que os dados referentes ao ano de 2022 ainda não estão disponíveis no site <https://meumunicipio.org.br>.

As tabelas com os dados fiscais da União, dos estados e dos municípios contém principalmente informações referentes à arrecadação tributária de cada ente, a despesa. As tabelas dos estados contém os valores das transferências feitas pelo Fundo de Participação dos Estados. Nas tabelas que contém dados relativos às transferências financeiras da União para os estados e o Distrito Federal, há o valor total de recursos transferidos para os estados e municípios que inclui a quantia transferida para estes entes, os gastos diretos neles executados, o valor total transferido em benefícios para os cidadãos dos estados, a especificação de valor transferido relativos a alguns benefícios e a quantia em percentual das transferências Constitucionais e royalties, e das transferências legais, voluntárias e específicas.

Além disso, a metodologia envolve a aplicação de métodos de interpretação, entre eles o gramatical e o sistemático para assim ser possível haver uma melhor compreensão do que pode ser entendido por forma federativa de Estado e desse modo, poder ser verificado se a Emenda Constitucional nº 132 de 2023 viola a forma federativa de Estado.

Esse trabalho será desenvolvido em quatro capítulos principais, que tratarão respectivamente dos seguintes temas: federalismo; federalismo fiscal; reforma tributária; a Emenda Constitucional nº 132 de 2023.

O primeiro capítulo estudará a origem do federalismo, as características do Estado federal, as especificidades do federalismo brasileiro e a repartição de competências entre os entes federativos. O segundo capítulo descreverá as principais características do federalismo fiscal brasileiro antes da Emenda Constitucional nº 132 de 2023, como a discriminação de competências entre os entes federativos e os sistemas de transferências de receitas diretas e indiretas.

No terceiro capítulo apontar-se-ão alguns problemas do federalismo fiscal brasileiro e se adentrará no tema da reforma tributária, será estudado o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e suas principais características, sua regra matriz de incidência tributária, os limites da reforma constitucional e será definido o método de interpretação constitucional que se utilizará para ser averiguado o alcance da expressão forma federativa de Estado.

O quarto capítulo abordará a Emenda Constitucional nº 132 de 2023, e se tecerá considerações sobre os princípios instituídos por ela e algumas outras mudanças que ocorreram Sistema Tributário Nacional, o tratamento diferenciado e favorecido concedido às microempresas e empresas de pequeno porte, ampliação da imunidade prevista no artigo 150, inc. VI da Constituição e a competência para o julgamento de conflitos entre entes federados ou entre eles e o Comitê Gestor do IBS nos assuntos relacionados aos IVAS, tributos instituídos pela EC nº 132/2023, o Comitê Gestor do IBS, mudanças na repartição de receitas entre os entes federativos, instituição do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, Regras de Transição e os Impactos da Reforma Tributária. Por fim, haverá a Conclusão. Além disso, a dissertação contém anexos com as tabelas dos dados fiscais da União, estados, Distrito Federal e dos dez municípios mais populosos, bem como da transferência de recursos da União para os estados e Distrito Federal.

2 FEDERALISMO

O federalismo é uma forma de Estado que se baseia na união de Estados que preservam uma autonomia política limitada ao mesmo tempo em que perdem a soberania. Esse capítulo abordará o federalismo minuciosamente com os seguintes subitens: surgimento do Estado federal; elementos caracterizadores do Estado federal; finalidade da forma federativa de Estado; tipos de federalismo e processos de formação do Estado federal; federalismo no Brasil; modelo de federalismo instituído na Constituição de 1988; repartição de competências entre os entes federados.

2.1 Surgimento do Estado federal

O federalismo é organização de Estado conseqüência das ideias de Montesquieu, inspirada nos conceitos de segurança invocado para a liberdade. A origem da consciência federativa se encontra nos séculos XVIII e XIX, moldando o Estado liberal-burguês. O primeiro país a adotar a forma Federativa de Estado não foi um país europeu, e sim os Estados Unidos da América.⁵

O Estado federal é uma determinada forma de Estado que foi criada pelos Estados Unidos no final do século XVIII e refletiu no momento de sua criação a vontade das colônias inglesas da América e as adaptações feitas para que as circunstâncias de ordem prática fossem resolvidas, bem como as ideias de Montesquieu e Locke.⁶

Inicialmente, tais colônias se reuniram em uma Confederação. Elas se declararam Estados livres e independentes em 1776, desvinculando-se definitivamente da Coroa britânica. Posteriormente, as 13 colônias adotaram a forma federativa de Estado.

Em 1776, as colônias Americanas publicaram a declaração de independência de autoria de Thomas Jefferson. O rompimento com a Inglaterra ocorreu em decorrência de inúmeros abusos e usurpações praticadas contra os colonos Americanos. A independência das 13 colônias ocorreu com base nas leis de Deus e da natureza, pois o ser humano não é obrigado a viver indignamente. A Declaração de independência de 1776 menciona entre outras coisas, o seguinte:

⁵ BONAVIDES, Paulo. **Teoria Geral do Estado**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

⁶ DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

Todos os homens são criados iguais e dotados pelo criador de Direitos inalienáveis, entre os quais estão a vida, a liberdade e a procura da felicidade... Que sempre que qualquer forma de governo se torne destrutiva a tais fins, cabe ao povo o direito de alterá-la ou aboli-la e instituir novo governo, baseando-o em tais princípios e organizando-lhe os poderes pela forma que lhe pareça mais conveniente para realizar-lhe a segurança e a felicidade. Na realidade, a prudência recomenda que não se mudem os governos instituídos a muito tempo por motivos leves e passageiros; e, assim sendo, toda experiência em mostrado que os homens estão mais dispostos a sofrer, enquanto os males são suportáveis, do que a se desagruar, abolindo as formas a que se acostumaram. Mas quando uma série de abusos e usurpações, perseguindo invariavelmente o mesmo objeto indica o desígnio de reduzi-los ao despotismo absoluto, assistem-lhes o direito, bem como o dever, de abolir tais governos e instituir novos guardiães para sua futura segurança... A história do actual Rei da Grã- Bretanha compõe-se de repetidas injúrias e usurpações, tendo todas por objetivo directo o estabelecimento da tirania absoluta sobre estes Estados. (citação da Declaração de independência dos Estados Unidos, 1776, Thomas Jefferson).⁷

Após a independência das colônias Americanas, era necessário estabelecer diretrizes para se ter uma vida independente, tanto financeiramente, quanto em relação à organização normativa e político-administrativa. Inicialmente, elas se tornaram Estados soberanos reunidos em uma Confederação.

Os estados que ingressavam na Confederação não perdiam sua soberania e apenas os poderes delegados por eles ao Congresso é que seria objeto de decisão comum. Por sua vez, a qualquer momento, um Estado poderia retirar a delegação do Poder cedido, bem como poderia simplesmente se desligar da Confederação. Ao perceber a fragilidade dessa estrutura, os estados soberanos optaram pela forma federativa de Estado.

De acordo com Dalmo de Abreu Dallari:

A criação do Estado federal foi a resposta, adequada e oportuna, a um desafio histórico: as antigas colônias inglesas que haviam conquistado a independência em 1776, queriam viver como Estados livres, mas reconheciam que sem a união a liberdade estaria ameaçada.⁸

Em 1787, houve uma reunião dos estados Confederados na Filadelfia com o objetivo de aperfeiçoar os artigos da Confederação. Enquanto alguns estados apenas intencionavam a revisão dos referidos artigos, outros queriam transformar a Confederação em uma Federação com a adoção de uma Constituição comum a todos os estados. O resultado dessa reunião foi a adoção do Estado federal.

⁷ ESTADOS UNIDOS. **Declaração de Independência dos Estados Unidos da América**. 1776. Disponível em: <https://www.uel.br/pessoal/jneto/gradua/historia/recdida/declaraindepeEUAHISJMetro.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2023.

⁸ DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 50.

Ao adotar o federalismo, a Constituição dos Estados Unidos se baseou na crença nos direitos naturais do homem, nas ideias antiabsolutistas de Locke, na teoria da separação de poderes de Montesquieu. Com base nessas ideias, a forma de Estado e de governo adotadas pelos Estados Unidos objetivou a limitação do Poder estatal e buscou evitar a concentração de poderes.⁹

2.2 Elementos caracterizadores do Estado federal

Primeiramente é importante mencionar que não há um modelo padrão de Estado federal. Isto porque o federalismo pode ter diferentes características em países diferentes, pois fatores como a cultura, a história, o aspecto econômico, político, social influenciam diretamente as peculiaridades do Estado federal em cada local.

O Estudo do federalismo é extremamente interessante em razão da diversidade tipológica de Estados Federais que se pode encontrar. Por esse motivo, o estudo do federalismo é muito difícil. De acordo com André Elali “[...] em alguns casos, Estados considerados Federação podem não ter as características próprias da descentralização em tela, tal qual outros modelos que podem ser Federações sem que estejam designados formalmente em suas constituições”.¹⁰

Sobre o federalismo, Paulo Bonavides menciona:

Raro tema de ciência política ostenta talvez traços tão sedutores quanto o federalismo. Abrange ele uma pluralidade de aspectos a que se prendem na época contemporânea os destinos da liberdade humana e sua segurança, com raízes no lento esforço dos que promovem ou intentam promover, tanto quanto possível, uma organização sábia e racional do poder.¹¹

André Elali define o federalismo como sendo uma forma de exercício do poder político no qual também existem outros poderes políticos atribuídos a diferentes entes que reunidos formam o estado Federal. Este detém a soberania e concede autonomia aos outros membros da Federação. Enquanto a soberania é um atributo de Direito Internacional configurando-se como autodeterminação em relação a outros países, a autonomia se refere a parcela de independência no âmbito interno do Estado federal.¹²

⁹ DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

¹⁰ ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP, 2005, p. 19.

¹¹ BONAVIDES, Paulo. **Teoria Geral do Estado**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 204.

¹² ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP, 2005.

Dalmo Dallari leciona que as características do Estado federal são as seguintes: ter uma constituição como base jurídica, nascimento de um novo Estado, proibição da secessão, haver a soberania da União e a autonomia dos estados membros, competências próprias e exclusivas dos entes federativos, existência da autonomia financeira da União e dos estados, haver a desconcentração do poder político e o nascimento de uma nova cidadania.¹³

A primeira característica de um Estado federal é ter uma Constituição comum como base jurídica. Os estados integrantes da federação devem obedecê-la pois, apesar de conservarem sua autonomia, eles perdem a soberania no momento da formação do Estado federal e só tem os poderes assegurados pela carta constitucional.¹⁴

A segunda característica do Estado federal é o surgimento de um novo Estado visto que os estados membros renunciam sua soberania em favor do Estado federal, representado pela União. Apesar de todos os estados integrantes da Federação puderem ter suas próprias Constituições, elas não podem contrariar os dispositivos da Constituição Federal e a ela se submetem.¹⁵

Outro aspecto característico do federalismo, é a proibição de secessão, pois as unidades federadas não podem se desligar do Estado federal que fazem parte. Tal fato significa que a federação é uma aliança sólida de Estados e indissolúvel.¹⁶

No Estado federal a soberania pertence à União e os estados membros têm apenas uma autonomia. Esta autonomia pressupõe o autogoverno (incluindo a possibilidade de escolha de seus representantes políticos), a normatização própria (os estados membros têm suas Constituições Estaduais que não podem se afastar dos parâmetros definidos na Constituição Federal), a autoadministração e renda própria proveniente das competências tributárias definidas constitucionalmente. Cada estado da Federação elege seus próprios governantes, estabelece suas prioridades no que concerne às políticas públicas, exerce seu Poder Legislativo e tem suas próprias fontes de renda. Não há a possibilidade de os Estados-membros contrariarem as diretrizes fixadas na Constituição Federal.¹⁷

Os estados da Federação também recebem da Constituição Federal suas próprias competências. A distribuição de competências para estes entes federativos pressupõe o reconhecimento de poderes, mas o outro lado da moeda é que há a distribuição de encargos para estes entes. A União também tem suas competências próprias fixadas

¹³ DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

¹⁴ DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

¹⁵ DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

¹⁶ DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

¹⁷ DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

constitucionalmente. A regra geral é que à União são atribuídas as competências de interesse geral e aos estados cabem as competências de interesse local. Cada ente que compõe o Estado federal é responsável pela criação de seus próprios tributos de acordo com a previsão constitucional.¹⁸

Outra característica do Estado federal, segundo Dalmo de Abreu Dallari, é a desconcentração do poder político. Diferentemente do que ocorre nos estados Unitários, nos quais o poder político está concentrado na União, nos estados Federais há a divisão do poder político entre a União e os estados membros. Importante mencionar que não há hierarquia entre os entes federativos. No federalismo Norte Americano há apenas duas esferas de poder político: uma atribuída à União e outra atribuída aos estados membros. Lá não existem os municípios. No Brasil, diferentemente do que ocorre nos Estados Unidos, há a desconcentração do poder político entre os seguintes entes federativos: União, estados, Distrito Federal e municípios.¹⁹

A criação de uma cidadania única também é apontada por Dalmo Dallari como como aspecto caracterizador do Estado federal. Os habitantes dos entes subnacionais membros que aderiram ao Estado federal passam a ter a cidadania pertencente ao Estado federal, representado politicamente pela União.²⁰

Os Estados Unidos, com a finalidade de impedir a concentração de poder em uma única pessoa ou em um grupo de pessoas e influenciado pelas ideias de Locke e Montesquieu, escritor da obra “Do Espírito das Leis”, adotou a sistemática da Separação dos Poderes com a figura do Poder Executivo, Legislativo e Judiciário, independentes e harmônicos entre si. Lá também surgiu o sistema de freios e contrapesos, como forma de contenção dos Poderes, ou seja, para que nenhum poder se sobrepusse ao nenhum outro poder.

A grande verdade é que os doutrinadores não entram em consenso em relação ao conceito e às características do Estado federal. Segundo Roque Antônio Carrazza:

Assim, v. g., Duguit nele vislumbra a existência de dois governos no mesmo território e a impossibilidade de alterarem as competências de cada um deles, sem a anuência de ambos. Já Hauriou sustenta que, no federalismo, há a diversidade de leis e várias soberanias secundárias, sob uma soberania comum. Jellinek, sempre rigoroso, aponta como da essência do Estado federal a autonomia, salvaguardada pela Constituição, das unidades federadas. Le Fur, de sua parte, considera existente uma Federação quando as unidades federativas entram na formação da vontade do Estado. Kelsen, com sua visão formalista do Direito, distingue o Estado federal dos demais

¹⁸ DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

¹⁹ DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

²⁰ DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

pela existência, nele, de três ordens jurídicas: duas parciais (a União e as unidades federadas) e uma global (a da Constituição, que as domina, delimitando-lhes a competência e encarregando um órgão de fazê-la cumprir.²¹

Assim, apesar de muitos estudiosos mapearem as características do Estado federal levando em consideração as existentes nos Estados Unidos da América do Norte, tomado por eles como exemplo de Federação, a grande verdade é que, de acordo com Roque Antônio Carrazza, “Federação é apenas uma forma de Estado, um sistema de composição de forças, interesses e objetivos que podem variar no tempo e no espaço, de acordo com as características, as necessidades e o sentimento de cada povo.”²²

A forma federativa de Estado surgiu nos Estados Unidos da América e evoluiu ao longo do tempo. Existem alguns elementos comuns do federalismo em todas as épocas e lugares nos quais foi implementado, mas também há elementos que variam em função de diversos fatores, de modo que o modelo de federalismo norte americano não é o único paradigma possível.

Hugo de Brito Machado Segundo escreveu em sua dissertação de Mestrado o seguinte:

O ideal federativo, pois, está intimamente relacionado com a manutenção da Unidade Nacional, aliada à contenção do poder do Estado, através de uma divisão vertical interna. Essa divisão tem a grande vantagem de não enfraquecer o Estado, notadamente no plano internacional, e ao mesmo tempo não o tornar demasiadamente forte no plano interno, a ponto de pôr em risco as liberdades dos cidadãos que os integram.²³

Desse modo, conclui-se que não há um conceito pré-definido e estático para a Federação. Pois este varia de acordo com a localização, o tempo, a cultura e as necessidades de cada povo. O que pode se fazer é descrever as características predominantes de uma federação, pois nunca haverá um Estado federal igual a outro.

Importante mencionar que doutrinadores distinguem a Federação do Estado Unitário através da compreensão de dois postulados, intitulados lei da participação e lei da autonomia. A lei da participação determina que haja uma efetiva atuação dos estados-membros que formam a federação nas decisões federais (existência de um órgão legislativo que destinado à

²¹ CARRAZZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 153.

²² CARRAZZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 155.

²³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **As “contribuições” e a Discriminação de Rendas Tributárias na Federação Brasileira**. 2005. 239 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2005. p. 41-42. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/61567>. Acesso em: 20 jul. 2023.

representação dos estados federados ao lado da Câmara que representa o povo). Já a lei da autonomia prescreve que o ente federativo deve ter condições de governar a si próprio.²⁴

Levando-se em consideração que há vários países que adotam como forma de Estado o federalismo nos quais existem entes federados que não participam das decisões do Estado federal (a situação dos municípios no Brasil) e que também existem países nos quais não há a figura do Senado, a lei da participação é relegada em segundo plano para que um estado seja designado como federal. Desse modo, a lei da autonomia fica responsável por distinguir um estado unitário de uma federação. A autonomia que se requer em um Estado federal é a político-administrativa, a judiciária, a legislativa e a financeira.²⁵

2.3 Finalidade da forma federativa de Estado

Durante o Estado moderno houve o poder absolutista dos Reis que o exerciam sem limites. Os ideais da Revolução Francesa de Separação de Poderes, Limitação do Poder estatal amparados pelas ideias de Montesquieu e John Locke formaram a consciência em torno da forma federativa de Estado, como forma de limitar o poder centralizado que era exercido arbitrariamente.

Apesar de o primeiro Estado federal ter sido os Estados Unidos da América, tal concepção de forma de Estado foi baseada nas ideias dos teóricos acima mencionados, e na experiência concreta que as colônias americanas sofriam, pois sobre elas recaía o Poder ilimitado do Reino Unido, que com frequência violava os direitos dos colonos americanos.

Segundo André Elali:

Nota-se na história que a preocupação com o controle do poder político é a maior causa do surgimento dos modelos federalistas. Problemas existentes com o abuso no exercício do Poder estatal passaram a levar o homem a buscar novas formas de organização estatal, com técnicas de controle. Ao mesmo tempo, outro fator responsável pela criação da ideia do federalismo foi a necessidade de se desenvolver um método mais eficiente de exercício do poder político. Veja-se, por exemplo, a dificuldade em se exercer o poder político em Estados como o Brasil, em que coexistem diferentes grupos

²⁴ MOREIRA, André Mendes. O modelo do federalismo fiscal brasileiro. *In*: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 193-226.

²⁵ MOREIRA, André Mendes. O modelo do federalismo fiscal brasileiro. *In*: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 193-226. p. 202-205.

sociais, elementos políticos, culturais e econômicos, num território evidentemente enorme.²⁶

De acordo com Paulo Bonavides:

A burguesia, em nome da liberdade humana, consagrou ali alguns princípios cardeais de organização do Estado moderno: o federalismo, a Separação de Poderes, os Direitos naturais da pessoa humana... Do ponto de vista interno, o federalismo não é apenas técnica que contrai o poder central a fronteiras intransponíveis e invulneráveis, ante as quais esbarra a autoridade do Estado federal. Não é unicamente princípio de organização, mas consectário mesmo daquelas ideias. Desde Montesquieu, tinham elas por escopo essencial abater o Estado, desconjuntar o Leviatã monstruoso do absolutismo, reprovar o poder, que a teoria política da burguesia costumava desprezar nas grandes épocas do passado... As origens federativas se acham pois nesse quadro de ideias, na moldura do Estado liberal-burguês, no espírito de suas instituições, no controle do intervencionismo do Estado.²⁷

Assim, o modelo federalista de Estado surgiu pela necessidade de haver a limitação do Poder estatal, impondo-se com ele a descentralização do poder político. É consequência do ideal burguês-liberal que se insurgiu contra o Poder Absolutista real.

2.4 Tipos de federalismo e processos de formação do Estado federal

Esse tópico não se destina unicamente ao estudo da tipologia do federalismo e dos diferentes processos de formação do Estado federal. Esse estudo é necessário nessa dissertação porque a partir dele é possível mapear melhor o federalismo brasileiro tanto em sua espécie tipológica, quanto no seu processo de formação.

Nelson Freitas aponta os seguintes como sendo os dois principais processos de formação do Estado federal:

- a) federalismo por agregação, que ocorre quando a Federação resulta da união de Estados já existentes – que abrem mão de suas soberanias – e se sobrepõe a estes.
- b) federalismo por segregação, quando a Federação resulta da descentralização de um Estado unitário já existente, por diversas razões (políticas, econômicas etc.) e então surgem novos entes dotados de autonomia política.²⁸

Um exemplo de federalismo por agregação é o dos Estados Unidos, que surgiu da União de Estados independentes que renunciaram sua soberania para aderirem à Federação,

²⁶ ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP, 2005. p. 24.

²⁷ BONAVIDES, Paulo. **Teoria Geral do Estado**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 211.

²⁸ PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson Freitas. Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado Federal. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 1-13. p. 6.

em busca de um objetivo comum. Já o federalismo brasileiro é resultado de um processo de segregação de um Estado Unitário.

Em relação às espécies de federalismo, ele pode ser dual, cooperativo, federalismo de integração e federalismo de equilíbrio (simétrico e assimétrico).

O federalismo dual é o tipo original de federalismo no qual há duas esperas de poder distintas, cada uma com atribuições e competências próprias. Nesse tipo de federalismo geralmente também há a previsão de tributos próprios para cada um dos dois entes federados. Caracteriza-se também pela ausência de previsão constitucional sobre a harmonização das atividades exercidas pelos entes subnacionais. Geralmente nesse federalismo há a descentralização do poder político ocorre entre a União e os estados.²⁹

O federalismo de cooperativo enfatiza a necessidade de cooperação entre os dois níveis de governo, de maneira que os estados devem trabalhar harmonicamente com o governo central para resolver os problemas enfrentados no País. Deve existir uma solidariedade entre os entes federativos, que devem se ajudar mutuamente para a superação das dificuldades. Normalmente, nesse modelo de federalismo, a União repassa aos estados-membros ajudas financeiras. O Brasil é um exemplo de federalismo de cooperação, pois há a previsão no texto constitucional de diversos mecanismos de cooperação, como por exemplo a dos repasses obrigatórios de receitas tributárias.³⁰

O federalismo de integração ocorre quando:

[...] em nome da cooperação – ou para alcançar maior eficiência na captação e alocação de recursos –, a União passa a intervir demasiadamente na autonomia dos estados-membros, o Estado federal pode transformar-se em um Estado unitário descentralizado constitucionalmente, ou seja, paradoxalmente, pode haver a destruição da própria Federação.³¹

Desse modo, no federalismo de integração, a excessiva intervenção federal nos estados membros descaracteriza a própria Federação. Assim, há diversos países que apesar de adotarem a forma federativa de Estado que apenas está prevista formalmente em suas constituições, pois na prática, transformaram-se em verdadeiros Estados unitários descentralizados politicamente.

²⁹ PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson Freitas. Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado Federal. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 1-13.

³⁰ PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson Freitas. Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado Federal. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 1-13.

³¹ PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson Freitas. Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado Federal. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 1-13. p. 10.

O federalismo de equilíbrio divide-se em simétrico e assimétrico. Essa tipologia de federalismo é definida a partir de sua própria meta, que é segundo Nelson Freitas “atingir uma situação em que exista equilíbrio de população, riqueza, território e poder entre os entes autônomos”.³² Nessa tipologia, as desigualdades entre os entes subnacionais seriam corrigidas pelos mecanismos de cooperação.

De acordo com a igualdade ou desigualdade de tratamento que a Constituição dá a cada entidade que compõe o Estado federal ele pode dividir-se em federalismo de equilíbrio simétrico ou em federalismo de equilíbrio assimétrico. O federalismo de equilíbrio simétrico caracteriza-se pelo tratamento constitucional igualitário dado a cada uma das entidades. Já no federalismo de equilíbrio assimétrico há o tratamento diferenciado a cada entidade autônoma, de acordo com suas necessidades.

De acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o federalismo brasileiro é um federalismo de cooperação. Houve decisão nesse sentido na Ação Cível Originária 3271 do Distrito Federal.³³

2.5 Federalismo no Brasil

Ao contrário do que aconteceu nos Estados Unidos onde o federalismo ocorreu pela agregação de Estados independentes, no Brasil o federalismo se originou pela segregação de um Estado unitário em diversas unidades federadas que não tinham independência administrativa, política, financeira nem legislativa, ou sejam, dependiam completamente do ente central. O federalismo brasileiro desde o início é então caracterizado pela forte centralização do poder.

A própria história da federação brasileira é oscilante, ou seja, há períodos de pequenas expansões e de longas restrições às autonomias dos entes federativos, e

³² PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson Freitas. Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado Federal. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 1-13, p. 10.

³³ EMENTA TUTELA DE URGÊNCIA EM AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA. CUMPRIMENTO DO LIMITE DE GASTOS COM PESSOAL. VERIFICAÇÃO. DIVERGÊNCIA ENTRE A SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL E O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO. URGÊNCIA PARA OBTER GARANTIA EM OPERAÇÕES DE CRÉDITO. LIMINAR REFERENDADA. ART. 21, V, DO RISTF. AGRAVO REGIMENTAL PREJUDICADO. Tutela de urgência visando a ter por suficiente a certidão do Tribunal de Contas do Estado – se divergente da manifestação da Secretaria do Tesouro Nacional – para comprovar o cumprimento, pelo Estado Federado, do limite de gastos com pessoal de que trata a Lei de Responsabilidade Fiscal para fins de obtenção de garantia em operações de crédito. Presentes os requisitos legais para a concessão da tutela de urgência. Medida liminar referendada. Agravo Regimental prejudicado. (STF - ACO: 3271 DF, Relator: ROSA WEBER, Data de Julgamento: 16/09/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 05/10/2020)

consequentemente, há ampliação ou diminuição das competências atribuídas ao ente Central.³⁴

A tendência centralizadora do federalismo não aconteceu apenas no Brasil, mas aqui isso aconteceu com grande intensidade. A Federação brasileira foi proveniente de um Estado unitário, e por mais que os dispositivos constitucionais de cada época tentassem conceder uma maior autonomia às entidades federadas, isso se configurou em um certo grau de artificialismo que se chocava com a realidade brasileira.³⁵

2.5.1 Modelo de federalismo instituído na Constituição de 1988

Conhecendo o histórico do federalismo brasileiro e a tendência que houve a centralização do Poder no Executivo durante muito tempo, é importante saber como se dá a repartição de competências entre a União, Estados, municípios e Distrito Federal no Brasil.

Antes de qualquer análise é importante lembrar que o Brasil apesar de ter copiado o federalismo dos Estados Unidos, não o instituiu como modelo, pois este pressupunha uma estrutura dual de poder entre Estados e o governo central. O Brasil, seguindo caminho diverso do que foi seguido pelos Estados Unidos, atualmente tem três entidades federativas dotadas de autonomia. Além disso, muitos aspectos históricos, econômicos, culturais e sociais diferenciam o federalismo dos Estados Unidos do federalismo brasileiro.

Enquanto a Federação dos Estados Unidos surgiu por agregação, ou seja, os estados membros da Confederação renunciaram à sua soberania e resolveram se unir em um Estado federal, no Brasil, o federalismo ocorreu por segregação, de modo que este era um Estado unitário que se dividiu em Estados membros para assim formar o Estado federal. No primeiro houve um movimento centrípeto, no segundo o movimento foi centrífugo.

A grande novidade da Constituição de 1988 foi outorgar aos municípios o status de entes federativos, ao lado dos estados e da União. Tal fato foi uma inovação na teoria do federalismo e uma experiência inusitada, comparando-se as principais federações existentes no mundo.³⁶

De acordo com Paulo Bonavides:

³⁴ MOHN, Paulo. A repartição de competências na Constituição de 1988. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 187, p. 215-244, jul/set. 2010.

³⁵ MOHN, Paulo. A repartição de competências na Constituição de 1988. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 187, p. 215-244, jul/set. 2010.

³⁶ OLIVEIRA, Francisco Augusto de. **Uma pequena história da Tributação e do Federalismo Fiscal no Brasil**: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária. São Paulo: Contracorrente, 2020.

Não conhecemos uma única forma de união federativa contemporânea onde o princípio da autonomia municipal tenha alcançado grau de caracterização política e jurídica tão alto e expressivo quanto aquele que consta da definição constitucional do novo modelo implantado no País com a Carta de 1988, a qual impõe aos aplicadores de princípios e regras constitucionais uma visão hermenêutica muito mais larga tocante à defesa e sustentação daquela garantia.³⁷

A Constituição de 1988 é responsável pela redemocratização do país. Sabe-se que o golpe militar de 1964 adotou medidas de forte centralização administrativa que transformou a federação em uma ficção. De forma contrária ao que acontecia na ditadura militar, a Constituição de concedeu maior autonomia aos entes subnacionais, retirou da União o poder de conceder isenções de impostos estaduais e municipais (fato que acontecia na Constituição de 1967) ao colocar vedação expressa a esse respeito no artigo 155, inciso III do texto constitucional.³⁸

Francisco Augusto de Oliveira, ao discorrer sobre o federalismo fiscal da Constituição de 1988, comenta o que:

No campo do federalismo fiscal, ampliou as competências dos estados e municípios, reatribuiu-lhes maior autonomia para legislar sobre seus próprios tributos e aumentou consideravelmente as transferências de receitas de impostos para essas esferas, reduzindo a capacidade financeira da União³⁹.

Fernando Rezende observa que no campo político o federalismo brasileiro reforçou o poder dos municípios que, ao serem considerados entes federados pelo texto constitucional, tiveram consequentemente suas competências tributárias ampliadas.⁴⁰

Verifica-se que a Constituição de 1988 institucionalizou um federalismo tridimensional. A figura do Distrito Federal funde as competências dos estados e dos municípios. De fato, o art. 1º da Constituição conferiu aos municípios a titularidade de entes federados.⁴¹

A partir da leitura deste artigo, percebe-se que nele estão consagrados os princípios materiais estruturantes da República Federativa do Brasil: o princípio republicano; o princípio

³⁷ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 347.

³⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **As “contribuições” e a Discriminação de Rendas Tributárias na Federação Brasileira**. 2005. 239 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2005. p. 101-102. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/61567>. Acesso em: 20 jul. 2023.

³⁹ OLIVEIRA, Francisco Augusto de. **Uma pequena história da Tributação e do Federalismo Fiscal no Brasil**: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária. São Paulo: Contracorrente, 2020, p. 218.

⁴⁰ REZENDE, Fernando. **O Federalismo Brasileiro em seu Labirinto**. Crise e necessidade de reformas. São Paulo: FGV, 2013.

⁴¹ 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:

federativo e o princípio do Estado democrático de direito.⁴² A instauração da forma federativa de Estado e a respectiva concessão de autonomia aos entes subnacionais é um forte antídoto contra a ditadura.⁴³

Em razão de a presente dissertação ter como um dos objetivos específicos mapear o federalismo existente no Brasil, este subitem irá se ater a esta análise. Dessa forma, o art. 18⁴⁴ discorre sobre a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil.

Para compreender o princípio federativo é importante definir o que é a autonomia dos entes federativos, prescrita no art. 18 do texto constitucional. Nesse contexto, Roque Antônio Carrazza explica:

Vimos que o Brasil é um Estado federal, em que a União e os estados - membros ocupam, juridicamente, o mesmo plano hierárquico. Daí por que devem receber tratamento jurídico-formal isonômico. Essa igualdade jurídica – como bem o demonstrou Souto Maior Borges – absolutamente não significa que a União e os estados se confundem, mas, apenas, que suas atribuições, conquanto diversas, correspondem a feixes de competência postos em atuação mediante princípios e normas estatuídos na *Lex Major*. As diferenças entre eles não estão, repetimos, nos níveis hierárquicos que ocupam; estão, sim, nas competências distintas que receberam da Constituição. Laboram em erro, pois, os que veem uma relação hierárquica entre o governo central e os governos locais. O que há, na verdade, são, para cada uma dessas entidades políticas, campos de ação autônomos e exclusivos, estritamente traçados na Carta Suprema, que lei alguma pode alterar.⁴⁵

Para assegurar a autonomia dos entes federativos existe um sistema de representatividade no Poder Legislativo Federal, pelo qual os Estados-membros podem participar da tomada de decisões no Congresso Nacional. Ele é composto pela Câmara de Deputados e pelo Senado Federal. A primeira é formada por 513 deputados federais eleitos pelo povo e as vagas é determinada de acordo com a população de cada Estado e do Distrito Federal. Já o Senado Federal é composto pelos representantes dos estados e do Distrito Federal. Cada um destes entes federativos terá três senadores.

⁴² ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP, 2005.

⁴³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **As “contribuições” e a Discriminação de Rendas Tributárias na Federação Brasileira**. 2005. 239 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2005. p. 101-102. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/61567>. Acesso em: 20 jul. 2023.

⁴⁴ Art. 18- a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados e Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

⁴⁵ CARRAZZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 170.

Se não houvesse representatividade dos Estados-membros no Congresso Nacional, os estados não teriam como defender seus interesses, e isso representaria o fortalecimento do Poder Executivo Federal em detrimento dos Estados-membros.

Esse é o motivo pelo qual alguns autores não concordam que os municípios são entes federativos dotados de autonomia política no Brasil.⁴⁶ Tal argumento baseia-se no fato de os municípios não terem representatividade no Congresso Nacional. No entanto, apesar de haver esses argumentos, Paulo Bonavides entende que o próprio texto constitucional, nos artigos 18, 29 e 30 consagra a autonomia político-administrativa dos municípios.⁴⁷

A repartição de competências administrativas, legislativas, e tributárias entre a União, estados, Distrito Federal e municípios na Constituição Federal é responsável pela preservação da autonomia desses entes federativos. Cada um deles é responsável pela sua auto-organização e normatização própria ao ter seu próprio Poder Legislativo e suas Constituições que, contudo, não podem violar as diretrizes da Constituição Federal; autogoverno que pressupõe a eleição de seus governantes de acordo com os critérios democráticos; e autoadministração ao ter a liberdade de eleger as políticas públicas a serem adotadas.

Essa liberdade dos entes federativos, entretanto, não é absoluta, pois deve obedecer aos limites estabelecidos na Constituição Federal que fixa a repartição das competências legislativas, administrativas e tributárias que asseguram o convívio harmônico da União, estados, Distrito Federal e municípios em um Estado federal.

A definição de competência dada por José Afonso da Silva “é a faculdade juridicamente atribuída a uma entidade ou a um órgão ou agente do Poder Público para emitir decisões. Competências são as diversas modalidades de poder de que se servem os órgãos ou entidades estatais para realizar suas funções”.⁴⁸ Os diversos entes federativos têm competências distintas previstas constitucionalmente, e devem conviver harmonicamente entre si.

Em razão da importância do tema referente à repartição de competências entre os entes federativos, principalmente porque as competências materiais de cada ente subnacional demandam recursos financeiros para serem adimplidas, é que este assunto será esmiuçado com mais detalhes em tópico próprio.

⁴⁶ CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

⁴⁷ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

⁴⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 479.

2.5.2 Repartição de competências entre os entes federativos

O princípio norteador da repartição de competências entre os entes federativos é o da predominância do interesse. De modo que à União caberá a competência para legislar sobre matérias de interesse geral; os Estados legislam sobre matérias de interesse regional e os municípios ficam com as competências legislativas referentes às matérias de interesse local. O Distrito Federal é um ente federativo que acumula competências estaduais e municipais.

Na atual Constituição brasileira, convivem os sistemas de repartição horizontal de competências e o de repartição vertical de competências. A repartição horizontal atribui competências enumeradas à União, tanto administrativas como legislativas (artigos 21 e 22 da Constituição), os estados tem competências remanescentes e os municípios enumeradas pelo texto constitucional no artigo 30. Ao Distrito Federal compete o exercício das competências Estaduais e Municipais (art. 32, § 1º da Constituição).

A repartição vertical das competências acontece nas situações em que pode haver a competência concorrente entre os entes federados, ou seja, nas hipóteses em que é possível existir a atuação concomitante entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios.

Inicialmente, importa discernir quais são as competências materiais e legislativas da União, deixando claro, porém, que para o presente trabalho é muito importante aferir as competências materiais de cada ente federado, pois são elas que demandam gastos financeiros de cada unidade federada de cada unidade federada. No artigo 21⁴⁹ do texto constitucional

⁴⁹ Art. 21. Compete à União:

- I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais;
- II - declarar a guerra e celebrar a paz;
- III - assegurar a defesa nacional;
- IV - permitir, nos casos previstos em lei complementar, que forças estrangeiras transitem pelo território nacional ou nele permaneçam temporariamente;
- V - decretar o estado de sítio, o estado de defesa e a intervenção federal;
- VI - autorizar e fiscalizar a produção e o comércio de material bélico;
- 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;
- IX - elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social;
- X - manter o serviço postal e o correio aéreo nacional;
- ~~XI - explorar, diretamente ou mediante concessão a empresas sob controle acionário estatal, os serviços telefônicos, telegráficos, de transmissão de dados e demais serviços públicos de telecomunicações, assegurada a prestação de serviços de informações por entidades de direito privado através da rede pública de telecomunicações explorada pela União.~~
- XI - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais; Redação dada pela Emenda Constitucional nº 8, de 15/08/95:)
- XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:
 - a) os serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens e demais serviços de telecomunicações;

-
- a) os serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 8, de 15/08/95:)
- b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos;
- c) a navegação aérea, aeroespacial e a infra-estrutura aeroportuária;
- d) os serviços de transporte ferroviário e aquaviário entre portos brasileiros e fronteiras nacionais, ou que transponham os limites de Estado ou Território;
- e) os serviços de transporte rodoviário interestadual e internacional de passageiros;
- f) os portos marítimos, fluviais e lacustres;
- ~~XIII - organizar e manter o Poder Judiciário, o Ministério Público e a Defensoria Pública do Distrito Federal e dos Territórios;~~
- XIII - organizar e manter o Poder Judiciário, o Ministério Público do Distrito Federal e dos Territórios e a Defensoria Pública dos Territórios; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 69, de 2012) (Produção de efeito)
- ~~XIV - organizar e manter a polícia federal, a polícia rodoviária e a ferroviária federais, bem como a polícia civil, a polícia militar e o corpo de bombeiros militar do Distrito Federal e dos Territórios;~~
- ~~XIV - organizar e manter a polícia civil, a polícia militar e o corpo de bombeiros militar do Distrito Federal, bem como prestar assistência financeira ao Distrito Federal para a execução de serviços públicos, por meio de fundo próprio;~~ (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)
- XIV - organizar e manter a polícia civil, a polícia penal, a polícia militar e o corpo de bombeiros militar do Distrito Federal, bem como prestar assistência financeira ao Distrito Federal para a execução de serviços públicos, por meio de fundo próprio; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 104, de 2019)
- XV - organizar e manter os serviços oficiais de estatística, geografia, geologia e cartografia de âmbito nacional;
- XVI - exercer a classificação, para efeito indicativo, de diversões públicas e de programas de rádio e televisão;
- XVII - conceder anistia;
- XVIII - planejar e promover a defesa permanente contra as calamidades públicas, especialmente as secas e as inundações;
- XIX - instituir sistema nacional de gerenciamento de recursos hídricos e definir critérios de outorga de direitos de seu uso; (Regulamento)
- XX - instituir diretrizes para o desenvolvimento urbano, inclusive habitação, saneamento básico e transportes urbanos;
- XXI - estabelecer princípios e diretrizes para o sistema nacional de viação;
- ~~XXII - executar os serviços de polícia marítima, aérea e de fronteira;~~
- XXII - executar os serviços de polícia marítima, aeroportuária e de fronteiras; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)
- XXIII - explorar os serviços e instalações nucleares de qualquer natureza e exercer monopólio estatal sobre a pesquisa, a lavra, o enriquecimento e reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios nucleares e seus derivados, atendidos os seguintes princípios e condições:
- a) toda atividade nuclear em território nacional somente será admitida para fins pacíficos e mediante aprovação do Congresso Nacional;
- ~~b) sob regime de concessão ou permissão, é autorizada a utilização de radioisótopos para a pesquisa e usos medicinais, agrícolas, industriais e atividades análogas;~~
- ~~b) sob regime de permissão, são autorizadas a comercialização e a utilização de radioisótopos para a pesquisa e usos médicos, agrícolas e industriais;~~ (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 49, de 2006)
- b) sob regime de permissão, são autorizadas a comercialização e a utilização de radioisótopos para pesquisa e uso agrícolas e industriais; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 118, de 2022)
- ~~e) a responsabilidade civil por danos nucleares independe da existência de culpa;~~
- ~~e) sob regime de permissão, são autorizadas a produção, comercialização e utilização de radioisótopos de meia-vida igual ou inferior a duas horas;~~ (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 49, de 2006)
- c) sob regime de permissão, são autorizadas a produção, a comercialização e a utilização de radioisótopos para pesquisa e uso médicos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 118, de 2022)
- d) a responsabilidade civil por danos nucleares independe da existência de culpa; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 49, de 2006)
- XXIV - organizar, manter e executar a inspeção do trabalho;
- XXV - estabelecer as áreas e as condições para o exercício da atividade de garimpagem, em forma associativa.

estão arroladas as competências materiais da União, e no artigo 22⁵⁰ há a discriminação das competências legislativas deste ente.

Paulo Mohn, aos discorrer sobre as competências materiais da União, divide os incisos do art. 21 em agrupamentos. Desse modo, há vários grupos em função da matéria que abarcam determinados incisos, que são: grupo referente à autoridade do Estado no plano internacional, guerra e paz, e defesa do território (incisos I, II, III, IV, VI, e XXII); grupo

XXVI - organizar e fiscalizar a proteção e o tratamento de dados pessoais, nos termos da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 115, de 2022)

⁵⁰ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

- I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;
 - II - desapropriação;
 - III - requisições civis e militares, em caso de iminente perigo e em tempo de guerra;
 - IV - águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão;
 - V - serviço postal;
 - VI - sistema monetário e de medidas, títulos e garantias dos metais;
 - VII - política de crédito, câmbio, seguros e transferência de valores;
 - VIII - comércio exterior e interestadual;
 - IX - diretrizes da política nacional de transportes;
 - X - regime dos portos, navegação lacustre, fluvial, marítima, aérea e aeroespacial;
 - XI - trânsito e transporte;
 - XII - jazidas, minas, outros recursos minerais e metalurgia;
 - XIII - nacionalidade, cidadania e naturalização;
 - XIV - populações indígenas;
 - XV - emigração e imigração, entrada, extradição e expulsão de estrangeiros;
 - XVI - organização do sistema nacional de emprego e condições para o exercício de profissões;
 - ~~XXVII - organização judiciária, do Ministério Público e da Defensoria Pública do Distrito Federal e dos Territórios, bem como organização administrativa destes;~~
 - XVII - organização judiciária, do Ministério Público do Distrito Federal e dos Territórios e da Defensoria Pública dos Territórios, bem como organização administrativa destes; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 69, de 2012) Produção de efeito)
 - XVIII - sistema estatístico, sistema cartográfico e de geologia nacionais;
 - XIX - sistemas de poupança, captação e garantia da poupança popular;
 - XX - sistemas de consórcios e sorteios;
 - ~~XXI - normas gerais de organização, efetivos, material bélico, garantias, convocação e mobilização das polícias militares e corpos de bombeiros militares;~~
 - XXI - normas gerais de organização, efetivos, material bélico, garantias, convocação, mobilização, inatividades e pensões das polícias militares e dos corpos de bombeiros militares; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)
 - XXII - competência da polícia federal e das polícias rodoviária e ferroviária federais;
 - XXIII - seguridade social;
 - XXIV - diretrizes e bases da educação nacional;
 - XXV - registros públicos;
 - XXVI - atividades nucleares de qualquer natureza;
 - ~~XXVII - normas gerais de licitação e contratação, em todas as modalidades, para a administração pública, direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, nas diversas esferas de governo, e empresas sob seu controle;~~
 - XXVII - normas gerais de licitação e contratação, em todas as modalidades, para as administrações públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, obedecido o disposto no art. 37, XXI, e para as empresas públicas e sociedades de economia mista, nos termos do art. 173, § 1º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)
 - XXVIII - defesa territorial, defesa aeroespacial, defesa marítima, defesa civil e mobilização nacional;
 - XXIX - propaganda comercial.
 - XXX - proteção e tratamento de dados pessoais. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 115, de 2022)
- Parágrafo único. Lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo.

sobre a proteção da ordem constitucional em momento de crise (inciso V); grupo sobre moeda e câmbio (incisos VII, VIII); grupo material referente ao Distrito Federal (incisos XIII e XIV); agrupamento referente aos serviços oficiais (o inciso XV); agrupamento sobre planos de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social, calamidades públicas, desenvolvimento urbano (incisos IX e XX); grupo sobre anistia (inciso XVII); grupo sobre inspeção do trabalho (inciso XXIV); grupo sobre garimpo (inciso XXV); grupo referente a Comunicações, serviço postal e telecomunicações (incisos X e XI); agrupamento relativo a rádio e televisão (incisos XII, alínea a e XVI); grupo sobre água e energia elétrica (incisos XII, alínea b e XIX); agrupamento referente a transporte, navegação e viação (incisos XII, alínea c, d, e, f e inciso XXI); grupo sobre Serviços e instalações nucleares (inciso XXIII, alíneas a, b, c, e d).⁵¹

Manoel Gonçalves Ferreira Filho entende que apesar de a Constituição de 1988 ter optado pela descentralização dos poderes, o artigo 21 traz uma vastidão de competências para a União e diante disso, a realidade da federação brasileira ainda é a centralização do Estado federal Brasileiro.⁵²

É importante destacar que o artigo 21 não esgota as competências materiais da União, visto que elas também podem ser encontradas em outros dispositivos do texto constitucional, como no artigo 164 (que trata da competência para emitir moeda), artigo 176 (dispõe que pertence à União as jazidas em lavra ou não, demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica), artigo 177 (prescreve que constitui monopólio da União a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos), artigo 184 (competência da União para desapropriação para fins de reforma agrária), artigo 194 (competência da União para organizar a seguridade social) entre outros.⁵³

A competência legislativa da União está prevista no artigo 22 do texto constitucional, conforme já mencionado em parágrafo anterior.

Ao fazer a leitura do artigo 22 do texto constitucional, constata-se que há uma correspondência entre as competências materiais da União e suas competências legislativas, pois estas devem normatizar a forma como deve ocorrer a execução material daquelas. As competências legislativas da União, assim como as competências materiais, não estão exauridas no artigo 22 da Lei Maior, pois existem dispositivos no texto constitucional que

⁵¹ MOHN, Paulo. A repartição de competências na Constituição de 1988. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 187, p. 215-244, jul/set. 2010, p. 221- 224.

⁵² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

⁵³ MOHN, Paulo. A repartição de competências na Constituição de 1988. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 187, p. 215-244, jul/set. 2010.

prescrevem ser necessário edição de lei para que assuntos de interesse do ente central sejam regulamentados.

Constata-se que há uma concentração de competências legislativas no Poder Federal e em razão disso, o parágrafo único do artigo 22 prevê que Lei complementar poderá autorizar os estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas no artigo em comento. Isso porque o ente central, na sua tarefa legislativa e em razão das especificidades que envolvem cada Estado, é incapaz de atender as peculiaridades estaduais na sua atividade legislativa.

Conforme afirmado anteriormente, aos estados são atribuídas as competências remanescentes conforme previsão do artigo 25, § 1º da Constituição. Assim, as competências que não são atribuídas à União e aos municípios pertencem aos estados, pois aqueles entes têm competências enumeradas. Apesar de os estados terem competências remanescentes, a Lei Maior previu competência constitucional a estes entes em razão da disposição contida no artigo 25, §§ 2º e 3º⁵⁴.

Em relação à competência dos municípios, elas se desdobram em competências materiais, que estão arroladas no artigo 30⁵⁵ do texto constitucional, e à competência legislativa, que não contém enumeração, pois o inciso I do artigo 30 dispõe tão somente que compete aos municípios legislar sobre assuntos de interesse local.

Em relação às competências municipais, Paulo Mohn as divide por agrupamentos do seguinte modo: tributária (III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como

⁵⁴ Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.

§ 2º Cabe aos Estados explorar diretamente, ou mediante concessão, os serviços locais de gás canalizado, na forma da lei, vedada a edição de medida provisória para a sua regulamentação. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1995)

§ 3º Os Estados poderão, mediante lei complementar, instituir regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, constituídas por agrupamentos de municípios limítrofes, para integrar a organização, o planejamento e a execução de funções públicas de interesse comum

⁵⁵ Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; (Vide ADPF 672)

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual;

V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;

VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)

VII - prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população;

VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;

IX - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei); distritos e ordenamento territorial (IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual; VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano), serviços públicos (organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial), proteção do patrimônio histórico-cultural; IX - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual, social-educação e saúde; VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental; VII - prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do estado, serviços de atendimento à saúde da população.⁵⁶

Observa-se que há uma correlação constitucional das competências municipais previstas nos incisos VI e VII do artigo 30 da Constituição, que tratam respectivamente das competências municipais referentes à educação infantil e de ensino fundamental e da saúde, com os artigos 198, incisos I, II, III⁵⁷ e § 1º e 211⁵⁸ da Constituição.

Também existem as competências materiais concorrentes a todos os entes federados, que estão previstas no artigo 23⁵⁹ da Constituição. O artigo 23, parágrafo único da

⁵⁶ MOHN, Paulo. A repartição de competências na Constituição de 1988. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 187, p. 215-244, jul/set. 2010.

⁵⁷ Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes: (Vide ADPF 672)

I - descentralização, com direção única em cada esfera de governo;

II - atendimento integral, com prioridade para as atividades preventivas, sem prejuízo dos serviços assistenciais;

III - participação da comunidade.

§ 1º. O sistema único de saúde será financiado, nos termos do art. 195, com recursos do orçamento da seguridade social, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de outras fontes. Parágrafo único renumerado para § 1º pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

⁵⁸ Art. 211. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizarão em regime de colaboração seus sistemas de ensino.

⁵⁹ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

I - zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público;

II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência; (Vide ADPF 672).

III - proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos;

IV - impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural;

V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015)

VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;

VII - preservar as florestas, a fauna e a flora;

VIII - fomentar a produção agropecuária e organizar o abastecimento alimentar;

Constituição previa em sua redação original que lei complementar fixará normas para a cooperação entre os entes federativos visando o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar nacional. Tratava-se norma que prevê mecanismo de cooperação entre a União, estados, Distrito Federal e municípios no que se refere à competência material concorrente dos entes federados prevista no artigo 23 da Constituição.

Posteriormente, tal disposição normativa foi modificada pela Emenda Constitucional 53 de 2006 fez a substituição da expressão “lei complementar” por “leis complementares” com o objetivo de que, em razão da especificidade que cada uma das unidades federadas possui e da dificuldade de se estabelecer uma única lei complementar que atendesse aos interesses da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, as normas de cooperação pudessem ser elaboradas por cada uma delas. Aliado a tal fato, a Emenda Constitucional nº 19/1998⁶⁰ deu uma nova redação ao artigo 241⁶¹ da Constituição.⁶²

Além disso, a Lei nº 11.107 de 2005⁶³ estabelece diretrizes gerais para que os entes federados façam contratos de consórcio público, com o objetivo de realizar o bem comum. O artigo 14⁶⁴ da referida lei dispõe sobre como será possível a realização de convênios e consórcios públicos pela União.

IX - promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico; (Vide ADPF 672)

X - combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos;

XI - registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios;

XII - estabelecer e implantar política de educação para a segurança do trânsito.

Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional. Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006).

⁶⁰ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 19, de 1998**. Reforma Administrativa (1998). Modifica o regime e dispõe sobre princípio e normas da Administração Pública, Servidores e Agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1998/emendaconstitucional-19-4-junho-1998-372816-norma-pl.html>. Acesso em: 6 jul. 2024.

⁶¹ Art. 241. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disciplinarão por meio de lei os consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos. Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

⁶² MOHN, Paulo. A repartição de competências na Constituição de 1988. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 187, p. 215-244, jul/set. 2010.

⁶³ BRASIL. **Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005**. Dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos e dá outras providências. Disponível em: https://planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2004/2006/2005/Lei/L11107.htm. Acesso em: 6 jul. 2024.

⁶⁴ Art. 14. A União poderá celebrar convênios com os consórcios públicos, com o objetivo de viabilizar a descentralização e a prestação de políticas públicas em escalas adequadas.

Houve um convênio firmado entre os entes federados com previsão na Lei nº 11.472/2007⁶⁵ que enuncia a forma de cooperação entre as esferas federativas no que se refere à segurança pública, possibilitando que a União, os estados e o Distrito Federal firmem convênios entre si para que atividades de preservação da ordem pública sejam executadas.

Vale a pena comentar que o artigo 23 da Constituição, em seu inciso II foi explícito ao determinar a competência material concorrente entre todos os entes federativos nas questões referentes à saúde. Em razão disso, apesar de surgirem dúvidas sobre qual ente federativo teria legitimidade passiva nas demandas judiciais que pleiteassem a implementação de alguma política pública relativa à saúde, tal questão já tem entendimento consolidado no Supremo. Esta Corte ao Julgar o Recurso Extraordinário 855178 ⁶⁶ que teve repercussão geral, consolidou seu entendimento jurisprudencial no tema 793 ao entender que há responsabilidade solidária dos entes federados pelo dever de prestar assistência à saúde.

Já o artigo 24⁶⁷ estabelece as competências concorrentes legislativas para a União, estados e Distrito Federal, não atribuindo competência legislativa concorrente aos municípios.

⁶⁵ BRASIL. **Lei nº 11.472, de 2 de maio de 2007**. Altera e acresce dispositivos à Lei no 11.438, de 29 de dezembro de 2006, que dispõe sobre incentivos e benefícios para fomentar as atividades de caráter desportivo. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111472.htm. Acesso em: 6 jul. 2024.

⁶⁶ RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. DIREITO À SAÚDE. TRATAMENTO MÉDICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS ENTES FEDERADOS. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. REAFIRMAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. O tratamento médico adequado aos necessitados se insere no rol dos deveres do Estado, porquanto responsabilidade solidária dos entes federados. O polo passivo pode ser composto por qualquer um deles, isoladamente ou conjuntamente. (STF - RE: 855178 SE, Relator: LUIZ FUX, Data de Julgamento: 05/03/2015, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 16/03/2015).

⁶⁷ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

- I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (Vide Lei nº 13.874, de 2019)
- II - orçamento;
- III - juntas comerciais;
- IV - custas dos serviços forenses;
- V - produção e consumo;
- VI - florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição;
- VII - proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico;
- VIII - responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico;
- ~~IX - educação, cultura, ensino e desporto;~~
- IX - educação, cultura, ensino, desporto, ciência, tecnologia, pesquisa, desenvolvimento e inovação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015)
- X - criação, funcionamento e processo do juizado de pequenas causas;
- XI - procedimentos em matéria processual;
- XII - previdência social, proteção e defesa da saúde; (Vide ADPF 672)
- XIII - assistência jurídica e Defensoria pública;
- XIV - proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência;
- XV - proteção à infância e à juventude;
- XVI - organização, garantias, direitos e deveres das polícias civis.

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

No que concerne ao domínio de tais competências, cabe à União a edição de normas gerais, aos estados a edição de normas suplementares, e municípios poderão, de acordo com o artigo 30, inciso II, complementar a legislação federal e estadual no que couber.

Quando a União não exercer sua competência legislativa, os estados poderão exercer competência legislativa plena. Porém, sobrevindo legislação federal regulamentado o mesmo assunto, a eficácia da lei estadual é suspensa no conteúdo que contrariar a legislação federal, de acordo com o artigo 24, § 4º do texto constitucional.

Apesar de a Constituição de 1988 ter enunciado em seu texto a divisão de competências legislativa, administrativa e tributária não é incomum surgir entre as entidades federadas conflitos sobre a competência de determinado assunto, inclusive referentes à competência tributária, e a questão chegar ao Supremo Tribunal Federal para ser decidida. Foi o que aconteceu com a pandemia Covid 19, na qual havia dúvidas sobre qual ente federativo poderia legislar sobre a pandemia e foi proposta a ADI 6341/DF⁶⁸, que foi proposta em virtude do conflito federativo sobre qual ente deveria legislar sobre as medidas sanitárias da pandemia Covid 19. Em relação a esta ADI, o STF decidiu que o exercício da competência da

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

⁶⁸ Petições/STF nº 34.699/2020 e 50.718/2020 DECISÃO INTERVENÇÃO DE TERCEIRO. PROCESSO OBJETIVO. INADMISSIBILIDADE. 1. O assessor Hazenclever Lopes Cançado Júnior prestou as seguintes informações: O Partido Democrático Trabalhista PDT ajuizou esta ação direta com a finalidade de ver declarada a incompatibilidade parcial, com a Constituição Federal, da Medida Provisória nº 926, de 20 de março de 2020, relativamente às alterações promovidas no artigo 3º da Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020, a versar normas de enfrentamento da crise sanitária ocasionada pelo novo coronavírus. O Instituto dos Advogados de São Paulo - IASP, mediante peça subscrita por profissionais da advocacia regularmente credenciados, postula o ingresso no processo, na qualidade de terceiro. Ressalta a própria representatividade mediante parecer elaborado pelo professor Cassio Scarpinella Bueno. Afirmar possuir, como objetivos sociais, o estudo do Direito, a difusão do conhecimento jurídico e a defesa do Estado democrático de direito. Frisa a relevância da matéria considerada a distribuição de competências entre os entes da Federação. Discorre sobre o mérito, sustentando a motivação técnica e detalhada das ações adotadas, nos âmbitos nacional, regional e local, relativamente à gestão da pandemia de covid-19. 2. A regra é o indeferimento da participação de terceiro em processo revelador de ação direta de inconstitucionalidade. A exceção corre à conta de parâmetros a demonstrarem a importância do tema, a representatividade do interessado e o liame com o objeto da demanda, quando, ante pronunciamento irreversível, mostra-se possível a manifestação de órgãos ou entidades – artigo 7º da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. O requerente não logrou demonstrar razão suficiente a conduzir à admissibilidade da intervenção. Parte do pressuposto de deter interesse quanto ao deslinde da controvérsia, sem evidenciar a pertinência temática. Os arguidos fins institucionais, no que voltados à salvaguarda dos interesses alusivos à advocacia, não guardam relação com as medidas de enfrentamento da pandemia de covid-19 disciplinadas na norma em jogo. 3. Indefero o pedido. 4. Publiquem. Brasília, 3 de julho de 2020. Ministro MARCO AURÉLIO Relator (STF - ADI: 6341 DF - DISTRITO FEDERAL 0088693-70.2020.1.00.0000, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 03/07/2020, Data de Publicação: DJe-180 20/07/2020).

União não pode diminuir a competência própria dos demais entes federativos na realização de serviços de saúde.

3 FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO ANTES DA REFORMA TRIBUTÁRIA

O federalismo se baseia na descentralização do poder ao permitir que cada entidade política tenha o poder de autoadministração e normatização própria, autogoverno e autoadministração. Por autoadministração, Ricardo Lodi Ribeiro entende ser “o livre exercício para o exercício das competências administrativas, tributárias e legislativas deferidas pela Constituição Federal”.⁶⁹

federalismo Fiscal é então a busca pela autonomia financeira da pessoa política já que sem ela, o ente federado verdadeiramente não goza de autonomia. A Constituição Federal de 1988 traça competências tributárias exclusivas para cada ente federado instituir e arrecadar seus impostos. Além disso, há a previsão constitucional de transferência do produto de arrecadação tributária de um ente político para outro ou para os fundos que repassam o recurso financeiro à determinado ente político (participação indireta).

José Marcos Domingues menciona que:

O federalismo fiscal é a expressão financeira do federalismo político, que é a criação de diversas instâncias de poder para atendimento ao Bem Comum, ao qual deve corresponder uma adequada distribuição dos recursos nacionais, seja pela via do exercício do poder de tributar das unidades federadas, seja pela repartição vertical da arrecadação.⁷⁰

É importante mencionar que a Constituição Federal de 1988 descreve minuciosamente o federalismo fiscal e o Sistema Tributário Nacional ao definir todas as espécies tributárias previstas no ordenamento jurídico, as competências tributárias de cada ente político, os princípios constitucionais tributários que defendem o contribuinte do poder tributário, as imunidades tributárias e todas as demais normas referentes à tributação.

Com a publicação da Emenda Constitucional nº 132 de 2023 tais regras se alteraram. Porém esse tópico irá descrever o federalismo fiscal brasileiro antes da Reforma Tributária. A repartição de competências tributárias era rígida e era o modo pelo qual se assegurava a cada entidade federativa os recursos necessários à sua manutenção.⁷¹ Além disso, o texto constitucional também prevê detalhadamente a repartição das receitas tributárias entre os entes federados.

⁶⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo nos 30 anos da Constituição de 1988. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 333-360. p. 336.

⁷⁰ DOMINGUES, José Marcos. Federalismo Fiscal Brasileiro. **Revista Nomos**, Fortaleza, v. 26, p. 137-143, 2007. p. 137. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/20115>. Acesso em: 20 ago. 2023.

⁷¹ ELALI, André. **O Federalismo fiscal brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP, 2005.

No presente capítulo, em alguns momentos, verbos serão conjugados no passado para demonstrar que em virtude da Reforma Tributária, a situação não permanece a mesma. Em outros momentos, o verbo será conjugado no presente para que o leitor tenha a compreensão de que apesar de a Emenda Constitucional nº 132 de 2023 ter modificado algumas coisas no federalismo fiscal brasileiro, o comentário feito com verbo conjugado no presente não foi objeto de modificação.

No que se refere à obtenção de recursos públicos para financiar o Estado, sabe-se que eles não são ilimitados. Luiz Felipe Monteiro Seixas em sua dissertação de mestrado, narra que:

O Direito Tributário, não obstante disciplinar uma das formas de obtenção de recursos públicos, também regula a relação entre o Fisco e o contribuinte, que está em constante conflito. A característica privada do Direito Tributário se materializa exatamente nas garantias do contribuinte contra a interferência estatal sobre seu patrimônio. Tanto é assim que o ordenamento constitucional possui um capítulo próprio dedicado a proteger o contribuinte contra os excessos e arbítrios arrecadatórios do Estado, qual seja, as “Limitações ao Poder de Tributar.”⁷²

Princípios constitucionais impõem limites à tributação como legalidade, a anterioridade, irretroatividade, isonomia, impossibilidade de impedimento de tráfego de bens e pessoas, impossibilidade do confisco tributário, respeito à imunidade tributária, contraditório, ampla defesa. Segundo Luiz Felipe Monteiro Seixas, eles “funcionam como uma barreira contra os excessos fiscais cometidos pelo Estado”.⁷³

É importante estudar a competência tributária de cada pessoa política tinha antes da Reforma Tributária para ser possível traçar as características gerais do federalismo fiscal brasileiro e assim se chegar à conclusão se havia uma boa repartição de receitas tributárias ou se tinha uma concentração de recursos em algum ente federado. Com esse estudo se concluirá se havia a necessidade de se fazer uma reforma tributária. Também é importante verificar como está definida a repartição de receitas tributárias entre as pessoas políticas e averiguar se está havendo a correspondência fiscal entre encargos das pessoas políticas e receitas disponíveis.

⁷² SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação, finanças públicas e política fiscal**: uma análise sob a óptica do direito e da economia. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Natal, 2012, p. 23.

⁷³ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação, finanças públicas e política fiscal**: uma análise sob a óptica do direito e da economia. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Natal, 2012, p. 23.

3.1 Discriminação de rendas no federalismo fiscal brasileiro

Existem cinco espécies de tributos na Constituição Federal: os impostos, as taxas as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais de interesse de categorias profissionais ou econômicas e de intervenção no domínio econômico.

No federalismo Fiscal brasileiro, a discriminação das rendas ocorria através da discriminação pela fonte que se refere à competência tributária atribuída aos diversos entes federados, e pela discriminação pelo produto da arrecadação. Esta se refere ao recebimento por entidade que não exerce competência tributária, do dinheiro arrecadado pela competência tributária de outro ente de hierarquia superior e ocorria através das transferências intergovernamentais. As transferências do produto de arrecadação também podem ser indiretas, que são as que ocorrem através dos fundos. Além disso, também pode haver transferências voluntárias de uma pessoa política para outra.

Nos tópicos seguintes, serão esmiuçadas de maneira mais detalhada a discriminação de rendas no federalismo fiscal brasileiro antes da Emenda Constitucional nº 132 de 2023, responsável por alterar o Sistema Tributário Nacional, para que seja possível compreender quais eram seus principais problemas que geraram a necessidade de uma reforma tributária.

3.1.1 Conceito de competência tributária

De acordo com Paulo de Barros Carvalho o conceito de competência é um termo próprio do vocabulário jurídico, e “quando empregado na Constituição para autorizar as pessoas políticas de direito constitucional interno a legislar sobre matéria tributária, falamos em competência tributária”.⁷⁴

Trata-se de um conceito bem objetivo para designar competência tributária. Assim, a Constituição Federal traçou os limites das atribuições legislativas em matéria tributária de cada ente federativo, e cada um tinha a aptidão para criar os tributos previstos na Constituição Federal. Uma pessoa política não podia usurpar competência tributária alheia.⁷⁵

A competência tributária tinha as seguintes características: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade.

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 248.

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 616.

A privatividade nada mais significava que a competência tributária era privativa de cada pessoa política. A União, os estados, o Distrito Federal e os municípios tinham privatividade, que pode ser entendida também como exclusividade, para instituir os tributos de sua competência. Atualmente isso não acontece pelo fato de o imposto sobre bens e serviços ser de competência compartilhada entre estados, municípios e Distrito Federal

As competências tributárias eram indelegáveis. Assim, a pessoa política que recebeu a competência para instituir determinado tributo não podia renunciar a sua competência ou delegar a outrem. Roque Carrazza define a indelegabilidade da seguinte forma: “o titular de uma competência tributária não a pode transferir, que no todo, quer em parte, ainda que por meio de lei”.⁷⁶

A inaducabilidade significa que o não exercício da competência tributária pelo ente político, ainda que por tempo prolongado, não impede que a pessoa política crie o tributo que lhe é designado constitucionalmente. Assim, a competência tributária é de exercício facultativo do ente federativo, sendo faculdade sua criar o tributo ou não.

A característica da inalterabilidade está diretamente relacionada a impossibilidade de a própria pessoa política ampliar ou diminuir as dimensões da competência tributária que lhe fora designada constitucionalmente.

A União, os estados, o Distrito Federal e os municípios também não podem renunciar (parcialmente ou totalmente) às suas competências tributárias. Os entes federativos não têm o direito de renunciar às competências tributárias que lhe foram atribuídas constitucionalmente e que são responsáveis pela sua manutenção.

A Constituição Federal era a lei tributária por excelência e o seu próprio texto discriminava os impostos de competência da União, dos estados e dos municípios nos artigos 153, 155 e 156 respectivamente. O Distrito Federal era competente para instituir impostos estaduais e municipais, segundo o artigo 155 e 147 do Texto constitucional. Com a Reforma Tributária, Lei Complementar disporá sobre aspectos previstos na EC nº 132/2023 do Imposto sobre Bens e Serviços e da Contribuição sobre Bens e Serviços.

A preocupação do legislador constitucional ao ter discriminado a repartição de competências entre a União, Estados e municípios, foi com a autonomia financeira de cada ente, para que todos tivessem arrecadação tributária suficiente para poderem financiar suas despesas.

⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 616, p. 780.

O texto constitucional tinha definido e repartido a competência tributária dos entes federados com exatidão para que fosse evitada a bitributação vertical. Não houve, contudo, preocupação com a bitributação horizontal, e por isso havia e ainda há grande conflito de competência entre Estados e municípios em relação à concessão de incentivos fiscais de ICMS e ISS. Além disso, a Constituição, que dividiu a competência entre os entes políticos, não se preocupou com as diferentes condições econômicas de cada um. Isso pôde fazer com que a simples atribuição de competência tributária exclusiva para cada esfera governamental não gerasse recursos suficientes para sua manutenção.⁷⁷

Para se aferir mais detalhadamente o perfil do federalismo fiscal brasileiro antes da reforma tributária, é imprescindível fazer o estudo das cinco espécies tributárias para saber qual ente federativo era competente para instituir cada tributo, como também é necessário estudar as competências tributárias da União, dos estados e dos municípios separadamente.

3.1.2 Estudo das competências tributárias das cinco espécies de tributos

Existem atualmente no nosso ordenamento jurídico cinco espécies de tributos que são os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e os empréstimos compulsórios. Esse foi o entendimento do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 146.733 SP, de relatoria do ministro Moreira Alves.

Muito se discutiu sobre qual era o critério adotado para se diferenciar as diferentes espécies tributárias. Geraldo Ataliba concentrava na hipótese de incidência o critério jurídico para classificação das diferentes espécies tributárias. Ele aduzia que “é a materialidade do conceito do fato, descrito hipoteticamente pela h.i. que fornece o critério para classificação das espécies tributárias”⁷⁸. Segundo ele:

Examinando-se e comparando-se todas as legislações existentes – quanto à hipótese de incidência – verificamos que, em todos os casos, o seu aspecto material, das duas, uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal... Esta verificação permite classificar todos os tributos, pois – segundo o aspecto

⁷⁷ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 33-66.

⁷⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 130-131.

material de sua hipótese de incidência consista ou não no desempenho de uma atividade estatal – em tributos vinculados e não vinculados.⁷⁹

Considerando essa lição de Geraldo Ataliba que utiliza como critério de classificação das espécies tributárias a vinculação ou não da hipótese de incidência a uma vinculação estatal, o imposto é considerado um tributo não vinculado. A hipótese de incidência do imposto é independente de qualquer atividade estatal e consiste em um fato da esfera jurídica do contribuinte e que indicava a capacidade contributiva dele, ou seja, tais acontecimentos denotam a capacidade econômica do contribuinte.⁸⁰

A competência para instituir o imposto está discriminada no texto constitucional, nos artigos 153, 155 e 156. A União, os estados e os municípios podiam instituir impostos de sua competência e o Distrito Federal era competente para criação de impostos estaduais e municipais.⁸¹

Ao contrário dos impostos, as taxas são tributos vinculados a uma atuação estatal diretamente vinculada ao contribuinte. O fato gerador da taxa é uma atuação estatal, que pode ser o exercício do poder de polícia, ou a prestação de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição, de acordo com o art. 145, inc. II da Constituição.

A competência tributária para a instituição das taxas pertence à pessoa política responsável pelo ato de polícia ou pela prestação do serviço público específico e divisível. Assim, todo ente federativo é competente para instituição da taxa. Nesse sentido:

Não há necessidade de a Constituição discriminar competências para exigência de taxas. Como há, pelo contrário, no que respeita aos impostos, porque a h. i. da taxa é sempre uma atuação estatal (atividade de polícia, prestação de serviço público). A pessoa pública competente para desempenhar a atuação, e só ela, é competente para legislar sobre sua atividade e colocar essa atuação no núcleo da h. i. de taxa sua.⁸²

Miguel Gutierrez comenta que “as taxas são informadas pelo princípio da retributividade, ou seja, só poderão ser exigidas das pessoas diretamente alcançadas pela atividade estatal e deverão ter por base de cálculo o custo dessa atuação”.⁸³ O valor da taxa, ou seja, sua base de cálculo, deverá mensurar o custo da atividade estatal prestada ao

⁷⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 130-131.

⁸⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 130, 137.

⁸¹ GAMA, Evandro Costa. A reforma tributária e a autonomia financeira das entidades subnacionais. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 137-162.

⁸² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 130.

⁸³ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 33-66. p. 52.

contribuinte, ou posta a sua disposição. O sujeito passivo da taxa é a pessoa beneficiada pela prestação do serviço público ou pelo ato de polícia.

A terceira espécie tributária é a contribuição de melhoria, que é um tributo decorrente da valorização dos imóveis em razão da construção de obra pública pelo ente público. As contribuições de melhoria, tal como as taxas, são tributos vinculados a uma atuação estatal.

A competência para a instituição da contribuição de melhoria é concorrente para a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios. Miguel Gutierrez narra que é “competente para instituir e arrecadar contribuição de melhoria o ente político que, dentro das competências administrativas que lhe são próprias, realizar a obra pública”.⁸⁴

A quarta espécie tributária é o empréstimo compulsório. Trata-se de um tributo de competência privativa da União que só pode ser criado por lei complementar para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública ou guerra externa ou sua iminência; ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, inc. III, “b”.

Tal figura tributária encontra-se prevista no art. 148 da Constituição Federal. O empréstimo compulsório é um tributo restituível, ou seja, a União terá que devolver o dinheiro compulsoriamente emprestado aos contribuintes.

A última espécie tributária são as contribuições e está prevista no art. 149 da Lei Maior. Ao contrário do que ocorre nas demais exações, a Constituição não define quais são as hipóteses de incidência e bases de cálculo das contribuições, exceto em relação às contribuições sociais de previdência social que estão previstas no art. 195 da Constituição Federal. A reforma tributária instituiu novas contribuições (a contribuição sobre bens e serviços) que não serão tratadas nesse capítulo.

Nessa exação, a Constituição se limitou apenas a indicar a finalidade da contribuição, que pode ser a intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.⁸⁵

A União tem competência exclusiva para instituir as contribuições sociais, exceto as contribuições sociais que visam custear o regime próprio de previdência social, previstas no art. 40 da Constituição, que poderá ser instituída pela União, dos estados, do Distrito Federal

⁸⁴ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 33-66. p. 56.

⁸⁵ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 33-66.

e dos municípios para arrecadar a contribuição previdenciária dos segurados do Regime Próprio de Previdência Social e assim custear o benefício previdenciário ao segurado no referido Regime, que são seus servidores na ativa ou aposentados.

Então, a competência para instituição dos impostos, taxas e contribuições é da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios (art. 145, incisos I, II, e III da CF). No que se refere à competência para criação do empréstimo compulsório e das contribuições sociais, somente a União tem competência para instituí-los de acordo com os artigos 148 e 149 da Constituição Federal.

3.2 Competências tributárias dos entes federativos

Esse tópico será responsável por detalhar a competência tributária da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios antes da Emenda Constitucional nº 132 de 2023, para analisar se está havia uma repartição adequada de tributos na Federação e assim averiguar se todos os entes tinham a autonomia fiscal.

3.2.1 Competências tributárias da União

O artigo 153 da Constituição Federal discriminava e ainda discrimina quais são os impostos que a União tem competência para instituir. A União era competente para instituir impostos sobre: importação de produtos estrangeiros; exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural e grandes fortunas.

Além disso, o artigo 154, incisos I e II⁸⁶ do texto constitucional atribui à União a competência para instituição do imposto residual e do imposto extraordinário.

O imposto residual está previsto no inciso I e poderá ser criado pela União a qualquer tempo através de lei complementar. Os limites para criação do referido imposto é que ele seja não cumulativo e não tenha fato-gerador ou base de cálculo próprios dos impostos previstos

⁸⁶ Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

no texto constitucional. Tais limitações apenas têm por destinatário o legislador infraconstitucional, e não o poder constituinte derivado.⁸⁷

O imposto extraordinário também é de competência exclusiva da União. Eles podem ser instituídos quando houver iminência de guerra, ou guerra declarada. O constituinte de 1988 previu a possibilidade de criação desse imposto para a União ter recursos financeiros para o enfrentamento das adversidades de uma guerra. Assim, o Brasil deve participar diretamente da guerra, ou na hipótese de haver guerra internacional. Essa exação não se submete ao princípio da anterioridade tributária e com a cessação da causa determinantes de sua criação, o imposto deverá ser suprimido.⁸⁸

Nessa situação, a União pode instituir impostos dentro e fora de sua competência. Sobre o imposto extraordinário, Paulo de Barros Carvalho leciona o seguinte:

Satisfeito o pressuposto, o legislador federal poderá editar normas jurídicas que venham a instituir impostos, dentro ou fora de seu âmbito de competência, isto é, poderá servir-se daquelas exações que foram concedidas, inicialmente, aos estados, ao Distrito Federal, e aos municípios, o que caracterizaria hipótese de bitributação constitucionalmente autorizada; como também de sua própria competência, resultando na constitucionalidade de específicas situações de *'bis in idem'*.⁸⁹

Conforme observado anteriormente, as contribuições sociais também são de competência privativa da União. O constituinte não foi explícito em relação às limitações das contribuições. Simplesmente assegurou no artigo 149⁹⁰ e 195⁹¹ da Constituição, as finalidades das contribuições sociais.

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: Linguagem e Método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: Linguagem e Método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: Linguagem e Método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 255.

⁹⁰ Art. 149- Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único- Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistema de previdência e de assistência social.

⁹¹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

~~I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;~~

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

~~II - dos trabalhadores;~~

~~II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)~~

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 1º As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios. (Vide Medida Provisória nº 526, de 2011) (Vide Lei nº 12.453, de 2011) (Vide Emenda constitucional nº 106, de 2020)

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 5º Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

~~§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.~~

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

~~§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)~~

~~§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005)~~

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas "b" e "c" do inciso I do caput. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

~~§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)~~

§ 11. São vedados a moratória e o parcelamento em prazo superior a 60 (sessenta) meses e, na forma de lei complementar, a remissão e a anistia das contribuições sociais de que tratam a alínea "a" do inciso I e o inciso II do caput. Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

Percebe-se que o constituinte não arrolou as hipóteses nas quais as contribuições são cabíveis, como também não previu as bases de cálculo da exação. O que há é uma ampla margem de liberdade que a União pode se utilizar para instituir as contribuições, devendo, entretanto, respeitar as competências legislativas alheias, os princípios constitucionais tributários, não podendo criar sob a denominação de contribuição tributo já existente. Paulo de Barros Carvalho entende o seguinte:

A circunstância de poder instituir contribuição não autoriza que sejam tributadas situações pertencentes à competência legislativa alheia. Para criar uma das contribuições previstas no art. 149 do Texto Supremo, caberá à União eleger substâncias factuais para as quais possua aptidão de tributar, relacionadas no artigo 153, ou, nos termos do artigo 154, I, situações não previstas constitucionalmente.⁹²

O artigo 40⁹³ da Constituição Federal discorre sobre as contribuições previdenciárias devidas ao regime próprio de previdência social pelos servidores ativos, aposentados e pensionistas.

Conforme pode-se observar da leitura do artigo 40 do texto constitucional, tanto a União, como os estados, o Distrito Federal e os municípios podem instituir contribuição previdenciária, desde que o servidor titular de cargo efetivo seja vinculado ao Regime Próprio de Previdência Social de uma das entidades federativas em comento.

A União tem a competência para instituir os seguintes tributos: a maioria dos impostos existentes no ordenamento jurídico que estão previstos no art. 153 da Constituição; competência exclusiva para instituir empréstimos compulsórios e contribuições sociais; competência concorrente para criar taxas e contribuições de melhoria; competência residual; competência extraordinária e competência para instituir as contribuições previdenciárias dos

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023) Vigência

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)-(Revogado pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 14. O segurado somente terá reconhecida como tempo de contribuição ao Regime Geral de Previdência Social a competência cuja contribuição seja igual ou superior à contribuição mínima mensal exigida para sua categoria, assegurado o agrupamento de contribuições. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**. Linguagem e Método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 818-819.

⁹³ Art. 40. O regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargos efetivos terá caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente federativo, de servidores ativos, de aposentados e de pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019).

servidores públicos federais titulares de cargo efetivo. Desse modo, a arrecadação tributária era concentrada no Poder Central, em detrimento das esferas estaduais e municipais.

Com a Reforma Tributária, a competência da União aumentou pois poderá instituir, a partir de determinada data, o imposto atualmente previsto no artigo. 153, VIII da Constituição, e a contribuição inserida no ordenamento jurídico e que está no artigo 195, V (a contribuição sobre bens e serviços). O IPI em data determinada terá sua alíquota reduzida a zero e só terá incidência em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, de acordo com regras estabelecidas em lei complementar.

3.2.2 Competências tributárias dos estados

A Constituição Federal traçava a competência tributária dos estados membros em relação aos impostos no artigo 155. Os estados tinham competência para criar impostos sobre: a transmissão *mortis causa* e doação de quaisquer bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e propriedade de veículos automotores.

O ICMS era o imposto de maior arrecadação estadual. Hugo de Brito Machado Segundo, em sua dissertação de mestrado, afirma que o ICMS “é a principal fonte de recursos dos estados membros”.⁹⁴ Apesar de a Constituição ter atribuído aos Estados-membros a competência para instituir o ICMS, a Constituição previa que era facultado ao Senado Federal a fixação de alíquotas mínimas e máximas, mediante quórum específico. Também havia a previsão constitucional que na hipótese de concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais referentes ao ICMS, caberia à lei complementar regulamentar como se daria.

A Lei Complementar nº 24/1975⁹⁵ regulamentava a forma como se dava a concessão de benefícios fiscais do ICMS e previa que para o Estado poder concederem benefícios fiscais era necessário a decisão unânime dos estados e DF, conforme prescrito nos artigos 1º, 2º, § 2º da referida Lei Complementar. A reforma tributária instituiu o IBS que preza pelo princípio da neutralidade e pela ausência de benefícios e incentivos fiscais. Porém, como ainda existirá um lapso temporal no qual haverá a convivência do ICMS e do IBS, possivelmente a Lei

⁹⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **As “contribuições” e a Discriminação de Rendas Tributárias na Federação Brasileira**. 2005. 239 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2005. p. 117. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/61567>. Acesso em: 20 jul. 2023.

⁹⁵ 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. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/61567>. Acesso em: 20 jul. 2023.

Complementar nº 24/1975 continuará em vigor até que o imposto estadual seja substituído pelo IBS.

A necessidade de unanimidade para concessão de benefícios fiscais fez com que frequentemente os estados concedessem isenções, incentivos ou benefícios referentes ao ICMS unilateralmente com a finalidade de atrair investimentos. Muitos doutrinadores acreditam que tal prática era e continua sendo perniciosa para o desenvolvimento econômico dos estados e que fragiliza o federalismo brasileiro. Nesse sentido, Miguel Gutierrez entende que:

Assim, especialmente na última década, o Brasil foi cenário de uma verdadeira “guerra fiscal” entre os diversos estados componentes da Federação e, também, entre os diversos municípios. Houve uma tentativa generalizada de atrair os contribuintes, com a concessão dos mais variados tipos de benefícios fiscais. Mais recentemente, têm sido tomadas medidas no sentido de combater essa guerra fiscal, que se demonstrou extremamente prejudicial para a Federação brasileira como um todo.⁹⁶

O ano de 2019 foi alvo de diversas propostas de Reforma Tributária, e somente no dia 20 de dezembro de 2023 foi ela aprovada. Ela pretende, entre outras coisas, acabar com a guerra fiscal do ICMS. Além dos impostos previstos no artigo 155, os estados membros também têm competência para instituir taxas e das contribuições de melhoria quando ocorrer os fatos geradores dos referidos tributos em seu território e as contribuições previdenciárias dos servidores públicos estaduais titulares de cargo efetivo.

3.2.3 Competências tributárias dos municípios

Os municípios eram competentes para instituir impostos sobre: a propriedade predial e territorial urbana; transmissão *intervivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição e serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155 inc. II, definidos em lei complementar. A previsão constitucional da competência para criação de impostos municipais encontrava-se no art. 156 da Constituição Federal.

A atribuição dos impostos imobiliários aos municípios (ITBI e IPTU) justifica-se tanto em razão da localização (os referidos tributos se referem a fatos geradores de ocorrência

⁹⁶ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: A repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 33-66. p. 49.

municipais) como porque esses são os tributos em face dos quais os menores conflitos territoriais poderiam ocorrer. Tais impostos tem fatos geradores que ocorrem dentro dos municípios e fica mais fácil a tributação deles por tais entes.⁹⁷

O ISS continuará sendo por algum tempo responsável por poder tributar todos os serviços, com exceção daqueles que são de competência do ICMS. Para isso basta que tais serviços tenham previsão em lei complementar. Esse imposto tem sido usado pelos municípios, que diminuem suas alíquotas, para atrair investimentos de empresas prestadoras de serviços, configurando uma guerra fiscal.⁹⁸

Além das três espécies tributárias previstas no art. 156 do texto constitucional, os municípios têm competência para instituir taxas e contribuições de melhoria cujos fatos geradores ocorrerem em seu território e as contribuições previdenciárias dos servidores públicos municipais titulares de cargo efetivo.

O Distrito Federal tem competência tanto para instituição de impostos municipais (art. 147 da CF), como para instituição de impostos estaduais (art. 155 da CF). Além disso, o Distrito Federal também é competente para instituir taxas e contribuições de melhoria cujos fatos acontecerem em seu espaço territorial e as contribuições previdenciárias dos servidores públicos do Distrito Federal titulares de cargo efetivo.

3.3 Transferências de receitas tributárias entre os entes federativos

Ao lado da repartição das competências tributárias para a aquisição de receitas pelos entes federados, existem os mecanismos intergovernamentais de transferências de receitas. Estes dois fatores se inserem no contexto da solidariedade federativa e constituem os instrumentos para garantir aos entes subnacionais a autonomia fiscal.

Pode-se dividir o sistema de transferências em participações diretas e participações indiretas. As primeiras ocorrem quando há previsão constitucional de destinação a outro ente federado do produto de arrecadação de um tributo de competência de determinado ente político, que é obrigado constitucionalmente a fazer esse repasse. As participações indiretas se concretizam quando percentuais de um ou mais tributos se destinam a fundos, que são responsáveis por distribuir tais recursos a entes governamentais segundo critérios já

⁹⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **As “contribuições” e a Discriminação de Rendas Tributárias na Federação Brasileira**. 2005. 239 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2005. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/61567>. Acesso em: 20 jul. 2023.

⁹⁸ CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Mauricio. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 191-222.

estabelecidos.⁹⁹ Os sistemas de participação direta e indireta serão abordados com mais detalhes nos itens subsequentes.

3.3.1 Sistema de Participação Direta

A Constituição Federal prescreve as normas sobre a repartição de receitas tributárias entre os entes federados. Normalmente, a própria pessoa política institui seus tributos de acordo com as competências traçadas pela Constituição, sendo responsável pela sua própria arrecadação tributária. O que pode ser observado é que há percentuais fixos previstos na constituição de transferência do produto da arrecadação de determinado tributo de competência de uma unidade federada para outra, independentemente de qualquer mudança no contexto econômico-social e populacional.

É importante mencionar que o sistema de transferência de receitas pode ser o de participação direta ou indireta. O primeiro acontece quando a arrecadação de um tributo de competência de determinado ente federado destina-se a outro ente, parcialmente ou integralmente. Ocorre a participação indireta quando, parte de um ou mais tributos se destinam a fundos e através deles, há a distribuição dos recursos para as unidades federadas segundo critérios anteriormente estabelecidos.¹⁰⁰

A participação direta dos estados e do Distrito Federal no produto da arrecadação de impostos Federais encontrava-se previsto nos artigos. 153, § 5º, I¹⁰¹; art. 157, incisos I e II¹⁰² e art. 159, incisos II e III¹⁰³ da Constituição. A destinação do produto de arrecadação para os

⁹⁹ MOREIRA, André Mendes. O modelo do federalismo fiscal brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 193-226.

¹⁰⁰ MOREIRA, André Mendes. O modelo do federalismo fiscal brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 193-226. p. 207.

¹⁰¹ Art. 153- Compete à União instituir impostos sobre:
§ 5º- O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do caput deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I-trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem.

¹⁰² Art. 157- Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I- o produto de arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II- vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, inc. I.

¹⁰³ Art. 159-A União entregará:

II- do produto de arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados;

municípios tinha previsão constitucional no artigo 153, § 5º, inc. II¹⁰⁴ e no art. 158, incisos I e II, III e IV¹⁰⁵ e 159, inc. II, § 3º¹⁰⁶ da Carta Maior.

Houve algumas mudanças referentes a repartição direta de receitas tributárias entre os entes federados e a redação Constitucional citada acima é a redação anterior à Reforma Tributária.

Esta previsão constitucional de repartição do produto de arrecadação de uma unidade federativa com outra foi estabelecida pelo poder constituinte originário como mecanismo para que todas as pessoas governamentais tivessem autonomia fiscal e também para estimular o federalismo cooperativo entre os diversos entes políticos.

A transferência de receitas intergovernamentais através da repartição do produto de arrecadação com outros entes federados, de acordo com André Mendes Moreira, “desempenha papel de relevo no amortecimento das desigualdades fiscais no contexto da Federação, contribuindo decisivamente para a erradicação da pobreza, da marginalização e para a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III da CR/88)”.¹⁰⁷

Usualmente, a repartição de receitas tributárias ocorre do ente maior para o ente menor e serve para reduzir as desigualdades fiscais na Federação brasileira. A transferência de

III-do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, §4º, 29% (vinte e nove por cento) para os estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo.

¹⁰⁴ art. 153-competê à união instituir impostos sobre:

§5º- o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso v do caput deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

II- setenta por cento para o município de origem;

¹⁰⁵ art. 158. pertencem aos municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da união sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da união sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º; (redação dada pela emenda constitucional nº 42, de 19.12.2003) (regulamento)

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV- vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

¹⁰⁶ art. 159- a união entregará:

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados. (regulamento) § 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, incisos I e II.

¹⁰⁷ MOREIRA, André Mendes. O modelo do federalismo fiscal brasileiro. *In*: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 193-226. p. 206.

receitas de um ente federado para outro pode ocorrer em virtude da existência de obrigação constitucional ou legal entre as unidades federadas, ou em decorrência de uma relação contratual, podendo, conforme já foi narrado, ser direta ou indireta.¹⁰⁸ O melhor detalhamento das transferências indiretas do ordenamento jurídico, será feito no tópico posterior.

3.3.2 Sistema de Participação Indireta

Também se encontram na Constituição Federal muitas formas de participação indireta que ocorrem quando a distribuição do dinheiro recolhido é intermediada pelos fundos. Inicialmente é importante entender o que significa ‘fundo’. Juliano di Pietro entende por fundo instrumento utilizado para distribuir riquezas para determinada finalidade. As fontes de receita lhe dão destinação específica ou elas podem também ser redistribuídas de acordo com preceitos estabelecidos anteriormente.¹⁰⁹

Geralmente, as regras que estabelecem a destinação dos recursos financeiros para os fundos estão previstas em legislação que prevê transferências automáticas e obrigatórias. Porém, também existem fundos cujas receitas são provenientes de transferências total ou parcialmente voluntárias.

As regras referentes aos fundos estão essencialmente previstas no art. 159 do texto constitucional. Esse dispositivo prevê como principais, os seguintes: o Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios, e os fundos de financiamento do setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. As regras referentes a tais fundos não foram modificadas com a reforma tributária, tendo esta acrescentado um novo fundo, o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional no art. 159-A que será tratado no capítulo pertinente à Emenda Constitucional nº 132 de 2023 desta dissertação.

Uma das mudanças efetuadas pela reforma tributária foi a do inciso I do art. 159 da Constituição Federal, que agora prevê que 50% dos recursos provenientes do produto de arrecadação do imposto de renda, do imposto sobre produtos industrializados e do imposto previsto no art. 153, VIII serão destinados aos fundos previstos nas alíneas seguintes. Acrescentou-se então o produto de arrecadação do imposto seletivo (previsto no art. 153, VIII da Constituição) para ser transferido aos fundos com a EC nº 132 de 2023. Logo, o produto de

¹⁰⁸ MOREIRA, André Mendes. O modelo do federalismo fiscal brasileiro. *In*: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 193-226. p. 207.

¹⁰⁹ Di PIETRO, Juliano. Repartição das receitas tributárias: repartição do produto de arrecadação. As transferências intergovernamentais. *In*: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 67-100.

arrecadação destinada aos fundos, neste capítulo, será abordado com a redação anterior à mudança constitucional.

Também há previsão constitucional do Fundo de Desenvolvimento da Educação Básica (FUNDEB), previsto no art. 212 da Constituição Federal, que determina que a União aplicará no mínimo 18% da Receita proveniente da arrecadação de impostos para manter e desenvolver a educação.¹¹⁰

A Emenda Constitucional nº 29/2000¹¹¹ foi responsável por determinar que a União, os estados e os municípios destinassem parte de suas receitas provenientes da arrecadação de impostos para serem aplicadas nas ações relativas à saúde pública.¹¹² Tais previsões não exaurem todos os fundos existentes no Brasil.

André Mendes Moreira entende que o sistema tributário de competências e de distribuição do produto arrecadado dos impostos e contribuições, como a distribuição indireta constituem a expressão máxima do federalismo cooperativo na República Federativa do Brasil e visa a intervenção nas ordens econômica e social para assegurar o desenvolvimento equilibrado bem como as finalidades do bem-estar social.¹¹³

Nos subitens seguintes, os principais fundos serão abordados com mais detalhes, para verificar suas respectivas formas de funcionamento, e averiguar se eles estão sendo instrumentos eficientes para que os objetivos da República Federativa do Brasil sejam atingidos.

3.3.2.1 Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE)

O Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) está previsto no artigo 159, inc. I, alínea a da Constituição Federal. É constituído por receitas oriundas dos

¹¹⁰ MOREIRA, André Mendes. O modelo do federalismo fiscal brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 193-226.

¹¹¹ BRASIL. Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Emendas/Emc/emc29.htm. Acesso em: 8 jul. 2024.

¹¹² MOREIRA, André Mendes. O modelo do federalismo fiscal brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 193-226.

¹¹³ MOREIRA, André Mendes. O modelo do federalismo fiscal brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 193-226.

impostos federais sobre a renda e sobre produtos industrializados, que são distribuídos por critérios previstos em legislação infraconstitucional.¹¹⁴

Era destinado ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal 21,5% da arrecadação tributária da União incidente sobre o Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza (IR) e sobre o imposto de produtos industrializados (IPI). Tal percentual era calculado sobre a receita líquida dos referidos impostos. Importante mencionar que é excluído da aferição do cálculo do FPE a arrecadação do imposto de renda dos estados, Distrito Federal e municípios, segundo os artigos 157, I e 158, I da Constituição.

Inicialmente, a Lei Complementar nº 62 de 1989¹¹⁵ regulamentava a distribuição dos recursos do Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal. Tal Lei era para ser aplicada até o ano de 1991, e em 1992 deveria ser criada lei específica para regulamentar a distribuição dos recursos do Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal para esse exercício financeiro e os posteriores.

Durante o lapso temporal em que não houve a edição de nova lei complementar para regulamentar a partilha de recursos do FPE, os coeficientes elencados na LC nº 62/1989 foram aplicados aos anos subsequentes, apesar de durante esse período a população e a renda per capita ter se modificado significativamente. Houve a declaração de inconstitucionalidade da referida lei complementar pelo Supremo Tribunal Federal sem pronúncia de nulidade e com efeitos *ex nunc*. A Lei Complementar nº 62/1989 foi mantida até o dia 31 de dezembro de 2012.

Entretanto, isso só aconteceu em 2013, quando foi editada a Lei Complementar nº 143, que deu uma nova redação à lei anterior. A nova lei revogou os artigos 88 e 89 do Código Tributário Nacional que estabeleciam como critérios de partilhas do FPE como sendo 5% proporcionalmente à superfície do ente político e 95% proporcionalmente ao coeficiente individual de participação.¹¹⁶

A Lei Complementar nº 143/2013¹¹⁷ estabeleceu como critério de partilha do FPE no art. 2º, inc. III que, de forma geral consiste na soma de dois fatores: a população e o

¹¹⁴ DI PIETRO, Juliano. Repartição das receitas tributárias: repartição do produto de arrecadação. As transferências intergovernamentais. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 67-100.

¹¹⁵ BRASIL. **Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989**. Estabelece normas sobre o cálculo, a entrega e o controle das liberações dos recursos dos Fundos de Participação e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp62.htm. Acesso em: 7 jun. 2024.

¹¹⁶ MOREIRA, André Mendes. O modelo do federalismo fiscal brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 193-226.

¹¹⁷ BRASIL. **Lei Complementar nº 143, de 17 de julho de 2013**. Altera a Lei Complementar no 62, de 28 de dezembro de 1989, a Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei no 8.443,

inverso da renda per capita a partir de 1º de janeiro de 2016. Em termos gerais, segundo André Mendes Moreira as inovações da LC nº 143/2013 foram as seguintes:

- a) Aplicação, até o dia 31 de dezembro de 2015, dos coeficientes individuais de participação dos estados e do Distrito Federal nos termos do Anexo Único da Lei Complementar;
- b) A partir do dia 1º de janeiro de 2016, o valor igual ao que foi distribuído no exercício de 2015, corrigido pelo IPCA e pelo percentual equivalente a 75% da variação do PIB do ano anterior ao ano considerado para a base de cálculo;
- c) A parcela que superar o montante especificado no inciso II será distribuída proporcionalmente a coeficientes individuais de participação obtidos a partir da combinação de fatores da população e do inverso da renda domiciliar per capita da entidade beneficiária¹¹⁸

É importante mencionar que a Emenda Constitucional nº 53/2006¹¹⁹ determinou que 20% dos recursos do FPE são destinados ao Fundeb e 18% de tais recursos são vinculados a investimento na área de saúde, em consonância com a EC nº 29/2000 c/c Lei Complementar nº 141/2012.¹²⁰

3.3.2.2 Fundo de Participação dos Municípios

O Fundo de Participação dos Municípios era financiado por 22,5% da arrecadação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e do Imposto sobre Produtos Industrializados, segundo o art. 159, I, alíneas b, d, e e da Constituição Federal. Constitui uma transferência paga a todos os municípios e é obrigatória.

O artigo 91 do Código Tributário Nacional estabelece os critérios de repartição do Fundo de Participação dos Municípios, segundo o qual 10% da arrecadação do se destinará

de 16 de julho de 1992 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União), para dispor sobre os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE); e revoga dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp143.htm. Acesso em: 3 jul. 2024.

¹¹⁸ MOREIRA, André Mendes. O modelo do federalismo fiscal brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 193-226. p. 205.

¹¹⁹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 53, de 19 de dezembro de 2006**. Dá nova redação aos arts. 7º, 23, 30, 206, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc53.htm. Acesso em: 3 jul. 2024.

¹²⁰ BRASIL. **Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012**. Regulamenta o § 3º do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde; estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas 3 (três) esferas de governo; revoga dispositivos das Leis nos 8.080, de 19 de setembro de 1990, e 8.689, de 27 de julho de 1993; e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp141.htm. Acesso em: 3 jul. 2024.

aos municípios das capitais dos estados e 90% da arrecadação de tais impostos é destinada aos demais municípios do País.

O FPM-Capital é distribuído levando-se em consideração um coeficiente de participação derivado da multiplicação dos seguintes fatores, de acordo com o art. 91, § 1º, alíneas a e b do Código Tributário Nacional: fator representativo da população, que tem por base a população de cada capital relacionada à população total de todas as capitais e; fator que representa o inverso da renda per capita de cada estado.

Vale a pena mencionar que o Decreto-Lei nº 1.881/1981¹²¹ determinou que 4% dos recursos que são destinados aos municípios do Interior deve ser repartido exclusivamente com os municípios que tenham população superior a 156.216 habitantes, além disso estes municípios também participarão da divisão financeira dos 96% restantes.¹²²

A Emenda Constitucional nº 53/2006 determinou que 20% da arrecadação do FPM será destinada ao Fundeb do estado ao qual o município pertence. Ainda mais, segundo a EC nº 29/2000 c/c LC nº 141/2012, 12% do FPM serão aplicados em ações relativas à saúde através dos fundos municipais que têm esse objetivo.¹²³

3.3.2.3 Fundos Constitucionais de Financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste

O artigo 159, inc. I, alínea a do texto constitucional previa que 3% da arrecadação do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza e do Imposto sobre produtos industrializados era destinada aos fundos de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas respectivas instituições financeiras de caráter regional. Esses fundos têm por finalidade contribuir com o desenvolvimento econômico e social dessas regiões.

A Região Nordeste recebe a metade dos recursos financeiros destinados aos Fundos Constitucionais de Financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-

¹²¹ BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.881, de 27 de agosto de 1981**. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, cria a Reserva do Fundo de Participação dos Municípios - FPM e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/De1881.htm. Acesso em: 3 jul. 2024.

¹²² MOREIRA, André Mendes. O modelo do federalismo fiscal brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 193-226.

¹²³ MOREIRA, André Mendes. O modelo do federalismo fiscal brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 193-226.

Oeste, segundo o art. 159, inc. III, alínea c da Constituição. Objetiva-se com isso desenvolver a economia do semiárido.

3.3.2.4 O Fundeb

A Constituição Federal, no art. 212 determina que a União aplicará anualmente, o percentual mínimo de 18% da receita proveniente de sua arrecadação tributária em manutenção e desenvolvimento da educação. O mesmo dispositivo constitucional estabelece que os estados, Distrito Federal e municípios aplicarão no mínimo 25% da receita resultante dos impostos, compreendendo as transferências na manutenção e no desenvolvimento do ensino.

Então, a regra é que os estados, o Distrito Federal e os municípios destinem parte de seus recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212 caput CF), como também na educação básica e na remuneração dos respectivos profissionais (art. 212-A CF).

Haverá a instituição dentro de cada estado, Distrito Federal e município de um fundo de manutenção de educação básica e de valorização dos profissionais da Educação (FUNDEB). O objetivo do fundo, segundo André Mendes Moreira “é o de incrementar os recursos destinados à educação básica, compreendida como sendo desde a educação infantil até o ensino médio”.¹²⁴

Há previsão constitucional de que a União complementarará os recursos do Fundeb (art. 212-A, IV da CF). Tais recursos serão distribuídos entre os estados e seus municípios, levando-se em consideração a proporção do número de alunos matriculados presencialmente na educação básica, e as diversas modalidades desta. Assim, os recursos serão distribuídos proporcionalmente ao valor anual por aluno entre etapas, modalidade, duração da jornada e tipos de estabelecimento de ensino.

3.3.2.5 Fundo da Saúde

Há a obrigatoriedade de a União, os estados e os municípios destinarem parcela da arrecadação de impostos e das transferências intergovernamentais em ações referentes à saúde pública, de acordo com a Emenda Constitucional nº 29/2000.

¹²⁴ MOREIRA, André Mendes. O modelo do federalismo fiscal brasileiro. *In*: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 193-226. p. 219.

O artigo 74, § 4º do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias fixou os percentuais mínimos a serem aplicados na área da saúde, durante o período do ano 2000 ao ano 2004. Com o término desse lapso temporal, o percentual de receitas a serem aplicadas na saúde pública passou a depender da edição de lei complementar, que só ocorreu em 2012, que foi a Lei Complementar nº 141/2012.

Esta lei determinou entre outros fatores, o valor mínimo e as normas de cálculo do montante mínimo a ser aplicado anualmente pela União na saúde pública. Ela fixou também os percentuais mínimos a serem aplicados pelos estados, Distrito Federal e municípios, anualmente, em ações e serviços de saúde. Tais percentuais estão previstos nos artigos 5º, 6º, 7º e 8º da Lei Complementar nº 141/2012.

O artigo 17 da referida lei estabeleceu os critérios de rateio de recursos da União às ações e serviços públicos de saúde, que serão repassados aos demais entes de acordo com as necessidades de saúde da população, a dimensão epidemiológica, socioeconômica, espacial e de capacidade de oferta de ações e serviços de saúde. As transferências elencadas pela Lei Complementar nº 141/2012 são obrigatórias e automáticas.

3.4. Previsões constitucionais de retenção de recursos

O parágrafo único do art. 160 da Constituição Federal autoriza, de forma excepcional, a retenção dos repasses ao condicionar a entrega de valores pela União. As condições exigidas pelo referido artigo para que a União entregue recursos aos demais entes subnacionais são: o pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias e o cumprimento do dever de aplicação da parcela constitucional dos recursos em ações e serviços de saúde.¹²⁵ Existe outra possibilidade de impedimento de repasse de verbas prevista na Constituição no art. 167, § 4º.¹²⁶

Sabe-se que a maior concentração de impostos é na União Federal e que os demais entes subnacionais dependem das transferências diretas e indiretas, bem como das voluntárias em razão da dificuldade financeira que os assola. Em razão disso, Ezequiel Balthazar afirma

¹²⁵ MOREIRA, André Mendes. O modelo do federalismo fiscal brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 193-226.

¹²⁶ Art. 167. São vedados:
§ 4º - é permitida a vinculação das receitas a que se referem os arts. 155, 156, 157, 158, as alíneas “a”, “b”, “d”, “e” do inciso I e o inciso II do caput do art. 159 desta Constituição para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 109, de 2021).

que “não é incomum que a União proceda ao bloqueio das contas a serem repassadas em razão de os beneficiários não terem saldado suas dívidas”.¹²⁷

Por sua vez, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000)¹²⁸, em seu art. 40, § 1º, inciso II,¹²⁹ refere-se à contragarantia exigida pela União dos demais entes subnacionais e sobre a possibilidade de ela consistir na vinculação de receitas.

Esses dispositivos constitucionais e a Lei de Responsabilidade Fiscal não falam em retenção e ou vinculação das receitas tributárias dos entes subnacionais voluntárias, mas nas obrigatórias. Constituem autorização constitucional e infraconstitucional (Lei de Responsabilidade Fiscal) de pagamento de débitos de um ente federativo a outro sem a necessidade de processo judicial e geração de precatório.

3.5 Transferências voluntárias e a Lei de Responsabilidade Fiscal

Além das transferências constitucionais intergovernamentais obrigatórias, existe a possibilidade de a União transferir voluntariamente recursos financeiros aos demais entes governamentais. A União pode firmar convênios, contratos, acordos ou outros instrumentos hábeis de direito para estipular a transferência de Recursos financeiros para os demais entes federados.

Essa transferência voluntária, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, não é proveniente de obrigação constitucional ou legal e não pode ser a transferência aplicada no Sistema Único de Saúde.¹³⁰

As transferências voluntárias da União para os estados e municípios configura um mecanismo de cooperação e se destinam a uma função redistributiva que tende equilibrar o

¹²⁷ BALTHAZAR, Ezequiel Antonio Ribeiro. Fundos constitucionais como instrumentos de redução das desigualdades regionais na federação. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 101-135. p. 117.

¹²⁸ BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 jan. 2024.

¹²⁹ Inc. II- a contragarantia exigida pela União a Estado ou Município, ou pelos Estados aos Municípios, poderá consistir na vinculação de receitas tributárias diretamente arrecadadas e provenientes de transferências constitucionais, com a outorga de poderes ao garantidor para retê-las e empregar o respectivo valor na liquidação da dívida vencida.

¹³⁰ BALTHAZAR, Ezequiel Antonio Ribeiro. Fundos constitucionais como instrumentos de redução das desigualdades regionais na federação. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 101-135.

federalismo e reduzir as desigualdades regionais, ao preencher as lacunas deixadas pela arrecadação tributária das pessoas políticas e pelo sistema de transferências obrigatórias.¹³¹

A regulamentação de transferências voluntárias entre os entes federativos é feita pela Lei de Responsabilidade Fiscal, no artigo 25 e seus respectivos parágrafos. O § 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal traça as exigências que são necessárias para a realização das transferências voluntárias, já que outras estão previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Os principais requisitos para ser possível a realização das transferências voluntárias em relação ao beneficiário da transferência é a necessidade de quitação em dia dos tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao ente transferidor, bem com prestação de contas de recursos dele anteriormente recebidos; cumprimento dos objetivos constitucionais relativos à educação e saúde; observância do limite das dívidas consolidada e mobiliária, de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, de inscrição em Restos a pagar e de despesa total com o pessoal; previsão orçamentária de contrapartida, de acordo com o art. 25, § 1º, IV, alíneas a, b, c e d¹³² da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.

Não é possível que o beneficiário da transferência aplique os recursos recebidos em finalidade diferente da pactuada, além disso, não pode haver sanção de suspensão de transferência voluntária de recursos quando eles se destinarem às áreas de educação, assistência social e saúde, visto que são áreas de atuação essencial do Estado e de competência concorrente da União, estados, Distrito Federal e municípios.

Assim como o beneficiário da transferência de recursos voluntários tem que preencher certos requisitos para poder receber os recursos financeiros, o ente transferidor também deve preencher os requisitos previstos na Lei de Diretrizes Orçamentárias e no artigo 167, incisos II e X da Constituição. Em breve síntese, para que o ente governamental possa fazer transferências voluntárias, os recursos que serão transferidos deverão constar em

¹³¹ ASSONI FILHO, Sérgio. A lei de responsabilidade fiscal e o federalismo fiscal. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 223-261. p. 257.

¹³² Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.
§ 1º São exigências para a realização de transferência voluntária, além das estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias:

IV - comprovação, por parte do beneficiário, de:

- a) que se acha em dia quanto ao pagamento de tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao ente transferidor, bem como quanto à prestação de contas de recursos anteriormente dele recebidos;
- b) cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação e à saúde;
- c) observância dos limites das dívidas consolidada e mobiliária, de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, de inscrição em Restos a Pagar e de despesa total com pessoal;
- d) previsão orçamentária de contrapartida.

dotação específica para esse fim, e não poderão se destinar ao pagamento de despesas de pessoal de outro ente político.¹³³

3.6 Repartição dos encargos públicos entre os entes federativos

O primeiro ponto que merece ser mencionado é que deve haver um equilíbrio entre a repartição de receitas tributárias e os encargos atribuídos aos entes federados para ser possível preservar a autonomia financeira deles.

Os encargos atribuídos às pessoas políticas estão fixados nos artigos 21 a 25 e 30 da Constituição Federal, conforme já delineado no tópico referente às competências dos entes federativos na Constituição de 1988.

A União tem encargos enumerados no artigo 21 do texto constitucional para a produção de bens e serviços cuja competência é privativa. A enumeração é ampla e conforme menciona Manoel Gonçalves Ferreira Filho, apesar de a Constituição de 1988 ter optado pela descentralização dos poderes, o artigo 21 traz uma vastidão de competências para a União e diante disso, a realidade da federação brasileira ainda é a centralização do Estado federal Brasileiro.¹³⁴

Já o artigo 22 da Constituição traça a competência legislativa privativa da União. Esse dispositivo se relaciona com o anterior, pois torna viável a implementação da competência material da União. O artigo 22, parágrafo único dispõe que lei complementar pode autorizar os estados a legislar sobre matérias de competência legislativa privativa da União.¹³⁵

O artigo 23 da Constituição traça competências materiais concorrentes entre a União, estados, Distrito Federal e municípios. Já o artigo 24 dispõe sobre a competência legislativa concorrente da União, estados e Distrito Federal, cabendo à União editar normas gerais e aos estados normas suplementares. Na hipótese de ausência de edição de normas gerais pela União, os estados podem exercer competência legislativa plena.

O artigo 23, parágrafo único da carta suprema prescreve que leis complementares fixarão normas de cooperação entre os entes políticos, objetivando o equilíbrio do desenvolvimento nacional e seu bem-estar. Tal dispositivo é repetido no artigo 241 da

¹³³ ASSONI FILHO, Sérgio. A lei de responsabilidade fiscal e o federalismo fiscal. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 223-261.

¹³⁴ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

¹³⁵ GAMA, Evandro Costa. A reforma tributária e a autonomia financeira das entidades subnacionais. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 137-162. p. 148.

Constituição Federal. Observa-se que a Carta Suprema instituiu o dever de cooperação das pessoas políticas no cumprimento de seus respectivos encargos.

O artigo 30 da Constituição estabelece as competências municipais de forma enumerada, entre as quais figura, dentre outras, a legislação sobre assuntos de interesse local e a suplementação da legislação da União e dos estados. Para Evandro Gama, “cabe a tais entes a administração autônoma de assuntos de seu peculiar interesse, podendo para tanto legislar sobre tais assuntos e suplementar a legislação federal e estadual no que couber”.¹³⁶ Por fim, os estados possuem competência remanescente, ou seja, as que não foram atribuídas à União e aos municípios.

A Constituição previu, no art. 23, a competência material comum às pessoas políticas e tal fato é criticado por vários autores, que entendem não ser a melhor opção inexistir a divisão de competências entre as esferas governamentais. Para alguns doutrinadores, não houve um prévio planejamento para a fixação de encargos no Brasil, de modo que todos os entes são responsáveis, conforme Evandro Gama por “se desincumbir ao mesmo tempo da mesma função, como ocorre nas atividades de prestação de serviços de educação, cultura, recreação, saúde e assistência social”.¹³⁷

Não se pode falar, por exemplo, que determinadas demandas judiciais, como a da saúde, só pode ser ajuizada contra a União. O Supremo Tribunal Federal já fixou entendimento consolidado no tema 793 de que a responsabilidade dos entes federados é solidária em relação ao dever de prestar assistência à saúde. Além disso, o artigo 211 da Constituição prescreve que a União, os estados, os municípios e o Distrito Federal organizarão seus sistemas de ensino em regime de colaboração. Percebe-se então que a competência deste serviço público é concorrente, e que não há a prevalência de um ente sobre o outro na execução dele.

¹³⁶ GAMA, Evandro Costa. A reforma tributária e a autonomia financeira das entidades subnacionais. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 137-162. p. 148.

¹³⁷ GAMA, Evandro Costa. A reforma tributária e a autonomia financeira das entidades subnacionais. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004, p. 137-162. p. 149.

4 REFORMA TRIBUTÁRIA

Antes de adentrar no tema específico sobre a Reforma Tributária, é importante mencionar alguns problemas que o federalismo brasileiro enfrenta atualmente, pois se não existissem problemas, não haveria se falaria e escreveria tanto sobre a necessidade de Reforma Tributária e ela não teria sido ainda promulgada. Após isso será abordado o tema da necessidade da Reforma Tributária, incluindo um breve estudo sobre o IVA, e depois se falará sobre o limite material para ela ser efetivada é a cláusula pétrea prevista no art. 60, § 4º, I da Constituição: a forma federativa de Estado.

4.1 Considerações sobre alguns problemas do federalismo fiscal brasileiro

Inicialmente, é importante ressaltar que a Constituição Federal de 1988 foi responsável pela redemocratização do Brasil. No campo fiscal, procurou-se adotar regras que concilhassem o avanço dos direitos sociais, reforçar a federação através da ampliação dos entes subnacionais para gerir políticas públicas, objetivando-se com isso descentralizar a administração pública. Ao mesmo tempo, estados e municípios lutaram para recuperar a autonomia financeira e instituir tributos de sua competência e a eles foram atribuídas as competências para instituir ICMS e ISS, respectivamente.¹³⁸ Apesar disso, grande parte das competências materiais previstas na Constituição concentram-se na União, conforme pode-se verificar ao ler o artigo 21 da Constituição Federal. Mas apesar disso, os outros entes federados também possuem competências materiais e precisam ter recursos financeiros para custeá-las.

A repartição das responsabilidades na Federação ocorreu a partir da inserção no texto constitucional de uma lista de competências concorrentes ente os entes federativos. Ficou designado que leis complementares iriam ser responsáveis pela elaboração de normas que objetivassem a cooperação intergovernamental no exercício de tais competências. Por sua vez, o art. 241 do texto constitucional prevê a disciplina por meio de lei de convênios e consórcios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão compartilhada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial deles. No entanto, poucas leis complementares nesse sentido foram editadas, fato que contribuiu para a ocorrência de grande

¹³⁸ REZENDE, Fernando. Federalismo Fiscal e Gestão Pública. In: NEGRI, João Alberto de; ARAÚJO, Bruno César; BACELETTE, Ricardo (org.). **Desafios da nação**: artigos de apoio. v. 1. Brasília: Ipea, 2018. p. 203-228. p. 206. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/publicacao-item?id=f29e8b97-726d-40cc-8498-a850150573d0>. Acesso em: 10 jul. 2023.

parte dos conflitos federativos relacionados à gestão das competências concorrentes previstas no artigo 23 da Constituição.¹³⁹

Além disso, conforme será visto mais adiante através de dados empíricos, os entes subnacionais não têm arrecadação tributária própria suficiente para financiar suas despesas, e assim, cumprir esse dispositivo constitucional de forma eficiente.

Apesar de a gestão dos serviços públicos ser descentralizada, o federalismo fiscal brasileiro, antes da reforma tributária, era rígido na normatização de regras referentes à repartição das competências verticais, como nas regras referentes às transferências de receitas tributárias que estão previstas na Constituição Federal e em legislações complementares. Em razão dessa inflexibilidade, não havia como ratear as receitas tributárias entre os entes subnacionais de acordo com suas reais necessidades, levando-se em consideração as realidades socioeconômicas e demográficas de cada pessoa política. Tal rigidez inviabiliza a existência de mecanismos de cooperação entre os entes federados.

Por sua vez, apesar de o objetivo inicial da Constituição de 1988 ter sido a descentralização do poder tributário, em um momento posterior, a União ampliou suas receitas através da atribuição de competência tributária para instituição do PIS e do Cofins.¹⁴⁰

Houve então a concentração da maioria das competências tributárias na União que é responsável por instituir os sete impostos que eram previstos no art. 153 da Constituição Federal. Após a EC nº 132 de 2023, passaram a ser oito impostos pois houve a inclusão do imposto seletivo com previsão no artigo 153, inc. VIII. Além disso, ela pode tributar através das taxas, contribuições de melhoria e contribuições previdenciárias de seus servidores e empréstimos compulsórios e contribuições sociais e pelo imposto residual previsto no art. 154 da Lei Maior que poderá ser criado mediante lei complementar, desde que não incida sobre impostos já existentes, que seja não cumulativo e não tenha base de cálculo e fato gerador dos impostos previstos na Constituição. Além disso, a União tem competência para instituir o imposto extraordinário e as contribuições sociais.

A instituição das contribuições sociais é responsável por concentrar a maior parte das receitas tributárias no Poder Central, conforme será comprovado em tabela com dados fiscais sobre a arrecadação tributária da União. A concentração de fontes de arrecadação tributária na

¹³⁹ REZENDE, Fernando. Federalismo Fiscal e Gestão Pública. In: NEGRI, João Alberto de; ARAÚJO, Bruno César; BACELETTE, Ricardo (org.). **Desafios da nação**: artigos de apoio. v. 1. Brasília: Ipea, 2018. p. 203-228. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/publicacao-item?id=f29e8b97-726d-40cc-8498-a850150573d0>. Acesso em: 10 jul. 2023.

¹⁴⁰ REZENDE, Fernando. Federalismo Fiscal e Gestão Pública. In: NEGRI, João Alberto de; ARAÚJO, Bruno César; BACELETTE, Ricardo (org.). **Desafios da nação**: artigos de apoio. v. 1. Brasília: Ipea, 2018. p. 203-228. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/publicacao-item?id=f29e8b97-726d-40cc-8498-a850150573d0>. Acesso em: 10 jul. 2023.

União, aliado ao fato de poder instituir contribuições sociais ocasionou a dependência dos estados e municípios de transferência de recursos financeiros do ente Central.

Conforme já foi narrado na presente dissertação, o constituinte não foi explícito em relação às limitações das contribuições previstas no art. 149 do texto Constitucional. Miguel Gutierrez aduz que “ao contrário do que fez com os demais tributos, a Constituição não previu quais são as hipóteses de incidência e bases de cálculo das contribuições, a não ser em relação às contribuições sociais de previdência social, previstas em seu art. 195.”¹⁴¹ O Código Tributário Nacional também não delineou características deste tributo, seu fato gerador e sua base de cálculo.

Isso faz com que a União venha instituindo muitos tributos sob a denominação de contribuições, sem serem esta espécie de exação, com a finalidade de evitar transferência de receitas tributárias para os estados e municípios, visto que as contribuições sociais não estão sujeitas a qualquer repartição. Desse modo, os recursos arrecadados pelas “contribuições” ficam tão somente com a União, desequilibrando ainda mais o federalismo fiscal brasileiro.¹⁴²

De acordo com José Marcos Domingues:

Em vez de descentralizar tarefas (o que reduziria seu poder político administrativo), a União obteve Emendas que represaram recursos de fundos estaduais e municipais (FSE, FEF, DRU) e procurou recursos não compartilháveis (aumentando a carga tributária nacional, sobretudo através de contribuições).¹⁴³

Não há dúvida de que está havendo uma centralização de recursos no Poder Central, fazendo com que os entes periféricos fiquem cada vez mais dependentes da União, dos recursos federais e das transferências intergovernamentais e em razão disso, o governo federal passa a ter a cada dia mais poderes para determinar os rumos da Federação.¹⁴⁴

A tabela número 1 que está no anexo demonstra que a centralização dos recursos financeiros está na União através da mensuração da arrecadação tributária de cada ente federado nos exercícios financeiros de 2012 a 2021.

¹⁴¹ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de Receitas Tributárias: A repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 33-66. p. 59.

¹⁴² ELALI, André de Sousa Dantas. **Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP, 2005.

¹⁴³ DOMINGUES, José Marcos. Federalismo Fiscal Brasileiro. **Revista Nomos**, Fortaleza, v. 26, p. 137-143, 2007. p. 142. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/20115>. Acesso em: 20 ago. 2023.

¹⁴⁴ ELALI, André de Sousa Dantas. **Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP, 2005, p. 48.

De acordo com José Marcos Domingues, “O frequente contingenciamento de verbas federais força a submissão do poder local ao poder central, estorvando a autonomia desejada pelo federalismo e formalmente posta na Constituição”.¹⁴⁵

Outro fator muito importante de ser mencionado, é que apesar de a União Federal ter competência tributária para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas, ele ainda não foi criado.¹⁴⁶ A instituição do imposto sobre grandes fortunas e a arrecadação dos respectivos recursos poderia fazer parte das transferências intergovernamentais a depender de uma reforma tributária nesse sentido. Porém, até agora o referido imposto não foi instituído por Lei Complementar. O Poder Central prefere instituir as contribuições sociais que não se vinculam à repartição de receitas tributárias e assim, aumentar a sua arrecadação.

Onofre Alves Batista Júnior e Marina Soares Marinho aduzem em relação às contribuições o seguinte:

No que diz respeito a estas, sua característica essencial (e que as diferencia dos impostos, nos termos do art. 167, IV) é o fato de terem destinação constitucionalmente especificada. Não são compartilhadas, por óbvio, porque se destinam a fazer face a despesas específicas do ente tributante – essa é sua nota característica.¹⁴⁷

As contribuições sociais estão submetidas à Desvinculação das Receitas da União (DRU). Por meio desta, são desvinculados aproximadamente 30% da arrecadação federal através das contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e taxas federais, fato que possibilita a utilização desses recursos unicamente pela União.¹⁴⁸

As tabelas 2, 3, 4 e 5, situadas no Anexo I, demonstram a arrecadação tributária da União, nos exercícios financeiros de 2020 e 2021, constatando-se que a maior parte das receitas advém das contribuições sociais. Além disso, também há tabela referente às despesas do ente central, bem como das áreas de atuação do governo federal com maior despesa. Elas contêm a arrecadação tributária da União, o percentual de arrecadação através de cada espécie tributária, a receita total da União, a despesa.

¹⁴⁵ DOMINGUES, José Marcos. Federalismo Fiscal Brasileiro. **Revista Nomos**, Fortaleza, v. 26, p. 137-143, 2007. p. 141. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/20115>. Acesso em: 20 ago. 2023.

¹⁴⁶ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de Receitas Tributárias: A repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 33-66. p. 47.

¹⁴⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. A DRU e a deformação do Sistema Tributário Nacional nesses 30 anos de Constituição. **RIL**, Brasília, a 55, n. 219, p. 27-52, jul./set., 2018. p. 32. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/219/ril_v55_n219_p27.pdf. Acesso em 23 jan. 2024.

¹⁴⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. A DRU e a deformação do Sistema Tributário Nacional nesses 30 anos de Constituição. **RIL**, Brasília, a 55, n. 219, p. 27-52, jul./set., 2018. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/219/ril_v55_n219_p27.pdf. Acesso em 23 jan. 2024.

Foram colocadas as tabelas dos estados, as de número seis a 15, nos exercícios financeiros de 2020 e 2021, que conterão a arrecadação tributária através de impostos, taxas e contribuições de melhoria, o valor do Fundo de Participação dos Estados, e a despesa composta pela despesa corrente mais despesa de capital. Também constam as tabelas referentes à arrecadação tributária e total de despesas dos dez municípios mais populosos do Brasil segundo o censo do IBGE realizado em 2022 (tabela número 16). No final, há as tabelas de números 17 a 30 contém dados específicos sobre a transferência de recursos federais para os estados e Distrito Federal, nos anos de 2021 e 2022.

Pode-se constatar através da visualização das tabelas referentes às receitas e despesas da União nos exercícios financeiros de 2020 e 2021 que a maior parte dos recursos financeiros advindos da arrecadação tributária são provenientes das contribuições sociais. Nas tabelas com dados fiscais dos estados, pode-se constatar que a arrecadação tributária própria deles é insuficiente para pagar suas despesas e que o Fundo de Participação dos Estados por eles recebido apenas aumenta sua receita, mas não o suficiente para pagar suas dívidas. As tabelas com os dados municipais também demonstram que a arrecadação tributária própria desses entes é incapaz de pagar as despesas deles.

Por fim, as tabelas com os dados fiscais referentes às transferências de recursos financeiros da União para os estados e Distrito Federal demonstram o valor total transferido a cada ente que inclui o valor transferido ao estado e municípios, gastos diretos efetuados pelos estados e municípios, valor transferido para custear benefícios usufruídos pelos cidadãos, valores de alguns benefícios, percentual em transferências constitucional e royalties, percentual em transferências legais, voluntárias e específicas. Ao se conferir o valor das transferências, comprova-se, empiricamente, a dependência dos entes subnacionais em relação à União.

É importante mencionar que pôde-se saber quais são os dez municípios mais populosos do Brasil porque, em 2022, foi feito um censo demográfico pelo IBGE e existem dados disponíveis referentes à população dos municípios brasileiros no site do IBGE de acordo com os dados populacionais dos municípios obtidos no censo realizado.¹⁴⁹

A pesquisa restringe-se aos dez municípios mais populosos em virtude da necessidade de limitação do número de municípios a serem pesquisados diante da grande quantidade de municípios existentes no Brasil, fato que tornaria a pesquisa inviável. Foi

¹⁴⁹ IBGE. De 2010 a 2022, população brasileira cresce 6,5% e chega a 203,1 milhões. População brasileira cresce e chega a 2031 milhões. **Portal do IBGE**, 28 de junho de 2023. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/37237-de-2010-a-2022-populacao-brasileira-cresce-6-5-e-chega-a-203-1-milhoes>. Acesso em 15 janeiro 2024.

divulgado após a realização do censo demográfico de 2022 realizado pelo IBGE que os dez municípios mais populosos do Brasil são: São Paulo (11.451.245), Rio de Janeiro (6.211.423), Brasília (2.817.068), Fortaleza (2.428.678), Salvador (2.418.005), Belo Horizonte (2.315.560), Manaus (2.063.547), Curitiba (1.773.733), Recife (1.488.920), Goiânia (1.437.237), Porto Alegre (1.332.570).¹⁵⁰

Ocorre que, como Brasília não é município, pois o art. 32 da Constituição Federal veda a divisão do Distrito Federal em municípios e seu parágrafo 1º atribui a este ente as competências legislativas reservadas aos estados e aos municípios.¹⁵¹ Além disso, o Distrito Federal tem competência tributária para instituir impostos municipais e estaduais de acordo com os artigos 147 e 155 da Constituição, respectivamente.

Assim, pelo fato de Brasília não ser município, ela não será objeto de estudo na presente pesquisa, já que se pretende investigar se a arrecadação tributária municipal é suficiente para custear as respectivas despesas. Segue a tabela com os dez municípios mais populosos do Brasil com informações sobre suas receitas, despesas, arrecadação tributária e receita de transferência intergovernamental.

Em relação ao modelo de transferências constitucionais elaborado pelo constituinte originário, é importante narrar que ele teve como objetivo reduzir as desigualdades sociais e econômicas. Porém, esse objetivo não está sendo atingido porque estados e municípios são dependentes das transferências de receitas obrigatórias e muitas vezes das transferências voluntárias do Poder Central para honrarem seus compromissos.¹⁵² Ricardo Lodi Ribeiro menciona que:

[...] a despeito da necessidade gerada pela assimetria federativa, da previsão de transferências tributárias, é forçoso reconhecer que a autonomia dos entes da federação depende de que todos eles possuam competência tributária própria, capaz de fazer frente às responsabilidades a eles atribuídas pela Constituição Federal.¹⁵³

¹⁵⁰ IBGE. De 2010 a 2022, população brasileira cresce 6,5% e chega a 203,1 milhões. População brasileira cresce e chega a 2031 milhões. **Portal do IBGE**, 28 de junho de 2023. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/37237-de-2010-a-2022-populacao-brasileira-cresce-6-5-e-chega-a-203-1-milhoes>. Acesso em 15 janeiro 2024.

¹⁵¹ Art. 32. O Distrito Federal, vedada sua divisão em Municípios, reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos com interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços da Câmara Legislativa, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição.

§ 1º Ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios.

¹⁵² RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo nos 30 anos da Constituição de 1988. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 333-360.

¹⁵³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo nos 30 anos da Constituição de 1988. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 333-360. p. 339.

Em relação à repartição de competências tributárias e repartição de receitas, Fernando Rezende entende que também há, além do desequilíbrio vertical, um desequilíbrio horizontal gerado pelas transferências, pois comparando-se os orçamentos estaduais e municipais com o tamanho de suas populações, verifica-se que não há uma correspondência fiscal ao gasto que precisa ser efetuado.¹⁵⁴

Ele menciona que:

A preocupação dominante em garantir recursos e a forma utilizada para instituir essa garantia – a vinculação de percentuais da receita de cada ente federado, uniformes para estados e municípios – criam distorções devido às grandes disparidades socioeconômicas encontradas, tanto na dimensão macrorregional quanto no interior de cada uma dessas regiões. Por sua vez, da forma como são processadas, as transferências federais não são capazes de corrigir essas distorções, pois inexistente uma relação predefinida entre o montante de recursos entregue pelo governo federal a cada estado e município e o aporte de recursos que eles são compulsoriamente forçados a aplicar em cada setor.¹⁵⁵

A repartição de parcela da arrecadação tributária entre os entes federados foi a forma que o Constituinte encontrou para manter a autonomia política deles, pois ela não existe sem autonomia financeira. Visto que a arrecadação de recursos através das competências tributárias instituídas na Constituição Federal é insuficiente para garantir autonomia financeira dos entes subnacionais, o fiel repasse das percentagens devidas aos entes beneficiados é regra de ouro para o funcionamento do sistema de partilhas das receitas.¹⁵⁶

Para viabilizar a fiel transferência de receitas tributárias previstas na Lei Maior, o art. 160 do texto constitucional veda a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos aos entes subnacionais. No entanto, essa regra de ouro é excepcionada pelos incisos I e II do § único do art. 160¹⁵⁷ da Constituição.

Além da autorização constitucional de retenção de recursos no artigo supracitado, tal autorização também existe no art. 167, § do texto constitucional e no art. 40, § 1º, inc. II da Lei de Responsabilidade Fiscal.

¹⁵⁴ REZENDE, Fernando. **A Reforma Tributária e a Federação**. Rio de Janeiro: FGV, 2009.

¹⁵⁵ REZENDE, Fernando. **A Reforma Tributária e a Federação**. Rio de Janeiro: FGV, 2009. p. 69.

¹⁵⁶ TARANTO, Caio Márcio Gutterres; SERPA FILHO, Pedro. Federalismo Fiscal: O impacto da repartição de receitas na forma federativa do Estado. **Revista Unifeso**, Teresópolis, v. 3, n. 1, p. 4-29, 2021.

¹⁵⁷ Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

§ 1º A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos: (Renumerado do Parágrafo único pela Emenda Constitucional nº 113, de 2021)

I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III.

No que concerne à autorização constitucional de retenção de recursos para vinculá-los ao pagamento de débitos com a União ou para que sirvam como prestação de garantia ou contragarantia previstas nos artigos 160, 167 § 4º da Constituição e no art. 40, § 1º, II da Lei de Responsabilidade Fiscal, pode-se afirmar que tais dispositivos fragilizam ainda mais o federalismo fiscal brasileiro. Conforme observado anteriormente, os entes subnacionais não conseguem se manter apenas com as receitas provenientes de suas próprias competências tributárias.

Pode-se afirmar que apesar de no texto constitucional haver referências a mecanismo de cooperação entre os entes federados, a autorização constitucional de retenção de recursos para pagamento de dívidas ou prestação de garantia ou contragarantia, independentemente de processo judicial, não condiz com um federalismo do tipo cooperativo. Essa previsão constitucional e legal é capaz de deixar os entes subnacionais sem recursos suficientes para seu próprio financiamento.

A previsão no art. 25, § 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal que vinculou a transferência voluntária de recursos da União aos outros entes à necessidade, dentre outros fatores previstos no referido artigo, de quitação em dia dos tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao ente transferidor, é outro fator que é incoerente com o federalismo cooperativo, pois muitas vezes eles ficam dependentes até de transferências voluntárias para se manterem.

A revolução digital (Uber, WhatsApp, etc.) fornece inúmeros produtos e serviços que movimentam muito a economia, porém, o sistema tributário não a acompanhou e deixou de tributar diversas bases tributárias de capacidade econômica significantes e consequentemente, há perda de arrecadação tributária, fato denominado anacronismo.¹⁵⁸ No Brasil, houve e ainda há inúmeros conflitos de competência sobre qual ente federado (estado ou município, ou até mesmo conflitos entre municípios) pode tributar determinado intangível digital.

A revolução digital também provocou um encurtamento da cadeia de circulação de bens uma vez que plataformas de comércio eletrônico viabilizam o contato direto entre o fornecedor e o consumidor dando uma maior velocidade e mobilidade à circulação dos bens de consumo.¹⁵⁹ Tal contexto gera dificuldades das administrações tributárias em exigir o pagamento dos tributos correspondentes a tais bens e serviços intangíveis, pois muitas vezes não conseguem saber onde ocorreu o fato gerador do tributo.

¹⁵⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado *et al.* (orgs.). **Repensando o Federalismo no Brasil**. Belo Horizonte: Grupo editorial letramento, 2020.

¹⁵⁹ CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo Iva?: os tributos sobre o consumo e a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2021. p. 211.

Muitos conflitos chegaram ao Supremo Tribunal Federal, como por exemplo o problema da adequada compreensão do bem intangível software de prateleira e software por encomenda para saber se o último seria passível de tributação pelo ICMS ou pelo ISS. Tal conflito de competência chegou à Suprema Corte através do Recurso Extraordinário 176.626-3/ SP.¹⁶⁰ Isso seria evitado com a adoção de um IVA com ampla base de incidência sobre bens e serviços, pois desse modo, a classificação sobre se determinado é mercadoria ou serviço se tornaria irrelevante para a incidência do imposto.

No julgamento do RE 176.626-3/ SP¹⁶¹, compreendeu-se que o software por encomenda feito especificamente para a satisfação da necessidade do adquirente seria uma prestação de serviço, passível portanto da incidência do ISS. Houve o esclarecimento de que o ICMS não incidiria sobre o licenciamento ou cessão de direito do uso do software, mas tão somente sobre as cópias dele que materializavam a sua criação intelectual.

Alguns anos depois esse mesmo assunto surgiu novamente no Supremo através da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945, na medida cautelar da referida ADI (ADI 1945/MC)¹⁶², foi julgado que o suporte físico do software era desnecessário para que ele

¹⁶⁰ CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo Iva?: os tributos sobre o consumo e a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2021.

¹⁶¹ I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recusa a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" "matéria exclusiva da lide", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. (STF - RE: 176626 SP, Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 10/11/1998, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305) BRASIL, Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). **Recurso Extraordinário 176.626-3/SP**, Relator (a) Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em 10 nov. 1998, Data da publicação: 11 dez. 1998.

¹⁶² Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de fumus boni iuris. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a

fosse considerado uma mercadoria, sendo passível de incidência pelo ICMS. Posteriormente, o entendimento do Supremo se modificou novamente no julgamento do mérito da ADI 1.945¹⁶³, ocasião em que a maioria dos ministros entenderam que caberia o ISS sobre operações de licenciamento de software.

O ministro Dias Toffoli, relator do acórdão, compreendeu que bens incorpóreos podem ser considerados mercadorias, porém, tal classificação é insuficiente para traduzir o que acontece economicamente nas operações com intangíveis digitais, uma vez que, na maioria dos licenciamentos de software não há circulação de mercadoria e consequente transferência de propriedade, pois as licenças perpétuas são cada dia mais difíceis de acontecer. Por esse motivo, houve a conclusão que deveria incidir o ISS sobre tais operações.¹⁶⁴

Também chegou no Supremo Tribunal federal conflitos de competência sobre qual município é competente para tributar a prestação de serviços quando a aquisição de tais bens ocorre através de plataformas de comércio eletrônico. A regra de competência do ISS está prevista, no artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003¹⁶⁵, que estabelece que a competência para tributação do ISS é do município onde ocorre a prestação de serviço. Após a decisão na ADI 5.835¹⁶⁶ foi decidido que são inconstitucionais dispositivos de leis complementares

distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre “prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio” (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação “iniciado fora do território mato-grossense” (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso. (STF - ADI: 1945 MT 0000158-06.1999.1.00.0000, Relator: OCTAVIO GALLOTTI, Data de Julgamento: 26/05/2010, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 14/03/2011) BRASIL, Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945**, Relator(a) Min. Octavio Galloti. Relator (a) para Acórdão Min. Gilmar Mendes. Data do Julgamento: 26 maio 2010, Data da publicação: 14 mar 2011.

¹⁶³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945**, Relator (a) p/ acórdão Min. Dias Toffoli. Julgada em 03 mar 2021. DJe 20 maio 2021.

¹⁶⁴ CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo Iva?: os tributos sobre o consumo e a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2021.

¹⁶⁵ BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 4 maio 2024.

¹⁶⁶ Ementa: **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LEI COMPLEMENTAR 157/2016. LEI COMPLEMENTAR 175/2020. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. COMPETÊNCIA PARA COBRANÇA DO**

federais que, ao alterarem a LC nº 116/2003, fixaram o recolhimento do tributo no domicílio do tomador de serviços, em hipóteses específicas

Pode-se questionar como o município fará para tributar serviço comprado através plataforma de comércio eletrônico em razão da dificuldade que as administrações tributárias têm para aferir tais fatos. A OCDE tem recomendado um modelo de exigibilidade tributária que “se afasta tanto da atribuição do adquirente, quanto da dependência do pagamento espontâneo pelo alienante”.¹⁶⁷ A proposta da OCDE é que, nas vendas que acontecem por intermediários marketplaces, imponha-se a obrigação do pagamento do tributo e a responsabilidade tributária a esses intermediários da cadeia de consumo.¹⁶⁸

Outro problema do federalismo fiscal brasileiro é que há muitos tributos regressivos, ou seja, tributos nos quais a onerosidade referente à imposição tributária cresce na razão inversa da capacidade econômica do contribuinte. Tal fato ocorre geralmente com os impostos sobre a aquisição de bens e serviços porque no sistema produtivo tais aquisições geram créditos nos tributos não cumulativos. Na geração entre crédito e débito da cadeia produtiva é alcançada a não cumulatividade, gravando apenas o valor que se agregou em cada fase. Assim, são repassadas para a fase produtiva posterior o montante dos tributos suportados até o

MUNICÍPIO DO LOCAL DO DOMICÍLIO DO TOMADOR DE DETERMINADOS SERVIÇOS. MATERIALIDADE DO IMPOSTO ATENDIDA. INCONSTITUCIONALIDADE PELA NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DOS POSTULADOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DE RESPEITO AO PACTO FEDERATIVO. EFEITOS PRESERVADOS DA MEDIDA CAUTELAR. PROCEDÊNCIA. 1. A Lei Complementar 157/2016, na parte em que alterou o art. 3º, incisos XXIII, XXIV e XXV, e os parágrafos 3º e 4º do art. 6º da Lei Complementar 116/2003, prevê a incidência do ISSQN no local do domicílio do tomador de serviços. 2. Superveniência da Lei Complementar 175/2020, presente a continuidade normativa. Aditamento da petição inicial. 3. Alegação de inconstitucionalidade formal por invasão de reserva de iniciativa do Chefe do Executivo. Inexistência. Os dispositivos impugnados disciplinam matéria relacionada ao estabelecimento de normas gerais em matéria tributária e sobre conflitos de competência em matéria tributária. 4. Alteração da norma para ser o imposto devido no local do domicílio do tomador, ainda que seja diverso daquele do estabelecimento prestador. Conexão entre o serviço prestado e o local onde está domiciliado o tomador, que é o sujeito destinatário da atividade. Existência de vinculação entre a realidade econômica subjacente à incidência tributária e o local do domicílio do tomador para os fins pretendidos. Atendimento à materialidade constitucional do ISSQN. 5. Alterações promovidas pela Lei Complementar 157/2016. Medida Cautelar deferida por ausência de segurança jurídica. Superveniência da Lei Complementar 175/2020. Inexistência de avanço na densidade normativa, persistindo ausência de clareza na definição do domicílio do tomador de serviços. Para que o imposto seja devido no local do domicílio do tomador dos serviços é necessário que a alteração legislativa estabeleça, com exatidão, o seu conteúdo, sob pena de ensejar insegurança jurídica apta a provocar considerável conflito de competência e retrocesso nas relações fiscais, mormente diante de um universo de mais de cinco mil municipalidades na federação brasileira. 6. Incompletude na definição do domicílio do tomador de serviço. Ausência de clareza e confiabilidade. Inconstitucionalidade por ofensa ao princípio constitucional da segurança jurídica e por ameaça à estabilidade do pacto federativo fiscal. 7. Padrão unificado para as obrigações acessórias e Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN (CGOA). Normas gerais sobre obrigação tributária envolve as de cunho principal e as acessórias. Ausência de autonomia normativa, presente hipótese de inconstitucionalidade por arrastamento. 8. Medida cautelar confirmada. Ações Diretas julgadas procedentes.)

¹⁶⁷ CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo Iva?: os tributos sobre o consumo e a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2021, p. 215.

¹⁶⁸ CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo Iva?: os tributos sobre o consumo e a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2021.

consumidor final que arcará com a carga tributária embutida no preço do produto ou serviço.¹⁶⁹

Isso faz com que os consumidores de baixo poder aquisitivo paguem a carga tributária total, e conseqüentemente, esses impostos os oneram muito mais do que os consumidores de alto poder aquisitivo. Assim, a regressividade de determinados tributos inviabiliza a redução das desigualdades econômicas na República Federativa do Brasil.

Em relação à regressividade dos impostos sobre o consumo, vale a pena falar um pouco sobre o ICMS em razão da importância do tema. Trata-se de um tributo geral sobre o consumo, norteado pelo princípio da não-cumulatividade e que grava somente o valor que se agregou em cada etapa do processo produtivo. Além disso, o ICMS também é um tributo indireto, ou seja, o ônus tributário recai no consumidor final.¹⁷⁰

Para entender melhor a dinâmica do ICMS, é importante trazer para o presente trabalho as prescrições constitucionais dispostas no artigo 155, inc, I, § 2º, incisos I e II¹⁷¹ do texto constitucional que constarão em nota de rodapé.

O inciso XII, § 2º do artigo 155¹⁷² da Constituição Federal buscou coordenar os inúmeros ICMS instituídos pelos diferentes Estados, objetivando a regulamentação harmônica da matéria.¹⁷³

A Lei complementar editada para disciplinar o regime de compensação do ICMS foi a LC nº 87/2006¹⁷⁴ (Lei Kandir), e trata sobre a não cumulatividade deste imposto nos artigos 19 a 23.¹⁷⁵

¹⁶⁹ GASSEN, Francisco; GASSEN, Valcir. Federalismo sem juízo: a regressividade da matriz tributária brasileira e os tributos anestésicos. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 139-174.

¹⁷⁰ GASSEN, Francisco; GASSEN, Valcir. Federalismo sem juízo: a regressividade da matriz tributária brasileira e os tributos anestésicos. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 139-174.

¹⁷¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

II- a isenção ou não incidência, salvo determinação contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante nas operações de prestações seguintes:

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações antecedentes.

¹⁷² § 2º-O imposto previsto no inciso I, alínea b, atenderá o seguinte:

XII- cabe à lei complementar

a) definir seus contribuintes;

b) disciplinar o regime de compensação do imposto;

¹⁷³ LUNA, André. Benefício Fiscal. **Teoria normativa geral e prática das concessões do ICMS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 200.

¹⁷⁴ 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. (LEI KANDIR). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 7 jul. 2024.

¹⁷⁵ Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000) (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000) (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000)

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado. Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Após a edição da Lei Kandir doutrinadores ficaram divididos sobre se deveria ser aplicada a técnica do creditamento físico do ICMS ou a técnica do creditamento financeiro. Os adeptos à técnica do creditamento financeiro compreendem que o registro do valor do imposto em documento fiscal de aquisição, ou seja, o cumprimento dos requisitos formais para a cobrança do tributo na operação antecedente, gera o direito ao crédito para compensação do valor devido.¹⁷⁶ Isso significa que haveria o direito ao crédito do imposto de todas as mercadorias e serviços tributadas pelo ICMS e isso favoreceria o contribuinte.

Ao se manifestar sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal entendeu que prevalece a teoria do crédito físico em julgados reiterados que já ultrapassam duas décadas. De acordo com essa teoria, nem todas as aquisições de produtos ou serviços tributados pelo ICMS dão direito ao recebimento do crédito do imposto. Tal sistemática é sem dúvida menos favorável ao contribuinte e favorece a regressividade de tal tributo. Assim, as pessoas com menor poder aquisitivo, irão pagar um alto valor pelo bem adquirido, e consequentemente, sobrarão menos dinheiro para aquisição de outros bens. Nesse sentido, segue o RE 704815¹⁷⁷

Art. 20-A. Nas hipóteses dos incisos XIV e XVI do **caput** do art. 12 desta Lei Complementar, o crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido apenas do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)

§ 3º O não creditamento ou o estorno a que se referem o § 3º do art. 20 e o caput deste artigo, não impedem a utilização dos mesmos créditos em operações posteriores, sujeitas ao imposto, com a mesma mercadoria.

Art. 22. (VETADO)

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento

¹⁷⁶ LUNA, André. **Benefício Fiscal. Teoria normativa geral e prática das concessões do ICMS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

¹⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 704815. Ementa TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO. BENS DE USO E CONSUMO. MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. EMENDA CONSTITUCIONAL N. 42/2003. MANUTENÇÃO DA SISTEMÁTICA DO CRÉDITO FÍSICO. TEMA 633 DA SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL. A EC 42/2003 manteve a fórmula do crédito físico para fins de apropriação do ICMS. Possibilidade de a legislação complementar ampliar as possibilidades de compensação e de creditamento do ICMS, de maneira a adotar o crédito misto ou o crédito financeiro integralmente. Tese de repercussão geral fixada no sentido de que “A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, a, CF/88, não alcança, nas operações de exportação, o aproveitamento de

com repercussão geral, que gerou o tema consolidado no Supremo de número 633 que entende que Direito ao creditamento, após a Emenda Constitucional 42/2003, do ICMS decorrente da aquisição de bens de uso e de consumo empregados na elaboração de produtos destinados à exportação, independentemente de regulamentação infraconstitucional.

Outro problema do federalismo fiscal brasileiro, antes da Reforma Tributária, é que no Brasil há altas cargas tributárias que não se reverterem em favor da sociedade. Tal carga tributária poderia se justificar, desde que ela fosse revestida em favor da sociedade com o oferecimento de políticas públicas que viabilizassem a redução das desigualdades sociais. Porém, isso não ocorre na Federação Brasileira.¹⁷⁸

Em relação às altas cargas tributárias, José Marcos Domingues aduz que “não obstante, ao lado do aumento contínuo da carga tributária, o que se nota não é a diminuição, mas a ausência generalizada do Estado, que não provê os mais mezinhos direitos da população; quando presente, percebe-se sua falência”.¹⁷⁹

No que se refere ao FPE, conforme foi observado no capítulo anterior, ele era inicialmente regulamentado pela Lei Complementar n° 62 de 1989, que era para ser aplicada apenas até o ano de 1991 e em 1992 deveria ser elaborada uma nova lei complementar para a regulamentação do referido fundo. No entanto, a Lei Complementar n° 62/1989 foi mantida até 31 de dezembro de 2012, e apenas no ano de 2013 foi editada a Lei Complementar n° 143/2013 que deu uma nova redação à lei anterior.

Durante todo esse tempo que não houve a edição da Lei Complementar n° 143/2013, a partilha dos recursos do FPE ocorria de acordo com os dados elencados na LC n° 62/1989, sendo bastante defasados, já que a regra levava em conta dados demográficos desatualizados de 1989. Tal fato ocasionou inevitavelmente uma injusta repartição de recursos desse fundo para os estados.

Após a edição da LC n° 143/2013, não houve mudança significativa em relação aos critérios adotados pela LC n° 62/1989, a não ser de forma marginal. Por esse motivo, o estado de Alagoas ingressou com uma nova ação direta de inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal, sob a alegação de que a nova lei complementar editada para regulamentar o

créditos de ICMS decorrentes de aquisições de bens destinados ao uso e consumo da empresa, que depende de lei complementar para sua efetivação.” Recurso extraordinário provido. Relator: Dias Toffoli. Julgado em 08 nov 2023. Publicado em 12 dez. 2023.

¹⁷⁸ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil**. A necessidade de uma reforma tributária justa e solidária. São Paulo: Contracorrente, 2020.

¹⁷⁹ DOMINGUES, José Marcos. Federalismo Fiscal Brasileiro. **Revista Nomos**, Fortaleza, v. 26, p. 137-143, 2007. p. 138. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/20115>. Acesso em: 20 ago. 2023.

FPE manteve os vícios da LC nº 62/1989, que fora declarada inconstitucional pelo Supremo em 2010.¹⁸⁰

A falta de recursos financeiros dos estados, por meio das regras de repartição de receitas, incentivou a guerra fiscal. Sem dinheiro, os estados passaram a buscar a atração de investimentos, através da concessão de incentivos, benefícios e isenções tributárias em afronta aos critérios legais. Tal fato configura a guerra fiscal que também é um fator negativo para o federalismo fiscal brasileiro, pois é capaz de reduzir drasticamente as receitas públicas. A concessão de um benefício fiscal sobre o ICMS, por exemplo, faz com que o respectivo Estado membro deixe de arrecadar tal tributo e consequentemente, haja menos receita para a repartição constitucional referente a este tributo e desse modo, há prejuízo para os entes que receberiam essa verba.¹⁸¹

Também pode-se afirmar que a gestão dos recursos públicos pelo administrador público é ineficiente. Os princípios que norteiam a administração pública encontram-se presentes no art. 37, caput, da Constituição de 1988, e entre eles encontra-se o princípio da eficiência, que foi incorporado ao texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 19/1998.¹⁸² Sabe-se que os recursos estatais são finitos, e a ideia que o princípio da eficiência incorpora é que o Estado usando os recursos disponíveis, deveria gerar mais benefícios à sociedade.¹⁸³

Mas não é só a ineficiência da gestão dos recursos públicos que pode ser apontada como problema do federalismo fiscal brasileiro. Aliado a tal fato, o próprio modelo de federalismo fiscal rigidamente desenhado é inflexível e incapaz de resolver as demandas da sociedade.

Outro ponto importante de ser mencionado e que gera problemas, é a complexidade da legislação tributária em razão das inúmeras espécies tributárias existentes. Além de também poder ser mencionado o fato de que a administração tributária não é eficaz pois tem sérias

¹⁸⁰ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil**. A necessidade de uma reforma tributária justa e solidária. São Paulo: Contracorrente, 2020.

¹⁸¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. As premissas para uma reforma tributária e as impressões iniciais acerca da PEC n. 45/2019. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado *et al.* (orgs.). **Repensando o Federalismo no Brasil**. Belo Horizonte: Grupo Editorial Letramento, 2020. p. 86-112. p. 91.

¹⁸² BRASIL. **Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998**. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da administração pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividade a cargo do distrito federal, e dá outras providências. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=EMC&numero=19&ano=1998&ato=2a7UTUE9UNJpWT684>. Acesso em: 20 set. 2023.

¹⁸³ GUIMARÃES, Patrícia Borba Vilar; GARCIA, Tiago. A eficiência como objeto de desenvolvimento. **Revista Jurídica da Ufersa**: Rejur, Mossoró, v. 3, n. 5, p. 21-44, jan./jun. 2019. DOI: <https://doi.org/10.21708/issn2526-9488.v3.n5.p21-44.2019>. Disponível em: <https://periodicos.ufersa.edu.br/rejur/article/view/8565>. Acesso em: 20 ago. 2023.

dificuldades em tributar fatos geradores ocorridos em razão da ausência de informações sobre os contribuintes, seus bens e muitas vezes em razão da incapacidade técnica para isso.¹⁸⁴

Ainda existem muitos outros problemas no federalismo fiscal brasileiro, porém, o objetivo da presente dissertação não é exaurir esse tema, mas abordá-lo para se entender a necessidade de haver uma reforma tributária.

Diante de todos os fatos narrados, observa-se que o federalismo fiscal brasileiro além de ter desequilíbrios verticais, também tem desequilíbrios horizontais. Isso faz com que não haja uma equalização fiscal de modo que os recursos financeiros dos estados e dos municípios são insuficientes para suprir suas demandas. Desse modo, há uma grande necessidade de se fazer uma Reforma Tributária no Brasil.

4.2 Considerações sobre a Reforma Tributária

Foi observado que a Constituição Federal traça rigidamente as competências tributárias de cada ente federativo, bem como a repartição de receitas governamentais. Além disso, tais regras eram rígidas antes da Emenda Constitucional nº 132 de 2023 e não estava e ainda não está havendo no federalismo fiscal brasileiro a autonomia financeira tão desejada dos entes subnacionais, que ficam dependentes das transferências intergovernamentais do poder Central.

O federalismo fiscal brasileiro também tem outros problemas, além da centralização de recursos na União, conforme observado no tópico anterior. Pode-se falar, contudo, que não existe autonomia política sem a autonomia financeira, e em razão dos inúmeros problemas referentes à tributação, como altas cargas tributárias, falta de autonomia financeira dos entes subnacionais, competências tributárias concentradas na União Federal, repartição de receitas rigidamente traçadas no texto constitucional sem ter correspondência fiscal com as necessidades do ente federado, entre outros fatores, é que se tem falado muito ultimamente na Reforma Tributária.

Fernando Rezende entende que a reforma tributária não pode consistir em mudanças isoladas que não serão capazes de restaurar o equilíbrio entre os entes federativos e reforçar os meios necessários para o aumento da eficácia intervencionista do Brasil para atingir o

¹⁸⁴ RACHID, Jorge Antonio Deher. Reforma Tributária: Um processo. In: SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa *et al.* **Perspectivas e Desafios das Reformas Tributárias**. São Paulo: Almedina, 2023. p. 39-54.

desenvolvimento econômico e o bem-estar social.¹⁸⁵ Para ele, a reforma tributária deve levar em consideração cinco importantes aspectos que são:

a definição clara das diretrizes a serem observadas na construção desse novo modelo; o equilíbrio entre a repartição de competências e o regime de transferências; a adoção de compromissos com resultados no uso dos recursos públicos; a introdução de regras flexíveis e assimétricas para permitir que o modelo se ajuste a mudanças na dinâmica socioeconômica; o desenho apropriado de um processo de transição.¹⁸⁶

A quase total constitucionalização das regras referentes ao rateio das verbas provenientes de tributos faz com que inexista um instrumento para o ajuste vertical de repartição das receitas tributárias. Em razão disso, o ajuste vertical vem ocorrendo através de reformas constitucionais.¹⁸⁷ As reformas constitucionais ocorrem através das Emendas Constitucionais, que além de terem que obedecer ao procedimento formal de iniciativa previsto no art. 60 incisos. I, II e III da CF, deve observar o quórum de aprovação previsto no § 2º do referido artigo.

Além disso, as emendas constitucionais possuem limitações materiais, que estão previstas no art. 60, § 4º, incisos I ao IV da Lei Maior. Dentre as limitações materiais, a Emenda Constitucional não pode abolir a forma federativa de estado (art. 60, § 4º, I da CF).

Algumas propostas de Emenda Constitucional surgiram recentemente, com a intenção de se fazer uma reforma tributária. Foram enviados ao Congresso Nacional alguns projetos de lei ambicionando a reforma tributária, como o Projeto de Lei nº 3.887/2020, de autoria do Poder Executivo Federal, com o objetivo de criar a Contribuição sobre Bens e Serviços, em substituição ao PIS e ao Cofins, a Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019 e a Proposta de Emenda Constitucional nº 110/2019. Até agora as principais delas foram a PEC nº 45/2019, a PEC nº 110/2019.¹⁸⁸ A PEC nº 45/2019 foi primeiramente aprovada com emendas na Câmara dos Deputados e, ao ser remetida ao Senado Federal, também foi aprovada com emendas. Ela foi promulgada, no dia 20 de dezembro de 2023, pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

O presente trabalho se aterá à análise da Emenda Constitucional nº 132/2023 para averiguar se ela viola ou não a forma federativa de estado. Antes de adentrar no Estudo da referida Emenda Constitucional, é importante mencionar que o federalismo fiscal brasileiro,

¹⁸⁵ REZENDE, Fernando. **A Reforma Tributária e a Federação**. Rio de Janeiro: FGV, 2009.

¹⁸⁶ REZENDE, Fernando. **A Reforma Tributária e a Federação**. Rio de Janeiro: FGV, 2009. p. 70.

¹⁸⁷ REZENDE, Fernando. **A Reforma Tributária e a Federação**. Rio de Janeiro: FGV, 2009.

¹⁸⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; CAVALCANTE, Miquelam Chaves. Considerações sobre reformas tributárias. *In*: PORTO, Lais Khaled; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa (coord.). **Perspectivas e desafios das reformas tributárias**. São Paulo: Almedina, 2023, p. 25-38.

antes da reforma tributária, fixou competências tributárias privativas para cada ente federado e cada um deles tinha a liberdade para legislar sobre os impostos previstos no texto constitucional. A União tinha competência exclusiva para instituir os impostos previstos no artigo 153 da Constituição, os estados instituíam privativamente os impostos previstos no art. 155 e os municípios faziam o mesmo em relação aos impostos previstos no art. 156.

É importante então interpretar o que se entende pela cláusula pétrea forma federativa de Estado, no federalismo fiscal brasileiro. É necessário verificar se a forma federativa de Estado necessariamente consiste na autonomia de cada ente federativo para legislar sobre seus próprios impostos, ou se é possível haver um imposto de competência comum a todos os entes federados ou a alguns deles.

4.3 O Imposto sobre Valor Agregado e suas características principais

No Brasil há uma incidência de variado número de tributos que se impõem de forma cumulativa sobre o consumo de mercadorias e serviços. Então ao longo desses anos têm surgido propostas de reformas tributárias tentando instituir um tributo de caráter nacional com regras harmonizadas, partilhada entre os entes federados e que incida amplamente sobre o consumo de mercadorias e serviços.¹⁸⁹ A tributação das operações com bens e prestações de serviços tem como instrumento principal o ICMS, o ISS, o IPI e as contribuições.¹⁹⁰

Em razão da multiplicidade de tributos incidindo sobre o consumo, do problema do anacronismo, da complexidade do sistema tributário brasileiro e de outros fatores, propostas de reforma tributária intencionavam adotar o IVA no Brasil, fato que foi concretizado com a Emenda Constitucional nº 132 de 2023 que instituiu dois IVAS no ordenamento jurídico brasileiro: um de competência dos estados, municípios e Distrito Federal e outro de competência da União.

André Luna se refere à teoria da tributação ótima de Frank Plupton Ramsey, James Mirrlees, Peter Arthur Diamond, Joseph Eugene Stiglitz e narra que ela sustenta que:

¹⁸⁹ REZENDE, Fernando. **A Reforma Tributária e a Federação**. Rio de Janeiro: FGV, 2009. p. 29.

¹⁹⁰ MIGUEL, Luciano Garcia. **O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviço de comunicação**. São Paulo: Noeses, 2019.

[...] a tributação sobre a renda ou sobre a propriedade enfatiza os atributos da equidade e da progressividade, favorecendo a redução das desigualdades. No extremo oposto, a tributação sobre o consumo tende a ignorar a capacidade contributiva do contribuinte, dando margem à indesejada regressividade.¹⁹¹

Além disso, André Luna menciona que a tributação sobre o consumo causa impacto na cadeia consumerista e transfere parte do ônus financeiro ao consumidor final do produto ou serviço através da incorporação do valor do tributo no custo financeiro do bem ou serviço a ser consumido e que isso pode causar repercussão negativa no consumo, na produção, e na geração de emprego e renda.¹⁹²

Ele entende que o IVA é a solução para o problema da cumulatividade tributária por ser um imposto plurifásico, que incide em mais de uma fase do processo de produção do produto destinado ao consumo e que sua dinâmica traz algum mecanismo de compensação do valor tributário incidente nas fases anteriores da cadeia produtiva.¹⁹³

Fernando Rezende aponta os seguintes benefícios de se instituir um IVA no Brasil:

Uma base impositiva comum e uma legislação nacional uniforme conduziriam à cooperação intergovernamental no campo da administração tributária, com benefícios não desprezíveis para o contribuinte e para o fisco. Do ponto de vista do contribuinte, a simplificação decorrente da adoção de uma base única para cálculo dos débitos fiscais reduziria o custo das obrigações acessórias e dispensaria a necessidade de recurso a diferentes instâncias para solução de conflitos de interpretação. Do ponto de vista do fisco, a integração de cadastros e a fiscalização conjunta aumentariam a eficiência do combate à fraude e à sonegação, ao mesmo tempo que permitiriam obter substanciais economias administrativas.¹⁹⁴

Em um contexto de globalização das economias mundiais, há a indução de harmonização das legislações tributárias. A União Europeia foi a primeira que harmonizou a tributação incidente sobre bens e prestação de serviços nos países membros através do IVA. Esse tributo é multifásico, não cumulativo e aproximadamente 150 países o implementou.¹⁹⁵ Luciano Garcia Miguel menciona que o IVA “[...] tem sido considerado o mais importante desenvolvimento em tributação nos últimos cinquenta anos”.¹⁹⁶

¹⁹¹ LUNA, André. **Benefício Fiscal**. Teoria normativa geral e prática das concessões do ICMS. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2021. p. 181.

¹⁹² LUNA, André. **Benefício Fiscal**. Teoria normativa geral e prática das concessões do ICMS. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2021.

¹⁹³ LUNA, André. **Benefício Fiscal**. Teoria normativa geral e prática das concessões do ICMS. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2021.

¹⁹⁴ REZENDE, Fernando. **A Reforma Tributária e a Federação**. Rio de Janeiro: FGV, 2009. p. 30.

¹⁹⁵ MIGUEL, Luciano Garcia. **O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviço de comunicação**. São Paulo: Noeses, 2019.

¹⁹⁶ MIGUEL, Luciano Garcia. **O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviço de comunicação**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 14.

O IVA foi idealizado pelo Comitê Fiscal e Financeiro que foi presidido por Fritz Neumark. As conclusões do Comitê foram acatadas na primeira e segunda Diretrizes que o Conselho da Comunidade Econômica Europeia emitiu no dia 11 de abril de 1967. A primeira Diretriz delineou as características mais básicas do IVA, que resumidamente são: a incidência sobre o consumo de bens e serviços, ser multifásico, não cumulatividade e a base de cálculo é o preço do bem ou do serviço.¹⁹⁷

Importante mencionar que segundo André Luna, a Comunidade Econômica Europeia foi instituída pelo artigo 99 do Tratado de Roma e esse artigo estabeleceu a meta da harmonização tributária do bloco. Já o artigo 1 da Diretiva 67/227/EEC recomendou a adoção do IVA a partir de 1 de janeiro de 1970.¹⁹⁸

Luciano Garcia Miguel aduz que “A grande capacidade de arrecadação, aliada a um sistema que mantém a neutralidade da incidência, fez dessa modalidade de imposto o padrão mundial de tributação de consumo de bens e serviços.”¹⁹⁹

A ampla base sobre o qual incide o IVA resolve facilmente a distinção complicada existente na legislação brasileira sobre o que seria bens e o que seria serviço. No Brasil, a tributação sobre serviços apresenta certas dificuldades pois há a exigência de sua especificação prévia na Constituição Federal, quando tributado pelo ICMS, ou sua especificação na Lei Complementar quando tributado pelo ISS. No entanto, há serviços de conteúdo indeterminado que passam despercebidos pelas especificações referentes ao ICMS e ao ISS, e por isso, deixam de ser tributados.

O IVA tem uma reduzida hipótese de isenções e sua incidência ocorre sobre todas as etapas da cadeia, iniciando-se na produção até o consumo final. Em relação à operacionalidade, esse imposto pode sofrer modificações a depender da forma de implementação nas diferentes legislações nacionais e deve atender aos princípios da neutralidade, eficiência, fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias e a flexibilidade.²⁰⁰

A neutralidade significa que o IVA não deve influenciar na concorrência econômica, ou seja, em outras palavras quer dizer que o referido imposto não pode ser extrafiscal. Tal fato resolveria facilmente o problema das concessões de benefícios fiscais de forma unilateral

¹⁹⁷ MIGUEL, Luciano Garcia. **O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviço de comunicação**. São Paulo: Noeses, 2019.

¹⁹⁸ LUNA, André. **Benefício Fiscal**. Teoria normativa geral e prática das concessões do ICMS. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2021.

¹⁹⁹ MIGUEL, Luciano Garcia. **O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviço de comunicação**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 19.

²⁰⁰ MIGUEL, Luciano Garcia. **O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviço de comunicação**. São Paulo: Noeses, 2019.

pelos estados em relação ao ICMS, apesar de a Lei Complementar nº 24/1975 exigir para tal a aprovação unânime dos estados e Distrito Federal.

O princípio da eficiência impõe que a exigência de um dever instrumental deve ter para o sujeito passivo o menor ônus financeiro possível. Em relação à fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias, esta objetiva coibir a evasão fiscal que pode comprometer a perda da eficácia da tributação e a livre concorrência. Além disso, o sistema de tributação deve ter flexibilidade e dinamicidade para viabilizar que mudanças rápidas que acontecem decorrentes da evolução tecnológica e comercial sejam tributadas de maneira certa.²⁰¹

Essas são as principais características do IVA e haviam propostas de reforma tributária (entre elas, a PEC nº 45/2019) que pretendiam instituir um IVA dual no Brasil. A referida PEC foi promulgada em dezembro de 2023 através da Emenda Constitucional nº 132/2023 que instituiu dois IVAs no Brasil: o Imposto sobre Bens e Serviços e a Contribuição sobre Bens e Serviços.

4.4 Regra matriz de incidência tributária do IVA

O professor Paulo de Barros Carvalho construiu a teoria da Regra Matriz de incidência tributária que serve como um recurso epistemológico útil para que o fenômeno-jurídico tributário possa ser compreendido.²⁰² Ele a define como “aquela responsável pelo impacto da exação, quando reduzida à sua estrutura formal no mínimo irreduzível”.²⁰³

Sabendo que toda norma jurídica tem uma estrutura lógica de um juízo hipotético, em relação ao qual o legislador correlaciona uma consequência jurídica, ele divide a norma como tendo um antecedente e um conseqüente. Assim, para melhor elucidar o evento tributário, ele entende que no antecedente da norma tributária há um critério material no qual há referência de um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas; um critério espacial, que assinala com precisão o lugar em que a ação irá ocorrer; o critério temporal, que determina o momento em que ocorre o evento descrito no critério material. Já no conseqüente da Regra Matriz de incidência tributária há o critério pessoal que indica quais são os sujeitos ativo e

²⁰¹ MIGUEL, Luciano Garcia. **O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviço de comunicação**. São Paulo: Noeses, 2019.

²⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário. Linguagem e Método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

²⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário. Linguagem e Método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 156.

passivo da relação tributária, e o critério quantitativo que define a alíquota e a base de cálculo do tributo.²⁰⁴

Melissa Guimarães Castello, baseando-se na teoria da Regra Matriz de Incidência Tributária construída pelo professor Paulo de Barros Carvalho, construiu a Regra Matriz de Incidência Tributária do IVA em sua tese de doutorado que posteriormente foi publicada em um livro. Ela entende em relação aos critérios material, temporal e espacial do IVA o que se segue:

Dessa forma, uma vez definida a hipótese da regra-matriz dos IVAs, que deve ter como critério material exercer qualquer atividade de produção, comercialização ou de prestação de serviços passíveis de agregação de valor; Como critério espacial, o local do efetivo consumo; e como critério temporal, o momento de entrega do bem ou de prestação do serviço, passa-se à análise do consequente da norma tributária.²⁰⁵

O Consequente da Regra Matriz de incidência Tributária é formado pelos critérios subjetivo e quantitativo. Conforme já mencionado anteriormente, procura-se no consequente da Regra Matriz de incidência tributária a definição dos sujeitos ativo e passivo do IVA, de sua base de cálculo e de sua alíquota.

O sujeito ativo do IVA será em regra a pessoa jurídica de direito público competente para sua instituição.²⁰⁶ Já por sujeitos passivos, “tem-se que eles devem ser definidos da forma mais ampla possível, abrangendo tanto pessoas físicas quanto pessoas jurídicas, a fim de assegurar a neutralidade do imposto”.²⁰⁷

Melissa Guimarães Castello comenta que a União Europeia define com amplitude os sujeitos passivos do IVA no art. 9º.1 da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, considerando sujeito passivo “qualquer pessoa que exerça de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade econômica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.”²⁰⁸

Em relação ao critério quantitativo do IVA, constituído pela base de cálculo do tributo e sua alíquota. Em relação à base de cálculo do IVA, Melissa Guimarães Castello constata ser o valor que decorre da venda de bens e serviços e que para haver a não cumulatividade do

²⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário. Linguagem e Método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

²⁰⁵ CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo IVA?: os tributos sobre o consumo e a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2021. p. 69.

²⁰⁶ CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo IVA?: os tributos sobre o consumo e a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2021.

²⁰⁷ CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo IVA?: os tributos sobre o consumo e a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2021, p. 72.

²⁰⁸ UNIÃO EUROPEIA. Value Added Tax Committe. Workin Paper nº 878: VAT treatment of sharing economy. 22 set. 2015. p. 6 *apud* CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo IVA?: os tributos sobre o consumo e a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2021. p. 73.

imposto, deve-se assegurar ao sujeito passivo o direito de crédito referente ao imposto pago na etapa anterior da cadeia de consumo.²⁰⁹

A alíquota do IVA “é o componente aritmético que define a quantia real da obrigação tributária”.²¹⁰ Na União Europeia há a tentativa de estabelecer alíquotas uniformes entre os IVAs dos estados membros para assegurar a neutralidade da concorrência.²¹¹

4.5 Forma federativa de Estado como limitação material ao poder de reforma constitucional e alguns critérios de interpretação

A Constituição Federal, no art. 60, § 4º, inc. I²¹² do texto constitucional estabelece o a forma federativa de Estado não poderá ser abolida por Emenda Constitucional.

Observa-se assim, que a forma federativa de Estado é cláusula pétrea, não podendo, portanto, ser objeto de emenda constitucional. Hugo de Brito Machado Segundo narra o que se segue sobre a forma federativa de Estado como cláusula pétrea:

O relevante, porém, é observar-se que a Constituição Federal de 1988 adotou a forma federativa de Estado, e o fez procurando garantir, em diversos pontos, a autonomia dos entes periféricos. Adiante, examinaremos como foi feito, na esfera tributária, mas de logo podemos registrar que essa autonomia concedida aos entes federados pelo poder constituinte originário não pode ser reduzida, ou restringida, direta ou indiretamente, por quaisquer meios, por conta do que está positivado no art. 60, § 4º, I, da Constituição de 1988 [...]. Note-se que a emenda, para não poder, ser sequer deliberada, não precisa abolir diretamente a federação. Basta que tenda a isso. Em outras palavras, basta que avance, ainda que muito pouco, numa estrada cuja destinação seja o Estado unitário.²¹³

Enquanto alguns autores advogam a tese de que o federalismo fiscal brasileiro é um modelo rígido, e como tal deve ser preservado pelas futuras emendas constitucionais, outros autores preferem opinar por uma maior flexibilidade, entendendo que novas realidades sociais são capazes de flexibilizar determinados instrumentos jurídicos.

²⁰⁹ CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo IVA?: os tributos sobre o consumo e a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2021.

²¹⁰ CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo IVA?: os tributos sobre o consumo e a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2021. p. 81.

²¹¹ CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo IVA?: os tributos sobre o consumo e a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2021.

²¹² Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado;

²¹³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **As “contribuições” e a Discriminação de Rendas Tributárias na Federação Brasileira**. 2005. 239 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2005. p. 105. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/61567>. Acesso em: 20 jul. 2023.

Paulo Bonavides leciona:

A esse respeito estamos com Wheare, por entendermos que aqui não se põe a ênfase na estrita e obsessiva discriminação de competências, como querem alguns federalistas ultrapassados. São estes os juristas que só veem o jurídico. Atormentam-se, pois, com as infrações ao esquema federativo da teoria clássica, por afigurar-se lhes que só há um regime federativo, e este, quase sempre, o de sua inconfessada predileção ideológica. Deslembrados ficam de que a História não se detém numa doutrina vitoriosa. Realidades outras podem alojar novas condições de equilíbrio social, desfazendo assim a rigidez dos esquemas jurídicos.²¹⁴

André Elali admite ser possível a reformulação das competências dos entes federativos, não para instituir um Estado Unitário, mas para alcançar os fundamentos do Estado Brasileiro e seus verdadeiros objetivos.²¹⁵

Ao lado da premissa de que a forma federativa de Estado não pode ser objeto de emenda constitucional, pode-se indagar se outro aspecto da Constituição de 1988, além dos que estão arrolados no art. 60, § 4º, incisos I ao IV não pode ser objeto de emenda à Constituição.

Ao discorrer sobre esse assunto, Onofre Alves Batista Júnior entende que a elaboração da constituição deve ser guiada pelas pretensões de universalidade e atemporalidade. Em razão disso, o Poder Constituinte Derivado também tem limitações materiais e nas alterações constitucionais, ele deve manter a integridade, a coerência do texto constitucional, de acordo com o núcleo essencial elaborado pelo Poder Constituinte Originário. Isso significa que as reformas constitucionais não podem ir em sentido contrário do núcleo essencial da Constituição, devendo adotar nas alterações propostas os mesmos fundamentos e objetivos estabelecidos pelo Poder Constituinte Originário.²¹⁶

Paulo Bonavides ao discorrer sobre a reforma constitucional entende que em relação à extensão da reforma, é excluída a possibilidade de revisão total do texto constitucional, pois admitir tal fato é dar ao Poder Constituinte Derivado a capacidade de ab-rogar a Constituição e o Poder que o criou. Ele admite que há reformas parciais que ao remover um determinado artigo da Constituição são capazes de revogar os princípios básicos constitucionais, e, portanto, abalar o alicerce do sistema constitucional, provocando a revogação do espírito da ordem constitucional. Para ele, tais revogações parciais são verdadeiramente reformas totais

²¹⁴ BONAVIDES, Paulo. **Teoria Geral do Estado**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 208.

²¹⁵ ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP, 2005.

²¹⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. As Premissas para uma reforma tributária e as impressões iniciais acerca da PEC 45/2019. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado *et al.* (orgs.). **Repensando o Federalismo no Brasil**. Belo Horizonte: Grupo Editorial Letramento, 2020. p. 86-112.

realizadas através de reformas parciais, e que esse tipo de reforma deve ser evitado sob pena de ab-rogação da constituição.²¹⁷

Percebe-se que além do princípio Federativo, a Constituição da República Federativa do Brasil possui outros núcleos materiais estruturantes dos quais não pode se desviar, e entre eles estão seus fundamentos e seus objetivos de maneira a reforma constitucional não pode atingi-los sob pena de violar-se o próprio espírito da constituição. Haveria, na hipótese de a emenda constitucional atingir os objetivos e fundamentos constitucionais, uma reforma formalmente parcial, mas que na verdade, seria equivalente a uma reforma constitucional total, sendo, portanto, inválida.

De fato, a Constituição de 1988 é uma Constituição Dirigente, ou seja, existem preceitos no texto constitucional que ainda não foram atingidos (normas programáticas), mas que se quer atingir, como por exemplo a redução das desigualdades sociais e regionais. Assim, ao lado do princípio federativo, o Poder Constituinte Derivado não pode se afastar do que está disposto no primeiro título do texto constitucional, devendo, portanto, manter a integridade do ordenamento jurídico constitucional no momento da reforma.

Diante da ocorrência da Reforma Tributária instituída no ordenamento jurídico brasileiro através da Emenda Constitucional nº 132 de 2023, há que se questionar se a instituição de dois IVAs, um de competência dos estados, Distrito Federal e municípios e outro de competência da União violou a forma federativa de Estado.

Esse é um problema de interpretação sobre o que é federalismo ou forma federativa de Estado diante de um caso concreto: a instituição de uma Reforma Tributária que alterou o sistema de repartição de competências tributárias dos entes federados, que antes eram competentes para instituir sozinhos seus próprios tributos e agora, em relação aos estados, Distrito Federal e municípios, há uma competência concorrente para esses entes instituir o IBS que será exercida através do Comitê Gestor do IBS.

Celso Ribeiro Bastos define a interpretação jurídica da seguinte forma:

Como parte inicial do processo interpretativo, tem-se a seleção da norma aplicável à hipótese de que se cogita. Assim, frente a determinado caso concreto, ter-se-á de procurar, na vastidão do ordenamento jurídico, a norma aplicável, que regula a espécie submetida à apreciação. Poder-se-ia denominar este processo de subsunção da norma, porquanto é na verdade mais voltado ao caso concreto.²¹⁸

²¹⁷ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 202.

²¹⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e Interpretação Constitucional**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 34.

Assim, estando determinada a norma, que no presente caso é “forma federativa de Estado”, passa-se à aplicação de métodos de interpretação para que seu alcance seja determinado. Entre os métodos de interpretação enunciados por Celso Ribeiro Bastos, encontram-se o literal ou gramatical, o histórico, o teleológico e o sistemático.²¹⁹

Para ele, o método literal ou gramatical leva em consideração o texto normativo, “ou melhor, o conteúdo semântico das palavras que o compõe. Busca-se alcançar o real sentido, ou melhor, o significado de cada vocábulo utilizado pela norma jurídica”.²²⁰

Celso Ribeiro Bastos entende que o método histórico visa entender o sentido da lei pela análise de seus precedentes legislativos. Ressalta o momento de sua promulgação para analisar a intenção da lei no contexto atual.²²¹

Já a compreensão do referido autor sobre o método teleológico procura encontrar a finalidade da lei, ou o seu espírito. Para ele, “busca-se ressaltar neste método o bem jurídico tutelado pela lei, ou melhor dizendo, o valor nela versado.”²²² Por sua vez, ele entende que o método sistemático objetiva interpretar a lei não de forma isolada, mas em relação com as demais, levando em consideração a perspectiva sistêmica do ordenamento jurídico e a sua unidade.²²³

Levando-se em consideração que a Constituição Federal deve ser visualizada em sua unidade e o fato de se ter estudado as características do federalismo e determinados conceitos a ele atribuídos no primeiro capítulo da presente dissertação, adotar-se-á como métodos de interpretação da “forma federativa de Estado” o sistemático e o gramatical.

²¹⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e Interpretação Constitucional**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

²²⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e Interpretação Constitucional**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 40.

²²¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e Interpretação Constitucional**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 41.

²²² BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e Interpretação Constitucional**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 42.

²²³ BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e Interpretação Constitucional**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 43.

5 EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132 DE 2023

A reforma tributária oriunda da PEC nº 45/2019 foi aprovada com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023. É a primeira reforma ampla do sistema tributário realizada na Constituição de 1988 e neste capítulo se tentará detalhar as mudanças ocorridas no Sistema Tributário Nacional.

5.1 Princípios instituídos pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e outras mudanças no sistema tributário nacional

A reforma tributária inseriu no artigo 145 da Constituição Federal, nos parágrafos 3º e 4º²²⁴, novos princípios e objetivos no Sistema Tributário Nacional. Atualmente há a previsão que o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente (art. 145, § 3º CF/1988) e que as alterações na legislação tributária objetivam atenuar efeitos regressivos (art. 145, § 4º CF/1988).

Pode-se afirmar que os dois parágrafos do art. 145, com vigência a partir da EC nº 132/2023, veiculam normas que determinam a promoção de fins, objetivos sem indicar os meios necessários para alcançá-los. Eles são, segundo a definição de Robert Alexy, princípios.²²⁵

O princípio da simplicidade pressupõe o uso de uma linguagem clara. Já o princípio da transparência é utilizado, por sua vez, como sinônimo de sinceridade ao fisco em suas manifestações. Por cooperação, compreende-se que a administração e o contribuinte devem buscar através de suas ações o interesse comum. A busca da atenuação dos efeitos regressivos dos tributos está relacionada com a busca pela justiça fiscal pois com isso, busca-se uma maior igualdade no meio social, tornando o tributo um instrumento para a atenuação das desigualdades econômicas e sociais.²²⁶

²²⁴ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

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

²²⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: Emenda Constitucional 132**, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024.

²²⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: Emenda Constitucional 132**, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024.

5.2 Possibilidade de as microempresas e as empresas de pequeno porte terem um tratamento diferenciado e favorecido

A Emenda Constitucional responsável por instituir a Reforma Tributária também inseriu na Constituição novas competências que serão atribuídas à lei complementar na esfera tributária, que são: dar um adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos artigos 156-A e 195, V (art. 146, III, c) e definir tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, incluindo regimes especiais simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12º e da contribuição a que se refere o art. 239 (art. 146, III, d).

Percebe-se que a emenda constitucional em comento busca dar tratamento tributário diferenciado, favorecido e até simplificado para determinados setores, como as microempresas e as empresas de pequeno porte.

O parágrafo primeiro do artigo 146 da Constituição Federal também atribui à lei complementar a instituição de um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições dos entes federados. Nessa hipótese, ao optante pelo regime único será facultado recolher os tributos previstos no art. 156-A e 195, V e isso será objeto de decisão do contribuinte. Por isso poderá haver: o estabelecimento de condições diferentes por Estado; recolhimento centralizado e unificado com a distribuição dos recursos pertencentes aos estados de forma imediata; e no regime único, a fiscalização, arrecadação e cobrança poderá ser compartilhada pelos entes federados e nesse caso haverá a adoção do cadastro nacional único de contribuintes. (art. 146, §1º, incisos I, II, III e IV).²²⁷

Vislumbra-se que a reforma tributária também instituiu a faculdade de o contribuinte optar pelo regime único de pagamento de impostos e contribuições da União, estados, Distrito Federal e municípios e que tal regime será estabelecido por lei complementar.

De acordo com o § 2º do art. 146 da Constituição, o contribuinte optante pelo regime único pode escolher pagar os tributos previstos nos artigos. 156-A e 195, V nos termos estabelecidos nesses artigos. Nesse caso, as parcelas desses tributos não serão cobradas pelo regime único. Já o parágrafo 3º, incisos I e II do art. 146 da Constituição estabelecem que na hipótese de o recolhimento IBS e CBS seguir o regime único, não será permitida a

²²⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024.

apropriação de créditos de tais tributos; e será permitido aos contribuintes não optantes do regime único, a apropriação de créditos dos tributos previstos nos artigos 15A e 195, V.

O parágrafo terceiro do artigo 146 da Constituição dispõe sobre a hipótese em que o contribuinte é optante do regime único e há o recolhimento dos tributos previstos nos artigos. 156-A e 195, V por meio desse regime. Nessa hipótese, o contribuinte não poderá se apropriar dos créditos dos tributos previstos nos artigos 156-A e 195, V. O inciso II prescreve que é possível a apropriação de créditos do IBS e da CBS pelo adquirente não optante pelo regime único em relação a bens materiais ou imateriais, inclusive direitos

No tratamento diferenciado e favorecido concedido às microempresas e empresas de pequeno porte (SIMPLES) o ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins são recolhidos por contribuintes que optam por este regime. Nesse caso, o que importa saber é como ficará a situação dos optantes no que concerne ao recolhimento do imposto sobre bens e serviços, bem como ficará a situação do crédito referente a tal tributo.²²⁸

Hugo de Brito Machado Segundo menciona que:

À luz do dispositivo, a sistemática de recolhimento unificado de tributos franqueada a microempresas e empresas de pequeno porte envolverá CBS e IBS, mas o optante do SIMPLES pode escolher se inclui tais tributos na sistemática de recolhimento unificado, ou se submete a eles pelo regime normal ou ordinário. Caso opte pelo recolhimento pelo regime ordinário, IRPJ, CSLL e contribuição sobre a folha são recolhidos no âmbito do SIMPLES, e IBS e CBS seguindo as mesmas regras aplicáveis às demais empresas. Tudo a critério do contribuinte microempresa ou empresa de pequeno porte.²²⁹

A adesão ao regime diferenciado concedido às microempresas e empresas de pequeno porte exclui o contribuinte do princípio da não cumulatividade. Desse modo, ele não pode se apropriar de créditos que dizem respeito a operações anteriores.

²²⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024.

²²⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024, p. 20.

5.3 Ampliação da imunidade prevista no art. 150, IV e competência para o julgamento de conflitos entre entes federados, ou entre eles e o comitê gestor de bens e serviços em assuntos referentes ao IBS e à CBS.

A reforma tributária ampliou a imunidade prevista no art. 150, inc. VI, alínea b ²³⁰ da Constituição Federal. Antes, tal imunidade apenas se referia a templos de qualquer culto. Atualmente ela abrange além dos templos de qualquer culto, entidades religiosas e inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes.

É importante mencionar que, de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, a imunidade que abrange religiosa não se refere apenas ao prédio ou imóvel. O entendimento pacífico da Suprema Corte é o de que templo designa a entidade religiosa no sentido subjetivo, e não o prédio objetivamente.²³¹

Nos termos do artigo 105, j²³², compete ao Superior Tribunal de Justiça processar e julgar os conflitos que envolvem os entes federativos ou os que envolvem tais entes e o Comitê Gestor de Bens e Serviços, nos assuntos relacionados ao Imposto sobre Bens e Serviços e à Contribuição sobre Bens e Serviços.

Os conflitos que ocorrem estritamente entre os entes federativos se submetem à competência originária do Supremo Tribunal Federal, nos termos do artigo 102, I, alínea f. O artigo 105, I, alínea J dispõe sobre a competência do STJ para julgar conflitos entre entes federativos quando tais conflitos referem-se ao IBS e à CBS.

5.4 Tributos instituídos pela Emenda Constitucional nº 132/2023

A Reforma Tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023 inseriu novos tributos na nossa Constituição Federal e ampliou hipótese de incidência de tributo que já existia antes, o IPVA. Além disso, criou regras referentes ao critério espacial e hipótese de como imunidade do ITCMD e previu a possibilidade de o IPTU ter sua base de cálculo

²³⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

b) entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

²³¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: Emenda Constitucional 132**, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024.

²³² Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

j) os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, relacionados aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal, nos termos do inc. III do § 1º do art. 156 da Constituição Federal.

O artigo 149-A²³³ do texto constitucional, inserido no ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional nº 132/2023, instituiu a contribuição para custeio, expansão e melhoria de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, de competência dos municípios e do Distrito Federal. Antes da reforma tributária existia a previsão legal de cobrança por estes entes federados apenas da contribuição de iluminação pública.

Agora, há novas bases de incidência sobre a qual a referida contribuição poderá incidir, de maneira que a contribuição prevista no artigo 149-A refere-se também à expansão e melhoria de tal serviço, bem como os sistemas de monitoramento visando a segurança e a preservação de logradouros públicos.²³⁴

O artigo 153 da Constituição Federal foi contemplado com um novo tributo de incidência da União que está previsto em seu inciso VIII: o imposto sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar. Através da leitura do inc. VIII do art. 153 da Constituição verifica-se que Lei Complementar irá definir quais são os bens e serviços que são prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Esse imposto tem sido denominado por estudiosos pelo nome de imposto seletivo e de acordo com Hugo de Brito Machado Segundo “Substituirá a parte extrafiscal do Imposto sobre Produtos Industrializados.”²³⁵

O artigo 153, inc. VIII, parágrafo 6º, incisos I a VII ²³⁶ traz alguns esclarecimentos necessários sobre o imposto seletivo. O inciso I estabelece a imunidade do imposto seletivo

²³³ Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, observado o disposto no art. 150, I e III. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

²³⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024.

²³⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024, p. 43.

²³⁶ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII do **caput** deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I - não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

II - incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

III - não integrará sua própria base de cálculo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

nas exportações tendo como consequência o barateamento do produto brasileiro no mercado internacional.²³⁷ Além disso, não haverá incidência do imposto seletivo nas operações com energia e com telecomunicações. O inciso II aduz que o imposto incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço. Tal previsão legal tem como objetivo “evitar que o imposto seja cumulativo.”²³⁸

Existe prescrições legais em alguns dos incisos do § 6º do artigo 153 que fazem alusão à possibilidade de o imposto seletivo ter o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo de outros tributos. É importante mencionar que “salvo casos assim, expressamente autorizados, a bitributação e o *bis in idem* não são permitidos constitucionalmente, pois as competências não se podem sobrepor”.²³⁹ As alíquotas do IS poderão ser específicas, por unidade de medida adotada ou *ad valorem*. Por sua vez, o inciso VII do § 6º estabelece que na extração o imposto será cobrado independentemente da destinação, hipótese em que a alíquota máxima corresponderá a 1%. Isso significa que, independentemente de o produto extraído gerar subprodutos ou não, a alíquota máxima será de 1%.

Também houve algumas mudanças em relação ITCMD e ao IPVA, tributos de competência dos estados e do Distrito Federal. O ITCMD agora tem um novo critério espacial, é progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação e há uma hipótese de imunidade prevista na Constituição, no art. 155, §1º, inc. VII (O ITCMD não incidirá sobre as transmissões e as doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas

IV - integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

V - poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

VI - terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou **ad valorem**; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

VII - na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

²³⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024.

²³⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024. p. 46.

²³⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024. p. 46.

em lei complementar). Sua disciplina legal encontra-se no artigo 155, inc. I, § 1º, incisos I a VII ²⁴⁰ da Constituição Federal.

O anterior critério espacial do ITCMD que existia antes da reforma tributária era que a competência do imposto, em relação a bens imóveis e respectivos direitos pertencia ao Estado da situação do bem ou do Distrito Federal. Havia outro critério espacial do referido imposto quando a transmissão causa mortis e doação se referia a bens móveis e títulos e créditos: Competia ao Estado onde se processava o inventário ou arrolamento, ou onde o doador tivesse domicílio, ou ao Distrito Federal. O primeiro critério espacial do ITCMD não foi objeto de mudança com a Reforma Tributária, mas tão somente o segundo. Agora, em relação à transmissão causa e doação de bens móveis e títulos e créditos, a competência para instituição do ITCMD é do Estado onde era domiciliado o *de cujus*, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal.

O IPVA tem previsão constitucional no artigo 155, inc, III, § 6º, incisos I a III, alíneas a, b, c e d ²⁴¹. Esse imposto teve sua hipótese de incidência ampliada para abranger

²⁴⁰ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

§ 1º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde era domiciliado o **de cujus**, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

V - não incidirá sobre as doações destinadas, no âmbito do Poder Executivo da União, a projetos socioambientais ou destinados a mitigar os efeitos das mudanças climáticas e às instituições federais de ensino. Incluído pela Emenda Constitucional nº 126, de 2022)

VI - será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

VII - não incidirá sobre as transmissões e as doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

²⁴¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 6º O imposto previsto no inciso III: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I- terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

III - incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, excetuados: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

a) aeronaves agrícolas e de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

também a propriedade de veículos aquáticos e aéreos, com exceções previstas nas alíneas a, b, c e d do inc. III do § 6º do artigo 155 da Constituição Federal. Tais exceções constituem hipóteses de imunidade do IPVA. Além disso, antes da Emenda Constitucional nº 132 de 2023 o IPVA só poderia ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e da utilização. Atualmente, o imposto poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental, de acordo com o inc. II do § 6º do art. 155 da Constituição Federal.

Hugo de Brito Machado Segundo menciona que:

Registre-se, finalmente, que a Constituição passa a autorizar, de modo expresso, alíquotas diferenciadas tendo como critério o tipo (automóvel, motocicleta, caminhão), o valor (com alíquotas progressivas, mais altas conforme mais elevada o valor do veículo), a utilização (passeio, transporte de passageiros, transporte de cargas, etc.) e o impacto ambiental (mais ou menos poluente, v.g.).²⁴²

Além disso, houve uma importante mudança em relação ao IPTU que estava sendo há algum tempo pleiteada pelos municípios que está prevista no artigo 156, inc. I, § 1º, inc. III²⁴³. O dispositivo previsto no inciso III do artigo 156, § 1º Da Constituição atendeu uma antiga reivindicação dos municípios que agora estão autorizados a atualizar a base de cálculo do IPTU pelo Poder Executivo seguindo os critérios estabelecidos em lei municipal. Estes entes federados vinham lutando por isso há algum tempo e já tinham conseguido, inclusive, a exceção dos aumentos do IPTU do princípio da anterioridade nonagesimal, de acordo com o art. 150, § 1º²⁴⁴ do texto constitucional.²⁴⁵

b) embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de transporte aquaviário ou de pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

c) plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios, inclusive aquelas cuja finalidade principal seja a exploração de atividades econômicas em águas territoriais e na zona econômica exclusiva e embarcações que tenham essa mesma finalidade principal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

d) tratores e máquinas agrícolas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023).

²⁴² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024. p. 60.

²⁴³ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

III - ter sua base de cálculo atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

²⁴⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

A reforma tributária inseriu no texto constitucional um IVA de competência dos estados, municípios e Distrito Federal e um IVA federal. O Imposto sobre Bens e Serviços é de competência dos entes federados subnacionais e visa unificar o ICMS e o ISS. O veículo introdutório do IBS será uma Lei complementar, de acordo com o artigo 156-A da Constituição. O princípio que norteará esse imposto é o da neutralidade e ele terá uma ampla base de incidência, pois de acordo com os incisos I e II do § 1º do artigo 156-A da Constituição, a incidência do imposto será sobre: operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, e sobre a importação de tais bases de incidência, realizadas por pessoa física ou jurídica mesmo que não seja sujeito passivo habitual do imposto, e qualquer que seja a finalidade da operação.

De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo, “bens e serviços envolve praticamente tudo e qualquer coisa que tenha relevo econômico”.²⁴⁶ A competência do IBS apesar de ser larga, não é ilimitada, e os elementos histórico e sistêmico definirão os contornos da competência deste imposto.²⁴⁷

O IBS não incidirá sobre exportações, terá uma legislação uniforme no território nacional possuindo, entretanto, cada ente federativo (estado, município e Distrito Federal), a liberdade para instituir alíquota própria através de lei específica, desde que sejam obedecidos os parâmetros estabelecidos no Senado. A alíquota será a mesma para todas as operações materiais, ou imateriais, direitos ou serviços, exceto nas hipóteses previstas na Constituição (art. 156-A, § 1º, inc. V e VI da CF/88), ou seja, o IBS não é um imposto seletivo, e sim, um imposto neutro. Caso o ente federado não institua sua própria alíquota, será adotado no ente a alíquota de referência indicada por resolução do Senado Federal, conforme inciso XII, do § 1º do art. 156-A.

Conforme afirmado no parágrafo anterior, os estados, municípios e Distrito Federal devem estabelecer suas próprias alíquotas. Será aplicável a alíquota resultante do somatório das alíquotas do estado e do município do destino da operação. Sendo a operação de destino o Distrito Federal, como este ente reúne as duas atribuições e por não poder se subdividir em municípios, ele que fixará sua alíquota única.²⁴⁸

²⁴⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: Emenda Constitucional 132**, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024.

²⁴⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: Emenda Constitucional 132**, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024. p. 81.

²⁴⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: Emenda Constitucional 132**, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024. p. 81.

²⁴⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: Emenda Constitucional 132**, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024.

Os estados e municípios deverão vincular suas alíquotas às alíquotas de referência estabelecida pelo Senado Federal. Assim, sempre que a alíquota de referência mudar, as alíquotas do estado e do município também devem proceder assim, sendo desnecessário para isso a edição de lei estadual ou municipal.²⁴⁹

O imposto será não-cumulativo, tendo sido a não cumulatividade do IBS a “principal promessa da reforma tributária”.²⁵⁰ Ele será cobrado pelo somatório das alíquotas do estado e do município na operação de destino e não poderá ser objeto de incentivos ou benefícios financeiros ou fiscais, bem como de regimes diferenciados ou favorecidos, exceto nas hipóteses previstas no texto constitucional. Além disso, sempre que houver possibilidade, o valor do IBS será informado no documento fiscal. Tal regra põe em prática o princípio da transparência que deve nortear o Sistema Tributário Nacional, inserido na Constituição pela EC nº 132/2023 no § 3º do artigo 145. As regras gerais do imposto em comento estão previstas no art. 156-A, § 1º, incisos I a XIII²⁵¹ da Constituição.

²⁴⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024.

²⁵⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024, p. 84.

²⁵¹ Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Além das características acima mencionadas do IBS, há uma série de assuntos relacionados a este imposto que deverão ser regulamentadas por lei complementar. Entre eles têm-se a necessidade de ser disciplinado por lei complementar as regras para a distribuição do produto de arrecadação do imposto, como a disciplina de sua forma de cálculo, o tratamento a ser dado nas operações em que não haja o recolhimento do IBS de modo tempestivo, regras de distribuição do imposto referentes a regimes favorecidos, específicos ou diferenciados de tributação (§ 5º, inc. I, alíneas a, b, c do art. 156-A da CF/88).

A lei complementar também disporá sobre: o regime de compensação do IBS; a forma e o prazo para o ressarcimento dos créditos acumulados pelo contribuinte; definirá os critérios da operação de destino; disciplinará a forma de desoneração de bens de capital pelos contribuintes; processo administrativo fiscal do imposto; hipóteses nas quais haverá a devolução do imposto para pessoas físicas com o objetivo de diminuir as desigualdades de renda; quais serão as hipóteses de diferimento e desoneração do imposto aplicáveis aos regimes aduaneiros especiais e às zonas de processamento de exportação; obrigações tributárias acessórias, visando a sua simplificação (§ 5º, incisos II a XIII do art. 156-A da CF/88).

Ainda existem muitas indagações sobre o IBS porque muitos pontos serão definidos na lei complementar instituidora do imposto. Conforme afirmado no parágrafo anterior, caberá à lei complementar dispor sobre o processo administrativo fiscal do IBS. Enquanto ela não disciplinar determinadas questões minuciosamente, haverá inúmeros questionamentos sobre questões práticas referentes ao imposto, como: O imposto será fiscalizado e arrecadado pelo Estado, pelo município ou pelos dois entes? Qual ente federativo lavrará os autos de infração e julgará as impugnações e recursos a eles referentes? Qual ente federado será competente para propor a Execução Fiscal? ²⁵²

Além disso, o IBS terá regimes específicos de tributação que serão regulamentados por lei complementar. Esses regimes especiais foram autorizados pelo próprio texto

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

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

XIII - sempre que possível, terá seu valor informado, de forma específica, no respectivo documento fiscal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023).

²⁵² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024.

constitucional que por sua vez, vedou que outros regimes especiais fossem estabelecidos pelo legislador ordinário. A disciplina desses regimes especiais constará em lei complementar.²⁵³

Os regimes específicos de tributação, referentes ao IBS, serão aplicados, de acordo com o texto constitucional, para: combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá apenas uma vez; serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos e prognósticos; sociedades cooperativas, nas quais o regime específico de tributação será optativo, com o objetivo de assegurar sua competitividade; serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por sociedade anônima de futebol e aviação regional; operações alcançadas por tratado de convenção internacional; serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipais e interestadual, ferroviário e hidroviário (§ 6º, incisos I a VI do art. 156-A da CF/88).

Ou seja, há setores da economia que terão regimes diferenciados, entre os quais encontra-se o de transportes, saneamento, planos de saúde, combustíveis, setor imobiliário, jogos de prognósticos, loterias, instituições financeiras, entre as quais incluem-se os bancos.²⁵⁴

Deve-se ressaltar que qualquer hipótese de alteração na legislação federal que aumente ou diminua a arrecadação tributária do IBS deverá ser compensada pela elevação ou redução das alíquotas de referência do imposto fixadas pelo Senado Federal, como forma de preservar a arrecadação dos entes federados, de acordo com o art. 156-A, § 9º, inc. I da Constituição. Nesse sentido, aduz Hugo de Brito Machado Segundo:

As alíquotas de referência, nessa ordem de ideias, são aquelas estabelecidas pelo Senado pelo Senado para o município e o Estado que não fixarem as suas, ou que estabelecerem que as suas “serão as de referência”, como permite o § 10. O curioso, em relação a elas, é a tentativa de atrelamento, ou de vinculação, que os §§ 9º e 11 tentam realizar entre alterações na legislação que levem à mudança na arrecadação e as alíquotas de referência, para “preservar a arrecadação.”²⁵⁵

Além disso, haverá a devolução obrigatória do tributo nas operações de fornecimento de energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo ao consumidor que tenha baixa renda, de acordo com o § 13º do art. 156-A do texto constitucional.

²⁵³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: Emenda Constitucional 132**, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024.

²⁵⁴ SENADO FEDERAL. Senado aprova e envia Reforma Tributária à Câmara. **Portal do Senado Federal**, 8 de nov. de 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/11/08/senado-aprova-reforma-tributaria-no-primeiro-turno-no-plenario>. Acesso em: 08 fevereiro 2024.

²⁵⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: Emenda Constitucional 132**, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024. p. 98.

A Emenda Constitucional nº 132 de 2023 também foi responsável por inserir na Constituição dispositivos sobre a Contribuição sobre Bens e Serviços, com previsão no artigo 95, inciso V²⁵⁶ da Lei Maior. Essa contribuição nada mais é do que o lado federal do IVA dual que deve ter regime jurídico equivalente ao IBS segundo a previsão constitucional disposta no art. 149-B²⁵⁷ e no § 16 do artigo 195.²⁵⁸

Hugo de Brito Machado Segundo menciona que “Tal como o IBS, sua incidência se dá por fora, ou seja, ela não integra a própria base de cálculo, tampouco a de outros tributos incidentes sobre o consumo, como o ISS, o ICMS e o próprio IBS”.²⁵⁹

Importante mencionar que a alíquota da referida contribuição poderá ser estabelecida por lei ordinária, de acordo com § 15 do inciso V do art. 195 da Constituição Federal. Além disso, lei fixará hipóteses de devolução da contribuição sobre bens e serviços a pessoas físicas, incluindo limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda, segundo o § 18º do inciso V do artigo 195 do texto constitucional.

Há assim a previsão constitucional de uma nova contribuição social que é a contribuição sobre bens e serviços que será instituída por lei complementar que será a mesma do IBS. O artigo 149-B, incisos I a IV da Constituição prescreve que o Imposto sobre Bens e Serviços e a Contribuição sobre bens e serviços devem observar as mesmas regras referentes a: fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; imunidades; regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação e regras de não

²⁵⁶ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023).

²⁵⁷ Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
I - fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
II - imunidades; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
IV - regras de não cumulatividade e de creditamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
Parágrafo único. Os tributos de que trata o **caput** observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

²⁵⁸ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
§ 16. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do **caput** o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

²⁵⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024, p. 139.

cumulatividade e creditamento. Ou seja, tal dispositivo legal mostra que o regime jurídico da CBS é o mesmo do IBS.

Hugo de Brito Machado Segundo, ao discorrer sobre o artigo 149-B, aduz que:

A finalidade do artigo em comento é viabilizar a implantação do chamado Imposto sobre Valor Agregado – IVA Dual, ou seja, um tributo duplicado (ou triplicado) na sua sujeição ativa e destinação de recursos, mas unificado em seu regime jurídico. Em termos mais simples, quem o examina por fora enxerga apenas um tributo, embora por dentro existam dois, um pertencente à União e, o outro, a Estados e municípios. O parágrafo único preconiza que a identidade de regimes se estende inclusive às imunidades, esclarecimento importante em virtude de entendimento – a nosso ver equivocado – segundo o qual as imunidades tributárias veiculadas pelo art. 150, VI, da CF/88 seriam aplicáveis apenas a impostos, o que afastaria a incidência delas sobre as contribuições, inclusive a Contribuição sobre Bens e serviços – CBS. Não fosse o esclarecimento, não seriam poucas as vozes que clamariam a inaplicabilidade das imunidades (v. g., do livro) à CBS, o que quebraria inclusive a desejada identidade de regimes, visto que ao IBS elas seriam aplicáveis.²⁶⁰

Assim, mesmo que as competências do IBS e do CBS não recaiam sobre os mesmos entes federados, o poder reformador prevê a necessidade de tratamento normativo igual a estas exações nas hipóteses previstas no art. 149-B e seus incisos.²⁶¹

Hugo de Brito Machado Segundo faz uma crítica à criação da Contribuição sobre bens e Serviços. Para ele, a reforma tributária perdeu a oportunidade de disciplinar as contribuições com mais clareza e consequentemente, acabar com a criação de contribuições pelo legislativo federal (com a anuência do STF) pois da maneira como as contribuições são utilizadas elas invadem a competência dos estados, municípios e Distrito Federal e não partilhar a receita das contribuições com estes entes.

É importante mencionar que o art. 126 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias, em seu inc. III, alínea a menciona que a partir de 2027 o IPI terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, de acordo com regras estabelecidas em Lei Complementar. A partir de 2027 também serão extintas a contribuição para o Programa de Integração Social, prevista no art. 239 da Constituição, e as contribuições previstas no art. 195, I, alínea b e IV, segundo o inc. II do art. 126 do Ato de Disposições Constitucionais transitórias. Além disso, segundo o art. 129 do ADCT, a partir de 2033 os ficam extintos o ISS e o ICMS.

²⁶⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024. p. 29, 30.

²⁶¹ IBET. **Reforma Tributária Brasileira**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/reforma-tributaria-brasileira/> Acesso em 10 fev. 2023.

O resultado da extinção do PIS e da COFINS será que essas exações serão substituídas pela Contribuição sobre Bens e Serviços. Já o ICMS e o ISS serão substituídos pelo Imposto sobre Bens e Serviços. As mudanças trazidas pela Reforma Tributária vêm acompanhada por um longo período de transição e haverá necessidade de edição de Leis Complementares para criar o IBS e a CBS. Consequentemente, suas Regras Matrizes de Incidência Tributária só passarão a existir após a edição dessas espécies normativas.²⁶²

5.5 Comitê Gestor do IBS

De acordo com o § 2º do artigo 156-B da Constituição Federal, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços é uma entidade pública sob regime especial e terá independência técnica, administrativa e financeira. Ele será presidido de forma integrada pelos estados, municípios e Distrito Federal e terá competências administrativas referentes ao IBS nos limites impostos pelo texto constitucional e por Lei Complementar. Segundo o artigo 156-B, incisos I, II e III da Lei Maior, as competências administrativas do Comitê Gestor do IBS versarão sobre: a edição do regulamento único e uniformização da interpretação e aplicação da legislação do imposto; efetuação das compensações do imposto e distribuição das mesmas entre Estados, municípios e Distrito Federal; proferir decisão no contencioso administrativo.

A necessidade de criação do Comitê Gestor de Bens e Serviços é uma consequência da competência compartilhada entre Estados, municípios e Distrito Federal para instituir o IBS. Ele é que um órgão da administração tributária destinado a exercer funções de Poder Executivo no que se refere ao exercício do poder regulamentar com a consequente edição de regulamentos, decretos, portarias, resoluções instruções normativas para concretizar atos de execução, de fiscalização e lançamento, de controle interno da legalidade no contencioso administrativo, ou de representação judicial dos entes federados que o integram.²⁶³

A representação do Comitê Gestor sobre Bens e Serviços será feita de forma paritária por representantes dos estados, do Distrito Federal e dos municípios que atuarão na instância máxima de deliberação. Será assegurada a alternância na presidência do Comitê Gestor do IBS entre os estados e o Distrito Federal e municípios e Distrito Federal. Tal entidade pública será financiada por percentual do produto de arrecadação do imposto destinado a cada ente

²⁶² IBET. **Reforma Tributária Brasileira**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/reforma-tributaria-brasileira/> Acesso em 10 fev. 2023.

²⁶³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023**. São Paulo: Atlas, 2024.

federado e o seu controle externo será exercido pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios de acordo com o § 2º, incisos I, II, III e IV do art. 156-B²⁶⁴ da CF/1988.

A fiscalização do IBS, seu lançamento tributário, sua cobrança, sua representação administrativa e judicial serão realizadas, dentro da esfera de cada competência, pelas administrações tributárias e procuradorias dos entes subnacionais. Estes entes federados poderão definir hipóteses de delegação e compartilhamento de competências com o objetivo de integrá-los, nos termos do § 2º, inc. V do art. 156-A²⁶⁵ da CF/1988.

Hugo de Brito Machado Segundo menciona que “O texto constitucional não dá ao assunto solução definitiva, deixando possibilidades ao legislador complementar, sobretudo no que diz respeito às questões de processo judicial”.²⁶⁶

Percebe-se que o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços será dotado de muito poder pois exercerá importantes funções referentes ao principal imposto da federação, entre as quais, a competência para o lançamento, para regulamentação, para julgar o contencioso administrativo, efetuar sua cobrança e fazer sua defesa judicial.²⁶⁷

Os entes políticos subnacionais participarão da instância máxima de deliberação do Comitê Gestor de Bens e Serviços, devendo ser observada a composição de 27 membros representando cada estado e o Distrito Federal e 27 membros representando o conjunto dos municípios e o Distrito Federal (§ 3º, inc. I e II do art. 156-B da CF/1988).

²⁶⁴ Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 2º Na forma da lei complementar: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I - os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão representados, de forma paritária, na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

II - será assegurada a alternância na presidência do Comitê Gestor entre o conjunto dos estados e o Distrito Federal e o conjunto dos Municípios e o Distrito Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

III - o Comitê Gestor será financiado por percentual do produto da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

IV - o controle externo do Comitê Gestor será exercido pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

²⁶⁵ V - a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

²⁶⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024, p. 107.

²⁶⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024, p. 107.

A aprovação das deliberações do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços ocorrerá se houver, cumulativamente, os votos da maioria absoluta dos representantes dos estados e Distrito Federal, somado à exigência de que os representantes destes entes devem corresponder a mais de 50% da população do país. Também haverá a necessidade de que a maioria absoluta dos representantes dos municípios e Distrito Federal aprove a deliberação do Comitê Gestor do IBS segundo o § 4º, incisos I, alíneas a e b e inciso II do art. 156-B²⁶⁸ da CF/1988).

Percebe-se que as deliberações do Comitê Gestor de Bens e Serviços privilegiou os estados mais populosos na medida que há necessidade de que estes entes representem no mínimo 50% da população brasileira e concorde com a medida que será tomada.

O Comitê Gestor de Bens e Serviços, a Administração Tributária da União e a Procuradoria da Fazenda Nacional poderão compartilhar informações fiscais referentes ao IBS e à CBS para atuarem na harmonização das normas desses tributos, das interpretações, das obrigações acessórias e demais procedimentos. Eles poderão implementar também soluções integradas para a administração e cobrança dessas exações nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 156-B²⁶⁹ da CF/1988.

5.6 Mudanças na repartição de receitas entre os entes federados

A Reforma tributária também instituiu algumas mudanças nas regras de repartição de receitas entre os entes federados. Agora, de acordo com o art. 158, inc. II²⁷⁰ do texto

²⁶⁸ Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 4º As deliberações no âmbito do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços serão consideradas aprovadas se obtiverem, cumulativamente, os votos: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I - em relação ao conjunto dos Estados e do Distrito Federal: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

a) da maioria absoluta de seus representantes; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

b) de representantes dos Estados e do Distrito Federal que correspondam a mais de 50% (cinquenta por cento) da população do País; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

II - em relação ao conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, da maioria absoluta de seus representantes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

²⁶⁹ Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada

§ 6º Lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para: § 2º O imposto previsto no inciso II: entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 7º A isenção e a imunidade: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

²⁷⁰ Art. 158. Pertencem aos Municípios:

~~II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados;~~

constitucional, pertencem aos municípios 50% do produto de arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural relativamente aos imóveis nele situados, cabendo aos municípios a totalidade do ITR na hipótese da opção prevista no art. 153, § 4º, III, ou seja, o ITR pertencerá totalmente aos municípios quando ele for fiscalizado e cobrado por estes entes subnacionais que assim optarem. Antes da EC nº 132/2023 só havia a previsão de que os municípios ficariam com 50% do produto da arrecadação do ITR.

Outra mudança feita pela Emenda Constitucional nº 132/2023 em relação à repartição de receitas tributárias tem previsão legal no art. 158, inc. III²⁷¹ da Constituição em decorrência da ampliação da hipótese de incidência do IPVA para abranger além da propriedade de veículos automotores, a propriedade de veículos aquáticos e aéreos. Desse modo, agora 50% do produto de arrecadação do imposto estadual sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios e, em relação a veículos aquáticos e aéreos cujos proprietários sejam domiciliados em seus territórios, pertence aos municípios.

Essa mudança aconteceu, pois, antes da EC nº 132/2023 o IPVA não alcançava os veículos aquáticos e aéreos. Antes, tal critério de partilha abrangia tão somente 50% do produto de arrecadação do imposto estadual sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios.

Outra mudança que houve em razão da reforma tributária e consequente instituição do IBS que ainda irá conviver com o ICMS por algum tempo, encontra-se no art. 158, inc. IV, alíneas a e b. Antes da EC nº 132/2023 25% do produto de arrecadação do ICMS iria ser destinado aos municípios, sendo três quartos no mínimo na proporção do valor adicionado nas operações que geraram ICMS realizadas em seus territórios, e um quarto do produto de arrecadação do imposto era destinado aos municípios conforme o disposto em lei Estadual, ou no caso dos territórios, conforme o disposto em Lei Federal.

Atualmente, será destinado aos municípios 25% do produto de arrecadação do ICMS e do IBS. 65%, no mínimo do valor arrecadado do ICMS será destinado às operações ocorridas em seus territórios; e até 35% de acordo com o que estiver disposto em lei estadual,

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Regulamento)

²⁷¹ Art. 158- Pertencem aos Municípios:

~~II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;~~

III - 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios e, em relação a veículos aquáticos e aéreos, cujos proprietários sejam domiciliados em seus territórios; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

observado obrigatoriamente 10% baseados em indicadores como melhoria do resultado da aprendizagem e critério da equidade, sendo considerado o nível socioeconômico do educando.

Em relação a essa mudança, Hugo de Brito Machado menciona que: “Quanto ao IBS, como ele em parte substitui o ICMS, parte dele também será partilhada pelo Estado com o respectivo município, mesmo o município tendo participação própria na arrecadação do IBS, pois esta visa a substituir o ISS.”²⁷²

As parcelas destinadas aos municípios provenientes da arrecadação do IBS terão critérios híbridos na sua repartição: 80% será repartido entre os municípios proporcionalmente à população deles; 10% se destinará aos municípios com base em indicadores como melhoria do resultado da aprendizagem e critério da equidade, sendo considerado o nível socioeconômico do educando e de acordo com o que dispuser lei estadual; 5% será destinado aos municípios baseando-se em indicadores de preservação ambiental em conformidade com o que estiver disposto em lei estadual; apenas 5% será distribuído entre os municípios em montantes iguais.

O art. 158, inc. IV, alíneas a e b, o § 1º, incisos I e II, o § 2º, incisos I, II, III e IV ²⁷³ estabelece as regras referentes aos critérios de partilha do ICMS e do IBS dos estados com os municípios.

²⁷² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024, p. 115, 116.

²⁷³ Art. 158- Pertencem aos Municípios:

~~IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.~~

IV - 25% (vinte e cinco por cento): (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

a) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023) Vigência

b) do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A distribuída aos Estados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

~~Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:~~

§ 1º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios mencionadas no inciso IV, "a", serão creditadas conforme os seguintes critérios: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023) Vigência

~~I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;~~

I - 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)

~~II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.~~

II - até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)

§ 2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios mencionadas no inciso IV, "b", serão creditadas conforme os seguintes critérios: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Também houve mudanças em critérios de repartição de receitas entre os entes federados em relação aos recursos provenientes da União. A mudança inserida com a Reforma Tributária no inc. I se deve ao acréscimo do imposto previsto no art. 153, inc. VIII que também será objeto de partilha. Agora, 50% do produto de arrecadação do IR, do IPI e do Imposto Seletivo (previsto no art. 153, inc. VIII da Constituição) serão partilhados conforme regras de rateio e destinação previstas nas alíneas no art. 159, inc. I, alíneas a, b, c, d, e e f ²⁷⁴ do texto constitucional.

A atual redação do inciso II do art. 159 ²⁷⁵ estabelece que do produto de arrecadação do IPI e do imposto previsto no art. 153, inc. VIII, 10% se destinarão aos estados e ao Distrito

I - 80% (oitenta por cento) na proporção da população; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

II - 10% (dez por cento) com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos, de acordo com o que dispuser lei estadual; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

III - 5% (cinco por cento) com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

IV - 5% (cinco por cento) em montantes iguais para todos os Municípios do Estado.

²⁷⁴ Art. 159. A União entregará: (Vide Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

~~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: (Vide Emenda Constitucional nº 17, de 1997)~~

~~I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento na seguinte forma: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 55, de 2007)~~

~~I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014)~~

~~I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 50% (cinquenta por cento) (cinquenta por cento), da seguinte forma: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 112, de 2021)-Produção de efeitos~~

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados e do imposto previsto no art. 153, VIII, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; (Vide Lei Complementar nº 62, de 1989) (Regulamento)

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; (Vide Lei Complementar nº 62, de 1989) (Regulamento)

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer; (Regulamento)

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014)

f) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de setembro de cada ano;

²⁷⁵ Art. 159-II - ~~do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados. (Regulamento)~~

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados e do imposto previsto no art. 153, VIII, 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Federal de forma proporcional ao valor da exportação dos produtos industrializados. Antes da reforma tributária, tal regra só abrangia o produto de arrecadação do IPI.

Também houve mudança na redação em relação a repartição de receita da União em relação aos estados e Distrito Federal, no que se refere ao produto de arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º. Nesse caso, atualmente 29% da arrecadação se destinara aos estados e ao Distrito Federal que serão distribuídos na forma da lei, e serão destinadas ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes e ao pagamento de subsídios a tarifas de transporte público coletivo de passageiros (alínea acrescentada pela Emenda Constitucional nº 132/2023). Antes da Reforma Tributária tal recurso se destinava apenas ao programa de financiamento de infraestrutura de transportes. Essa inovação está prevista no art. 159, inc. III²⁷⁶ da Lei Maior.

Além das mudanças acima mencionadas, o art. 159 § 3º²⁷⁷ da Constituição também sofreu modificações com a EC nº 132/2023 pois agora os estados entregarão aos municípios 25% dos recursos que receberam de acordo com o Inciso II deste artigo, sendo que a parcela relativa ao imposto sobre produtos industrializados observará os critérios previstos no art. 158, § 1º da Constituição, e a parcela referente ao imposto previsto no art. 153, VIII da Constituição observará os critérios previstos no art. 158, § 2º do texto constitucional.

Antes da reforma, os estados recebiam 25% do valor de arrecadação da União do IPI para repassar aos municípios, e esse percentual deveria observar os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, incisos I e II.

A finalidade dessa alteração foi incluir o imposto seletivo ao lado do IPI e do IR para também ser objeto de partilha pela União com estados, Distrito Federal e municípios. É

²⁷⁶ Art. 159-

~~III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, vinte e cinco por cento para os estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que refere o inciso II, e, do referido parágrafo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003)~~

~~III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, e, do referido parágrafo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 44, de 2004)~~

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observadas as destinações a que se referem as alíneas "c" e "d" do inciso II do referido parágrafo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

²⁷⁷ Art. 159-

~~§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.~~

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) dos recursos que receberem nos termos do inciso II do caput deste artigo, observados os critérios estabelecidos no art. 158, § 1º, para a parcela relativa ao imposto sobre produtos industrializados, e no art. 158, § 2º, para a parcela relativa ao imposto previsto no art. 153, VIII. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

importante recordar que a repartição de receitas tributárias arrecadadas é um importante instrumento utilizado para que a autonomia dos entes federados seja assegurada.²⁷⁸

5.7 Instituição do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional

Um dos principais objetivos da Reforma Tributária foi acabar com a guerra fiscal. Através da guerra fiscal, um ente tributante atraía investimentos através da concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais.²⁷⁹

A EC nº 132/2023 estabeleceu legislação nacional para o IBS, cujo veículo é uma lei complementar e definiu a tributação pelo princípio do destino. Com isso, a reforma tributária impossibilita que os entes subnacionais concedam quaisquer benefícios fiscais em relação ao IBS.²⁸⁰

Porém, o problema que ocasionou o surgimento da guerra fiscal foi a grande desigualdade econômica existente entre as diversas regiões brasileiras aliado ao fato de o governo federal nada ter feito para reduzir tais desigualdades.²⁸¹

Desse modo, a EC nº 132/2023, em seu artigo 159-A, instituiu um Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional que será financiado pela União e a principal finalidade deste Fundo é custear ações dos estados e Distrito Federal “em infraestrutura, no fomento a atividades produtivas que tenham elevado potencial de gerar emprego e renda, e a promoção de ações que levem ao desenvolvimento científico e tecnológico”.²⁸²

Hugo de Brito Machado Segundo menciona que:

Do ponto de vista econômico, acredita-se que a redução do ônus tributário é de fato menos adequado, e menos eficiente do que o investimento voltado às mesmas finalidades. Em termos mais simples, é mais eficiente investir recursos públicos para induzir os agentes econômicos a se instalarem em uma região, do que deixar de arrecadar recursos daqueles que se instalem nessa região.²⁸³

²⁷⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024. p. 119.

²⁷⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024.

²⁸⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024.

²⁸¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024.

²⁸² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024. p. 124.

²⁸³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024. p. 124.

Desse modo, a opção que a EC nº 132/2023 fez foi a de arrecadar os tributos devidos aos entes subnacionais de forma neutra, e com o dinheiro objeto da arrecadação tributária se estimular ou financiar, através de recursos públicos federais, atividades que almejem reduzir as desigualdades regionais.²⁸⁴

Assim, a Reforma Tributária instituiu o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR) com o objetivo de reduzir as desigualdades entre os estados brasileiros. A Emenda Constitucional nº 132/2023 prevê que os recursos do fundo serão aportados todos os anos pelo governo federal e que do total, 30% serão distribuídos de acordo com o critério populacional para os estados e 70% será distribuído com base coeficiente individual de participação do Estado ou do Distrito Federal.²⁸⁵ A previsão constitucional do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional está no art. 159-A do texto constitucional, incisos I, II, III, §§ 1º ao 5º.²⁸⁶

A redução das desigualdades regionais e sociais através deste Fundo se dará mediante a entrega de recursos da União para os estados e Distrito Federal para que sejam realizados: estudos, projetos e obras e infraestrutura; fomento de atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda; promoção de ações visando o desenvolvimento

²⁸⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: Emenda Constitucional 132**, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024.

²⁸⁵ SENADO FEDERAL. Senado aprova e envia Reforma Tributária à Câmara. **Portal do Senado Federal**, 8 de nov. de 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/11/08/senado-aprova-reforma-tributaria-no-primeiro-turno-no-plenario>. Acesso em: 08 fevereiro 2024.

²⁸⁶ Art. 159-A. Fica instituído o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, nos termos do art. 3º, III, mediante a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal para: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I - realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)²⁸⁶

II - fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

III - promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 1º É vedada a retenção ou qualquer restrição ao recebimento dos recursos de que trata o **caput**. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 2º Na aplicação dos recursos de que trata o **caput**, os estados e o Distrito Federal priorizarão projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 3º Observado o disposto neste artigo, caberá aos Estados e ao Distrito Federal a decisão quanto à aplicação dos recursos de que trata o **caput**. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 4º Os recursos de que trata o **caput** serão entregues aos Estados e ao Distrito Federal de acordo com coeficientes individuais de participação, calculados com base nos seguintes indicadores e com os seguintes pesos: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I - população do Estado ou do Distrito Federal, com peso de 30% (trinta por cento); (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

II - coeficiente individual de participação do Estado ou do Distrito Federal nos recursos de que trata o art. 159, I, "a", da Constituição Federal, com peso de 70% (setenta por cento). (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 5º O Tribunal de Contas da União será o órgão responsável por regulamentar e calcular os coeficientes individuais de participação de que trata o § 4º. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023).

científico, tecnológico e a inovação. Na aplicação dos recursos financeiros do fundo, os estados e o Distrito Federal irão priorizar projetos que tenham ações de sustentabilidade ambiental com a redução das emissões de carbono.

5.8 Regras de transição

O ato de Disposições Constitucionais Transitórias estabelece, em seu artigo 124, que as regras referentes a transição Imposto sobre Bens e Serviços e da Contribuição sobre Bens e Serviços estão previstas nos artigos 125 a 133 e atenderá aos critérios neles prescritos.

Inicia-se então, no art. 124 do ADCT as regras de transição dos tributos ainda existentes, mas que serão extintos. Eles serão “gradualmente reduzidos e substituídos, paulatinamente, por IBS e CBS, gradualmente instituídos e majorados, até que haja a integral e paulatina sucessão”.²⁸⁷

O regramento do IVA dual em relação ao ano de 2026 está previsto no art. 125, §§ 1º ao 4º do ADCT. Em 2026 o IBS será cobrado à alíquota estadual de 0,1% e a CBS será cobrada à alíquota de 0,9%, segundo o art. 125²⁸⁸ do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias. Nesse momento, ainda não há a previsão de alíquota municipal, e segundo o valor recolhido a título de CBS e IBS poderá ser compensado com o PIS e Cofins que for devido pelo contribuinte, ou com qualquer outro tributo federal, e ainda existe a possibilidade

²⁸⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024, p. 164.

²⁸⁸ Art. 125. Em 2026, o imposto previsto no art. 156-A será cobrado à alíquota estadual de 0,1% (um décimo por cento), e a contribuição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal, será cobrada à alíquota de 0,9% (nove décimos por cento). (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 1º O montante recolhido na forma do **caput** será compensado com o valor devido das contribuições previstas no art. 195, I, "b", e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239, ambos da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 2º Caso o contribuinte não possua débitos suficientes para efetuar a compensação de que trata o § 1º, o valor recolhido poderá ser compensado com qualquer outro tributo federal ou ser ressarcido em até 60 (sessenta) dias, mediante requerimento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 3º A arrecadação do imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal decorrente do disposto no **caput** deste artigo não observará as vinculações, repartições e destinações previstas na Constituição Federal, devendo ser aplicada, integral e sucessivamente, para: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I - o financiamento do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos do art. 156-B, § 2º, III, da Constituição Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

II - compor o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 4º Durante o período de que trata o **caput**, os sujeitos passivos que cumprirem as obrigações acessórias relativas aos tributos referidos no **caput** poderão ser dispensados do seu recolhimento, nos termos de lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

de o valor ser ressarcido, mediante requerimento. Ou seja, “em 2026 o IBS já poderá ser criado, sem adição de ônus ao contribuinte”.²⁸⁹

Além disso, todo o valor arrecadado neste ano se destinará “à formação e ao aparelhamento do Comitê Gestor e dos fundos de compensação de benefícios fiscais”²⁹⁰. É uma regra de transição para a implantação futura do imposto.

No ano de 2027, de acordo com o artigo 126, seus respectivos incisos e alíneas do ADCT: haverá a criação Contribuição sobre Bens e Serviços e do imposto seletivo, previsto no art. 153, inc. VIII da Constituição; serão extintas a contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada incidentes sobre receita ou faturamento previstas no art. 195, Inciso I, alínea b; haverá a extinção da contribuição do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar, prevista no art. 195, inc. IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, prevista no art. 239 do texto constitucional. Ou seja, em 2027 haverá a extinção do PIS e da Cofins.

A extinção das contribuições acima mencionadas é condicionada à criação da contribuição prevista no art. 195, inciso I, alínea a. Além disso, será no ano de 2027 que o IPI terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus. Hugo de Brito Machado segundo menciona que “A partir de 2027, se projetam ou estimam plenamente instituídos o IBS e a CBS, com a extinção do PIS e COFINS”.²⁹¹

Entre os anos de 2027 e 2028, o IBS será cobrada a alíquota estadual e municipal de 0,05%, de acordo com o art. 127 da ADCT, e a alíquota da CBS será reduzida em 1%.

Com a extinção do IPI, do PIS e Cofins, em 2027 e 2028 a cobrança do IBS (com ônus para o contribuinte) e da CBS se iniciam de forma paulatina. Hugo de Brito Machado Segundo aduz que “A CBS desde 2027 terá entrado inteiramente em operação, no lugar de PIS e COFINS, extintos, e o IBS será implantado com redução de um décimo ponto percentual no ônus por ela representado, para tornar mais gradual a transição”.²⁹²

O artigo 128 do ato de Disposições Constitucionais Transitórias, em seus incisos, prevê a redução da cobrança do ICMS e do ISS de forma progressiva entre os anos de 2029 e 2032. Segundo tal dispositivo, as alíquotas desses impostos serão fixadas em 0,9, em 2029,

²⁸⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024, p. 170.

²⁹⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024, p. 167.

²⁹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024, p. 168.

²⁹² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024, p. 170.

em 0,8, em 2030, em 0,7, em 2031, e, em 0,6, em 2032. Além disso, os incentivos e benefícios fiscais do ISS e do ICMS não alcançados pelo caput do art. 129 serão reduzidos na mesma proporção dos respectivos impostos.

A extinção do ICMS e do ISS ocorrerá a partir de 2033, segundo o art. 129 ²⁹³ do ADCT. Em razão disso, resolução do Senado Federal irá fixar para todos os entes federativos as alíquotas de referência do IBS e do CBS para assegurar que entre os anos de 2027 e 2033 a receita da União com a Contribuição sobre Bens e Serviços e com o imposto seletivo seja equivalente à redução da receita das contribuições previstas no art. 195, inc. II, alínea b e inc. IV e da Contribuição para o Programa de Integração Social prevista no artigo 239 da Lei Maior. Tal regulamentação de alíquotas pelo Senado também objetiva compensar a redução da arrecadação tributária em razão da redução da receita proveniente do IPI e do imposto previsto no art. 153, inc. V da Constituição, em relação à operação sobre seguros. Essas previsões legais encontram-se no artigo 130, inciso I, alíneas a, b e c ²⁹⁴ do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias.

A resolução do Senado que fixará alíquotas de referência do IBS e do CBS para todas os entes federados também objetiva assegurar que a receita dos estados e do Distrito Federal com o imposto sobre bens e serviços, entre os anos de 2029 e 2033, seja equivalente, entre outras coisas, à redução da receita proveniente do ICMS, nos termos do art. 130, inc. II, alíneas a e b ²⁹⁵ do ADCT. A fixação de alíquotas de referência do IBS e do CBS pelo Senado

²⁹³ Art. 129. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

²⁹⁴ Art. 130. Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a assegurar: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I - de 2027 a 2033, que a receita da União com a contribuição prevista no art. 195, V, e com o imposto previsto no art. 153, VIII, todos da Constituição Federal, seja equivalente à redução da receita: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

a) das contribuições previstas no art. 195, I, "b", e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

b) do imposto previsto no art. 153, IV; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

c) do imposto previsto no art. 153, V, da Constituição Federal, sobre operações de seguros; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

²⁹⁵ Art. 130. Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a assegurar: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

II - de 2029 a 2033, que a receita dos Estados e do Distrito Federal com o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal seja equivalente à redução: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

a) da receita do imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

b) das receitas destinadas a fundos estaduais financiados por contribuições estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, em funcionamento em 30 de abril de 2023, excetuadas as receitas dos

também objetiva preservar a arrecadação tributária municipal, entre os anos de 2029 a 2033, em razão da redução da arrecadação decorrente da extinção do ISS.

Sobre as alíquotas de referência que deverão ser fixadas pelo Senado Federal, Hugo de Brito Machado Segundo leciona que

Percebe-se a grande preocupação do constituinte derivado em “preservar a receita” das entidades que terão tributos suprimidos para a criação do IVA-Dual, com a adoção de fórmulas complexas e critérios intrincados para a definição de tais alíquotas.²⁹⁶

A partir de 2033 o novo Sistema Tributário Nacional será implantado em sua integralidade pois ocorrerá a extinção do ICMS e do ISS, e serão exigidos integralmente o Imposto sobre Bens e Serviços e a Contribuição sobre Bens e Serviços. As alíquotas dessas exações serão fixadas por lei complementar.²⁹⁷

5.9 Impactos da reforma tributária

A reforma tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 132 de 2024 objetiva simplificar os impostos sobre o consumo no Brasil, combater a regressividade deles através da aplicação do princípio da não cumulatividade nos IVAs que serão instituídos.

Há divergência entre os parlamentares sobre se após a implementação das novas regras decorrentes da reforma tributária, haverá aumento ou diminuição de impostos sobre o consumo. O fato é que o Imposto sobre Bens e Serviços e a Contribuição sobre Bens e Serviços por serem impostos sobre valor agregado, acabam com o efeito cascata que é capaz de fazer com que um mesmo imposto seja pago várias vezes durante o processo de produção de determinado bem ou serviço.²⁹⁸

Conforme visto em tópico acima, o princípio da transparência é um dos princípios previstos para reger essas exações e sempre que houver possibilidade constará no documento fiscal o valor pago a título de tributo. Como os IVAs serão cobrados na operação de destino, a reforma tributária acabará com a guerra fiscal, e este é um dos impactos positivos da Emenda

fundos mantidas na forma do art. 136 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

²⁹⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: Emenda Constitucional 132**, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo: Atlas, 2024. p. 178.

²⁹⁷ PEREIRA, Carlos Victor. **Como será a transição da Reforma Tributária?** Publicado em 07 fev. 2023. Disponível em: <https://www.fortes.adv.br/2024/02/07/como-sera-a-transicao-da-reforma-tributaria/> Acesso em 19 fev. 2024.

²⁹⁸ REFORMA Tributária Promulgada: principais mudanças dependem de novas leis. **Portal do Senado Federal**, 21 dez 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em 15 fev. 2024.

Constitucional nº 132 de 2023. Outro fator que contribuirá para que a guerra fiscal termine é o fato de que há a proibição de concessão de benefícios, incentivos, regimes diferenciados ou favorecidos, exceto os que tem previsão constitucional. Assim, a proibição aos estados de instituir benefícios e incentivos fiscais que não estejam previstos constitucionalmente combaterá a guerra fiscal.

A instituição do Imposto sobre Bens e Serviços ocasionará a futura extinção do ICMS e do ISS e a consequente unificação das bases do ICMS e do ISS. Tal fato encerra a possibilidade de discussão no Supremo Tribunal Federal sobre questões envolvendo conflitos de competência entre tais impostos pois em tal contexto, menciona-se a título de exemplo, acaba-se com a possibilidade de chegarem à Suprema Corte discussões sobre a incidência de ICMS ou ISS, como a que houve sobre softwares.²⁹⁹

Também se espera que a reforma tributária consiga combater as desigualdades socioeconômicas existentes na Federação Brasileira pois entre outras coisas ela será responsável por combater os efeitos regressivos dos tributos sobre o consumo, instituir o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional e prever constitucionalmente hipóteses nas quais o imposto pago será devolvido à pessoa física com o objetivo de diminuir as desigualdades de renda.

O princípio da simplicidade que rege a reforma tributária instituída, bem como a previsão constitucional de compartilhamento de informações fiscais relativas aos contribuintes no Comitê Gestor do IBS com a administração tributária da União e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional poderá fazer com que as administrações tributárias dos entes federativos gastem menos recursos financeiros para efetuar seu trabalho de encontrar o contribuinte e fazer a cobrança das exações e haja eficiência no sistema tributário em termos de arrecadação dos tributos devidos.

Esses dispositivos previstos na Emenda Constitucional nº 132 de 2023 ocasionará o fortalecimento da administração tributária e assim haverá mais condições de identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte. Desse modo, poderá ocorrer um aumento da arrecadação, e consequentemente, a concretização dos princípios da capacidade contributiva, da universalidade e da generalidade.³⁰⁰

²⁹⁹ MENDES, Gilmar Ferreira, *et al.* Considerações sobre Reformas Tributárias. In: SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa *et al.* **Perspectivas e Desafios das Reformas Tributárias**. São Paulo: Almedina, 2023. p. 25-38.

³⁰⁰ RACHID, Jorge Antônio Deher *et al.* Reforma Tributária: Um processo. In: SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa *et al.* **Perspectivas e Desafios das Reformas Tributárias**. São Paulo: Almedina, 2023. p. 39-54.

6 CONCLUSÃO

Foi explanado no presente trabalho conceitos sobre o federalismo, as características predominantes de um Estado federal, a diversidade de tipológica que os estados federais podem assumir. Também foi abordado o processo de formação do Estado federal brasileiro, que ao contrário do que aconteceu com os Estados Unidos onde estados independentes se reuniram e formaram um Estado federal (federalismo por agregação), no Brasil, o Estado centralizado se dividiu em diversos entes federativos que não possuíam autonomia financeira, política, administrativa e legislativa. Logo, no Brasil, o federalismo ocorreu às avessas, fato que explica a concentração do Poder no ente central em vários períodos da história brasileira.

A Constituição de 1988 foi responsável pela redemocratização do Brasil e, consequentemente com ela, houve uma maior distribuição de competências para os entes subnacionais. Sem adentrar ainda na esfera fiscal, houve a repartição de competências no texto constitucional para a União, no artigo 21 que enumera suas competências administrativas. Percebe-se que grande parte das competências materiais da federação brasileira estão concentradas no ente central, pois além de o artigo 21 conter 26 incisos, também há competências atribuídas à União previstas em outros artigos do texto constitucional, conforme narrado no item referente à repartição de competências entre os entes federativos. O artigo 22 que enumera suas competências legislativas do ente Central e contém 30 incisos.

O artigo 30 do texto constitucional enumera as competências materiais dos municípios em nove incisos, discorrendo o primeiro sobre a competência legislativa deste ente que abrange a legislação sobre assuntos de interesse local. O artigo 23 da Constituição disciplina as competências materiais concorrentes de todos os entes federados e é composto por apenas 12 incisos. Já o artigo 24 que enumera as competências legislativas concorrentes contém somente 16 incisos.

No que concerne às competências legislativas concorrentes, deve ser enfatizado que a edição de normas gerais sobre estes assuntos cabe à União, tendo os estados nesses casos a competência legislativa suplementar. Por sua vez, os estados ficaram com competências materiais remanescentes, ou seja, compete a eles o que não couber à União nem aos municípios. Foi determinado, constitucionalmente, que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios são entes autônomos e exercerão sua auto-organização e normatização própria, autogoverno e autoadministração.

Em atenção ao primeiro objetivo específico desta pesquisa, que é descrever as principais características do federalismo brasileiro, observa-se a existência de entes federativos diversos (União, estados, Distrito Federal e municípios), dotados de autonomia e o Distrito Federal acumula as competências estaduais e municipais. Há forte centralização para execução de competências administrativa e legislativa no Poder Central, pois os artigos 21 e 22 do texto constitucional atribui à União grande parte das competências. Cabe aos demais entes federados executar materialmente e legislar sobre o que a Constituição enumera (no caso dos municípios) ou se omite (em relação aos estados).

Em relação ao federalismo fiscal instituído pela Constituição Federal de 1988, antes da reforma tributária, era atribuído a cada ente federativo competências próprias e exclusivas previstas no texto constitucional. A União podia instituir os impostos previstos no artigo 153 (imposto sobre importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural; grandes fortunas).

Dessa forma, além dos impostos previstos no artigo 153, a União tem competência para instituir o empréstimo compulsório, o imposto residual (art. 154, I), o imposto extraordinário (art. 154, II), as contribuições sociais e as contribuições sociais que visam custear o regime próprio de previdência social, previstas no art. 40 da Constituição. Além disso, também podiam instituir taxas e as contribuições de melhoria.

Aos estados cabia a competência tributária dos impostos enumerados no artigo 155 (transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; propriedade de veículos automotores). Além disso, também podem instituir taxas, contribuições de melhoria e a contribuição prevista no art. 40 da Constituição para custear o regime previdenciário de seus servidores.

Os municípios eram competentes para criar os impostos sobre as bases de incidência previstas no artigo 156 (propriedade predial e territorial urbana; transmissão “*inter vivos*”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar). Eles também podem instituir taxas, contribuições de melhoria e a contribuição prevista no art. 40 da Constituição para custear o regime previdenciário de seus

servidores. O Distrito Federal acumulava as competências tributárias dos estados e dos municípios.

Também há o sistema de repartição de receitas previsto na Lei Maior que compreende o sistema de repartição de receitas direta e indireta. No primeiro, a repartição de receitas ocorre de maneira direta entre os entes federados. No segundo, a repartição de receitas ocorre através dos Fundos, que também têm previsão constitucional. Pode-se afirmar que antes da reforma tributária, a Constituição Federal era a lei tributária por excelência, pois previa todas as regras referentes às espécies tributárias, repartição de receitas, princípios tributários, imunidades e isenções.

Pode ser observado que havia percentuais fixos previstos na constituição de transferência do produto da arrecadação de determinado tributo de competência de uma unidade federada para outra, mesmo que houvesse mudanças econômico-sociais e populacionais nos entes federados. O sistema de participação no produto de arrecadação indireta também estava previsto na Constituição que estabelecia os percentuais fixos de distribuição para os fundos. Ou seja, não havia flexibilidade nas regras de rateio das receitas tributárias.

Além disso, observou-se empiricamente, através das tabelas com os dados fiscais dos entes federados que a União tinha a centralização de recursos provenientes da arrecadação tributária pelo fato de instituir as contribuições sociais, e que os estados e municípios não conseguiam pagar suas despesas com sua arrecadação tributária própria e ficavam dependentes da transferência de recursos do Ente Central. As tabelas estão no anexo da presente dissertação e contém dados fiscais da União, dos estados e dos dez municípios mais populosos do Brasil. Em relação à União, há dados sobre o valor total da receita, o valor total da despesa, o valor da arrecadação tributária dos impostos, taxas e contribuições de melhoria e o valor da arrecadação tributária das contribuições sociais. Verificou-se que as contribuições sociais é a espécie tributária de onde advém mais receita tributária para a União.

Também há tabelas com dados fiscais dos estados e Distrito Federal mensurando-se a arrecadação tributária própria de cada um deles, suas despesas e o valor de transferência pelo Fundo de Participação dos Estados. Pôde-se constatar que o valor obtido a título de arrecadação tributária não é suficiente para que estes entes custeiem suas despesas e que as transferências realizadas pelo Fundo de Participação dos Estados apenas aumentam um pouco a receita do ente subnacional, sem que, apenas com a receita proveniente do FPE, estes entes consigam pagar suas contas. Também foi constatado em relação aos dez municípios mais populosos do Brasil que a sua arrecadação tributária é incapaz de custear seus gastos. Nas

tabelas com os dados fiscais desses municípios constatou-se que sua arrecadação tributária própria não custeia suas despesas.

Também constam no anexo tabelas com valores referentes a transferências da União para os estados e o Distrito Federal, estando especificado o valor total transferido, o valor transferido ao estado e seus municípios, os gastos diretos efetuados pelo estado e seus municípios, o valor transferido para gastos com benefícios usufruídos pelos cidadãos dos estados, o percentual de transferências constitucionais e royalties, o percentual de transferências legais, voluntárias e específicas, bem como o valor gasto com alguns benefícios específicos.

A partir desses dados empíricos, observou-se que os entes subnacionais não têm recursos financeiros suficientes advindos de sua própria arrecadação tributária para pagar seus débitos, e que eles necessitam da repartição de receitas (direta e indireta) e muitas vezes até de transferências voluntárias para poderem honrar seus compromissos financeiros. Além disso, ficou constatado que a União é o ente federado que possui a maior arrecadação tributária e que ela obtém muita receita através da contribuição social.

Adentrando no objetivo específico referente às principais mudanças instituídas pela Reforma, sabe-se que a Emenda Constitucional nº 132 de 2023 instituiu a reforma tributária no Brasil no dia 20 de dezembro de 2023, fato que ocasionou algumas mudanças no federalismo fiscal brasileiro. Houve a inserção de novos princípios no Sistema Tributário Nacional que são os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. Além disso, verificou-se que o objetivo das alterações na legislação tributária é atenuar efeitos regressivos.

Entre outras coisas, tal emenda foi responsável pela instituição de dois IVAS, um de competência da União (a contribuição sobre bens e serviços que substituirá o PIS e a COFINS) e outro de competência dos estados, Distrito Federal e municípios (o imposto sobre bens e serviços que substituirá o ICMS e o ISS). Esses novos impostos serão instituídos por lei complementar, e, portanto, só após sua edição é que se poderá descrever a Regra Matriz de Incidência Tributária de cada uma dessas exações.

Por enquanto, há regras gerais que devem ser observadas por esses impostos, entre as quais, estão: a neutralidade do imposto; a não cumulatividade; legislação uniforme no território nacional (ressalvado a cada ente federativo a instituição de sua própria alíquota); ausência de concessões de benefícios, incentivos fiscais ou de regimes diferenciados, excetuando-se as hipóteses previstas na Constituição; a cobrança da alíquota do IBS através da soma das alíquotas do estado e do município de destino da operação.

O IBS terá uma base de incidência ampla: operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, e sobre a importação de tais bases de incidência, realizadas por pessoa física ou jurídica mesmo que não seja sujeito passivo habitual do imposto, e qualquer que seja a finalidade da operação.

Além do IBS e da CBS a reforma tributária instituiu novas espécies tributárias: o “imposto seletivo” previsto no artigo 153, inc. VIII da Constituição (imposto sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei complementar); ampliou a hipótese de incidência da Contribuição de iluminação pública para incidir também sobre o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos (art. 149-A da Constituição); ampliou a hipótese de incidência do IPVA para incidir também sobre a propriedade de veículos automotores aquáticos e aéreos; em relação ao ITCMD, previu uma hipótese de não incidência no inc. VII, § 1º do art. 155 da CF e também previu sua progressividade em razão do valor do quinhão, legado ou doação; o art. 126 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias, em seu inc. III, alínea a prevê que a partir de 2027 o IPI terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus segundo regras estabelecidas em Lei Complementar; e previu a possibilidade de o IPTU ter sua base de cálculo atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal.

Para regulamentar assuntos referentes ao IBS, haverá o seu Comitê Gestor que terá representação paritária dos estados, Distrito Federal e municípios na instância máxima de deliberação. Tal entidade pública terá por competência, entre outras: editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da arrecadação entre estados; arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto de arrecadação entre os estados, Distrito Federal e municípios; decidir o contencioso administrativo. Além disso, o referido Comitê Gestor e a administração tributária da União (como sua procuradoria) poderão compartilhar informações fiscais relacionadas ao IBS e ao CBS para harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias, como também implementar soluções integradas para a administração e cobrança desses tributos.

Segundo o art. 149-B, o Imposto Sobre Bens e Serviços e a Contribuição sobre Bens e Serviços observarão as mesmas regras em relação a fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; imunidades; regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; regras e não cumulatividade e de creditamento.

Também houve algumas mudanças no sistema de repartição de receitas, como as novas regras que foram inseridas nos incisos I, II e III do artigo 159 do texto Constitucional. Além disso, houve a criação de um novo Fundo previsto no artigo 159-A: O Fundo de Desenvolvimento Regional que terá por objetivo reduzir as desigualdades sociais.

Há regras de transição previstas no Ato de Disposições Constitucionais Transitórias de modo que não haverá a extinção imediata do ICMS, do ISS, do PIS e da COFINS, e estes tributos irão conviver ainda por algum tempo com o IBS e com a CBS.

Também merece atenção na conclusão dessa pesquisa saber se as competências tributárias rigidamente atribuídas a cada ente federativo na Constituição Federal de 1988, antes da reforma tributária, podem ser flexibilizadas. Para se responder a essa indagação deve-se observar o limite material “forma federativa de Estado” que é uma cláusula pétrea prevista no artigo 60, § 4º da Constituição e averiguar se a flexibilização das competências tributárias infringe tal cláusula pétrea.

Em relação ao federalismo, pôde-se constatar que não existe um único modelo de Estado federal e que há uma variação tipológica dele muito grande. Para responder a essa indagação é necessário primeiro recorrer ao método de interpretação gramatical, ou seja, o que se entende por forma federativa de Estado. Conforme já foi vislumbrado no capítulo referente ao federalismo, Dalmo Dallari leciona que as características do Estado federal são: ter uma constituição como base jurídica, nascimento de um novo Estado, proibição da secessão, haver a soberania da União e a autonomia dos estados membros, competências próprias e exclusivas dos entes federativos, existência da autonomia financeira da União e dos estados, haver a desconcentração do poder político e o nascimento de uma nova cidadania.³⁰¹

Como para a resolução do presente objetivo específico da pesquisa foi necessário recorrer ao método de interpretação gramatical, é necessário trazer novamente conceito do que se entende por federalismo já mencionado no primeiro capítulo. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado Segundo escreveu, em sua dissertação de mestrado, o seguinte:

O ideal federativo, pois, está intimamente relacionado com a manutenção da Unidade Nacional, aliada à contenção do poder do Estado, através de uma divisão vertical interna. Essa divisão tem a grande vantagem de não enfraquecer o Estado, notadamente no plano internacional, e ao mesmo tempo não o tornar demasiadamente forte no plano interno, a ponto de pôr em risco as liberdades dos cidadãos que os integram.³⁰²

³⁰¹ DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

³⁰² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **As “contribuições” e a Discriminação de Rendas Tributárias na Federação Brasileira**. 2005. 239 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito,

Pode-se concluir que não há um conceito estático para o federalismo, pois ele varia de acordo com as necessidades de cada povo, sua cultura, tempo e localização.

De acordo com essas considerações, percebe-se que o Estado federal deve ter autonomia, mas não está mencionado que para isso seja que cada ente tributário tenha competências tributárias próprias e exclusivas, como também não está prescrito na Constituição Federal de 1988 que o respeito à forma federativa de Estado inclui a preservação do modelo de competências privativas e exclusivas dos entes políticos.

Recorrendo-se à experiência internacional, verifica-se que há vários estados federais que tem IVAs compartilhados entre entidades federativas diferentes. Assim, é possível haver a flexibilização de competências tributárias dos entes federados desde que o ordenamento jurídico seja respeitado como um todo, atendendo ao princípio da unidade da Constituição, incluindo o respeito aos objetivos e fundamentos da República Federativa do Brasil.

Passa-se agora à análise do problema da pesquisa que é saber se a Emenda Constitucional nº 132 de 2023 viola a forma federativa de Estado. Primeiramente, e retomando-se o método de interpretação gramatical para saber o que se pode entender por forma federativa de Estado, já foi explicado que para a Federação existir não é necessário que haja competências privativas dos entes políticos para instituir seus próprios tributos, que o sistema de repartição de competências pode ser flexibilizado através de um IVA que preveja competências compartilhadas entre os entes federados.

Recorrendo-se ao método de interpretação sistemático, é possível haver a repartição de competências tributárias entre os entes federativos desde que a Constituição seja respeitada como um todo, incluindo seus objetivos e fundamentos. Sabe-se que um dos objetivos da República Federativa do Brasil é erradicar a pobreza, a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, de acordo com o art. 3º da Constituição. A Emenda Constitucional nº 132 de 2023 menciona no art. 145, incisos I e II que o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente e que as alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos.

Além disso, há a previsão de criação do Fundo de Desenvolvimento Regional com o objetivo de reduzir as desigualdades sociais e regionais, nos termos do artigo 3º, III; o § 13 do art. 156-A prevê com outras palavras que a devolução do imposto a pessoas físicas será obrigatória nas operações de fornecimento de energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo

ao consumidor de baixa renda. O inciso VIII do art. 156-A da EC nº 132 de 2023 estabelece que lei complementar disporá sobre hipóteses de devolução do imposto para pessoas físicas com o objetivo de diminuir as desigualdades de renda. Essas são apenas algumas das previsões que tem o objetivo de diminuir as desigualdades sociais e regionais contidas na Emenda Constitucional responsável por instituir a reforma tributária. Ou seja, percebe-se que a reforma tributária instituída atinge alguns dos objetivos da República Federativa do Brasil, e assim, ela não viola o texto constitucional.

Levando-se em consideração a interpretação sistemática e sabendo-se que um dos objetivos da República Federativa do Brasil é diminuir as desigualdades sociais e regionais, pode-se afirmar que as competências tributárias dos entes federativos podem ser flexibilizadas com a instituição de um IVA com competência compartilhada entre alguns deles

O imposto compartilhado previsto na Emenda Constitucional nº 132 de 2023 é o Imposto sobre Bens e Serviços, de competência dos estados, Distrito Federal e municípios. Como a competência é compartilhada entre esses entes federados é necessário que a vontade de cada ente seja respeitada na instituição do IVA, e não haja a prevalência da vontade de um ente em detrimento do outro, pois para o federalismo existir.

A Reforma Tributária instituída prevê, no artigo 156-B o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e serviços, entidade pública sob regime especial que será exercida de forma integrada pelos estados, Distrito Federal e municípios. O § 2º, inciso I do art. 156-B estabelece que na forma de lei complementar, os estados, Distrito Federal e municípios serão representados de forma integrada e paritária na instância máxima de deliberação do Comitê. O § 3º do art. 156-B da Constituição dispõe sobre a forma como se dará a participação dos entes federativos na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor.

Os incisos I e II do § 3º do art. 156-B mencionam que na composição do Comitê Gestor haverá 27 membros representados dos estados e Distrito Federal, e 27 membros representando o conjunto dos municípios e do Distrito Federal. As alíneas a e b do inciso II, do § 3º do art. 156-B, referindo-se à forma de eleição dos 27 representantes dos municípios menciona que serão eleitos 14 representantes com base no voto dos municípios, com igual valor para todos, e 13 representantes com base nos votos de cada município ponderados pelas respectivas populações.

Observa-se que todos os entes federados competentes para instituição do IBS têm representatividade na instância máxima deliberativa do Comitê Gestor de Bens e Serviços e que a forma de eleição deles é justa. É o Comitê Gestor do IBS que deliberará sobre os principais assuntos referentes a esse imposto, dentre eles a edição do regulamento e a

arrecadação e distribuição do produto de arrecadação. Como todos os entes federativos estão representados de forma paritária na instância máxima, deliberativa do Comitê Gestor de Bens e Serviços não se pode falar em ofensa ao princípio federativo ou à forma federativa de Estado.

Assim, as hipóteses da pesquisa são que a Emenda Constitucional nº 132 de 2023 não viola a forma federativa de Estado e que pode haver Emendas Constitucionais que alterem o modelo clássico de competência tributária privativa para cada ente federativo, ou seja, que podem existir impostos de competência comum de dois ou mais entes federativos, estão confirmadas.

REFERÊNCIAS

ASSONI FILHO, Sérgio. A lei de responsabilidade fiscal e o federalismo fiscal. *In*: CONTI, José Maurício. **federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 223-262.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

BALTHAZAR, Ezequiel Antonio Ribeiro. Fundos constitucionais como instrumentos de redução das desigualdades regionais na federação. *In*: CONTI, José Maurício. **federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 101-136.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e Interpretação Constitucional**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2014

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. A DRU e a deformação do Sistema Tributário Nacional nesses 30 anos de Constituição. **RIL**, Brasília, a 55, n. 219, p. 27-52, jul./set., 2018. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/219/ril_v55_n219_p27.pdf. Acesso em 23 jan. 2024.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. As premissas para uma reforma tributária e as impressões iniciais acerca da PEC n. 45/2019. *In*: DERZI, Misabel de Abreu Machado et al. (orgs.). **Repensando o Federalismo no Brasil**. Belo Horizonte: Grupo Editorial Letramento, 2020. p. 86-112.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 20. ed. São Paulo: Malheiros: 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria Geral do Estado**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). **Recurso Extraordinário 176.626-3/SP**, Relator (a) Min. Sepúlveda Pertence. Data do Julgamento: 10 nov. 1998, Data da Publicação: 11 dez. 1998.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945**, Relator (a) p/ acórdão Min. Dias Toffoli. Data do Julgamento: 03 mar. 2021, Data da Publicação: 20 maio 2021.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945**, Relator(a) Min. Octavio Galloti. Relator (a) para Acórdão Min. Gilmar Mendes. Data do Julgamento: 26 maio 2010, Data da Publicação: 14 mar. 2011.

BRASIL. **Constituição** (1988). Proposta de Emenda Constitucional 45/2019. n. 1, 2019, Câmara dos Deputados.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.881, de 27 de agosto de 1981**. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, cria a Reserva do Fundo de Participação dos Municípios - FPM e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del1881.htm. Acesso em: 3 jul. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 2 jun. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998**. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da administração pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividade a cargo do distrito federal, e dá outras providências. Disponível em:

<https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=EMC&numero=19&ano=1998&ato=2a7UTUE9UNJpWT684>. Acesso em: 20 set. 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004**. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm. Acesso em: 21 jun. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 53, de 19 de dezembro de 2006**. Dá nova redação aos arts. 7º, 23, 30, 206, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc53.htm. Acesso em: 3 jul. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989**. Estabelece normas sobre o cálculo, a entrega e o controle das liberações dos recursos dos Fundos de Participação e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp62.htm. Acesso em: 7 jun. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 jan. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 4 maio 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012**. Regulamenta o § 3º do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde; estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas 3 (três) esferas de governo; revoga dispositivos das Leis nos 8.080, de 19 de setembro de 1990, e 8.689, de 27 de julho de 1993; e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp141.htm. Acesso em: 3 jul. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 143, de 17 de julho de 2013**. Altera a Lei Complementar no 62, de 28 de dezembro de 1989, a Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei no 8.443, de 16 de julho de 1992 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União), para dispor sobre os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados e do

Distrito Federal (FPE); e revoga dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp143.htm. Acesso em: 3 jul. 2024.

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. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/61567>. Acesso em: 20 jul. 2023.

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. (LEI KANDIR). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 7 jul. 2024.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 3.887 de 2020**. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2019_2022/2020/PL/pl-3887.htm. Acesso em: 2 jun. 2024.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019**. PEC da Reforma Tributária. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Cível Originária 3271 DF**. Relatora: Rosa Weber. Data de Julgamento: 16 nov. 2020, Data de Publicação: 05 dez. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 704815 SC**. Relator: Dias Toffoli. Data de Julgamento: 08 nov. 2023, Data de Publicação: 12 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 855178 SE**. Relator: Luiz Fux. Data de Julgamento: 05 mar. 2015, Data de Publicação: 16 mar. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5835 DF**. Relator: Alexandre de Moraes. Data de Julgamento: 15 fev. 2019, Data de Publicação: 20 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 6341 DF**. Relator: Marco Aurélio, Data de Julgamento: 03 jul. 2020, Data de Publicação: 20 jul. 2020.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Mauricio. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 191-222.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CASTELLO, Melissa Guimarães. **Um novo IVA?: Os tributos sobre o consumo e a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2021.

CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

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

DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de; Emílio Peluso Neder Meyer (org.). **Repensando o federalismo no Brasil**. Belo Horizonte: Letramento, 2020.

Di PIETRO, Juliano. Repartição das receitas tributárias: repartição do produto de arrecadação. As transferências intergovernamentais. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 67-100.

DOMINGUES, José Marcos. federalismo Fiscal Brasileiro. **Revista Nomos**, Fortaleza, v. 26, p. 137-143, 2007. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/20115>. Acesso em: 20 ago. 2023.

ELALI, André de Sousa Dantas. **Federalismo fiscal brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP, 2005.

ESTADOS UNIDOS. **Declaração de Independência dos Estados Unidos da América**. 1776. Disponível em: <https://www.uel.br/pessoal/jneto/gradua/historia/recdida/declaraindepeEUAHISJMetopdf>. Acesso em: 23 ago. 2023.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

GAMA, Evandro Costa. A reforma tributária e a autonomia financeira das entidades subnacionais. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 137-162.

GASSEN, Francisco; GASSEN, Valcir. Federalismo sem juízo: a regressividade da matriz tributária brasileira e os tributos anestésicos. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 139-174.

GUIMARÃES, Patrícia Borba Vilar; GARCIA, Tiago. A eficiência como objeto de desenvolvimento. **Revista Jurídica da UFERSA**: Rejur, Mossoró, v. 3, n. 5, p. 21-44, jan./jun. 2019. DOI: <https://doi.org/10.21708/issn2526-9488.v3.n5.p21-44.2019>. Disponível em: <https://periodicos.ufersa.edu.br/rejur/article/view/8565>. Acesso em: 20 ago. 2023.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 33-66.

IBET. **Reforma Tributária Brasileira**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/reforma-tributaria-brasileira/> Acesso em 10 fev. 2023.

IBGE. De 2010 a 2022, população brasileira cresce 6,5% e chega a 203,1 milhões. População brasileira cresce e chega a 203,1 milhões. **Portal do IBGE**, 28 de junho de 2023. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de->

noticias/noticias/37237-de-2010-a-2022-populacao-brasileira-cresce-6-5-e-chega-a-203-1-milhoes. Acesso em 15 janeiro 2024.

LUNA, André. **Benefício Fiscal**. Teoria normativa geral e prática das concessões do ICMS. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **As “contribuições” e a Discriminação de Rendias Tributárias na Federação Brasileira**. 2005. 239 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2005. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/61567>. Acesso em: 20 jul. 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada. Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023**. São Paulo: Atlas, 2024.

MENDES, Gilmar Ferreira; CAVALCANTE, Miquelam Chaves. Considerações sobre reformas tributárias. *In*: PORTO, Lais Khaled; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa (coord.). **Perspectivas e desafios das reformas tributárias**. São Paulo: Almedina, 2023. p. 25-38.

MIGUEL, Luciano Garcia. **O ICMS e os conceitos de mercadoria e serviço de comunicação**. São Paulo: Noeses, 2019.

MOHN, Paulo. A repartição de competências na Constituição de 1988. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 187, p. 215-244, jul/set. 2010, p. 219.

MOREIRA, André Mendes. O modelo do federalismo fiscal brasileiro. *In*: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 193-226.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil**. A necessidade de uma reforma tributária justa e solidária. São Paulo: Contracorrente, 2020.

PEREIRA, Carlos Victor. **Como será a transição da Reforma Tributária?** Publicado em 07 fev. 2023. Disponível em: <https://www.fortes.adv.br/2024/02/07/como-sera-a-transicao-da-reforma-tributaria/> Acesso em 19 fev. 2024.

PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson Freitas. federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado federal. *In*: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 1-13.

RACHID, Jorge Antonio Deher. Reforma Tributária: Um processo. *In*: SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa et al. **Perspectivas e Desafios das Reformas Tributárias**. São Paulo: Almedina, 2023. p. 39-54.

REZENDE, Fernando. **A Reforma Tributária e a Federação**. São Paulo: FGV, 2009.

REZENDE, Fernando. federalismo Fiscal e Gestão Pública. *In*: NEGRI, João Alberto de; ARAÚJO, Bruno César; BACELETTE, Ricardo (org.). **Desafios da nação: artigos de apoio**. Brasília: Ipea, 2018. v. 1. p. 203-228. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/publicacao-item?id=f29e8b97-726d-40cc-8498-a850150573d0>. Acesso em: 10 jul. 2023.

REZENDE, Fernando. **O federalismo Brasileiro em seu Labirinto**. Crise e necessidade de reformas. São Paulo: FGV, 2013.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. federalismo nos 30 anos da Constituição de 1988. *In*: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 333-360.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação, finanças públicas e política fiscal**: uma análise sob a óptica do direito e da economia. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Natal, 2012.

SENADO FEDERAL. Reforma Tributária Promulgada: Principais mudanças dependem de novas leis. **Portal do Senado Federal**, 21 dez 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em 15 fev. 2024.

SENADO FEDERAL. Senado aprova e envia Reforma Tributária à Câmara. **Portal do Senado Federal**, 8 de nov. de 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/11/08/senado-aprova-reforma-tributaria-no-primeiro-turno-no-plenario>. Acesso em: 08 fevereiro 2024.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

TARANTO, Caio Márcio Gutterres; SERPA FILHO, Pedro. federalismo Fiscal: O impacto da repartição de receitas na forma federativa do Estado. **Revista Unifeso**, Teresópolis, v. 3, n. 1, p. 4-29, 2021.

ANEXOS

Anexos I – Tabelas.

Tabela 1- Arrecadação tributária da União, Estados e municípios nos anos de 2012 a 2021



Fonte: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021>

Tabela 2- Receitas e despesas da união em 2020

RECEITA/DESPESA	VALORES R\$
Valor total da receita arrecadada	R\$ 3,63 trilhões
Receita de capital arrecadada	R\$ 2.146.238.417.220,63
Valor total da Receita Corrente arrecadada	R\$ 1.453.998.058.874,75
Das quais, contribuições	R\$ 794.116.897.382,22
Das quais, impostos, taxas e contribuições de melhoria	R\$ 490.293.833.162,74
Das quais, Receita Patrimonial	R\$ 91.413.520.844,56
Das quais, Receita de Serviços	R\$ 38.702.923.650,20
Outras Receitas Correntes	R\$ 37.401.022.316,65
Receita Industrial	R\$ 1.784.144.944,44
Transferências Correntes	R\$ 140.188.997,95
Receitas correntes a classificar	R\$ 123.843.086,20
Receita Agropecuária	R\$ 21.684.489,79
Valor total de despesas	R\$ 3,42 trilhões

Fonte: portalda transparencia.gov.br

Tabela 3- Áreas de atuação do governo federal com maior despesa em 2020

ÁREA	VALORES R\$
Previdência Social	R\$ 703.143.073.989,38
Assistência Social	R\$ 409.936.624.446,09
Trabalho	R\$ 75.873.299.767,19
Educação	R\$ 88.075.683.998,62
Saúde	R\$ 150.462.970.240,46
Outros	R\$ 159.506.909.090,93
Total	R\$ 1.586.998.561.532,67

Fonte: portaldatransparencia.gov.br

Tabela 4 - Receitas e despesas da União em 2021

ÁREA	VALORES R\$
Valor total da receita arrecadada	R\$ 4,08 trilhões
Receita de capital arrecadada	R\$ 2.210.652.502.653,91
Valor total da Receita Corrente arrecadada	R\$ 1.841.020.205.954,99
Das quais, contribuições	R\$ 925.425.555.455,19
Das quais, impostos, taxas e contribuições de melhoria	R\$ 659.181.653.668,89
Das quais, Receita Patrimonial	R\$ 159.911.709.577,25
Das quais, Receita de Serviços	R\$ 47.164.435.637,59
Outras Receitas Correntes	R\$ 46.955.122.444,62
Receita Industrial	R\$ 2.061.226.155,51
Transferências Correntes	R\$ 285.700.888,70
Receitas correntes a classificar	R\$ 26.984.661,45
Receita Agropecuária	R\$ 7.817.465,79
Valor total de despesas	R\$ 3,74 trilhões

Fonte: portaldatransparencia.gov.br

Tabela 5 - Áreas de atuação do governo federal com maior despesa em 2020

ÁREA	VALORES R\$
Previdência Social	R\$ 740.199.065.240,18
Saúde	R\$ 161.436.188.575,46
Assistência Social	R\$ 158.601.987.505,77
Educação	R\$ 96.055.710.789,35
Defesa Nacional	R\$ 74.746.789.886,45
Outros	R\$ 148.062.609.619,04
Total	R\$ 1.379.102.351.616,25

Fonte: portaldatransparencia.gov.br

Tabela 6 - Arrecadação tributária e despesa dos estados da Região Norte em 2020

ESTADO DA FEDERAÇÃO	ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA (IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA)	FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DO ESTADO (FPE)	DESPESA TOTAL: DESPESA CORRENTE MAIS DESPESA DE CAPITAL
ACRE	R\$ 1.669.408.725	R\$ 2.568.147.663	R\$ 5.653.944.337 + R\$ 493.603.727= R\$ 6.147.548.064
AMAZÔNIA	R\$ 10.641.749.489	R\$ 2.193.474.786	R\$ 18.192.940.277 + R\$ 1.473.623.080= R\$ 19.666.563.357
AMAPÁ	R\$ 1.247.840.790	R\$ 2.571.905.304	R\$ 4.531.394.121 + R\$ 306.188.201= R\$ 4.837.582.322
PARÁ	R\$ 15.087.210.464	R\$ 4.555.522.468	R\$ 25.431.613.241 + R\$ 2.995.310.911= R\$ 28.426.924.152
RONDÔNIA	R\$ 4.665.770.503	R\$ 2.098.556.466	R\$ 8.065.624.593 + R\$ 642.351.134= R\$ 8.707.975.727
RORAIMA	R\$ 1.402.645.200	R\$ 1.843.274.951	R\$ 3.866.534.953 + R\$ 173.744.417= R\$ 4.040.279.370
TOCANTINS	R\$ 4.062.057.747	R\$ 3.166.962.944	R\$ 9.651.386.631 + R\$ 786.682.548= R\$ 10.438.069.179

Fonte: www.tesourotransparente.gov.br

Tabela 7- Arrecadação tributária e despesa dos estados da Região Nordeste em 2020

ESTADO DA FEDERAÇÃO	ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA (IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA)	FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DO ESTADO (FPE)	DESPESA TOTAL: DESPESA CORRENTE MAIS DESPESA DE CAPITAL
BAHIA	R\$ 26.439.500.343	R\$ 6.947.715.408	R\$ 42.242.720.001 + R\$ 4.018.125.391= R\$ 46.260.845.392
CEARÁ	R\$ 14.232.658.859	R\$ 5.410.800.094	R\$ 23.466.122.255 + R\$ 3.219.446.268= R\$ 26.685.568.523
MARANHÃO	R\$ 8.576.095.793	R\$ 5.357.130.794	R\$ 17.769.131.304 + R\$ 1.725.421.453= R\$ 19.494.552.757
PARAÍBA	R\$ 6.508.097.581	R\$ 3.542.208.157	R\$ 11.507.359.327 + R\$ 575.879.569 = R\$ 12.083.238.896
PERNAMBUCO	R\$ 18.729.552.645	R\$ 5.116.674.271	R\$ 30.892.287.363 + R\$ 1.930.216.183 = R\$ 32.822.503.546
PIAUÍ	R\$ 5.183.352.567	R\$ 3.221.656.667	R\$ 11.020.999.109 + R\$ 1.210.760.950 = R\$ 12.231.760.059
RIO GRANDE DO NORTE	R\$ 6.550.351.285	R\$ 3.101.202.907	R\$ 12.597.437.096 + R\$ 694.566.178 = R\$ 13.292.003.274
SERGIPE	R\$ 3.893.703.743	R\$ 3.073.159.670	R\$ 9.603.677.854 + R\$ 637.216.483= R\$ 10.240.894.337
ALAGOAS	R\$ 5.099.135.923	R\$ 3.138.397.074	R\$ 9.909.928.870 + R\$ 1.098.141.930= R\$ 11.008.070.800

Fonte: www.tesourotransparente.gov.br

Tabela 8- Arrecadação tributária e despesa dos estados da Região Centro-Oeste em 2020

ESTADO DA FEDERAÇÃO	ARRECADACÃO TRIBUTÁRIA (IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA)	FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DO ESTADO (FPE)	DESPESA TOTAL: DESPESA CORRENTE MAIS DESPESA DE CAPITAL
GOIÁS	R\$ 20.582.647.983	R\$ 2.126.676.061	R\$ 29.318.683.601 + R\$ 889.518.834= R\$ 30.208.202.435
DISTRITO FEDERAL	R\$ 15.113.315.159	R\$ 661.735.038	R\$ 22.051.693.850 + R\$ 1.022.687.606= R\$ 23.074.381.456
MATO GROSSO	R\$ 13.616.957.090	R\$ 1.694.269.253	R\$ 21.148.362.441 + R\$ 1.461.739.529= R\$ 22.610.101.970
MATO GROSSO DO SUL	R\$ 11.064.046.801	R\$ 1.003.753.090	R\$ 15.107.213.938 + R\$ 1.139.230.620= R\$ 16.246.444.558

Fonte: www.tesourotransparente.gov.br

Tabela 9- Arrecadação tributária e despesa dos estados da Região Sudeste em 2020

ESTADO DA FEDERAÇÃO	ARRECADACÃO TRIBUTÁRIA (IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA)	FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DO ESTADO (FPE)	DESPESA TOTAL: DESPESA CORRENTE MAIS DESPESA DE CAPITAL
ESPÍRITO SANTO	R\$ 12.215.713.753	R\$ 1.169.092.012	R\$ 16.188.935.531 + R\$ 2.142.187.136= R\$ 18.331.122.667
MINAS GERAIS	R\$ 60.034.021.871	R\$ 3.343.929.468	R\$ 81.904.810.762 + R\$ 2.418.636.530= R\$ 84.323.447.292
SÃO PAULO	R\$ 161.366.564.811	R\$ 724.924.420	R\$ 192.768.391.216 + R\$ 12.990.291.475= R\$ 205.758.682.691
RIO DE JANEIRO	R\$ 47.733.877.620	R\$ 1.167.157.906	R\$ 70.857.736.100 + R\$ 1.113.880.266= R\$ 71.971.616.366

Fonte: www.tesourotransparente.gov.br

Tabela 10- Arrecadação tributária e despesa dos estados da Região Sul em 2020

ESTADO DA FEDERAÇÃO	ARRECADACÃO TRIBUTÁRIA (IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA)	FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DO ESTADO (FPE)	DESPESA TOTAL: DESPESA CORRENTE MAIS DESPESA DE CAPITAL
PARANÁ	R\$ 33.994.675.643	R\$ 2.107.295.359	R\$ 47.582.439.313 + R\$ 6.532.436.178= R\$ 54.114.875.491
SANTA CATARINA	R\$ 25.672.964.428	R\$ 957.058.320	R\$ 31.337.723.009 + R\$ 2.306.610.857= R\$ 33.644.333.866
RIO GRANDE DO SUL	R\$ 39.576.824.118	R\$ 1.709.200.723	R\$ 54.201.359.677 + R\$ 1.335.034.187= R\$ 55.536.393.864

Fonte: www.tesourotransparente.gov.br

Tabela 11- Arrecadação tributária e despesa dos estados da Região Norte em 2021

ESTADO DA FEDERAÇÃO	ARRECADACÃO TRIBUTÁRIA (IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA)	FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DO ESTADO (FPE)	DESPESA TOTAL: DESPESA CORRENTE MAIS DESPESA DE CAPITAL
ACRE	R\$ 2.053.138.605	R\$ 3.535.703.584	R\$ 6.513.267.127 + R\$ 754.100.826= R\$ 7.267.367.953
AMAZÔNIA	R\$ 12.604.759.629	R\$ 3.167.279.430	R\$ 21.485.331.966 + R\$ 2.099.589.166= R\$ 23.584.921.132
AMAPÁ	R\$ 1.668.123.231	R\$ 3.534.810.219	R\$ 5.229.410.767 + R\$ 216.193.164= R\$ 5.445.603.931
PARÁ	R\$ 18.081.528.923	R\$ 6.216.027.000	R\$ 29.121.497.792 + R\$ 3.873.643.416= R\$ 32.995.141.208
RONDÔNIA	R\$ 5.992.353.714	R\$ 2.858.884.174	R\$ 9.477.176.585 + R\$ 745.238.094= R\$ 10.222.414.679
RORAIMA	R\$ 2.026.252.700	R\$ 2.679.696.440	R\$ 4.920.385.899 + R\$ 304.985.903= R\$ 5.225.371.802
TOCANTINS	R\$ 4.900.302.941	R\$ 4.183.730.763	R\$ 10.575.831.497 + R\$ 1.006.829.659= R\$ 11.582.661.156

Fonte: www.tesourotransparente.gov.br

Tabela 12- Arrecadação tributária e despesa dos estados da Região Nordeste em 2021

ESTADO DA FEDERAÇÃO	ARRECADACÃO TRIBUTÁRIA (IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA)	FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DO ESTADO (FPE)	DESPESA TOTAL: DESPESA CORRENTE MAIS DESPESA DE CAPITAL
BAHIA	R\$ 32.182.569.695	R\$ 9.251.155.675	R\$ 46.593.276.056 + R\$ 5.868.109.523= 52.461.385.579
CEARÁ	R\$ 17.048.213.107	R\$ 7.162.855.565	R\$ 26.068.494.372 + R\$ 4.353.047.164= R\$
MARANHÃO	R\$ 10.268.197.517	R\$ 7.178.632.455	R\$ 19.452.682.751 + R\$ 3.158.075.168= R\$ 30.421.541.536
PARAÍBA	R\$ 7.914.507.760	R\$ 4.732.886.300	R\$ 12.906.377.186 + R\$ 906.413.805= R\$ 13.812.790.991
PERNAMBUCO	R\$ 22.093.682.279	R\$ 6.820.843.436	R\$ 34.525.111.490 + R\$ 2.759.157.648= R\$ 37.284.269.138
PIAUÍ	R\$ 6.170.936.596	R\$ 4.366.289.644	R\$ 12.475.310.851 + R\$ 1.723.547.214= R\$ 14.198.858.065
RIO GRANDE DO NORTE	R\$ 7.698.896.805	R\$ 4.118.045.311	R\$ 14.218.859.553 + R\$ 608.063.600= R\$ 14.826.923.153
SERGIPE	R\$ 4.878.691.924	R\$ 4.082.721.683	R\$ 10.373.079.966 + R\$ 750.885.367= R\$ 11.123.965.333
ALAGOAS	R\$ 6.058.630.120	R\$ 4.319.394.401	R\$ 11.319.986.459 + R\$ 2.290.987.299= R\$ 13.610.973.758

Fonte: www.tesourotransparente.gov.br

Tabela 13- Arrecadação tributária e despesa dos estados da Região Centro-Oeste em 2021

ESTADO DA FEDERAÇÃO	ARRECADADAÇÃO TRIBUTÁRIA (IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA)	FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DO ESTADO (FPE)	DESPA TOTAL: DESPESA CORRENTE MAIS DESPA DE CAPITAL
GOIÁS	R\$ 26.219.761.188	R\$ 2.969.620.838	R\$ 33.577.085.751 + R\$ 2.556.550.216= R\$ 36.133.635.967
DISTRITO FEDERAL	R\$ 17.107.898.649	R\$ 888.597.969	R\$ 24.616.253.300 + R\$ 1.351.537.478= R\$ 25.967.790.778
MATO GROSSO	R\$ 18.703.841.016	R\$ 2.273.405.145	R\$ 23.603.765.639 + R\$ 3.059.804.595= R\$ 26.663.570.234
MATO GROSSO DO SUL	R\$ 13.335.109.121	R\$ 1.371.525.340	R\$ 17.547.639.536 + R\$ 1.937.295.948= R\$ 19.484.935.484

Fonte: www.tesourotransparente.gov.br

Tabela 14- Arrecadação tributária e despesa dos estados da Região Sudeste em 2021

ESTADO DA FEDERAÇÃO	ARRECADADAÇÃO TRIBUTÁRIA (IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA)	FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DO ESTADO (FPE)	DESPA TOTAL: DESPESA CORRENTE MAIS DESPA DE CAPITAL
ESPÍRITO SANTO	R\$ 15.434.328.954	R\$ 1.582.190.958	R\$ 18.937.652.422 + 3.069.337.754= R\$ 22.006.990.176
MINAS GERAIS	R\$ 74.436.461.424	R\$ 4.601.750.946	R\$ 91.409.463.500 + R\$ 5.078.414.976= R\$ 96.487.878.476
SÃO PAULO	R\$ 197.817.814.499	R\$ 973.104.713	R\$ 219.673.480.576 + 22.943.762.772= R\$ 242.617.243.348
RIO DE JANEIRO	R\$ 56.876.930.074	R\$ 1.485.024.981	R\$ 83.532.061.580 + 2.310.526.521= R\$ 85.842.588.101

Fonte: www.tesourotransparente.gov.br

Tabela 15- Arrecadação tributária e despesa dos estados da Região Sudeste em 2021

ESTADO DA FEDERAÇÃO	ARRECADADAÇÃO TRIBUTÁRIA (IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA)	FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DO ESTADO (FPE)	DESPA TOTAL: DESPESA CORRENTE MAIS DESPA DE CAPITAL
PARANÁ	R\$ 40.796.078.890	R\$ 2.837.215.615	R\$ 52.204.460.360 + R\$ 5.149.262.459= R\$ 57.353.722.819
SANTA CATARINA	R\$ 30.865.246.989	R\$ 1.274.746.994	R\$ 35.916.521.939 + 3.426.591.835= R\$ 39.343.113.774
RIO GRANDE DO SUL	R\$ 50.162.809.770	R\$ 2.158.388.950	R\$ 58.934.446.990 + R\$ 5.244.194.714= R\$ 64.178.641.704

Fonte: www.tesourotransparente.gov.br

Tabela 16- Receitas, despesas, arrecadação tributária e transferência intergovernamental em municípios

MUNICÍPIO	ANO	RECEITA	DESPESA	RECEITA TRIBUTÁRIA	RECEITA DE TRANSFERÊNCIA INTERGOVERNAMENTAL
SÃO PAULO	2020	R\$ 66.661.211	R\$ 59.588.462	56,07 %	32,95%
SÃO PAULO	2021	R\$ 76.650.696	R\$ 66.759.721	60,13%	31,19%
RIO DE JANEIRO	2020	R\$ 29.495.127	R\$ 28.336.115	48,95%	41,99%
RIO DE JANEIRO	2021	R\$ 37.475.309	R\$ 31.367.072	43,05%	36,53%
FORTALEZA	2020	R\$ 8.281.510	R\$ 8.648.436	24,97%	64,93%
FORTALEZA	2021	R\$ 9.013.889	R\$ 8.708.986	27,11%	63,3%
SALVADOR	2020	R\$ 7.699.003	R\$ 7.438.093	38,33 %	53,3 %
SALVADOR	2021	R\$ 8.022.825	R\$ 7.297.726	39,06 %	51,95%
BELO HORIZONTE	2020	R\$ 12.736.800	R\$ 11.370.700	35,26%	56,7%
BELO HORIZONTE	2021	R\$ 14.223.088	R\$ 12.229.022	37,46%	51,74%
MANAUS	2020	R\$ 7.138.768	R\$ 6.994.349	22,89 %	67%
MANAUS	2021	R\$ 7.481.685	R\$ 6.488.563	22,93%	67,35 %
CURITIBA	2020	R\$ 9.316.608	R\$ 8.553.053	37,22%	45,53%
CURITIBA	2021	R\$ 10.286.124	R\$ 9.063.487	41,77%	42,6%
RECIFE	2020	R\$ 5.604.637	R\$ 5.535.067	37,22%	52,48%
RECIFE	2021	R\$ 6.136.525	R\$ 5.597.106	38,48%	53,08%
GOIÂNIA	2020	R\$ 6.132.118	R\$ 5.676.546	32,89%	55,1%
GOIÂNIA	2021	R\$ 6.519.784	R\$ 6.305.824	36,81%	52,31%
PORTO ALEGRE	2020	R\$ 7.595.973	R\$ 6.561.309	35,33%	44,73%
PORTO ALEGRE	2021	R\$ 9.228.365	R\$ 8.006.861	38,99%	41,94%

Fonte: <https://meumunicipio.org.br>

Tabela 17- Recursos transferidos para o Acre, Tocantins, Pará e Amazonas em 2020

RECURSOS	ACRE	TOCANTINS	PARÁ	AMAZONAS
Valor total de recursos transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 7.343.869.242,99	R\$ 11.417.818.421,39	R\$ 45.452.320.636,30	R\$ 20.097.629.988,58
Transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 4.901.587.185,19	R\$ 7.761.200.145,68	R\$ 22.247.032.389,41	R\$ 9.512.998.932,25
Gastos diretos executados no Estado e seus municípios	R\$ 7.343.869.242,99	R\$ 596.081.887,02	R\$ 2.497.874.638,71	R\$ 1.073.486.354,09
Benefícios aos cidadãos do estado-valor total transferido	R\$ 2.017.164.865,50	R\$ 3.060.536.388,69	R\$ 20.707.413.608,18	R\$ 9.511.144.702,24
Auxílio emergencial	R\$ 1.370.213.147,00	R\$ 2.279.344.514,00	R\$ 14.649.216.228,00	R\$ 6.813.047.7449,00
Bolsa Família	R\$ 293.606.193,00	R\$ 268.987.195,00	R\$ 2.315.587.106,00	R\$ 1.120.363.436,00
Seguro Defeso	R\$ 31.428.088,88	R\$ 18.897.281,11	R\$ 1.054.325.534,93	R\$ 254.739.730,86
BPC	R\$ 321.917.436,62	R\$ 493.307.373,58	R\$ 2.688.284.054,25	R\$ 1.322.993.786,38
Peti		R\$ 25,00	R\$ 685,00	
Transferência Constitucional e Royalties	81%	76%	77%	70%
Transferências Legais, voluntárias e específicas (%)	19%	24%	23%	30%

Fonte: www.portaldatransparencia.gov.br

Tabela 18- Recursos transferidos para o Amapá, Roraima, Rondônia e Rio Grande do Norte em 2020

RECURSOS	AMAPÁ	RORAIMA	RONDÔNIA	RIO GRANDE DO NORTE
Valor total de recursos transferidos	R\$ 7.240.002.050,33	R\$ 5.648.206.394,07	R\$ 9.561.630.881,59	R\$ 20.566.363.348,16
Transferidos para o Estado e seus municípios				
Transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 4.923.444.667,83	R\$ 3.959.664.854,74	R\$ 5.715.762.643,36	R\$ 10.554.534.100,12
Gastos diretos executados no Estado e seus municípios	R\$ 259.776.394,77	R\$ 344.477.360,27	R\$ 477.492.531,79	R\$ 2.529.241.234,64
Benefícios aos cidadãos do estado-valor total transferido	R\$ 2.056.780.987,73	R\$ 1.344.064.179,06	R\$ 3.368.375.706,44	R\$ 7.482.588.013,40
Auxílio emergencial	R\$ 281.486.369,00	R\$ 1.035.304.033,00	R\$ 2.642.683.896,00	R\$ 5.546.222.501,00
Bolsa Família	R\$ 1.471.053.933,00	R\$ 130.754.767,00	R\$ 150.264.282,00	R\$ 812.432.647,00
Seguro Defeso	R\$ 48.620.787,88	R\$ 15.952.191,63	R\$ 16.854.572,64	43.084.418,84
BPC	R\$ 327.273.222,85	R\$ 162.053.187,43	R\$ 558.572.955,80	R\$ 1.077.140.696,56
Peti				R\$ 560,00
Garantia-safra				R\$ 3.707.190,00
Transferência Constitucional e Royalties	80,90%	75,54%	75%	71,18%
Transferências Legais, voluntárias e específicas (%)	19,10%	24,46%	25%	28,82%

Fonte: www.portaldatransparencia.gov.br

Tabela 19- Recursos transferidos para Alagoas, Maranhão, Piauí e Pernambuco em 2020

RECURSOS	ALAGOAS	MARANHÃO	PIAÚI	PERNAMBUCO
Valor total de recursos transferidos Transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 19.843.139.737,50	R\$ 39.385.460.023,39	R\$ 20.502.397.470,21	R\$ 47.440.663.517,98
Transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 10.563.881.063,19	R\$ 20.679.057.126,36	R\$ 11.361.933.432,99	R\$ 20.978.926.669,92
Gastos diretos executados no Estado e seus municípios	R\$ 1.428.020.212,21	R\$ 1.514.525.536,77	R\$ 1.200.239.751,81	R\$ 3.716.903.271,78
Benefícios aos cidadãos do estado- valor total transferido	R\$ 7.851.238.462,10	R\$ 17.191.877.360,26	R\$ 7.940.224.285,41	R\$ 22.744.833.576,28
Auxílio emergencial	R\$ 5.448.917.624,00	R\$ 11.727.516.645,00	R\$ 5.651.083.723,00	R\$ 16.156.630.917,00
Bolsa Família	R\$ 942.165.853,00	R\$ 2.458.635.266,00	R\$ 1.144.174.331,00	R\$ 2.591.059.864,00
Seguro Defeso	R\$ 42.263.798,26	R\$ 726.393.590,92	R\$ 156.308.520,54	
BPC	R\$ 1.400.038.591,84	R\$ 2.278.651.008,34		R\$ 3.914.238.999,98
Auxílio Brasil				
PETI	R\$ 750,00	R\$ 600,00		R\$ 75,00
Garantia-safr	R\$ 42.263.798,26	R\$ 680.850,00	R\$ 14.001.030,00	R\$ 62.901.870,00
Transferência Constitucional e Royalties	71,87%	74,58%	70,43%	65,86%
Transferências Legais, voluntárias e específicas (%)	28,13%	25,42%	29,57%	34,14%

Fonte: www.portaldatransparencia.gov.br

Tabela 20- Recursos transferidos para Paraíba, Ceará, Sergipe, Bahia em 2020

RECURSOS	PARAÍBA	CEARÁ	SERGIPE	BAHIA
Valor total de recursos transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 24.745.132.940,73	R\$ 45.797.608.990,47	R\$ 14.421.095.370,23	R\$ 73.793.526.767,10
Transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 12.373.191.012,41	R\$ 22.230.788.107,74	R\$ 8.077.523.494,58	R\$ 34.686.069.069,33
Gastos diretos executados no Estado e seus municípios	R\$ 2.985.624.605,23	R\$ 2.448.271.853,79	R\$ 1.041.125.328,51	R\$ 3.515.963.590,57
Benefícios aos cidadãos do estado-valor total transferido	R\$ 9.386.317.323,09	R\$ 21.118.549.028,94	R\$ 5.302.446.547,14	R\$ 35.591.494.107,20
Auxílio emergencial	R\$ 6.546.514.672,00	R\$ 15.130.818.643,00	R\$ 3.844.833.060,00	R\$ 25.256.513.050,00
Bolsa Família	R\$ 1.257.861.381,00	R\$ 2.432.858.566,00	R\$ 587.408.726,00	R\$ 4.112.868.200,00
Seguro Defeso	R\$ 79.390.863,28	R\$ 57.615.217,16	R\$ 79.944.485,50	R\$ 379.203.538,40
BPC	R\$ 1.480.090.211,81	R\$ 3.489.516.842,78	R\$ 788.305.785,64	R\$ 5.670.047.638,80
Auxílio Brasil				
PETI	R\$ 1.325,00			R\$ 1.600,00
Garantia-safra	R\$ 22.458.870,00	R\$ 7.739.760,00	R\$ 1.954.490,00	
Transferência Constitucional e Royalties	69,82%	67,95%	75,34%	69,97%
Transferências Legais, voluntárias e específicas (%)	30,18%	32,05%	24,66%	30,03%

Fonte: www.portaldatransparencia.gov.br

Tabela 21- Recursos transferidos para a Região Centro- Oeste em 2020

RECURSOS	DISTRITO FEDERAL	GOIÁS	MATO GROSSO	MATO GROSSO DO SUL
Valor total de recursos transferidos	R\$ 45.649.779.128,53	R\$ 28.742.435.824,52	R\$ 17.827.064.326,98	R\$ 13.485.199.100,79
Transferidos para o Estado e seus municípios				
Transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 5.635.738.083,51	R\$ 14.093.838.578,09	R\$ 10.068.125.345,40	R\$ 7.062.811.665,99
Gastos diretos executados no Estado e seus municípios	R\$ 35.711.443.587,73	R\$ 2.150.039.171,85	R\$ 1.398.393.209,93	R\$ 1.356.702.636,68
Benefícios aos cidadãos do estado-valor total transferido	R\$ 4.302.597.457,29	R\$ 12.498.558.074,58	R\$ 6.360.545.771,65	R\$ 5.065.684.798,12
Auxílio emergencial	R\$ 3.449.621.927,00	R\$ 9.943.693.776,00	R\$ 4.955.560.559,00	R\$ 3.708.604.124,00
Bolsa Família	R\$ 174.137.318,00	R\$ 585.868.756,00	R\$ 325.600.604,00	R\$ 279.310.409,00
Seguro Defeso	R\$ 541.889,00	R\$ 7.303.797,31	R\$ 32.113.980,71	R\$ 17.443.153,30
BPC	R\$ 678.296.323,29	R\$ 1.961.685.265,27	R\$ 1.047.270.202,94	R\$ 1.060.326.811,82
Auxílio Brasil				
PETI		R\$ 6.480,00	R\$ 425,00	R\$ 300,00
Garantia-safrá				
Transferência Constitucional e Royalties	25,77%	65,02%	R\$ 73,03%	63,41%
Transferências Legais, voluntárias e específicas (%)	74,23%	34,98%	R\$ 26,97%	36,59%

Fonte: www.portaldatransparencia.gov.br

Tabela 22- Recursos transferidos para a Região Sudeste em 2020

RECURSOS	ESPÍRITO SANTO	MINAS GERAIS	RIO DE JANEIRO	SÃO PAULO
Valor total de recursos transferidos Transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 18.492.352.560,15	R\$ 87.445.732.617,58	R\$ 83.082.901.278,09	R\$ 129.553.89-.626,09
Transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 9.814.269.433,85	R\$ 42.598.241.556,36	R\$ 38.013.359.489,03	R\$ 58.244.064.030,18
Gastos diretos executados no Estado e seus municípios	R\$ 1.757.535.750,59	R\$ 9.701.688.164,70	R\$ 13.807.073.709,90	R\$ 3.495.295.053,39
Benefícios aos cidadãos do estado-valor total transferido	R\$ 6.920.547.375,71	R\$ 35.145.802.896,52	R\$ 31.262.468.079,16	R\$ 67.814.531.542,52
Auxílio emergencial	R\$ 5.568.475.739,00	R\$ 26.927.719.378,00	R\$ 24.918.868.003,00	R\$ 55.174.729.796,00
Bolsa Família	R\$ 405.504.641,00	R\$ 2.331.185.075,00	R\$ 2.037.488.203,00	R\$ 3.240.480.473,00
Seguro Defeso	R\$ 32.023.926,58	R\$ 60.851.540,51	R\$ 32.137.459,15	R\$ 43.544.284,00
BPC	R\$ 914.542.969,13	R\$ 5.804.330.973,01	R\$ 4.273.974.064,01	R\$ 9.355.775.904,52
Auxílio Brasil				
PETI	R\$ 100,00	R\$ 300,00	R\$ 350,00	R\$ 1.085,00
Garantia-safr		R\$ 21.715.630,00		
Transferência Constitucional e Royalties	73,69%	63,16%	74,16%	53,91%
Transferências Legais, voluntárias e específicas (%)	26,31%	36,84%	25,84%	46,09%

Fonte: www.portaldatransparencia.gov.br

Tabela 23- Recursos transferidos para a Região Sul em 2020

RECURSOS	RIO GRANDE DO SUL	SANTA CATARINA	PARANÁ
Valor total de recursos transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 46.682.588.134,00	R\$ 24.488.130.705,02	R\$ 43.480.824.039,14
Transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 21.854.523.637,69	R\$ 13.069.250.954,75	R\$ 22.939.445.216,92
Gastos diretos executados no Estado e seus municípios	R\$ 9.314.016.607,67	R\$ 2.905.102.080,60	R\$ 3.422.619.602,48
Benefícios aos cidadãos do estado-valor total transferido	R\$ 15.514.047.888,64	R\$ 8.513.777.669,67	R\$ 17.118.759.219,74
Auxílio emergencial	R\$ 12.199.827.187,00	R\$ 7.224.172.974,00	R\$ 13.698.457.302,00
Bolsa Família	R\$ 773.876.009,00	R\$ 267.914.116,00	R\$ 751.291.621,00
Seguro Defeso	R\$ 28.069.462,18	R\$ 47.773.452,89	R\$ 13.677.569,74
BPC	R\$ 2.512.274.750,46	R\$ 973.915.821,78	R\$ 2.655.325.837,00
PETI	R\$ 480,00	R\$ 1.305,00	R\$ 6.890,00
Garantia-safra			
Transferência Constitucional e Royalties	63,48%	60,07%	64,46%
Transferências Legais, voluntárias e específicas (%)	36,52%	39,93%	35,54%

Fonte: www.portaldatransparencia.gov.br

Tabela 24- Recursos transferidos para o Acre, Tocantins, Pará e Amazonas em 2021

RECURSOS	ACRE	TOCANTINS	PARÁ	AMAZONAS
Valor total de recursos transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 7.343.869.242,99	R\$ 10.716.753.137,85	R\$ 35.966.003.694,23	R\$ 15.486.867.469,37
Transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 4.901.587.185,19	R\$ 8.923.807.427,73	R\$ 24.950.124.297,27	R\$ 10.503.249.527,21
Gastos diretos executados no Estado e seus municípios	R\$ 425.117.192,30	R\$ 621.127.345,37	R\$ 2.526.385.139,65	R\$ 1.078.289.245,26
Benefícios aos cidadãos do estado-valor total transferido	R\$ 7.343.869.242,99	R\$ 1.171.818.364,75	R\$ 8.489.494.257,31	R\$ 3.905.328.696,90
Auxílio emergencial	R\$ 1.370.213.147,00	R\$ 398.087.153,00	R\$ 2.687.732.179,00	R\$ 1.251.466.922,00
Bolsa Família	R\$ 293.606.193,00	R\$ 225.125.888,00	R\$ 1.907.687.134,00	R\$ 917.529.395,00
Seguro Defeso	R\$ 31.428.088,88	R\$ 24.058.726,00	R\$ 986.871.600,21	R\$ 336.664.174,96
BPC	R\$ 321.917.436,62	R\$ 524.546.597,75	R\$ 2.907.203.064,10	R\$ 1.399.668.204,94
Auxílio Brasil		R\$ 54.232.605,00		R\$ 217.608.400,00
PETI			R\$ 280,00	
Transferência Constitucional e Royalties	81,11%	82,99%	83,70%	74,64%
Transferências Legais, voluntárias e específicas (%)	18,89%	17,01%	16,30%	25,36%

Fonte: www.portaldatransparencia.gov.br

Tabela 25- Recursos transferidos para o Amapá, Roraima, Rondônia e Rio Grande do Norte em 2021

RECURSOS	AMAPÁ	RORAIMA	RONDÔNIA	RIO GRANDE DO NORTE
Valor total de recursos transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 7.074.460.606,33	R\$ 5.644.999.526,18	R\$ 8.254.453.571,29	R\$ 17.261.985.105,61
Transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 5.943.555.133,53	R\$ 4.815.454.609,83	R\$ 6.525.102.682,62	R\$ 11.801.902.398,03
Gastos diretos executados no Estado e seus municípios	R\$ 268.064.308,92	R\$ 336.679.103,88	R\$ 496.001.142,60	R\$ 2.531.369.662,41
Benefícios aos cidadãos do estado-valor total transferido	R\$ 862.841.163,88	R\$ 492.865.812,47	R\$ 1.233.349.746,07	R\$ 2.928.713.045,17
Auxílio emergencial	R\$ 281.486.369,00	R\$ 188.123.616,00	R\$ 503.734.758,00	R\$ 1.041.531.812,00
Bolsa Família	R\$ 172.047.823,00	R\$ 109.866.617,00	R\$ 124.419.769,00	R\$ 685.845.484,00
Seguro Defeso	R\$ 57.795.815,88	R\$ 17.814.739,21	18.270.503,25	R\$ 48.021.793,51
BPC	R\$ 351.511.156,00	R\$ 177.060.840,26	R\$ 586.924.715,82	R\$ 1.148.038.815,66
Auxílio Brasil	R\$ 40.550.497,00	R\$ 25.273.524,00	R\$ 31.330.945,00	R\$ 160.980.797,00
PETI				R\$ 40,00
Garantia-Safra				R\$ 5.275.100,00
Transferência Constitucional e Royalties (%)	86,30%	85,41%	78,75%	79,24%
Transferências Legais, voluntárias e específicas (%)	13,70%	14,59%	21,25%	20,76%

Fonte: www.portaldatransparencia.gov.br

Tabela 26- Recursos transferidos para Alagoas, Maranhão, Piauí e Pernambuco em 2021

RECURSOS	ALAGOAS	MARANHÃO	PIAUI	PERNAMBUCO
Valor total de recursos transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 16.875.280.463,95	R\$ 32.363.603.536,66	R\$ 17.273.719.568,13	R\$ 35.728.139.431,72
Transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 12.111.081.545,39	R\$ 23.497.144.391,01	R\$ 12.904.795.474,09	R\$ 22.700.883.177,35
Gastos diretos executados no Estado e seus municípios	R\$ 1.397.202.335,92	R\$ 1.541.176.828,58	R\$ 1.174.808.890,28	R\$ 3.469.618.233,98
Benefícios aos cidadãos do estado-valor total transferido	R\$ 3.366.996.582,64	R\$ 7.325.282.317,07	R\$ 3.194.115.203,76	R\$ 9.557.638.020,39
Auxílio emergencial	R\$ 1.033.354.332,00	R\$ 2.100.736.629,00	R\$ 1.008.442.325,00	R\$ 3.153.206.073,00
Bolsa Família	R\$ 794.922.132,00	R\$ 2.028.270.407,00	R\$ 958.287.760,00	R\$ 2.168.597.960,00
Seguro Defeso	R\$ 50.353.481,04	R\$ 821.726.313,67	R\$ 172.227.240,78	R\$ 26.027.439,71
BPC	R\$ 1.478.288.737,60	R\$ 2.373.874.917,40	R\$ 1.041.375.117,98	R\$ 4.122.474.317,68
Auxílio Brasil	R\$ 187.359.253,00	R\$ 473.568.813,00		R\$ 507.922.285,00
PETI	R\$ 300,00		R\$ 350,00	
Garantia-Safrá	R\$ 10.077.600,00	R\$ 674.050,00	R\$ 13.782.410,00	R\$ 87.332.230,00
Transferência Constitucional e Royalties (%)	78,20%	80,58%	76,94%	72,60%
Transferências Legais, voluntárias e específicas (%)	21,80%	19,42%	23,06%	27,40%

Fonte: www.portaldatransparencia.gov.br

Tabela 27- Recursos transferidos para Paraíba, Ceará, Sergipe, Bahia em 2021

RECURSOS	PARAÍBA	CEARÁ	SERGIPE	BAHIA
Valor total de recursos transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 20.870.613.367,39	R\$ 35.643.906.131,30	R\$ 12.426.663.842,62	R\$ 56.158.162.616,76
Transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 13.858.735.585,54	R\$ 24.379.630.641,07	R\$ 9.168.809.167,24	R\$ 37.749.919.807,35
Gastos diretos executados no Estado e seus municípios	R\$ 3.021.526.502,61	R\$ 2.457.880.615,90	R\$ 1.079.535.619,07	R\$ 3.529.201.692,56
Benefícios aos cidadãos do estado-valor total transferido	R\$ 3.990.351.291,24	R\$ 8.806.394.874,33	R\$ 2.178.319.056,31	R\$ 14.879.041.116,85
Auxílio emergencial	R\$ 1.198.792.340,00	R\$ 2.883.750.899,00	R\$ 737.282.799,00	R\$ 4.733.227.436,00
Bolsa Família	R\$ 1.048.816.195,00	R\$ 2.048.169.343,00	R\$ 486.395.491,00	R\$ 3.449.630.565,00
Seguro Defeso	R\$ 106.929.811,21	R\$ 45.910.779,13	R\$ 103.829.624,02	R\$ 395.519.844,62
BPC		R\$ 3.738.224.663,20	R\$ 844.338.052,29	R\$ 6.001.993.021,23
Auxílio Brasil	R\$ 242.804.578,00	R\$ 483.118.785,00	R\$ 114.742.881,00	R\$ 807.701.941,00
PETI	R\$ 1.585.700.728,03			R\$ 650,00
Garantia-Safrá	R\$ 50.111.240,00	R\$ 90.339.190,00	R\$ 6.473.090,00	
Transferência Constitucional e Royalties (%)	78,31%	75,05%	83,02%	76,88%
Transferências Legais, voluntárias e específicas (%)	21,69%	24,95%	16,98%	23,12%

Fonte: www.portaldatransparencia.gov.br

Tabela 28- Recursos transferidos para a Região Centro- Oeste em 2021

RECURSOS	DISTRITO FEDERAL	GOIÁS	MATO GROSSO	MATO GROSSO DO SUL
Valor total de recursos transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 62.523.900.000,29	R\$ 20.864.262.544,18	R\$ 12.714.387.333,80	R\$ 10.335.949.085,74
Transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 25.357.862.299,24	R\$ 14.257.656.846,48	R\$ 9.093.658.363,35	R\$ 6.899.722.033,36
Gastos diretos executados no Estado e seus municípios	R\$ 35.647.305.503,16	R\$ 2.204.000.793,80	R\$ 1.340.283.684,49	R\$ 1.389.202.665,85
Benefícios aos cidadãos do estado-valor total transferido	R\$ 1.518.732.197,89	R\$ 4.402.604.903,80	R\$ 2.280.445.285,96	R\$ 2.047.024.386,53
Auxílio emergencial	R\$ 643.565.487,00	R\$ 1.826.491.626,00	R\$ 873.383.985,00	R\$ 666.733.389,00
Bolsa Família	R\$ 159.603.718,00	R\$ 492.669.959,00	R\$ 278.905.302,00	R\$ 239.115.536,00
Seguro Defeso	R\$ 152.845,00	R\$ 6.033.787,12	R\$ 30.634.922,93	R\$ 21.258.281,33
BPC	R\$ 715.410.147,89	R\$ 2.077.407.456,68	R\$ 1.097.520.901,03	R\$ 1.119.917.005,20
Auxílio Brasil	R\$ 40.284.096,00	R\$ 122.280.313,00	R\$ 69.021.966,00	R\$ 57.597.964,00
PETI		R\$ 2.075,00	R\$ 175,00	R\$ 175,00
Garantia-Safrá				
Transferência Constitucional e Royalties (%)	4,52%	71,39%	74,00%	66,57%
Transferências Legais, voluntárias e específicas (%)	95,48%	28,61%	26,00%	33,43%

Fonte: www.portaldatransparencia.gov.br

Tabela 29- Recursos transferidos para a Região Sudeste em 2021

RECURSOS	ESPÍRITO SANTO	MINAS GERAIS	SÃO PAULO	RIO DE JANEIRO
Valor total de recursos transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 15.201.296.671,25	R\$ 66.214.034.486,72	R\$ 76.356.181.754,12	R\$ 73.378.809.708,26
Transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 11.062.948.915,20	R\$ 43.532.763.027,42	R\$ 50.309.348.691,52	R\$ 48.400.894.235,02
Gastos diretos executados no Estado e seus municípios	R\$ 1.766.715.516,58	R\$ 9.695.558.031,49	R\$ 3.537.981.217,04	R\$ 13.802.338.701,34
Benefícios aos cidadãos do estado-valor total transferido	R\$ 2.371.632.239,47	R\$ 12.985.713.427,81	R\$ 22.508.851.845,56	R\$ 11.175.576.771,90
Auxílio emergencial	R\$ 1.000.005.022,00	R\$ 4.711.659.948,00	R\$ 9.651.814.324,00	R\$ 4.737.571.811,00
Bolsa Família	R\$ 354.611.061,00	R\$ 2.030.662.839,00	R\$ 2.893.977.762,00	R\$ 1.785.116.821,00
Seguro Defeso	R\$ 34.427.269,23	R\$ 77.435.710,63	R\$ 54.011.026,75	R\$ 38.736.120,49
BPC	R\$ 982.588.887,24	R\$ 6.126.513.780,18	R\$ 9.909.048.132,81	R\$ 4.614.152.019,41
Auxílio Brasil	R\$ 84.877.583,00	R\$ 482.137.982,00	R\$ 686.974.640,00	R\$ 417.657.975,00
PETI		R\$ 300,00	R\$ 600,00	
Garantia-Safrá		R\$ 39.440.850,00		
Transferência Constitucional e Royalties (%)	78,82%	69,52%	54,41%	80,76%
Transferências Legais, voluntárias e específicas (%)	21,18%	30,48%	45,59%	19,24%

Fonte: www.portaldatransparencia.gov.br

Tabela 30- Recursos transferidos para a Região Sul em 2021

RECURSOS	RIO GRANDE DO SUL	PARANÁ	SANTA CATARINA
Valor total de recursos transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 35.446.432.354,27	R\$ 31.776.777.600,02	R\$ 17.879.399.889,38
Transferidos para o Estado e seus municípios	R\$ 20.358.537.599,26	R\$ 22.594.879.070,86	R\$ 12.548.316.639,60
Gastos diretos executados no Estado e seus municípios	R\$ 9.488.382.383,57	R\$ 3.318.026.660,84	R\$ 2.785.468.130,72
Benefícios aos cidadãos do estado-valor total transferido	R\$ 5.599.512.371,44	R\$ 5.863.871.868,32	R\$ 2.545.615.119,06
Auxílio emergencial	R\$ 2.215.266.783,00	R\$ 2.359.280.349,00	R\$ 1.219.335.173,00
Bolsa Família	R\$ 682.784.556,00	R\$ 664.389.731,00	R\$ 243.007.501,00
Seguro Defeso	R\$ 30.389.907,28	R\$ 14.972.925,36	R\$ 50.484.930,20
BPC	R\$ 2.671.070.685,16	R\$ 2.825.226.567,96	R\$ 1.032.786.899,86
Auxílio Brasil	R\$ 161.832.019,00	R\$ 160.238.481,00	R\$ 58.839.084,00
PETI	R\$ 440,00	R\$ 2.295,00	R\$ 615,00
Garantia-Safrá			
Transferência Constitucional e Royalties (%)	67,54%	68,94%	64,32%
Transferências Legais, voluntárias e específicas (%)	32,46%	31,06%	35,68%

Fonte: www.portaldatransparencia.gov.br