

# ASPECTOS JURÍDICOS E ECONÔMICOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO NA REFORMA TRIBUTÁRIA (EC132/2023)

*LEGAL AND ECONOMIC ASPECTS OF CONSUMPTION TAXATION IN THE TAX REFORM (EC 132/2023)*

## A U T O R I A

Antonio Pires Junior  
UEM, Brasil  
ra124062@uem.br  
Rinaldo Aparecido Galete  
UEM, Brasil  
ragalete@uem.b

## R E S U M O

O artigo analisa, sob uma perspectiva jurídico-econômica, os impactos da Reforma Tributária (Emenda Constitucional nº 132/2023) sobre a tributação do consumo no Brasil. O estudo tem como objetivo compreender as transformações estruturais introduzidas pela reforma, especialmente a adoção do modelo plurifásico do IVA dual (IBS e CBS) e seus reflexos sobre a simplificação e justiça fiscal. Metodologicamente, trata-se de uma pesquisa teórica e interdisciplinar, de caráter dedutivo, baseada em revisão bibliográfica e análise normativa. Os resultados indicam que a reforma representa um marco para a eficiência arrecadatória, redução do efeito cascata e superação da guerra fiscal, promovendo maior equidade federativa. Conclui-se que a integração entre Direito e Economia é essencial para avaliar os desafios e oportunidades decorrentes da implementação do novo modelo tributário no contexto brasileiro contemporâneo.

## P A L A V R A S - C H A V E

Direito e Economia;  
Reforma Tributária;  
Tributação sobre consumo;

## K E Y W O R D S

Law and Economics;  
Tax Reform;  
Consumption Taxation.

## A B S T R A C T

This research project aims to analyze, from a legal-economic perspective, the impacts of tax reform in Brazil, with emphasis on changes in consumption taxation. The proposal seeks to implement a multi-stage model, already adopted in other countries, to correct inefficiencies in the Brazilian system, such as lack of fiscal democratization, cascading effects, high litigation, and complexity of ancillary obligations. Constitutional Amendment 132/2023 is considered a milestone for simplification, increased revenue, redistribution of funds, and greater fiscal efficiency. The study will explain the role of taxation in Law and Economics and present the consequences of the reform's changes. Through an interdisciplinary approach, integrating legal and economic concepts, the work will allow understanding of the legal and economic effects of the reform, providing insights to assess the challenges and opportunities of this transformation in the Brazilian context.

## J E L C O D E

## Á R E A

Área 6 – Economia do Setor  
Público e Instituições



This paper is Distributed Under  
the Terms of the Creative  
Commons Attribution 4.0  
International License

## 1. A NOVA METODOLOGIA TRIBUTÁRIA E A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO: A REFORMA TRIBUTÁRIA SOB O VIÉS DA SIMPLICIDADE E DA JUSTIÇA FISCAL

Antes de realizar uma análise jurídica do sistema tributário após a promulgação da Emenda Constitucional (EC) 132/2023, é fundamental estabelecer os parâmetros de estudo da ciência do Direito nessa temática. De início, ressalta-se que a produção científica no âmbito jurídico exige um sincretismo zetético (investigativo), conectando a norma com conceitos oriundos de outras áreas das ciências sociais e humanas, como Economia, Sociologia, Política e Psicologia.

Segundo Ferraz Júnior (2023), a dimensão zetética do Direito abrange campos de conhecimento que, embora não se restrinjam ao estudo jurídico, o têm como objeto relevante de reflexão, como a Filosofia, a Sociologia, a Lógica e a História do Direito. Tais disciplinas são consideradas auxiliares da ciência jurídica stricto sensu, tradicionalmente voltada ao aspecto dogmático. No entanto, o autor destaca que o jurista não se limita a esse enfoque, devendo também adotar uma postura investigativa e crítica, característica das abordagens zetéticas.

O direito tributário não foge a essa perspectiva. O sistema jurídico, especialmente na era do pós-positivismo, baseia-se em parâmetros metodológicos que permitem sua abertura a outros sistemas intersubjetivos, como a Economia. Esse processo é descrito pelo sociólogo Niklas Luhmann como “autopoiese”. Nesse sentido, o direito, como sistema social, opera de forma fechada em códigos que garantem sua autonomia (autorreferência), mas mantém-se cognitivamente aberto ao ambiente, sendo influenciado por ele indiretamente (Araújo, 2022).

De tal modo, assevera-se a intercomunicabilidade entre os ramos científicos do Direito e da Economia, além da estrutura política nacional que permeia a aplicação de ambas as matérias, tendo em vista o seu cunho sócio-político:

Portanto, para Luhmann, a economia só poderia surgir em uma espécie de ordem precária – tal como o direito –, uma ordem contingente que a todo o momento pode desaparecer e que precisa (não de forma absoluta, por evidente) da comunicação de outros sistemas como a política – para o caso de tributação e intervenção nas chamadas falhas de mercado – e do próprio direito – para estruturação dos direitos necessários para permitir a realização dos pagamentos (Araújo, 2022, p.140)

É na intersecção entre Direito, Economia e Política que surge a figura do tributo, que corresponde a uma prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, nos termos do art. 3º do CTN (Brasil, 1966).

Para o Direito, o tributo exerce, primeiramente, uma função fiscal, que corresponde à sua finalidade clássica de arrecadar recursos para financiar as despesas públicas e garantir o funcionamento do Estado. Contudo, conforme destacam Brito Filho e Jardim (2021), a tributação também possui uma função extrafiscal, que transcende a mera arrecadação e atua como instrumento de intervenção estatal nas ordens econômica, política e social. Nessa dimensão, o tributo serve para induzir ou desestimular comportamentos, redistribuir renda, corrigir falhas de mercado e promover políticas públicas.

Ainda, há uma função distributiva, voltada à justiça social, e uma função regulatória, que utiliza a tributação como mecanismo de controle e orientação das atividades econômicas. Assim, a norma tributária moderna combina aspectos fiscais, extrafiscais e distributivos, refletindo o papel ativo do Estado na conformação das escolhas e na promoção do bem-estar coletivo (Brito Filho; Jardim 2021).

Diante da importância do tema, o sistema tributário nacional (Capítulo I, do Título VI) e a ordem econômica (Título VII) são tratados na Constituição Federal como pilares estruturantes do Estado Democrático de Direito (Brasil, 1988). Na doutrina constitucional, observa-se que a positivação de princípios no ordenamento jurídico ao longo do século XX viabilizou a transição do Estado Legalista de Direito para o Estado Constitucional de Direito, orientando a organização estatal para a efetivação dos direitos fundamentais e das normativas de tal documento analítico, consolidando a segurança jurídica como valor central, consagrada no próprio texto constitucional.

Nesse sentido, a Constituição contemporânea deixou de ser apenas um texto simbólico e passou a exercer força normativa efetiva, assumindo o papel de fonte primária e reguladora das demais fontes do Direito. Nessa nova configuração, o legislador não detém mais o monopólio da produção normativa, pois o poder constituinte distribui competências de forma policêntrica, refletindo o pluralismo político e social do Estado moderno. Por essa transformação, redefiniu-se o equilíbrio entre os poderes, limitando o legislador e fortalecendo a supremacia constitucional como instrumento de contenção do poder e de proteção dos direitos fundamentais (Tavares, 2024).

Com a integração entre as ciências, especialmente Direito e Economia, e a estruturação do constitucionalismo contemporâneo, é evidente que os princípios tributários constitucionais intrinsecamente ligados à política fiscal e às finanças públicas (relacionados a matéria de tributação) foram incluídos e ganharam relevante importância na estrutura jurídica do Estado, incorporando preocupações de cunho econômico, como a eficiência e a neutralidade fiscal.

Um exemplo expressivo é o princípio da não-cumulatividade, previsto nos arts. 153, §3º, II, 155, §2º, I e 195, §12 da CRFB/88 (Brasil, 1988), que impede a tributação sucessiva sobre as etapas da produção e circulação de bens e serviços. A norma traduz juridicamente a ideia econômica de sustentabilidade da cadeia de consumo, pois a tributação cumulativa gera distorções de mercado, encarece produtos e reduz a competitividade. Assim, percebe-se que o sentido econômico de eficiência e racionalidade fiscal exerce influência direta sobre a deontologia da norma jurídica, revelando o caráter interdisciplinar do sistema tributário contemporâneo.

Nesse contexto, a contribuição da ciência das finanças públicas é primordial para a análise do sistema de tributação, apontando os efeitos e o sentido econômico do funcionamento do ordenamento jurídico nacional em consonância com seu respectivo sistema de mercado. Portanto, não é exagero afirmar que o estudo da tributação e do direito tributário não pode ser dissociado do estudo da política econômica e das ciências econômicas. A propósito, colaciono trecho do livro de Direito Tributário atualizado após a EC 132/2023 do jurista Luís Eduardo Schoueri:

A teoria das finanças públicas oferece inestimável material para o estudo da tributação. É aquele campo do conhecimento que investigará, de um lado, a necessidade da tributação e, de outro, seus efeitos (positivos e negativos) sobre a economia [...]. A ideia é que os recursos existentes em determinado



sistema econômico devem ser distribuídos de modo a produzir o maior bem-estar possível ao maior número de pessoas. Admitindo-se que não será viável satisfazer a todos, surge a questão de como deverá ser rateado o sacrifício. A solução para esse dilema passa pelo binômio eficiência/equidade. (Schoueri, 2024, p.22).

Na teoria da tributação abordada nas Finanças Públicas, o economista Giambiagi (2015) destaca que a construção de um sistema tributário ideal deve considerar alguns princípios e conceitos fundamentais: i) o conceito da equidade, ou seja, a busca de uma distribuição justa do ônus fiscal entre os diferentes grupos sociais; ii) o conceito da progressividade, segundo a qual os indivíduos com maior renda devem contribuir proporcionalmente mais (correspondente ao princípio da capacidade contributiva); iii) o conceito da neutralidade, que procura a redução dos efeitos distorcivos da tributação sobre a eficiência econômica e iv) o conceito da simplicidade, segundo o qual o sistema tributário deve ser de fácil compreensão para o contribuinte e de arrecadação eficiente para o Estado.

Sob essa perspectiva, a Emenda Constitucional nº 132/2023, conhecida como Reforma Tributária, consolida uma tendência já delineada pela jurisprudência pátria, sobretudo nas Cortes Superiores, que há tempos vinham priorizando a racionalização e a eficiência da administração fiscal.

A mudança no paradigma constitucional costuma ser requerida quando se identifica uma necessidade imperativa de sua força vinculante, evidenciando a magnitude da transformação proposta. Isso ocorre, sobretudo, no presente caso, porque o Direito Tributário, em sua essência, tutela direitos fundamentais e princípios estruturantes do Estado brasileiro, como o direito de propriedade, a liberdade, a separação de poderes e o pacto federativo. Essa relação estabelece um elo sólido entre tributação e direitos fundamentais (Costa, 2013).

Sobre o assunto, antes mesmo da promulgação da reforma, decisões judiciais, como a proferida no Recurso Especial nº 1.340.553/RS pelo Superior Tribunal de Justiça, relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, já indicavam a necessidade de um sistema tributário e processual fiscal mais célere e eficaz. Nesse precedente, ao interpretar o art. 40 da Lei de Execuções Fiscais, o STJ reafirmou que nenhuma execução fiscal poderia permanecer indefinidamente em trâmite, evidenciando a busca por simplificação, economia processual e segurança jurídica no âmbito das execuções fiscais (Brasil, 2018).

De modo semelhante, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 1184 de repercussão geral (RE 1.355.208/2019), reconheceu a legitimidade da extinção de execuções fiscais de baixo valor por ausência de interesse de agir, fundamentando-se no princípio constitucional da eficiência administrativa. Nesse entendimento, há reforço à importância da gestão racional dos recursos públicos e do alinhamento entre arrecadação e economicidade, estabelecendo parâmetros para que as execuções fiscais passem a considerar o custo-benefício do processo em relação ao resultado arrecadatório (Brasil, 2023).

Assim, observa-se que, mesmo antes da Reforma Tributária, a jurisprudência brasileira já vinha consolidando uma diretriz pautada na eficiência e na simplificação, valores que hoje se projetam na reforma como pilares do novo modelo tributário. Essa convergência entre a legislação e a jurisprudência evidencia a busca por uma justiça tributária mais efetiva, onde a eficiência fiscal e a racionalidade procedural tornam-

se instrumentos de fortalecimento da arrecadação pública e de concretização do princípio da boa administração.

Conforme aponta Caliendo (2009), a justiça e a eficiência devem ser compreendidas como valores complementares e indissociáveis dentro do sistema jurídico, constituindo fundamentos de um modelo tributário mais justo e funcional, compactuando-se com a ideia de simplicidade.

Nesse sentido, na Reforma Tributária (EC 132/23), foi inserido no art. 145, § 3º, da CRFB/88 (Brasil, 2023): "O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente." Em uma interpretação literal e sistemática, a positivação desses princípios representa uma preocupação sob a ótica econômica e político-social, especialmente, em relação à observância da justiça tributária e a simplificação para impulsionar a economia nacional. Logo, trata-se, agora, de um paradigma constitucional a ser observado pelos legisladores, governantes e demais agentes públicos na aplicação do Sistema Tributário Nacional.

Adentrando bem delicadamente ao teor da reforma (que vai ser abordada no próximo capítulo), destaca-se que, no tocante as alterações legislativas promovidas, o princípio da simplicidade é verificável em inúmeras destas, em busca de redução da quantidade de tipos tributários, como na seara de consumo sobre o imposto de valor agregado (unificação do IBS e CBS), bem como na diminuição das obrigações acessórias, com o fito de aproximar o contribuinte em relação a lei tributária, sem impor dificuldades necessárias para consecução da norma, repercutindo nas ciências contábeis (Schoueri, 2024).

Ou seja, a proposta, em seu âmago, está teoricamente condizente com a busca de um sistema tributário ideal (progressivo, simplificador, neutro e equânime), como propõe Gambiagi (2015).

Logo, conclui-se sumariamente que as fontes materiais do direito, sob viés sociológico, econômico e cultural, cada vez mais contribuem para inserção de institutos e princípios que ganham significado jurídico, sobretudo, a partir de sua positivação. De todo modo, a comunicabilidade intersistemática entre Direito e Economia é condição necessária para análise da Reforma Tributária e seus quesitos, inclusive influindo em sua normatividade.

Por sua vez, convém mencionar que a reforma não é ocasional, bem como, nem é apenas influenciada pela jurisprudência pátria. O atual Código Tributário Nacional, elaborado durante o regime militar e vigente até as recentes reformas, consolidou-se como um marco jurídico de elevada complexidade e forte carga burocrática. O diploma legal abrange uma ampla variedade de normas relativas às espécies tributárias, hipóteses de incidência, imunidades e isenções fiscais, além de definir uma relação intricada entre o Estado e os contribuintes. Essa estrutura densa, embora tecnicamente detalhada, resultou em entraves administrativos e insegurança jurídica, comprometendo a clareza e a eficiência do sistema tributário brasileiro (Ribeiro, 2013).

Nesse contexto, observa-se um problema estrutural que repercute diretamente na democracia fiscal: a concentração de renda decorrente da priorização da tributação sobre o consumo (foco central desta pesquisa), responsável pela manutenção da regressividade do sistema. Conforme salienta Ribeiro (2013), a reforma de 1966,



ainda que tenha integrado a política tributária à política econômica e promovido avanços em eficiência federativa, manteve o caráter regressivo da matriz fiscal. O modelo passou a concentrar a arrecadação em impostos indiretos, especialmente o ICM e o IPI, deslocando o eixo da tributação de produtos importados para mercadorias produzidas internamente.

Desse modo, o sistema consolidado nas décadas seguintes preservou um perfil regressivo, dependente da tributação indireta sobre o consumo, em detrimento da renda e do patrimônio.

Por essas razões, a proposta contemporânea de simplificação desse modelo, introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, enfrenta desafios significativos sob as perspectivas jurídica e econômica. Do ponto de vista jurídico, destacam-se as possíveis tensões com o pacto federativo, planejamento tributário e direitos dos contribuintes na adaptação ao novo sistema, além da adequação jurídica e fiscal da gestão dos entes políticos (sobretudo, Estados e Municípios). No campo econômico, a transição exigirá adaptações complexas nas práticas contábeis e fiscais, gerando custos iniciais e potenciais impactos sobre funcionamento do mercado.

Assim, a transição para um sistema mais simples deve ser conduzida com cuidado, equilibrando a necessidade de modernização com a preservação de garantias constitucionais e a mitigação de efeitos negativos sobre os contribuintes e a arrecadação pública. É sobre esse aspecto, que analisar-se-á uma delicada antítese: a complexa mudança simplificativa da tributação sobre o consumo na EC 132/2023 em seus aspectos jurídicos e econômicos.

## 2. A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NA REFORMA TRIBUTÁRIA (EC 132/23)

### 2.1. A CRIAÇÃO DO MODELO IVA DUAL (IBS E CBS) E A ELIMINAÇÃO DO EFEITO CASCATA

Inicialmente, convém destacar que diversos autores criticam a reforma tributária por não ter ampliado a tributação sobre patrimônio e renda, que constituem bases mais progressivas. Marques *et al.* (2024) argumentam que, para alcançar maior justiça social, seria necessário aumentar a carga tributária sobre essas categorias em até quatro pontos percentuais do PIB, aproximando o Brasil dos padrões de países da OCDE. Para os autores, seria necessária a conscientização e movimentação política para priorizar a redistribuição tributária, fortalecendo a equidade e reduzindo a concentração de renda, o que acabou não sendo o foco do projeto, que se ateve, mais precisamente, aos tributos sobre consumo.

Em relação ao regime de impostos sobre o consumo no Brasil, é possível compreender, a partir de conceitos da Economia e das Finanças Públicas, a complexidade da alteração de modelo tributário.

Sobre o tema, os tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços apresentam natureza regressiva, já que atingem proporcionalmente mais as camadas de baixa renda. Por se tratarem de impostos indiretos, a alíquota incide igualmente sobre todos os contribuintes, independentemente da renda, diferentemente dos tributos diretos, como o imposto de renda, que respeitam a capacidade contributiva. Dessa forma, a tributação sobre o consumo tende a agravar a concentração de renda

e, embora exerça também função extrafiscal, não assegura justiça social. Conforme observam Silva e Gassen (2011), essa forma de tributação onera mais intensamente os indivíduos de menor renda, contrariando o princípio da progressividade e comprometendo a equidade fiscal.

Devido à forte dependência do sistema tributário brasileiro em relação à tributação sobre o consumo, verifica-se uma estrutura nacional regressiva que favorece a concentração de renda. Sob o ponto de vista constitucional, essa é uma preocupação para política fiscal, que deve buscar um modelo neutro e equitativo, pautado pela justiça fiscal, visto que os bens que recebem o gravame do tributo do consumo são consumidos por larga parcela da população. Como alertam os pesquisadores:

O fato de a tributação sobre o consumo ser regressiva não é um problema em si mesmo. Isso é algo natural, inevitável e que ocorre em qualquer lugar do mundo. O verdadeiro problema, e que assola o Brasil, é concentrar tributação na matriz tributária do consumo em detrimento da renda e do patrimônio, o que faz com que, no cômputo geral, a tributação nacional seja, como um todo, regressiva. (Silva; Gassen, 2011, p. 193)

A respeito do ônus tributário, Caliendo (2009) aponta que o valor dos tributos suportados por produtores e consumidores depende da elasticidade da demanda e da oferta. Em geral, quanto maior a elasticidade, menor o efeito econômico do imposto. Assim, a tributação sobre a venda de mercadorias e serviços eleva os custos de produção, reduz a oferta e o emprego, e diminui a capacidade de consumo da população.

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA, 2023) observa que a complexidade do sistema brasileiro decorre da sobreposição de tributos como PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS, os quais incidem sobre bases semelhantes, exigindo classificações e distinções complexas entre bens e serviços. É, nesse ponto, que a multiplicidade de regras e regimes especiais gera alta litigiosidade, eleva os custos de conformidade e administração e distorce a alocação de investimentos.

Nesse aspecto, a tentativa de simplificar a tributação sobre o consumo, por meio da adoção de um sistema baseado no IVA (Imposto de Valor Agregado) dual, surge como resposta à ineficiência do modelo vigente. O atual sistema brasileiro é fragmentado entre diferentes esferas de competência: ICMS (Estados), ISS (Municípios) e IPI (União), além das contribuições PIS e Cofins, também de competência federal (Brasil, 1988). Essa estrutura cria sobreposições de incidência e obrigações acessórias complexas, o que compromete a eficiência arrecadatória e a segurança jurídica, necessitando de sua facilitação.

Segundo Giambiagi (2015), o princípio da simplificação tributária consiste em garantir clareza e operacionalidade ao sistema, permitindo que o imposto seja de fácil compreensão para o contribuinte e que sua cobrança não gere custos administrativos excessivos. No entanto, cada tributo atual apresenta distorções específicas. O ISS é cumulativo e frequentemente causa disputas de competência entre municípios; o IPI é tecnicamente não cumulativo, mas excessivamente complexo; e o ICMS, tributado na origem, incentiva a guerra fiscal entre os Estados.

Por essa razão, a proposta de substituição desses tributos por um modelo de IVA dual, composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), representa mudança estrutural relevante. Conforme

Camargo e Taufner (2024), o IVA é um modelo utilizado em mais de 170 países e caracteriza-se por ser não cumulativo em todas as fases de produção até a venda ao consumidor final. No Brasil, o IVA será dividido em dois tributos principais: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência conjunta dos Estados, DF e Municípios. A adoção desse modelo visa eliminar o fenômeno da incidência em cascata e reorganizar a arrecadação de forma mais justa e eficiente.

Originado na França na década de 1930, o conceito de IVA foi gradualmente adotado em diversos países da Europa e das Américas, com o intuito de criar um tributo único abrangendo toda a cadeia produtiva para garantir a neutralidade tributária, evitando o aumento da carga fiscal. Além disso, simplifica os processos de fiscalização e reduz os custos administrativos, contribuindo para o estímulo à industrialização. Estudos realizados por Conti (2022) indicam que um IVA bem estruturado tem o potencial de melhorar significativamente a competitividade econômica de um país (Silva et al, 2024).

Nesse intento, observa-se que a Reforma Tributária, introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, prevê significativa modificação estrutural no sistema tributário brasileiro, ao instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). A nova Seção V-A, intitulada “Do Imposto de Competência Compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios”, dispõe, no artigo 156-A da Constituição Federal, que lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios (Brasil, 2023).

Conforme ressalta Schoueri (2024), a substituição do ICMS e do ISS pelo IBS representa um avanço na busca por um modelo tributário mais racional e harmônico, ao permitir a efetiva não cumulatividade, a cobrança no destino e a arrecadação conjunta por meio de um Comitê Gestor. Tal órgão, previsto no artigo 156-B da Constituição, terá competências administrativas voltadas à uniformização de procedimentos e à distribuição equitativa da receita entre os entes federativos, assegurando maior coordenação e eficiência na arrecadação.

Nesse contexto, o IBS apresenta-se com características fundamentais que visam corrigir distorções históricas do sistema anterior. De acordo com a análise de Schoueri, destacam-se:

(...) o IBS, que veio substituir o ICMS e o ISS, detém como principais características (1) a amplitude de sua base, incidente sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e serviços, de modo a evitar a clássica interpenetração entre as competências relativas ao ISS e ao ICMS; (2) a cobrança “por fora”, hipótese em que o imposto não incide sobre sua própria base, situação que evita a distinção entre a alíquota de incidência e alíquota efetivamente cobrada em cada operação; (3) a cobrança no destino, que assegura a tributação pelo mercado de consumo do bem ou da prestação do serviço; (4) a não cumulatividade plena, traduzida na não limitação da apuração de créditos; (5) a restrição de políticas voltadas à concessão de benefícios; (6) a instituição por meio de lei complementar, cabendo aos Estados, Distrito Federal e Municípios fixar as respectivas alíquotas no destino; e (7) administração e cobrança compartilhadas, por intermédio de um Comitê Gestor a ser examinado a seguir. (Schoueri, 2024, p. 263)

Desse modo, a implementação da alteração constitucional dependerá da edição de normas infraconstitucionais claras e da fixação de alíquotas adequadas por lei complementar. Além disso, será essencial o desenvolvimento de políticas

compensatórias que atenuem os impactos econômicos nos Estados e Municípios menos desenvolvidos, assegurando uma transição equilibrada para o novo modelo tributário, visto que a competência dos entes será compartilhada e a arrecadação será repartida a partir da gestão de um fundo comum entre estes.

Outrossim, a Emenda Constitucional nº 132/2023 promoveu uma mudança estrutural ao eliminar o efeito cascata por meio da não cumulatividade plena no IBS e na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Essa diretriz está expressa no inciso VIII do artigo 156 da Constituição Federal, o qual estabelece que o imposto será compensado com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais o contribuinte seja adquirente de bens ou serviços, ressalvadas as hipóteses previstas em lei complementar (Brasil, 2023).

Conforme destaca Schoueri (2024), a ideia de não cumulatividade ampla tem por finalidade tornar neutra a incidência tributária ao longo da cadeia produtiva, de forma que apenas o consumidor final suporte o ônus efetivo da tributação. Assim, a sistemática de créditos possibilita a compensação integral dos tributos pagos nas etapas anteriores, evitando distorções econômicas e assegurando que a carga tributária se concentre exclusivamente sobre o consumo final.

Nessa perspectiva, o princípio da não cumulatividade concretiza a neutralidade tributária, evitando que a incidência em cascata interfira nas decisões de produção, investimento e consumo. A partir dele, as operações intermediárias geram créditos a serem compensados nas subsequentes, permitindo que o tributo incida apenas sobre o valor agregado em cada fase da cadeia econômica, em consonância com os fundamentos de justiça fiscal e eficiência econômica.

As próprias mudanças sugeridas na emenda destacam que a atual gama de tributos sobre o consumo de bens e serviços possuem um modelo inadequado de tributação cumulativa, o que aumenta o custo dos investimentos, onerando aos produtos nacionais e promovendo a judicialização entre fisco e contribuintes (Alcoforado, 2024).

Como exemplo, imagine-se a produção de uma caixa de leite e o recolhimento tributário. O leite cru é vendido pelo produtor rural à indústria de laticínios, sendo essa venda tributada. Na fábrica, o leite é processado e embalado em caixas, que também foram adquiridas de um fornecedor previamente tributado. Quando a caixa de leite finalizada é vendida pela indústria ao distribuidor, há uma nova incidência do tributo. O distribuidor, ao vender as caixas de leite para o supermercado, também recolhe os tributos. Finalmente, quando o supermercado vende a caixa de leite ao consumidor final, ocorre outra tributação sobre o preço final, que inclui os custos cumulativos de toda a cadeia.

Sobre os efeitos negativos da cumulatividade, destaca-se as palavras do professor Antonio Machado Guedes Alcoforado:

A cumulatividade na tributação sobre o consumo provoca, quanto maior for o tamanho da cadeia econômica produtiva, aumento da carga tributária para os contribuintes e, consequentemente, para o consumidor final. Esse aumento é provocado pela sobreposição de tributos, que ocorre por meio da inclusão, na base de cálculo da exação, do valor: (i) do mesmo tributo, exigido na operação anterior; (ii) do mesmo tributo, exigido na própria operação, como no cálculo por dentro do ICMS; (iii) de outros tributos, como na inclusão do ICMS e do ISS na base de cálculo do IPI e das contribuições PIS-Pasep/COFINS.



Por exemplo, na comercialização de uma mercadoria, desde a sua produção até o consumo (indústria – atacado – varejo – consumidor), em cada fase da cadeia produtiva a carga tributária irá se acumulando em face da cobrança sobreposta, em cascata. Explica-se: a alíquota é aplicada sobre uma base de cálculo que, além de envolver todos os custos da mercadoria e o lucro, também é aplicada sobre o tributo indireto incluso no preço da operação anterior, sem considerar que esse tributo indireto foi exigido pelo fisco na etapa da cadeia econômica antecedente. Antes do IVA, para evitar exações multifásicas cumulativas, os grandes conglomerados empresariais faziam planejamentos, de modo a concentrarem todas as etapas da cadeia econômica, desde a produção até a venda ao consumidor final, em fragrante conflito com o princípio da neutralidade, que pressupõe a mínima interferência da tributação no mercado (Alcoforado, 2024, p.5).

Assim, em relação ao que a EC 132/23 retrata da cumulatividade “plena”, esta consiste no direito do contribuinte compensar, do IVA a pagar, o montante exigido nas operações e prestações anteriores, independente do tamanho da cadeia de circulação do bem ou da prestação de serviços. Assim, o tributo é transferido e equilibrado entre as empresas, impedindo a passagem do ônus tributário ao consumidor em razão do efeito cascata provocado pela cumulatividade (Alcoforado, 2024).

Portanto, as vantagens do IVA em relação a cadeia de consumo se justificam por vários fatores, sobretudo, a característica de tributação multifásica distribuída ao longo da cadeia de produção. Em suma, cada operação de transferência do produto incide o IVA (imposto sobre o valor alegado), de modo que será igual à alíquota total sobre o preço final pago pelo consumidor. Ou seja, possibilita que parte do valor total do imposto que será arcado pelo consumidor final seja antecipada nas várias etapas prévias da cadeia, eliminando o efeito cascata pela incidência de um único tributo na cadeia de consumo.

No caso, o modelo IVA facilita o recolhimento, arrecadação e fiscalização, pois a cadeia de produção ficará atenta a compensação do imposto pago entre os fornecedores. Tal fato se corrobora, em razão de que o crédito é sempre repassado para próxima etapa. Consequentemente, diminui o risco à evasão, tornando essa mudança do sistema de tributação numa expectativa positiva para todo o setor econômico em geral. A propósito:

Nesse contexto, a literatura aponta vantagens associadas ao IVA, incluindo o aumento da eficiência na arrecadação, a qual tende a reduzir a sonegação e a evasão fiscal proporcionando um sistema mais transparente e eficaz. Tem-se ainda a desoneração das empresas, em que a implementação do IVA pode diminuir a carga tributária sobre elas, melhorando a sua competitividade e promovendo um ambiente de negócios mais favorável. Por fim, há um estímulo ao crescimento econômico, já que com o IVA pode ocasionar um impulsionamento sobre o crescimento econômico, gerando novas oportunidades de emprego, novas áreas de atuação e o aumento da renda da população, com efeitos positivos para a economia do país. Essas vantagens destacam o potencial do IVA de modo a transformar e otimizar o sistema tributário. A introdução do IVA e as reformas tributárias associadas têm o potencial de simplificar o sistema tributário, melhorar a conformidade e aumentar a arrecadação. No entanto, para que esses benefícios sejam plenamente realizados, a implementação deve ser cuidadosamente planejada e gerida. É essencial minimizar os custos de transição e os impactos negativos sobre as empresas e a economia em geral (Silva et al, 2024, p.2).



## 2.2. A TRIBUTAÇÃO SOBRE O DESTINO E A GUERRA FISCAL

A Reforma Tributária (EC nº 132/2023) traz uma alteração de grande impacto ao estabelecer que a cobrança do imposto ocorrerá no destino, ou seja, no local de consumo, em substituição ao modelo anterior, centrado na origem da produção. Essa mudança busca corrigir uma das distorções históricas do sistema tributário: a guerra fiscal entre Estados e Municípios, fenômeno que decorre da concessão de incentivos e reduções de alíquotas, especialmente do ICMS, para atrair investimentos e empresas (Lukic, 2014; Carvalho *et al.*, 2018).

A mudança está prevista no art. 156-A, § 1º, VII e § 4º, II e, § 5º, IV, VII, estabelecendo estabelece que o imposto sobre bens e serviços será cobrado com base na soma das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação, observando o princípio da neutralidade; a arrecadação será distribuída pelo Comitê Gestor ao ente federativo de destino das operações que não geraram crédito; bem como, prescreve que a lei complementar definirá critérios para determinar esse destino, que poderá considerar o local de entrega, de disponibilização, de prestação do serviço ou o domicílio/localização do adquirente, podendo haver diferenciações conforme a natureza da operação (Brasil, 2023).

A lógica vigente permitiu que entes federativos, na tentativa de dinamizar suas economias, reduzissem tributos a níveis pouco sustentáveis. Schoueri (2024) observa que essa prática desorganizou o equilíbrio federativo e acentuou desigualdades regionais, uma vez que a perda arrecadatória de uns não se traduz, necessariamente, em ganhos estruturais para outros. O novo modelo, ao deslocar a tributação para o destino, procura assegurar maior justiça fiscal e uma distribuição mais equitativa das receitas.

Para ilustrar essa questão, pode-se citar o exemplo do Estado de Sergipe, que, sendo economicamente menor que São Paulo, pode optar por minorar o ICMS como incentivo fiscal para atrair empresas nacionais e multinacionais. Produtos fabricados em Sergipe com tributação reduzida são posteriormente comercializados em outros Estados ou mesmo no mercado internacional, concorrendo com mercadorias de empresas sediadas em Estados que aplicam alíquotas mais elevadas (Carvalho *et al.*, 2018). Essa prática torna os produtos de empresas localizadas em Sergipe mais competitivos e promove a industrialização local, mas, ao mesmo tempo, intensifica a guerra fiscal e reduz o potencial arrecadatório do ICMS de todos os Estados em âmbito nacional.

Conforme exposto por Carvalho *et al.* (2018), essa estratégia, embora estimulasse a economia local e a industrialização, intensificava a disputa tributária entre as unidades federadas e provocava significativa redução do potencial arrecadatório nacional. Lukic (2014) complementa que o cerne do problema do ICMS reside justamente na tributação na origem e na ausência de coordenação nacional capaz de eliminar a guerra fiscal. Veja-se o que dizem os pesquisadores:

Os incentivos fiscais concedidos por Estados como Sergipe têm como objetivo aquecer a economia local e gerar maior arrecadação a partir do aumento da atividade econômica. No entanto, a proliferação dessas iniciativas ao longo do tempo resultou em queda da arrecadação geral e no acirramento da disputa fiscal entre os entes federativos. Isso reflete a ausência de políticas de desenvolvimento regional por parte da União, o que



deixa Estados mais pobres sem alternativas que não recorrerem à redução de alíquotas como estratégia de atração de investimentos. Nesse viés, assim retrata a autora Maria Lúcia Lukic: Um dos principais problemas ligados ao ICMS é central nas discussões atuais sobre o tema diz respeito à tributação na origem e à necessidade de eliminar a guerra fiscal entre os estados. A maioria das propostas envolvendo mudanças no ICMS centra-se na alteração da tributação do comércio interestadual (Varsano, 2014; Lukic, 2014). Apesar das tentativas de reforma tributária desde 1988 proporem alterações no regime jurídico do imposto, com a finalidade de eliminar o problema, estas não obtiveram, no entanto, êxito na sua aprovação, devido a conflitos políticos e federativos, conforme demonstrado por Lukic (2014). A incorporação de novas bases ao ICMS pela CF/1988 (energia elétrica, combustíveis e serviços de comunicação), combinada com a elevação das transferências federais via fundos, abriu um espaço fiscal para o aumento da concessão de benefícios fiscais, o que elevou a guerra fiscal entre os estados. Por consequência, houve redução do potencial de arrecadação do ICMS, traduzida por diminuição da sua base de arrecadação, para concentrar-se sobre as *blues chips* (Rezende, 2009a). Além disso, a razão que os estados mais pobres utilizam para justificar a necessidade da guerra fiscal é a ausência de política de desenvolvimento regional por parte do governo federal: “o espaço vazio deixado pela omissão federal tenderia a ser naturalmente ocupado, como de fato o foi, por políticas estaduais mais amplas e ativas” (Carvalho *et al.*, 2018, p.104)

No que se refere à dinâmica da guerra fiscal, como já mencionado, do ponto de vista do Estado, a concessão de incentivos e benefícios fiscais pode se tornar um instrumento estratégico de desenvolvimento. As empresas atraídas por tais medidas promovem a atividade econômica local, aumentando a produção e a geração de empregos, além de gerar receitas fiscais suplementares para o território. Dessa forma, os motivos que tornaram o ICMS o imposto central da guerra fiscal ao longo do tempo tornam-se evidentes para os Estados, uma vez que ele possui o potencial de atrair investimentos por meio da concessão de benefícios fiscais. Nesse contexto, os principais beneficiários são geralmente os Estados mais ricos, com melhor infraestrutura e mercados mais desenvolvidos (Carvalho *et al.*, 2018)

Os Estados que optam por não participar da guerra fiscal acabam se tornando mercados menos competitivos, pois o custo da produção nesses locais é mais elevado devido à ausência de incentivos fiscais. Dessa forma, mesmo os Estados inicialmente resistentes à prática acabam sendo compelidos a integrar esse grande conflito federativo na disputa por investimentos, recursos e infraestrutura.

Todavia, quando todos os entes adotam estratégias semelhantes, os benefícios fiscais perdem sua eficácia. A redução de impostos generalizada gera uma queda na arrecadação, que, em muitos casos, se torna mais onerosa para os cofres públicos do que os benefícios advindos da atração de investimentos e da alocação de empresas em suas bases territoriais. Assim, o benefício fiscal, em vez de estimular a competitividade, transforma-se meramente em uma redução de imposto, sem o retorno econômico esperado.

Desde a consolidação do modelo do ICMS como conhecemos atualmente, na Constituição Federal de 1988, com incidência sobre operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação, o tributo tem sido utilizado pelos estados-membros como moeda de troca na atração de agentes econômicos, com a finalidade de geração de empregos, instalação de novos empreendimentos, criação de investimentos e dinamizaç



ão da indústria e comércio local. Essa instrumentalização dos benefícios tributários, por meio de isenções de longo prazo de ICMS, praticada principalmente

pelos estados com menor desenvolvimento econômico, gerou uma disputa entre os diversos entes, com uma renúncia fiscal cada vez maior.<sup>3</sup> Neste cenário de “guerra fiscal”, os estados-membros assistiram a um declínio da receita tributária do ICMS, sem um correspondente incremento significativo da atividade econômica nos seus territórios. Destaque-se que esses conflitos fiscais sempre ocorreram, a despeito da existência das prescrições, de ordem constitucional e legal, que submetiam a concessão dos benefícios fiscais do ICMS à aprovação unânime por convênio dos estados representados no Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). (Florêncio, 2021, p. 2).

Dessa forma, a concentração da competência de tributar o consumo nos Estados e a tributação na origem são elementos centrais na origem da guerra fiscal. Invertendo essa lógica, a substituição pelo modelo do IVA dual, com tributação no destino, oferece uma possibilidade concreta de eliminar tais problemas, promovendo maior justiça fiscal e simplificação do sistema tributário brasileiro.

Outra consequência dessa prática é a incerteza jurídica sobre a natureza legal dos investimentos realizados, que frequentemente se vinculam a práticas de elisão fiscal. Nessas situações, os contribuintes utilizam os benefícios fiscais concedidos de maneira abusiva ou mesmo ilegal, desviando-se das finalidades para as quais foram instituídos. Apesar de os incentivos fiscais serem, em sua essência, mecanismos legítimos, como descontos, isenções ou compensações destinadas a aliviar a carga tributária, a concessão excessiva e descontrolada desses benefícios abre espaço para práticas de elisão e evasão fiscal.

A elisão fiscal ocorre quando o contribuinte utiliza brechas legais para minimizar sua carga tributária, operando dentro dos limites da lei, mas contrariando seus objetivos. Por outro lado, a evasão fiscal é caracterizada pela prática ilegal de sonegação, com ocultação de receitas ou declaração falsa para reduzir ou evitar o pagamento de tributos. Ambas as práticas são facilitadas pela proliferação desordenada de benefícios fiscais, que cria um ambiente de insegurança jurídica e reduz a eficácia do sistema tributário como instrumento de arrecadação e promoção de políticas públicas (Schoueri, 2024).

Portanto, a guerra fiscal não apenas prejudica a harmonia federativa e a competitividade do mercado interno, como também incentiva práticas que fragilizam ainda mais a estrutura tributária nacional. A concentração da competência de tributar o consumo nos Estados e a tributação na origem são elementos centrais na origem da guerra fiscal. A reforma tributária, ao propor a unificação de impostos sobre o consumo, a adoção do IVA dual (imposto plurifásico) e a tributação na origem, surge como uma tentativa de conter esses problemas, eliminando a guerra fiscal e reduzindo as oportunidades de elisão e evasão fiscal, contribuindo para um sistema mais justo e eficiente:

Isso significa que o modelo atual, no qual alguns contribuintes são enquadrados em regimes especiais e tratados de forma diferenciada, acaba por perpetuar privilégios para determinados setores e regiões que se beneficiam de desonerações fiscais diversas. Essa prática não apenas alimenta a desigualdade tributária, mas também contribui para a continuidade da guerra fiscal no Brasil, uma competição nociva entre estados que buscam atrair investimentos por meio de incentivos fiscais. Esses privilégios



distorcem o ambiente de negócios, dificultando a concorrência leal e criando um cenário em que a arrecadação é comprometida. A perpetuação desses regimes especiais fragiliza a justiça fiscal e pode prejudicar a capacidade do governo de financiar serviços essenciais à população. Portanto, a revisão desse modelo é fundamental para promover uma tributação mais equitativa e sustentável, que beneficie a todos os cidadãos e regiões do país. Neste contexto, é importante considerar a Guerra Fiscal que atualmente afeta a economia brasileira. A adoção do IVA é uma solução viável para uma futura reforma tributária, que se torna cada vez mais necessária para enfrentar a crise fiscal que o Brasil enfrenta, especialmente no que diz respeito ao poder judiciário. A Guerra Fiscal, caracterizada pela competição entre estados para atrair investimentos por meio de benefícios fiscais, gera distorções e ineficiências que comprometem a arrecadação e a equidade tributária. Ao implementar o IVA, poderíamos mitigar esses conflitos, promovendo uma tributação mais uniforme e justa em todo o país. Assim, a neutralidade fiscal do IVA se revela como um de seus principais atrativos, especialmente no contexto de uma integração econômica. Um imposto neutro não interfere nos preços de bens e serviços, permitindo que estes sejam determinados exclusivamente pela livre concorrência e pelas forças do mercado. Essa característica garante que as decisões econômicas sejam tomadas com base em fatores como qualidade, eficiência e inovação, ao invés de serem distorcidas por intervenções tributárias. Com isso, o IVA não apenas promove um ambiente de negócios mais equilibrado, mas também estimula a competitividade entre empresas, contribuindo para um crescimento econômico sustentável e para a melhoria da oferta de produtos e serviços ao consumidor, havendo desta forma o maior benefício do IVA que seria evitar a incidência de tributos em cascata (Silva et al, 2024, p. 6).

Outro ponto que deve ser considerado nesse quesito é que a política fiscal dos entes federativos, especialmente Estados e Municípios, deve assegurar que o consumo de bens e serviços ocorra dentro de seus respectivos territórios. Isso é fundamental, pois, com a tributação no destino, o imposto é arrecadado no local onde o consumo efetivamente acontece. Caso contrário, há o risco de perda substancial de arrecadação tributária, o que pode impactar negativamente as finanças públicas e comprometer a capacidade de prestação de serviços essenciais à população.

Por fim, destaca-se que essa situação pode estimular ideias e projetos de governança que realoquem os incentivos fiscais, direcionando-os de prestadores de serviços e processos de industrialização (palco da guerra fiscal) para setores como comércio e turismo, de modo que o consumo ocorra localmente, preservando a arrecadação, cujo planejamento será vital para solução da problemática fiscal.

### 2.3 - A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA CONJUNTA E OS DESAFIOS EM TORNO DO PACTO FEDERATIVO

O federalismo é a forma de Estado brasileiro optada pelo poder constituinte, com base no art. 1º, *caput*, da CRFB/88. Nesse sentido, os entes federados são autônomos dotados de capacidade de auto-organização, autolegislação, autogoverno e auto-administração, conforme prevê o art. 18, CRFB/88. Uma das características centrais que qualificam o modelo de Estado Federal é a descentralização política, que assegura a participação de todos os entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) na formação da representação político-jurídica nacional, respeitando



a repartição de competências estabelecida nos arts. 21 e seguintes da CRFB/88 (Brasil, 1988).

Essa autonomia político-administrativa confere aos entes subnacionais a possibilidade de exercer funções legislativas e executivas próprias, bem como, no caso dos Estados, a organização de um poder judiciário. No entanto, em decorrência da própria ideia de autonomia, veda-se a hierarquização entre os entes federativos. Assim, qualquer desequilíbrio ou desrespeito às balizas e às características apontadas, viola, por consequência lógica, o pacto federativo. Destaca-se os dizeres do professor André Ramos Tavares ao analisar o modelo estabelecido pela Constituição de 1988:

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

Nesse contexto, discute-se na literatura jurídica a possibilidade de o sistema de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) dual vir a ferir o pacto federativo, considerando as alterações propostas nas competências tributárias que eram unicamente dos Estados e Municípios (ICMS e ISS, respectivamente). O novo modelo (IBS), previsto no artigo 156-A da Constituição (Brasil, 2023), estabelece a competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Tal mudança pode gerar impactos significativos na arrecadação financeira de cada ente, uma vez que a autonomia financeira é elemento essencial para a concretização da autonomia federativa (Florêncio, 2021).

Contudo, apesar da transferência de competências tributárias, salienta-se a previsão na EC 132/23 (Reforma tributária) de uma administração conjunta e integrada do tributo por meio do Comitê Gestor. Essa entidade pública, criada sob regime especial, possuirá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, e será responsável pela arrecadação do imposto, compensações e distribuição do produto arrecadado entre os entes federativos. O comitê alternará sua presidência entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios e estará sujeito ao controle externo dos próprios entes, conforme estabelecido nos artigos 156-B, caput e inciso II, c/c com o §2º, incisos I e IV, da CRFB/88 (Brasil, 2023).

Por outro lado, em termos de competência tributária, os estados, e principalmente os municípios, perderiam sobremaneira a autonomia para dispor sobre o próprio tributo, seja em termos fiscais ou extrafiscais. Basta imaginar que, se um Prefeito pretendesse apresentar algum projeto, precisaria contar com as assinaturas de um conjunto de prefeitos representantes de todas as regiões do país, e, pelo menos, um terço dos municípios ou municípios cuja população somada corresponesse a um terço da população nacional. Se isso já seria difícil para o prefeito do município de São Paulo, o desafio ficaria ainda maior para prefeitos de municípios de regiões remotas. O Brasil possui dimensões territoriais continentais, e com grande desigualdade e diversidade econômica. Os setores empresariais que movem a economia na região Sul não são os mesmos que impulsionam a região Norte. E como garantir que os representantes políticos das regiões mais densamente povoadas e desenvolvidas não terão mais força política perante o Congresso Nacional para aprovar medidas favoráveis aos



seus territórios? A pretensa neutralidade de uma Lei Complementar federal, de caráter nacional, pode não se revelar na prática, quando o poder de influência de alguns estados e municípios buscarem maior vantagem aos seus setores econômicos. Na PEC nº 45/2019, por sua vez, o IBS seria um tributo de competência federal. De acordo com a proposta, a lei complementar federal instituiria o Imposto sobre bens e serviços, de maneira uniforme em todo território nacional, disciplinando ainda a criação do Comitê Gestor Nacional, a ser integrado por representantes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. De maneira equivalente, a centralização da competência legislativa do novo imposto representa um ponto positivo sob a óptica do combate à guerra fiscal. Não representaria somente uma simplificação da legislação tributária mas uma garantia de uniformidade e neutralidade do tributo em todo o território nacional (Florêncio, 2024, p.118).

Assim, o primeiro questionamento a ser enfrentado, principalmente, pelo Comitê Gestor, criado como um porta-voz de representação de todos esses entes federativos, refere-se às profundas desigualdades na arrecadação e na capacidade econômica entre Estados e Municípios. Nesse contexto, a repartição nacional da arrecadação deve respeitar as particularidades econômicas de cada ente federativo, assegurando a manutenção de uma lógica que preserve a proporcionalidade e a equidade entre receitas e despesas, até porque é objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades regionais, conforme art. 3º, III, da CRFB/88 (Brasil, 1988).

No Brasil há um erro de simetria que provoca sua injustiça. Os Estados brasileiros receberam idêntico tratamento no pacto federativo, ignorando-se grandes e profundas diferenças, causando um desequilíbrio (a representação no Senado é um exemplo), por força de um federalismo equivocadamente simétrico. Estados diferentes entre si merecem, dependendo do grau e natureza dessas diferenças, tratamento federativo diferente (federalismo assimétrico), cabendo à Constituição estabelecer os limites dessa assimetria, que não deve significar preferência por uma entidade federativa ou sua superioridade em relação a outras componentes federativas. (Tavares, p. 876, 2024).

Por outro lado, caso essa problemática seja superada, espera-se que isso contribua para a redução das desigualdades entre os entes federativos. A representação desses entes por meio do Comitê Gestor surge como uma solução promissora para viabilizar a simplificação tributária, garantindo sua implementação dentro dos parâmetros constitucionais e respeitando o pacto federativo.

Para ser considerada capaz de ferir o Pacto federativo, a Emenda Constitucional 132/2023 teria que apresentar um ataque direto a soberania dos entes, o que não ocorre, já que foi garantida autonomia dos entes federados, inclusive sem a interferência do órgão central (União). O Comitê Gestor será composto apenas por representantes de estados e municípios, não havendo interferência da União nas atividades desempenhadas e nas decisões tomadas por esse comitê. Uma emenda constitucional somente teria o condão de afetar a forma federativa de Estado caso abalasse os pilares da federação, ocasionando direta ou indiretamente perda da capacidade arrecadatória de algum ente, a ponto de colocar em risco a sua subsistência (Camargos, Taufner; p.24, 2024).

Em síntese, o federalismo brasileiro, alicerçado na autonomia dos entes federativos e na descentralização do poder, constitui um pilar essencial para a preservação do pacto federativo. A EC 132/23, ao instituir o IBS com gestão



compartilhada pelo Comitê Gestor, busca conciliar a simplificação tributária com a manutenção da autonomia financeira de Estados e Municípios, respeitando as particularidades econômicas e sociais de cada ente. Dessa forma, a reforma tributária não ataca diretamente a soberania dos entes federados, mas cria mecanismos de coordenação que podem equilibrar desigualdades regionais (objetivo da República Federativa do Brasil – art. 3º da CRFB/88), promovendo neutralidade e uniformidade na arrecadação.

Ao mesmo tempo, a implementação do novo sistema exigirá diálogo constante e ajustes complexos, dada a diversidade econômica e social do país, bem como, intenso trabalho legislativo, visto que a EC 132/23 relegou várias matérias para serem definidas em Lei complementar. De todo modo, a adoção do IVA representa um avanço na modernização fiscal, combatendo distorções históricas como a cumulatividade e a guerra fiscal, e aproximando o Brasil de modelos tributários mais justos e eficientes.

Portanto, é imprescindível que o debate jurídico-econômico continue, garantindo que a simplificação tributária ocorra sem comprometer os direitos fundamentais dos contribuintes nem a autonomia dos entes federativos, promovendo, assim, um equilíbrio sustentável entre eficiência fiscal e justiça social.



## REFERÊNCIAS

**AGÊNCIA GOV. Presidente sanciona Projeto de Lei que regulamenta reforma tributária sobre consumo.** Disponível em: <https://www.gov.br/planalto/pt-br/acompanhe-o-planalto/noticias/2025/01/presidente-sanciona-projeto-de-lei-que-regulamenta-reforma-tributaria-sobre-consumo>. Acesso em: 20 jan. 2025.

**ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. A não cumulatividade do IVA-Dual (CBS e IBS) prevista na proposta de reforma tributária.** Revista de Direito Tributário da APET. Disponível em: <https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/602>. Acesso em: 11 jan. 2025.

**ARAUJO, Mateus P. Análise econômica do Direito e teoria dos sistemas de Niklas Luhmann.** (Coleção teoria e história do Direito). São Paulo: Grupo Almedina, 2022. E-book. p. 29. ISBN 9786556275819. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786556275819/>. Acesso em: 16 jun. 2025.

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

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.340.553 - RS (2012/0169193-3).** Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 12 de setembro de 2018. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=78186560&tipo=5&nre g=201201691933&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20181016&formato=PD F&salvar=false>. Acesso em: 20 out. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal – **Recurso Extraordinário: 1355208 SC,** Relator: Min. CARMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 19/12/2023, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 02 de abril de 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/2320400976>. Acesso em: 28 ago. 2025.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 16 dez. 2024.

**BRITO FILHO, Wladymir Soares de; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. O fisco como arquiteto de escolhas: heurísticas, vieses e extrafiscalidade.** Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 148, p. 274–288, 2021.

**CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica.** Imprenta: Rio de Janeiro, 2009.



CAMARGOS, Cristiane Pereira de Souza; TAUFNER, Domingos Augusto. **A reforma tributária e os desafios para a manutenção do pacto federativo.** Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas, São Paulo, v. 1, n. Sem., p. 8-26, 1º sem. 2024. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/view/290/206>. Acesso em: 11 jan. 2025.

CARVALHO, A. X. Y. de; et al. **Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil.** In: SACHSIDA, A.; SIMAS, E. E. S. (Org.). Reforma tributária Ipea - OAB/DF. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil.** Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 2022. (Nota Técnica DINT, edição preliminar).

COSTA, Regina Helena. **Tributação e Direitos Fundamentais.** Superior Tribunal de Justiça - Doutrina - Edição Comemorativa - 25 anos, São Paulo, Malheiros Editores, 2013. Disponível em: <file:///C:/Users/Micro/Downloads/1127-4317-1-PB.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2024.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito - Técnica, Decisão, Dominação** - 12ª Edição 2023. 12. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2023. E-book. p.48. ISBN 9786559773763. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559773763/>. Acesso em: 20 jan. 2025.

FLORÊNCIO, Paulo Henrique Procópio. **O novo IBS como alternativa à guerra fiscal do ICMS: um estudo das soluções e do risco de violação ao pacto federativo.** Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 2021, n. 93, p. 111-126. Disponível em: <https://revistas.pge.sp.gov.br/index.php/revistapegesp/article/view/740/1441>. Acesso em: 20 jan. 2025.

GASSEN, Valcir; SILVA, Rafael Santos de Barros. **Quem paga menos paga mais: tributação sobre o consumo no Brasil e democracia.** Revista Brasileira de Direito, IMED, Vol. 7, n. 2, jul.-dez. 2011. ISSN 2238-0604.

GIAMBIAGI, Fabio. **Finanças Públicas - Teoria e Prática no Brasil.** 5. ed. Rio de Janeiro: GEN Atlas, 2015. E-book. p. 1. ISBN 9788595154773. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788595154773/>. Acesso em: 18 set. 2024.

MARQUES, Francisco Roldineli Varela; et al. **Nova reforma tributária e os principais impactos sobre o recolhimento de tributos no Brasil.** IOSR Journal of

Humanities and Social Science (IOSR-JHSS), v. 29, n. 4, série 3, p. 25-30, abr. 2024. DOI: 10.9790/0837-2904032530. Disponível em: <[www.iosrjournals.org](http://www.iosrjournals.org)>. Acesso em: 24 jan. 2025.

RIBEIRO, Ricardo Leite. **Direito econômico da tributação: uma análise da extrafiscalidade no sistema tributário brasileiro**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

SCHOUERI, Luis E. **Direito Tributário** - 13<sup>a</sup> edição 2024. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. p. 413. ISBN 9788553620586. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553620586/>. Acesso em: 21 out. 2024.

SENADO FEDERAL. **Como a reforma tributária vai mexer com o Brasil**. Portal Senado Notícias, Brasília, 16 dez. 2024. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/12/16/como-a-reforma-tributaria-vai-mexer-com-o-brasil>. Acesso em: 26 jan. 2025.

\_\_\_\_\_. **País terá nova tributação sobre consumo a partir de 2026**. Comunicado, 17 jan. 2025. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2025/01/17/pais-tera-nova-tributacao-sobre-consumo-a-partir-de-2026>. Acesso em: 26 jan. 2025.

SILVA, Mayara Lígia dos Santos; et al. **Os benefícios em um modelo de unificação tributária – entendendo o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) em múltiplas empresas**. Universidade Federal da Paraíba, Centro de Ciências Aplicadas e Educação – CCAE, Departamento de Ciências Sociais Aplicadas – DCSA, 2024.

TAVARES, André R. **Curso de Direito Constitucional** - 22<sup>a</sup> edição 2024. 22. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. p. 23. ISBN 9788553621248. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553621248/>. Acesso em: 7 dez. 2024.