



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE DIREITO

ALÍCYA MARQUES OLIVEIRA DE MENESES

**PERSPECTIVAS DA COMPETÊNCIA COMPARTILHADA DO IBS NO
FEDERALISMO FISCAL SOB O ENFOQUE DOS MUNICÍPIOS**

FORTALEZA

2025

ALÍCYA MARQUES OLIVEIRA DE MENESSES

PERSPECTIVAS DA COMPETÊNCIA COMPARTILHADA DO IBS NO FEDERALISMO
FISCAL SOB O ENFOQUE DOS MUNICÍPIOS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Direito do Departamento de Direito
Público da Universidade Federal do Ceará,
como requisito parcial à obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado
Segundo.

FORTALEZA

2025

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

M488p Meneses, Alícyia Marques Oliveira de.
PERSPECTIVAS DA COMPETÊNCIA COMPARTILHADA DO IBS NO FEDERALISMO FISCAL
SOB O ENFOQUE DOS MUNICÍPIOS / Alícyia Marques Oliveira de Meneses. – 2025.
60 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito,
Curso de Direito, Fortaleza, 2025.
Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

1. Reforma tributária. 2. Competência compartilhada. 3. Entes federativos. 4. IBS. I. Título.
CDD 340

ALÍCYA MARQUES OLIVEIRA DE MENESES

PERSPECTIVAS DA COMPETÊNCIA COMPARTILHADA DO IBS NO FEDERALISMO
FISCAL SOB O ENFOQUE DOS MUNICÍPIOS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Direito do Departamento de Direito
Público da Universidade Federal do Ceará,
como requisito parcial à obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Aprovada em: 18/07/2025.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof.^a Carolina Pereira Madureira
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Clayton Semir Lima Bustamante
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus, que sempre esteve guiando os meus
caminhos e me permitiu chegar até aqui.

Ao meu pai, por me ensinar todos os dias a
importância de “amolar o machado”.

À minha mãe, que me possibilitou o ensino de
qualidade em todos os seus aspectos.

Às minhas irmãs, Ariely e Alexia, minhas
companheiras para o que der e vier.

Ao meu namorado Ernani, por sua paciência e
dedicação em trazer a calmaria em meio às
minhas tempestades.

AGRADECIMENTOS

Ao professor Hugo de Brito Machado Segundo, pela aceitação do convite à orientação deste trabalho, bem como por todo o suporte fornecido.

Aos professores Carolina Pereira Madureira e Clayton Semir Lima Bustamante, por aceitarem integrar a banca examinadora desta monografia.

À Universidade Federal do Ceará (UFC), por proporcionar uma educação qualificada e gratuita.

“Nada é mais certo neste mundo do que a morte
e os impostos.” (Benjamin Franklin).

RESUMO

A reforma tributária de 2023, implementada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, propiciou uma inovação importante no sistema tributário brasileiro: a competência compartilhada. Dentre as modificações da reforma no âmbito do consumo, destaca-se a substituição de diversos tributos pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, e pelo Imposto sobre Bens e Serviço (IBS), cuja competência será compartilhada entre Estados, Municípios e Distrito Federal. A Lei Complementar nº 214/2025 apontou que a gestão do IBS será feita por intermédio do Comitê Gestor do IBS, cuja composição trará representantes de todos os Estados, mas somente de alguns Municípios. Essa novidade incita discussões quanto à manutenção da forma federativa e da autonomia municipal. Assim, objetiva-se com a presente monografia primordialmente analisar a reforma do sistema tributário brasileiro, com o fito de analisar o comportamento da competência compartilhada do IBS sob a perspectiva dos Municípios; depois busca-se estudar os fundamentos constitucionais da competência tributária e da autonomia, estabelecendo a relação entre elas; examinar o impacto da competência compartilhada sobre a autonomia financeira municipal; avaliar a manutenção do federalismo na composição do Conselho Superior do Comitê Gestor do IBS; e, por fim, identificar se a configuração do sistema definido na reforma tem o potencial de amenizar as desigualdades regionais. Para isso, a metodologia utilizada consiste em pesquisa bibliográfica, com o uso de referências teóricas em livros e outras fontes, com a abordagem qualitativa, mediante o apoio teórico de autores, tais como: Hugo de Brito Machado Segundo e Roque Antonio Carrazza. Conclui-se que a adoção da competência compartilhada não prejudica a forma federativa, tampouco interfere na autonomia municipal. Ademais, a tributação no destino do IBS tem potencial para mitigar as desigualdades regionais à medida que representa um grande avanço para a arrecadação municipal.

Palavras-chave: Competência; Entes federativos; Compartilhada; Reforma tributária.

ABSTRACT

The 2023 tax reform, implemented through Constitutional Amendment No. 132/2023, introduced a significant innovation to the Brazilian tax system: shared competence. Among the changes brought by the reform in the area of consumption, the replacement of several taxes with the Contribution on Goods and Services (CBS), under the jurisdiction of the Union, and the Tax on Goods and Services (IBS), whose jurisdiction will be shared among the States, Municipalities, and the Federal District, stands out. Complementary Law No. 214/2025 established that the management of the IBS will be carried out by the IBS Management Committee, composed of representatives from all States but only a selection of Municipalities. This new arrangement raises discussions regarding the preservation of the federative structure and municipal autonomy. Thus, the main objective of this monograph is to analyze the reform of the Brazilian tax system, with a focus on the implementation of shared competence for the IBS from the perspective of the Municipalities. Subsequently, it aims to study the constitutional foundations of tax competence and autonomy, establishing the relationship between them; to examine the impact of shared competence on municipal financial autonomy; to assess the preservation of federalism in the composition of the IBS Management Committee's Higher Council; and finally, to determine whether the system established by the reform has the potential to reduce regional inequalities. The methodology employed consists of bibliographic research, using theoretical references from books and other sources, adopting a qualitative approach supported by theorists such as Hugo de Brito Machado Segundo and Roque Antonio Carrazza. The conclusion is that the adoption of shared competence does not undermine the federative structure nor does it interfere with municipal autonomy. Moreover, taxation at the destination under the IBS has the potential to mitigate regional inequalities, as it represents a significant advancement in municipal revenue collection.

Keywords: Jurisdiction; Federative Entities; Shared; Tax Reform.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
2	MUNICÍPIO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 À EC Nº 132/2023.....	17
2.1	Município como ente federado e sua autonomia à luz do pacto federativo..	18
2.2	Competência tributária municipal e estadual.....	24
3	A REFORMA TRIBUTÁRIA E AS PERSPECTIVAS DA COMPETÊNCIA COMPARTILHADA DO IBS	29
3.1	A autonomia municipal frente à competência compartilhada	31
3.2	A forma federativa no Comitê Gestor do IBS.....	37
4	A TRIBUTAÇÃO NO DESTINO E A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS.....	41
4.1	A importância dos repasses intergovernamentais para a arrecadação municipal.....	42
4.2	O papel da tributação no destino para a redução das desigualdades regionais.....	44
5	CONCLUSÃO	52
	REFERÊNCIAS	55

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 promoveu uma maior descentralização político-administrativa, conferindo ao Município o status de ente federado. Em decorrência disso, a Lei Maior teve que definir também as competências administrativas, legislativas e tributárias de cada um dos entes. Os Municípios, que já usufruíam anteriormente de autonomia, passaram, então, a ser os que possuem maior responsabilidade na prestação de serviços públicos, mas com menos recursos próprios e, por conseguinte, com grande dependência de transferências intergovernamentais para a concretização do interesse local.

Nesse sentido, os repasses financeiros aos Municípios constituem uma importante forma de arrecadação, pois as receitas advindas das competências tributárias exclusivas não são suficientes para que o ente federativo municipal consiga prover bens e promover a prestação de serviços. Na tentativa de captar ainda mais recursos para reduzir as desigualdades regionais e sociais, tanto os Municípios quanto os Estados se valiam da concessão de incentivos fiscais para atrair investimentos do setor privado.

Todavia, a utilização desenfreada desse mecanismo levou-os a situações em que nada se conseguia arrecadar mediante a cedência de incentivos em alíquota zero, o que ia de encontro à proposta de implementação de tais incentivos. Isso desagradava aos demais entes federativos paritários, tanto os que, em virtude de necessitar da renda, não conseguiam competir, quanto os que conseguiam, mas perdiam na competição, tendo a empresa a qual almejavam se instalado em território diverso. Esse panorama gerou uma “guerra fiscal” horizontal, na qual há debate entre entes federativos de mesma hierarquia.

Somados a isso, incontáveis outros problemas existentes no Sistema Tributário Nacional denunciavam a necessidade de uma reforma. Dentre eles, pode-se mencionar a dificuldade contemporânea de se estabelecerem as situações que se enquadram no critério material de cada um dos tributos sobre o consumo. De fato, na Era Digital, em que há a criação de várias inovações tecnológicas, muitas delas parecem ser encaixadas tanto em mercadorias quanto em serviços, o que gerava conflitos, por sua vez, entre Estados e Municípios, entes federativos de distintos níveis hierárquicos, consagrando-se a “guerra fiscal” vertical.

Assim, a reforma tributária de 2023, decorrente da Emenda Constitucional nº 132, trouxe inúmeras modificações para o Direito Tributário brasileiro, especialmente na esfera da tributação sobre o consumo. Dentre as alterações, aponta-se para a inserção na lei de uma competência compartilhada do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), novo imposto sobre o consumo, entre Estados-membros e Municípios, entes subnacionais da Federação. Necessário

se faz, diante da inexistência no ordenamento jurídico brasileiro de anterior competência semelhante à introduzida, estudar os impactos dessa novidade às unidades federativas envolvidas, principalmente aos Municípios, entes federativos potencialmente mais atingidos pela mudança no cenário em decorrência de suas peculiaridades.

Nesse passo, a Lei Complementar nº 215 de 2025, responsável por regulamentar os tributos criados pela EC nº 132/2023, instituiu o IBS, bem como seu Comitê Gestor (CGIBS), figura necessária à centralização do imposto. Com isso, deu os primeiros indícios de como poderá funcionar a competência compartilhada no âmbito da revolucionária reforma tributária sobre o consumo. Ao dispor sobre a composição do Conselho Superior do CGIBS, a lei estabeleceu que não haverá a participação de representantes de todos os Municípios, devendo, pois, haver eleições entre eles para a disputa das vagas. Frente a isso, deve-se analisar se essa proposta fere a forma federativa de Estado, sob pena de ser inconstitucional.

Ainda quanto às inovações da reforma, será implementada a tributação no local do destino em substituição à origem. Tal iniciativa visa corrigir um equívoco cometido pelo legislador, anteriormente existente na lei, que acabava por favorecer um panorama de tributação com a renda e os retornos advindos do desempenho econômico cada vez mais concentrados nas regiões mais desenvolvidas. Isso ocasionava o aumento das desigualdades regionais, contrariamente a um dos objetivos da República Federativa do Brasil constitucionalmente estabelecido.

Nesse diapasão, desenvolve-se o estudo sobre esse assunto, de modo a servir para uma melhor compreensão acerca dos possíveis impactos sobre os Municípios da competência compartilhada inerente à reforma tributária, elencando questionamentos tais como: A modificação da competência impacta a autonomia dos entes federativos? A gestão centralizada de tributos compartilhados pelo Comitê Gestor compromete a forma federativa? Os mecanismos de repartição de receitas são suficientemente equitativos para garantir a eficiência e previsibilidade financeira dos municípios? A tributação no destino será suficiente para corrigir as desigualdades regionais, especialmente no que diz respeito aos Municípios mais pobres? Podendo, dessa forma, contribuir para o aprimoramento da matéria apresentada.

Como objetivo geral, busca-se analisar o comportamento da competência tributária compartilhada no Brasil sob o ponto de vista dos Municípios, avaliando suas perspectivas e limitações dentro do atual modelo de federalismo fiscal. Os objetivos específicos são: estudar os fundamentos constitucionais da competência tributária e da autonomia municipal; buscar a relação existente entre autonomia e competência tributária; examinar o impacto da competência tributária compartilhada sobre a autonomia financeira dos municípios; avaliar a preservação da

forma federativa a partir da composição do Conselho Superior do Comitê Gestor do IBS; e identificar se o desenho do atual sistema estabelecido pela reforma tem potencial para reduzir as desigualdades regionais.

No que concerne aos aspectos metodológicos, as hipóteses foram formuladas com base em uma robusta pesquisa bibliográfica. Com relação à classificação da pesquisa quanto à aplicação dos resultados, trata-se, essencialmente, de uma pesquisa pura, uma vez que seu propósito central é a ampliação do conhecimento teórico sobre o tema. Segundo a sua abordagem, é qualitativa, pois busca uma maximização do entendimento acerca da questão discutida. Em relação aos objetivos, a pesquisa possui caráter descritivo, já que se propõe a examinar, demonstrar, verificar e identificar aspectos relacionados ao tema, embasando-se em análises de situações concretas e em estudos previamente desenvolvidos por outros estudiosos.

Acerca da disposição do conteúdo dos capítulos, no primeiro capítulo, ressalta-se o modelo atual da Federação brasileira, proposto na Constituição de 1988, tratando de vários aspectos inerentes aos entes que a compõem, especialmente quanto aos Municípios, tais como autonomia e competência tributária. O segundo capítulo elenca modificações trazidas pela reforma tributária, bem como impactos destas. Destacam-se a competência compartilhada do IBS, a criação do Comitê Gestor do IBS, a nova “guerra fiscal” principiada entre Municípios quanto à representação no mencionado comitê, dentre outros temas. Por fim, no terceiro capítulo, analisa-se a tributação do consumo no destino, inovação também introduzida pela reforma, verificando se é uma proposta eficaz para a redução das desigualdades regionais, um desafio no extenso território brasileiro.

O cerne deste trabalho é analisar a proposta de funcionamento da inovadora competência tributária compartilhada a ser implementada no atual sistema tributário brasileiro, sob a perspectiva dos Municípios, entes federativos incluídos de modo mais recente pela Carta Cidadã. Para isso, apresentar-se-ão os conceitos de autonomia e competência, esclarecendo-se se guardam relação entre si, bem como analisar-se-á se a nova modalidade de competência tributária afeta, de algum modo, a arrecadação tributária municipal, prejudicando o desenvolvimento local devido a recursos insuficientes.

2 MUNICÍPIO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 À EC Nº 132/2023

Historicamente, em toda sociedade, inclusive nas mais primitivas, há a tendência natural de concentração do poder político no governo central.¹ Todavia, essa centralização, con quanto funcional sob determinados aspectos, frequentemente leva ao abuso de autoridade por parte daquele que a exerce.² Essa propensão evidencia a fragilidade de sistemas em que o poder se concentra em uma única instância, sem mecanismos eficazes de controle e limitação. Diante desse cenário, torna-se evidente que é absolutamente essencial que o poder político seja dividido entre diferentes órgãos, o que pode ser concretizado por meio de lei.

Dessa forma, diante da demanda por lei para delimitar o poder, adota-se a Constituição como o pilar de um Estado, proveniente do centro político, sob o qual se apoiam as demais instituições.³ A partir dela, dispõe-se sobre a organização político-administrativa do Estado e dos órgãos estatais, sobre o funcionamento e as limitações do poder político, sobre os direitos e as garantias fundamentais, dentre outros assuntos que clamam a tutela jurídica.⁴ Nessa direção, o constitucionalista Paulo Bonavides⁵ leciona que a Constituição, do ponto de vista material, é “o conjunto de normas pertinentes à organização do poder, à distribuição da competência, ao exercício da autoridade, à forma de governo, aos direitos da pessoa humana, tanto individuais como sociais.”

Seguramente, a Constituição possui como objetivo racionalizar e limitar os poderes públicos, função esta também associada ao princípio da separação e interdependência dos poderes. Por intermédio da separação de órgãos e da distribuição de funções, alcança-se a racionalização do exercício das funções de soberania e o estabelecimento de limites recíprocos. Além disso, cabe à Constituição definir normativamente a organização do Estado, uma vez que é consenso na doutrina que as formas e os processos de exercício do poder, bem como as competências dos órgãos de soberania, devem ser determinados de maneira vinculante por uma lei fundamental. O dispositivo constitucional também fundamenta a ordem jurídica da comunidade, tornando-se um parâmetro material, diretrivo e inspirador para os atos dos poderes públicos. Por fim, como ocorre na Constituição brasileira de 1988, a Carta Magna pode atuar como um programa de ação, impondo tarefas e diretrizes que os poderes públicos devem

¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Contribuições e Federalismo. São Paulo: Dialética, 2005, p. 9.

² MONTESQUIEU, Charles de Secondat, barão de. O Espírito das Leis. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 166.

³ SALDANHA, Nelson. Formação da teoria constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 115.

⁴ AGRA, Walber de M.; BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge. Comentários à Constituição Federal de 1988 - 1^a Edição 2009. Rio de Janeiro: Forense, 2009. E-book. p.XX.

⁵ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017, p. 80.

concretizar.⁶

À vista disso, abstrai-se que na Constituição se é definida a forma de Estado, já que, como anteriormente apontado, nela se determina a organização estatal. O tipo de Estado diz respeito à forma como o poder político é distribuído no território e pode ser considerado Estado Unitário, em que se centraliza a tomada de decisões no governo central; Estado Federativo, havendo divisão de poder entre governos central e periféricos; ou Confederação, na qual há união de soberanos Estados.⁷ Logo, uma das estratégias adotadas no Brasil para evitar a concentração do poder foi o estabelecimento de uma federação.

Isso se confirma nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo⁸:

Com efeito, a forma federativa de Estado, o sistema representativo e a separação de poderes são institutos que seguramente surgiram, ou foram significativamente aprimorados, na modernidade, notadamente no âmbito do Iluminismo. Representam não apenas freios ao exercício do poder institucional, mas especialmente uma tentativa de fazê-lo legítimo, e democrático.

No Brasil, a forma federativa foi instituída no Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, e, portanto, consolidada na Constituição de 1891, a partir do qual se iniciou também a República, em meio ao interesse em descontinuar o antigo modelo parlamentar imperial.⁹ Todavia, somente a Constituição Federal de 1988 atribuiu aos Municípios uma estrutura constitucional própria, distinta da de outras entidades locais existentes em outros países, reconhecendo seu papel singular no contexto brasileiro devido às suas características específicas.¹⁰ Cretella¹¹ esclarece esse ponto:

O Município, pessoa jurídica pública política, encarregado da administração local, no que diz respeito a seu peculiar interesse, teve lugar especial, na Constituição de 5 de outubro de 1988, que, pela primeira vez, reservou à Comuna exaustivo Capítulo, separando-o do Estado, antes tratados, ambos, sob a mesma rubrica dos Estados e Municípios.

2.1 Município como ente federado e sua autonomia à luz do pacto federativo

Indubitavelmente, um aspecto significativo trazido pela Constituição Federal de

⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional e teoria da Constituição. 3 ed. Coimbra: Almedina, 1999, pp. 73-74.

⁷ MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 39. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2023. E-book. p. 351.

⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, 2005, p. 16.

⁹ NAND, Leda Maria Cardoso. O Federalismo. Revista de Informação Legislativa, Brasília, DF, v. 4, n. 13/14, p. 149, jan./jun. 1967.

¹⁰ COSTA, Nelson Nery. Direito municipal brasileiro. Rio de Janeiro, Forense, 2006, p.60.

¹¹ CRETELLA JÚNIOR, José. Comentários à Constituição de 1988. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991, v. IV, p. 1875-1876.sil

1988 foi a formalização do Município como parte integrante do modelo federativo brasileiro. Isso se evidencia já no artigo 1º da Carta¹², que lhe reconhece o *status* de ente federado, reforçado por diversas outras disposições constitucionais. Assim, após anos de oscilações quanto ao papel e à definição do Município, conforme o regime político em vigor, ele passa a ser oficialmente reconhecido como uma entidade político-administrativa de terceiro nível, subordinada hierarquicamente à União e aos Estados.¹³

Todavia, uma federação totalmente pura é tão impraticável quanto um sistema unitário absoluto, pois trata-se, em essência, de uma aliança, a qual, por sua natureza, não é permanente.¹⁴ Nesse sentido, é importante destacar, primeiramente, o conceito de autonomia, entendido por José Afonso da Silva como “capacidade ou poder de gerir os próprios negócios dentro de um círculo prefixado por entidade superior”.¹⁵ A autonomia é um poder subordinado imposto, em regra, pela soberania, a qual é um poder supremo devido apenas ao ente federal, mais alto, e, por conta disso, não dispõe da mesma amplitude.¹⁶

Com isso, conclui-se que a federação, para que seja praticável, imprescinde do exercício da autonomia por cada um dos entes federados. É o que disciplina Valmir Pontes¹⁷: “A Federação exige, segundo nosso entendimento, autonomia política dos Estados federados e igualmente jurídica entre eles.”

Somente a partir da vigência da Constituição Federal de 1988 é que houve uma remodelação da Federação no Brasil, almejando melhor distribuição de competências e receitas, promovendo, desta forma, a cooperação federativa.¹⁸ Nessa perspectiva, Tôrres comenta: “Dessa composição entre sistema tributário de competências e de distribuição do produto arrecadado dos impostos e contribuições tem-se a máxima expressão do federalismo cooperativo [...].”¹⁹

¹² BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. 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 [...]

¹³ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito municipal brasileiro. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 45-47.

¹⁴ DROMI, José Roberto. Federalismo y dialogo institucional. Tucumán: Unsta, 1981, p. 20 *apud* MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. cit.*, 2006, p. 92.

¹⁵ SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 647.

¹⁶ DÓRIA, Antônio de Sampaio. Autonomia dos Municípios. Revista da Faculdade de Direito de São Paulo, São Paulo, v. 24, 1928, p. 421.

¹⁷ PONTES, Valmir. Federalismo e autonomia municipal. Revista de Informação Legislativa, Brasília, DF, a. 22, n. 85, p. 140, jan./mar. 1985.

¹⁸ PIRES, Maria Coeli Simões. “Autonomia municipal no Estado brasileiro”. Revista de Informação Legislativa, Brasília, v. 36 n. 142 abr./jun. 1999, p. 151.

¹⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira. São Paulo: RT, 2014, p. 264.

O federalismo cooperativo consiste na segmentação de algumas competências exclusivas e outras concorrentes e comuns, nas quais as entidades federativas operem de modo coordenado.²⁰ Na Carta Cidadã, a estrutura federativa ganhou tanta relevância que foi elevada à posição de cláusula pétrea por disposição contrária à abolição da forma federativa ainda que por emenda constitucional.²¹

De fato, o federalismo brasileiro é possuidor de peculiaridades que o tornam único, como a existência de níveis de governo, quaisquer deles plenamente autônomos nos âmbitos político, administrativo e financeiro e, essencialmente, detentores de competências privativas na esfera tributária, podendo, em virtude disso, organizarem-se estruturalmente da melhor maneira possível, contanto que observem as disposições constitucionais a respeito.²²

Em contrapartida, falsa é a premissa de que a autonomia municipal decorre automaticamente da forma federativa.²³ Isso é demonstrado tanto pela atribuição de autonomia ao município ainda em regimes constitucionais anteriores, que não adotavam o Município como ente federativo, quanto pela existência de federações que não adotam a autonomia municipal, tal como os Estados Unidos.²⁴

Decorrente desse pensamento, ainda que a autonomia municipal não derive diretamente do *status* de ente federado, a atribuição desta ao Município, consumada na hodierna Constituição, possui uma especial qualificação que lhe confere um significado político relevante para a designação de seu papel na disposição estrutural do Estado, incógnito no sistema anterior.²⁵ Inquestionavelmente, o elemento de autonomia é indispensável para que haja o reconhecimento do Município como ente político, não simplesmente como órgão da administração pública, uma vez que é o interesse político que permite ao Município edificar sua vontade e exercê-la, não se balizando apenas por ocupações de consecução rotineira.²⁶

Destarte, um dos principais impactos da promoção do Município a ente federado de

²⁰ MOHN, Paulo. A repartição de competências na Constituição de 1988. Revista de Informação Legislativa. ano 47, n. 187, jul./set. 2010, p. 215-244. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/198704/000897830.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 03 jun. 2025, p. 217.

²¹ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 60. § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado;

²² FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. Elementos de Direito Municipal, São Paulo: RT, 1993, pp. 62 e 63. “... na Federação brasileira, conforme determina a Constituição Federal, os Municípios são unidades territoriais, com autonomia política, administrativa e financeira, autonomia essa limitada pelos princípios contidos na própria Lei Magna do Estado Federal e naqueles das Constituições Estaduais”.

²³ NUNES, Castro. Do Estado Federado e sua Organização Municipal. Rio de Janeiro, 1920 *apud* MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. cit.*, 2006, p. 92.

²⁴ DILLON, John Forrest. Commentaries on the Law of Municipal Corporation. v.1. 1890 *apud* MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. cit.*, 2006, p. 92.

²⁵ SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, 2013, p. 648.

²⁶ COSTA, Nelson Nery. *Op. cit.*, p. 69.

forma material foi a efetivação de sua autonomia, a qual, embora atribuída em todos os textos das Constituições brasileiras anteriores, mesmo sem incluí-lo como ente federado, era meramente ornamental.²⁷ Entende-se autonomia municipal, segundo Raimundo Viana²⁸, como: “o poder de autodeterminação dentro dos limites que forem prefixados pelo constituinte e se destina fundamentalmente aos organizadores dos Estados-Membros que não poderão descumprir o princípio nas Constituições e leis que adotarem.”

Acerca da autonomia dos Municípios, certamente não há ascensão da figura do município como ente federativo que goza de reconhecimento constitucional e, simultaneamente, é contemplado com autonomia política, administrativa e financeira em outras nações que adotam a federação como forma de Estado, senão o Brasil.²⁹ Destaca-se, nesse mesmo sentido, o posicionamento de Paulo Bonavides³⁰ sobre o tema:

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.

Frente a isso, por se tratar de especificidade brasileira, o princípio da autonomia municipal é munido de tanta importância que sua infringência permite a deflagração de intervenção federal nos Estados³¹, medida de natureza corretiva político-administrativa autorizada expressamente na Constituição³² de forma excepcional.

Dada moderação à autonomia municipal é devida com o intuito de defender os interesses superiores da administração pública e do povo, caso haja omissão ou ineficiência na atividade dos gestores locais, mas de nenhum modo a descaracteriza. Sobre isso, observa Meirelles³³:

²⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. cit.*, 2006, p. 45.

²⁸ VIANA, Raimundo. “Autonomia municipal e intervenção”. Revista de Informação Legislativa, Brasília v. 21, n. 83 jul./set. 1984 p. 229.

²⁹ HORTA, Raul Machado. Estudos de Direito Constitucional. Belo Horizonte: Del Rey. 1995, p. 523. “Entre esses fundamentos, sobressai a singular inclusão do Município entre os entes que compõem a união indissolúvel da República Federativa, no artigo inicial da Constituição (art. 1º). Essa eminência do Município não dispõe de correspondência nas anteriores Constituições Federais Brasileiras, nem tão pouco nas Constituições Federais dos Estados Unidos, do México, Argentina, Venezuela, Áustria, Alemanha, Canadá, Índia, Suíça e Austrália.”

³⁰ BONAVIDES, Paulo. *Op. cit.*, p. 355.

³¹ DÓRIA, Antônio de Sampaio. *Op. cit.*, 1928, p. 420.

³² BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 35. O Estado não intervirá em seus Municípios, nem a União nos Municípios localizados em Território Federal, exceto quando: I - deixar de ser paga, sem motivo de força maior, por dois anos consecutivos, a dívida fundada; II - não forem prestadas contas devidas, na forma da lei; III - não tiver sido aplicado o mínimo exigido da receita municipal na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000) IV - o Tribunal de Justiça der provimento a representação para assegurar a observância de princípios indicados na Constituição Estadual, ou para prover a execução de lei, de ordem ou de decisão judicial.

³³ MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. cit.*, 2006, p. 115.

Com as cautelas estabelecidas pela Constituição e com a prudência dos governadores na utilização desse instrumento de controle das atividades comunais, a intervenção estadual não desfigura nosso regime municipal, nem descaracteriza as franquias dos governos locais, que devem ser autônomos mas sujeitos à responsabilização e sanções pelos desmandos administrativos que cometem.

Ademais, também ilustrando seu valor, a autonomia municipal não resulta de delegação do poder de Estado-membro no qual se situa, mas da própria Constituição.³⁴ A Carta Magna de 1988 ainda se ocupa em enumerar exemplificativamente princípios capazes de assegurar a autonomia municipal mínima. Sob essa óptica, José Afonso da Silva ilustra:

A autonomia municipal, assim, assenta em quatro capacidades: (a) capacidade de auto-organização, mediante a elaboração de lei orgânica própria; (b) capacidade de autogoverno, 'pela eletividade do Prefeito e dos Vereadores às respectivas Câmaras Municipais; (c) capacidade normativa própria, ou capacidade de autolegislação, mediante a competência de elaboração de leis municipais sobre áreas que são reservadas à sua competência exclusiva e suplementar; (d) capacidade de auto-administração (administração própria, para manter e prestar os serviços de interesse local).³⁵

Com efeito, o constituinte proclamou a autonomia municipal, utilizando-se, para a efetividade dessa, de princípios amparados na Constituição Cidadã, concedendo ao Município o poder em quatro âmbitos: auto-organização, autogoverno, autolegislação e auto-administração.³⁶

Isto posto, o Município usufrui de sua autonomia organizando-se mediante própria legislação, por meio da Lei Orgânica Municipal e, ulteriormente, utilizando da publicação de leis municipais; governando-se por intermédio de eleição direta para a ocupação dos cargos de Prefeito, Vice-Prefeito e Vereadores, sem intervenção dos governos federal e estadual; e, por último, administrando-se no desempenho de sua competências administrativas, legislativas e tributárias atribuídas pela Constituição Federal.³⁷

Em virtude das controvérsias existentes no Direito brasileiro quanto às espécies de autonomia, adota-se aqui a perspectiva de Meirelles, na qual a autonomia municipal divide-se em administrativa, política e financeira. A autonomia política assegura-se devido à eletividade do prefeito, do vice-prefeito e dos vereadores e ao poder de auto-organização, manifestado por expressa disposição na Carta Maior, no caput de seu art. 29³⁸, de que ao Município é permitido

³⁴ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para: [...] c) autonomia municipal;

³⁵ SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, 2013, p. 647.

³⁶ PIRES, Maria Coeli Simões. *Op. cit.*, p. 153.

³⁷ PONTES, Valmir. *Op. cit.*, p. 142.

³⁸ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e

elaborar a sua própria lei orgânica, ao passo que a autonomia administrativa se exerce pela capacidade de autoadministração, junto à organização de serviços públicos locais e ordenação do território municipal. Por último, a autonomia financeira é garantida pela possibilidade de decretação de tributos e aplicação das rendas municipais obtidas com eles.³⁹

Na sequência, a primeira autonomia conquistada e efetivamente exercida pelo Município no federalismo brasileiro foi a administrativa, visto que foi-lhe permitida a execução de serviços locais, essencial a fim de enfrentar as exigências locais. No que diz respeito à autonomia financeira, a qual alude à arrecadação de receitas, bem como à liberdade para geri-las, se perfaz posteriormente à autonomia administrativa, visto que, de fato, esta só pode ser efetivamente exercida caso haja recursos. A autonomia política refere-se à eletividade dos dirigentes políticos, ou seja, apenas é acentuada de maneira mais contundente quando há a ocupação do cargo político de representação do ente federativo preenchido por eleições diretas, estabelecendo-se, assim, um elo mais estreito entre dirigentes e eletores.⁴⁰

Refletindo acerca da autonomia municipal, Valmir Pontes⁴¹ afirma: “Têm os Municípios, assim, autoridade própria e poder para legislar sobre negócios próprios (matérias de seu peculiar interesse, decretação e arrecadação de tributos próprios e organização dos serviços públicos locais).”

O Município, desde o *status* de ente federativo que lhe foi materialmente concedido a partir da Carta Cidadã, tornou-se, oficialmente, capaz de gerir os seus verdadeiros interesses, manifestados com a utilização da autonomia, indispensável à federação brasileira. Autonomia esta que, ainda que menos ampla tanto por não possuir representação específica na Assembleia Legislativa quanto por não ter Poder Judiciário, conferiu condições às municipalidades.⁴² De todo modo, tais limitações à autonomia não corromperam a natureza municipal de entidade estatal, porquanto há plenos poderes políticos para formular suas leis, tendo a Câmara considerada como o Poder Legislativo, bem como para convertê-las em atitudes concretas e individuais, sendo, dessa forma, a Prefeitura tida por Poder Executivo.⁴³

A respeito da autonomia financeira, Lucíola Cabral⁴⁴ explica: “A descentralização

os seguintes preceitos [...]

³⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. cit.*, 2006, p. 93-111.

⁴⁰ COSTA, Nelson Nery. *Op. cit.*, p. 69-70.

⁴¹ PONTES, Valmir. *Op. cit.*, p. 142.

⁴² MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 18. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 1466.

⁴³ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990, p. 109.

⁴⁴ CABRAL, Lucíola Maria de Aquino. *Autonomia municipal e desenvolvimento econômico local*. São Paulo: Editora Fiuba, 2013. p. 197.

política e administrativa, portanto, são inseparáveis da descentralização econômica e da autonomia fiscal, passando, nos Estados federais, pela reformulação do pacto federativo.”

Destarte, em face da autonomia fiscal, cabe ao Município instituir e cobrar os tributos lhe atribuídos por competência na Carta Constitucional de 1988, tal qual empregar voluntariamente as receitas tributárias decorrentes deles, ausente a subordinação a quaisquer poderes, contanto que preste contas e publique os balanços financeiros.⁴⁵ É fato que as autonomias administrativa e política tornariam-se inefetivas na ausência de recursos próprios suficientes para assegurar a execução de obras e serviços locais públicos. Seria utópico outorgar um autogoverno ao Município sem lhe garantir proventos suficientes ao seu desenvolvimento.⁴⁶

2.2 Competência tributária municipal e estadual

O exercício da autonomia pelas unidades federativas, essencial ao efetivo funcionamento da federação, prescinde da repartição das competências, a serem constitucionalmente delineadas, nas esferas legislativa, administrativa e tributária, a fim de que seja garantida a convivência harmônica sob o viés de um Estado Federal. A Magna-carta vigente tem a responsabilidade de destinar a cada estado federado as matérias a serem disciplinadas.⁴⁷

O princípio da predominância de interesses ordena a divisão de competências entre as unidades federativas que representam o Estado Federal.⁴⁸ Com alicerce neste princípio, cabe à União os assuntos de interesse geral, aos Estados, os de interesse regional e aos Municípios, os de interesse local. Diante disso, o parlamento constituinte instituiu balizas à repartição de competências adotadas para as diretrizes constitucionais.⁴⁹

No que concerne aos interesses, não se pode dizer que são privativos do ente, mas que, de fato, são predominantes desse. Em síntese, dispôs o jurista Antônio de Sampaio Dória⁵⁰: “O entrelaçamento dos interesses dos municípios com os interesses dos estados, e com os interesses da nação, decorre da natureza mesma das coisas. O que os diferencia, é a “predominância”, e não a exclusividade.”

Ante o exposto, aponta-se o forte vínculo entre o Direito Tributário e o Direito

⁴⁵ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 30. Compete aos Municípios: [...] 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;

⁴⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. cit.*, 2006, p. 111-112.

⁴⁷ SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, 2013, p. 481.

⁴⁸ MELLO, Rafael Munhoz de. Aspectos essenciais do federalismo. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 41, 2002, p. 144

⁴⁹ MORAES, Alexandre de. *Op. cit.*, p.382.

⁵⁰ DÓRIA, Antônio de Sampaio. *Op. cit.*, 1928, p. 423.

Constitucional, na medida em que na Constituição se definem as competências tributárias,⁵¹ as limitações ao poder de tributar, dentre outros aspectos fundantes do ramo jurídico tributário. Dessa forma, é na Constituição que está presente o próprio eixo de validade do tributo.

Enfatiza-se, nessa sequência, a importância do Direito Constitucional para o Direito Tributário por Aliomar Baleeiro: “importa ressaltar a circunstância de que a C.F., no Brasil, é a primeira e uma das mais opulentas fontes do Direito Tributário substantivo.”⁵²

Tão importante que alguns juristas apontam para a formação do Direito Tributário Constitucional, ramo autônomo dogmático. Nesse sentido, escreve Dino Jarach: “uma parte do Direito Constitucional, a que é atribuída pelo objeto a que se refere, porém é constitucional, porque sua tarefa consiste em disciplinar a soberania do Estado em determinado setor - o da atividade tributária.”⁵³

Assim, a autonomia financeira, mencionada em tópico anterior, é objeto do poder de tributar, que, por sua vez, é limitado na Constituição e, como disciplina Sampaio Dória, “se realiza pela outorga de competência impositiva aos entes federados, em caráter privativo ou concorrente.”⁵⁴

Enfatiza-se que a concessão constitucional de competência tributária restringe-se a apontar os tributos a serem instituídos por cada ente federado, mas não os cria por si só. No entanto, a outorga de competência tributária concede também a respectiva competência legislativa para a criação do tributo. A titularidade dessa competência desconsidera a realidade de entidade federativa diversa dispor de parte do produto a ser arrecadado, abarcando, dessa forma, o pleno domínio sobre a correspondente tributação, constituindo, assim, o princípio da imanência da titularidade da competência tributária, sendo uma maneira de limitar outros entes tributantes.⁵⁵

Nesse raciocínio, a competência tributária é conceituada por Paulo de Barros Carvalho⁵⁶ da seguinte maneira:

A competência tributária é a possibilidade, a virtualidade de inovar a ordem jurídica

⁵¹ HORTA, Raul Machado. Repartição de competências na Constituição Federal de 1988. *Revista da Faculdade de Direito de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 33, p. 250, 1991.

⁵² BALEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 5^a ed. rev., de acordo com a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, e com o C.T.N. Rio de Janeiro, Forense, 1977. p.8.

⁵³ JARACH, Dino. *El Hecho Imponible: Teoría general del derecho tributario sustantivo*. Buenos Aires: [s.n.], 1943, p. 22 *apud* BALEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 8.

⁵⁴ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo, José Bushatsky Editor, 1972, p.14.

⁵⁵ SILVA, José Afonso da. (2022). A Competência Tributária Federal. *Revista Direito Tributário Atual*, (2), 195–218. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1932>. p. 198.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. A Competência Tributária Municipal. In: *Anais do Simpósio sobre o Sistema Tributário Nacional*. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 1982, p. 317.

mediante a edição de regras de direito. Portanto, somente as pessoas políticas de direito constitucional interno- União, Estados e Municípios- é que podem estar investidas desta possibilidade. No meu entender, têm competência tributária no Brasil apenas as três pessoas políticas do direito constitucional interno: União, Estados e Municípios.

No que toca à competência tributária municipal, coube a este ente federativo, nos termos da Constituição, a faculdade de instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria⁵⁷, distintas espécies de tributos. Quanto aos impostos, a Lei Maior assim disciplina:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - 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;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Com isso, infere-se, respectivamente, que o IPTU, o ITBI e o ISS são impostos que competem privativamente ao ente federativo municipal. Ademais, enfatiza-se a modificação do rol referente à dita competência em virtude do acréscimo do imposto sobre bens e serviços, em substituição ao ISS, que, consoante à modificação do texto da Carta Maior promovida pela Emenda Constitucional nº 132 de 2023, deve ser de competência compartilhada⁵⁸ entre Estados, Distrito Federal e Municípios, particularidade que será objeto de discussão em capítulo posterior.

Destaca-se ainda a competência dos Municípios para instituírem o recolhimento da contribuição previdenciária de seus servidores⁵⁹, excepcionando as contribuições especiais - em regra, privativas da União - e das contribuições de iluminação pública e dos sistemas de monitoramento dos logradouros públicos.⁶⁰

Além disso, Estados e Municípios também participam das receitas tributárias

⁵⁷ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

⁵⁸ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* 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)

⁵⁹ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 149. [...] § 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019) (Vigência)

⁶⁰ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* 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)

alheias por meio de fundos⁶¹ e de participação direta no produto da arrecadação de outras pessoas políticas: União⁶² e Estados.

Portanto, o Município, além de sua arrecadação própria, dispõe de parcela da receita de determinados impostos federais e estaduais, consoante os percentuais valorativos estipulados no texto constitucional.⁶³

Acerca da competência tributária estadual, coube constitucionalmente aos Estados, da mesma forma que aos demais entes federados, a possibilidade de instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria.⁶⁴ Salienta-se ainda a competência do referido ente federativo para instituir as contribuições para custeio de regime próprio de previdência social de seus servidores,⁶⁵ excepcionando, da mesma maneira que os Municípios, as contribuições especiais, privativas da União.

Enquanto que, de forma privativa, o Estado tem competência, constitucionalmente atribuída, para instituir impostos sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); 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 (ICMS); e propriedade de veículos automotores (IPVA).⁶⁶ Similarmente, destaca-se a atual substituição do ICMS pelo IBS, alteração que será posteriormente comentada.

Outrossim, tal como o Município, o Estado também possui como fonte de custeio complementar as receitas tributárias advindas de fundos, bem como as provenientes dos repasses da União.⁶⁷

Mencionam-se ainda os tributos do consumo que cabem à União, a saber: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).⁶⁸

Ressalta-se que os impostos, tributos cujo fato gerador é uma situação que não

⁶¹ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 159. A União entregará: I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proveitos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados e do imposto previsto no art. 153, VIII, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma: [...]

⁶² BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Arts. 158 e 159, I, b e arts. 159, §§3º e 4º.

⁶³ NASCIMENTO, Carlos Valder do. Competência tributária do Município: fundamentos constitucionais. Revista de Informação Legislativa, Brasília, DF, v. 21, n. 83, p. 247, jul./set. 1984.

⁶⁴ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 145.

⁶⁵ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 149, §1º.

⁶⁶ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 155.

⁶⁷ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Arts. 157, e 159, I, a, II, III.

⁶⁸ SILVA, Eric Castro e; VASCONCELOS, Diljesse de Moura. Tributação do Consumo; as Origens, a Experiência Brasileira, seu Colapso e as Razões que levaram à EC n. 132/2023. Revista Direito Tributário Atual v. 59. ano 43. p. 155-182. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2025.p. 172.

necessita de contraprestação estatal, são a principal forma de arrecadação do Poder Público⁶⁹ e, por isso, lhes é atribuída tamanha importância. De maneira mais expressiva, a tributação sobre bens e serviços corresponde a um valor de cerca de 44,02% das receitas fiscais obtidas em território nacional, segundo dados do Instituto Fiscal Independente do Senado Federal.⁷⁰ Frente a isso, depreende-se que a tributação sobre o consumo é bastante significativa para a arrecadação no Brasil, comportamento observado em virtude de se tratar de um país com economia de médio porte, marcada por grande desigualdade social e forte concentração de riqueza.⁷¹

⁶⁹ COSTA, Nelson Nery. *Op. cit.*, p. 299.

⁷⁰ INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE (IFI). Relatório de acompanhamento fiscal: panorama da tributação no Brasil. Senado Federal, Brasília, 2021. Disponível em:
https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19_2024.pdf. Acesso em: 8 jun. 2025.

⁷¹ SILVA, Eric Castro e; VASCONCELOS, Diljesse de Moura. *Op. cit.*, p. 159.

3 A REFORMA TRIBUTÁRIA E AS PERSPECTIVAS DA COMPETÊNCIA COMPARTILHADA DO IBS

Conforme disposto no capítulo anterior, tanto os Estados-membros quanto os Municípios possuem impostos relacionados ao consumo. Aos Estados cabe a cobrança do ICMS, ao passo que aos Municípios compete o ISS. Diante da existência de impostos que, de certa maneira, podem incidir em situações semelhantes na contemporaneidade, é válido analisar o fato gerador de cada um.

Assim sendo, depreende-se que o molde de partilha de competências tributárias pensado pelo constituinte originário designou competências variadas no referente à tributação do consumo, estabelecendo concorrências vertical e horizontal. Isso foi feito para possibilitar a cada entidade tributante ter uma fonte específica de arrecadação, garantindo a sua autonomia financeira frente ao federalismo cooperativo. Não obstante, essa configuração trouxe divergências quanto à subsunção de certos fatos nas hipóteses de incidências previstas em um ou outro tributo, gerando insegurança jurídica tanto para as unidades federativas quanto para os contribuintes.⁷²

Acerca do imposto sobre serviços, imposto sobre o consumo de competência municipal, Bernardo Ribeiro Moraes⁷³ foca que este tributo incide:

Sobre a circulação, sobre a venda econômica de serviços, onde se presume um prestador do serviço e um preço para a operação. O referido imposto alcança a circulação econômica de determinado bem (serviço), a circulação de uma riqueza especial, que vai da produção de serviços para o respectivo consumo

No que concerne ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, imposto sobre o consumo de competência estadual, Roque⁷⁴, em sua obra dedicada ao ICMS, para verificar as hipóteses de incidência do comentado tributo, avulta:

Por outro lado, o imposto em tela incide sobre operações com mercadorias (e não sobre a simples circulação de mercadorias). Apenas a passagem de mercadorias de uma pessoa para outra, por força da prática de um negócio jurídico, abre espaço à tributação por meio de ICMS.

[...]

⁷² IGLESIAS, Tadeu Puretz. O conflito de competências tributárias sobre o consumo na era das novas tecnologias: uma reflexão sobre a tributação dos softwares. *Revista Direito Tributário Atual*, n.44. p. 426-454. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2020. Quadrimestral. pp. 422-423.

⁷³ MORAES, Bernardo Ribeiro. Imposto Sobre Serviços. In: SILVA, Ives Gandra da (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 372.

⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 49.

Assim, este ICMS deve ter por hipótese de incidência a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade.

Apesar de incidirem sobre distintos fatos geradores, a incidência das normas tributárias referentes a cada situação tem ocasionado conflitos entre Estados e Municípios, causando discussões quanto às respectivas competências tributárias. Decerto, em face das inovações inerentes à Era Digital, a inexistência de suporte material e de divisas demarcadas em face da realização de transações comerciais, as quais ocorrem principalmente por meios eletrônicos, dificultou sobremaneira o enquadramento dos fatos geradores nas hipóteses disciplinadas na lei. A isso, acrescenta-se o impasse de identificação dos sujeitos ativos dos tributos e dos contribuintes, uma vez que, em muitas dessas transações, estes se localizam em locais diversos, tornando complexa a identificação dos elementos da obrigação tributária.⁷⁵

Além disso, as unidades subnacionais, predominantemente os Estados, passaram a valerem-se da função extrafiscal dos tributos, majoritariamente os de consumo, para concederem incentivos fiscais na tentativa de atrair mais investimentos particulares à região, conferindo regimes especiais a determinados empreendimentos privados. Essa atitude, embora vislumbrada para fomentar o desenvolvimento de regiões economicamente menos favorecidas, culminou em uma “guerra fiscal”⁷⁶ entre os entes de mesma hierarquia, ocasionando prejuízos severos à arrecadação fiscal, o que também demonstrou a necessidade de uma reforma sobre o consumo.⁷⁷

Ilustrando as questões originadas na perspectiva municipal, Vanessa Canado⁷⁸ expõe:

A possibilidade de tributação dos serviços de qualquer natureza, por sua vez, trouxe dois problemas: (i) aqueles decorrentes da “repartição” do imposto sobre o consumo em “mercadorias e serviços de transporte e de comunicação” e “serviços de qualquer natureza”, estes outorgados para tributação pelos Municípios (guerra fiscal vertical); e (ii) aqueles relacionados com a concessão de incentivos fiscais relativos ao ISS (guerra fiscal horizontal).

Certamente, em face dessas dificuldades contemporâneas, bem como de outras questões, tal qual o excesso de obrigações acessórias, implementou-se uma reforma tributária,

⁷⁵ IGLESIAS, Tadeu Puretz. *Op. cit.*, 2020, p. 428.

⁷⁶ A “guerra fiscal” foi conceituada por Celso Giannasi como “generalização de uma competição entre entes da federação pela alocação de investimentos privados por meio da concessão de benefícios e renúncia fiscal, conflito este que se dá em decorrência de estratégias descentralizadas e não cooperativas dos entes da Federação e pela ausência de coordenação e composição dos interesses por parte do governo central.” GIANNASI, Celso. O ISS – Imposto sobre Serviços – como foco da guerra fiscal dos Municípios. In: DÁCOMO, Natália de Nardi; MACEDO, Alberto (coord.). *ISS pelos conselheiros julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 95.

⁷⁷ SILVA, Eric Castro e; VASCONCELOS, Diljesse de Moura. *Op. cit.*, p. 175.

⁷⁸ CANADO, Vanessa Rahal. Competência tributária dos municípios: da ausência de autonomia financeira à guerra fiscal horizontal e vertical. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, v. 24, 2010. p. 582.

com especiais disposições no campo da tributação do consumo. Um de seus principais aspectos é a criação do Imposto Sobre Valor Agregado Dual (IVA-dual), que engloba a contribuição sobre bens e serviços (CBS), de competência da União, e o imposto sobre bens e serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, principais tributos criados pela Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023.⁷⁹ A unificação do ICMS e do ISS na figura do IBS procurou resolver entraves no aspecto fiscal que estavam presentes no federalismo cooperativo.⁸⁰

Com o intuito de solucionar a discussão entre hipóteses de incidência de ICMS ou ISS anterior à reforma, o critério material do fato gerador do IBS foi estabelecido com base na realização habitual de operações onerosas com bens, direitos ou serviços, no âmbito de atividades empresariais, por pessoas físicas ou jurídicas, desde que tais operações não estejam sujeitas à incidência de outros tributos nem gerem duplidade de tributação, tendo como destino final o consumo. Portanto, o referido critério, interpretado à luz do ordenamento jurídico, não deve ser entendido de maneira tão ampla quanto indigitam alguns autores.⁸¹ Dessa forma, o critério material do fato gerador do IBS foi definido de modo amplo o suficiente para englobar tanto as situações previamente abrangidas pelos tributos conflitantes quanto aquelas que suscitam incertezas de classificação.

Entretanto, à medida que a reforma tributária trouxe novidades ao sistema tributário nacional, na tentativa de mitigar os transtornos envolvendo os tributos do consumo, trouxe também desafios quanto ao disciplinamento jurídico, bem como a necessidade de análise das repercussões que tais modificações podem gerar, principalmente para as unidades federativas que podem ser mais afetadas: os Municípios.

3.1 A autonomia municipal frente à competência compartilhada

Como preliminarmente referido, é na Constituição que se disciplinam as normas de competência tributária. De fato, por intermédio da EC nº 132/2023, tais normas foram modificadas, já que houve a supressão da figura dos tributos do consumo conhecidos (IPI⁸²,

⁷⁹ MELLO, Helio de; LAURENTIIS, Thais De. O Tipo IVA e a Competência Tributária do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. ano 42. p. 268. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2024.

⁸⁰ OLIVEIRA, Bruno Bastos de; BORGES, Vinícius Henrique de Oliveira. Considerações sobre a reforma tributária aprovada e a reestruturação do federalismo fiscal brasileiro. *Direito e Desenvolvimento*, João Pessoa, v. 15, n. 1, p. 257-292, 2024. Disponível em:

<https://periodicos.unipe.br/index.php/direitoedesarrollo/issue/view/63/27>. Acesso em: 5 jul. 2025. p. 267.

⁸¹ LYRA, João Paulo Barbosa. Quão Amplo é o Critério Material do Fato Gerador do IBS? *Revista Direito Tributário Atual* v. 59. ano 43. p. 262-281. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2025, p. 263 e p. 278.

⁸² "O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) será mantido unicamente como forma de preservar a vantagem competitiva da Zona Franca de Manaus, sendo suas alíquotas reduzidas a zero, com exceção dos

PIS, Cofins, ICMS e ISS) e a implementação de novas espécies tributárias a saber: o IBS e a CBS, os quais formam o IVA-Dual, além do Imposto Seletivo (IS), introduzido com o intuito de desestimular o consumo de produtos nocivos ao meio ambiente e à saúde. Para instituir o IBS, tributo objeto da discussão, o Parlamento se valeu da inauguração de uma nova modalidade de competência: a competência compartilhada.⁸³

Quanto à viabilidade de alteração das disposições constitucionais constantes no art. 60, §4º, da Constituição Federal de 1988, o Supremo Tribunal Federal (STF), na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2.024/DF, a qual tratou da modificação ocasionada pela EC. n. 20/1998, erude que o elencamento das limitações materiais não descarta a possibilidade de modificações pelo constituinte derivado, desde que seja preservado o cerne dos princípios, consoante se percebe:

[...]

1. A ‘ forma federativa de Estado’ – elevado a princípio intangível por todas as Constituições da República – não pode ser conceituada a partir de um modelo ideal e apriorístico de Federação, mas, sim, daquele que o constituinte originário concretamente adotou e, como o adotou, erigiu em limite material imposto às futuras emendas à Constituição; de resto as limitações materiais ao poder constituinte de reforma, que o art. 60, § 4º, da Lei Fundamental enumera, não significam a intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege. [...]⁸⁴

Frente a isso, são viáveis os aperfeiçoamentos da forma federativa, sendo, por vezes, necessários para acompanhar as mudanças ocorridas devido às evoluções sociais.⁸⁵ Assim, a remodelação da competência tributária, ainda que associada ao federalismo, não o viola, uma vez que a dita modificação é resultante de uma demanda surgida contemporaneamente na sociedade que não transfigura o fundamento da federação brasileira.

Essa linha de pensamento é confirmada no Relatório do Grupo de Trabalho do Tribunal de Contas da União (TCU), utilizado para auxiliar o Senado Federal no exame da PEC n. 45/2019, que, posteriormente, deu origem à reforma tributária, consoante se observa:

produtos que disputem mercado com aqueles fabricados com incentivos nesse polo industrial.” HARZHEIM, Amanda Vieira. Reforma tributária no Brasil: simplificação e modernização do sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 161, 2024. p. 18.

⁸³ MELLO, Helio de; LAURENTIIS, Thais De. *Op. cit.*, pp. 267-268.

⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.024 Distrito Federal. Requerente: Governador do Estado de Mato Grosso do Sul. Requerido: Congresso Nacional. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, Distrito Federal, julgado em 03.05.2007, publicado em 22.06.2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=466214>. Acesso em: 28 jun. 2025, p. 128.

⁸⁵ FREITAS, Kellson Holanda Leal de. O IBS, o Comitê Gestor e seus Reflexos junto ao Pacto Federativo: tomado Consciência do Debate. REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL v. 59. ano 43. p. 307-329. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2025. pp. 319.

Diferentemente do que é propalado, o art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição de 1988, não tem o condão de vedar emenda à Constituição para reorganizar o compartilhamento de competências dos entes federados sobre a tributação sobre o consumo, especialmente quando esta pretende aperfeiçoar o sistema tributário em prol do fortalecimento da federação.⁸⁶

Ao implementar a competência compartilhada do IBS, a EC n. 132/2023 emerge um federalismo “integrativo-representativo”, caracterizado por uma proximidade entre as unidades federativas. Para mediá-lo, surgiu o Comitê Gestor, que será encarregado dos tópicos relacionados ao IBS.⁸⁷

A partir da leitura do texto constitucional alterado, infere-se a preferência do Congresso Nacional pela implementação de novos mecanismos jurídicos, tais como a criação de uma competência compartilhada e de um Comitê Gestor, a uma alteração móda que desse entendimento uniforme ao que deveria ser realmente englobado pelo ICMS, o que seria suficiente para restringir a semeação de tratamentos diferenciados que tanto causavam problemas na contemporaneidade.⁸⁸

Nessa linha de raciocínio, Carrazza⁸⁹ defende:

O Congresso Nacional, em lugar de dar à estampa as leis que assegurariam o adequado funcionamento do sistema tributário, preferiu o caminho mais cômodo da alteração acriteriosa dos seus fundamentos, a despeito das advertências que eram diuturnamente feitas pelos especialistas no assunto.

Tal comportamento reflete atitudes que vão de encontro ao princípio da simplicidade,⁹⁰ também introduzido no sistema tributário nacional pela reforma, uma vez que, para introduzir as referidas modificações no sistema, foi indispensável a criação de uma lei complexa, bem como serão necessários anos para reunir jurisprudência voltada a dirimir todos os conflitos decorrentes disso.

A competência compartilhada do IBS, disposta no art. 156-A da Constituição de 1988⁹¹, consiste não no exercício de um poder legislativo conjunto e simultâneo, mas

⁸⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Resultados do Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária. 2023. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/resultados-do-grupo-de-trabalho-sobre-a-reforma-tributaria-8A81881F8A588DD8018AF6C47BEC731B.htm>. Acesso em: 19 ago. 2024, p. 96.

⁸⁷ ALBANO, Amanda. O impacto federativo da Reforma Tributária: a Emenda Constitucional n. 132/2023. Revista Carioca de Direito v. 5, n. 1. Rio de Janeiro, 2024, p. 67-84. Disponível em: <https://rcd.pgm.rio/index.php/rcd/article/view/154>. Acesso em: 28 jun. 2025, p. 82.

⁸⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. (2025a). Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2025, p. 80.

⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 35 ed., rev., aual. e ampl. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024. p. 1133.

⁹⁰ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 145. O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade [...].

⁹¹ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

simplesmente na repartição da arrecadação, atividade a ser desempenhada pelo CGIBS⁹², obtida com o referido tributo que, em verdade, foi instituído pela União, por meio de lei complementar. Francamente, coube aos entes federativos subnacionais contemplados por esta nova espécie de competência tão somente a escolha da alíquota, que poderá ser feita por cada unidade federativa e por lei ordinária.⁹³ A atribuição de tal atividade foi tão irrelevante que, inclusive, em caso de omissão do ente federativo competente, será aplicada a alíquota fixada pelo Senado.⁹⁴

Quanto à possibilidade de alteração de alíquotas, Carrazza⁹⁵ defende que esta é mais formal do que substancial, refletindo somente resíduos de competência concedidos aos entes. Sobre isso, disciplina:

Restará, é certo, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal a faculdade de fixar alíquotas do IBS (cf. art. 156-A, V, da CF), fora do padrão traçado pelo Senado Federal, mas seus eventuais aumentos ou diminuições deverão ser uniformes “para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas” na Constituição (cf. art. 156-A, XII, da CF), o que, por óbvio, reduz a margem de manobra dessas unidades federadas.

A alíquota, único elemento da obrigação tributária que poderá ser definido pelos entes federados periféricos, incidirá de igual maneira para bens e serviços. De modo acertado, a alíquota uniforme para bens e serviços foi uma opção ideal da reforma, que busca neutralidade da tributação, tornando mais fácil a fiscalização e a arrecadação.⁹⁶ Diante disso, há fundamento para onerar tributariamente bens e serviços da mesma maneira.

Sobre as vantagens de uma alíquota única, Oliveira e Lucena dispõem: “A adoção de alíquota uniforme evita as questões de classificação – e o consequente aumento do contencioso e do custo de conformidade tributária – que inevitavelmente acompanham modelos com múltiplas alíquotas.”⁹⁷

⁹² BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* 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: II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

⁹³ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 156-A, § 1º, V - cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

⁹⁴ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 156-A, § 1ºXII - 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)

⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.* p. 1058.

⁹⁶ ALBUQUERQUE, Tiago Luiz de Moura. Alíquota Única Versus Capacidade Contributiva: Desafios para uma Reforma Tributária da Tributação sobre o Consumo no Brasil. Revista Direito Tributário Atual nº 52. ano 40. p. 392-436. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2022. p. 393 e p. 398.

⁹⁷ OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de.; LUCENA, Iamara Feitosa Furtado. A competência compartilhada do IBS e seus possíveis reflexos na economia e na autonomia legislativa dos estados e municípios. REVISTA DA AGU, [S. l.], v. 23, n. 3, 2024. DOI: 10.25109/2525-328X.v.23.n.3.2024.3498. Disponível em: <https://revistaagu.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/3498>. Acesso em: 9 jul. 2025. p. 215.

Todavia, um obstáculo à alíquota única é que a prestação de serviços costuma ser demasiadamente menos onerosa ao contribuinte do que a operação com produtos industrializados ou mercadorias em virtude da necessidade de insumos e de o bem material necessitar de mais etapas para chegar ao consumidor final. Portanto, ao definir uma alíquota uniforme, o legislador deve ter cuidado para não onerar demasiadamente o campo dos serviços.⁹⁸

À luz do artigo 6º do Código Tributário Nacional, a competência legislativa plena está abrangida na competência tributária, guardando com ela, pois, relação direta.⁹⁹ Frente à outorga à União da competência tributária sobre o IVA-Dual, imposto que extingue os antigos tributos do consumo e remodela a forma de tributação dessa atividade cujas competência eram de distintos entes federados, houve a retirada parcial da competência plena para legislar das unidades federadas subnacionais que a ostentavam originariamente.

A supressão velada dessa competência legislativa implica, concomitantemente, na ameaça de extinção da competência tributária relativa aos tributos cujo fato gerador decorre da utilização de bens e serviços, restando apenas a possibilidade de modificação da alíquota, pois, como já demonstrado, a outorga da competência legislativa para a criação do tributo deriva da competência tributária e, em verdade, é o mecanismo que a viabiliza. Dessarte, houve, com a reforma, uma mitigação da competência tributária dos Estados e Municípios e, ao mesmo tempo, uma hipertrofia da competência da União.¹⁰⁰

Por outro lado, não se pode dizer que a drástica redução da competência tributária do consumo aboliu por completo a competência tributária geral dos entes federados. Estes poderão dispor sobre a alíquota do IBS¹⁰¹, ainda que se trate de mínima participação. Ademais, as unidades federativas permanecem ostentando competência relativa às outras espécies de tributos¹⁰², inclusive quanto aos impostos que oneram outras categorias.

Nesse pensamento, reflete Harzheim¹⁰³ (2024): “A EC 132/23 efetiva a autonomia dos entes federativos (princípio federativo), pois cada estado e cada município, poderão definir suas alíquotas do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), acabando com a chamada “Guerra Fiscal.”

Dessa maneira, apesar da mitigação de competência, ainda haverá distintas formas

⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, pp. 1057-1058.

⁹⁹ SCHOUERI, Luis E. *Direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2024. p. 146.

¹⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 1139.

¹⁰¹ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 156-A, §1º, inc. V.

¹⁰² BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 145.

¹⁰³ HARZHEIM, Amanda Vieira. *Op. cit.* p. 21.

de arrecadação. Destaca-se a participação na significativa repartição das receitas obtidas na esfera do consumo.¹⁰⁴ É a disponibilidade de recursos que viabiliza o exercício administrativo atribuído ao ente por competência administrativa e, por conseguinte, a autonomia, ao menos em uma de suas facetas, já fica possibilitada¹⁰⁵.

Assim, apesar da modificação direta das competências tributárias constitucionalmente atribuídas, a autonomia não é anulada diante desse cenário. Isto porque a autonomia, como já visto, engloba as competências administrativa, financeira e legislativa.¹⁰⁶ Frente a isso, ainda que tenha havido restrição à competência legislativa, mas não a sua completa anulação, o ente ainda é capaz de adquirir seus recursos tanto de forma autônoma quanto por meio de repasses e, com isso, não perde por completo sua autonomia, uma vez que recursos financeiros que podem ser usufruídos da melhor maneira com base no planejamento individual do ente para o seu desenvolvimento continuarão lhe sendo destinados.

Consoante essa ideia, Ferreira¹⁰⁷ dispõe:

A competência tributária dos diversos entes federados, que ostentam o atributo da autonomia, não é passível de supressão ou modificação por leis ou normas infraconstitucionais, e também não está sujeita à abolição por meio de proposta de emenda, sob pena de estarmos maculando o princípio federativo.

Ao alterar a sistemática de tributação do consumo, o legislador não incorreu na modificação das competências tributárias por leis infraconstitucionais, tampouco se utilizou da emenda constitucional n. 132/2023 para aboli-las. Portanto, consoante a esse pensamento, a implementação da competência compartilhada na reforma tributária realizada no âmbito do consumo não ocasionou mácula ao princípio federativo, bem como não inviabilizou a autonomia das unidades federativas.

Para o doutrinador Antônio Roque Carrazza¹⁰⁸, a competência compartilhada do IBS “quebra o princípio constitucional da privatividade das competências tributárias, de acordo com o qual cada pessoa política cria suas próprias exações, com o que garante sua autonomia financeira, pressuposto inafastável da sua autonomia jurídica.”

Concorda-se parcialmente com o autor. É verdade que houve a ruptura com

¹⁰⁴ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios§ 4º Para fins de distribuição do produto da arrecadação do imposto, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços: II - distribuirá o produto da arrecadação do imposto, deduzida a retenção de que trata o inciso I deste parágrafo, ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado creditamento.

¹⁰⁵ COSTA, Nelson Nery. *Op. cit.*, p. 69-70.

¹⁰⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. cit.*, 2006, p. 93.

¹⁰⁷ MACEDO, Marco Antônio Ferreira. Breves Reflexões Acerca da Competência Tributária Municipal. Revista dos Tribunais, v. 81, n. 683, p. 241-244, 1992.

¹⁰⁸ CARRAZZA, Antônio Roque. *Op. cit.*, p. 1057.

princípio da privatividade das competências tributárias, também chamado por outros autores de princípio da imanência da titularidade da competência tributária¹⁰⁹, uma vez que, em verdade, um mesmo tributo terá sua competência atribuída a mais de um ente federado.

Em contrapartida, é falsa a premissa de que a autonomia só pode ser realizada se compatível com esse princípio, até porque, para que as unidades federativas periféricas disponham de autonomia, elas precisam de recursos financeiros, os quais podem ser obtidos, dentre outras formas, por meio de repasses.¹¹⁰ A maneira encontrada pelo legislador para assegurar aos entes a obtenção financeira referente ao IBS foi por intermédio da distribuição do produto da arrecadação feita pelo CGIBS.¹¹¹ Isso, de todo modo, ainda mais somado às competências tributárias exclusivas diversas as quais dispõem e à arrecadação proveniente dos repasses, garante a eles fontes de renda suficientes para assegurar-lhes a existência de autonomia.

Portanto, não prescinde ostentar competência tributária para se ter arrecadação. O principal exemplo disso, como já comentado no primeiro capítulo, é o caso dos Municípios, cuja autonomia tem sido historicamente tratada de forma distinta, pois estes, mesmo sem serem considerados entes federativos, podem possuir autonomia frente ao repasse de recursos financeiros, o que se observa tanto no contexto histórico brasileiro quanto em outras federações.¹¹²

3.2 A forma federativa no Comitê Gestor do IBS

Perante à inovação da arrecadação compartilhada, a Lei Complementar (LC) nº 214 de 2025 instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), assim como o Comitê Gestor deste (CGIBS), órgão federal autônomo recém-criado para a centralização da gestão arrecadatória do referido tributo, ente *sui generis* da Administração Tributária Brasileira, cuja autonomia prevalece em relação à das unidades federativas anteriormente mencionadas, delineando, de forma incipiente, os possíveis desdobramentos decorrentes dessa nova configuração de competência, sem, no entanto, evidenciar preocupação com determinadas repercussões do

¹⁰⁹ SILVA, José Afonso da. A competência tributária federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975, p. 198.

¹¹⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.*, p. 263.

¹¹¹ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios§ 4º Para fins de distribuição do produto da arrecadação do imposto, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços: II - distribuirá o produto da arrecadação do imposto, deduzida a retenção de que trata o inciso I deste parágrafo, ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado creditamento.

¹¹² DILLON, John Forrest. *Op. cit.*, p. 92.

diploma legal.¹¹³ Deve-se analisar, então, se a proposta de composição de um Comitê Gestor sem representantes de cada Município compromete a forma federativa, refletindo, assim, sobre a eficiência e a equidade do federalismo fiscal brasileiro.

Por certo, ao definir a composição do Conselho Superior do CGIBS, a LC nº 214/2025 conferiu aos Municípios uma quantidade limitada de representantes, os quais, por conta disso, deverão ser eleitos. Em contraste, garantiu representantes de todos os Estados-membros.¹¹⁴ Em face disso, atualmente, tem se observado o surgimento de uma nova guerra, agora exclusivamente entre Municípios quanto à figura de representação no CGIBS. Esse reflexo negativo já foi percebido pelo Antônio Roque Carrazza,¹¹⁵ suscitando sua manifestação no seguinte sentido:

Observe-se que atribuir a faculdade regulamentar ao Comitê Gestor desconsidera a competência do chefe do Executivo, para, em caráter exclusivo, tratar do assunto (cf. art. 84, IV, da CF). Já, arrecadar o IBS, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios, são medidas que abrem espaço à burocracia, a desvios e a insatisfações das unidades federadas, mormente dos Municípios que não tiverem representantes no Comitê Gestor.

Ainda que a questão tenha ocasionado o desagrado dos entes federativos municipais, especialmente daqueles que não conquistarão uma vaga no Conselho Superior do CGIBS, é importante observar que tal modelo de composição de órgãos para retratar as preferências sem a participação de todos os interessados já encontra respaldo na estrutura atualmente adotada na formação do Congresso Nacional, no qual não há a representação institucional dos municípios.¹¹⁶

De fato, o Congresso Nacional é constituído pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal.¹¹⁷ A Câmara é composta por deputados federais, eleitos por cada estado com base na população,¹¹⁸ e o Senado é composto por senadores, sendo três eleitos por cada Estado e pelo Distrito Federal.¹¹⁹ Essa composição já aponta para um análogo órgão que não possui

¹¹³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. (2025b). LC 214/2025 Comentada: Reforma Tributária – Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e Imposto Seletivo (IS). 1 ed. São Paulo: Atlas, 2025, pp. 411-412.

¹¹⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 11 de janeiro de 2025. Dispõe sobre o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, nos termos da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, e institui o Comitê Gestor do IBS. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 12 jan. 2025. Art. 481.

¹¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.* p. 1065.

¹¹⁶ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; RODRIGUES, Rodrigo Nascimento; IGLESIAS, Tadeu Puretz. Reforma Tributária, IBS e a cláusula pétreia da forma federativa de Estado. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como? Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 491-505, p. 495.

¹¹⁷ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 44.

¹¹⁸ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 45.

¹¹⁹ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 46.

representação municipal e nem por isso é levantado como inconstitucional. Nesse sentido, Valmir Pontes¹²⁰ ainda destaca: “Sabe-se que apenas no Senado os Estados federados estão representados paritariamente, não importando o número de seus habitantes, o que lhes assegura igualdade política e jurídica.”

Corroborando essa ideia, Hugo de Brito Machado Segundo¹²¹ se manifesta:

A rigor, o Comitê Gestor é um órgão federal. Essa é a natureza de uma entidade formada por pessoas que de algum modo representam todos os entes periféricos de uma federação (Estados, Distrito Federal e Municípios). É o caso do Senado, por exemplo, que não deixa de ser um órgão da União, parte de seu Poder Legislativo, pelo fato de ser formado por representantes dos Estados-membros e do Distrito Federal. A circunstância de não ser ele vinculado ou subordinado a, ou tutelado por, nenhum outro órgão da Administração Pública, não faz dele um órgão estadual ou municipal.

Portanto, a seletiva composição do CGIBS também não fere a forma federativa de Estado, visto que, em analogia com a composição do Congresso Nacional, é uma forma de representar os interesses dos entes em geral, que são, em face do princípio da predominância dos interesses, não exclusivos.¹²²

O IBS foi instruído em lei complementar elaborada pelo Congresso Nacional, sendo, portanto, lei federal, bem como será arrecadado e regulamentado pelo Comitê Gestor do IBS, também federal. Portanto, trata-se da edificação de um eminentemente imposto federal.¹²³ Como anteriormente mencionado, o desempenho da competência tributária ocorre pela publicação de lei, a qual, no dito imposto, será, em verdade, feita pela União.

Visto como um tributo federal, o IBS em nada se diferencia das outras espécies de competência da União que, posteriormente, tem sua arrecadação dividida entre todos os entes.¹²⁴ A concentração majoritária da competência legislativa na União foi a maneira que o legislador encontrou para resolver as disputas entre Estados e Municípios e desses entes entre si. Sob essa perspectiva de tributo único de competência da União, o IBS, do modo como foi formulado, não viola o princípio federativo.

Compartilhando dessa visão favorável à unificação dos tributos incidentes sobre bens e serviços, Machado Segundo¹²⁵ afirma:

¹²⁰ PONTES, Valmir. *Op. cit.*, p. 141.

¹²¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. (2025b), *Op. cit.*, p. 411.

¹²² DÓRIA, Antônio de Sampaio. *Op. cit.*, 1928, p. 423.

¹²³ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; RODRIGUES, Rodrigo Nascimento; IGLESIAS, Tadeu Puretz. Reforma Tributária, IBS e a cláusula pétreia da forma federativa de Estado. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TÔRRES, Héleno Taveira (org.). *Op. cit.*, p. 495.

¹²⁴ OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; LUCENA, Iamara Feitosa Furtado. *Op. Cit.* p.214

¹²⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. (2025b). *Op. Cit.*, p. 411.

A dualidade do IVA foi pensada para enfraquecer o argumento de que a reforma tributária levada a efeito pela EC 132/2023 seria inconstitucional, por ofensa ao princípio federativo. [...] Seriam ambos gêmeos siameses, duas bandas de uma mesma noz (CF/1988, art, 149-B), vistos assim, por quem os examina “de fora” como um só tributo, incidente sobre operações sobre bens e serviços pela alíquota correspondente à soma das alíquotas federal, estadual e municipal (ou distrital).

Reforçando esse ponto de vista, Vanessa Canado¹²⁶ se expressa:

Temos notícia que somente o Brasil e a Índia é que adotam a separação do imposto sobre o consumo entre vendas de bens e vendas de serviços, causando essa guerra fiscal vertical. O que era para ser avanço, outorgando mais autonomia e sustentabilidade aos Municípios e fortalecendo a Federação, tornou-se aparente retrocesso, que prejudica a unidade do pacto federativo.

Dessa forma, ainda que a competência legislativa dos entes federativos subnacionais tenha sido parcialmente mitigada em razão da adoção do modelo de competência tributária compartilhada, restringindo-se à definição da alíquota do IBS, tal circunstância não configura inconstitucionalidade. Isso porque cada entidade federativa ainda poderá empregar os recursos arrecadados conforme melhor lhe convier, tendo, portanto, sua autonomia financeira assegurada e não sendo, dessa forma, a admissão desse molde, por si só, propensa a confrontar a forma federativa.¹²⁷

¹²⁶ CANADO, Vanessa Rahal. *Op. cit.*, p. 581-582.

¹²⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. (2025a). *Op. cit.*, pp. 79-80.

4 A TRIBUTAÇÃO NO DESTINO E A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS

O federalismo fiscal, uma seção do pacto federativo adotado no Brasil, indica como deve se dar a concessão das competências tributárias e a distribuição de recursos entre os níveis de governo que constituem uma federação.¹²⁸ Nesse sentido, Catarino e Abraham¹²⁹ se manifestam:

O federalismo fiscal implica a distribuição de competências constitucionais fiscais entre os diferentes níveis de Estado, para que cada um, de modo autônomo e na medida das respectivas competências e capacidade de financiamento, exerça e discipline a gestão da realidade financeira pública e tributária, nesta se incluindo as transferências fiscais, a composição, a dimensão e a natureza da despesa.

O desenho de uma Federação, que guarda descentralização nos âmbitos administrativo, político e financeiro, aumentou os perigos de acentuação das diferenças regionais brasileiras em virtude das distintas demandas e potencial arrecadatório de cada localidade.¹³⁰

No Brasil, a indicação de fontes provenientes das competências tributárias exclusivas e a distribuição de receitas, seja por meio da partilha direta de parte do produto da arrecadação de um tributo ou pela instituição de fundos, são maneiras de arrecadação que os entes federativos dispõem.¹³¹ Nesse cenário, um importante ponto do federalismo fiscal é o da partilha de recursos, majoritariamente por meio das transferências intergovernamentais. A partir dessas, a própria unidade federativa fica encarregada de gerir e de aplicar as receitas provenientes dos repasses para a realização de suas finalidades.¹³²

Após a discriminação das competências político-administrativas de cada ente federativo, deve-se garantir a estes recursos suficientes para suprir seus objetivos, como o fomento do desenvolvimento econômico e a redução da pobreza. Mesmo diante da natureza extrafiscal de determinados tributos, a exemplo do imposto de renda, que tem por objetivo mitigar as diferenças regionais no país, pode ocorrer uma arrecadação desequilibrada em

¹²⁸ FREITAS, Kellson Holanda Leal de. *Op. cit.*, pp. 310-311.

¹²⁹ CATARINO, J. R.; ABRAHAM, M. O Federalismo Fiscal no Brasil e na União Europeia. REI –Revista Estudos Institucionais, [S. l.], v. 4, n. 1, 2018, p. 186-210. Disponível em: <https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/263>. Acesso em: 04 jun. 2025, p. 194.

¹³⁰ RIBEIRO, Clarice Pereira de Paiva; MENDES, Wesley de Almeida; EMMENDOERFER, Magnus Luiz; ABRANTES, Luiz Antônio. Transferências constitucionais no Brasil: um estudo bibliográfico sobre o FPM – Fundo de Participação dos Municípios. *Revista de Ciências da Administração*, Florianópolis: UFSC, v. 16, n. 39, p. 44-65, abr./jun. 2019. p. 48.

¹³¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.*, p. 263.

¹³² TER-MINASSIAN, Teresa. Intergovernmental Fiscal relations in a macroeconomic perspective: an overview. In: TER-MINASSIAN, Teresa (ed.). *Fiscal Federalism in theory and practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997, p. 3-24, p. 8-9.

decorrência de razões sócio-econômicas diferirem o ingresso das arrecadações. Por esse motivo, a Constituição determina que haja repartição de receitas tributárias.¹³³

A independência municipal é contraposta à sua demanda por recursos para sanar suas despesas provenientes de unidades federativas diversas. Ainda que haja a descentralização do poder de tributar, diversos Municípios não arrecadam suficientemente para prover bens e promover a prestação de serviços exigidos pela população, o que ocasiona as desigualdades regionais.¹³⁴

A mitigação das desigualdades regionais e sociais necessita ser concretizada a partir da adoção de meios que viabilizem a composição do federalismo tendo por ponto de partida a base territorial municipal, capazes de garantir tanto a autonomia federativa dos entes quanto a palpável divisão de competências, com o fito de acurar o arranjo federativo.¹³⁵

4.1 A importância dos repasses intergovernamentais para a arrecadação municipal

Na tentativa de retificar dado cenário, concedendo receita às entidades federadas desfavorecidas, tanto para garantir o exercício da autonomia quanto para reduzir as distinções regionais, a Constituição emprega o mecanismo da repartição de receitas tributárias, no qual o ente central é compelido a aquinhar parte de sua arrecadação, alcançada com determinados tributos, aos entes periféricos.¹³⁶

Nesse painel, Diogo Lordello Mello reconhece que os Municípios ainda são “muitíssimo dependentes, financeiramente, de transferência da União e do Estado-membro.”¹³⁷ Todavia, depender veemente desses repasses pode ser problemático, visto que costumam sofrer atraso, especialmente os federais, bem como, diversas vezes, dependem de interesses políticos.¹³⁸

De todo modo, Santos, Callado e Lima apontam os mecanismos constitucionais mais significativos de transferências de recursos intergovernamentais destinados aos

¹³³ MEDEIROS, André Antonio A. de. Reflexos políticos da derrocada do federalismo fiscal. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, a. 47 n. 185 jan./mar. 2010 p. 242.

¹³⁴ Dependência municipal das transferências intergovernamentais e desenvolvimento socioeconômico: uma análise dos municípios da Região da Grande Fortaleza – Ceará. *Rev. do Cejur: Prestação Jurisdicional*, Florianópolis, v. 8, n. 1, p. 1-27, jan./dez. 2020. p. 10.

¹³⁵ CABRAL, Lucíola Maria de Aquino. *Op. cit.*, p. 206.

¹³⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Op. cit.*, 1972, p. 9-12.

¹³⁷ MELLO, Diogo Lordello. O Controle dos Governos Municipais. *Revista de Administração Municipal*, Rio de Janeiro, IBAM, n. 136, maio-junho, 1976, p. 61.

¹³⁸ SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. Reforma tributária: proposta perigosa. *Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos*, Bauru, n.22, p. 348, ago./nov. 1998.

municípios: “Fundo de Participação dos Municípios (FPM), Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto Sobre Operações Financeiras (IOF), Fundo de Exportação, Quota-parte do ICMS, Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).”¹³⁹

No tangente ao Fundo de Participação dos Municípios, um dos principais instrumentos de arrecadação municipal, a instituição deste foi concebida como um aparato para mitigar o risco de disparidades regionais no Brasil e fortalecer a capacidade fiscal regional, adotando a renda e o número de habitantes como parâmetros para a distribuição dos recursos.¹⁴⁰ Indubitavelmente o FPM ajuda a reduzir as diferenças das receitas adquiridas, agindo como um útil mecanismo do federalismo fiscal cooperativo.¹⁴¹

Diante do fortalecimento dos municípios, iniciado no final da década de 1970, a Constituição Federal de 1988 promoveu uma redistribuição de atribuições entre os entes federativos, reduzindo a centralização da União e ampliando as competências municipais. Os Municípios passaram a assumir responsabilidades pela execução e monitoramento de diversas políticas públicas, além de terem que gerar receitas próprias para atender às novas demandas.¹⁴²

Entretanto, a autonomia atribuída aos Municípios na Constituição de 1988 não os tornou autossuficientes. Há significativas distinções entre os entes federativos municipais nos aspectos cultural, social e econômico, tornando-os dependentes dos governos estadual e federal em diferentes níveis. Dessa maneira, a autonomia municipal relaciona-se, sobretudo, a sua aptidão de arcar com as próprias despesas, não se limitando ao grau de intervenção governamental via descentralização política. Para alcançar isso, é imprescindível que o município administre seus recursos de forma equilibrada e desenvolva um planejamento voltado ao seu desenvolvimento.¹⁴³

Diante do exposto, observa-se que os repasses tributários constituem um mecanismo importante para a arrecadação municipal e, consequentemente, para o exercício da sua autonomia. Entretanto, assegurar a autonomia somente com base nos repasses pode ser embaralhado. Por isso, a concepção de outros métodos, bem como a manutenção das

¹³⁹ Dependência municipal das transferências intergovernamentais e desenvolvimento socioeconômico: uma análise dos municípios da Região da Grande Fortaleza – Ceará. *Op. cit.*, p. 11.

¹⁴⁰ RIBEIRO, Clarice Pereira de Paiva; MENDES, Wesley de Almeida; EMMENDOERFER, Magnus Luiz; ABRANTES, Luiz Antônio. *Op. cit.*, p. 48.

¹⁴¹ CAMPOS, Paula Alexandra Consalter; CUNHA, Carlos Renato. Federalismo fiscal e Fundo de Participação dos Municípios: (in) constitucionalidade na concessão de incentivos fiscais pela União sem implementação de medidas compensatórias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 29, n. 148, set./out. 2021, p. 203.

¹⁴² AFFONSO, R. Os municípios e os desafios da federação no Brasil. São Paulo em Perspectiva, v. 10, n. 3, p. 3-10, jul./set. 1996 apud RIBEIRO, Clarice Pereira de Paiva; MENDES, Wesley de Almeida; EMMENDOERFER, Magnus Luiz; ABRANTES, Luiz Antônio. *Op. cit.*, p. 48.

¹⁴³ CABRAL, Lucíola Maria de Aquino. *Op. cit.*, p. 210.

competências tributárias exclusivas nos demais setores, é crucial para garantir a autonomia financeira, viabilizando a previsibilidade monetária aos municípios e, portanto, a eficiência na gestão de seus recursos.

4.2 O papel da tributação no destino para a redução das desigualdades regionais

Com efeito, a forma como se estrutura o sistema tributário em um Estado é elemento imprescindível para a concretização das características inerentes ao tipo de Estado delineado na Constituição, especialmente quando a opção do constituinte é a forma federativa. Nessa perspectiva, Machado Segundo¹⁴⁴ se pronuncia:

Um dos meios utilizados para embaçar, e até mesmo abolir completamente, o princípio federativo é a tributação, ou, mais propriamente, a modificação na partilha de rendas tributárias, ou seja, no conjunto formado pelas regras que cuidam da atribuição de competências e da distribuição de receitas em matéria tributária. Isso porque, sem recursos com que desempenhar as faculdades políticas outorgadas pela Constituição Federal, os entes periféricos têm sua autonomia reduzida a nada, e, com isso, a nada fica também reduzido o princípio federativo, porquanto a autonomia dos governos periféricos é intrínseca e essencial a qualquer forma federativa de Estado.

Nesse cenário, um dos problemas motivadores da reforma vivenciado pelos entes federados no âmbito do consumo, foi a escolha da tributação na origem feita pelo legislador. Essa opção do constituinte implica a atribuição da receita tributária, bem como dos benefícios decorrentes da atividade econômica, tais como a geração de empregos e o dinamismo produtivo, aos entes federativos responsáveis pela produção, favorecendo um cenário no qual a renda fica cada vez mais concentrada. Na Europa, continente que adota o modelo do Imposto Sobre Valor Agregado (IVA) e o princípio do destino, as nações economicamente periféricas que constituem o público consumidor ficam com as receitas provenientes do IVA aplicado sobre os bens e serviços advindos de países diversos, o que contribui significativamente para a integração econômica, social e regional.¹⁴⁵

A utilização do IVA, desenvolvido e implementado originalmente na França, se iniciou pelos países da Comunidade Econômica Européia, que posteriormente gerou a União Europeia. O modelo concebeu um tributo único para todas as operações de consumo com o objetivo de se contrapor à prática de cobrança de tributos sobre o mesmo bem por entes distintos e, dessa forma, proporcionar a integração entre os Estados-membros. Nas transações entre eles, adota-se a tributação no destino, na qual o país que irá vender o produto fica encarregado da

¹⁴⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, 2005, p. 8.

¹⁴⁵ SILVA, Eric Castro e; VASCONCELOS, Diljesse de Moura. *Op. cit.*, p. 175-176.

cobrança do imposto, ao passo que o país que o envia fica isento desse encargo. Para o consumidor final, o IVA funciona com a tributação na origem, sendo o imposto retido no momento da compra.¹⁴⁶

O regime de tributação no Estado em que ocorreu o consumo concebe um componente da estratégia global voltada à convergência das alíquotas e à uniformização das estruturas de tributos indiretos.¹⁴⁷ O estabelecimento de uma única forma de tributação para o consumo traz segurança jurídica à medida que traz certeza quanto à igualdade da incidência tributária. A adoção do IVA no Brasil proporciona simplificação do sistema tributário, que foi um dos objetivos da reforma, e é capaz, como ocorreu na União Europeia, de promover maior integração entre os países membros do Mercosul, uma vez que a Argentina, o Uruguai e a Bolívia já adotam o IVA na tributação.¹⁴⁸

Reforça-se que a redução das desigualdades regionais é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.¹⁴⁹ Foi assim elencada em virtude de ser um desafio no extenso território brasileiro. Assim, no intuito de despender esforços para concretizar essa ideia, a partir da percepção do dito equívoco e pretendendo extinguir a “guerra fiscal”, a reforma tributária determinou, então, que a tributação, anteriormente realizada na origem, passe a ser efetuada no destino.

A medida utilizada, anteriormente à reforma e que gerou a “guerra fiscal”, para reduzir as desigualdades regionais por meio da captação de investimentos privados foi a política de incentivos fiscais. A possibilidade de concessão desses foi expressamente vedada quanto ao IVA-Dual.¹⁵⁰ Isto porque, apesar de funcionarem para os fins a que foram criados, foram levadas aos limites, impossibilitando a arrecadação tributária.

Frente a isso, um significativo avanço para a arrecadação municipal foi a tributação do IBS no local do destino.¹⁵¹ A transição da tributação na origem para o destino ampliará a arrecadação dos entes consumidores mais pobres. Com isso, haverá uma realocação de recursos entre os municípios, demasiadamente regressivos no hodierno panorama, levando em conta

¹⁴⁶ SILVA, Thiago Augusto Alves da; CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. Breve estudo comparado entre o ISS brasileiro e IVA lusitano. *Revista CEJ*, Brasília, ano XVIII, n. 62, p. 114-121, jan./abr. 2014.

¹⁴⁷ NAKAYAMA, J. K. / UNOPAR Cient., Ciênc. Juríd. Empres., Londrina, v. 3, n. 1, p. 19-23, mar. 2002. p. 22.

¹⁴⁸ SILVA, Thiago Augusto Alves da; CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. *Op. cit.* p. 117.

¹⁴⁹ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 3º, inc. III.

¹⁵⁰ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 156-A, § 1º, X.

¹⁵¹ BRASIL, Lei Complementar nº 214/2025, *Op. cit.* Art. 15. Parágrafo único. Para fins do disposto neste artigo, o destino da operação é o local da ocorrência da operação, definido nos termos do art. 11 desta Lei Complementar.

componentes da população, constituindo, dessa forma, maior equidade social.¹⁵²

Todavia, a tentativa de implementação de um tributo sobre o consumo incidir no destino não é novidade no ordenamento jurídico brasileiro. Com efeito, a Lei Complementar (LC) nº 157 de 2016 alterou a Lei Complementar nº 116 de 2003, que dispõe acerca do ISS, imposto de competência dos Municípios, definindo que, em relação a alguns serviços, tais como referentes à administração de cartão de crédito e débito, ao plano de saúde e ao arrendamento mercantil financeiro, o imposto seria devido no local do domicílio do tomador do serviço, portanto, no destino.¹⁵³ Assim, estabeleceu um novo dinamismo relacionado ao aspecto espacial do referido tributo.

A adoção da tributação no destino, ao destinar a arrecadação ao Município no qual a utilidade social foi originada, favorece o princípio da justiça fiscal, bem como reduz a guerra fiscal por relegar os métodos de atração da infraestrutura produtiva. Logo, a LC nº 157/2016, estabelecendo a modificação do local do evento característico do fato gerador para o lugar onde a operação é finalizada, visou melhorar a distribuição das receitas obtidas com o serviço. Dessa maneira, buscou evitar que a renda ficasse concentrada nos locais economicamente mais privilegiados.¹⁵⁴

Quando a Constituição silencia com relação às regras atinentes a certos aspectos da hipótese de incidência do tributo, cabe à lei complementar, encarregada de veicular normas gerais em matéria tributária, regulamentá-los. No caso do ISS, o art. 156, III, CF/88¹⁵⁵, delegou o estabelecimento dos serviços alvo de tributação, dentre outros pontos, à legislação complementar federal. Em face disso, o legislador possui a prerrogativa de escolher normas específicas de instituição do tributo em tela, tal como o aspecto espacial, desde que respeitados os limites constitucionalmente definidos.

O legislador da LC nº 157/2016, ao alterar o aspecto espacial do ISS, tanto atuou dentro de sua competência quanto respeitou a esfera material do tributo. Essa escolha legislativa reflete um olhar de distribuição do montante arrecadado do ISS voltado à equidade entre as unidades federativas municipais que participam da forma federativa brasileira. Ademais,

¹⁵² HARZHEIM, Amanda Vieira. *Op. cit.* p. 23

¹⁵³ BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 20 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para dispor sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 21 dez. 2016. Art. 3º, incs. XXIII, XXIV e XXV.

¹⁵⁴ TAVARES, Eduardo Sobral. Considerações sobre o Aspecto Espacial do ISS e Análise de Constitucionalidade da Lei Complementar n. 157/2016 Revista Direito Tributário Atual, n.41. ano 37. p. 176-200. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019. p. 198.

¹⁵⁵ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

proporciona a justiça fiscal, a hipertrofia da autonomia financeira dos Municípios e a mitigação da guerra fiscal.¹⁵⁶

Contudo, o STF declarou, em 2023, na ADI 5835/DF, a inconstitucionalidade dos dispositivos normativos, alegando que estes feriam a segurança jurídica, bem como ameaçavam a estabilidade do federalismo fiscal. Isto porque o legislador foi omissivo em relação à definição dos conceitos de “domicílio” e de “tomador de serviço”. Conforme se observa da ementa:¹⁵⁷

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 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. (grifo nosso)

Caso semelhante ação fosse proposta no panorama atual, obedecidos os correspondentes paralelismos, a inconstitucionalidade não vigoraria. O ISS é um tributo apurado manualmente pelo contribuinte ao passo que, no caso do IBS, o Comitê Gestor o fará de modo automático por intermédio de um algoritmo. Dessa forma, o óbice da complexidade

¹⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.835 Distrito Federal. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Julgado em 5 jun. 2023, publicado em 27 jul. 2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur484191/false>. Acesso em: 28 jun. 2025. p. 14-27.

¹⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Ibid.*, pp. 3-4.

quanto à implementação de uma tributação do consumo no destino que ocasionou a incompatibilidade com o ordenamento jurídico não estará mais presente na vigência do IBS.

Mesmo diante da declaração de sua constitucionalidade, a LC nº 157/2016 originou as discussões no plano judicial acerca da possibilidade de instituição de tributação do consumo no destino. Isto constituiu um precedente importante para a inserção dessa modalidade de aspecto espacial na reforma tributária sobre o consumo.

Na conjuntura do sistema tributário brasileiro anterior à reforma, os impostos sobre o consumo se submetiam a uma política fiscal que sobrecarregava mais os contribuintes de menor poder aquisitivo, uma vez que esses impostos, por se consagrarem no campo dos tributos indiretos, ecoavam na cadeia de consumo, incidindo no valor final de serviços e mercadorias. Isso configura o caráter regressivo dos tributos relacionados ao consumo. No entanto, à luz do princípio da capacidade contributiva¹⁵⁸, que envolve a ideia de justiça tributária¹⁵⁹, princípio que passou a ser expresso com a EC nº. 132/2023, a incidência tributária não deve desprezar as distinções entre os potenciais econômicos dos indivíduos.¹⁶⁰

De fato, o esforço para reduzir os efeitos regressivos está intrinsecamente conectado ao ideal de justiça fiscal. Ambos se sobrepõem e, em certa medida, convergem para o objetivo de promover maior igualdade entre os membros da sociedade, utilizando o tributo como instrumento de redução das desigualdades sociais e econômicas.¹⁶¹ Nesse contexto, o princípio da capacidade contributiva institui crucial referência para a mensuração da desigualdade a ser apontada para a criação de tratamentos diferentes entre os contribuintes distintos perante a lei, como forma de promover a equidade e, assim, alcançar a justiça fiscal.¹⁶²

Para realçar a conexão entre os princípios da capacidade contributiva e da justiça tributária, pode-se citar a exposição do Ministro Marco Aurélio como relator no julgamento do RE 423.768¹⁶³, constante do Informativo STF 433:

¹⁵⁸ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 145, § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

¹⁵⁹ BRASIL. Constituição (1988). *Op. cit.* Art. 145, § 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)

¹⁶⁰ CAMPOS, Hélio Silvio Ourém; PRAZERES, Daniele Késia Marcelino dos. Capacidade contributiva, seletividade e ISS: por um sistema tributário progressivo e isonômico. *Direito Federal: Revista da AJUFE*, São Paulo, v. 30, n. 96, p. 427-432, jan./jun. 2017.

¹⁶¹ MACHADO SÉGUNDO, Hugo de Brito. (2025a), *Op. cit.* p. 22

¹⁶² BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal. *Revista Direito Tributário Atual* nº 52. ano 40. p. 162-188. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2022. p. 165.

¹⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 423.768/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, 28.06.2006. Informativo STF 433. Disponível em:

o § 1º do art. 145 possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele está contido, o estabelecimento de uma graduação que promova justiça tributária, onerando os que tenham maior capacidade para pagamento do imposto.

Comparando as possibilidades de tributação na origem e no destino, pode-se dizer que a tributação no destino é que, em verdade, retrata o princípio da justiça fiscal, pois ao alocar a arrecadação ao local de consumo, aproxima a receita pública do contribuinte efetivo, o que favorece a realização da justiça fiscal e, de forma indireta, da capacidade contributiva, a qual deve ser considerada na formulação de políticas tributárias para mitigar injustiças e promover equidade fiscal. Se os tributos atribuídos às pessoas com menor renda forem destinados ao seu próprio município, há maior potencial de que os recursos públicos retornem para políticas locais que beneficiem esses contribuintes.

Além do mais, a disposição sobre repartir o montante proveniente do IBS entre os entes federados, excetuada a União, foi uma determinação constitucional fundamental. Isso porque, majoritariamente, no repasse tributário a União detém uma parte elevada do montante nacional e, com isso, os Municípios encaram exigências relacionadas a necessidades básicas e à prestação de serviços públicos.¹⁶⁴

Sob esse ponto de vista, Emerson e Iamara¹⁶⁵ exteriorizam:

A previsão constitucional de que o produto da arrecadação do IBS não será destinado à União reflete uma escolha política e econômica importante. Essa restrição poderá fortalecer a autonomia dos entes federativos, como é o caso dos Municípios, permitindo que eles utilizem essas receitas para promover o desenvolvimento local, investir em infraestrutura, saúde, educação e outras áreas essenciais, alinhadas com suas necessidades específicas.

Conforme nota técnica de 2023 do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), na qual foram vislumbradas as repercussões econômicas derivadas da tributação do IBS no destino, são significativos os efeitos positivos aos municípios nessa hipótese. Veja-se¹⁶⁶:

Os efeitos redistributivos mais notáveis, porém, ocorrem na esfera municipal, como é possível verificar na tabela 2, na qual é computado o número de municípios que ganham ou perdem em cada UF, bem como a soma dos ganhos e perdas em cada uma delas. No total, aproximadamente R\$50 bilhões ou 21% das receitas municipais trocam de mãos, beneficiando 82% das cidades brasileiras, onde vivem 67% da população.

¹⁶⁴ <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo433.htm>. Acesso em: 27 jun. 2025.

¹⁶⁵ GUERRA, Artur Magno e Silva; NEVES, Paula Resende. Federalismo de cooperação: o excesso de atribuições às gestões municipais. Revista Eletrônica de Direito do Centro Universitário Newton Paiva, Belo Horizonte, n. 32, p. 134-147, maio/ago. 2017. Disponível em: <http://npa.newtonpaiva.br/direito>. Acesso em: 9 jul. 2025. p. 135.

¹⁶⁶ OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; LUCENA, Iamara Feitosa Furtado. *Op. cit.* p. 214.

¹⁶⁶ GOBETTI, Sérgio Wulf; MONTEIRO, Priscila Kaiser. Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas. *Carta de Conjuntura*, n. 60. Brasília: IPEA, 2023. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/08/230828_reforma_tributaria_cc_60_nota_18.pdf. Acesso em: 03 jun. 2025. p. 3-4.

[...]

Para se ter uma ideia do efeito redistributivo da mudança no imposto municipal, estimamos que um volume total de R\$36 bilhões (um terço da receita de R\$107 bilhões) mudaria de mãos com a substituição do ISS na origem por um IBS no destino. E dois terços dessa migração de recursos têm origem em 45 cidades muito ricas de São Paulo (grandes e pequenas), a qual é redistribuída para os demais municípios paulistas e do restante do país.

Ainda sobre os efeitos para a arrecadação dos Municípios, mais especificamente quanto a troca do ISS pelo IBS, o Instituto Fiscal Independente¹⁶⁷ se manifesta:

Já no caso dos municípios, cerca de 82% seriam beneficiados, com a redistribuição de 21% das receitas, equivalendo a 50 bilhões de reais a cada ano. Em relação ao ISS, 96% das cidades ampliariam sua arrecadação hoje extremamente concentrada. Mesmo no cenário pessimista, com um crescimento médio do PIB de 1,5% a.a., apenas 32 cidades entre os 5.568 municípios teriam perda real de receita após completada a transição de 50 anos. Trata-se de municípios que hoje têm uma receita per capita muito superior à média nacional.

Com isso, infere-se que, com a substituição do ISS pelo IBS, os grandes Municípios perderão parte de sua expressiva arrecadação, que será distribuída entre os demais entes municipais, os quais, anteriormente à reforma, eram menos favorecidos economicamente. Em contrapartida, haverá a manutenção da autonomia desses, visto que já lhe são garantidos recursos financeiros, ao passo que permanecerão com a competência tributária, a ser exercida de forma compartilhada por intermédio da representação do CGIBS, no qual exercerão influência.

Por outro lado, os pequenos municípios perderão o poder de decisão quanto ao seu atribuído imposto sobre o consumo, mas, em contrapartida, aumentarão a sua arrecadação, favorecendo também a continuidade da autonomia, a qual se manifesta através da aplicação do montante obtido em políticas públicas destinadas à população. Destaca-se que os pequenos municípios, hodiernamente, em virtude de questões peculiares, já desfrutam da autonomia basicamente apenas utilizando-se dos repasses. Acerca disso, se pronuncia Canado¹⁶⁸:

Do lado oposto ao da guerra fiscal existe a ausência de estrutura e interesse de muitos Municípios para arrecadar e fiscalizar o ISS. Onde isso existe, as despesas dos Municípios são custeadas pelos repasses da União e dos Estados pelo Fundo de Participação dos Municípios.

Portanto, de maneira geral, tanto os grandes como os pequenos Municípios acabam sendo positivamente contemplados, em diferentes aspectos, pela competência compartilhada do IBS, que possibilitou melhor distribuição dos recursos referentes à tributação do consumo.

A criação de uma tributação sobre o consumo com ampla base tributária e que tenha

¹⁶⁷ INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE (IFI). *Op. cit.*

¹⁶⁸ CANADO, Vanessa Rahal. *Op. cit.* p. 580

incidência no local do destino tem potencial para auxiliar a arrecadação municipal.¹⁶⁹ Comentando os impactos positivos na reforma, Harzheim¹⁷⁰ se expressa: “A nova emenda determinou a criação de regimes favoráveis para determinados bens e serviços, nos setores do agronegócio e alimentos; cultura e esporte; educação; saúde; transporte, entre outros.” Com os recursos financeiros suficientes e se valendo dos regimes oportunos, o Município deve destinar seu montante de forma sábia aos setores de maior necessidade, exercitando sua autonomia e buscando reduzir a desigualdade em relação aos territórios mais desenvolvidos.

Com fulcro no art. 30, inciso VIII, da Carta Magna, o Município é competente para proporcionar o seu ordenamento territorial e, portanto, para arrumar o próprio desenvolvimento na esfera econômica. Assim, compete ao Município disciplinar sua economia, prescindindo, para isso, dirigir dedicação para a implementação de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento local. Isto posto, o planejamento preciso é a chave para conjugar as receitas obtidas e o desenvolvimento urbano e, por conseguinte, reduzir as desigualdades.¹⁷¹.

¹⁶⁹ OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de.; LUCENA, Iamara Feitosa Furtado. *Op. cit.*, p. 217.

¹⁷⁰ HARZHEIM, Amanda Vieira. *Op. cit.* p. 21.

¹⁷¹ CABRAL, Lucíola Maria de Aquino. *Op. cit.* p. 281.

5 CONCLUSÃO

A EC nº 132/2023, especialmente no âmbito do consumo, trouxe diversas alterações para o sistema tributário brasileiro. Dentre elas, cita-se a implementação de uma competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios quanto ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que substituiu, ao mesmo tempo, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o qual competia aos Estados, e o Imposto sobre Serviços (ISS), que era de competência dos Municípios. O IBS junto à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, formam o IVA-dual, outra novidade no Brasil trazida nesse contexto.

Assim, diante de tantas inovações, buscou-se analisar, primeiramente, se a criação dessa modalidade *sui generis* de competência trará impactos à autonomia dos entes subnacionais envolvidos. A fim de alcançar esse objetivo, o trabalho se iniciou com o estudo da forma federativa e da autonomia atribuída aos entes federados em seus aspectos político, administrativo e financeiro. Conclui-se que a autonomia nas esferas política e administrativa só se perfectibiliza a partir da autonomia financeira, por meio da qual a unidade federativa adquire recursos suficientes para destinar aos seus propósitos.

A arrecadação que garante a autonomia não prescinde da atribuição de competência tributária exclusiva, visto que pode ser feita também utilizando-se a estratégia adotada pela Constituição brasileira de repartição das receitas tributárias. De fato, a autonomia do Município existia mesmo antes da promoção deste à ente federativo e da consequente atribuição constitucional de competências tributárias a ele. Destarte, a modificação da competência tributária não impacta diretamente a autonomia designada às entidades federativas, uma vez que esta pode ser exercida desde que haja recursos suficientes para isso.

O legislador estabeleceu que a distribuição da arrecadação realizada pelo Comitê Gestor do IBS (CGIBS) seria o meio de garantir aos entes federativos o acesso aos recursos financeiros relativos ao IBS. Além disso, somando-se a essa medida as competências tributárias exclusivas que cada ente possui e os valores recebidos por meio dos repasses, assegura-se a eles uma base de receitas capaz de sustentar sua autonomia.

A competência compartilhada, ao possibilitar que as entidades federativas subnacionais alterem tão somente as alíquotas do IBS, ocasionou a perda parcial da capacidade legislativa dessas. Todavia, mesmo diante desse cenário, cada uma pode utilizar os recursos obtidos à sua maneira. Isso lhes assegura sua autonomia, não se verificando, portanto, insubordinação à forma federativa.

O CGIBS será o órgão responsável por centralizar a gestão arrecadatória do IBS. A

LC nº 214/2025 definiu que o Conselho Superior do CGIBS será composto por representantes de todos os Estados, mas apenas de alguns Municípios, que deverão ser eleitos. Frente a isso, surgiu uma nova “guerra” entre os entes federados municipais em busca de figurar nessa representação.

Esse modelo de composição de órgãos representando o interesse sem a presença de todos os envolvidos já é visto no molde adotado no Congresso Nacional, o qual é constituído pelo Senado Federal e pela Câmara dos Deputados e, portanto, não possui representantes municipais. Desse modo, em analogia com a disposição do Congresso, a composição do Conselho Superior do CGIBS não representa violação ao princípio federativo.

Ademais, como o IBS constitui um imposto federal, já que foi instituído por lei federal, pode ser visto como qualquer outro imposto de competência da União que tenha o produto da sua arrecadação partilhado com os entes subnacionais. A concentração da competência legislativa do IBS na União não foi voltada à abolição da forma federativa, mas uma estratégia do legislador para resolver os conflitos de competência entre as unidades periféricas que surgiram na contemporaneidade.

O projeto federativo, por promover a descentralização, majora os riscos de ampliação das distinções regionais brasileiras em face das diferentes necessidades e potencial de arrecadação de cada território. No Brasil, os entes federativos dispõem de competências tributárias exclusivas e do mecanismo de repartição de receitas tributárias como fontes de recursos financeiros. Esses recursos são utilizados para possibilitar a implementação de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento econômico e à redução da pobreza.

O mecanismo de repartição de receitas tributárias é de suma importância para assegurar a autonomia dos entes federativos, especialmente dos Municípios. Para que estes entes consigam concretizar seus objetivos, é preciso que desenvolvam e sigam um planejamento, administrando seus recursos de maneira equilibrada. Apesar de a partilha tributária ostentar tal fundamentalidade, não é interessante que os entes dependam exclusivamente dela, pois poderia haver problemas com os repasses, como atrasos.

Assim, é fundamental que, ao lado do instrumento de repartição de receitas por repasses, sejam atribuídos aos entes outros métodos de obtenção de recursos, tal como a competências tributárias exclusivas em outros impostos, com o intuito de garantir a autonomia financeira dos Municípios, possibilitando maior previsibilidade orçamentária e, consequentemente, promovendo uma gestão mais eficiente de seus recursos.

Compete ao Município, consoante se observa no art. 30, inciso VIII, da Constituição Federal, organizar seu ordenamento territorial, o que lhe confere legitimidade para conduzir seu

próprio desenvolvimento econômico. Para isso, deve direcionar esforços à formulação e execução de políticas públicas voltadas ao progresso local. O planejamento eficiente revela-se instrumento essencial para alinhar as receitas disponíveis ao desenvolvimento urbano, contribuindo, dessa forma, para a mitigação das desigualdades.

A tributação do consumo no destino, promovida a partir da reforma tributária de 2023, ocasiona que as unidades periféricas economicamente fiquem com o produto da arrecadação, fazendo com que disponham de recursos que auxiliam na redução das desigualdades regionais. Anteriormente, a política utilizada para corrigir essas desigualdades foi a de incentivos fiscais, os quais possibilitavam a arrecadação por intermédio da captação de investimentos privados. Contudo, apesar de funcionar para o seu propósito, a antiga política ocasionou as denominadas “guerras fiscais” horizontais.

Dessarte, a tributação do IBS no local do destino concretiza um importante progresso para a arrecadação municipal. A mudança do critério de tributação da origem para o destino resultará no aumento da arrecadação dos entes federativos consumidores, em especial os mais pobres. Essa alteração promoverá uma redistribuição de recursos entre os Municípios, atualmente marcada por forte regressividade, considerando variáveis populacionais, o que contribuirá para uma maior justiça distributiva e equidade social.

REFERÊNCIAS

AGRA, Walber de M.; BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge. **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. E-book.

ALBANO, Amanda. O impacto federativo da Reforma Tributária: a Emenda Constitucional n. 132/2023. **Revista Carioca de Direito**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 1, p. 67-84, 2024. Disponível em: <https://rcd.pgm.rio/index.php/rcd/article/view/154>. Acesso em: 28 jun. 2025.

ALBUQUERQUE, Tiago Luiz de Moura. Alíquota Única Versus Capacidade Contributiva: Desafios para uma Reforma Tributária da Tributação sobre o Consumo no Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 52, p. 392-436, 3º quadrimestre 2022.

BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2025].

BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 20 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para dispor sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 dez. 2016.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 11 de janeiro de 2025. Dispõe sobre o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, nos termos da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, e institui o Comitê Gestor do IBS. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 jan. 2025. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.024 Distrito Federal**. Requerente: Governador do Estado de Mato Grosso do Sul. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, 03 de maio de 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=466214>. Acesso em: 28 jun. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.835 Distrito Federal**. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 05 de junho de 2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur484191/false>. Acesso em: 28 jun. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 423.768/SP**. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, DF, 28 de junho de 2006. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo433.htm>. Acesso em: 27 jun. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Resultados do Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária**. 2023. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/resultados-do-grupo-de->

[trabalho-sobre-a-reforma-tributaria-8A81881F8A588DD8018AF6C47BEC731B.htm](#). Acesso em: 19 ago. 2024.

BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 52, p. 162-188, 3º quadrimestre 2022.

CABRAL, Lucíola Maria de Aquino. **Autonomia municipal e desenvolvimento econômico local**. São Paulo: Editora Fiusa, 2013.

CAMPOS, Hélio Silvio Ourém; PRAZERES, Daniele Késia Marcelino dos. Capacidade contributiva, seletividade e ISS: por um sistema tributário progressivo e isonômico. **Direito Federal: Revista da AJUFE**, São Paulo, v. 30, n. 96, p. 427-432, jan./jun. 2017.

CAMPOS, Paula Alexsandra Consalter; CUNHA, Carlos Renato. Federalismo fiscal e Fundo de Participação dos Municípios: (in) constitucionalidade na concessão de incentivos fiscais pela União sem implementação de medidas compensatórias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 29, n. 148, p. 203-222, set./out. 2021.

CANADO, Vanessa Rahal. Competência tributária dos municípios: da ausência de autonomia financeira à guerra fiscal horizontal e vertical. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 24, p. 582-603, 2010.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 35. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. A Competência Tributária Municipal. In: **Anais do Simpósio sobre o Sistema Tributário Nacional**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 1982. p. 317-325.

COSTA, Nelson Nery. **Direito municipal brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991. v. IV.

DEPENDÊNCIA municipal das transferências intergovernamentais e desenvolvimento socioeconômico: uma análise dos municípios da Região da Grande Fortaleza – Ceará. **Rev. do Cejur: Prestação Jurisdicional**, Florianópolis, v. 8, n. 1, p. 1-27, jan./dez. 2020.

DÓRIA, Antônio de Sampaio. Autonomia dos Municípios. **Revista da Faculdade de Direito de São Paulo**, São Paulo, v. 24, p. 421-430, 1928.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1972.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Elementos de Direito Municipal**. São Paulo: RT, 1993.

FREITAS, Kellson Holanda Leal de. O IBS, o Comitê Gestor e seus Reflexos junto ao Pacto Federativo: tomando Consciência do Debate. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 59, p. 307-329, 1º quadrimestre 2025.

GIANNASI, Celso. O ISS – Imposto sobre Serviços – como foco da guerra fiscal dos Municípios. In: DÁCOMO, Natália de Nardi; MACEDO, Alberto (coord.). **ISS pelos conselheiros julgadores**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 95-110.

GOBETTI, Sérgio Wulf; MONTEIRO, Priscila Kaiser. **Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas**. Brasília: IPEA, 2023. (Carta de Conjuntura, n. 60). Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/08/230828_reforma_tributaria_cc_60_nota_18.pdf. Acesso em: 03 jun. 2025.

GUERRA, Artur Magno e Silva; NEVES, Paula Resende. Federalismo de cooperação: o excesso de atribuições às gestões municipais. **Revista Eletrônica de Direito do Centro Universitário Newton Paiva**, Belo Horizonte, n. 32, p. 134-147, maio/ago. 2017. Disponível em: <http://npa.newtonpaiva.br/direito>. Acesso em: 9 jul. 2025.

HARZHEIM, Amanda Vieira. Reforma tributária no Brasil: simplificação e modernização do sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 161, p. 15-30, 2024.

HORTA, Raul Machado. **Estudos de Direito Constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

HORTA, Raul Machado. Repartição de competências na Constituição Federal de 1988. **Revista da Faculdade de Direito de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 33, p. 245-255, 1991. IGLESIAS, Tadeu Puretz. O conflito de competências tributárias sobre o consumo na era das novas tecnologias: uma reflexão sobre a tributação dos softwares. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 44, p. 426-454, 1º semestre 2020.

INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE (IFI). **Relatório de acompanhamento fiscal: panorama da tributação no Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 2021. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19_2024.pdf. Acesso em: 8 jun. 2025.

LYRA, João Paulo Barbosa. Quão Amplo é o Critério Material do Fato Gerador do IBS? **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 59, p. 262-281, 1º quadrimestre 2025.

MACEDO, Marco Antônio Ferreira. Breves Reflexões Acerca da Competência Tributária Municipal. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 81, n. 683, p. 241-244, 1992.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e Federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **LC 214/2025 Comentada: Reforma Tributária – Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e Imposto Seletivo (IS)**. São Paulo: Atlas, 2025b.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2025a.

MEDEIROS, André Antonio A. de. Reflexos políticos da derrocada do federalismo fiscal. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, a. 47, n. 185, p. 235-245, jan./mar. 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MELLO, Diogo Lordello. O Controle dos Governos Municipais. **Revista de Administração Municipal**, Rio de Janeiro, n. 136, p. 55-65, maio/jun. 1976.

MELLO, Helio de; LAURENTIIS, Thais De. O Tipo IVA e a Competência Tributária do IBS e da CBS. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 57, p. 260-275, 2º quadrimestre 2024.

MELLO, Rafael Munhoz de. Aspectos essenciais do federalismo. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, v. 41, p. 140-155, 2002.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

MOHN, Paulo. A repartição de competências na Constituição de 1988. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, a. 47, n. 187, p. 215-244, jul./set. 2010. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/198704/000897830.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 03 jun. 2025.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, barão de. **O Espírito das Leis**. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 39. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2023. E-book.

MORAES, Bernardo Ribeiro. Imposto Sobre Serviços. In: SILVA, Ives Gandra da (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 370-385.

NAKAYAMA, J. K. [Título do artigo não informado]. **UNOPAR Cient., Ciênc. Juríd. Empres.**, Londrina, v. 3, n. 1, p. 19-23, mar. 2002.

NAND, Leda Maria Cardoso. O Federalismo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, v. 4, n. 13/14, p. 149-160, jan./jun. 1967.

OLIVEIRA, Bruno Bastos de; BORGES, Vinícius Henrique de Oliveira. Considerações sobre a reforma tributária aprovada e a reestruturação do federalismo fiscal brasileiro. **Direito e Desenvolvimento**, João Pessoa, v. 15, n. 1, p. 257-292, 2024. Disponível em: <https://periodicos.unipe.br/index.php/direitoedesarrollo/issue/view/63/27>. Acesso em: 5 jul. 2025.

OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges de; LUCENA, Iamara Feitosa Furtado. A competência compartilhada do IBS e seus possíveis reflexos na economia e na autonomia legislativa dos estados e municípios. **Revista da AGU**, [S. l.], v. 23, n. 3, p. 210-225, 2024. DOI: 10.25109/2525-328X.v23.n.3.2024.3498. Disponível em: <https://revistaagu.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/3498>. Acesso em: 9 jul. 2025.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; RODRIGUES, Rodrigo Nascimento; IGLESIAS, Tadeu Puretz. Reforma Tributária, IBS e a cláusula pétrea da forma federativa de Estado. In: SCAFF, Fernando Facury *et al.* (org.). **Reformas ou deformas tributárias e financeiras**: por que, para que, para quem e como? Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 491-505.

PIRES, Maria Coeli Simões. Autonomia municipal no Estado brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, v. 36, n. 142, p. 151-165, abr./jun. 1999.

PONTES, Valmir. Federalismo e autonomia municipal. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, a. 22, n. 85, p. 139-145, jan./mar. 1985.

SALDANHA, Nelson. **Formação da teoria constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos. Reforma tributária: proposta perigosa. **Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos**, Bauru, n. 22, p. 345-355, ago./nov. 1998.

SCHOUERI, Luis E. **Direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2024.

SILVA, Eric Castro e; VASCONCELOS, Diljesse de Moura. Tributação do Consumo; as Origens, a Experiência Brasileira, seu Colapso e as Razões que levaram à EC n. 132/2023. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 59, p. 155-182, 1º quadrimestre 2025.

SILVA, José Afonso da. **A competência tributária federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975.

SILVA, José Afonso da. A Competência Tributária Federal. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 2, p. 195–218, 2022.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

SILVA, Thiago Augusto Alves da; CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. Breve estudo comparado entre o ISS brasileiro e IVA lusitano. **Revista CEJ**, Brasília, DF, a. XVIII, n. 62, p. 114-121, jan./abr. 2014.

TAVARES, Eduardo Sobral. Considerações sobre o Aspecto Espacial do ISS e Análise de Constitucionalidade da Lei Complementar n. 157/2016. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 41, p. 176-200, 1º semestre 2019.

TÔRRES, Héleno Taveira. **Direito constitucional financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo: RT, 2014.

VIANA, Raimundo. Autonomia municipal e intervenção. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, v. 21, n. 83, p. 229-240, jul./set. 1984.