

## COMITÊ GESTOR DO IBS E SEU PAPEL NO EQUILÍBRIO FISCAL INTERFEDERATIVO

### IBS MANAGEMENT COMMITTEE AND ITS ROLE IN INTERFEDERATIVE FISCAL BALANCE



Caio Gama Mascarenhas<sup>1</sup>

**RESUMO:** O objetivo do artigo é tratar sobre o papel do Comitê Gestor do IBS criado pela Emenda Constitucional 132/2023 no equilíbrio fiscal interfederativo. Assim, os seguintes problemas são enfrentados: Qual é a natureza política do Comitê Gestor do IBS? Como a mudança no critério territorial de tributação afeta o federalismo brasileiro (da origem para o destino)? Quais os efeitos da mudança na natureza da receita dos entes subnacionais (de receita própria para receita transferida)? Qual é o papel do Comitê Gestor no equilíbrio fiscal interfederativo? Argumenta-se que, embora a reforma fiscal tenha atingido substancialmente a autonomia dos entes subnacionais, houve uma preocupação normativa com o equilíbrio orçamentário de cada unidade da federação, notadamente com as seguintes questões: (1) obrigatoriedade de estimativa de impacto e compensação nos casos de mudanças na legislação e interpretação que impactem na arrecadação e distribuição do IBS; (2) preocupação com as normas de transição; e (3) normas de equalização fiscal. A troca da autonomia tributária dos entes subnacionais pela participação destes na gestão do IBS mediante o Comitê Gestor representa algo maior do que a troca da natureza da receita (de receita própria para receita transferida). Aumenta-se o risco de os entes subnacionais não conseguirem cobrir suas despesas obrigatórias ou cumprir suas atribuições constitucionais por esforço próprio em sua gestão fiscal, considerando o contexto brasileiro de desequilíbrio fiscal e insegurança jurídica. O equilíbrio fiscal dos Estados e Municípios, no âmbito das receitas, dependerá de decisões externas – principalmente do Comitê Gestor do IBS. A pesquisa é teórica, com amparo na análise documental e do método dedutivo.

**PALAVRAS-CHAVE:** Reforma tributária. Equilíbrio orçamentário. Representação territorial. Redistribuição de recursos. imposição de custos.

**ABSTRACT:** This paper address the role of the IBS Management Committee created by Constitutional Amendment 132/2023 in inter-federative fiscal balance. We investigate the following issues: What is the political nature of the IBS Management Committee? How does the change in the territorial taxation criterion (from origin to destination) affect Brazilian federalism? What are the effects of changing the nature of revenue for subnational entities (from own revenue to transferred revenue)? What is the role of the Management Committee in inter-federative fiscal balance? We argue that, although the tax reform significantly impacted the autonomy of subnational entities, there was a normative concern for the budgetary balance of each federation unit, particularly regarding the following aspects: (1) mandatory impact assessment and compensation in cases of legislative changes or interpretations that affect the collection and distribution of the IBS; (2) concern with transitional regulations; and (3) fiscal

<sup>1</sup> Doutorando em Direito Econômico e Financeiro (USP). Mestre em Direitos Humanos (UFMS). Integrante do grupo de pesquisa "Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Sustentável" (UFMS). Procurador do Estado do Mato Grosso do Sul (2015-presente). Membro do Corpo Editorial da Revista da PGE-MS (2019-presente).

equalization norms. The exchange of the subnational entities' tax autonomy for their participation in the management of the IBS through the Management Committee represents more than just a change in the nature of revenue (from own revenue to transferred revenue). It increases the risk that subnational entities may not be able to cover their mandatory expenses or fulfill their constitutional responsibilities through their own fiscal management efforts, considering the Brazilian context of fiscal imbalance and legal uncertainty. The fiscal balance of States and Municipalities, in terms of revenue, will depend on external decisions – mainly those of the IBS Management Committee. The research is theoretical, based on documentary analysis and the deductive method.

**KEYWORDS:** Tax reform. Budgetary balance. Territorial representation. Resource redistribution. Unfunded mandates.

**SUMÁRIO:** Introdução. 1. Aspectos gerais: Federalismo, autonomia, participação e finanças públicas. 2. Natureza política do Comitê Gestor do IBS e a troca da autonomia pela participação. 3. Mudança no critério territorial de tributação – da origem para o destino. 4. Partilha de receita tributária, receita própria e receita transferida. 5. Contexto brasileiro de (des)equilíbrio fiscal e insegurança jurídica. 6. Comitê Gestor e equilíbrio fiscal. Conclusão. Referências.

**SUMMARY:** Introduction. 1. General aspects: Federalism, autonomy, participation, and public finances. 2. Political nature of the IBS Management Committee and the exchange of autonomy for participation. 3. Change in the territorial taxation criterion – from origin to destination. 4. Sharing of tax revenue, own revenue, and transferred revenue. 5. Brazilian context of fiscal (im)balance and legal uncertainty. 6. Management Committee and fiscal balance. Conclusion. References.

## **Introdução**

A autonomia e equilíbrio orçamentário dos entes subnacionais são temas sensíveis nos estudos de federalismo fiscal. Durante os debates legislativos sobre a reforma fiscal, essas questões assumiram posições centrais na arquitetura do novo sistema de tributação. A reforma fiscal, aprovada pela Emenda Constitucional 132/2023, busca simplificar o sistema tributário brasileiro. A Emenda substitui cinco tributos (ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins) por três novos: Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e Imposto Seletivo (IS). Além disso, a reforma inclui a isenção de produtos da cesta básica e outras medidas adicionais.

O objetivo do artigo é tratar sobre o papel do Comitê Gestor do IBS no equilíbrio fiscal interfederativo. Argumenta-se que, embora a reforma fiscal tenha atingido substancialmente a autonomia dos entes subnacionais, houve uma preocupação normativa com o equilíbrio orçamentário de cada unidade da federação, notadamente com as seguintes questões: (1) obrigatoriedade de estimativa de impacto e compensação nos casos de mudanças na

legislação e interpretação que impactem na arrecadação e distribuição do IBS; (2) preocupação com as normas de transição; e (3) normas de equalização fiscal.

O texto se inicia esclarecendo alguns aspectos gerais do Federalismo, ressaltando os princípios da autonomia e participação na gestão das finanças públicas nas federações. Em seguida, aborda-se a natureza política do Comitê Gestor do IBS, que representa a troca da autonomia pela participação dos entes subnacionais na gestão da tributação sobre o consumo.

Na sequência, aborda-se a mudança no critério territorial de tributação (da origem para o destino), assim como se aborda, particularidades da partilha de receita tributária (receita transferida) em confronto com as competências tributárias (receita própria). Após, analisa-se o contexto brasileiro de (des)equilíbrio fiscal e insegurança jurídica. Por fim, aborda-se o papel do Comitê Gestor na arquitetura normativa do novo sistema fiscal, apontando-se para suas atribuições sensíveis ao equilíbrio fiscal dos Estados e Municípios brasileiros.

O trabalho é desenvolvido a partir dos métodos indutivo e dedutivo utilizando de material bibliográfico e documental sobre a Reforma Tributária. Por se tratar de um estudo descritivo e exploratório, será realizado com base na pesquisa bibliográfica e documental, utilizando-se por vezes do método dedutivo e, outras vezes, do indutivo, principalmente nas críticas e reflexões acerca da doutrina, estudos e textos normativos.

## **1. Aspectos gerais: Federalismo, autonomia, participação e finanças públicas**

Nos estudos de federalismo comparado, todas as teorias convergem para o entendimento de que o federalismo é um princípio aplicável a sistemas formados por, no mínimo, duas partes constituintes em determinado território que, embora não sejam completamente independentes, se unem para compor o sistema como um todo. As unidades constituintes devem gozar de autonomia e possuir o direito de participação no âmbito federal<sup>2</sup>. Duas características, portanto, são centrais no caso: a autonomia e a participação.

A *autonomia*, em geral, é definida como a autoridade de governantes locais ou unidades federadas de governar e administrar de forma independente, dentro dos limites estabelecidos pela Constituição Federal. Isso envolve o poder de legislar, gerenciar seus

---

<sup>2</sup> GAMPER, Anna. A “global theory of federalism”: The nature and challenges of a federal state. *German Law Journal*, v. 6, n. 10, 2005, p. 1297-1318.

recursos e exercer as competências conferidas no sistema federativo, sem, contudo, abranger a soberania, que é atributo exclusivo da Federação como um todo<sup>3</sup>.

A *participação*, por sua vez, envolve a integração dos Estados-membros no processo decisório nacional, envolvendo sua atuação ativa nas deliberações e na formação das instituições da Federação, desempenhando um papel crucial na construção e exercício da soberania nacional. Essa participação é tradicionalmente garantida por Câmaras territoriais em sistemas bicamerais, onde o legislativo é dividido em duas casas. Esse modelo assegura que os Estados tenham uma influência significativa na revisão constitucional, sendo um elemento chave do federalismo. No Poder Legislativo Federal, o *Senado* representa os interesses dos Estados, enquanto a Câmara dos Deputados reflete a vontade dos cidadãos<sup>4</sup>.

Além do sistema bicameral, outra manifestação da “lei da participação” é efetivada mediante *Conselhos Intergovernamentais*. Os Conselhos Intergovernamentais são estruturas formais e institucionalizadas pelas quais agentes dos Poderes Executivos de distintas esferas da federação se reúnem para cooperar em políticas públicas nacionais. Conselhos intergovernamentais constituem canais de comunicação e coordenação horizontais e/ou verticais entre as inúmeras unidades da federação, de basilar importância na tomada de decisões, arquitetura e execução de políticas em diversos níveis administrativos<sup>5</sup>.

Ressalta-se que não basta a adoção formal de características federalistas, estudos empíricos de federalismo comparado indicam a necessidade de adoção de instituições políticas complementares que mantenham efetivamente a existência e estabilidade de uma federação. Nesse sentido, para garantir efetivamente a autonomia e a participação dos entes federativos, há instituições políticas complementares tais como: (1) uma constituição escrita que define objetivamente a distribuição de competências entre as unidades da federação; (2) regras constitucionais mais rígidas para modificações legislativas que afetam o pacto federativo; (3) órgãos nacionais que consideram a representação territorial, frequentemente uma câmara legislativa; (4) um tribunal designado para resolver conflitos entre os entes da federação<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. São Paulo: Helvética Editorial Ltda., 2000, p. 232; SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 102; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 94-95.

<sup>4</sup> BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. São Paulo: Helvética Editorial Ltda., 2000, p. 232-239; ELAZAR, Daniel J. *Exploring federalism*. University of Alabama Press, 1987, p. 184; PALERMO, Francesco; KÖSSLER, Karl. *Comparative federalism: constitutional arrangements and case law*. Oxford: Bloomsbury Publishing, 2017, p. 42.

<sup>5</sup> BEHNKE, Nathalie; MUELLER, Sean. The purpose of intergovernmental councils: A framework for analysis and comparison. *Regional & Federal Studies*, v. 27, n. 5, 2017, p. 513.

<sup>6</sup> ARRETICHE, Marta. Estados federativos e unitários: uma dicotomia que pouco revela. *Revista de Sociologia e Política*, v. 28, 2020, p. 1-17.



No âmbito das *finanças públicas* da federação, as relações financeiras entre os níveis de governo devem ser bem delineadas, porquanto somente com recursos adequados as entidades subnacionais podem cumprir seus objetivos políticos dentro de suas competências legislativas e executivas estabelecidas pela Constituição. Em resumo, a regulamentação dos poderes de arrecadação e gastos define se essas unidades subnacionais poderão financiar e exercer suas responsabilidades. As regras financeiras são, portanto, essenciais para garantir a autonomia legislativa e administrativa<sup>7</sup>.

Deve-se destacar especificamente o papel das competências tributárias próprias das unidades federativas em sua esfera de autonomia. Segundo estudiosos, há sete fatores de distribuição intergovernamental da autoridade fiscal que merecem atenção: a) definição das áreas de tributação exclusiva; b) autonomia dos níveis de governo para legislar sobre seus próprios tributos; c) autoridade tributária sobre o campo residual; d) nível de dependência de transferências fiscais; e) vinculação de gasto das receitas; f) nível de descentralização do gasto e g) autonomia para obtenção de empréstimos<sup>8</sup>.

## **2. Natureza política do Comitê Gestor do IBS e a troca da autonomia pela participação**

A reforma fiscal da Emenda Constitucional 132/2023 aposta na troca da autonomia tributária dos entes subnacionais pela participação destes na gestão do imposto subnacional chamado IBS mediante um Conselho Intergovernamental<sup>9</sup>.

Embora os estudos sobre a natureza jurídica do Comitê Gestor ainda estejam em construção, cuida-se de entidade pública, que possui a função de administrar o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de forma compartilhada entre Estados, Municípios e Distrito Federal. Essa entidade opera sob regime especial e teria independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira (art. 156-B, § 1º, CF/1988).

Seguindo a linha dos estudos de federalismo comparado, no entanto, a natureza

---

<sup>7</sup> PALERMO, Francesco; KÖSSLER, Karl. *Comparative federalism: constitutional arrangements and case law*. Oxford: Bloomsbury Publishing, 2017, p. 202.

<sup>8</sup> ARRETCHE, Marta. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. *Revista de Sociologia e Política*, 2005, p. 72; BLUME, Lorenz; VOIGT, Stefan. Federalism and decentralization – a critical survey of frequently used indicators. *Constitutional Political Economy*, v. 22, n. 3, p. 238–264, 2011, p. 6. RODDEN, Jonathan. Federalismo e descentralização em perspectiva comparada: sobre significados e medidas. *Revista de sociologia e política*, 2005, p. 9-27.

<sup>9</sup> CONTI, José Maurício; MASCARENHAS, Caio Gama. Repactuação do Federalismo Brasileiro e Reforma Fiscal. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul*, v. 1, p. 113, 2023.

política do Comitê Gestor parece ser mais clara do que a natureza jurídica. Salvo melhor juízo, defende-se que o *Comitê Gestor do IBS configura um Conselho Intergovernamental de caráter fiscal cuja função é constituir canais de comunicação e coordenação horizontais e verticais entre as inúmeras unidades subnacionais da federação brasileira, possibilitando a participação dos Estados, Municípios e Distrito Federal nas atividades que compõem a administração do IBS, sem prejuízo do dever recíproco de cooperação e coordenação externa com o Poder Executivo Federal, que gerencia o CBS.*

Na reforma fiscal da EC. N. 132/2023, *sacrifica-se diretamente a autonomia* dos Estados, Distrito Federal e Municípios para legislar sobre seus próprios impostos (notadamente ICMS e ISS). Os Estados poderiam, no regime tributário revogado, tratar sobre uma gama maior de alíquotas possíveis, regimes específicos de tributação, isenções fiscais e outras questões de administração tributária e financeira em legislação estadual ou municipal<sup>10</sup>.

Por outro lado, a *participação* dos Estados, Distrito Federal e Municípios na gestão do novo imposto passa a ser resguardada por meio do direito ao voto no colegiado do Conselho Intergovernamental do IBS, com regras de composição e quóruns próprios de aprovação nas deliberações<sup>11</sup>.

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios irão administrar conjuntamente o imposto através do Conselho Intergovernamental do IBS, seguindo as diretrizes e limites

---

<sup>10</sup> Há pelo menos sete fatores destacam aspectos cruciais na distribuição da autoridade tributária e fiscal entre os diferentes níveis de governo: a) Definição das áreas de tributação exclusiva, que especifica quais áreas são exclusivas de tributação para cada nível de governo; b) autonomia dos níveis de governo para legislar sobre seus próprios tributos, que se refere à capacidade de cada nível de governo de criar leis tributárias próprias; c) autoridade tributária sobre o campo residual, que cuida da competência para tributar áreas não especificamente designadas para tributação exclusiva; d) nível de dependência de transferências fiscais, que indica a extensão em que um nível de governo depende das transferências de recursos de outro nível; e) vinculação de gastos das receitas, que estabelece como as receitas oriundas de tributos estão vinculadas a determinadas áreas de gastos ou programas; f) nível de descentralização do gasto, que trata da proporção de gastos que são decididos e administrados pelos diferentes níveis de governo; e g) autonomia para obtenção de empréstimos, que diz respeito à capacidade de cada nível de governo de tomar empréstimos e contrair dívidas. Fonte: ARRETCHE, Marta. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. *Revista de Sociologia e Política*, 2005, p. 72; BLUME, Lorenz; VOIGT, Stefan. Federalism and decentralization – a critical survey of frequently used indicators. *Constitutional Political Economy*, v. 22, n. 3, p. 238–264, 2011, p. 6. RODDEN, Jonathan. Federalismo e descentralização em perspectiva comparada: sobre significados e medidas. *Revista de sociologia e política*, 2005, p. 9-27.

<sup>11</sup> Segundo os §§ 3º e 4º do artigo 156-B da Constituição: “§ 3º A participação dos entes federativos na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor observará a seguinte composição: I – 27 (vinte e sete) membros, representando cada Estado e o Distrito Federal; II – 27 (vinte e sete) membros, representando o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, que serão eleitos nos seguintes termos: a) 14 (quatorze) representantes, com base nos votos de cada Município, com valor igual para todos; e b) 13 (treze) representantes, com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações. § 4º As deliberações no âmbito do Comitê Gestor serão consideradas aprovadas se obtiverem, cumulativamente, os votos: I – em relação ao conjunto dos Estados e do Distrito Federal: a) da maioria absoluta de seus representantes; e b) de representantes dos Estados e do Distrito Federal que correspondam a mais de 50% (cinquenta por cento) da população do País; e II – em relação ao conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, da maioria absoluta de seus representantes”.

estabelecidos na Constituição e em leis complementares específicas. Este Conselho é responsável por coordenar a aplicação e arrecadação do imposto, garantindo a integração e uniformidade na gestão entre os diferentes níveis de governo.

Dentre outras funções atribuídas por lei complementar, o artigo 156-B da Constituição dispõe que o Comitê Gestor do IBS possui competência para: (1) editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto; (2) arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios; e (3) decidir o contencioso administrativo.

O IBS possui a sua arrecadação executada mediante agentes públicos dos Estados, Distrito Federal e Municípios, mas o destino da arrecadação seria uma conta única gerenciada pelo Comitê Gestor, cujos recursos seriam posteriormente repassados aos Estados, Distrito Federal e Municípios<sup>12</sup>.

Não há consenso em relação à constitucionalidade da reforma tributária, inclusive em relação ao papel do Comitê Gestor. Há quem defenda que a autonomia de Estados e Municípios não pode se resumir a mera execução de planos e leis do governo federal, devendo haver uma clara separação territorial de poderes e uma garantia de pluralidade política e cultural de interesses regionais. Nesse sentido, o Comitê Gestor do IBS não pode ser um mero executor de decisões do governo federal, devendo-se repelir intrusões injustificadas do governo federal<sup>13</sup>.

Outra posição semelhante é a de que a solução à baixa efetividade das normas no combate às “guerras fiscais” não é justificativa bastante para admitir a supressão das autonomias financeiras dos entes federados, tornando possível suscitar violação da cláusula pétrea que proíbe emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa de estado (art.60, §4º, IV)<sup>14</sup>.

### **3. Mudança no critério territorial de tributação – da origem para o destino**

A reforma tributária da Emenda Constitucional 132/2023 altera a estrutura de

---

<sup>12</sup> Segundo o inciso V do §2º do artigo 156-B: “a fiscalização, o lançamento, a cobrança e a representação administrativa ou judicial do imposto serão realizadas pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação”.

<sup>13</sup> CONTI, José Maurício; MASCARENHAS, Caio Gama. Repactuação do Federalismo Brasileiro e Reforma Fiscal. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul*, v. 1, 2023, p.127.

<sup>14</sup> BEVILACQUA, Lucas; FONSECA, Rafael. O Comitê Gestor do imposto sobre bens e serviços (IBS) sob a perspectiva do federalismo fiscal brasileiro. IN: SCAFF, Fernando Facury et al (org) *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 411-412.

cobrança dos tributos sobre consumo, transportando a tributação da origem para o destino das operações econômicas que são objeto de incidência dos novos impostos sobre consumo.

Os princípios de origem e destino na tributação do consumo foram inicialmente desenvolvidos para regulamentar o comércio internacional, padronizando um modelo em que as exportações são isentas de tributos e as importações estão sujeitas a impostos indiretos. O *princípio de origem* estabelece a tributação de mercadorias ou serviços no local do fornecedor, onde ocorre a geração ou repasse de valor agregado ao longo da cadeia de consumo. Já o princípio do destino determina a tributação no local onde ocorre o consumo, ou seja, onde está o consumidor final<sup>15</sup>.

O *princípio do destino* estabelece que a competência tributária incida no local de consumo final, visando evitar que o IVA (Imposto sobre Valor Agregado) encareça as vendas e permitir que os produtos destinados à exportação entrem no mercado sem impostos. Nas importações, as mercadorias e serviços são tributados de forma equivalente às transações internas, evitando distorções e garantindo uma “neutralidade fiscal”. Esse princípio inclui ainda um mecanismo de cobrança reversa para viabilizar ajustes fiscais (*border tax adjustments*)<sup>16</sup>.

No que tange ao ICMS, o princípio predominante é o da origem, sendo o imposto devido ao Estado onde se localiza o estabelecimento que realiza a operação, independentemente da localização do consumidor. No entanto, há exceções a essa regra, tais como: (a) a tributação de operações interestaduais envolvendo energia elétrica, petróleo e seus derivados (art. 155, § 2º, X, “b”), onde o imposto incide no momento da entrada do produto no Estado de destino; (b) as operações interestaduais de aquisição de mercadorias ou serviços por contribuintes do ICMS na condição de consumidores finais (art. 155, § 2º, VII), em que o imposto é partilhado entre o estado de origem (aplicando-se a alíquota interestadual) e o estado de destino (cobrando-se o diferencial de alíquota); e (c) as operações interestaduais de aquisição de mercadorias ou serviços por consumidores finais não contribuintes (Emenda Constitucional nº 87/2015 e Lei Complementar nº 190/2022), que seguem a mesma lógica do diferencial de alíquota, especialmente em resposta ao crescente impacto do comércio eletrônico<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> ANDRADE, Leonardo Aguirra de, Fundamentos e impactos da adoção do princípio do destino na tributação do consumo no Brasil In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu. *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri*. São Paulo: IBDT, 2023, p. 424.

<sup>16</sup> DUNCAN, Harley; SEDON, Jon. Coordinating a federal VAT with state and local sales taxes. In: *The VAT Reader: what a federal consumption tax would mean for America?* Falls Church: Tax Analysts, 2011, p. 139-162.

<sup>17</sup> ANDRADE, Leonardo Aguirra de, Fundamentos e impactos da adoção do princípio do destino na tributação do consumo no Brasil In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu. *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri*. São Paulo: IBDT, 2023, p. 426.



O Imposto sobre Serviços (ISS) segue, de modo geral, o princípio da origem assim como o ICMS, sendo devido no local onde está estabelecido o prestador do serviço, conforme prevê o art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003. Contudo, essa regra possui exceções, como no caso da importação de serviços, em que o imposto é devido no local do estabelecimento do tomador ou do intermediário, e em algumas situações específicas, em que o tributo incide no local onde o serviço é efetivamente prestado.

O princípio da origem na tributação brasileira sobre o consumo é alvo de críticas há algumas décadas, especialmente quanto aos seus efeitos sobre a neutralidade tributária. A *neutralidade tributária* é um princípio que complementa o princípio da igualdade na tributação. Um sistema tributário é considerado neutro quando não interfere na alocação eficiente dos recursos de produção e não provoca distorções econômicas, garantindo segurança jurídica para o livre exercício empresarial. O objetivo é evitar sobrecarregar a empresa contribuinte, focando na força econômica do consumidor, de forma a promover a igualdade na tributação<sup>18</sup>. Além dessas críticas, o princípio também é questionado por seu potencial de concentração de renda entre as unidades federativas, considerando a desigualdade na distribuição da atividade econômica produtiva e industrial no país.

*A Emenda Constitucional 132 adotou o princípio do destino como critério preferencial para definir o sujeito ativo do IBS e da CBS (art. 156-A, VII) e para determinar o beneficiário final da arrecadação (art. 156-A, § 4º, II), visando aumentar a neutralidade do sistema tributário em relação às decisões de investimento e produção. Contudo, a Constituição não especifica o que se entende por “destino da operação”, delegando essa definição à lei complementar.*

De acordo com o art. 156-A, § 5º, da Constituição, a lei complementar poderá estabelecer diferentes critérios para definir o destino da operação, como o local de entrega, disponibilização ou localização do bem; o local da prestação ou disponibilização do serviço; ou o domicílio ou localização do adquirente ou destinatário, permitindo variações conforme as características da operação. Dessa forma, há ampla margem para o legislador complementar determinar os parâmetros da regra de incidência tributária, influenciando a alíquota total e a distribuição de recursos entre as unidades federativas. Percebe-se que as unidades federativas em que ficam os fornecedores (critério da origem) perderão receita em favor daquelas unidades onde ficam os consumidores das operações tributáveis (critério do destino).

---

<sup>18</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. *Revista direito tributário atual*, n. 19, p. 24-40, 2005.

#### 4. Partilha de receita tributária, receita própria e receita transferida

A reforma tributária da Emenda Constitucional 132/2023 limita a autonomia de Estados e Municípios de duas formas: (1) pela centralização da arrecadação no Comitê Gestor, trocando o sistema de receitas próprias por receitas transferidas no âmbito dos Estados e Municípios; e (2) pela proibição de isenções no modelo do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), podendo somente reduzir e aumentar uniformemente alíquotas em seu território.

Defensores da Reforma utilizam-se do argumento da compensação, mediante partilha de receita tributária, para aliviar as perdas arrecadatórias oriundas da extinção das competências tributárias próprias para arrecadar ICMS por Estados e ISS pelos Municípios.

A questão, no entanto, não é tão simples.

De acordo com o critério de titularidade da competência arrecadatória, as receitas podem ser classificadas em: (I) próprias, arrecadadas diretamente pelo ente federativo com base nas normas que regem tal receita (como a competência tributária para instituir impostos e taxas); e (II) transferidas, arrecadadas por um ente federativo (sejam elas originárias ou derivadas) e destinadas a outro ente, conforme determinação legal (exemplo: FPE, FPM e FUNDEB)<sup>19</sup>. Ressalta-se que as receitas transferidas incluir-se-ão, como despesa, no orçamento da entidade obrigada a transferê-la e, como receita, no orçamento da que a deva receber (§1º, art. 6º, Lei nº 4.320/1964)<sup>20</sup>.

A competência tributária envolve tanto o poder de tributar quanto o de não tributar, permitindo ao ente federado definir sua política econômica. O poder de não tributar inclui incentivos fiscais, que englobam isenções, reduções de alíquotas e outras medidas destinadas a promover o desenvolvimento econômico e social. Esses incentivos representam a intervenção do Estado na economia, legitimada por seus objetivos de fomento.<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> SCAFF, Fernando Facury. Royalties do petróleo, minério e energia: aspectos constitucionais, financeiros e tributários. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, 2014, p. 72.

<sup>20</sup> Em sentido parecido, Roque Antônio Carrazza explica que a Constituição Federal reconhece duas modalidades de competência na autonomia financeira dos entes federados: a tributária (faculdade de instituir tributos) e a financeira (direito de participar da arrecadação). Em tese, ambas garantem aos entes o direito de obter recursos, seja por arrecadação própria ou pela participação na arrecadação de outros. Fonte: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 782. No mesmo sentido: CONTI, José Maurício; MASCARENHAS, Caio Gama. Repactuação do Federalismo Brasileiro e Reforma Fiscal. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul*, v. 1, 2023, p. 119-120.

<sup>21</sup> HORVATH, Estevão; PINHEIRO, Hendrick. *Federalismo e Guerra Fiscal do ICMS: cortesia com chapéu alheio*. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 50.

O sistema de receita transferida permite um maior controle e coordenação dos repasses de receitas pelo governo central, mas mitiga a autonomia dos entes subnacionais. Conforme Marta Arretche, há um inevitável conflito (“*trade-off*”) entre autonomia e coordenação, ou seja, um equilíbrio que deve ser alcançado na escolha entre essas duas dimensões<sup>22</sup>.

Conforme estudos de federalismo comparado, o governo central geralmente arrecada mais receitas do que gasta diretamente. Esse desequilíbrio resulta da tendência de descentralizar mais as responsabilidades de gastos do que as de arrecadação. Contudo, essa prática varia entre: (1) federações em que as unidades subnacionais são responsáveis por arrecadar a maior parte, ou quase a totalidade, de suas receitas; e (2) federações onde as unidades subnacionais geram apenas uma pequena fração de sua receita. Na maioria das federações, a maior parte das receitas é arrecadada pelo governo federal<sup>23</sup>.

A autonomia política para questões fiscais varia significativamente entre a competência tributária (receita própria) e a competência financeira (receita transferida). No uso de competência tributária, o governo local pode ajustar livremente sua política de arrecadação, aumentando tributos ou oferecendo incentivos a setores estratégicos. Na utilização da competência financeira, por sua vez, o ente subnacional depende da eficiência arrecadatória do ente tributante, limitando sua capacidade de formular políticas fiscais próprias e o sujeitando a negociações políticas para obter mais recursos<sup>24</sup>.

A centralização da competência tributária e da arrecadação prevista na reforma tributária da Emenda Constitucional 132/2023 tende a agravar a dependência dos entes subnacionais brasileiros das transferências de recursos, reduzindo sua autonomia financeira e aumentando o risco de não conseguirem cobrir suas despesas obrigatórias ou cumprir suas atribuições constitucionais por esforço próprio<sup>25</sup>.

## **5. Contexto brasileiro de (des)equilíbrio fiscal e insegurança jurídica**

---

<sup>22</sup> ARRETCHÉ, Marta. *Federalismo e políticas sociais no Brasil: problemas de coordenação e autonomia*. São Paulo em perspectiva, v. 18, 2004, p. 17-18.

<sup>23</sup> ANDERSON, George. *Fiscal federalism: A comparative introduction*. Ontario: Oxford University Press, 2009, p. 19.

<sup>24</sup> CONTI, José Maurício; MASCARENHAS, Caio Gama. Repactuação do Federalismo Brasileiro e Reforma Fiscal. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul*, v. 1, p. 113, 2023.

<sup>25</sup> *Ibid.*

Na Emenda Constitucional 132/2023, o modelo de centralização arrecadatória do modelo é um dos pilares estruturantes da reforma e também o mais sensível do ponto de vista federativo e do equilíbrio orçamentário.

Seja em razão da política de incentivos por lei federal, seja em razão do sistema de transferências intergovernamentais, um dos principais motivos para apreensão com o sistema de centralização da gestão das receitas arrecadadas e posterior transferência aos entes subnacionais é o possível desequilíbrio fiscal e a falta de segurança jurídica atrelada ao novo modelo de sistema.

No Brasil, há um extenso histórico de litígios judiciais envolvendo fundos de repartição fiscal e transferências em geral (FPE, FPM, extinto FUNDEF, restrições para transferências voluntárias etc.). Não bastasse isso, legislações provenientes do Congresso Nacional frequentemente impõem custos aos Estados e Municípios.

O presente tópico apresenta três fatores do federalismo fiscal brasileiro que geram desequilíbrio orçamentário e insegurança jurídica: (1) a combinação temerária entre o sistema de transferências fiscais e possibilidades de endividamento subnacional; (2) a judicialização do sistema de fundos e demais transferências; e (3) o problema da imposição de custos.

### **5.1. Transferências, endividamento e ilusão fiscal**

Jonathan Rodden, cientista político e pesquisador de federalismo fiscal comparado, identificou uma correlação significativa entre desequilíbrio fiscal e a dependência de transferências. Segundo ele, orçamentos equilibrados a longo prazo em governos subnacionais são observados quando: (1) o governo central impõe restrições aos empréstimos dos entes subnacionais, ou (2) os governos subnacionais possuem ampla autonomia tanto tributária quanto de empréstimos. Por outro lado, grandes e persistentes déficits agregados ocorrem quando os governos subnacionais são ao mesmo tempo dependentes de transferências intergovernamentais e têm liberdade para contrair empréstimos. Essa combinação, comum nas federações, demonstra que, à medida que os países aumentam a dependência de transferências intergovernamentais, o desempenho fiscal subnacional e geral tende a piorar, especialmente quando os entes subnacionais têm acesso facilitado ao crédito<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> RODDEN, Jonathan. The Dilemma of Fiscal Federalism: Grants and Fiscal Performance around the World, *American Journal of Political Science*, 46(3): 670-87, 2002. Questão tratada em: CONTI, José Maurício; MASCARENHAS, Caio Gama. Repactuação do Federalismo Brasileiro e Reforma Fiscal. *Revista da*

Rodden conclui que esse é o cerne do “dilema do federalismo fiscal” e revela os perigos inerentes a ele: por diversas razões políticas e morais, o governo central forte frequentemente acaba intervindo nos problemas dos governos subnacionais, resgatando-os de suas dificuldades. No entanto, o ente central pode ser politicamente fraco e fragmentado demais para intervir de forma eficaz em certos governos subnacionais, sendo incapaz de censurá-los ou reformar as instituições fiscais e políticas que geram incentivos inadequados. Embora esse fenômeno seja mais comum em federações, ele não se restringe a elas, ocorrendo também em Estados unitários<sup>27</sup>.

O autor identifica um fenômeno chamado “ilusão fiscal”, que ocorre quando o contribuinte perde a percepção da conexão entre os tributos pagos e o financiamento de bens e serviços públicos locais. Isso leva à pressão por mais gastos e endividamento. Tal desconexão surge especialmente quando o governo local depende de transferências intergovernamentais e não possui autonomia tributária<sup>28</sup>.

No Brasil, Estados e Municípios, embora possuam altas dívidas com a União e instituições financeiras, suportam restrições para contrair empréstimos em razão da arquitetura constitucional e legal brasileira: notadamente as competências do Senado Federal para estipular os limites de endividamento no artigo 52 da Constituição e as normas gerais determinadas na Lei de Responsabilidade Fiscal (artigos 35, 36 e 37). Ressalta-se, contudo, a situação do endividamento dos Estados melhorou nos últimos anos após o aumento de sua solvência por meio da arrecadação de impostos<sup>29</sup>.

Considerando a ausência da conexão entre arrecadação decorrente de competências tributárias (extintas pela reforma fiscal da EC n. 132/2023) e os gastos necessários para as políticas públicas de cada ente federado, é possível que a ilusão fiscal se aprofunde no Brasil<sup>30</sup>.

## **5.2. A judicialização de fundos e demais transferências**

---

*Procuradoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul*, v. 1, 2023.

<sup>27</sup> *Ibid.*

<sup>28</sup> *Ibid.*

<sup>29</sup> CONTI, José Maurício; MASCARENHAS, Caio Gama. Repactuação do Federalismo Brasileiro e Reforma Fiscal. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul*, v. 1, 2023.

<sup>30</sup> CONTI, José Maurício; MASCARENHAS, Caio Gama. Repactuação do Federalismo Brasileiro e Reforma Fiscal. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul*, v. 1, p. 113, 2023.



No Brasil, o sistema de partilha de receita financeira entre unidades federadas é evidenciado por um histórico de litígios, ressaltando diferentes interpretações contábeis entre o ente que descentraliza recursos e os entes recipientes.

Um exemplo são os litígios relacionados ao Fundo de Participação dos Estados (FPE). Embora a Constituição reserve uma parte da arrecadação de impostos para os Estados e o Distrito Federal, a ausência de critérios claros de distribuição resultou em ações judiciais no STF, que declarou a inconstitucionalidade da Lei Complementar 62/1989<sup>31</sup>.

Outro exemplo é o extinto FUNDEF, no qual a União subavaliava os recursos devidos a Estados e Municípios em razão de um coeficiente chamado “Valor Mínimo Anual por Aluno – VMAA”, levando a inúmeras condenações da União federal em várias instâncias, incluindo o STJ e STF<sup>32</sup>.

Há igualmente o chamado “incentivo com chapéu alheio”. Segundo Estevão Horvath e Hendrick Pinheiro, a política de incentivos fiscais do ente central sob tributos sujeitos à partilha federativa de receita pode configurar uma “cortesia com chapéu alheio”, porquanto parte desse custo é transferida para o ente titular de parcela do produto de uma arrecadação que jamais será concretizada. Nesse contexto, há redução das receitas partilhadas suportada pelos entes beneficiários, tendo o assunto sido levado ao STF no RE nº 572.762/SC (Tese 42) e RE nº 705.423/SE (Tese 653)<sup>33</sup>.

Por fim, fala-se da situação dos Municípios. Com a rigidez dos gastos e a dependência crescente de transferências intergovernamentais, prefeitos frequentemente enfrentam dificuldades financeiras. Em 2023, muitos Municípios estavam em déficit, o que reforça a necessidade de apoio federal e evidencia uma dependência política indesejável, comprometendo a autonomia e o equilíbrio do federalismo<sup>34</sup>. Nesse sentido, o Supremo

---

<sup>31</sup> Desde 1989, as regras para calcular o montante a ser repassado a cada estado e ao Distrito Federal estavam estabelecidas na Lei Complementar 62/1989. No entanto, essa lei não definia claramente os critérios para a distribuição das receitas. Originalmente, os coeficientes individuais deveriam ser provisórios, válidos apenas nos exercícios de 1990 e 1991, mas permaneceram em vigor por mais de vinte anos devido à ausência da lei específica prevista no §2º do artigo 2º da Lei Complementar. Insatisfeitos com a omissão legislativa, diversos Estados (ADI 875, 2727 e 3243) levaram a questão ao Supremo Tribunal Federal (STF) por meio do controle abstrato. Em 24 de fevereiro de 2010, o STF, seguindo o voto do relator, ministro Gilmar Mendes, julgou procedentes as ações, declarando a inconstitucionalidade de dispositivos do artigo 2º e do Anexo Único da Lei Complementar 62/1989, com modulação de efeitos. Fonte: CONTI, José Maurício; MASCARENHAS, Caio Gama. Repactuação do Federalismo Brasileiro e Reforma Fiscal. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul*, v. 1, p. 113, 2023.

<sup>32</sup> STJ (REsp nº 1.101.015/BA, julgado sob o rito especial dos recursos repetitivos previsto no art. 543-C do CPC/73). Segundo o Supremo Tribunal Federal, nas Ações Cíveis Originárias (ACOs) de n. 648 (BA). 660 (AM), 669 (SE) e n. 700 (RN) o valor da complementação da União ao FUNDEF deve ser calculado com base no valor mínimo nacional por aluno (VMNA) extraído da média nacional.

<sup>33</sup> HORVATH, Estevão; PINHEIRO, Hendrick. *Federalismo e Guerra Fiscal do ICMS*, Op. cit, p. 69.

<sup>34</sup> Metade dos Municípios em contas no vermelho, e prefeitos pressionam por ajuda da União. *Folha de S. Paulo*,

Tribunal Federal reconhece conflito federativo em situações nas quais a União, valendo-se de registros de supostas inadimplências dos Estados no Cadastro Único de Exigências para Transferências Voluntárias – CAUC, impossibilita o repasse de verbas federais e a celebração de convênios aos entes subnacionais. Nesses casos a Suprema Corte possui uma tendência de dar ganho de causa aos entes subnacionais<sup>35</sup>.

### 5.3. O problema da imposição de custos (ou despesas heterônomas)

Há uma diferença substancial entre possuir a autoridade para gastar e estar obrigado a fazê-lo. Uma das formas mais evidentes de coerção intergovernamental é o uso dos *unfunded mandates* – decisões federais que impõem custos aos entes subnacionais sem fornecer o financiamento necessário. Embora sua constitucionalidade seja comumente questionável, os *unfunded mandates* são um mecanismo político-financeiro relativamente frequente em federações.

Outro nome possível é a de despesa heterônoma, em paralelo ao que se denomina “isenção heterônoma”. Enquanto isenções heterônomas são aquelas que ocorrem quando um ente federativo isenta um tributo que é de competência de outro ente, despesas heterônomas são aquelas que ocorrem quando o ente central, por meio de ato normativo, decide sobre a execução obrigatória de uma despesa que é de competência de outro ente.

A imposição de custos (*unfunded mandates*) é um tema polêmico nos EUA em razão de sua constituição sintética e da arquitetura política altamente descentralizada de sua federação<sup>36</sup>. Muitas constituições, contudo, estabelecem vários princípios ou direitos a certos

---

20.8.2023. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/08/metade-dos-municipios-tem-contas-no-vermelho-e-prefeitos-pressionam-por-ajuda-da-uniao.shtml>.

<sup>35</sup> ECHEVERRIA, Andrea de Quadros Dantas. *O árbitro da federação pode influenciar o jogo do resgate? O impacto da jurisprudência federalista do STF na crise fiscal dos estados brasileiros*. São Paulo; D'Plácido Editora, 2020, p. 346.

<sup>36</sup> Os estados dos EUA usualmente reclamam dos *unfunded mandates*, como exigências federais que impõem custos sem oferecer financiamento correspondente. Exemplos incluem a Lei dos Americanos com Deficiência (*Americans with Disabilities Act*), que obriga estados e municípios a garantir acessibilidade a prédios e transporte público, e a Lei de Água Limpa (*Clean Water Act*), que exigiu grandes investimentos em tratamento de esgoto. No entanto, economistas argumentam que, em alguns casos, esses custos não são injustos, pois evitam que comunidades imponham externalidades negativas a outras, como no caso do tratamento inadequado de esgoto. Fonte: ANDERSON, George. *Fiscal federalism: A comparative introduction*. Ontario: Oxford University Press, 2009, p. 18.

serviços básicos que poderiam ter grandes implicações de gastos. Muitos desses casos não são passíveis de serem desafiados pelos entes subnacionais, como o caso do Brasil<sup>37</sup>.

No Brasil, as despesas com pessoal dos entes subnacionais são impactadas diretamente por normas que estabelecem pisos e tetos de remuneração. O piso assegura um valor mínimo para determinadas categorias, enquanto o teto limita os ganhos máximos de todos os servidores. O aumento em qualquer um desses parâmetros gera um “efeito cascata” sobre todos os entes federativos. A posição da Suprema Corte é fundamental para determinar o impacto dessas normas sobre as finanças dos Estados e Municípios.<sup>38</sup>

O teto geral de remuneração foi estabelecido pela Emenda Constitucional 41/2003, vinculando o limite máximo dos salários dos servidores aos valores dos Ministros do Supremo Tribunal Federal (STF). Segundo a Suprema Corte, essa norma possui eficácia imediata, submetendo automaticamente a remuneração de servidores públicos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios às referências de valor máximo estabelecidos pela Emenda<sup>39</sup>. O reajuste de 2019, por exemplo, custou cerca de R\$ 2,4 bilhões aos Estados e Municípios.

Os pisos salariais são notadamente específicos e setoriais, muitas vezes estabelecidos pelo governo federal. Quando o governo central pretendeu reajustar pisos salariais de categorias como saúde e educação, a Suprema Corte determinou que o governo federal deve fornecer crédito suplementar para que Estados e Municípios pudessem arcar com esses custos. Se o crédito não for concedido, o pagamento não é exigível dos entes subnacionais<sup>40</sup>.

---

<sup>37</sup> ANDERSON, George. *Fiscal federalism: A comparative introduction*. Ontario: Oxford University Press, 2009, p. 18.

<sup>38</sup> Nesse sentido, os seguintes julgados do Supremo Tribunal Federal brasileiro: RE 609381, Relator Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, julgado em 02/10/2014; RE 663696/MG, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 28/2/2019.

<sup>39</sup> Agência Câmara de Notícias. Consultoria de Orçamento da Câmara avalia impactos do aumento do teto salarial do funcionalismo. 27/11/2018 - 15:59. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/548648-consultoria-de-orcamento-da-camara-avalia-impactos-do-aumento-do-teto-salarial-do-funcionalismo/>

<sup>40</sup> No caso da educação, o Supremo Tribunal Federal julgou constitucional a norma federal que prevê a forma de atualização do piso nacional do magistério da educação básica, ressaltando que a Lei nº 11.738/2008 prevê complementação pela União de recursos aos entes federativos que não tenham disponibilidade orçamentária para cumprir os valores referentes ao piso nacional. Fonte: ADI 4848, Relator(a): Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 01-03-2021. No caso da saúde, houve medida cautelar deferida (e posteriormente referendada) para suspender os efeitos da Lei nº 14.434/2022 até que sejam avaliados os seus impactos sobre a situação financeira de Estados e Municípios e sobre a empregabilidade no setor. Segundo a Corte, a implementação da diferença remuneratória resultante do piso salarial nacional deve ocorrer na extensão do quanto disponibilizado, a título de “assistência financeira complementar”, pelo orçamento da União (art. 198, §§ 14 e 15, da CF, com redação dada pela EC nº 127/2022); b) eventual insuficiência da “assistência financeira complementar” mencionada no item (ii.a) instaura o dever da União de providenciar crédito suplementar, cuja fonte de abertura serão recursos provenientes do cancelamento, total ou parcial, de dotações tais como aquelas destinadas ao pagamento de emendas parlamentares individuais ao projeto de lei orçamentária destinadas a ações e serviços públicos de saúde (art. 166, § 9º, da CF) ou direcionadas às demais emendas parlamentares (inclusive de Relator-Geral do

## 6. Comitê Gestor e equilíbrio fiscal

A Emenda Constitucional n. 132 aposta em um modelo centralizado de federalismo e gestão tributária para lidar com a responsabilidade fiscal dos entes subnacionais. Destaca-se uma questão nova para os entes federados: o seu equilíbrio fiscal, no âmbito das receitas, dependerá de decisões externas – principalmente do Comitê Gestor do IBS.

Dois princípios merecem destaque aqui: o equilíbrio fiscal horizontal e o equilíbrio fiscal vertical. O princípio do equilíbrio fiscal horizontal visa evitar que unidades subnacionais estabeleçam uma competição entre si em uma “corrida para o fundo do poço” (*race to the bottom*), comprometendo sua sustentabilidade financeira. Já o princípio do equilíbrio fiscal vertical defende que os Estados devem ter receita suficiente para suas agendas políticas, mas, se o governo central assume significativas funções redistributivas e de coordenação, os tributos federais prevalecerão, ferindo o equilíbrio vertical<sup>41</sup>.

A reforma tributária ataca as isenções subnacionais, mas não a figura das isenções em si – que ainda podem ser concedidas facilmente pela União. No Brasil, o federalismo competitivo assumiu uma conotação negativa porquanto, na busca por empresas e indústrias, Estados e Municípios acabam competindo por meio de isenções, em confronto ao equilíbrio fiscal horizontal.

Teoricamente, a competição entre produtores os leva a fornecer os bens que os indivíduos desejam ao menor custo possível. Há correntes teóricas que sustentam que a competição entre comunidades resulta na oferta dos bens e serviços que os indivíduos desejam e na produção desses bens de maneira eficiente, fazendo uma analogia à competição de mercado. Um exemplo seria a guerra fiscal brasileira, em que os Estados abrem mão de parte de suas receitas tributárias (principalmente ICMS) para atrair investimentos privados, aceitando uma redução imediata na arrecadação com a expectativa de um aumento futuro decorrente do desenvolvimento econômico esperado<sup>42</sup>. Tal corrente, entretanto, não prevaleceu nos debates sobre reforma tributária.

---

Orçamento). Não sendo tomada tal providência, não será exigível o pagamento por parte dos entes referidos no item (ii). Fonte: ADI 7222 MC-Ref, Relator(a): Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 19-09-2022.

<sup>41</sup> BURTON, Mark. Bases Teóricas para o Federalismo Fiscal e sua Relevância na Austrália. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (orgs.). *Estado Federal e guerra fiscal no direito comparado*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, p. 182.

<sup>42</sup> MASCARENHAS, Caio Gama. Notas sobre federalismo fiscal, federalismo competitivo e constituição

Esse tópico abordará duas faces concretas do equilíbrio fiscal diretamente geridas pelo Comitê Gestor: (1) a política de incentivos (o que se deixa de arrecadar); e (2) a política de transferência de recursos financeiros para Estados e Municípios (como se repartem recursos e como se mitigam as perdas de arrecadação de alguns entes).

### **6.1. Equilíbrio fiscal e a política de incentivos heterônomos**

Repetindo a tendência de constitucionalização das normas de responsabilidade fiscal (por exemplo, a norma de estimativa de impacto do artigo 113 do ADCT<sup>43</sup>), incluiu-se no texto constitucional o §11 do artigo 165-A da Constituição, segundo o qual:

§ 11. Projeto de lei complementar em tramitação no Congresso Nacional que reduza ou aumente a arrecadação do imposto somente será apreciado se acompanhado de estimativa de impacto no valor das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII.

A reforma fiscal constitucional vai além e passa estabelecer, no artigo 9º da Emenda Constitucional 132/2023, o dever de recomposição do reequilíbrio fiscal da arrecadação nos casos de regimes diferenciados de tributação.

Segundo o artigo 9º da Emenda Constitucional 132/2024, a lei complementar que criar o imposto do art. 156-A e a contribuição do art. 195, V, poderá prever regimes diferenciados de tributação, desde que uniformes em todo o país e com ajustes nas alíquotas de referência para equilibrar a arrecadação. A lei definirá as operações que terão uma redução de 60% nas alíquotas (§1º do artigo 9º), sendo proibido alterar esse percentual para as situações previstas (§2º do artigo 9º). Além disso, os regimes diferenciados passarão por avaliação quinzenal de custo-benefício, podendo a lei instituir um regime de transição para a alíquota padrão (§10 do artigo 9º)<sup>44</sup>.

---

financeira no Brasil. *Revista Eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro -PGE-RJ*, Rio de Janeiro, v. 3 n. 3, set./dez. 2020, p. 13.

<sup>43</sup> Segundo a norma: “Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro”. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016).

<sup>44</sup> Segundo a norma do artigo 9º da EC. N. 132/2023: “Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

§ 1º A lei complementar definirá as operações beneficiadas com redução de 60% (sessenta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o caput entre as relativas aos seguintes bens e serviços: [...].



No caso de redução ou isenção de IBS por norma da União é ainda mais grave do que o impacto da “cortesia com chapéu alheio” nos fundos de receita partilhada. Isso porque não se trata de isenção tributo federal sujeito à partilha, mas sim de isenção heterônoma, que ocorre quando um ente federativo isenta tributo cuja competência pertence a outro ente. Ressalta-se que o IBS é imposto de “competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios” (caput do artigo 156-A da Constituição).

Quem seria a instituição responsável por garantir o equilíbrio financeiro dos entes federados dependentes da arrecadação do IBS? Além do Congresso Nacional e Tribunal de Contas da União, o Comitê Gestor detém uma atribuição essencial na garantia do equilíbrio fiscal dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

No Projeto de Lei Complementar (PLC) 180/2024, ao menos no texto-base aprovado pela Câmara dos Deputados, incumbe ao Comitê Gestor a responsabilidade inicial de avaliar o equilíbrio fiscal nas mudanças legislativas relacionadas ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). O artigo 2º do projeto prevê em seu inciso XV que, além de suas atribuições principais, cabe ao Comitê emitir parecer, quando solicitado pela Câmara dos Deputados ou pelo Senado Federal, sobre o impacto estimado de alterações na legislação federal que aumentem ou reduzam a arrecadação do IBS.

Adicionalmente, o inciso V do mesmo artigo confere ao Comitê Gestor a responsabilidade de realizar, a cada cinco anos, uma avaliação da eficiência, eficácia e efetividade, considerando políticas sociais, ambientais e de desenvolvimento econômico, dos regimes aduaneiros especiais, zonas de processamento de exportação, regimes de bens de capital, devolução personalizada, Cesta Básica Nacional de Alimentos, e outros regimes diferenciados e específicos relacionados ao IBS.

Acertada essa previsão de competência para o Comitê Gestor. O Conselho Intergovernamental responsável pela gestão do IBS possuirá as melhores informações contábeis e econômicas para informar eventual impacto e medidas de compensação necessárias para garantir o reequilíbrio fiscal dos entes subnacionais nos casos de mudanças na legislação do IBS.

---

§ 2º É vedada a fixação de percentual de redução distinto do previsto no § 1º em relação às hipóteses nele previstas. [...].

§ 10. Os regimes diferenciados de que trata este artigo serão submetidos a avaliação quinzenal de custo-benefício, podendo a lei fixar regime de transição para a alíquota padrão, não observado o disposto no § 2º, garantidos os respectivos ajustes nas alíquotas de referência”.

Destaca-se ainda que o Comitê Gestor, sendo responsável por “*editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto*” (artigo 156-B, I, da Constituição), poderá naturalmente avaliar impactos das mudanças não somente da legislação formal oriunda do Congresso Nacional, mas igualmente os impactos decorrentes da mudança de interpretação na aplicação do IBS realizada no âmbito do próprio Comitê. A partir daí, o Comitê realizaria os procedimentos necessários para a garantia do reequilíbrio fiscal dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

## 6.2. Equilíbrio fiscal e equalização fiscal

A reforma fiscal privilegia critérios de equalização fiscal em desfavor do exercício de competências tributárias por parte de Estados e Municípios, destacando-se o papel do Comitê Gestor na gestão da distribuição dos recursos do IBS. A equalização fiscal possui uma noção intrínseca de equilíbrio econômico-financeiro em sua concepção, configurando um dos temas centrais da teoria do federalismo fiscal.

A equalização fiscal é uma prática comum em sistemas federativos de financiamento, destinada a transferir recursos para jurisdições com limitações fiscais. Em alguns casos, ela é integrada a um sistema de repartição de receitas, no qual o governo central realiza transferências diferenciadas para governos provinciais, estaduais ou locais, considerando as necessidades fiscais específicas de cada ente. O objetivo é diminuir as desigualdades financeiras entre as regiões ou unidades administrativas dentro da federação<sup>45</sup>.

Segundo a OCDE, equalização fiscal é a transferência de recursos fiscais entre jurisdições com o objetivo de compensar desequilíbrios entre a capacidade de arrecadação de receitas e os custos dos serviços públicos. Nesse sentido, seu principal objetivo seria permitir que os governos subnacionais ofereçam aos seus cidadãos um conjunto semelhante de serviços públicos com uma carga tributária similar, mesmo que a renda varie entre as regiões<sup>46</sup>.

Dentro da ideia de equalização fiscal, a solidariedade e o senso de comunidade são fundamentais para justificar a redistribuição, enquanto os argumentos econômicos se baseiam na correção de desequilíbrios na alocação de mão de obra e na produtividade. Nas federações

---

<sup>45</sup> OATES, Wallace. *Assignment of responsibilities and fiscal federalism*. Blindenbacher and Koller (eds). Forum of Federations, 2003, p. 82.

<sup>46</sup> BLÖCHLIGER, Hansjörg; CHARBIT, Claire. Fiscal equalisation. *OECD Journal: Economic Studies*, v. 2008, n. 1, 2008, p. 1.

mais ricas, o compromisso com a equalização geralmente decorre mais de um senso de solidariedade nacional do que de preocupações com eficiência econômica. No entanto, há debate sobre os benefícios líquidos dessa prática, considerando os custos que ela pode gerar para as regiões mais ricas que contribuem com esses programas<sup>47</sup>.

O sistema de gestão do IBS visa expandir a equalização fiscal no Brasil, unindo o ICMS e o ISS, centralizando a arrecadação e descentralizando a distribuição dos recursos arrecadados, seguindo critérios legais definidos e administrados por um Conselho Intergovernamental responsável pela partilha<sup>48</sup>. O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) fica responsável “arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios” (artigo 156-A, caput, II, da Constituição), residindo nessa função distributiva os objetivos de equalização fiscal.

A distribuição da receita de IBS para Estados e Municípios pelo Comitê Gestor segue alguns critérios relativamente integrados: (1) o critério do destino da operação tributada; (2) o critério da Receita-Base, determinada a partir da alíquota de referência e, conseqüentemente, da carga tributária atual; (3) o critério da receita retida para fins de transição; (4) o critério do Seguro-Receita, para fins de distribuição complementar para os entes federativos com maior perda de participação relativa na receita; e (5) o critério populacional.

O *critério do destino* da operação tributada está previsto no inciso II do §4º do artigo 156-A da Constituição. Segundo a norma, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) distribuirá o produto da arrecadação do imposto ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado crédito. Em tese, esse critério é a regra geral de distribuição, mas há motivos para desconfiar dessa proposição. Isso porque as regras de transição irão dominar os critérios de distribuição por muito tempo, ressaltando-se ainda inúmeros outros critérios que operarão de forma paralela.

A arrecadação do IBS, apesar de ser orientada pela tributação no destino, não será distribuída com base nesse critério de imediato. Conforme as regras de transição, o montante arrecadado pelo IBS em 2026 não estará sujeito às vinculações, repartições e destinações constitucionais, sendo destinado integralmente ao financiamento do Comitê Gestor do IBS e à

---

<sup>47</sup> ANDERSON, George. *Fiscal federalism: A comparative introduction*. Ontario: Oxford University Press, 2009, p. 61-62.

<sup>48</sup> Segundo a aprovada redação constitucional do §5º do artigo 156-A: “§ 5º Lei complementar disporá sobre: I – as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, disciplinando, entre outros aspectos: a) a sua forma de cálculo; b) o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente; c) as regras de distribuição aplicáveis aos regimes favorecidos, específicos e diferenciados de tributação previstos nesta Constituição; [...]”.

constituição do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do ICMS. Alerta-se que as regras de transição se estendem até 2077 segundo o texto constitucional, prevendo inúmeros critérios de distribuição não vinculados ao ente federado localizado no destino da tributação do IBS.

O *critério da Receita-Base* está relacionado à ideia de alíquota de referência, tendo a sua previsão no artigo 130 do ADCT<sup>49</sup>. Fixada por Resolução do Senado Federal, a projeção da alíquota de referência do IBS e CBS é determinada a partir da carga tributária atual, que está custeando grande parte dos serviços públicos brasileiros. Em outras palavras, calcula-se a alíquota conforme a arrecadação atual dos entes da federação por meio dos tributos em via de extinção (ISS, ICMS, IPI, PIS e COFINS), almejando uma equivalência entre a carga tributária atual e a carga tributária advinda da Reforma Fiscal.

A Receita-Base do IBS de cada Estado, Distrito Federal e Município será calculada pelo Comitê Gestor, em cada período de distribuição, conforme as diretrizes estabelecidas em Lei Complementar. A Receita-Base consiste na Receita Inicial de cada ente federativo, devidamente ajustada de acordo com as disposições pertinentes, devendo ser apurada conforme arrecadação atual e como proporção do Produto Interno Bruto (PIB), conforme artigo 130 do ADCT. O cálculo das alíquotas de referência será realizado com base em propostas encaminhadas pelo Poder Executivo da União (no caso do CBS) e pelo Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (no caso do IBS), que deverão fornecer ao Tribunal de Contas da União “todos os subsídios necessários, mediante o compartilhamento de dados e informações, nos termos de lei complementar” (§10 do artigo 130 do ADCT).

O *critério da receita retida para fins de transição* é maior evidência do distanciamento do critério do destino. Segundo o artigo 131 do ADCT, de 2029 a 2077, o produto da arrecadação do IBS será partilhado aos Estados, Distrito Federal e Municípios a partir da retenção de parte significativa do total da receita.

---

<sup>49</sup> Segundo a norma: “Art. 130. Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a assegurar:

[...];

III - Receita-Base da União: a receita da União com a contribuição prevista no art. 195, V, e com o imposto previsto no art. 153, VIII, ambos da Constituição Federal, apurada como proporção do PIB;

IV - Receita-Base dos Entes Subnacionais: a receita dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios com o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal, deduzida da parcela a que se refere a alínea "b" do inciso II do caput, apurada como proporção do PIB;

V - Receita-Base Total: a soma da Receita-Base da União com a Receita-Base dos Entes Subnacionais, sendo essa última: a) multiplicada por 10 (dez) em 2029; b) multiplicada por 5 (cinco) em 2030; c) multiplicada por 10 (dez) e dividida por 3 (três) em 2031; d) multiplicada por 10 (dez) e dividida por 4 (quatro) em 2032; e) multiplicada por 1 (um) em 2033.”.

Estabeleceu-se que, do total arrecadado pelo IBS conforme as disposições constitucionais e a lei complementar – especialmente no que se refere à definição do destino – serão retidos: (a) de 2029 a 2032, 80%; (b) em 2033, 90%; e (c) de 2034 a 2077, o mesmo percentual de 2033, com redução anual de 1/45. Essa retenção ocorrerá antes do cálculo da partilha direta entre Estados e Municípios. Posteriormente, os valores retidos serão distribuídos, conforme regulamentação da Lei Complementar, entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, proporcionalmente à receita média de cada ente federativo.

Destaca-se que, aparentemente, o produto da arrecadação do IBS somente será integralmente distribuído conforme o critério do destino após 2097 (e não 2077) – ou seja, 74 anos após a promulgação da Reforma Tributária (que certamente sofrerá dezenas de alterações até tal data). Isso porque há outra regra de retenção: a retenção de 5% da arrecadação de IBS e a previsão de regras de transição até 2097 para o critério do seguro-receita previsto no artigo 132, §3º, do ADTC.

O *critério do Seguro-Receita*, para fins de distribuição complementar para os entes federativos com maior perda de participação relativa na receita, está previsto no artigo 132 do ADCT.

Sobre o saldo não retido do critério de transição de regimes (artigo 131 do ADCT), haverá uma retenção correspondente ao seguro-receita (artigo 132 do ADCT), equivalente a 5% entre 2029 e 2077, destinada aos entes que apresentarem maior perda de participação relativa na receita, conforme o disposto no artigo 132 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). O percentual do seguro-receita será reduzido gradualmente entre 2078 e 2097, quando será extinto.

Mensalmente, a parcela referente ao seguro-receita será distribuída, de forma sequencial e sucessiva, aos entes que possuírem as menores proporções entre: a média, nos últimos 12 meses, da receita mensal do IBS calculada com base nas alíquotas de referência, conforme critérios previstos em Lei Complementar.

O *critério populacional*, para fins de distribuição de receita de IBS dos Estados para os Municípios localizados em seus respectivos territórios, está previsto no §º 2º do artigo 158 do texto da Constituição. Após a reforma, os critérios de repasse de receita tributária de IBS dos Estados para Municípios tendem a assumir critérios mais redistributivos (população municipal) em oposição aos critérios devolutivos anteriores aplicáveis ao regime do ICMS



(proporção do valor adicionado nas operações tributáveis ocorridas no território dos Municípios)<sup>50</sup>.

A nova sistemática fiscal da reforma possui efeitos redistributivos com ganhadores e perdedores claros. Segundo algumas projeções econômicas, a reforma tributária favorecerá os Estados menos desenvolvidos e os Municípios mais pobres, abrangendo 98% daqueles cujo PIB per capita está abaixo da média nacional, assim como 98% das 108 cidades populosas e economicamente desfavorecidas que integram o G100 (criado pela Frente Nacional dos Prefeitos – FNP). Dentre as grandes cidades, 59% das capitais e 72% das que possuem mais de 80 mil habitantes serão beneficiadas. Em termos quantitativos, as simulações apontam que pelo menos 60% dos Estados e 82% dos Municípios saem ganhando com a reforma, percentuais que aumentam ao se considerar os impactos positivos sobre o PIB e, conseqüentemente, sobre a arrecadação tributária<sup>51</sup>.

Percebe-se, portanto, que as regras de equalização propostas pela Reforma Fiscal da Emenda Constitucional 132/2023 endereçam a compensação de 4 diferentes tipos de desequilíbrios entre a capacidade de arrecadação de receitas e os custos dos serviços públicos: (1) o critério da Receita-Base, que procura equilibrar as alíquotas referenciais do novo sistema tributário com a carga tributária atual do sistema ainda vigente de ICMS e ISS; (2) o critério da receita retida para fins de transição, que procura equilibrar o novo padrão centralizado de arrecadação com as necessidades de gastos já institucionalizadas no âmbito dos Estados e Municípios, evitando a inoperacionalidade da gestão fiscal dos entes federados; (3) o critério do seguro-receita, que objetiva equilibrar o novo sistema tributário com o atendimento das necessidades fiscais dos entes federativos com maior perda de participação relativa na receita; e (4) o critério populacional, cujo escopo é equilibrar as receitas dos Municípios de forma proporcional às suas respectivas populações, garantindo uma receita mínima por habitante no âmbito de cada Estado.

---

<sup>50</sup> Cuida-se da redação do §2º do artigo 158 da Constituição, que cuida da partilha do imposto IBS dos Estados para os Municípios, com a extinção do critério devolutivo VAF: “§ 2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios mencionadas no inciso IV, “b”, serão creditadas conforme os seguintes critérios: I – 80% (oitenta por cento) na proporção da população; II – 10% (dez por cento) com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos, de acordo com o que dispuser lei estadual; III – 5% (cinco por cento) com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual; IV – 5% (cinco por cento) em montantes iguais para todos os Municípios do Estado.”.

<sup>51</sup> GOBETTI, Sérgio Wulff; MONTEIRO, Priscila Kaiser. NOTA TÉCNICA. Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas. *IPEA*. Carta de Conjuntura, 60, Nota 18, 3º trimestre de 2023, p. 1-14.

## Conclusão

A troca da autonomia tributária dos entes subnacionais pela participação destes na gestão do IBS mediante o Comitê Gestor representa algo maior do que a troca da natureza da receita (de receita própria para receita transferida).

Ressalta-se que a atividade financeira do Estado compreende uma série de papéis interligados como: a arrecadação de receitas, a organização do orçamento, a execução das despesas, o controle da gestão financeira e responsabilidade fiscal e a partilha federativa de recursos<sup>52</sup>. A Reforma Tributária afeta todas essas interfaces, não configurando apenas um aprofundamento no modelo brasileiro de partilha federativa de recursos.

Na parte da arrecadação, a perda da competência tributária afeta a autoridade de gestão direto dos recursos na tributação sobre consumo e produção (ICMS e ISS). Essa gestão é repassada ao Comitê Gestor do IBS, que surge na federação brasileira como uma compensação pela perda da autonomia tributária, garantindo a participação dos entes subnacionais na gestão da tributação sobre o consumo. A mudança no critério territorial de tributação transfere recursos das unidades federativas em que ficam os fornecedores (critério da origem) para aquelas unidades onde ficam os consumidores das operações tributáveis (critério do destino).

No tocante à organização do orçamento público, troca-se a configuração da receita própria do ente estadual ou municipal (ICMS e ISS) para a configuração de receita transferida (IBS).

A fase da execução de despesa é indiretamente afetada pela reforma tributária em razão da mudança de controle da gestão financeira. A centralização da competência tributária e da arrecadação tende a agravar a dependência dos entes subnacionais brasileiros das transferências de recursos, reduzindo sua autonomia financeira para ajustar suas receitas conforme suas necessidades fiscais no âmbito da despesa.

No que diz respeito à responsabilidade fiscal, aumenta-se o risco de os entes subnacionais não conseguirem cobrir suas despesas obrigatórias ou cumprir suas atribuições constitucionais por esforço próprio em sua gestão fiscal, considerando o contexto brasileiro de desequilíbrio fiscal e insegurança jurídica. O equilíbrio fiscal dos Estados e Municípios, no âmbito das receitas, dependerá de decisões externas – principalmente do Comitê Gestor do IBS.

---

<sup>52</sup> CONTI, José Maurício. *O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil* - 1. ed. São Paulo: Blucher Open Access, 2020, p. 36.

## Referências

ANDERSON, George. *Fiscal federalism: A comparative introduction*. Ontario: Oxford University Press, 2009.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de, Fundamentos e impactos da adoção do princípio do destino na tributação do consumo no Brasil In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu. *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri*, p. 423-444. São Paulo: IBDT, 2023.

ARRETCHE, Marta. Estados federativos e unitários: uma dicotomia que pouco revela. *Revista de Sociologia e Política*, v. 28 n. 74, 2020.

BEHNKE, Nathalie; MUELLER, Sean. The purpose of intergovernmental councils: A framework for analysis and comparison. *Regional & Federal Studies*, v. 27, n. 5, p. 513, 2017.

BEVILACQUA, Lucas; FONSECA, Rafael. O Comitê Gestor do imposto sobre bens e serviços (IBS) sob a perspectiva do federalismo fiscal brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury *et al* (org) *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*, p. 401-413. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

BLÖCHLIGER, Hansjörg; CHARBIT, Claire. Fiscal equalisation. *OECD Journal: Economic Studies*, v. 2008, n. 1, p. 1-22, 2008.

BLUME, Lorenz; VOIGT, Stefan. Federalism and decentralization – a critical survey of frequently used indicators. *Constitutional Political Economy*, v. 22, n. 3, p. 238–264, 2011.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. São Paulo: Helvética Editorial Ltda., 2000.

BURTON, Mark. Bases Teóricas para o Federalismo Fiscal e sua Relevância na Austrália. In: MACHADO, Misabel Abreu Derzi; BATISTA JÚNIOR Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (orgs.). *Estado Federal e guerra fiscal no direito comparado*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

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

CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

CONTI, José Maurício. *O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil* - 1. ed. - São Paulo: Blucher Open Access, 2020.

CONTI, José Maurício; MASCARENHAS, Caio Gama. Repactuação do Federalismo Brasileiro e Reforma Fiscal. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de Mato Grosso do*

*Sul*, v. 1, p. 113, 2023.

CONTI, José Maurício. O voo cego da reforma fiscal. *JOTA*, v. 1, p. 1, 2023.

CONTI, José Maurício. Reforma tributária e arcabouço fiscal só aumentam angústia dos prefeitos: cenário para as finanças municipais não se mostra promissor. *JOTA*, v. 1, p. 1, 2023.

DUNCAN, Harley; SEDON, Jon. Coordinating a federal VAT with state and local sales taxes. In: *The VAT Reader: what a federal consumption tax would mean for America?*. Falls Church: Tax Analysts, p. 139-162, 2011.

ECHEVERRIA, Andrea de Quadros Dantas. *O árbitro da federação pode influenciar o jogo do resgate? O impacto da jurisprudência federalista do STF na crise fiscal dos Estados brasileiros*. São Paulo; D'Plácido Editora, 2020.

ELAZAR, Daniel J. *Exploring federalism*. University of Alabama Press, 1987.

GAMPER, Anna. A “global theory of federalism”: The nature and challenges of a federal state. *German Law Journal*, v. 6, n. 10, p. 1297-1318, 2005.

GOBETTI, Sérgio Wulff; MONTEIRO, Priscila Kaiser. NOTA TÉCNICA. Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas. *IPEA*. Carta de Conjuntura, 60, Nota 18, p. 1-14, 3º trimestre de 2023.

HORVATH, Estevão; PINHEIRO, Hendrick. *Federalismo e Guerra Fiscal do ICMS: cortesia com chapéu alheio*. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

MASCARENHAS, Caio. Notas sobre o federalismo fiscal, o federalismo competitivo e a constituição financeira no Brasil. *Revista Eletrônica da PGE-RJ*, v. 3, n. 3, 2020.

MASCARENHAS, Caio Gama. *Reforma tributária e o problema da partilha de receita de impostos*. Migalhas: Ribeirão Preto, 20 jun. 2023.

OATES, Wallace. Assignment of responsibilities and fiscal federalism. Blindenbacher and Koller (eds). Forum of Federations, 2003.

PALERMO, Francesco; KÖSSLER, Karl. *Comparative federalism: constitutional arrangements and case law*. Oxford: Bloomsbury Publishing, 2017.

RODDEN, Jonathan. Federalismo e descentralização em perspectiva comparada: sobre significados e medidas. *Revista de sociologia e política*, p. 9-27, 2005.

SCAFF, Fernando Facury. Royalties do petróleo, minério e energia: aspectos constitucionais, financeiros e tributários. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, 2014.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2014.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário

internacional. *Revista direito tributário atual*, n. 19, p. 24-40, 2005.

Recebido em: 16/10/2024

1º Parecer em: 01/11/2024

2º Parecer em: 25/02/2025