



A Reforma Tributária e os Desafios para a Manutenção do Pacto Federativo

Cristiane Pereira de Souza Camargos

Advogada e servidora do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo – TCEES
Pós graduada em Direito Tributário
cristiane.cpsouza@gmail.com

Domingos Augusto Taufner

Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo – TCEES
Engenheiro Mecânico, Bacharel em Direito, pós-graduado em Direito Tributário e Mestre em Direitos e Garantias Fundamentais
dataufner@hotmail.com

RESUMO

A busca por um sistema tributário que seja simplificado, justo e com menor carga para os contribuintes é algo esperado há muito tempo. A Emenda Constitucional 132/2023, originada da PEC 45/2019, representa uma esperança significativa para uma reforma tributária que cria um sistema mais simplificado, mas não alcançou todos os anseios. Este artigo traz um histórico dos tributos no Brasil nas últimas seis décadas, demonstrando que a estrutura principal se manteve no referido período. Enumera os principais elementos que dificultaram a realização de uma efetiva reforma tributária, principalmente as questões relativas à disputa entre os entes da federação por mais recursos e a dificuldade em reduzir os gastos governamentais, o que facilitaria a redução da carga tributária. Descreve a atual reforma tributária, principalmente as mudanças mais significativas, como é o caso da fusão de alguns tributos. Ressalta os seus pontos positivos, principalmente no que toca à simplificação na cobrança de tributos. Conclui que será um desafio regulamentar e gerir o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços,

mas destaca a sua importância, pois ele contribuirá com a manutenção do equilíbrio federativo. Alerta que a reforma tributária ainda não atende ao principal reclamo da sociedade, que é a redução global da carga tributária, mas isso é algo que deve continuar a ser perseguido.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma Tributária; Pacto Federativo; Desafios.

ABSTRACT

The search for a tax system that is simplified, fair and less burdensome for taxpayers has been expected for a long time. Constitutional Amendment 132/2023, originating from PEC 45/2019, represents significant hope for a tax reform that creates a more simplified system, but it did not achieve all expectations. The tax reform proposed in the National Congress of Brazil is a hope that this will happen, This article brings a historical of taxes in Brazil in the last six decades, demonstrating that the main structure was maintained in that period. It lists the main elements that made it difficult to carry out an effective tax reform, mainly the issues related to the dispute between the entities of the federation for more resources and the difficulty in reducing government spending, which would facilitate the reduction of the tax burden. It describes the current tax reform, mainly the most significant changes such as the merger of some taxes. It emphasizes its positive points, mainly with regard to the simplification of tax collection. It concludes that it will be a challenge to regulate and manage the Goods and Services Tax Steering Committee, but highlights its importance, as it will contribute to maintaining the federative balance. It warns that the tax reform still does not meet society's main demand, which is the global reduction of the tax burden, but this is something that must continue to be pursued.

KEYWORDS: Tax reform; Federal Pact; Challenges.



INTRODUÇÃO

Os tributos podem ser vistos de maneira pejorativa pela maioria das pessoas, já que eles incidem sobre o patrimônio, a renda, os bens e os serviços, representando uma pesada carga tributária e, sem dúvida nenhuma, oneram as pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas. Entretanto, o dinheiro arrecadado com os tributos é a fonte principal para o funcionamento do poder público, principalmente para que preste os necessários serviços públicos.

A busca por uma tributação mais simplificada e mais justa é algo perseguido há muito tempo. A reforma tributária veio como uma esperança de que isso seja atingido no todo ou em grande parte.

Porém, para chegar até o ponto atual, foi percorrida uma longa trajetória, já que sempre houve no Brasil várias dificuldades, tanto no aspecto político quanto econômico, para que uma efetiva reforma tributária fosse realizada. É um tema complexo, por envolver a federação como um todo, além das várias categorias de contribuintes.

Este artigo, em grande parte, foi construído a partir da análise do texto constitucional dos últimos 60 anos, para que se forme um conceito sobre o novo sistema tributário. Partindo desta premissa, buscou-se avaliar o tema, de forma objetiva, iniciando com um breve histórico das mudanças ocorridas no sistema tributário no Brasil e apresentando as principais dificuldades de fazer uma reforma tributária. O trabalho apresenta, ainda, um resumo da atual reforma tributária e a analisa sob o ponto de vista do federalismo fiscal na perspectiva atual.

A finalidade deste artigo é examinar a recente Reforma Tributária e seus reflexos no federalismo fiscal, não limitando o exame aos aspectos puramente teóricos, mas refletindo também na realidade materializada na atual conjuntura do país, considerando todas as necessidades da federação, que não podem ser resumidas no Pacto Federativo idealizado, mas no que realmente é exercido.

1. BREVE HISTÓRICO DO ANTERIOR SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O nosso sistema tributário, na estrutura principal que vigorava no Brasil, existia desde a Emenda Constitucional 18 de 1º de dezembro de 1965, que foi uma emenda à Constituição de 1946. A referida emenda serviu, inclusive, de fundamento constitucional para a edição da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, conhecida como Código Tributário Nacional (CTN), que atualmente é a principal norma geral em matéria tributária.

Há de se registrar que o CTN, embora seja uma lei originariamente ordinária, foi recepcionado pelo ordenamento jurídico como lei complementar, pois, a partir da Constituição Federal de 1967, em seu art. 19, § 1º, está prescrito que essa espécie legislativa é a adequada para veicular normas gerais em matéria tributária, sendo isso mantido pelas mudanças constitucionais ocorridas posteriormente.

Cláudio Carneiro (2011, p. 101-102) trata o assunto da seguinte maneira:



Assim a Constituição brasileira trouxe um título específico sobre Tributação e Orçamento e, além dessa previsão, temos uma codificação própria sobre o Direito Tributário, a Lei Federal nº 5.172/66, formalmente Lei ordinária, sendo designada posteriormente como Código Tributário Nacional, por força do Ato Complementar nº 36, de 1967, pois a ementa da Lei, na vigência da Constituição de 1946, dispunha sobre o Sistema Tributário Nacional. A constituição Federal de 1988 recepcionou a na modalidade de complementarização, em especial pelo que dispõe o seu art. 146, tendo sido elevada a status de Lei Complementar. Portanto, atualmente o CNT naquilo que trata sobre normas gerais em matéria tributária somente poderá ser alterado por Lei Complementar.

Posteriormente à edição do CTN, o sistema tributário passou por várias modificações, principalmente as introduzidas pela Constituição Federal de 1988 (CF-88), mas não houve alterações significativas na estrutura tributária brasileira, principalmente nas espécies tributárias instituídas por cada ente da federação, o que sempre deixou o sistema longe da simplificação e da justiça tributária.

Na Constituição de 1988 foram até inseridas novidades na parte do Sistema Tributário Nacional, com readequação de tributos e da distribuição da receita tributária, mas que não alteraram de maneira significativa a lógica tributária brasileira.

O sistema tributário nacional existente antes da Constituição de 1988 foi estabelecido pela Constituição de 1967, combinada com a Emenda 01/1969 e emendas posteriores. A título exemplificativo, os próximos parágrafos explicam o que basicamente mudou com a Constituição de 1988.

União, Estados e Distrito Federal tinham basicamente os impostos que têm hoje. Com a CF-88 a União ganhou o Imposto Sobre Grandes Fortunas, que nunca foi regulamentado. O Estado viu o antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) transformar-se em Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), já que passou a tributar os serviços de transportes e comunicação, exceto os estritamente municipais, que antes eram da União. O ICMS também passou a incidir sobre combustíveis e minerais, que também antes eram de competência da União.

Outra mudança foi no tocante ao imposto de transmissão sobre bens. Antes da CF-88 era de competência estadual. Após a CF-88 ele foi dividido: os relativos à transmissão de bens *causa mortis* e doação continuaram com os Estados, e os relativos à transmissão de bens imóveis *inter vivos* e onerosos ficaram com os Municípios.

A repartição das receitas tributárias também sofreu mudanças, mas sem modificar a estrutura principal. Já existia o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), bem como o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e a distribuição do ICM dos Estados para os Municípios, dentre outras repartições. O que ocorreu foi um aumento significativo dos repasses para Estados e Municípios. Entretanto, há de se registrar que não é facilmente mensurável se

Estados e Municípios foram beneficiados, pois esses entes também receberam mais encargos na prestação de serviços à sociedade.

Outro fator de mudança, que é um ponto favorável ao pacto federativo e à autonomia dos entes, foi a proibição de isenções heterônomas. Na CF-67/69, em seu art. 19, §2º, era possível, por meio de lei complementar, a União conceder isenção de impostos estaduais e municipais. Isso foi expressamente proibido pelo art. 151, III, da CF-88.

Essa pequena demonstração exemplificativa de mudanças ocorridas a partir da CF-88 comprova que o sistema tributário nacional não sofreu alterações significativas nas últimas décadas. Era de se esperar que a CF-88 tivesse feito isso, mas não fez.

Há de se registrar que, no decorrer do tempo de vigência da CF-88, foram feitas modificações em matéria tributária, mas também sem alterar os pilares fundamentais da tributação. Aqui, apresenta-se uma listagem de emendas constitucionais que guarda alguma repercussão na área tributária ou na parte de repartição e aplicação de receitas tributárias: 03/1993, 12/1996, 21/1999, 27/2000, 29/2000, 33/2001, 37/2002, 39/2002, 42/2003, 44/2004, 53/2006, 55/2007, 56/2007, 59/2009, 68/2011, 75/2013, 84/2014, 87/2015, 93/2016, 105/2019, 108/2021, 109/2021, 112/2021, 116/2022 e 123/2022.

Deste período ressalta-se a Emenda Constitucional 42/2003. Embora sua intenção original fosse fazer uma reforma tributária, não conseguiu avançar em mudança significativa. Na referida emenda podem ser destacadas, dentre outras, duas mudanças: a inserção de uma tributação simplificada para microempresas e empresas de pequeno porte e a inserção do princípio da anterioridade nonagesimal como regra geral para todos os tributos.

Antes da EC 42/2003 existia o princípio da anterioridade, que não permitia a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro da lei que o tivesse criado ou majorado, mas a exigência de um prazo de noventa dias entre a publicação da lei que criou ou majorou um tributo somente existia para as contribuições sociais. A partir da EC 42/2003 passou-se a exigir a conjugação dos dois princípios, para proteger mais ainda o contribuinte das surpresas tributárias, salvo nos casos em que a Constituição expressamente ressalva a possibilidade de exclusão de um dos princípios ou de ambos.

O fato de a EC 42/2003 não ter veiculado mudanças significativas resultou numa crítica de Kiyoshi Harada (2006, p. 367), no seguinte sentido:

A modificação do Sistema Tributário Nacional vigente, caracterizado pelo seu dinamismo caótico, com iterativa alteração de seus textos, provocando elevadíssimos custos para as partes da relação tributária, só teria sentido se resultasse na sua simplificação, eficiência e na justa distribuição do encargo tributário entre os diversos segmentos da sociedade, organizados ou não em forma de empresas. Uma Reforma com tais



atributos deve partir de projeto elaborado com a participação dos representantes dos Estados e Municípios e dos seguimentos expressivos da sociedade e das entidades civis, e não, partir de projeto elaborado ou patrocinado pela União. Uma Reforma que não trouxesse qualquer benefício à sociedade com um todo, não teria sentido algum.

Após a frustração diante da falta de mudanças significativas com a EC 42/2003, a sociedade brasileira ficou na expectativa de uma efetiva reforma tributária por duas décadas, até que no ano de 2023, a PEC 45/2019 foi aprovada no Congresso Nacional e convertida na Emenda Constitucional 132/2023. Várias foram as dificuldades para a aprovação de uma reforma tributária efetiva, o que será tratado no próximo tópico.

2. AS DIFICULDADES PARA SE APROVAR UMA REFORMA TRIBUTÁRIA

Os setores da sociedade que reivindicam uma efetiva reforma tributária pensam que é algo fácil e que somente não se viabiliza por falta de vontade política dos dirigentes, em seus vários níveis, do Brasil. Porém, aqueles que acompanham o dia a dia das questões tributárias percebem como isso é algo difícil, pois conhecem a realidade.

O sistema anterior existiu, mesmo que tenha havido modificações, há quase seis décadas. Nesse período o Brasil foi dirigido por pessoas dos mais diversos matizes políticos, mas nenhuma delas conseguiu reordenar o sistema para torná-lo mais simplificado e justo. Isso quer dizer que o fato de a atual reforma tributária ter tramitado de maneira efetiva no Congresso Nacional é algo digno de nota.

Poder-se-ia, ainda, falar da esperada diminuição da carga tributária, pois é público e notório que ela é alta no Brasil¹. Entretanto, há problemas concretos para se resolver no âmbito do gasto público para que se possa reduzir o valor da carga tributária, sem prejuízo da qualidade (que ainda não é satisfatória) dos serviços públicos prestados.

1 A esse respeito, diversos estudos e reportagens destacam que a carga tributária no Brasil supera a de outros países latino-americanos e se equipara a nações desenvolvidas. No entanto, embora se equipare a essas nações, não proporciona o mesmo nível de desenvolvimento e serviços públicos (Fontes: Brasil tem alta carga tributária, mas continua oferecendo menor retorno à população. IBPT, 2013. Disponível em: <https://ibpt.com.br/brasil-tem-alta-carga-tributaria-mas-continua-oferecendo-menor-retorno-a-populacao/>

Acesso em: 11/11/2023 e Estudo compara sistemas tributários de países da OCDE com o brasileiro. IPEA, 2022. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/categorias/45-todas-as-noticias/noticias/11494-estudo-compara-sistemas-tributarios-de-paises-da-ocde-com-obrasileiro?highlight=WyjicmFzaWwiLCInYnJhc2lsIiwiYnJHc2lsJyIsImJyYXNpbCcuIiwiYnJhc2lsJywiLCInYnJhc2lsJyJd>. Acesso em: 11/11/2023)

Os governos, em seus diversos âmbitos (federal, estaduais, distrital e municipais), têm enormes compromissos, principalmente com despesas de caráter obrigatório, como o pagamento de servidores públicos, aposentadorias e serviço da dívida, dentre outras. No caso do governo federal, o serviço da dívida, principalmente o pagamento de juros, onera muito as contas públicas.

Claro que não faltam propostas simplistas, no sentido de suspender o pagamento dos juros da dívida interna. Entretanto, caso isso fosse feito, poderia resultar num verdadeiro caos, já que os investidores (grandes, pequenos e médios) tenderiam a retirar o dinheiro das aplicações, o que seria extremamente danoso.

Há de se lembrar que, além da tributação, uma das grandes fontes de financiamento do governo é a dívida pública, pela qual, a partir da emissão de títulos, se captam recursos para investimentos ou mesmo para “rolagem” da dívida.

Nas despesas obrigatórias relativas a aposentadorias e pensões, tanto do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) quanto do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), também há dificuldades em reduzir valores pagos. A Emenda Constitucional 103/2019, conhecida como reforma da previdência, conseguiu, de certa forma, reduzir esse impacto, mas essas despesas ainda são significativas.

Poder-se-ia, ainda, falar de outras demandas que o poder público precisa atender, a exemplo dos serviços públicos de saúde, cuja demanda tem aumentado dado o envelhecimento da população. O nosso Sistema Único de Saúde (SUS), mesmo com as reclamações de que ainda não funciona a contento, tem um amplo sistema de atendimento, inclusive melhor do que muitos países, mas consome muitos recursos.

É claro que existem muitas medidas que podem ser tomadas para reduzir os gastos públicos, como é o caso do combate à corrupção e o trabalho por mais eficiência na gestão pública. Entretanto, a redução resultante delas pode não ser suficiente para criar as condições necessárias para que a carga tributária fique significativamente menor.

Essa dificuldade de reduzir gastos governamentais sem perda da prestação dos serviços sempre foi um dos grandes empecilhos de reformar a tributação de maneira significativa, mas existem outros fatores.

Há, na prática, uma disputa muito grande e de caráter ideológico sobre o tamanho do Estado, e isso, é claro, influencia no tamanho da carga tributária. Eduardo Tuma (2021, p. 19) registra essa disputa ao falar que: “Existe uma grande questão a ser tratada numa sociedade livre: A intervenção do Estado de forma abrupta, e até certo ponto totalitária, e, por outro lado, a intervenção mínima de Estado na sociedade”. Quanto maior a intervenção do Estado, a carga tributária tende a ser maior, o que é ruim, já que retira muitos recursos da sociedade e onera o



meio produtivo, mas tem o seu lado bom, pois possibilita um grande potencial do poder público de prestar serviços, mas é necessário que seja eficiente para evitar desperdícios.

Também vale ressaltar que a tributação não envolve meramente uma “queda de braço” entre o poder público e os contribuintes. Há uma complexidade de sujeitos, principalmente no poder público. Quando começa a debater uma proposta de reforma tributária, a União quer arrecadar mais, assim como os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e os contribuintes querem pagar menos. Essa disputa pode causar problemas na manutenção do pacto federativo, caso algum ente da federação tenha perdas significativas.

Porém, também há complexidade no âmbito dos contribuintes, que não são uniformes em patrimônio e renda. Além da divisão entre pessoas físicas e jurídicas, há, dentro de cada uma dessas categorias, contribuintes com diferentes capacidades contributivas, e isso deve servir de base para a conquista de uma justiça fiscal.

Todas essas dificuldades marcaram as últimas cinco décadas e dificultaram muito a construção de uma reforma tributária significativa. Por isso, como já abordado, o avanço da reforma tributária no Congresso Nacional, através da PEC 45/2019, foi visto como muito positivo, tornando-se uma realidade através da Emenda Constitucional 132/2023.

3. SÍNTESE DOS PRINCIPAIS TÓPICOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

As recentes propostas legislativas visando a modificações no Sistema Tributário Nacional foram as Propostas de Emenda Constitucional PEC 45/2019 e PEC 110/2019, além do Projeto de Lei (PL) 3.887/2020.

Entretanto, em 2023, com novas adequações em seu texto, a PEC 45/2019 se tornou protagonista no cenário de avanço da Reforma Tributária. Desde então, ela foi objeto de amplo debate e discussão entre juristas, políticos, economistas, empresários, Chefes de Poderes Executivos, e diversas entidades e órgãos interessados na questão.

Em 15 de dezembro de 2023, a PEC 45/2019 foi aprovada no Congresso Nacional, originando a Emenda Constitucional n.º 132/2023, sendo, de fato, digna de visibilidade por apresentar ao país relevantes mudanças no Sistema Tributário Nacional, mudanças que por décadas foram aclamadas por aqueles que almejam a simplificação do complexo Sistema Tributário atual, a redução da carga tributária e maior segurança jurídica nas relações tributárias.

Levando em consideração a complexidade da temática, será apresentada apenas uma síntese das mudanças ocorridas, destacando os pontos que serão ponderados ao longo deste artigo. A Emenda Constitucional n.º 132/2023 veio com o objetivo central de realizar uma grande reforma no atual sistema tributário brasileiro, especificamente em relação à tributação de bens e serviços, visando à simplificação deste sistema, com perspectivas de redução de contencioso tributário e do custo burocrático de recolhimento dos tributos, além de um aumento significativo da produtividade e do PIB potencial do país.

A reforma traz como base central de mudança a substituição de cinco tributos atuais (IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS) por apenas dois tributos não cumulativos sobre o valor adicionado (IVA Dual). Um dos novos tributos criados pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 é a CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços –, que será de competência da União e substituirá o IPI, PIS e COFINS. O outro tributo é o IBS – Imposto sobre Bens –, de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e que substituirá o ICMS e ISS.

A CBS e o IBS possuirão base tributária comum, uma vez que está previsto que terão: I) os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; II) as mesmas imunidades; III) os mesmos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e IV) as mesmas regras de não cumulatividade e de creditamento.

A Emenda Constitucional n.º 132/2023 prevê que o IBS deverá ser cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação, cabendo a lei complementar estabelecer critérios para a definição do ente de destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação.

Outro aspecto importante, que foi alvo de intensos debates, está relacionado aos benefícios fiscais, pois o IBS não poderá ser objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais, excetuadas as hipóteses previstas na Constituição Federal.

A União, obviamente, efetuará a cobrança da CBS, que é de sua competência. Surgiram, dúvidas, contudo, sobre a cobrança do IBS, já que é um imposto único, porém há múltiplos entes competentes a geri-lo, cobrá-lo e arrecadá-lo.

A solução dada pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 para este impasse foi a criação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, que será o meio pelo qual os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão, de forma integrada, suas competências administrativas relativas ao IBS. Mais detalhes sobre este comitê serão tratados em tópico específico.



Outra inovação da reforma que vale ser citada é a criação da Cesta Básica Nacional de Alimentos, que será regulamentada por lei complementar e sobre a qual as alíquotas referentes à CBS e ao IBS serão reduzidas a zero (Art. 8º da Emenda Constitucional n.º 132/2023).

A emenda prevê, ainda, a criação, através de lei complementar, de regimes diferenciados de tributação com redução de 60% das alíquotas da CBS e do IBS para serviços de educação e saúde, dispositivos médicos e de acessibilidade, medicamentos e produtos de cuidados básicos, transporte coletivo, produtos e insumos agropecuários, produções artísticas culturais e jornalísticas, dentre outros.

Há também a criação de um imposto seletivo, de competência da União, que poderá ser instituído e incidir sobre a produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Algumas mudanças ocorreram em relação ao IPVA, ao ITCMD e ao IPTU, que, em verdade, representaram adequação da norma à jurisprudência predominante e à prática, tendo atendido antiga demanda de parlamentares.

Outro aspecto marcante, que foi muito discutido, é o prazo para transição dessa reforma, uma vez que foi definido um longo período que perdurará possivelmente até 2033. Certamente, há outros pontos relevantes apresentados na Emenda Constitucional n.º 132/2023, mas que não serão mencionados, por não serem relacionados ao tema central deste artigo.

4. O COMITÊ GESTOR DO IBS – IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS

A Emenda Constitucional n.º 132/2023 inseriu o artigo art. 156-B, dentro do texto constitucional, criando o Comitê Gestor do IBS, com o objetivo de administrar, em âmbito nacional, o referido imposto.

De acordo com o texto aprovado, o Comitê Gestor será uma entidade pública de regime especial e terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. A regulamentação deste comitê se dará por meio de lei complementar, entretanto deixou-se em aberto a quem competirá a iniciativa dessa lei.

A gestão de recursos públicos será objeto de fiscalização e controle, sendo este controle externo exercido pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. Este é um ponto que exige cautela do legislador, como será explicado mais adiante.

Concernente à composição do comitê, a reforma estabelece que todos os Estados, o Distrito Federal e todos os Municípios serão representados na instância máxima de deliberação, da seguinte forma:

Art. 156-B. (...)

(..)

§ 3º A participação dos entes federativos na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços 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.

Haverá, portanto, um total de 54 (cinquenta e quatro) membros, sendo que 27 (vinte e sete) representarão os Estados e o DF e 27 (vinte e sete) os Municípios e o DF.

O representante de cada Estado e DF será escolhido por voto do respectivo ente. Já em relação à representação do município, optou-se por fazer uma divisão, em que uma parcela de 14 membros será eleita mediante voto igualitário com peso igual de cada ente, e os demais 13 representantes, através de votação levando em consideração o peso populacional. É assegurada, ainda, alternância na presidência do comitê entre o conjunto de Estados e DF e o conjunto de Municípios e DF.

No que se refere às votações das decisões do comitê, que é um ponto sensível, o texto definiu que a aprovação das deliberações requer os votos, cumulativamente, da maioria absoluta do conjunto dos Estados e do Distrito Federal e que correspondam a 50% (cinquenta por cento) da população do País, e da maioria absoluta dos representantes dos Municípios e do Distrito Federal.

A Emenda Constitucional n.º 132/2023 concedeu ao Comitê Gestor competências de grande importância, tornando sua atuação não apenas técnica, mas também política. Vejamos o que dispõe o artigo 156-B, com destaques em alguns trechos:

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:

I - **editar regulamento único** e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;

II - **arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação** entre Estados, Distrito Federal e Municípios;

III - **decidir o contencioso administrativo.**



Observa-se que os entes estaduais e municipais, bem como o DF, delegarão a este comitê as suas competências para editar regulamentos, uniformizar a interpretação e aplicação da legislação. Além disso, delegarão a competência para arrecadar o IBS e realizar as compensações e distribuição do produto desta arrecadação.

Em relação aos processos administrativos tributários, o comitê terá competência para decidir as questões suscitadas em âmbito do contencioso administrativo tributário, em todo território nacional.

Não restam dúvidas de que será uma entidade pública peculiar, da qual ainda não temos referências similares que possam ser usadas para pensarmos em sua implementação e regulamentação. Trata-se de uma entidade grande e que cuidará da maior parcela da arrecadação dos entes municipais e estaduais, sendo, portanto, de extrema relevância.

Se o Comitê Gestor não tiver estrutura física, técnica e tecnológica muito eficientes, poderá arruinar os resultados da reforma proposta. Ademais, por deter a missão de repassar o produto da arrecadação que cabe a cada ente federado, a morosidade na execução desta atividade poderá impactar drasticamente e até inviabilizar a execução de serviços públicos essenciais que serão custeados pelas receitas do IBS.

A formatação desse comitê, anteriormente denominado na PEC 45/2019 como Conselho Federativo, já foi idealizada na Nota Técnica XIX: Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços – CF-IBS² –, emitida pelo Centro de Cidadania Fiscal, que é inclusive a instituição que elaborou a proposta da PEC 45/2019. Entretanto, a formatação final será definida por lei complementar, estando, portanto, ainda sem definição.

Pode-se concluir, deste modo, que o Comitê Gestor do IBS será um dos grandes executores da reforma tributária, com a missão de atuar como meio centralizador da gestão e arrecadação do IBS, representando os dois níveis de entes federativos (Estados, DF e Municípios).

5. FEDERALISMO FISCAL E A EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023

O Federalismo é a forma de Estado estabelecida pela Constituição Federal de 1988, conforme dispõe o artigo 1º da Carta Magna. A República Federativa do Brasil é constituída pela união indissolúvel dos entes, quais sejam, União, Estados e Municípios e Distrito Federal.

2 Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2022/05/NT_CF-IBS_v-22-05-16.pdf

Conforme leciona Alexandre de Moraes (2022, p. 351), “a adoção da espécie federal de estado gira em torno do princípio da autonomia e da participação política e pressupõe a consagração de certas regras constitucionais, tendentes não somente a sua configuração, mas também a sua manutenção e indissolubilidade.”

Nessa linha, a Constituição determinou a organização político-administrativa do Estado federal brasileiro, dotando de autonomia todos os entes, sendo importante ressaltar que a autonomia dos entes federados é de abrangência ampla, abarcando não apenas a administrativa e política, mas também a autonomia financeira, elemento necessário a sustentar as demais autonomias.

Nesse sentido, válidas são as ponderações de J.R Caldas Furtado (2014, p 37):

O Estado, considerado como uma organização destinada a assegurar as condições universais de ordem social, tem a missão, que justifica sua existência, de prestar serviços para o cidadão. Não se concebe a ideia de Estado sem a consequente prestação dos denominados serviços públicos. Buscando esse objetivo, ele desenvolve atividades de natureza diversificada (políticas, sociais, administrativas, econômicas etc.), favorecendo o homem nos mais diversos setores, tais como saúde, educação, meio ambiente, segurança, prestação jurisdicional, infraestrutura, urbanização, transporte, saneamento básico, previdência, assistência e inclusão social, dentre tantos outros.

Para seu desempenho, o Poder Público precisa de recursos pecuniários e de disciplina na aplicação desses recursos. Essa condição impõe ao ente público o exercício de uma atividade-meio, instrumental, que não cumpre função de atender diretamente à satisfação das necessidades da coletividade, mas possibilita o alcance dos fins colimados pelo Estado.

Neste contexto, não é demais ressaltar que essa organização político-administrativa deu aos entes não apenas autonomia, mas agregou a eles mais encargos de prestação de serviços à sociedade. Isso ocorre mesmo quando se trata de um ente de pequena extensão territorial e populacional, que fatalmente não produzirá receitas necessárias a prover todos os serviços que lhe foram incumbidos prestar.

Desta feita, no intuito de consolidar a autonomia financeira, a Carta Magna apresenta no Título VI (Da Tributação e do Orçamento), capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), todas as receitas próprias e de transferências da União, estados e municípios, de forma a definir o que compete a cada ente arrecadar e repartir, o que configura o federalismo cooperativo.

Destarte, a Constituição definiu que, além das receitas arrecadas através dos tributos instituídos pelos entes competentes, haveria repartição das receitas da União, com os Estados e Municípios, e das receitas dos Estados, com os municípios pertencentes a sua jurisdição.

Nos dizeres de Marcelo Dalton Dalmolin e Carlos Eduardo Carvalho (2020, p. 27), é desta sistemática que decorre o Pacto Federativo Fiscal, pois, conjugando as duas previsões



constitucionais – a atribuição de competências e a repartição de receitas tributárias –, é que se compõem o aspecto econômico-financeiro do Pacto Federativo, determinando o volume de receitas públicas disponíveis para cada ente federado, consolidando, assim, o Pacto Federativo Fiscal.

Esta foi uma provisão necessária, posto que a autonomia concedida aos entes pela Constituição Federal, como já exposto, deu aos entes o poder de instituir e arrecadar tributos, mas também deu a eles, em medida desproporcional ao seu poder arrecadatório, a responsabilidade de prestar serviços públicos essenciais que não conseguem ser suportados por seus recursos próprios, o que gera grande dependência entre os entes de repasses de receitas, tornando o modelo federativo do país longe de suprir as expectativas iniciais do constituinte.

Não se trata de uma problemática simples, que caiba em uma análise pautada apenas sob a ótica teórica do federalismo e da autonomia financeira dos entes. A insubsistência do federalismo fiscal é uma realidade e foi bem descrita por Everardo Maciel (2019, p. 200), nos seguintes termos:

A CF/88 não conseguiu superar, quiçá reforçou, a insubsistência crônica do federalismo fiscal ao longo da história republicana, em virtude de uma forte coalizão de razões:

- a) as transferências compulsórias de rendas públicas da União para os estados e municípios, que se deduzem da partilha constitucional de receitas públicas, assumiram uma trajetória crescente por força de pressões políticas dos entes subnacionais, que se renovam a cada crise fiscal;
- b) além disso, a partilha observa critérios que não guardam a mínima consistência, nem entre si, nem quando vistos isoladamente;
- c) o quadro das transferências intergovernamentais se completa com as transferências voluntárias que assumiram, igualmente, trajetória ascendente, e se traduzem em “emendas parlamentares”, que, como dito, deformam o federalismo fiscal, porque a correspondente alocação de recursos é descompromissada com a lógica das políticas públicas, prestando-se a uso, quase sempre, meramente político, sem falar dos recorrentes casos de corrupção e de inepta barganha política do Poder Executivo com o Congresso Nacional;
- d) a discriminação dos encargos públicos, no âmbito da Federação, é claudicante, produzindo ineficientes situações de competência concorrente na execução;
- e) o disciplinamento da cooperação dos entes federativos no planejamento e execução das políticas públicas, de que trata o parágrafo único do art. 23 da Constituição, atribuído à lei complementar, converteu-se praticamente em letra morta, infirmando, na prática, a tese do federalismo cooperativo.

Diante destas ponderações, constata-se que o federalismo fiscal existente não contempla todos os preceitos constitucionais, e sua adequação requer mudanças estruturais, como as reformas administrativa, política e previdenciária. Assim como esta última foi realizada, mas não eliminou todos os problemas, a reforma tributária introduzida pela Emenda Constitucional 132/2023, contribuirá para minimizar algumas desigualdades entre os entes, mas, sozinha, não será a solução.

A Reforma Tributária não veio com promessas de solução para reestruturar o federalismo fiscal, mas seguramente não representa ameaça ao pacto federativo. Pode-se afirmar que ela promoverá o fortalecimento da Federação e contribuirá para melhor distribuição de receita entre os entes, dando mais poder arrecadatório às regiões menos favorecidas pelo sistema tributário vigente, possibilitará redução de sonegação, aumento do desenvolvimento econômico e dará ao país um sistema tributário mais simplificado, moderno e transparente.

Ao se considerar o histórico de reformas tributárias ou as tentativas ocorridas, conforme foi demonstrado neste artigo, não houve êxito em alcançar mudanças substanciais ao longo das últimas décadas. Diante disso, a reforma ocorrida através da Emenda 132/2023 representa um largo passo neste difícil percurso.

Como qualquer outra mudança complexa, a reforma tributária estimula reflexões e divide opiniões, e um dos pontos que foi e continua sendo alvo de fortes críticas é que ela supostamente fere o Pacto Federativo, sob o argumento de que ela retira a autonomia dos entes, por limitar a atuação dos Estados e Municípios para arrecadar, fiscalizar, gerir tributos e realizar uma política fiscal própria.

Sob este argumento, entendem alguns críticos que algumas vedações introduzidas no texto constitucional impactam o exercício da atividade financeira, limitando a independência dos entes na aplicação de seus recursos públicos e na construção de políticas públicas. Nesse sentido, cabe perguntar se a reforma tributária atual, mesmo sendo feita por uma emenda constitucional, seria uma forma de rompimento com o pacto federativo.

Inicialmente, é importante salientar que é possível que uma emenda constitucional seja declarada inconstitucional. Dentre outras hipóteses, isso ocorrerá quando houver descumprimento de uma cláusula pétrea do texto constitucional. Essas cláusulas estão previstas no art. 60, § 4º, da CF, descrito a seguir:

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

- I - a forma federativa de Estado;
- II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
- III - a separação dos Poderes;
- IV - os direitos e garantias individuais.

Pela literalidade do dispositivo mencionado, principalmente o inciso I, seria inconstitucional uma emenda à Constituição que abolisse a forma federativa de Estado, diretamente por meio de sua dissolução ou indiretamente através da tomada de medidas que inviabilizassem, por exemplo, o funcionamento dos entes subnacionais.



Notadamente, este não é caso da Emenda Constitucional 132/2023. Trata-se de uma reforma tributária que reduz a competência de instituição de apenas um tributo municipal e um estadual, mas que promove compensações razoáveis, não rompendo com a Federação.

É válido dizer que esta redução de competência não configura uma supressão da competência, considerando que estes entes continuarão a editar regulamentos, uniformizar a interpretação e aplicação da legislação, realizar a arrecadação, as compensações e distribuição do produto desta arrecadação, por meio do Comitê Gestor do IBS.

A criação do referido comitê foi a solução encontrada para simplificar e unificar a arrecadação do ICMS e ISS em toda a federação, sem retirar dos entes sua participação na gestão do imposto que virá em substituição. Todos os entes terão representatividade e, diante de um país com 5.568 municípios, não se vislumbra outra formatação de gestão mais adequada.

Sobreleva mencionar que a simplificação é muito bem acolhida no atual cenário, que é composto de vários tributos concorrendo entre si, provocando guerras fiscais e deformação de pontos do federalismo fiscal. Isso foi abordado por Maurine Morgam Pimentel Feitosa (2018, p. 22) da seguinte forma:

Entretanto, a despeito da adoção de um federalismo de cooperação, o modelo traçado pelo constituinte não está imune a potenciais conflitos entre os entes, ocasionando a chamada guerra fiscal. Ainda que possa ocorrer em diferentes tributos, foi na tricotomia adotada pela Carta Magna para a tributação sobre o consumo, através do imposto sobre produtos industrializados (IPI), do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) que a guerra fiscal assumiu a sua principal expressão.

Outro ponto visto como positivo, que poderá reduzir as desigualdades regionais, é a fixação do local de destino para incidência do IBS, ocorrendo assim, no local de consumo do bem ou dos serviços, o que irá proporcionar uma melhor distribuição das receitas entre as regiões do país.

Os entes que detêm maior capacidade produtiva eram beneficiados pelo sistema anterior, em detrimento daqueles que não possuíam esta característica, em razão de localização ou questões sociais.

Desta forma, vislumbra-se que ocorrerá uma melhor descentralização das receitas arrecadas por toda a federação, diminuindo desigualdades regionais e, conseqüentemente, dando mais autonomia financeira a estes entes, fortalecendo o Pacto Federativo.

No que concerne ao exercício da atividade financeira na forma de aplicação de seus recursos, a Emenda Constitucional 132/2023 não trouxe nenhuma limitação. As receitas advindas

do IBS continuarão sendo receitas próprias, correspondente ao repasse de cada ente. Portanto, serão de livre aplicação, como ocorre atualmente com os impostos que serão extintos (ISS e ICMS), e poderão ser aplicadas em suas políticas públicas, seguindo, obviamente, as regras de vinculação de receitas estabelecidas pela Constituição e as limitações impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Há, portanto, muitos pontos positivos com a Emenda Constitucional 132/2023, como a simplificação do atual sistema tributário, melhor distribuição de renda entre os entes da federação. Porém, existem diversas questões vulneráveis que permanecem obscuras, como, por exemplo, a própria implementação da nova sistemática, e a composição e estruturação do Comitê Gestor do IBS. Essa última será bastante desafiadora, exigindo planejamento minucioso, que ficou por conta de leis complementares.

Outra questão relevante, ainda sem adequada definição, é a forma como ocorrerá a fiscalização e controle do Comitê Gestor. Na proposta original, o texto da PEC 45/2019 previa que o controle externo seria exercido pelos Poderes Legislativos dos entes federativos com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e dos Conselhos de Contas dos Municípios, que atuariam de forma coordenada.

Muito se questionou sobre essa sistemática, considerando que, na mesma proporção de multiplicidade que há de estados e município, há também dos respectivos Tribunais de Contas. A atual formatação destes órgãos permite que exista, não raramente, divergências de interpretações e entendimentos entre estes tribunais, não havendo ainda órgão superior que uniformize as decisões. Portanto, as ponderações feitas durante a tramitação da PEC eram pertinentes.

No entanto, quando da redação final na Emenda Constitucional 132/2023, ocorreu alteração neste ponto, prevendo que o controle externo do Comitê Gestor será exercido pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios (Art. 156-B, IV).

Nota-se que a atuação direta dos Tribunais de Contas no controle externo do Comitê Gestor foi retirada da reforma tributária, mantendo deste modo, apenas o controle já exercido atualmente pelos Tribunais de Contas concernente às receitas tributárias e à fiscalização quanto a renúncia de receitas.

Embora esta alteração tenha minimizado parte dos questionamentos, não trouxe a solução em definitivo, mantendo a aplicabilidade deste controle externo com difícil execução. Pela relevância da questão, deveria o tema ter sido explanado com mais detalhes.

Isto deve ser levado em consideração, para que o controle externo do comitê, que será de âmbito nacional e de grande importância para a concretização da reforma tributária, seja exercido de maneira efetiva e eficiente.



Diante de todas estas reflexões e dos pontos sensíveis existentes na Emenda 132/2023, é possível concluir que as mudanças trazidas, embora apresentem lacunas e temas questionáveis, não ferem a autonomia tributária ou financeira dos entes e, conseqüentemente, não abalam o Pacto Federativo.

Considerando a realidade do federalismo fiscal atual, não se pode analisar esta reforma tributária que é de tamanha relevância, puramente sob o viés teórico. É preciso considerar a necessidade real da federação e todos os passos necessários para fortalecer o Pacto Federativo.

A Reforma Tributária foi por muitos anos uma necessidade nacional e deve, portanto, ser analisada de forma pormenorizada, mas não cabe ser invalidada com base em premissas teóricas que desconsideram fatores relevantes da conjuntura atual.

Para ser considerada capaz de ferir o Pacto federativo, a Emenda Constitucional 132/2023 teria que apresentar um ataque direto a soberania dos entes, o que não ocorre, já que foi garantida autonomia dos entes federados, inclusive sem a interferência do órgão central (União). O Comitê Gestor será composto apenas por representantes de estados e municípios, não havendo interferência da União nas atividades desempenhadas e nas decisões tomadas por esse comitê.

Uma emenda constitucional somente teria o condão de afetar a forma federativa de Estado caso abalasse os pilares da federação, ocasionando direta ou indiretamente perda da capacidade arrecadatória de algum ente, a ponto de colocar em risco a sua subsistência.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Mesmo com as dúvidas que ainda existem sobre a atual reforma tributária, há algo que deve ser ressaltado: foi uma significativa vitória da sociedade brasileira a sua concretização. Isso já foi tentado por várias vezes, sem ter logrado êxito. O que coroa ainda mais essa constatação é o fato de que a reforma realmente mudou a concepção dos principais tributos, conseguindo fundir alguns, trazendo principalmente a simplificação da cobrança deles.

Este artigo, a partir de uma perspectiva realista, inicialmente contextualizou dois pontos. O primeiro foi a questão histórica, comprovando que realmente a base do sistema tributário no Brasil que estava vigente perdurou por praticamente seis décadas, mesmo que alguns tributos

tenham sofrido modificações significativas. O segundo lembrou o conjunto das dificuldades que resultaram na demora de uma efetiva reforma tributária; não foram poucas, e é importante que os motivos sejam expostos, pois alguns deles podem ainda perdurar por algum tempo.

No tocante à reforma tributária concebida pela Emenda constitucional 132/2023, é desafiante resumi-la em poucas palavras, ressaltando os seus principais pontos. Destaca-se, a partir da fusão de vários tributos, a criação da CBS de competência federal e o IBS de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Também devem ser registrados os dispositivos que buscam uma melhor justiça fiscal, como é o caso da alíquota zero para a Cesta Básica Nacional de Alimentos, que dependerá de uma lei complementar para ser efetivada, bem como uma tributação reduzida do CBS e o IBS para produtos e serviços essenciais, além de um imposto seletivo para uma maior tributação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Qualquer reforma constitucional implica um desafio grande para a sua implementação, que é a legislação infraconstitucional. Na reforma tributária atual, existe um desafio maior que é regulamentar, implantar e efetivamente colocar para funcionar o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, entidade pública sob regime especial. Será uma instituição com status constitucional.

É um comitê de suma importância, mas será muito desafiante a sua regulamentação e a sua posterior gestão, pois representará os interesses de 26 Estados e do Distrito Federal, além dos mais de cinco mil municípios existentes no Brasil. O seu bom funcionamento resultará no aperfeiçoamento da tributação do IBS, bem como num melhor equilíbrio entre os entes da federação.

Ademais, a reforma tributária não atinge a cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, I. Uma emenda constitucional somente aboliria a forma federativa de Estado caso abalasse os pilares da federação de maneira direta ou indireta retirando de maneira significativa a capacidade de algum ente de sobreviver. A reforma até poderia retirar parte da receita de algum ente, mas não a ponto de abalar a sua existência.

É claro que faltou à reforma tributária responder a um grande reclamo da sociedade, que é a redução da carga de tributos paga ao poder público. Isso somente será possível em outro momento, caso sejam construídos vários fatores, dentre os quais melhor eficiência do poder público, conjugado com desenvolvimento econômico que resulta em aumento da receita estatal, possibilitando a redução de alíquotas, sem a perda da capacidade de prestação de bons serviços públicos à sociedade. É uma utopia, mas deve continuar a ser perseguida.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 14 jan. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 18 ago. 2023.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 17.10.1969)**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67EMC69.htm>. Acesso em: 18 ago. 2023.

BRASIL. Presidência da República. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 18 ago. 2023.

BRASIL. Presidência da República. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 20 ago. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 18 ago. 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de emenda à Constituição nº 45-A, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em: 30 jul. 2023.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de direito tributário e financeiro**, v1. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

DALMOLIN, Marcelo Dalton; CARVALHO, Carlos Eduardo. **Uma análise institucionalista do pacto federativo fiscal brasileiro**. Revista Brasileira de Desenvolvimento Regional, Blumenau, v. 7, n. 3, p. 27-52, mar. 2020. ISSN 2317-5443. Disponível em: <<https://bu.furb.br/ojs/index.php/rbdr/article/view/6326>>. Acesso em: 01 set. 2023.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. **O Conflito de competência entre o Icms e o Iss.** 1.ED. Belo Horizonte: Fórum, 2018. Disponível em: <<https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L3933>>. Acesso em: 29 ago. 2023.

FURTADO, J.R Caldas. **Direito Financeiro.** 4 ed. Ver. amp. e atual. 1ª reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988.** Tributação Progressiva. 2 ed. Revista e atualizada até a EC 47/05. Curitiba: Juruá, 2006.

MACIEL, Everardo. **A Constituição de 1988, na perspectiva das finanças públicas e da tributação.** In: MACIEL, Everardo. A Constituição Cidadã E O Direito Tributário. Estudos Em Homenagem Ao Ministro Carlos Ayres Britto. Belo Horizonte: Fórum, 2019. página inicial-página final. Disponível em: <<https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L3961/E4105/24602>>. Acesso em: 22 ago. 2023.

MORAIS, Alexandre de. **Direito Constitucional.** 39º ed. Rev. amp. a atual. Barueri: Atlas, 2023.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; BASTOS, Thiago Guerreiro. **Trinta anos de Federação e cinco anos de Federalismo: O Federalismo Fiscal brasileiro e suas vicissitudes.** p. 358. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; et al. **Estudos Sobre Federalismo Fiscal.** 1. ed. São Paulo: JusPodivm, 2022.

TUMA, Eduardo. **Tributação, mercado e mínimo existencial** – Leitura da obra Lei, Legislação e Liberdade, de Friedrich August von Hayek. São Paulo: Max Limonad, 2021.

