

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, NEGÓCIOS E SAÚDE DE SERGIPE -
FANESE
CURSO DE DIREITO**

JOSÉ ANTÔNIO SANTOS OLIVEIRA

**A REFORMA TRIBUTÁRIA E O PACTO FEDERATIVO: DESAFIOS DA
REPARTIÇÃO DE RECEITAS NO FEDERALISMO BRASILEIRO**

**ARACAJU
2025**

O48r

OLIVEIRA, José Antônio Santos

A reforma tributária e o pacto federativo : desafios da repartição de receitas no federalismo brasileiro / José Antônio Santos Oliveira. - Aracaju, 2025.
21f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo)
Faculdade de Administração, Negócios e Saúde de Sergipe. Coordenação de Direito.

Orientador(a): Profa. Me. Karla Thais N. Santana

1. Direito 2. Reforma tributária 3. Pacto Federativo
4.IBS I. Título

CDU 34 (045)

JOSÉ ANTÔNIO SANTOS OLIVEIRA

**A REFORMA TRIBUTÁRIA E O PACTO FEDERATIVO: DESAFIOS DA
REPARTIÇÃO DE RECEITAS NO FEDERALISMO BRASILEIRO.**

Artigo Científico apresentado à Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe - FANESE,
como requisito parcial e elemento obrigatório para a obtenção do grau bacharel em Direito no
período de 2025.2.

Aprovado (a) com média: 10,0

Karla Thais Nascimento Santana

Prof.^a Me. Karla Thais Nascimento Santana
1^o Examinadora (Orientadora)

Heloisa Thais R. de Souza

Prof.^a Dra. Heloisa Thais Rodrigues de Souza
2^o Examinadora

Edson Oliveira da Silva

Prof. Dr. Edson Oliveira da Silva
3^o Examinador

Aracaju, 06 de dezembro de 2025

A REFORMA TRIBUTÁRIA E O PACTO FEDERATIVO: DESAFIOS DA REPARTIÇÃO DE RECEITAS NO FEDERALISMO BRASILEIRO

José Antônio Santos Oliveira¹

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo analisar os impactos decorrentes da nova legislação tributária, materializada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025, especialmente no que se refere ao pacto federativo e à repartição de receitas no Brasil. Busca-se compreender de que forma a reforma, baseada na adoção do IVA Dual e na instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), influenciará a governabilidade financeira dos entes federativos e o dinamismo do federalismo cooperativo. A metodologia utilizada é a dogmático-dedutiva, valendo-se de legislação, doutrina e materiais bibliográficos como principais fundamentos teóricos. Enfatizam-se, por fim, os potenciais avanços e os desafios que emergem da nova legislação tributária, notadamente no tocante à neutralidade, à equidade fiscal, à repartição de receitas, à divisão de competências e à segurança jurídica durante o período de transição. Dessa forma, a problemática central deste estudo consiste em compreender quais os desafios da repartição de receitas no federalismo brasileiro à luz da Reforma Tributária e do Pacto Federativo.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma Tributária; Pacto Federativo; IBS; CBS; Governabilidade Financeira; IVA Dual.

1 INTRODUÇÃO

Após a queda do regime militar e posterior promulgação da Constituição Federal de 1988 a estrutura federativa brasileira ressurgiu com o propósito central de equiponderar a distribuição de recursos e garantir autonomia política e financeira dos entes federativos. A busca por esse equilíbrio, entretanto, tem como contraponto as constantes mutações econômicas, sociais e institucionais que assolam o Brasil e em contrapartida demandam adaptações do sistema tributário nacional. Com base neste cenário, a Reforma Tributária, inaugurada pela Emenda Constitucional nº 132 de 2023 e regulamentada posteriormente pela Lei Complementar nº 214 de 2025, apresenta-se como marco decisivo em uma possível redefinição da estrutura de

¹ Artigo apresentado à banca examinadora do curso de Direito da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe, em novembro de 2025, como critério parcial e obrigatório para a obtenção do título de Bacharel em Direito. Orientadora: Profª. Ma. Karla Thaís Nascimento Santana.

arrecadação e repartição de recursos hoje implementada no Brasil. Diante desse quadro situacional, surge o problema da pesquisa: quais os desafios da repartição de receitas no federalismo brasileiro à luz da Reforma Tributária e do Pacto Federativo?

A relevância acadêmica e social do tema é imensurável, pois a capacidade de investimento de recursos em políticas públicas advém da solidez das receitas tributárias, e estas, por sua vez, constituem força motriz do pacto federativo. A readequação de receitas de forma equitativa vai além do mero atendimento às normas constitucionais, mas também significa a essência do federalismo cooperativo. Assim se deduz que, qualquer alteração significativa nesse modelo repercute na autonomia dos entes subnacionais e na própria harmonia legislativa e fiscal.

A problemática norteadora deste estudo reside em compreender de que forma as alterações introduzidas pela Reforma Tributária podem afetar a repartição de receitas no federalismo brasileiro, sobretudo no que se refere à autonomia financeira dos entes federados e à preservação do pacto federativo. Surge a seguinte questão: em que medida o novo modelo de tributação contribui para o equilíbrio entre justiça tributária e fortalecimento dos entes Federativos?

O objetivo primordial deste artigo é esclarecer sobre os prováveis impactos advindos da Emenda Constitucional nº 132/2023 e da Lei Complementar nº 214/2025, está sendo um marco inaugural daquilo que o legislador chama de Reforma Tributária. Será discutido de que forma esta nova legislação poderá impactar a repartição de receitas no federalismo cooperativo brasileiro. Como objetivos específicos, pretende-se: retratar a evolução histórica do arranjo tributário nacional e do pacto federativo; analisar as inovações trazidas pela Reforma Tributária; e, por fim, apreciar criticamente os efeitos da nova legislação sobre a autonomia financeira de Estados, Distrito Federal e municípios.

O presente estudo adota o método dogmático-dedutivo, de caráter qualitativo. Parte-se dos princípios constitucionais do federalismo e da autonomia financeira dos entes federados para compreender as inovações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pela Lei Complementar nº 214/2025. A pesquisa fundamenta-se em fontes primárias (Constituição Federal, legislação infraconstitucional, notas técnicas do Tesouro Nacional, TCU e Ipea) e secundárias (doutrina clássica e contemporânea, artigos científicos recentes).

Utiliza-se, ainda, análise documental e crítica, com abordagem comparativa pontual de experiências internacionais de implementação do IVA Dual em outras federações. A delimitação da investigação restringe-se aos prováveis efeitos da reforma tributária sobre a

repartição de receitas no federalismo brasileiro, sem aprofundar em outros ramos da tributação, como renda, patrimônio ou folha de pagamentos.

Para tanto, o artigo organiza-se em quatro eixos: apresenta o percurso histórico da repartição de receitas no federalismo brasileiro; examina o modelo cooperativo instituído pela Constituição de 1988; analisa as alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pela Lei Complementar nº 214/2025; e, por fim, discute seus reflexos sobre a autonomia financeira dos entes federados no atual cenário federativo.

2 BREVE DECURSO HISTÓRICO DO PACTO FEDERATIVO NA LEGISLAÇÃO CONSTITUCIONAL BRASILEIRA

O federalismo cooperativo constitui uma das bases estruturantes do Estado brasileiro contemporâneo, traduzindo-se em um modelo que busca harmonizar autonomia política, administrativa e financeira dos entes federados com a solidariedade institucional necessária à execução de políticas públicas. Conforme Bonavides (2013, p. 175), a federação é um sistema que busca harmonizar a descentralização política com a unidade nacional, impondo mecanismos de coordenação entre os entes federativos.

Já Moraes (2021, p. 134) descreve o federalismo brasileiro como um modelo cooperativo assimétrico, no qual corroboram competências comuns e exclusivas entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo assim indispensável a cooperação financeira e administrativa para que se alcance o famigerado equilíbrio regional.

Para José Afonso da Silva (2023), o pacto federativo constitui uma cláusula pétrea da Constituição Federal de 1988, e sua preservação é essencial à manutenção da autonomia político-administrativa dos entes. Ele reforça que o federalismo não se trata apenas de uma técnica de repartição de competências, mas sim de um princípio estruturante do Estado Democrático de Direito.

Raquel Mousinho de Moura Fé (2015, p. 99) analisa que a repartição de receitas representa o núcleo operacional do federalismo fiscal, traduzindo, em termos financeiros, o princípio da solidariedade federativa. Assim, a distribuição equitativa das receitas públicas é condição para a concretização da justiça fiscal e da igualdade entre as unidades federadas.

Horta (2002, p. 89) complementa que o federalismo cooperativo é o único modelo capaz de garantir o desenvolvimento equilibrado das regiões, pois pressupõe a existência de uma interdependência funcional entre os entes da federação. Dessa forma, a cooperação financeira e técnica torna-se instrumento de realização da coesão territorial e social.

Em consonância, Lewandowski e Gadelha (2018) ressaltam que a história constitucional brasileira demonstra a alternância, sendo o federalismo cooperativo o modelo mais aceitável para sustentar a unidade nacional sem restringir a autonomia dos entes subnacionais.

O termo pacto federativo ou Federalismo Cooperativo consiste na repartição de receitas entre os entes de uma Federação. O termo Federação merece destaque não só por se tratar da forma de governo usual do Brasil, mas sim pelo seu significado que traz em sua essência o que o professor José Afonso da Silva define de:

O federalismo, em Direito Constitucional, refere-se a uma forma de Estado, que pode ser chamada federação ou Estado Federal e caracteriza-se pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa. (SILVA, 2023, p. 98).

No Brasil, a concretização do federalismo cooperativo deu-se em parte com a Proclamação da República em 1889, representada por uma tentativa de ruptura para com a fase imperial, “que construiu as bases onde repousam elementos da ordem de 1891 e as tradições do federalismo brasileiro” (LOPREATO, 2022, p. 45).

A adoção do federalismo no Brasil, a partir de 1889 se tratou de uma reação à excessiva centralização perpetrada no período colonial e imperial. Ainda que de forma embrionária representava uma ruptura ao status quo ante. (LEWANDOWSKI, s.d.; GADELHA, 2018) COSTA; CUNHA; ARAÚJO (2010, p. 15) explicam:

O sistema federativo brasileiro, instituído juntamente com a república, foi outorgado como forma de preservar a unidade territorial, sob o signo de um pacto com as Províncias, assim elevadas à condição de unidades autônomas, além de promover-se como resposta à centralização unitária do período colonial e imperial que atravancava o desenvolvimento das bases econômicas e políticas.

A ascensão e trajetória do princípio do federalismo cooperativo nas legislações constitucionais brasileiras implicou em avanços e retrocessos, como exemplo temos a primeira constituição, promulgada em 24 de fevereiro de 1891 em que se estabeleceu um federalismo dual fortemente inspirado no modelo norte-americano de 1787, mas com significativas adaptações ao contexto das terras tupiniquins. Porém só foi esboçado mais adiante com maior concretude a partir da Constituição de 1934. (PEREIRA, 2021, p. 23).

Com a Constituição de 1934, surgiu um importante marco do federalismo cooperativo brasileiro, caracterizado pelo modelo de competências compartilhadas e pela colaboração entre União e Estados. No entanto, tal avanço não se consolidou plenamente, pois, como tudo que é bom dura pouco, a centralização política retornou com a Carta de 1937, que instituiu o autoritarismo do Estado Novo, todavia mesmo com tal feito, não obtivemos uma centralização

da receita tributária. Mesmo assim a centralização do poder foi uma barreira para os anseios iniciais de uma República. (LOPREATO, 2022, p. 5).

A eliminação do aparato arbitrário do Estado Novo, com a eliminação dos interventores e a perda de influência do sistema Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), reduziu o poder federal de influenciar o direcionamento de parcela dos gastos dos governos subnacionais. O fim do expediente autoritário trouxe de volta o arranjo tradicional e as práticas baseadas na diferenciação dos estados de acordo com o poder econômico. (LOPREATO, 2022, p. 17).

Passada a obscuridade democrática da era Vargas, em 18 de setembro de 1946 foi promulgada uma nova constituição, está sendo um marco para a redemocratização, trazia em seu esboço um sistema organizado de partilha de receitas, onde a União passava a vincular parte de seus recursos diretamente a Estados e Municípios, porém como nem tudo são flores, a União ainda continuou exercendo forte protagonismo fiscal, limitando a autonomia financeira subnacional, marcada pelo peso político e econômico do governo federal. (MOURA FÉ, 2015) Em 31 de março de 1964 tropas militares, sob as ordens do General Olympio Mourão Filho comandante da 4ª Região Militar em Juiz de Fora Minas Gerais marcham em direção ao Rio de Janeiro com a clara e inequívoca intenção de destituir o presidente da época, João Belchior Marques Goulart.

Conforme descreve Elio Gaspari (2002, p. 49), a ideia de Mourão era derrubar Jango através de um golpe fulminante que denominava Operação Popeye. Desceria de seu quartel, em Juiz de Fora, a 150 quilômetros do Rio, com uma tropa pequena e bem treinada. Acreditava que poderia tomar de assalto o prédio do Ministério da Guerra em menos de 24 horas. O resto cairia de podre. Guedes e Magalhães Pinto, em Belo Horizonte, trabalhavam noutra linha, que consistia em rebelar Minas Gerais, separando-a do governo Goulart. O resto cairia de podre.

Em 1º de abril de 1964 Goulart sai de Brasília e segue em direção a Porto Alegre em busca de articulações militares para resistir ao golpe. Todavia, tais investidas se tornaram infrutíferas. Parafraseando a canção popular de Bruno & Marrone, se tornaram “tentativas em vão” e Goulart não obteve apoio suficiente para cessar as investidas antidemocráticas do general Mourão Filho. Em 9 de abril de 1964 é publicado o Ato Institucional n. 1 (AI-1), em que foi cassado mandatos e suspenso direitos políticos.

Esse divisor de águas já havia acontecido anteriormente na Era Vargas: o enrijecimento da legislação fiscal e a centralização de receitas aos moldes de uma verdadeira Ditadura Militar. Durante esse tempo de obscuridade democrática não havia direitos efetivos, quiçá cogitássemos a existência de um sistema federativo cooperativo pleno.

Mesmo diante de tamanha turbulência democrática a Constituição de 1946 ainda vigorava nos primeiros anos do regime, e a implementação do pacto federativo ainda que fissurada, ressurgia de forma em que a União mais uma vez voltava a assumir o protagonismo fiscal, fato ilustrado através da emenda constitucional n. 18 de 01.12.1965 que trouxe consigo o objetivo central de reestruturar o sistema tributário da época, acarretando a criação de um rol exaustivo de impostos pertencentes ao modelo tributário nacional, acompanhada da previsão legal da participação de Estados e Municípios no fato resultante da arrecadação de alguns impostos de competência da União.

Em face das inúmeras mutações em ordem tributária, instituiu-se o Código Tributário Nacional (CTN), concebido pela Lei n.º 5.172/1966 e com vigência a partir de 1967, que, dentre outras disposições, fixou diretrizes para o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal de maneira apartada do Fundo de Participação dos Municípios.

Contudo, tal avanço não se prolongou no tempo, revelando-se efêmero assim como na reflexão presente na canção Eritáfio, dos Titãs, em que se expõe a transitoriedade dos momentos e conquistas. Com os impasses políticos de 1968, restabeleceu a centralização e a rigidez que outrora perdurava, ocasião em que a União fez um decréscimo de metade dos repasses destinados ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, ao mesmo tempo em que enrijeceu seu domínio sobre a utilização desses recursos.

Assim, o federalismo, que se desenvolveu a partir da Revolução de 1964 até a Constituição de 1988, foi classificado como um “federalismo orgânico” – em que os poderes são superpostos e as unidades federadas “se formam à simples imagem e semelhança de um todo-poderoso poder central”, no que estaria excluída a característica mais importante do federalismo “que é a maior liberdade das instâncias políticas descentrais, autônomas e aproximadas da sociedade” e, eufemisticamente, como um “federalismo de integração”. (MOURA, 2015, p. 106).

Somente com a queda do regime militar oficialmente em 15 de março de 1985 e plenamente superada com a promulgação da Constituição Cidadã está que assim Ulysses Guimarães denominou, por simbolizar a redemocratização e ampliação dos direitos civis, sociais e políticos, é que se teve a efetiva concretização de um federalismo cooperativo, tendo em vista que nenhuma das constituições anteriores reconheceram os municípios como entes autônomos da Federação e lhes deu equilíbrio jurídico entres os demais entes da Federação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

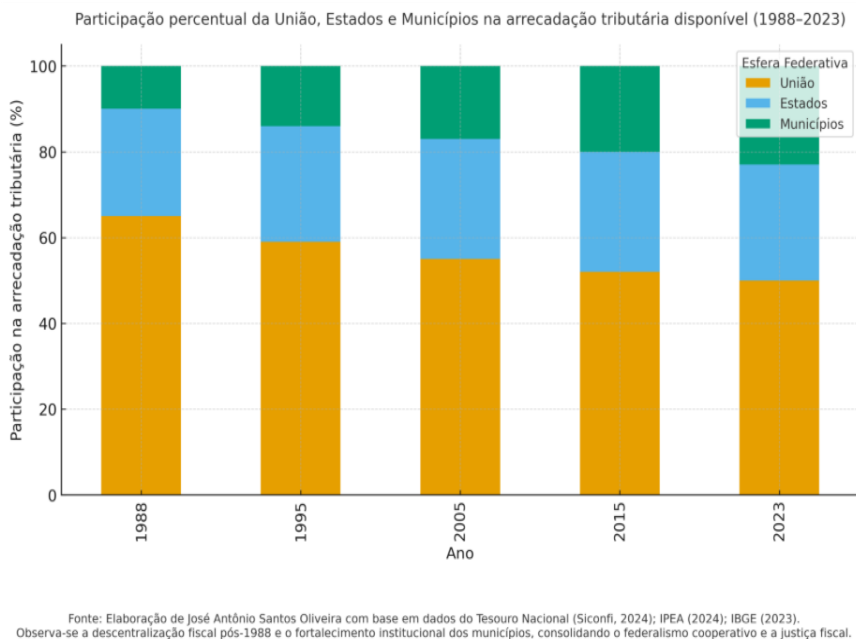
3 FEDERALISMO COOPERATIVO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A Constituição Federal de 1988, ainda vigente, representou um marco histórico ao romper com o regime ditatorial que precedeu a sua promulgação, dando início a uma nova ordem jurídica e democrática no Brasil. Nela, entes federativos tiveram novamente um lugar de destaque e o federalismo somou-se a justiça fiscal.

O modelo federativo consagrado pela Carta de 1988 partiu da experiência histórica brasileira, que, desde 1946, já se utilizava de alguns mecanismos de descentralização fiscal. Todavia, a grande ruptura deu-se com a constituição federal de 1988, quando o Constituinte originário reforçou a autonomia municipal, reconhecendo os Municípios à condição de entes federados plenos, e fortalecendo os Estados por meio da ampliação das competências tributárias próprias e da participação nos fundos de repartição. (Senado Federal, Estudo Técnico nº 06/2023, p. 15).

Os Municípios tiveram um fortalecimento institucional proveniente de uma repartição de receitas mais assertiva. Essa organização consolidou-se na redistribuição de receitas, na arquitetura das competências tributárias e na criação de fundos de participação destinados a Estados e Municípios, voltados à redução dos desequilíbrios regionais. (Senado Federal, 2023, p. 15).

O gráfico abaixo demonstra essa mutação, constatando a progressiva descentralização fiscal e o crescimento da participação dos entes municipais na arrecadação tributária disponível entre 1988 e 2023. Nota-se que, enquanto a União reduziu gradualmente sua participação relativa, os Estados e em especial os municípios consolidaram um papel mais expressivo na gestão das receitas públicas, refletindo o êxito parcial do modelo cooperativo em equilibrar autonomia financeira e solidariedade federativa e justiça fiscal.



Esse federalismo cooperativo expressou-se na conjugação de dois movimentos complementares: de um lado, a descentralização administrativa e financeira; de outro, a criação de instrumentos de equalização destinados a evitar que a ampliação da autonomia resultasse em disparidades regionais intransponíveis. Os Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM) materializam essa lógica de solidariedade, permitindo que entes com menor capacidade arrecadatória recebessem parcelas relevantes das receitas federais. Como aponta o Senado Federal (2023, p. 19), a engenharia fiscal de 1988 estruturou um equilíbrio delicado entre autonomia e dependência, assegurando unidade federativa sem sacrificar a diversidade territorial.

Entretanto, apesar dos avanços proporcionados pela Constituição de 1988 em relação ao Código Tributário Nacional, a necessidade de uma reforma profunda tornou-se cada vez mais evidente. O sistema tributário brasileiro caminhava para um verdadeiro labirinto normativo, marcado pela fragmentação extrema: coexistiam 27 legislações estaduais sobre o ICMS e 5.568 normas municipais sobre o ISS, frequentemente sobrepostas e conflitantes, o que ampliava a insegurança jurídica, elevava o custo de conformidade fiscal, comprometia a eficiência arrecadatória e alimentava intensamente a guerra fiscal entre os Estados (Alexandre, 2025, p. 882).

Some-se a isso a histórica rigidez das normas de partilha de recursos financeiros destinados aos Municípios, cuja baixa adaptabilidade às mudanças econômicas e sociais do país limitou a autonomia local e dificultou o desenvolvimento de políticas públicas eficazes.

Assim, embora a Constituição de 1988 tenha promovido avanços estruturais na descentralização fiscal, persistiram assimetrias e disfunções capazes de comprometer o equilíbrio federativo e a racionalidade do sistema.

É justamente nesse contexto de esgotamento do modelo anterior e de crescente incompatibilidade entre a complexidade normativa e as demandas de um Estado moderno que se insere a Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025.

4 ESTRUTURA DO NOVO MODELO TRIBUTÁRIO

Segundo Castro e Silva, Lima e Carvalho (2024, p. 177), a Reforma Tributária, resultante da Emenda Constitucional n.º 132/2023, é um grande passo no combate à “falência do sistema tributário nacional”. Com essa reforma, o Brasil se alinhará ao modelo arrecadação já adotado em mais de 170 países dos quais já se utilizam do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) como base de incidência sobre o consumo. Além disso, parte desse redesenho estrutural foi claramente inspirada em experiências internacionais consolidadas, especialmente no modelo canadense de IVA Dual, cuja lógica de compartilhamento federativo influenciou diretamente a configuração do IBS e da CBS.

A alteração fiscal visa eliminar as distorções que se acumularam ao longo do tempo e readequar o sistema tributário aos novos princípios, dos quais são eficiência, equidade e sustentabilidade. A Emenda Constitucional 132/2023 e a Lei Complementar 214/2025, que a regulamenta, estabeleceram no artigo 145, §3º, da CF/88 cinco princípios que devem reger os tributos: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente. Estes princípios representam uma nova visão normativa e criam um sistema tributário que é mais previsível, acessível e guiado por valores republicanos.

O princípio da simplicidade visa erradicar com a multiplicidade de tributos e a sobreposição de competências, que, ao longo da história, geraram insegurança jurídica e altos custos de conformidade fiscal.

Já o princípio da transparência exige um sistema que a sociedade compreenda, o que aumenta a legitimidade democrática da tributação. O princípio da justiça tributária, por sua vez, defende uma distribuição justa da carga fiscal entre os diversos setores da economia e entre as regiões do país, diminuindo as desigualdades estruturais e promovendo uma justiça fiscal mais robusta entre as esferas federativas.

O princípio da cooperação, por sua vez, constitui uma das maiores inovações da reforma. Ele simboliza a tentativa de reorientar a relação entre os entes federativos, o Fisco e o contribuinte, priorizando o diálogo institucional em detrimento do conflito. Essa dimensão cooperativa busca solidificar uma cultura de corresponsabilidade fiscal, historicamente fragilizada no Brasil.

Por fim, o princípio da defesa do meio ambiente amplia a função extrafiscal dos tributos, ao permitir a diferenciação de alíquotas conforme o impacto ambiental dos bens, integrando sustentabilidade à lógica fiscal.

De acordo com Castro e Silva, Lima e Carvalho (2024, p. 181), esses princípios representam a tentativa de “reconstruir as bases do sistema tributário nacional a partir de valores de eficiência, equidade e sustentabilidade”. Tal reconstrução é necessária diante do cenário anterior, no qual o Brasil mantinha um sistema tributário fragmentado e disfuncional, com mais de 42 mil normas tributárias federais vigentes e uma média de 3,3 novas regras por dia útil (Instituição Fiscal Independente, 2024). Essa proliferação normativa gerava conflitos de competência, distorções arrecadatórias e uma estrutura cumulativa que penalizava o consumo e comprometia a competitividade econômica.

O novo modelo propõe, assim, uma ruptura paradigmática. Seu cerne está na criação do Imposto Dual sobre Valor Agregado (IVA Dual), de natureza não cumulativa, destinado a substituir o emaranhado de tributos incidentes sobre o consumo. A estrutura é dividida em dois tributos: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

A CBS substitui o PIS, a Cofins e o IPI, enquanto o IBS absorve o ICMS e o ISS tributos que, apesar de relevantes, fomentavam disputas federativas e assimetrias regionais.

Merece atenção a competência híbrida do Distrito Federal, que, conforme destaca José Afonso da Silva, constitui “uma anomalia federativa, pois acumula competências dos Estados e Municípios, mas não se insere completamente em nenhuma das categorias clássicas do federalismo brasileiro” (SILVA, 2022, p. 732).

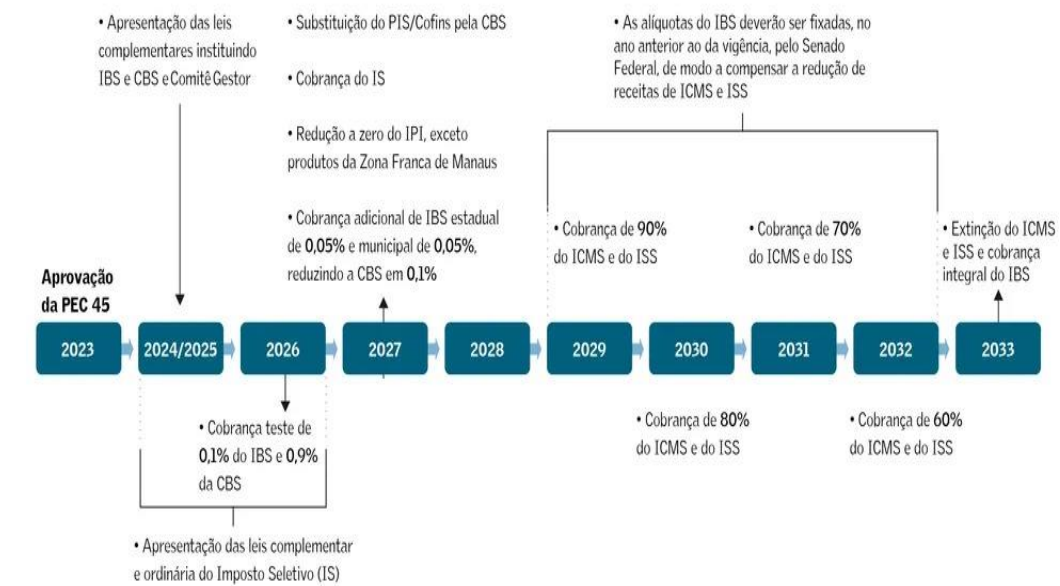
O IVA Dual assegura que cada etapa da cadeia produtiva tribute apenas o valor agregado, garantindo o crédito integral das operações anteriores e aplicando a tributação no destino ou seja, onde o bem é consumido e não onde é produzido. Essa transição da origem para o destino corrige distorções históricas e promove justiça fiscal, ao beneficiar regiões consumidoras e reduzir a guerra fiscal entre entes federados.

Complementando essa estrutura, a reforma criou o Imposto Seletivo (IS), de caráter extrafiscal, destinado a desestimular o consumo de bens e serviços nocivos à saúde e ao meio ambiente. Ao reforçar o papel regulatório do Estado, o IS alinha a política tributária aos objetivos constitucionais de bem-estar coletivo e sustentabilidade, conferindo coerência entre o sistema fiscal e as finalidades sociais do tributo.

Conforme o gráfico elaborado por Vasconcelos e Sugahara (2023), a implementação plena da Reforma Tributária ocorrerá de forma escalonada até 2033, seguindo o cronograma de transição da Proposta de Emenda a Constituição (PEC) 45/2019.

Linha do tempo

Acompanhe o passo a passo para a implementação da reforma tributária



Contudo, conforme adverte Castro e Silva (2024, p. 183), “a centralização em torno de um IVA compartilhado suscita um desafio político delicado: conciliar simplificação administrativa com a preservação do pacto federativo”. O risco reside na possibilidade de que uma uniformização excessiva da arrecadação enfraqueça a autonomia fiscal de Estados e

Municípios, deslocando a tomada de decisões tributárias para instâncias demasiadamente centralizadas.

Essa preocupação torna-se ainda mais sensível diante da criação do Comitê Gestor do IBS (CG-IBS), órgão responsável por administrar o tributo e definir os parâmetros de arrecadação e repasse. Segundo Coutinho (2024), na obra *Implementação do IVA Dual no Brasil: Desafios à Neutralidade Fiscal, Equidade e Cooperação Federativa*, “a eficácia desse comitê dependerá da efetiva cooperação entre os entes federativos, algo historicamente frágil no contexto brasileiro”. O autor acrescenta que, embora a partilha de receitas represente um avanço institucional, a centralização administrativa inerente ao modelo pode tensionar a cooperação intergovernamental e gerar resistências entre Estados e Municípios que, até então, detinham ampla autonomia na gestão do ICMS e do ISS.

Essa tensão evidencia o caráter ambíguo da Reforma Tributária: embora destinada a unificar e simplificar o sistema, ela exige que os entes federativos compartilhem a gestão do novo modelo e renunciem a parcelas de seu controle político sobre a arrecadação. O êxito dessa arquitetura institucional dependerá, portanto, da capacidade de converter a cooperação formal em uma cooperação efetiva, capaz de preservar o equilíbrio federativo e evitar a concentração decisória.

Essa reflexão torna ainda mais relevante a análise de experiências internacionais que inspiraram o desenho brasileiro. Entre elas, destaca-se o modelo canadense de IVA Dual, cuja estrutura federativa e mecanismos de coordenação intergovernamental oferecem elementos importantes para compreender os potenciais desafios e caminhos de consolidação do novo sistema tributário nacional.

4.1 MODELO IVA DUAL CANADENSE E SUA CONTRIBUIÇÃO PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA

A opção brasileira pelo IVA Dual não é fruto de improvisação, mas de um processo de aprendizagem institucional inspirado em experiências consolidadas, entre as quais se destaca o modelo canadense. O Canadá é considerado uma das referências mais relevantes em matéria de tributação sobre o consumo em países federativos, justamente por conciliar simplificação, cooperação intergovernamental e preservação da autonomia regional, elementos centrais também para a Reforma Tributária brasileira.

Esse sistema de impostos baseado no consumo é caracterizado pela presença de um imposto federal chamado *Goods and Services Tax* (GST, Imposto sobre Bens e Serviços) e por

impostos provinciais conhecidos como *Provincial Sales Taxes* (PST, Impostos sobre Vendas Provinciais).

Em algumas províncias, esses tributos são juntados com o imposto federal, gerando o *Harmonized Sales Tax* (HST, Imposto Harmonizado sobre Vendas). Essa organização espelha o que Bird (2012) menciona em sua obra.

O sistema canadense de tributação sobre o consumo ilustra como diferentes níveis de governo podem coexistir na gestão de um imposto sobre valor agregado, desde que haja um arranjo institucional sólido que garanta a coordenação e evite a sobreposição de competências. (BIRD, 2012, p. 87).

De acordo com Bird (2012) o modelo canadense de impostos sobre consumo é bastante conhecido por uma atuação em dois níveis de governo: o Federal, que implementa o *Goods and Services Tax* (GST, Imposto sobre Bens e Serviços), e o provincial, que aplica os *Provincial Sales Taxes* (PST, Impostos sobre Vendas Provinciais). Em algumas dessas províncias, houve uma espécie de harmonização desses tributos, ocasionando o Imposto Harmonizado sobre Vendas (HST).

O autor supracitado assegura que essa configuração exemplifica um federalismo cooperativo em sua essência, um federalismo maduro sem retalhos. Onde há uma coordenação institucional entre os níveis de governo sem comprometer a autonomia das províncias (Bird, 2012). É exatamente esse equilíbrio que influenciou a implantação no Brasil do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Tributos estes que foram acrescidos pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 e posteriormente regulamentado pela Lei Complementar n.º 214/2025.

Oliveira (2024) aponta que a implementação do IVA Dual no Brasil tem como objetivo não apenas corrigir problemas históricos, como a fragmentação de impostos e a guerra fiscal que assola Estados e Municípios, mas também promover uma espécie de cooperação federativa e a busca pela justiça tributária.

Diante do que foi visto no Canadá, é possível afirmar que a desburocratização fiscal não leva necessariamente a centralização do poder. Segundo Ketterman (1993), o sucesso do *Goods and Services Tax* foi resultado da criação de um acordo político entre as províncias e o governo Federal, em que ficou assegurado o respeito à autonomia regional e ao mesmo tempo manteve a integridade do sistema nacional. Essa lição guiou o desenho brasileiro, que buscou estabelecer um modelo dual em que a União, Estados e Municípios compartilham a base de consumo, mas mantêm mecanismos de deliberação conjunta por meio do Comitê Gestor do IBS.

Nesse sentido, o estudo do modelo canadense não se limita a uma comparação abstrata, mas cumpre função instrumental dentro da lógica da Reforma Tributária brasileira: demonstra que a adoção de um IVA Dual é compatível com sistemas federativos complexos e pode fortalecer, e não fragilizar, a autonomia dos entes subnacionais. Ao evidenciar como a coordenação entre diferentes níveis de governo pode ocorrer sem supressão de competências, a experiência canadense oferece um referencial teórico-prático que legitima as escolhas institucionais feitas pela EC 132/2023 e pela LC 214/2025, reforçando a coerência do novo desenho tributário com os princípios da cooperação, simplicidade e justiça fiscal que orientam o modelo brasileiro.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Constata-se que a Reforma Tributária, instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025, configura uma das mais profundas transformações do sistema tributário brasileiro desde a promulgação da Constituição de 1988. Sua implementação ultrapassa o domínio técnico da arrecadação e alcança a própria lógica do federalismo fiscal, ao redefinir mecanismos de repartição de receitas, de exercício das competências tributárias e de coordenação entre os entes federativos.

A reforma não se limita à simples substituição de tributos: ela propõe a reconstrução da racionalidade cooperativa que sustenta o federalismo brasileiro, buscando conciliar a tão necessária simplificação fiscal com a preservação da autonomia financeira de Estados e Municípios. Tal processo, entretanto, revela um duplo desafio: corrigir distorções históricas sem, contudo, produzir efeitos centralizadores que comprometam a capacidade decisória e orçamentária dos entes federados.

Nesse cenário, a criação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS) representa inovação institucional relevante. Embora concebido para promover uniformidade, eficiência e segurança jurídica, demanda permanente vigilância para que não se converta em instrumento de centralização incompatível com as peculiaridades regionais e com o equilíbrio federativo. Ao mesmo tempo, a adoção do IBS e da CBS inaugura um novo paradigma de tributação sobre o consumo, substituindo a lógica cumulativa e regressiva por um modelo de valor agregado dual, mais transparente, desburocratizado e alinhado a padrões internacionais.

Essa transição, contudo, impõe desafios significativos, sobretudo para Estados e Municípios cuja estrutura financeira depende historicamente do ICMS e do ISS. O princípio da neutralidade fiscal será continuamente testado, exigindo mecanismos efetivos de compensação que preservem a capacidade de investimento público, a estabilidade orçamentária e o atendimento de políticas sociais básicas.

Do ponto de vista normativo e simbólico, a introdução de novos princípios no artigo 145, §3º, da Constituição, simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente, projeta uma nova base axiológica para o sistema fiscal. O princípio da justiça tributária assume protagonismo ao orientar uma distribuição mais equitativa da carga tributária entre setores e regiões, contribuindo para a mitigação de desigualdades históricas. Já o princípio da cooperação redefine as relações fiscais entre os entes federativos, deslocando a lógica competitiva da guerra fiscal em favor de práticas colaborativas, decisões conjuntas e diálogo institucional estruturado.

A inclusão da defesa do meio ambiente como valor constitucional tributário reforça o papel extrafiscal do sistema, aproximando-o de uma agenda contemporânea de sustentabilidade. O tributo passa a desempenhar, além da função arrecadatória, uma função indutora, capaz de orientar comportamentos econômicos mais responsáveis e compatíveis com as metas de desenvolvimento sustentável.

Em última análise, a Reforma Tributária somente alcançará sua finalidade se conseguir equilibrar três vetores essenciais: eficiência econômica, justiça distributiva e fortalecimento da autonomia federativa. Seu êxito dependerá menos da literalidade das normas e mais da capacidade das instituições de operacionalizar, de forma contínua, efetiva e transparente, o princípio da cooperação.

A previsão normativa da colaboração é insuficiente por si só; faz-se necessária a consolidação de uma cultura de corresponsabilidade fiscal que transcenda o texto constitucional e se manifeste nas práticas administrativas e orçamentárias cotidianas. Assim, a Reforma Tributária não deve ser compreendida como um ponto de chegada, mas como um processo dinâmico que exige ajustes normativos, amadurecimento institucional e vigilância democrática.

Se conduzida de maneira equilibrada, poderá inaugurar um ciclo inédito de modernização tributária, justiça fiscal e fortalecimento do federalismo cooperativo. Contudo, caso prevaleçam tendências centralizadoras e resistências políticas, corre-se o risco de perpetuar, ou até agravar desigualdades que a reforma se propôs a enfrentar, a ponto de comprometer sua própria constitucionalidade, dada a proteção reforçada conferida ao federalismo cooperativo como cláusula pétrea.

O desafio contemporâneo do pacto federativo, portanto, consiste em transformar a cooperação em prática efetiva, e não apenas em diretriz normativa. O futuro do federalismo brasileiro dependerá da capacidade do Estado de fazer da Reforma Tributária não um fim em si mesma, mas um instrumento de promoção da justiça fiscal, da solidariedade federativa e do desenvolvimento equilibrado das diversas realidades regionais que compõem a Federação.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 19. ed. São Paulo: Método, 2025.
- BIRD, Richard M. Sales. **Taxation in Canada: The GST-HST-QST-RST System**. Toronto: University of Toronto Press, 2012.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- BRASIL. Ato Institucional nº 1, de 9 de abril de 1964.
- BRASIL. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1891.
- BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1934.
- BRASIL. Constituição (1937). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1937.
- BRASIL. Constituição (1946). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1946.
- BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1967.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.
- BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18**, de 1º dez. 1965.
- BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132**, de 20 dez. 2023.
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 out. 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (Código Tributário Nacional). Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 out. 1966.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 214**, de 2025. Regulamenta a Emenda Constitucional nº 132/2023.
- CONCIANI, Aline; SANTOS, Danielle Camila dos. **Surgimento da Federação Brasileira e sua concretização na atual Constituição Federal**. Revista de Direito Público, Londrina, v. 6, n. 3, p. 185-203, set./dez. 2011. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/10881/9517>. Acesso em: 13 out. 2025.
- COUTINHO, Robson Luiz Magalhães. **Implementação do IVA Dual no Brasil: desafios à neutralidade fiscal, equidade e cooperação federativa**. Brasília: Revista Tópicos, 2024.

FÉ, Raquel Mousinho de Moura. **A repartição de rendas entre os entes da federação e sua repercussão na caracterização do federalismo brasileiro**. Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília, v. 5, n. 2, p. 97-112, 2015.

GASPARI, Elio. **A Ditadura Envergonhada**. São Paulo: Companhia das Letras, 2002.

KETTERMAN, Brian A. **VAT — A Look Inside Canada's Experience with the Goods and Services Tax**. San Diego International Law Journal, v. 4, n. 1, p. 203–230, 1993.

LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo; GADELHA, S. R. B. **Introdução ao Federalismo e ao Federalismo Fiscal no Brasil**. Brasília: ENAP, 2018.

LOPREATO, F. L. C. **Federalismo brasileiro: origem, evolução e desafios**. Revista de Economia Contemporânea, São Paulo, 2022.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil Interpretada**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

OLIVEIRA, Daniele B. de. **Brazilian Tax Reform: Simplification of the System through Dual VAT (IBS and CBS) and Revenue Sharing in the Context of the Autonomy of Federative Entities**. Revista Científica O Saber, v. 10, n. 2, p. 55–65, 2024.

PEREIRA, Caroline Quadros da Silveira. **Federalismo cooperativo e segurança jurídica: o STF e a pandemia**. Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura, São Paulo, v. 21, n. 59, p. 17-36, 2021.

RIBEIRO MARQUES FERNANDES, Tarsila; BRILHANTE DE SOUZA, Cristiano. **Reforma tributária e pacto federativo: um olhar sobre os possíveis impactos redistributivos da EC nº 132/2023**. Revista do TCU, Brasília, v. 154, n. 1, p. 194–213, 2024. DOI: 10.69518/rtcu.154.194-213. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/2174>. Acesso em: 2 out. 2025.

SENADO FEDERAL. **Estudo Técnico nº 06/2023: Federalismo e Repartição de Receitas**. Brasília: Senado Federal, 2023.

SIQUEIRA, T.; NOGUEIRA, R.; LUNA, L. **Impacto Distributivo Potencial de Reformas na Tributação Indireta no Brasil: Simulações Baseadas na PEC 45/2019**.* arXiv preprint, 2024.

SILVA, Eric Castro e; LIMA, Bruna Maria Nunes; CARVALHO, Vitória Bárbara da Silva. **Reforma Tributária Brasileira: uma Comparação Prática com o Sistema Canadense**.* Revista Direito Tributário Atual, v. 56, ano 42, p. 177-196. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre de 2024.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 43. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

VASCONCELOS, Breno; SUGAHARA, Letícia. **Linha do tempo: acompanhe o passo a passo para a implementação da reforma tributária**. São Paulo: Mannrich e Vasconcelos Advogados, 2023. Disponível em: <https://valor.globo.com>. Acesso em: 20 out. 2025.