

O FEDERALISMO FISCAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 (CF/88)

Marjorie Juliana Silva Grüdtner

Acadêmica do Curso de Direito da Universidade São Judas da rede Ânima Educação.

Gustavo Henrique de Sá Honorato

Mestre em Direito pela Universidade Federal Rural do Semi-Árido (Ufersa).

Artigo recebido em 19.03.2025 e aprovado em 07.04.2025.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 O federalismo no Brasil 2.1 O federalismo fiscal 2.2 O federalismo fiscal na Constituição Federal de 1988 3 Considerações finais 4 Referências.

RESUMO: O presente artigo pretende analisar o federalismo no Brasil ao longo das Constituições, em especial, o federalismo fiscal na Constituição de 1988, quanto à autonomia tributária dos entes. Houve mudança do federalismo fiscal na Constituição Federal de 1988? Diante de tantas Constituições e federalismo com descentralizações e centralizações do poder da União, o ponto central de reflexão do estudo é se estaríamos novamente diante de mais uma mudança no federalismo brasileiro. Como conclusão, tem-se que a EC n. 132/2023 parece rumar para um menor grau de independência entre os entes federados, maior concentração do poder tributário na União (um federalismo mais centrípeto), o que diminuiria a guerra fiscal entre os entes, mas havendo um risco de que a repartição de receitas tributárias fique à mercê de disputas políticas, uma vez que necessitam de leis complementares para serem efetivadas. O artigo foi realizado por meio de pesquisa básica, que possui como objetivo alcançar o conhecimento, mas sem necessariamente ter uma aplicação instantânea dos resultados encontrados, com abordagem preponderantemente qualitativa. Além disso, é pautado em pesquisa teórica, cuja finalidade está estabelecida em pesquisa descritiva que analisou e buscou uma nova visão de fatos já ocorridos, além de também ter um viés explicativo, pois procurou a ligação entre a ocorrência de determinados fatos dentro da realidade. E por fim, é uma pesquisa bibliográfica, que teve o suporte teórico para avaliação dos resultados encontrados na análise de fontes como livros, artigos e outros textos publicados de caráter científico.

PALAVRAS-CHAVE: Federalismo brasileiro. Federalismo fiscal-financeiro. Reforma tributária. EC 132.

FISCAL FEDERALISM IN THE FEDERAL CONSTITUTION OF 1988 (CF/88)

CONTENTS: 1 Introduction 2 Federalism in Brazil 2.1 Fiscal federalism 2.2 Fiscal federalism in the Federal Constitution of 1988 3 Final considerations 4 References.

ABSTRACT: This article intends to analyze Federalism in Brazil throughout the Constitutions, in particular, Fiscal Federalism in the 1988 constitution, regarding the tax autonomy of entities. Was there a change in Fiscal Federalism in the 1988 Federal Constitution? Faced with so many Constitutions and Federalism with decentralizations and centralizations of the Union's power, the central point of reflection of the study is whether we would be facing yet another change in Brazilian Federalism. As a conclusion, we have that EC n. 132/2023 seems to be heading towards a lower degree of independence between the federated entities, greater concentration of taxing power in the Union (a more centripetal federalism), would reduce the fiscal war between the entities, with a risk that the distribution of tax revenues is at the mercy of political disputes, since they require Complementary Laws to be implemented. The article was carried out through basic research, which aims to achieve knowledge, but without necessarily having an instantaneous application of the results found. With a predominantly qualitative approach. Furthermore, it is based on theoretical research, the purpose of which is established in descriptive research that analyzed and sought a new view of facts that have already occurred, in addition to also having an explanatory bias, as it sought the connection between the occurrence of certain facts within reality. And finally, it is a bibliographical research, which had theoretical support for evaluating the results found in the analysis of sources such as books, articles and other published texts of a scientific nature.

KEYWORDS: Brazilian federalism. Fiscal-financial federalism. Tax reform. EC 132.

1 INTRODUÇÃO

Ao analisar o federalismo fiscal no Brasil de forma histórico-constitucional, nota-se que ocorrem diversas mudanças ao longo dos anos. Por vezes, observa-se a centralização, como entre os períodos de 1926 a 1934, com a Revolução de 1930, em que a autonomia dos Estados foi suprimida e fundado um “federalismo pâtrio”; noutras vezes, há descentralização, como na Constituição de 1934, inaugurando o federalismo cooperativo no Brasil, que fez a repartição das competências tributárias e vedou a bitributação. Essas modificações impactam a arrecadação das receitas tributárias e as competências.

Atualmente, com a EC n. 132/2023, o federalismo fiscal novamente se evidencia e volta a ser discutido, tendo em vista as alterações do texto da CF/1988 realizadas pelo poder constituinte derivado. É de se indagar: o regime jurídico-tributário previsto pela EC n. 132/2023 não estaria ferindo a forma de Estado

pactuada na atual Carta Magna ou somente estaríamos novamente oscilando dentro do próprio federalismo?

Dessa forma, para que possamos entender e analisar o presente federalismo fiscal, faz-se necessário buscar conceitos e analisar a própria história do federalismo brasileiro e das Constituições até a CF/1988 com a EC n. 132/2023. Este estudo será realizado por meio de uma pesquisa bibliográfica, com análise de fontes como livros, artigos e outros textos publicados de caráter científico. Além disso, será uma pesquisa básica, que possui como objetivo alcançar o conhecimento, mas sem necessariamente ter uma aplicação instantânea dos resultados encontrados, com abordagem preponderantemente qualitativa. Além disso, é pautado em pesquisa teórica, cuja finalidade está estabelecida em pesquisa descritiva que analisou e buscou uma nova visão de fatos já ocorridos, além de também ter um viés explicativo, pois procurou a ligação entre a ocorrência de determinados fatos dentro da realidade.

2 O FEDERALISMO NO BRASIL

Antes de analisarmos o federalismo fiscal na Constituição Federal de 1988, cumpre-se primeiro observar o federalismo e suas comutações no Brasil ao longo das Constituições, primordial para o entendimento do presente estudo.

O federalismo, além de forma de Estado, em que as unidades federadas possuem organização administrativa, fiscal ou financeira e política autônomas, é uma escolha constitucional que traz consigo a separação e a limitação dos poderes e busca, sobretudo, resguardar a unidade nacional do Estado, com base nos princípios da solidariedade e da cooperação (TORRES, 2014, p. 253).

O Estado Federal tem origem no agrupamento de Estados de maneira indissolúvel. Dessa forma, o modelo federativo possui como base uma Constituição do todo (Federal), que observa a repartição de poder entre a Federação e seus Estados-membros, importando, assim, na autonomia de seus entes, por meio de um poder constituinte derivado, autogoverno, competências e renda próprios, e autodeterminação dentro do seu espaço territorial; todavia, não gozam de soberania (FERREIRA FILHO, 2022, p. 45).

No Brasil, o federalismo não foi a primeira forma de Estado, assim como não foi introduzido com a independência do País em 1822. A Constituição Política do Império do Brasil de 1824, primeira Carta Magna, foi outorgada sob

a regência do Imperador Dom Pedro I, que institui um Estado Unitário com rígida centralização, como se observa, por exemplo, no art. 165 da Constituição de 1824: “Haverá em cada Província um Presidente, nomeado pelo Imperador, que o poderá remover, quando entender, que assim convém ao bom serviço do Estado” (NOGUEIRA, 2012, p. 65 e 83).

Somente com a instituição do Governo Provisório, por meio do Decreto n. 1, de 15 de novembro de 1889, chefiado por Marechal de Campos Manoel Deodoro da Fonseca e Rui Barbosa (protagonistas), é que o Brasil passa a ser uma República e Federação, de forma que há uma descentralização por meio da segregação do Estado Unitário (Império), e surgem Estados com autonomia (BALEIRO, 2012, p. 13-14).

Proclama provisoriamente e decreta como forma de governo da Nação Brasileira a República Federativa, e estabelece as normas pelas quais se devem reger os Estados Federais. O Governo Provisório da República dos Estados Unidos do Brasil decreta:

Art. 1º Fica proclamada provisoriamente e decretada como a forma de governo da nação brasileira – a República Federativa.

Art. 2º As Províncias do Brasil, reunidas pelo laço da federação, ficam constituindo os Estados Unidos do Brasil.

Art. 3º Cada um desses Estados, no exercício de sua legítima soberania, decretará oportunamente a sua constituição definitiva, elegendo os seus corpos deliberantes e os seus governos locais (Decreto n. 1, de 15 de novembro de 1889) (BALEIRO, 2012, p. 65).

O federalismo foi, inclusive, reafirmado na Carta Magna promulgada em 1891, no Título Primeiro (“Da Organização Federal”), em que o art. 1º dispõe que “a Nação brasileira adota como forma de Governo, sob o regime representativo, a República Federativa proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por união perpétua e indissolúvel das suas antigas províncias, em Estados Unidos do Brasil”. Além disso, a Constituição de 1891 estabelece a autonomia dos Estados em prover suas próprias despesas de acordo com suas necessidades (art. 5º), a não intervenção do Governo Federal sobre os negócios do Estado, salvo para proteção contra invasão estrangeira e proteção da República Federativa (art. 6º), e prevê competências exclusivas da União (art. 7º) e Estados (art. 9º) (BALEIRO, 2012, p. 65-66).

Conforme Ferreira Filho (2017, p. 333-334 e 344), o Brasil torna-se uma Federação por segregação. Antes, um Império Unitário transformado em uma República Federativa com diversos Estados, formado por processo centrífugo, ou seja, com divisão de competências e, principalmente, autonomia (descentralizado), sem, no entanto, existir um “pacto federativo”, visto que essa forma de Estado foi imposta pelo “Poder Central”. Ademais, caracteriza-se como “dualista”, pois era nítido, na Constituição de 1891, que havia duas esferas bem definidas (União e Estados), dotadas de competências e atribuições próprias. Contudo, uma das principais características do País fora ignorada durante o surgimento do modelo federativo: a desigualdade de desenvolvimento econômico e socio-cultural entre os Estados.

Dessa forma, o Brasil possuía um federalismo que não se harmonizava com sua realidade, pois aumentava a disparidade entre regiões ricas e pobres. Além disso, faltava solidariedade constitucional para amparar os entes mais pobres. Como consequência, houve uma Reforma Constitucional em 1926, mas que não resolveu o problema; e, como consequência, a Revolução de 1930. Então, em 1933, foi realizado o anteprojeto da Constituição de 1934, o qual buscou aumentar a intervenção Federal nos Estados, visando a garantir certos princípios constitucionais. Dessa forma, o federalismo antes dualista passa a ter caráter cooperativo (POLETTI, 2012, p. 17-20).

O federalismo cooperativo, estabelecido na Carta Constitucional de 1934, tendo em vista a redução das desigualdades regionais, impactou na diminuição da autonomia dos entes federados, sobretudo nas competências, o que levou a uma centralização do poder na União. Essa centralização tornou-se mais evidente durante o Estado Novo, com governo ditatorial, que aglutinou o poder político e administrativo, sob uma Constituição Semântica, que legitimava as práticas autoritárias de poder (FERREIRA FILHO, 2017, p. 334).

Barroso (2023, p. 199) ensina que a Constituição de 1934, ao se contrapor ao “ultrafederalismo” e intervir nas áreas social e econômica dos entes (Estados), reforça o poder da União. Logo, durante o período do Estado Novo, com a Constituição Federal de 1937, o federalismo, apesar de estar positivado na Carta Magna, desapareceu na prática. O autor explica que:

É de interesse, aqui, o Decreto-lei n. 1.202/39, editado pelo Presidente Vargas e que dispunha “sobre a administração dos Estados e dos Municípios” até que

fossem outorgadas as Constituições estaduais. Segundo o diploma, essa outorga só poderia ocorrer após o plebiscito previsto no art. 187 da Carta Federal – e que jamais ocorreu. Na prática, isso implicou a continuidade da intervenção. Vale observar que, nos termos da Carta de 1937, os mandatos dos Governadores então em exercício deveriam ser confirmados pelo Presidente da República. Caso contrário, seria nomeado um Interventor (BARROSO, 2023, p. 493).

Pontes de Miranda (1938 *apud* PORTO, 2012, p. 11), publicou a obra *Comentários à Constituição Federal de 10 de novembro 1937*. Em seu prefácio, faz o seguinte comentário: “Nada mais perigoso do que fazer-se uma Constituição sem o propósito de cumpri-la. Ou de só se cumprirem os preceitos de que se precisa, ou se entende devam ser cumpridos – o que é pior”.

O “pacto federativo”, entretanto, foi restabelecido com a promulgação da Constituição Federal de 1946, que buscou reafirmar bases da Carta Magna de 1891, reaproveitando alguns avanços lançados pela Carta Constitucional de 1934 (proteção aos trabalhadores, à ordem econômica, à educação, à família). Um ponto interessante foi que, para devolver e garantir as finanças dos Municípios, foram-lhes concedidos os direitos do Imposto de Indústrias e Profissões, assim, o ente, que pode prover suas próprias despesas, terá devolvida sua autonomia (LIMA SOBRINHO, 2012, p. 12-13, 43).

Novamente, há a centralização de governo no sistema federativo, com a Carta Magna de 1967. Essa centralização administrativo-política e financeira ressurge após o Golpe Militar de 1964. Esse regime se caracteriza pelos movimentos centrípetos tanto da política da União no sistema federal, quanto do Poder Executivo dentro do governo da União. Sendo assim, há redução das autonomias dos entes-federados, tolhendo seus poderes de organização e sua autonomia, sendo considerado por alguns estudiosos como uma “involução do processo histórico de nosso federalismo”. E, por outro lado, o Poder Executivo resta mais fortalecido, podendo iniciar leis, limitar o tempo para aprovação, delegação legislativa, e expedição de decretos-leis pelo Presidente (CAVALCANTI, BRITO, BALEIRO, 2012, p. 37, 39).

E, finalmente, em 1988, promulga-se, a sétima e atual Constituição da República Federativa do Brasil.

Conforme Ferreira Filho (2022, p. 51), com a Lei Maior de 1988, o federalismo de integração, caracterizado pela supremacia do Governo Central, é abandonado, buscando o reequilíbrio federativo. Permite-se maior autonomia

dos entes federativos, e o federalismo cooperativo é restabelecido (CAVALCANTI, 2022, p. 51).

Para Barroso (2023, p. 200), a Constituição de 1988 inicia um novo momento de reconstrução e modernização do federalismo brasileiro; todavia, ainda mantém seu caráter centralizador, “atribuindo à União a parcela mais relevante das competências legislativas e contemplando-a mais generosamente com receitas tributárias”.

Após estabelecer um panorama sobre o federalismo no Brasil e seus marcos ao longo das Constituições, faz-se necessário discorrer sobre o federalismo fiscal.

2.1 O federalismo fiscal

Como visto anteriormente, o federalismo no Brasil passou por diversos movimentos de centralização e descentralização de poder, mas, ainda assim, desde que se tornou uma Federação, pela Carta Magna de 1891, jamais optou por forma de Estado diversa. O aspecto financeiro, sem dúvida, é algo imprescindível dentro do modelo federalista de Estado: para que os entes federados possam exercer as funções que lhes são atribuídas, necessitam ter autonomia financeira para custeá-las. Dessa forma, faz-se necessário discorrer sobre o federalismo fiscal.

O federalismo fiscal, na visão de Oliveira (2014, p. 108-109), “significa a partilha dos tributos pelos diversos entes federativos, de forma a assegurar-lhes meios para atender seus fins”.

Na mesma linha, Abraham (2023, p. 62) ensina:

[...] federalismo fiscal, expressão financeira da forma com que os entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – se organizam e se relacionam na realização do seu *munus*, enfrentando e harmonizando cooperativamente as tensões decorrentes de uma estrutura heterogênea, diante de uma multiplicidade de interesses e das diferenças regionais de natureza cultural, social e econômica.

A esse respeito, Lewandowski (2018, p. 20) explica que um dos traços mais marcantes do Estado Federal é que cada ente possui atribuições próprias e bem definidas, sendo uma delas a renda, o que gera a autonomia financeira – importante na ordem prática. Logo, “sem autonomia financeira, a autonomia política de que, por definição, é dotado o membro da federação, será apenas

nominal, porquanto não pode agir com independência aquele que não possui recursos próprios”.

O sistema tributário, portanto, deve ser organizado de maneira que partilhe as receitas públicas entre os entes federados e a administração pública, com o intuito de subsidiar as funções que lhes são atribuídas, sem, no entanto, gerar atritos entre os membros da Federação. A busca de um equilíbrio da forma federativa, fiscal, deve ser observada, sendo imprescindível para tanto atender ao princípio da equidade, que considera a igualdade e a capacidade de cada ente (OLIVEIRA, 1999, p. 110-138).

Portanto, o federalismo fiscal trata, não só, mas, em especial, da partilha e da distribuição dos tributos entre os membros da Federação.

Na visão de Mosquera (2005, p. 560) o tributo é considerado um “ato expropriatório lícito por parte do Estado”, que surge com a finalidade de suprir as “carências públicas”.

No Estado de Direito, o tributo é um instrumento de uma relação jurídica, que tem seus limites (imposição e exigibilidade) disciplinados em lei. Assim, Amaro (2023, p. 19) define o tributo como: “[...] a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

Como ensina Machado (2007, p. 150), o poder de tributar é delimitado juridicamente e se relaciona à forma de Estado:

Organizado juridicamente o Estado, com a elaboração de sua Constituição, o Poder Tributário, como o Poder Político em geral, fica delimitado e, em se tratando de confederações ou federações, dividido entre os diversos níveis de governo. No Brasil, o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido, dá-se o nome de competência tributária. O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, pois, como se disse, a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do Estado. Evidentemente só às pessoas jurídicas de Direito Público, dotadas de poder legislativo, pode ser atribuída competência tributária, posto que tal competência somente pode ser exercida através da lei.

Assim, a Constituição Federal atribui a cada ente sua competência tributária de legislar de forma plena, ressalvando-se determinações específicas trazidas

pelo constituinte. Na forma de Estado Federado, as competências tributárias podem ser de três espécies: privativas, quando um único ente pode instituir e cobrar o tributo; concorrentes, quando a competência é atribuída a mais de um ente (excluem-se tributos idênticos); e comuns, hipótese em que mais de um ente pode instituir e cobrar simultaneamente o tributo, circunscrito à sua legislação (MACHADO, 2014, p. 64-65).

Após essa breve introdução a respeito do federalismo fiscal e do tributo, passamos à identificação, dentro da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, das competências e distribuições de caráter tributário entre os entes federados no Brasil.

2.2 O federalismo fiscal na Constituição Federal de 1988

Pensar o federalismo fiscal na Constituição Federal de 1988 implica a necessidade de registrar e entender como o constituinte tratou do tema. Contudo, cabe a ressalva de que este artigo não tem a intenção de esgotar o tema do federalismo fiscal na Constituição de 1988, mas trazer o que a autora considera mais latente de ser confrontado.

A Carta Magna de 1988 da República Federativa do Brasil busca restabelecer, após período de regime militar, o federalismo. Logo em seu art. 1º, deixa explícito que o Brasil é formado “pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”; além disso, busca a plena proteção da forma de Estado por meio do disposto no art. 6º, § 4º, I, CF/1988: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir [...] a forma federativa de Estado” (FÉ, 2015, p. 106-107).

Enquanto forma de Estado escolhida pelo legislador, o federalismo não se limita a apenas organizar o território, mas também facilita uma administração pública eficaz e uma integração geoeconômica, expressando-se de forma soberana, por meio da União. Assim, em países com dimensões continentais, como é o Brasil, o federalismo, “tem vantagens competitivas que se traduzem em amplos mercados internos sem barreiras fiscais e tarifárias” (CARVALHO, 2000, p. 1-23).

A autonomia dos entes federados é positivada no art. 18, *caput*, da CF/1988: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”. Importante apontar, ainda,

para a autonomia igualmente concedida aos Municípios e ao Distrito Federal (BRASIL, 2023).

Um regime federativo coerente e funcional pressupõe autonomia e responsabilidade fiscal dos Estados e Municípios. Para se conseguir isso, deve-se ter um sistema tributário com atribuições e competências bem definidas para cada ente. Isso porque essa divisão, se feita de modo cooperativo, pode servir aos fins constitucionais do Estado Democrático de Direito.

A competência para legislar sobre direito tributário na Constituição de 1988, é concorrente entre União, Estados e Distrito Federal, conforme art. 24 da CF/1988. Os incisos do art. 24 da CF/1988 dispõem que a União será responsável por traçar regras gerais, sendo os demais entes responsáveis por suplementar com suas legislações; todavia, caso a União seja silente, os Estados poderão exercer suas competências legislativas plenas, que ficarão suspensas caso sobrevenha lei federal. Há também um capítulo específico, que trata sobre o sistema tributário nacional e identifica, entre outras disposições, as competências tributárias de cada ente e a repartição das receitas tributárias (BRASIL, 2023).

Conforme Heleno Taveira Torres (2014, p. 1), a Constituição Federal de 1988 adotou “um federalismo cooperativo equilibrado, com distribuição vertical e horizontal de recursos no pacto federativo, como se vê nos artigos 145 a 169, CF/1988”. A solidariedade é o princípio matriz do sistema de financiamento entre os entes num modelo de federalismo fiscal cooperativo equilibrado voltado ao desenvolvimento do mercado interno e à redução das desigualdades regionais e sociais, conforme os arts. 3º, 43 e 219 da CF/1988.

Porém, para Abraham (2023, p. 67), a distribuição das competências entre Estados e Municípios não observa as características próprias de cada ente (*renda per capita*, densidade populacional e desenvolvimento urbano, econômico e social), gerando uma “clara desigualdade arrecadatória entre os entes federativos, diante da existência de diferenças entre as unidades economicamente mais fracas e as que detêm maior desenvolvimento da base econômica e maior potencial arrecadatório”.

Para garantir a autonomia entre os membros da Federação, a Constituição Federal dispõe sobre a partilha de renda. Na Constituição do Brasil de 1988, Branco (2023, p. 445) observa que:

Para garantir a realidade da autonomia dos Estados – e o mesmo vale para o Distrito Federal e para os Municípios – a Constituição regula, no capítulo sobre o sistema tributário nacional, a capacidade tributária das pessoas políticas e descreve um modelo de repartição de receitas entre elas. Estados e Municípios também participam das receitas tributárias alheias por meio de fundos (art. 159, I, da CF) e de participação direta no produto da arrecadação de outras pessoas políticas (arts. 157, 158 e 159, II, da CF). Dessa forma, propicia-se que Estados e Municípios com menor arrecadação possam, preservando a sua autonomia, enfrentar as demandas sociais que superam as receitas obtidas por meio dos tributos da sua própria competência. Trata-se, também, de meio para permitir melhor equilíbrio socioeconômico regional, atendendo-se ao ideado pelo art. 3º, III, da Constituição. Esse quadro de opções estruturais insere o Brasil na modalidade cooperativa do federalismo, afastando o país, sob este aspecto, do modelo clássico de Estado Federal.

Segundo Ferreira Filho (2017, p. 341), a repartição de receitas pode ser entendida como um “sistema de cotas”, sem o qual a maioria dos Estados e Municípios não comportaria suas despesas básicas, o que acarretaria uma relação de dependência desses entes com a União, situação que “abalaria os alicerces da Federação”.

A Constituição de 1988 preocupa-se com o reequilíbrio federativo, e para evitar a sobrecarga e a ingovernabilidade, acaba por financiar, ao menos em parte, os entes federados. Dessa maneira, a União, que é a quem compete maior parte da arrecadação tributária, acaba suprindo as necessidades dos demais entes, e, por conseguinte, gera a centralização do poder, como se vê, por exemplo, no art. 159 da CF/1988 (FÉ, 2015, p. 106-112).

Vale destacar a crítica que Heleno Taveira Torres (2016, p. 2) faz:

É certo que esse “equilíbrio” não se concretiza na realidade constitucional brasileira como um federalismo simétrico, a atender todos os requisitos constitucionais de validade formal e material. Com o federalismo cooperativo equilibrado da Constituição de 1988, caminha-se para uma melhor estabilidade nas relações entre suas unidades, com vistas a implantar uma cooperação efetiva, redução de desigualdades e desenvolvimento sustentável, mas ainda há muitos entraves a serem superados, mormente quanto ao financiamento estatal. Basta ver as repercussões negativas da “guerra fiscal” ou os modelos desatualizados dos critérios que animam a distribuição dos fundos de participação dos Estados e Municípios.

A guerra fiscal pode ser conceituada como a competição entre entes estatais para aumentar a arrecadação e desenvolver determinado local, mediante o manejo arquitetônico da carga tributária (ALMEIDA FILHO, 2017, p. 129-174).

A descentralização fiscal, característica do federalismo, no caso do Brasil acaba introduzindo entre os Estados e Municípios uma competição horizontal. Como exemplo, podemos citar o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, que é de competência dos Estados, art. 155, I, “b”, da CF/1988 (texto anterior à EC/132 de 2023): no Brasil, existem 27 leis sobre esse tributo, além de regulamentos aprovados por decretos do Executivo e convênios firmados com as Secretarias da Fazenda existentes no País (NOGUEIRA, 2020, p. 120-121).

A capacidade de autonomia fiscal dos membros da Federação, assegurada pela Constituição Federal, faz com que, de forma legítima, cada Estado institua sua própria política de incentivos e financiamentos tributários, afastando-se do princípio da equidade fiscal entre os membros federados; tais benefícios e financiamentos fiscais levam ao processo de guerra fiscal (OLIVEIRA, 1999, p. 110-138).

Uma vez que a guerra fiscal corrói as finanças públicas e há independência dos entes federados de legislar, o processo legiferante deve zelar pela manutenção do pacto federativo, protegendo o equilíbrio entre as partes e o todo (igualdade, autonomia e solidariedade) (ROCHA, 1996, p. 172).

Dessa forma, o equilíbrio da estrutura federativa do Brasil é afetado não só pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) cobrado nas operações interestaduais como também pelo Imposto sobre Serviço (ISS) originado nas operações, sendo inclusive, uma das justificativas da proposta de Emenda Constitucional 45/2019, que buscou reformular parte do sistema tributário nacional (BRASIL, 2019).

A questão que se apresenta (e conduziu à reforma tributária) é saber se há um pacto federativo real entre os 26 Estados e o Distrito Federal e os 5,568 Municípios, que deveriam estar norteados pela Constituição Federal (TORRES, 2024).

O reiterado conflito de interesses entre os entes federados gera um sistema tributário cada vez mais complexo, uma vez que eles são pessoas jurídicas dotadas do poder de legislar e o fazem para satisfazer a seus próprios interesses (MACHADO, 2014).

Logo, surgem propostas que visam a reformar o sistema tributário, dentre as quais a Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019, que busca

“simplificar radicalmente o sistema tributário”; no entanto, reforça, em seu texto, que se manteria a autonomia dos Estados, Municípios e Distrito Federal, protegendo assim a forma de Estado adotada pela Carta Magna de 1988: o federalismo (BRASIL, 2019).

Em 20.12.2023, a Emenda Constitucional n. 132/2023 foi aprovada e trouxe consigo algumas inovações, entre elas, uma inédita no ordenamento tributário brasileiro, que passou a prever o sistema dual de tributação, em que o PIS e a Cofins se agregam e formam a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), e o ICMS se funde com o ISS formando o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), conforme art. 156-A da CF/1988.

O IBS tem como atributo ser um imposto sobre o consumo, único, que obedece ao princípio do destino (o valor arrecadado será repassado ao Estado ou Município de destino da operação), com legislação única e recolhimento de forma centralizada; contudo, funcionará como se cada ente federativo possuísse seu próprio imposto, uma vez que terá autonomia na fixação das alíquotas. Sua distribuição será realizada proporcionalmente aos débitos e créditos auferidos por cada ente federativo, com regulamentação por lei complementar. A arrecadação e a distribuição da receita entre os entes serão geridas por um Comitê Gestor Nacional, composto por representantes da União, dos Estados e Municípios. Esse Comitê também ficará responsável por editar regulamentos sobre o imposto e representar (judicial e extrajudicialmente) os entes em questões relativas ao IBS. Para os proponentes da EC/132, de 2023, o IBS preserva a autonomia dos entes federativos na administração de suas receitas e ao mesmo tempo está orientado pelos princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e da cooperação para com seus contribuintes, regras que foram inseridos no art. 145, § 3º, da CF/1988 e devem ser observadas pelo sistema tributário nacional. Outrossim, o IBS também tenciona trazer uma “trégua” quanto à guerra fiscal do ICMS e do ISS, uma vez que não existe a possibilidade de admissão de benefícios fiscais em relação ao IBS (BRASIL, 2019).

Essa metodologia de gestão conjunta das receitas arrecadadas implica que o desenvolvimento regional harmônico preconizado pelo art. 3º da CF/1988, no entanto, ficará mais balizado por uma negociação política do que pela capacidade contributiva de cada ente federado.

Essa nova compreensão altera de modo significativo o federalismo fiscal brasileiro. A rigor, o efeito disso pode vir a ser neutro ou até positivo, se houver

adequada distribuição do produto arrecadado. Isso, contudo, é uma expectativa. O que a realidade revelará é algo a se conferir. A expressão “a se conferir” ganha ainda mais substância na medida em que a implementação das reformas tributárias previstas tem caráter programático de prazo deveras alongado. Na expressão de SCAFF (2024, p. 685), um verdadeiro “salto no escuro”.

Nesse sentido, a EC 132 alterou a compreensão da repartição por fontes. Esse instituto implica que cada ente federado tem (ou teria) o poder de estabelecer a própria arrecadação a partir das regras constitucionalmente previstas. Com a EC 132, passou-se a prever que os entes federados arrecadarão o IBS de modo conjunto (SCAFF, 2024, p. 684).

Se é verdade que teremos um “federalismo fiscal amordaçado” ou não, não é uma questão que pretende chegar a uma resposta conclusiva e definitiva. Fala-se em “federalismo amordaçado”, porque com a EC 132 houve impactante incursão no tratamento adotado no tema da competência tributária. Isso porque falar em competência tributária significa refletir sobre gestão de receita arrecadada com o pagamento de tributos. Todavia, é de se indagar se haverá espaço para (ou qual espaço terá a) formulação de políticas tributárias regionais, no interesse dos respectivos entes federados (SCAFF, 2023).

Para que se saiba com precisão (e se possa formular as críticas de modo exaustivo sobre) os impactos da EC 132 no sistema federativo brasileiro, será necessário observar que incursões serão feitas pelas leis complementares cuja implantação fora prevista na reforma constitucional, de modo a jogar luzes nas previsões programáticas do constituinte. Augura-se que saímos de um “salto no escuro” para um sistema tributário permeado por transparência, simplicidade (tanto quanto possível num país de dimensões continentais como é o Brasil), e, claro, justiça tributária.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a EC n. 132/2023 houve maior centralização do federalismo fiscal. Com a reforma tributária de 2023, além das receitas tributárias, as competências tributárias passam a ser em grande parte centralizadas na União.

É questionável se, de fato, o regime jurídico-tributário previsto pela EC n. 132/2023: (1) funcionará de modo efetivamente cooperativo; e (2) mitigará as

críticas existentes atualmente sobre a guerra fiscal entre entes federados, ou se, apenas, mudará o foco ou o modo de ocorrer desse fenômeno.

Embora o legislador tenha trazido, com a EC n. 132/2023, de maneira expressa, o princípio constitucional tributário da cooperação (art. 145, § 3º, da CF/1988), o que, supostamente, reforçaria a ideia de federalismo cooperativo (o que poria fim à discussão sobre se o Brasil possui, na verdade, um sistema de federalismo misto – meio-termo entre o modelo competitivo e o cooperativo), a previsão não é indene de críticas.

A crítica tem mais razão de ser na medida em que, por estar explícito na CF/1988, esse princípio deverá ser seguido e respeitado por todo o ordenamento tributário nacional. Dessa forma, ao se editarem as leis previstas para sistematizar a reforma tributária, é de rigor que se busquem a maior integração e a cooperação entre os entes da Federação (federalismo fiscal “mais cooperativo”) visando a assegurar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, dentre os quais se podem citar: promover o desenvolvimento nacional e reduzir as desigualdades regionais (art. 3º, II e III, da CF/1988).

As indagações feitas de modo crítico à EC n. 132/2023 ganham corpo na medida em que:

- (1) o art. 156-A da CF/1988 enuncia que lei complementar – portanto, de competência da União – irá instituir o imposto sobre bens e serviços e que a competência deverá ser compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios;
- (2) o inciso IV do art. 156-A da CF/1988 afirma que a legislação será unificada em todo o território nacional, exceto, em princípio, no que toca à alíquota (inciso V) – diz-se “em princípio”, porque o inciso XII dispõe que “resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo”;
- (3) a questão a que se refere o inciso XII do art. 156-A da CF/1988 causa, no mínimo, curiosidade, uma vez que:
 - (a) dispõe que a fixação de alíquota do imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada será fixada, como regra, pelo ente federativo, e, de modo supletivo, pelo Senado Federal;
 - (b) diferentemente:

- (i) o art. 24, I, da CF/1988 principia enunciando a competência concorrente de União, Estados e Distrito Federal para legislar sobre direito tributário;
- (ii) o § 3º do art. 24 da CF/1988 dispõe que, se (portanto, conjunção subordinativa condicional) inexistir lei federal sobre normas gerais (inclusive de direito tributário, por interpretação lógica, já que o parágrafo deve dialogar com o *caput*, nos termos da Lei Complementar n. 95/1998), os Estados exercerão (de modo supletivo, portanto) competência legislativa plena (justamente o inverso do que dispõe o art. 156-A, XII, CF/1988);
- (iii) não fosse o bastante, o § 4º do art. 24 da CF/1988 dispõe que, se sobrevier lei federal sobre normas gerais, será suspensa a eficácia da lei estadual no que lhe for contrário – isto é, há, desde logo, um conflito constitucional entre o que dispõe o art. 24, § 4º, CF/1988 e o art. 156-A, XII, da mesma Carta Magna;
- (4) criou-se, para fins de distribuição do produto da arrecadação do imposto a que se refere o art. 156-A da CF/1988, a figura do “Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços” (§ 4º do art. 156-A da CF/1988), cujas dúvidas sobre a eficácia no combate à guerra fiscal decorrem dos seguintes elementos:
- (a) prevê-se uma lei complementar única (de competência da União, portanto) para fixação das regras de distribuição do produto da arrecadação (§ 5º do art. 156-A da CF/1988);
- (b) os Municípios terão sua representatividade no referido comitê por meio de 27 membros (número igual àquele dos Estados) dos quais:
- (i) 14, com base nos votos de cada Município, com valor igual para todos; e
- (ii) 13, com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações;
- (c) o disposto no item (b), *supra*, significa dizer que o comitê terá forte influência dos Municípios de maior eleitorado (o que implica uma tendência de que os interesses destes sejam favorecidos em detrimento dos demais – até porque o inciso II do § 4º do art. 156-B dispõe que a aprovação pelos Municípios ocorrerá pela maioria absoluta de seus representantes);

(5) ainda no que concerne às questões da “guerra fiscal” e da “cooperação entre entes federados”, registra-se que o art. 156-A, § 1º, VII, da CF/1988 dispôs que o imposto sobre bens e serviços, de competência compartilhada, “será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação”;

(6) em continuidade ao item (5), *supra*, a distribuição do produto do referido imposto é disciplinada no § 4º do art. 156-A da CF/1988, que dispõe que o “Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços”:

(a) “reterá montante equivalente ao saldo acumulado de créditos do imposto não compensados pelos contribuintes e não resarcidos ao final de cada período de apuração e aos valores decorrentes do cumprimento do § 5º, VIII”;

(b) “distribuirá o produto da arrecadação do imposto, deduzida a retenção de que trata o inciso I deste parágrafo, ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado creditamento”;

(7) indaga-se: qual a destinação que será dada ao montante retido a que se refere o inciso I do § 4º do art. 156-A da CF/1988, considerando que, nos termos do art. 156-B, § 2º, III, da CF/1988, será editada lei complementar para fixar o financiamento do referido comitê, “por percentual do produto da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo”?

Evidentemente, o presente trabalho não tem a pretensão de esgotar as respostas para cada um dos questionamentos acima formulados, até porque, em parte, esta investigação dependerá das leis complementares, ainda não editadas.

O que se tem hoje, à guisa de conclusão, é, sim, um “salto no escuro” para o qual não se pode dizer se (ou em que grau) se ferirá a compreensão de federalismo que temos (o que seria constitucional, porque violaria o art. 6º da CF/1988). Pode-se até ter-se partido da premissa de que concentrar o poder tributário na União (um federalismo mais centrípeto) diminuiria a guerra fiscal entre os entes da Federação; todavia, a constatação sobre se a reforma tributária será efetiva ou se demandará uma “reforma da reforma” a fim de que (corretamente) sejam protegidos princípios basilares da Constituição Federal, é algo que só se poderá dizer com convicção quando a disciplina infraconstitucional tiver sido estabelecida. O que se vislumbra, nesse primeiro momento, é que a EC n. 132/2023 parece rumar para um menor grau de independência entre os

entes federados e há um risco de que a repartição de receitas tributárias fique à mercê de disputas políticas.

4 REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.
- ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. Competição fiscal: uma visão panorâmica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo Campos; IBRAHIM, Fabio Zabitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital (org.). *Estudos de federalismo e guerra fiscal*. Rio de Janeiro: Gramma, 2017. v. 1, p. 129-174.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: SRV Editora, 2023.
- BALEIRO, Aliomar. *Constituições brasileiras: 1891*. 3. ed. Brasília: Senado Federal, 2012. v. II.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.
- BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Organização do Estado. In: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: SRV Editora, 2023.
- BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional n. 45 de 2019. Câmara dos Deputados. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarIntegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 25 maio 2024.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 1 maio 2024.
- CARVALHO, David Ferreira. Pacto federativo e descentralização fiscal. *Papers do NAEA (UFPA)*, Belém, v. 138, p. 1-23, 2000.
- CAVALCANTI, Themístocles Brandão; BRITO, Luiz Navarro de; BALEIRO, Aliomar. *Constituições brasileiras: 1967*. 3. ed. Brasília: Senado Federal, 2012. v. VI.
- FÉ, Raquel Mousinho de Moura. A repartição de rendas entre os entes da federação e sua repercussão na caracterização do federalismo brasileiro: uma investigação acerca do desenvolvimento do federalismo fiscal-financeiro no Brasil. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 5, n. 1, p. 93-114, 2015.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 42. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Lições de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2017.
- LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. *Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- LIMA SOBRINHO, Barbosa; BALEIRO, Aliomar. *Constituições brasileiras: 1946*. 3. ed. Brasília: Senado Federal, 2012. v. V.
- MACHADO, Hugo Brito. *Comentários ao Código Tributário*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. Competência tributária. In: SABBAG, Eduardo (org.). *Estudos tributários*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. Tributação e política fiscal. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi; CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2005.
- NOGUEIRA, Jozélia. *Federalismo fiscal brasileiro: crise e consequência*. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.
- NOGUEIRA, Octaciano. *Constituições brasileiras: 1824*. 3. ed. Brasília: Senado Federal, 2012. v. I.
- OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. Federalismo e guerra fiscal. *Pesquisa & Debate*, São Paulo, v. 10, n. 2, p. 110-138, 1999.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- POLETTI, Ronaldo. *Constituições brasileiras: 1934*. 3. ed. Brasília: Senado Federal, 2012. v. III.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição Federal de 10 de novembro 1937*. Rio de Janeiro: Irmãos Pongetti Editores, 1938. Apud PORTO, Walter Costa. *Constituições brasileiras: 1937*. 3. ed. Brasília: Senado Federal, 2012. v. IV.
- ROCHA, Cármem Lúcia Antunes. *República e federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.
- SCAFF, Fernando Facury. A EC 132 e a reforma das Constituições Estaduais em matéria tributária. *Consultor Jurídico*, 27 fev. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-fev-27/a-ec-132-e-a-reforma-das-constituições-estaduais-em-materia-tributaria> Acesso em: 26 maio 2024.

SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um salto no escuro com torcida a favor. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 42, n. 56, p. 681-700, 1. quadrim. 2024.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da Constituição Financeira*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. Federalismo fiscal cooperativo e as reformas do pacto federativo e tributária. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663908/mod_resource/content/1/ARTIGO%20-%20Federalismo%20Fiscal%20e%20Pacto%20Federativo%202014.pdf. Acesso em: 25 maio 2024.

TORRES, Heleno Taveira. Fundos de participação e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663912/mod_resource/content/1/HTT%20-%20Federalismo%20e%20fundos%20de%20participa%C3%A7%C3%A3o.2016.pdf. Acesso em: 25 maio 2024.