



REFORMA TRIBUTÁRIA E PACTO FEDERATIVO

UM OLHAR SOBRE OS POSSÍVEIS IMPACTOS REDISTRIBUTIVOS DA EC Nº 132/2023

Tax Reform and the Federal Pact

*An analysis of the potential redistributive impacts of constitutional amendment
no. 132/2023*

Tarsila Ribeiro Marques Fernandes

Doutora em Direito Tributário pela **Radboud University** em Nijmegen, na Holanda. Mestre em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília e professora do doutorado, do mestrado e da especialização em Direito do Instituto Brasileiro de Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Procuradora federal e assessora de ministro do Supremo Tribunal Federal. Coordenadora do Grupo de Pesquisa Reforma Tributária e Jurisdição Constitucional do IDP.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5703844981053007>

Orcid: <https://orcid.org/0009-0003-6951-9951>

E-mail: tarsilaribeirof@hotmail.com

Cristiano Brilhante de Souza

Doutorando e mestre pelo Instituto Brasileiro de Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Auditor federal de Controle Externo no Tribunal de Contas da União, onde atua como assessor de ministro.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2115215228535905>

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-8642-3682>

E-mail: cristianoobs@tcu.gov.br

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo investigar se a reforma tributária promovida pela EC nº 132/2023, especificamente no ponto em que promove unificação de tributos, respeita o pacto federativo. Para tanto, o estudo debate a autonomia dos entes federados sob o ponto de vista da proteção que lhes é conferida pelas cláusulas pétreas previstas na Constituição e apresenta uma síntese das principais alterações trazidas pela reforma, com a devida contextualização do sistema tributário nacional na atualidade. Expõe, em seguida, críticas e preocupações acerca da EC nº 132/2023, incluindo reflexões sobre a perda de autonomia



dos entes federativos e a redistribuição de receitas entre eles. Como contraponto, o estudo sustenta que a reforma pode resultar em maior eficiência e justiça fiscal. Com base em simulações realizadas a partir de dados de 2022 por pesquisadores do Ipea, identificam-se impactos significativamente positivos, como a redução das disparidades regionais e a melhoria na distribuição de recursos públicos entre os entes federados. As simulações sugerem que a redistribuição de receitas beneficiará principalmente as regiões menos desenvolvidas, promovendo maior equidade fiscal. Conclui-se que a EC nº 132/2023 não viola o pacto federativo, mas redefine a autonomia dos entes dentro de um contexto de maior justiça fiscal, podendo contribuir para o desenvolvimento econômico equilibrado e sustentável no Brasil.

Palavras-chave: EC nº 132/2023; pacto federativo; reforma tributária; justiça fiscal.

ABSTRACT

The objective of this article is to investigate whether the tax reform promoted by Constitutional Amendment No. 132/2023, specifically in the aspect where it promotes the unification of taxes, respects the federal pact. To this end, the study discusses the autonomy of federal entities from the perspective of the protection conferred upon them by the constitutional entrenchment clauses; it presents a summary of the main changes brought about by the reform, with proper contextualization of the current national tax system. It then addresses criticisms and concerns regarding Constitutional Amendment No. 132/2023, including reflections on the loss of autonomy of federal entities and the redistribution of revenue among them. As a counterpoint, the study argues that the reform may result in greater efficiency and tax justice. Based on simulations carried out using 2022 data by Ipea researchers, significantly positive impacts are identified, such as the substantial reduction of regional disparities and a marked improvement in the distribution of public resources among federal entities. The simulations suggest that revenue redistribution will primarily benefit less developed regions, promoting greater fiscal equity. It concludes that Constitutional Amendment No. 132/2023 does not violate the federal pact but rather redefines the autonomy of entities within a context of greater tax justice, potentially contributing to balanced and sustainable economic development in Brazil.

Keywords: Constitutional Amendment 132/2023; federal pact; tax reform; fiscal justice.

1. INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional nº 132/2023 (EC nº 132/2023) introduziu uma reforma tributária com o objetivo de substituir o atual sistema, notoriamente complexo, por um modelo mais simplificado e eficiente. A mudança cria um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, que unifica tributos de competência federal, estadual e municipal. No entanto, a nova emenda tem sido alvo de críticas substanciais, especialmente no que se refere à alegação de que as novas regras tributárias poderiam infringir o pacto federativo e violar cláusulas pétreas da Constituição.



O pacto federativo, que garante a autonomia financeira e administrativa dos entes federados, e as cláusulas pétreas, que protegem essa estrutura, são elementos fundamentais da Constituição Federal de 1988. Dentro desse contexto, os principais argumentos contrários à EC nº 132/2023 sustentam que a centralização tributária aprovada reduzirá a autonomia dos estados e municípios, prejudicando a distribuição equitativa de recursos e comprometendo a sustentabilidade fiscal dos entes subnacionais (Queiroz; Vidal; Wink, 2024).

Tendo em vista que eventual ofensa à cláusula pétrea teria como resultado a declaração de inconstitucionalidade da reforma tributária recém-aprovada, o presente artigo tem como objetivo principal investigar se a EC nº 132/2023 é compatível com a forma federativa brasileira. Ou seja, o propósito do presente estudo é analisar qualitativa e quantitativamente, com base em uma abordagem reflexivo-teórica embasada em pesquisa bibliográfica e documental, as principais incertezas em torno da compatibilidade da EC nº 132/2023, especificamente no ponto em que unifica tributos de competência federal, estadual e municipal, com o pacto federativo brasileiro.

Desde logo, esclarece-se que o objeto de análise é apenas a EC nº 132/2023, não sendo abrangidos pelo presente artigo os projetos de lei enviados pelo governo federal que buscam regulamentar a referida reforma tributária.

Para tanto, as reflexões que aqui serão propostas se centram, inicialmente, em discutir a autonomia dos entes federados sob o ponto de vista da proteção conferida a eles pelo pacto federativo e pelas cláusulas pétreas previstas na Constituição. Em seguida, apresenta-se uma síntese do texto vigente da EC nº 132/2023 e das justificativas mais importantes que fundamentaram a reforma implementada no sistema tributário brasileiro, marcado por complexidade e ineficiência. Na sequência, são apresentadas as principais críticas à EC nº 132/2023, incluindo-se preocupações acerca da autonomia dos entes federados e redistribuição de receitas. Como contraponto para estimular reflexões, o artigo apresenta elementos no sentido de que o cerne das mudanças propostas não fere a autonomia dos entes federados e pode resultar em maior eficiência e justiça fiscal, promovendo uma redistribuição de receitas mais equitativa e beneficiando regiões menos desenvolvidas.

Nesse sentido, são apresentados dados e simulações que buscam evidenciar os impactos positivos esperados com a reforma, como a redução de disparidades regionais e a melhoria na distribuição de recursos públicos. Com isso, a hipótese central que remete à problemática é de que a EC nº 132/2023 não infringe o pacto federativo nem as cláusulas pétreas, e tem a possibilidade de promover maior eficiência e equidade no sistema tributário brasileiro, contribuindo para um desenvolvimento econômico mais justo e sustentável.

2. PACTO FEDERATIVO, CLÁUSULAS PÉTREAS E AUTONOMIA DOS ENTES FEDERADOS: REFLEXÕES INICIAIS

O pacto federativo pode ser entendido como o acordo fundamental que estabelece a organização e a distribuição de poderes entre as diferentes entidades que compõem um Estado federativo. No contexto brasileiro, o pacto federativo define as relações entre a



União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, assegurando a autonomia política, administrativa e financeira de cada um desses entes. Esse acordo está consagrado na Constituição e estabelece as competências exclusivas, concorrentes e suplementares de cada ente federativo, visando garantir a cooperação e a harmonia na condução dos interesses públicos.

Nesse cenário, vale mencionar que a forma federativa do Estado brasileiro, presente no próprio nome do país, qual seja, República Federativa do Brasil, e mencionada tanto implicitamente quanto explicitamente em várias partes da Constituição, foi elevada à condição de cláusula pétrea pelo artigo 60, § 4º, inciso I. Esse dispositivo estabelece a “forma federativa de Estado” como um princípio intangível. Significa dizer que qualquer proposta de emenda que vise abolir a forma federativa do Estado não será sequer considerada para deliberação.

Contudo, muito embora o dispositivo pareça claro à primeira vista, conforme destacou o Ministro Sepúlveda Pertence na ADI 2.024, os limites materiais ao constituinte derivado representam “o núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação é garantida pelas emendas à Constituição”. Portanto, é necessário analisar com mais profundidade quais são os “princípios e institutos” do “núcleo essencial” que o Pacto Federativo brasileiro visa proteger e preservar (Brasil, 2007).

Para o STF, a ideia de Federação – que tem, na autonomia dos Estados-membros, um de seus pilares fundamentais – revela-se um elemento cuja importância a torna imune, no contexto de revisão constitucional, à própria ação reformadora do Congresso Nacional, pois representa uma categoria política que não pode ser alterada nem mesmo pelo poder constituinte derivado (Brasil, 2001).

Silva (1992, p. 61), ao comentar o art. 60, § 4º, I, da CF/88, afirmava que “é evidente que o texto não proíbe apenas emendas que explicitamente declarem: [...] fica abolida a Federação ou a forma federativa de Estado [...]”. Segundo o autor, a proibição se estende a qualquer tentativa de alterar qualquer elemento conceitual da Federação, como a autonomia dos Estados federados, que se baseia na capacidade de auto-organização, autogoverno e autoadministração. Com isso, segundo o autor, uma emenda que retire parte dessas capacidades, mesmo que mínima, demonstra uma tendência a abolir a forma federativa de Estado.

Contudo, Mendes (1994, p. 17) ensina que a aplicação “ortodoxa dessas cláusulas, ao invés de assegurar a continuidade do sistema constitucional, pode antecipar sua ruptura, permitindo que o desenvolvimento constitucional se realize fora de eventual camisa de força do regime da imutabilidade”. Paradoxalmente, as cláusulas pétreas, quando concebidas como absolutas, acabam se tornando um obstáculo não apenas à estabilidade que pretendiam garantir, mas também ao próprio regime democrático. Isso pode levar à necessidade de um sacrifício maior, como a criação de uma nova constituição, em vez de permitir ajustes pontuais por meio de emendas. Assim, é correto dizer que, a despeito de não poderem ser abolidas, essas cláusulas podem ser limitadas ou flexibilizadas, desde que não afetem seu núcleo essencial. Isso implica que eventuais reformas constitucionais podem adaptar aspectos do pacto federativo sem atingir a estrutura fundamental.



Moraes (2007, p. 256), assevera que a autonomia dos entes federados se caracteriza pela denominada tríplice capacidade de auto-organização e normatização própria, autogoverno e autoadministração. Importa ressaltar que essa divisão é a que predomina na doutrina pátria.

Seguindo essa mesma lógica, Tavares (2015, p. 854-855) decompõe a autonomia dos entes federados da seguinte maneira: (i) administrativa, na auto-organização de sua estrutura interna; (ii) política, na independência ao legislar sobre assuntos de competência própria; e (iii) financeira, que se desdobraria em: (iii.a) desempenho de atividade financeira (arrecadação, gestão e gasto) livre da interferência dos demais entes federados, e (iii.b) possibilidade de dispor de recursos próprios e suficientes para fazer frente às competências impostas pelo texto constitucional.

A autonomia política abrange a capacidade de legislar, estabelecendo normas para assuntos específicos previamente definidos pela Constituição. Inclui também a competência para participar das decisões do Poder Central, que é precisamente essa participação nas decisões do Estado. Além disso, envolve a definição de competências exclusivas relacionadas à função de fornecimento de bens e serviços públicos e a presença de órgãos próprios responsáveis pelo exercício das funções estabelecidas pela Constituição (Conti, 2001, p. 11).

A autonomia administrativa, por sua vez, manifesta-se pela “capacidade que a Constituição concede às entidades descentralizadas de se auto-organizarem, isto é, de estabelecerem os órgãos, os meios e as formas necessárias para cumprir as tarefas que lhes foram atribuídas pela Constituição” (Conti, 2001, p. 12).

Por fim, Conti (2001, p. 12) sustenta que a autonomia financeira de uma entidade descentralizada compreende o poder de gerenciar e gastar recursos públicos de forma independente das outras esferas de governo. Segundo o autor, essa capacidade tem um caráter instrumental, pois visa garantir o exercício autônomo das competências materiais atribuídas ao ente federado, bem como as espécies de autonomia já mencionadas. Se houver dependência de recursos do poder central, concedidos de maneira discricionária, não se pode falar em autonomia política ou administrativa das esferas dependentes. Uma condição essencial para a autonomia financeira é justamente a disponibilidade, pelos governos subnacionais, dos recursos necessários para cumprir os encargos que lhes foram atribuídos. Esses recursos incluem a arrecadação própria, no âmbito de sua competência tributária, e os provenientes das transferências intergovernamentais.

Segundo Correia Neto (2010), a Constituição de 1988 utilizou basicamente três estratégias para a divisão das rendas tributárias: (i) distribuição ou divisão de competências tributárias; (ii) divisão do produto da arrecadação; e (iii) centralização de competências e distribuição da capacidade tributária ativa.

Importa mencionar que o sistema de repartição de competências tributárias estabelecido pelo constituinte originário, por si só, não assegura os recursos necessários para que o ente federado possa financiar suas próprias atividades. Isso ocorre tanto pela dificuldade em definir critérios de diferenciação entre competências quanto pelo fato de que um mesmo tributo pode gerar valores de arrecadação diferentes em distintas unidades federativas, conforme



destaca Conti (2008, p. 56). Por essa razão, o constituinte originário viu a necessidade de criar mecanismos de participação direta ou indireta na arrecadação, visando corrigir as desigualdades entre os entes da Federação, como o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e o Fundo de Participação dos Municípios (art. 159, I, a e b, da CF/88).

Nesse sentido, o federalismo fiscal nada mais é do que a face financeira do poder político, lembrando que, na Constituição Federal de 1988, foi assegurada a autonomia financeira tanto no tocante à existência de competências tributárias próprias quanto por meio de repartição de receitas, direta e indiretamente, por meio dos fundos. Destarte, “federalismo fiscal constitui a espinha dorsal das relações intergovernamentais. A forma como os recursos fiscais e parafiscais são gerados e distribuídos entre os diferentes níveis de governo definem, em boa medida, as feições da federação” (Almeida, 2005, p. 30).

A despeito da importância de cada parte que dá sustentação à autonomia, a financeira é fundamental para as demais, pois sem ela é impossível exercer as outras competências atribuídas, o que enfraquece as demais autonomias e, conseqüentemente, compromete a própria forma federativa do Estado. Nesse sentido, Dallari (2015, p. 259-260) enfatiza:

a cada esfera de competências se atribui renda própria. [...] Como a experiência demonstrou, e é óbvio isso, dar-se competência é o mesmo que atribuir encargos. É indispensável, portanto, que se assegure a quem tem os encargos uma fonte de rendas suficientes, pois do contrário, a autonomia política se torna apenas nominal, pois não pode agir, e agir com independência, quem não dispõe de recursos próprios.

É razoável concluir, portanto, que o exercício de competências está intrinsecamente ligado à disponibilidade de recursos financeiros, o que pressupõe a necessidade de autonomia financeira. Dessa forma, quando essa autonomia é suprimida, comprometem-se também a autonomia política e a administrativa, instaurando-se uma dependência de terceiros para o cumprimento dessas competências. Sem a autonomia financeira, qualquer outra forma de autonomia torna-se inviável, razão pela qual se pode afirmar que ela representa núcleo essencial e imutável do Pacto Federativo.

Nesse sentido, Gama (2013, p. 1144) destaca que a autonomia financeira compreende o conjunto de faculdades jurídicas que possibilita ao ente federativo adquirir os recursos necessários para o desenvolvimento das demais autonomias – política, administrativa e legislativa. Pode abranger aquelas que se referem tanto à imposição de tributos – tributárias – quanto às questões de repasse de receitas – orçamentárias. Na mesma linha, Dallari (2015, p. 260) conclui que “os entes federados somente exercerão suas próprias competências se tiverem recursos financeiros suficientes para tanto”.

Naturalmente, a autonomia financeira não é um conceito binário, pois depende, por um lado, da capacidade arrecadatória dos tributos instituídos e cobrados pelo próprio ente federativo e, por outro, da disponibilidade orçamentária resultante dos repasses constitucionalmente assegurados. Cientes dessa realidade, é importante investigar se a EC nº 132/2023, ao unificar tributos, violou a autonomia financeira de Estados, Distrito Federal e Municípios.



Uma vez contextualizados o pacto federativo e as cláusulas pétreas, com enfoque na autonomia dos entes federados, faz-se necessário analisar as principais alterações trazidas pela nova norma constitucional de forma a ser possível entender, em seguida, as críticas e contrapontos a essas críticas que serão apresentados e analisados mais adiante.

3. EC Nº 132/2023: OBJETIVOS E EXPECTATIVAS

A EC nº 132/2023 teve como objetivo central reformar o sistema tributário brasileiro para torná-lo mais eficiente, simplificado e justo. Conforme já mencionado, a principal mudança centra-se na substituição do atual complexo de tributos sobre bens e serviços por um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual. Esse novo modelo unifica diversos tributos federais, estaduais e municipais, tais como ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins, em dois IVAs: um federal e outro subnacional.

Em síntese, a EC nº 132/2023 criou um IVA dual, que funcionará da seguinte forma: a) IVA Federal: substituirá tributos como PIS, Cofins, IOF-Seguros e IPI, sendo administrado pela União; b) IVA Subnacional: substituirá o ICMS e o ISS, sendo administrado pelos estados e municípios, por meio de um Comitê Gestor, com regras uniformes e coordenação nacional para evitar conflitos entre os entes federados.

3.1 Argumentos centrais que impulsionaram a reforma

O atual sistema tributário brasileiro é amplamente considerado ineficiente e complexo, dificultando a conformidade e a administração tributária. A multiplicidade de tributos, cada um com as próprias regras e alíquotas, gera um ambiente de negócios hostil e promove a sonegação e a evasão fiscal. Além disso, a cumulatividade de impostos em várias etapas da cadeia produtiva resulta em relevantes distorções econômicas.

Segundo o Centro de Cidadania Fiscal (CCIF) (2019, p. 2-3), ao contrário da maioria dos países, que têm apenas um IVA, com base de incidência ampla e não cumulativo, o Brasil possui cinco tributos sobre bens e serviços (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins), os quais apresentam problemas, que podem ser assim enumerados:

- i. base de incidência altamente fragmentada setorialmente;
- ii. legislação extremamente complexa, caracterizada por uma profusão de alíquotas, exclusões de base de cálculo, benefícios fiscais e regimes especiais;
- iii. sérios problemas de cumulatividade, que resultam da existência de tributos puramente cumulativos (ISS e parte do PIS/Cofins) e de restrições ao aproveitamento de créditos nos tributos não cumulativos (ICMS, IPI e parte do PIS/Cofins);
- iv. fortes restrições ao ressarcimento de créditos tributários acumulados pelas empresas;



- v. cobrança do ICMS no Estado de origem nas transações interestaduais, o que abre espaço para a guerra fiscal entre os Estados e prejudica as empresas exportadoras.

Para o CCIF (2019, p. 3), as consequências desse modelo distorcido são várias. Primeiramente, ao contrário do IVA, que é um imposto exclusivamente sobre o consumo, os tributos brasileiros pesam sobre produção, exportações e investimentos, prejudicando a competitividade do país e o crescimento econômico no longo prazo.

Em segundo lugar, a complexidade dos tributos sobre bens e serviços no Brasil gera um custo altíssimo para o cumprimento das obrigações acessórias. É por essa razão que, segundo o Banco Mundial, o Brasil é o líder mundial em horas gastas por uma empresa de porte médio para pagar impostos (CCIF, 2019, p. 3).

Em terceiro lugar, devido à complexidade do sistema tributário, o grau de litígio entre os contribuintes e o fisco é extremamente alto, o que não só aumenta os custos para as empresas, mas também cria uma situação de grande insegurança jurídica, desestimulando os investimentos. Em pesquisa realizada pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER), demonstrou-se que o contencioso tributário brasileiro, tanto no âmbito administrativo quanto no judicial, atingiu R\$ 5,44 trilhões em 2019, equivalentes a 75% do Produto Interno Bruto (PIB) (2020, p. 11-12).

A diversidade de formas de incidência e a multiplicidade de alíquotas, exclusões de base de cálculo, benefícios e regimes especiais é a quarta consequência, uma vez que tornam impossível saber o montante exato de tributos cobrados ao longo da cadeia de produção e comercialização de qualquer bem ou serviço. Um bom IVA é transparente (ou seja, o imposto cobrado na venda ao consumidor final corresponde exatamente ao que foi cobrado na cadeia de produção e comercialização), entretanto, no Brasil, o valor cobrado varia conforme a organização da produção e a existência de benefícios fiscais, regimes especiais ou incidência cumulativa em alguma etapa da cadeia.

Por fim, as distorções na tributação de bens e serviços tornam a estrutura produtiva do Brasil extremamente ineficiente do ponto de vista econômico. Diferentemente do modelo de IVA, em que a tributação é uniforme independentemente da organização da produção, o sistema brasileiro permite que o custo dos tributos varie conforme a produção é estruturada. Como resultado, as empresas optam por organizar suas atividades (setorialmente, geograficamente, em termos de porte, ou na decisão entre internalização e terceirização) de tal maneira que, apesar de reduzirem a carga tributária, ainda são economicamente ineficientes. Em outras palavras, sem essas distorções tributárias, o Brasil poderia produzir maior quantidade de bens e serviços com o mesmo volume de trabalho e capital atualmente empregado.

Em resumo, os tributos sobre bens e serviços no Brasil não possuem nenhuma das características desejáveis de um bom sistema tributário: não são simples, transparentes, neutros ou isonômicos. As consequências são: grande perda de produtividade, redução dos investimentos, perda de competitividade da produção nacional e total falta de transparência no custo tributário para o cidadão.



Diante desse cenário, a EC nº 132/2023 busca simplificar o sistema, reduzindo a burocracia e os custos de conformidade para empresas e administradores tributários. A unificação dos tributos em um modelo de IVA visa eliminar a cumulatividade, melhorar a transparência e criar um ambiente de negócios mais competitivo e favorável ao investimento. A intenção foi reformar o modelo de tributação de bens e serviços no Brasil, aproximando suas características das de um bom IVA.

3.2 Objetivos da EC nº 132/2023

A Emenda Constitucional nº 132/2023, ao promover a reforma tributária com a criação de um sistema baseado no IVA dual, tem como finalidade introduzir mudanças no sistema tributário brasileiro, que há tempos é apontado como complexo e desigual. Nesse contexto, as novas regras visam ajustar aspectos que afetam a competitividade das empresas, a fluidez do ambiente de negócios e as diferenças econômicas regionais. O IVA dual, ao unificar tributos sobre o consumo, pretende criar um sistema mais simples e com uma distribuição de arrecadação entre os entes federativos de forma mais balanceada. Embora ainda seja cedo para uma avaliação conclusiva de seus efeitos, os principais objetivos da reforma indicam possíveis melhorias em áreas relevantes para o desenvolvimento econômico e social do país.

Nesse sentido, a unificação de tributos em dois IVAs – um federal e outro subnacional – busca simplificar o sistema atual, que hoje é composto por diversos impostos, taxas e contribuições com regras diferenciadas. Essa simplificação tem o potencial de reduzir os custos de conformidade para as empresas e diminuir incertezas jurídicas que podem surgir na interpretação das normas fiscais. Além disso, a padronização das regras entre os entes federativos tende a facilitar a gestão tributária e melhorar a fiscalização.

A reforma também objetiva ajustar as disparidades regionais, promovendo maior justiça fiscal entre estados e municípios. O fim da cumulatividade dos impostos e a tributação no destino das mercadorias e serviços buscam garantir que regiões menos desenvolvidas, com menor arrecadação, possam receber uma parcela maior dos recursos. Isso pode contribuir para maior uniformidade no desenvolvimento entre as diversas regiões do país.

Outro objetivo da reforma é aumentar a eficiência do sistema tributário ao reduzir distorções que afetam a competitividade, como a tributação em cascata, que pode onerar a produção e desestimular investimentos. Com a eliminação dessas distorções, o novo modelo visa promover um ambiente econômico mais dinâmico, com potencial para incentivar o crescimento sustentável, gerar empregos e atrair investimentos. A harmonização das regras tributárias também pode melhorar o ambiente de negócios, facilitando o planejamento das empresas.

Vale mencionar que a proposta de um sistema tributário mais transparente busca favorecer a criação de um ambiente de negócios mais estável e previsível. A reforma propõe maior clareza nas regras tributárias, com o intuito de reduzir a complexidade e diminuir o número de litígios entre contribuintes e a administração fiscal. Um sistema mais uniforme e de fácil entendimento também pode reforçar a confiança de investidores, tanto nacionais quanto internacionais, além de simplificar o cumprimento das obrigações fiscais.



Dessa forma, a reforma tributária levada a efeito pela EC nº 132/2023 busca melhorar o ambiente econômico e promover um sistema fiscal mais equilibrado, com inclusão regional e social. Espera-se que a simplificação e a padronização das normas, juntamente com uma distribuição mais balanceada dos recursos, resultem em ganhos de produtividade e maior competitividade para o setor empresarial brasileiro. No longo prazo, essas mudanças podem contribuir para um desenvolvimento econômico mais sustentável e menos desigual, com uma economia mais integrada e preparada para os desafios globais. Além disso, a nova configuração tributária pode contribuir para o fortalecimento do pacto federativo, ao reduzir disputas fiscais entre estados e municípios e garantir que todas as regiões participem, de maneira mais equilibrada, do crescimento econômico.

Portanto, a expectativa é de que, no longo prazo, a reforma tributária possa colaborar para um sistema mais eficiente, favorecendo o desenvolvimento econômico em todas as regiões do Brasil.

4. PRINCIPAIS CRÍTICAS À EC Nº 132/2023

Como ocorre em qualquer grande transformação, a Emenda Constitucional tem gerado divergências e está longe de alcançar um consenso. Sobre ela recaem inúmeros questionamentos e críticas que merecem consideração e análise aprofundada.

Para D'Araújo (2021, p. 17), a EC nº 132/2023 tende a representar verdadeiro amesquinamento do pacto federativo e, conseqüentemente, flagrante violação ao art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal. Segundo o autor, a forma federativa de Estado, como princípio de organização política, conecta-se com uma série de outros valores constitucionais na busca pela promoção dos ideais de autonomia política do ente federado e a autodeterminação do indivíduo. Para ele, partindo desse binômio – autonomia política do ente e promoção à autodeterminação do indivíduo –, tem-se na EC nº 132/2023 uma mudança significativa quanto às atribuições conferidas pelo constituinte originário aos entes federados e tal restrição de poderes tende a representar um enfraquecimento do pacto federativo a partir de uma dupla perspectiva.

Na mesma linha, Bomfim (2015) sustenta que a reforma fere o pacto federativo por interferir na autonomia dos entes locais em legislar a respeito de tributos, cuja competência lhe foi outorgada diretamente pelo constituinte originário. O autor ressalta que a determinação constitucional quanto à impossibilidade de variação de alíquota conforme o item tributado impede que esses entes subnacionais se valham do tributo como forma de refletir as peculiaridades de cada um dos territórios, interferindo assim na autodeterminação de cada comunidade.

Segundo a Confederação Nacional de Municípios – CNM (2023), os municípios dependem significativamente do ISS para financiar suas atividades e serviços básicos. Com isso, retirar essa fonte de receita os torna dependentes dos repasses, comprometendo sua capacidade de autogestão e planejamento financeiro.



De acordo com a CNM (2023, p. 3), cerca de 51% dos municípios apresentaram déficit em 2023, refletindo o baixo crescimento da arrecadação em comparação com o aumento das despesas, especialmente nas pequenas cidades. Além disso, os municípios menores são extremamente dependentes das transferências, que caíram 1,6% em 2023, enquanto as grandes cidades conseguiram um pequeno aumento. Essa dependência de repasses externos e a perda de autonomia na arrecadação local estão diretamente ligadas à preocupação de que os municípios perdem sua capacidade de autogestão. Por tal razão, D'Araújo (2021, p. 14) sustenta que a forma adotada pelo Estado brasileiro somente pode ser desfeita por um novo processo constituinte e, com isso, alterações como as promovidas pela EC nº 132/2023 só poderiam ser implementadas por meio de uma nova Constituição e não com uma emenda à Constituição.

Portanto, há o temor no sentido de que a capacidade dos entes subnacionais de formular políticas fiscais independentes e adequadas às suas realidades locais seja comprometida, resultando em menor capacidade de responder às necessidades específicas de suas populações.

Outro ponto de crítica significativo é a redistribuição das receitas tributárias. O novo modelo de IVA dual aprovado na reforma redistribuiu os recursos arrecadados de forma diferente do sistema atual. Considerando essa nova forma de distribuição, surgiram preocupações no sentido de que essa redistribuição possa prejudicar estados e municípios que atualmente dependem fortemente de tributos como ICMS e ISS, resultando em perdas de receita que podem comprometer a prestação de serviços públicos essenciais e o desenvolvimento local. Nesse sentido, Queiroz; Vidal; Wink (2024, p. 15):

[...] percebe-se a dificuldade dos Municípios em atender às suas necessidades orçamentárias enquanto entes autônomos e competentes para administração dos tributos de sua competência, sem os quais se tornarão totalmente dependentes de repasses financeiros, comprometendo seu direito de autorregulação e administração, agravando o quadro de controle das finanças públicas desses entes. Ainda que a emenda busque garantir uma distribuição de recursos, esse mecanismo não restaura a autonomia fiscal dos municípios. O repasse, na prática, funciona de maneira similar à distribuição de uma “mesada”, onde os entes federativos recebem recursos da União sem terem o controle direto sobre a fonte desses recursos ou critérios de sua arrecadação.

[...]

Por conseguinte, são perceptíveis os fortes impactos que a EC 132/2023 acarretou ao equilíbrio da Federação, ao passo que distanciou os Municípios de suas principais fontes de arrecadação, sujeitando sua autonomia financeira ao sucesso de repasses financeiros, em movimento contrário ao fortalecimento do modelo federativo.

Ainda quanto à mudança da forma de redistribuição de receitas, há igualmente preocupações no sentido de que as regiões mais desenvolvidas, que atualmente geram uma parte significativa

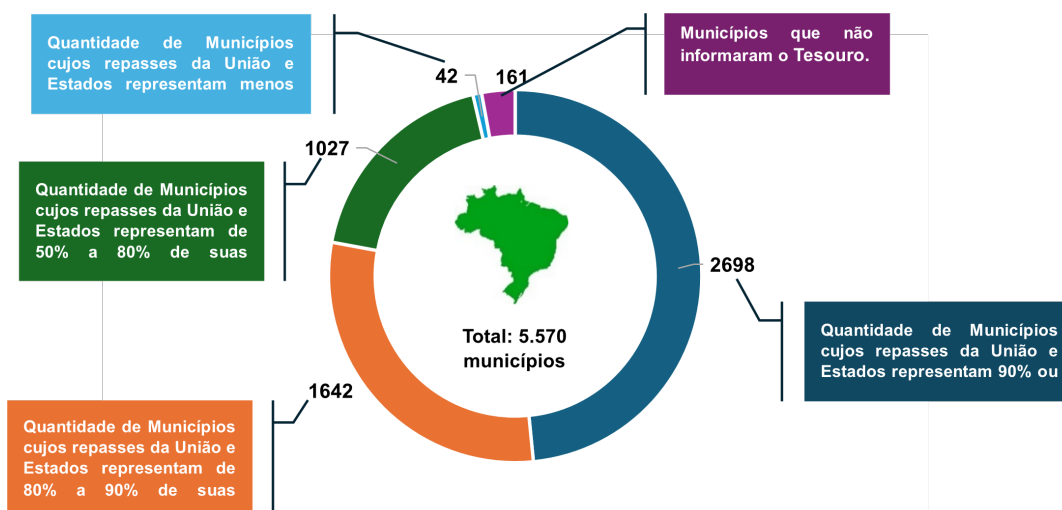


das receitas tributárias, sejam desfavorecidas pela nova distribuição, enquanto as regiões menos desenvolvidas possam não ter capacidade administrativa e infraestrutura adequadas para aproveitar os novos recursos de forma eficaz (Queiroz; Vidal; Wink, 2024).

5. CONTRAPONTO ÀS CRÍTICAS ACERCA DA UNIFICAÇÃO DE TRIBUTOS PROMOVIDA PELA EC Nº 132/2023

Quando se argumenta que a EC nº 132/2023 compromete o pacto federativo ao reduzir a autonomia dos municípios, é crucial avaliar o contexto anterior à reforma, especialmente em relação à autonomia financeira de muitos desses entes federados. O Gráfico 1, a seguir, ilustra a atual dependência dos municípios em relação aos repasses provenientes dos Estados e da União¹.

Gráfico 1 – Percentual de recursos oriundos de transferências da União e Estados para Municípios



Fonte: Siconfi – Dados do Tesouro Nacional 2020.

De acordo com o gráfico, dos 5.570 municípios, cerca de 4.340 têm pelo menos 80% de seus recursos oriundos de repasses de Estados e da União. Isso significa que aproximadamente 78% dos municípios do país têm sua autonomia financeira limitada a, no máximo, 20% de suas receitas.

1 Descrição sumária da metodologia de coleta de dados para a geração do gráfico: (i) A partir do sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi, extraiu-se, do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), o Anexo 03 – Demonstrativo da Receita Corrente Líquida; (ii) Considerando a extração feita, e utilizando o programa excel, para cada município, foi encontrada (sumarizada) a receita corrente líquida no município (desconsiderando as transferências Fundeb) e a receita referente às transferências correntes; (iii) Com esses dois valores obtidos para cada município e considerando que o segundo (transferências correntes) está incluído no primeiro (receita corrente líquida), calculou-se em percentual quanto as transferências correntes representam na receita corrente líquida de cada município.



Portanto, como já discutido, o exercício das competências pelos entes da federação depende essencialmente de recursos financeiros, o que pressupõe a necessidade de autonomia financeira. Assim, quando essa autonomia é comprometida, a autonomia política e administrativa também se enfraquece, resultando na dependência de terceiros para a realização dessas competências. Em suma, sem autonomia financeira, não há verdadeira autonomia.

No entanto, independentemente da origem dos recursos, seja por meio de repasses ou arrecadação própria, se o ente federado não sofrer uma redução em suas receitas, em princípio, não se pode afirmar que sua capacidade de autodeterminação será comprometida. De fato, se os recursos permanecerem estáveis ou aumentarem, a capacidade dos Estados e Municípios de implementar políticas públicas adequadas para enfrentar suas especificidades regionais será preservada e, em muitos casos, até ampliada. Naturalmente, esse aumento de receita não pode ficar ao alvedrio de vontades discricionárias.

A Tabela 1, apresentada na sequência, mostra a dependência atual² dos municípios em relação aos repasses estaduais e federais por Estado da federação.

Tabela 1 – Ranking dos Estados com Municípios que dependem de mais de 90% de transferências

UF	Cidades que dependem + de 90% de transferências	% das cidades
RR	13	86,7%
MA	184	84,8%
PB	189	84,8%
AM	51	82,3%
PI	183	81,7%
AC	17	77,3%
BA	319	76,5%
SE	56	74,7%
RN	56	71,3%
TO	99	71,2%
CE	109	59,2%

2 Descrição sumária da metodologia de coleta de dados para a geração da tabela: (i) A partir do sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi, extraiu-se, do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), o Anexo 03 – Demonstrativo da Receita Corrente Líquida; (ii) Considerando a extração feita, e utilizando o programa excel, para cada município, foi encontrada (sumarizada) a receita corrente líquida no município (desconsiderando as transferências Fundeb) e a receita referente às transferências correntes; (iii) Com esses dois valores obtidos para cada município e considerando que o segundo (transferências correntes) está incluído no primeiro (receita corrente líquida), calculou-se, em percentual, quanto as transferências correntes representam na receita corrente líquida de cada município; (iv) após o cálculo da dependência em percentual, por município, aplicou-se um filtro para identificar as cidades com grau de dependência das transferências correntes superior a 90%; (v) após a identificação dos 2.698 municípios, aplicou-se um filtro para separar a quantidade de municípios com esse grau de dependência dentro de cada estado da federação.



UF	Cidades que dependem + de 90% de transferências	% das cidades
MG	489	57,3%
PE	101	54,9%
PA	79	54,9%
AL	52	51,0%
AP	8	50,0%
ES	35	44,9%
SC	98	33,2%
GO	75	30,5%
RO	15	28,8%
MT	36	25,5%
PR	92	23,1%
SP	148	22,9%
RS	112	22,5%
MS	9	11,4%
RJ	10	10,9%
Brasil	2698	48,4%

Fonte: Siconfi – Dados do Tesouro Nacional 2020.

Quando se observa com mais atenção o gráfico que mostra o grau de dependência, por Estado, dos municípios em relação a repasses de recursos estaduais e federais, ficam evidentes as desigualdades regionais existentes no Brasil, e esse é um dos problemas que poderão ser mitigados por meio da reforma tributária trazida pela EC nº 132/2023.

Dentro desse contexto de desigualdades evidentes, uma das intenções da reforma que foi aprovada é justamente mitigar, em alguma medida, o quadro que se apresenta.

5.1 Redistribuição justa de recursos: função a ser perseguida pela tributação

Segundo Fernandes e Gassen (2016, p. 361), a reorientação do sistema tributário precisa atacar três problemas: (i) a regressividade da tributação da renda e do patrimônio, por meio da adoção ampla e efetiva do princípio da progressividade, além da melhor aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva; (ii) a acumulação dos tributos sobre o consumo, cuja oneração recai primordialmente sobre a classe mais pobre da população; e (iii) a obscuridade e a complexidade do sistema tributário nacional, na medida em que a transparência é necessária à investigação dos efeitos tributários sobre a consecução dos objetivos fundamentais da República.

Dentro desse contexto, a redistribuição de receitas, uma das mudanças mais significativas trazidas pela EC nº 132/2023 tem como objetivo promover uma distribuição mais equitativa dos recursos entre os estados e municípios. É que a nova fórmula de distribuição de receitas,



baseada no consumo final dos bens e serviços, beneficiará regiões menos desenvolvidas que atualmente recebem uma parcela menor dos recursos tributários. Isso poderá contribuir para a redução das desigualdades regionais e promover um desenvolvimento mais equilibrado no país. E não se pode olvidar que a reforma trouxe mecanismos de compensação visando assegurar que nenhum município sofra perdas significativas durante a transição. Ademais, é da própria lógica de uma tributação sobre o consumo que os valores arrecadados sejam revertidos para o local onde o consumo é efetivamente realizado.

Nesse caminho, segundo Gobetti e Monteiro (2023, p. 2), simulações com dados de 2022, considerando-se um cenário sem transição, dão conta de que, com uma reforma nos moldes da que foi aprovada em 2023, haveria um deslocamento positivo de receitas e que tal deslocamento teria um efeito redistributivo de 7%, com R\$ 54 bilhões “trocando de mãos”, favorecendo UFs que concentram 70% da população brasileira. Ainda segundo os autores, no âmbito dos municípios, aproximadamente R\$ 50 bilhões ou 21% das receitas municipais beneficiariam 82% das cidades, onde vivem 67% da população. Esses autores também extraíram dessa simulação que aproximadamente 96% das cidades ampliariam “sua fatia no bolo” com a substituição do ISS por um novo imposto municipal. Por fim, eles demonstraram, com isso, que todas as alterações previstas pela reforma têm potencial para reduzir a desigualdade entre os municípios, com uma redução acumulada de 21,1% no índice de Gini.

Ainda segundo Gobetti e Monteiro (2023, p. 6), considerando-se simulações no cenário com a transição prevista pela nova norma constitucional e os 50 anos previstos na transição, nenhum estado ou capital terá perda relativa superior a 27% até o último ano da transição. Além disso, adotando-se um cenário pessimista, no qual o PIB crescerá 1,5% a.a., nenhum estado terá queda de arrecadação durante a transição e, no máximo, 32 municípios, dentre os 5.570, terão receita menor que a atual ao final da transição. Nesse cenário, até o 20º ano, apenas 13 municípios teriam perdas efetivas de arrecadação.

Para os autores, considerando-se um cenário em que o PIB cresce 2,5% a.a., nenhum município terá perdas até o 30º ano e apenas 5 municípios terão perdas até o 50º ano. Em síntese, os autores resumem, na Tabela 2, o número de entes com queda de arrecadação durante a transição.

Tabela 2 – Cenários: municípios com decréscimo de arrecadação no período de transição

Cenário pessimista (PIB 1,5 % a.a.)	Cenário otimista (PIB 2,5 % a.a.)
Ano 10: 04 municípios	Ano 10: 0 municípios
Ano 20: 13 municípios	Ano 20: 0 municípios
Ano 30: 28 municípios	Ano 30: 0 municípios
Ano 40: 32 municípios	Ano 40: 3 municípios
Ano 50: 32 municípios	Ano 50: 5 municípios

Fonte: Gobetti e Monteiro (2023).



Gobetti e Monteiro (2023, p. 7-8) sustentam que a situação dos municípios que terão decréscimo de arrecadação com a reforma tributária, conforme indicado na Tabela 2, pode ser explicada pela combinação das mudanças nos critérios de repartição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela transição gradual para o novo modelo tributário. É que o novo IBS será distribuído com base no destino do consumo, substituindo o atual sistema de ICMS e ISS, que é focado na origem. Com isso, municípios que se beneficiavam por serem centros de produção, especialmente aqueles com grande concentração de atividades industriais, refinarias ou usinas, perderão parte de suas receitas, já que o imposto passará a ser arrecadado onde o consumo efetivamente ocorre.

Para amenizar esse impacto, consoante já mencionado, a reforma prevê uma transição de 50 anos, na qual as receitas serão divididas entre as regras antigas e as novas. Durante os primeiros cinco anos, 90% da arrecadação ainda será distribuída conforme as regras atuais, e 10% pelas novas regras, com uma mudança gradual ao longo dos anos. Essa transição busca oferecer um período para os municípios ajustarem suas finanças e absorverem as perdas de arrecadação de forma progressiva.

Além disso, a reforma inclui um fundo de compensação (seguro-receita), que destinará 3% da receita do IBS para compensar os municípios que apresentarem as maiores perdas (Gobetti; Monteiro 2023, p. 6). Esse fundo tem como objetivo limitar a perda máxima de arrecadação a 27% ao longo da transição, protegendo os municípios mais afetados das mudanças bruscas. Esse mecanismo é especialmente importante para localidades que hoje dependem fortemente do ICMS oriundo de grandes projetos industriais e que, sem essa compensação, veriam suas finanças afetadas.

Ressalta-se ainda que o crescimento econômico previsto com a reforma também pode atuar como um fator compensatório (Gobetti; Monteiro 2023, p. 7). À medida que a economia cresce e a arrecadação do IBS aumenta, os municípios que experimentarem decréscimo relativo de receita poderão ser beneficiados por um aumento absoluto de sua arrecadação ao longo do tempo. Assim, apesar de haver perdas para certos municípios, especialmente os que são sedes de grandes indústrias e refinarias, a combinação da transição gradual e com o fundo de compensação limita o impacto negativo e oferece um período de ajuste que busca minimizar as desigualdades regionais.

Por fim, é importante destacar que uma eventual perda de arrecadação não resulta de uma possível violação ao pacto federativo, mas, sim, do deslocamento da tributação da origem para o destino, o que é plenamente justificável no caso de impostos sobre o consumo.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A EC nº 132/2023 representa uma tentativa ousada e necessária de reforma do sistema tributário brasileiro, com o objetivo de simplificar a estrutura atual, reduzir a complexidade e promover maior eficiência e justiça fiscal. A implementação de um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, que unifica diversos tributos federais, estaduais e municipais, promete resolver muitos dos problemas crônicos do sistema tributário



vigente, que é amplamente considerado ineficiente e oneroso para os contribuintes e para a administração tributária.

Um dos principais pontos de controvérsia em torno da EC nº 132/2023 é a alegação de que a centralização tributária resultante da reforma poderia violar o pacto federativo e as cláusulas pétreas da Constituição Federal de 1988. Conforme visto ao longo do texto, os críticos argumentam que a autonomia financeira e administrativa dos estados e municípios seria comprometida, afetando negativamente a distribuição equitativa de recursos e a sustentabilidade fiscal dos entes subnacionais. No entanto, uma análise mais aprofundada dos elementos essenciais do pacto federativo sugere que a autonomia dos entes federados não está sendo violada, mas, sim, redefinida dentro de um contexto de maior eficiência e justiça tributária.

A autonomia dos entes federados, fundamental ao pacto federativo, está baseada em três pilares principais: autonomia administrativa, política e financeira. A reforma proposta pela EC nº 132/2023 mantém esses pilares intactos ao assegurar a capacidade dos entes subnacionais de auto-organização, autogoverno e autoadministração. A redistribuição das receitas tributárias, um ponto central da reforma, é projetada para promover uma distribuição mais equitativa dos recursos entre os estados e municípios, beneficiando particularmente as regiões menos desenvolvidas. Esse movimento tem o potencial de reduzir as desigualdades regionais e promover um desenvolvimento econômico mais equilibrado.

Os dados e simulações apresentados demonstram que a reforma tributária pode resultar em benefícios significativos para a maioria dos estados e municípios. Simulações com dados de 2022 indicam que a redistribuição de receitas teria um efeito redistributivo positivo, favorecendo unidades federativas que concentram a maior parte da população brasileira. Além disso, a expectativa é de que a maioria dos municípios aumentará sua “fatia no bolo tributário” com a substituição do ISS por um novo imposto municipal. A reforma visa promover maior autonomia financeira para os entes subnacionais. Mesmo considerando cenários pessimistas, as simulações indicam que a maioria dos municípios não sofrerá perdas significativas de arrecadação durante o período de transição.

Nesse sentido, a reforma proposta pela EC nº 132/2023 busca atacar diretamente a complexidade do sistema tributário atual, que gera altos custos de conformidade e estimula a evasão fiscal. A unificação de tributos em dois IVAs simplificará significativamente o cumprimento das obrigações fiscais e melhorará a transparência, facilitando a fiscalização e o controle por parte das autoridades tributárias. A redução das distorções econômicas associadas à cumulatividade dos impostos também é um objetivo crucial da reforma, com o potencial de estimular o crescimento econômico, aumentar a produtividade e a competitividade das empresas brasileiras.

Ademais, a EC nº 132/2023 inclui mecanismos de compensação e fundos de transição para apoiar os estados e municípios que enfrentarem perdas de receita durante a mudança. Esse planejamento é essencial para minimizar os impactos negativos e maximizar os benefícios esperados da reforma.



É certo que a EC nº 132/2023 instaura uma nova forma de federalismo fiscal, em que Estados, Distrito Federal e municípios terão uma competência compartilhada para cobrança e administração do imposto sobre bens e serviços. Trata-se de mudança estrutural que merece ser acompanhada atentamente, sobretudo no que se refere a sua efetiva implementação. Contudo, do ponto de vista de alteração constitucional, a alegação de perda de autonomia financeira não se mostrou comprovada nem diante do atual cenário de efetiva dependência econômica por parte dos entes municipais, nem de projeções quanto à futura redistribuição de receitas entre os entes federados.

A EC nº 132/2023, portanto, apresenta uma oportunidade de reestruturação profunda e necessária do sistema tributário brasileiro. Embora existam preocupações legítimas sobre a autonomia dos entes federados e a redistribuição das receitas, as evidências sugerem que a reforma pode promover maior eficiência e equidade no sistema tributário, contribuindo para um desenvolvimento econômico mais justo e sustentável. É crucial que a implementação da reforma seja cuidadosamente monitorada e ajustada conforme necessário para garantir que seus objetivos sejam plenamente alcançados sem comprometer os princípios fundamentais do pacto federativo brasileiro.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. Recentralizando a federação? **Revista de Sociologia Política**, Paraná, n. 24, p. 29-40, jun. 2005.

BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República, [2024]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocomp-lado.htm. Acesso em: 6 jul. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.024**. Relator: min. Sepúlveda Pertence, 3 de maio de 2007. Brasília: STF, 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 80.511**. Voto: rel. min. Celso de Mello, 21 de agosto 2001. Brasília: STF, 2001.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Versão 2.2. São Paulo: CCiF, 2019. Disponível em: http://www.ccf.com.br/wp-content/uploads/2019/08/NT-IBS-v2_2.pdf. Acesso em: 17 ago. 2024.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS (CNM). **Avaliação do cenário de crise nos Municípios**: agosto de 2023. Brasília: CNM, 2023. Disponível em: [https://cnm.org.br/storage/noticias/2023/Links/15082023_Estudo_Crise_Municipios_Agosto2023%20\(1\).pdf](https://cnm.org.br/storage/noticias/2023/Links/15082023_Estudo_Crise_Municipios_Agosto2023%20(1).pdf). Acesso em: 17 set. 2024.



CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001.

CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e reforma tributária**: utopia ou realidade? In: Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Repartição das receitas tributárias e transferências intergovernamentais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (org.). **Federalismo fiscal**: questões contemporâneas. Florianópolis: Grupo Conceito, 2010. p. 197-218.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

D'ARAUJO, Pedro Júlio Sales. Pacto federativo e tributação: uma crítica à proposta de emenda à Constituição nº 45/2019 à luz da autonomia política e da autodeterminação dos entes federados. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BARRETO, Paulo Ayres; MOREIRA, André Mendes (org.). **Tributação do Consumo**. 1. ed. Belo Horizonte: Arraes, 2021.

GAMA, Tácio Lacerda. Federação, Autonomia Financeira e Competência Tributária - É possível uma Federação sem Repartição das Competências Tributárias? In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**. X Congresso Nacional de Estudos Tributários. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2013.

GASSEN, Valcir; FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho. Tributação, desigualdade social e reforma tributária: os três poderes e os objetivos da República. **Revista jurídica da Presidência**, Brasília, Ed. comemorativa 17 anos, p. 353-382, dez. 2016.

GOBETTI, Sérgio Wulff; MONTEIRO, Priscila Kaiser. Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas. **Carta de Conjuntura**, Brasília, Ipea, n. 60, 3, jul./set., 2023.

INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. **Contencioso Tributário no Brasil**: Relatório 2020 – Ano de referência 2019. São Paulo: INSPER, 2020. Disponível em: <https://repositorio.insper.edu.br/entities/publication/e6ee058d-3cb0-4935-8463-995b95b497c0/full>. Acesso em: 14 set. 2024.

MENDES, Gilmar Ferreira. Limites da revisão: cláusulas pétreas ou garantias de eternidade: possibilidade jurídica de sua superação. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, ano 2, n. 6, jan./mar. 1994.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2007.



QUEIROZ, Liana Carine Fernandes de; VIDAL, Luísa Cavalcanti; WINK, Roberta. A Emenda Constitucional nº 132/23 e a autonomia municipal na Federação Brasileira. **Contribuciones a las Ciencias Sociales**, [s. l.], v. 17, n. 7, p. e8696, 2024. DOI: 10.55905/revconv.17n.7-337. Disponível em: <https://ojs.revistacontri-buciones.com/ojs/index.php/clcs/article/view/8696>. Acesso em: 17 set. 2024.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.

