A constitucionalidade da Reforma Tributária promovida pela EC Nº 132/2023: uma análise à luz do constitucionalismo contemporâneo e da prática do federalismo fiscal brasileiro

The constitutional control of the Tax Reform promoted by Constitutional Amendment Nº 132/2023: an analysis based on contemporary constitutionalism and on the practice of Brazilian fiscal federalism

Ricardo Monteiro de Barros Montezano
Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-RJ). Procurador da Fazenda Nacional.
ricardomontezano@hotmail.com

Resumo: O presente artigo tem como escopo a análise da constitucionalidade da reforma tributária realizada em 2023, tendo em vista que há controvérsia doutrinária quanto à violação da forma federativa de Estado enquanto cláusula pétrea. Esse debate, no entanto, nem sempre é realizado de acordo com a posição atualmente majoritária no âmbito da doutrina constitucional acerca da interpretação das cláusulas pétreas ou com as vicissitudes observadas na prática do federalismo fiscal brasileiro. Nesse contexto é que se objetiva, neste estudo, examinar a constitucionalidade da reforma da tributação sobre o consumo à luz do entendimento da doutrina constitucional contemporânea acerca da interpretação das limitações materiais ao poder constituinte derivado de reforma e, também, com base na realidade efetivamente existente na prática do federalismo fiscal brasileiro. Entende-se que essas premissas metodológicas permitirão uma análise mais precisa da constitucionalidade da reforma tributária veiculada pela EC Nº 132/2023.

Palavras-chaves: reforma tributária; federalismo fiscal; cláusulas pétreas constitucionais.

Abstract: The scope of this article is to analyze the constitutionality of the tax reform carried out in 2023, considering that there is doctrinal controversy regarding the violation of the federative form of the State as an immutable clause. This debate, however, is not always carried out in accordance with the current majority position within the scope of constitutional doctrine regarding the interpretation of the essential clauses or with the vicissitudes observed in the practice of Brazilian fiscal federalism. In this context, the objective of this study is to examine the constitutionality of the reform of consumption taxation in light of the understanding of contemporary constitutional doctrine regarding the interpretation of material limitations to constituent power derived from the reform and, also, based on the reality existing in the practice of Brazilian fiscal federalism. It is understood that these methodological proposals will allow a more precise analysis of the constitutionality of the tax reform enacted by CA Nº 132/2023.

Keywords: tax reform; fiscal federalism; constitutional clauses.

Sumário: 1. Introdução - 2. Breves digressões sobre a forma federativa de estado - 3. As competências tributárias e a forma federativa de estado como cláusula pétrea - 4. Possibilidades e limites de alterações das cláusulas pétreas - 5. Dos marcos teóricos adotados no exame constitucionalidade da EC Nº 132/2023 - 6. Da constitucionalidade das alterações promovidas pela EC Nº 132/2023 - 7. - Conclusão - 8. Referências.

1. INTRODUÇÃO

A realização de uma ampla reforma tributária sobre o consumo vinha sendo defendida há mais de 30 anos no Brasil, já que é praticamente consenso entre juristas e economistas que a tributação brasileira sobre o consumo apresenta um conjunto de normas excessivamente complexas e que criam, por isso, um cenário de insegurança jurídica e ineficiência econômica, o qual, por sua vez, tem como principais consequências o aumento exponencial do número de litígios judiciais e administrativos e a existência de um ambiente de negócios extremamente hostil.

Consoante os relatórios produzidos pelo *TMF Group* (2024, p. 28) e, também, pelo Centro de Cidadania Fiscal – CIF (2016, p. 8), a principal causa dessa complexidade excessiva no âmbito da tributação sobre o consumo consiste na falta de harmonização entre as legislações tributárias federais, estaduais e municipais. Trata-se, assim, de uma causa estrutural, que decorre da forma como a competência tributária fora distribuída pelo poder constituinte originário, o qual outorgou à União, Estados e Municípios a competência para tributar o consumo conforme a natureza da base econômica – operação com produtos industrializados, com mercadorias ou de serviços.

Visando reverter esse quadro e, assim, simplificar a tributação sobre o consumo, foi aprovada, em 2023, a EC Nº 132/2023, por meio da qual foi realizada a maior reforma tributária da história do Brasil desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Para cumprir esse desiderato de simplificação, o PIS, a Cofins, o IPI, o ICMS e o ISS foram extintos e foi criado, no lugar desses tributos, a CBS e o IS, de competência da União, e o IBS. Esse último imposto, não obstante de competência compartilhada de Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme dicção constitucional, é instituído por lei complementar nacional, que define todos os elementos da respectiva regra matriz de incidência tributária, com exceção das alíquotas, que são estabelecidas por leis próprias de cada ente subnacional.

Por conta dessa alteração nas competências tributárias, e, sobretudo, da retirada da competência de Estados, Distrito Federal e Municípios para a instituição e cobrança do ICMS e do ISS, que são os principais impostos desses entes federativos em termos de fonte de arrecadação, há muitos nomes que entendem que a EC Nº 132/2023 seria inconstitucional nesse ponto, dado que violaria a forma federativa de Estado, cláusula pétrea positivada pelo Art. 60, § 4º, I, da CF/88. No entanto, entende-se que esse debate nem sempre é feito considerando as lições mais modernas da doutrina constitucional sobre a forma federativa de Estado e as cláusulas pétreas. Além disso, tal debate muitas vezes passa ao largo da verdadeira situação econômica e política atualmente existente na prática do federalismo fiscal brasileiro.

Nesse contexto, o presente artigo tem como objetivo examinar a constitucionalidade da EC Nº 132/2023 à luz do Art. 60, § 4º, I, da CF/88 de acordo com o entendimento majoritário da doutrina constitucionalista acerca das limitações materiais ao poderes derivados de reforma e, também, conforme a verdadeira realidade atual do federalismo fiscal brasileiro. Para isso, serão feitas, inicialmente, breves digressões sobre a forma federativa de Estado, para que se possa compreender melhor o conteúdo dessa cláusula

pétrea. Em seguida, serão demonstradas as correntes doutrinárias sobre a relação entre o pacto federativo e as competências tributárias. Depois disso, será abordado o entendimento da doutrina constitucionalista acerca da possibilidade de modificação das normas constitucionais que são consideradas como cláusulas pétreas, para que, finalmente, possa ser analisada a constitucionalidade da EC Nº 132/2023 com base nessas lições e na realidade atual de nossa federação.

2. BREVES DIGRESSÕES SOBRE A FORMA FEDERATIVA DE ESTADO

A ideia de federação tem sua origem nos Estados Unidos da América, sendo positivada pela Constituição de 1787 desse país, até hoje vigente. Trata-se de forma de Estado que tem como característica central a presença de um único Estado soberano composto por um ente central e por entes subnacionais dotados de autonomia, mas não de soberania, que pertence ao Estado federal como um todo.

Em torno dessa ideia central é que a doutrina lista as características básicas que o um Estado federal deve ostentar. Segundo Fernanda Dias Menezes de Almeida, o Estado federal possui os seguintes elementos: autonomia dos entes federativos, Constituição como fundamento jurídico, inexistência de direito de secessão, aspectos unitários nos planos externo e interno, participação dos Estados-membros no governo central, repartição de competências e distribuição de rendas (ALMEIDA, 2013, p. 11-16).

Percebe-se, portanto, que a federação busca, ao mesmo tempo, a unidade e a descentralização. Não busca somente a unidade, pois não se trata de estado unitário, e nem somente a descentralização, dado que não se trata de confederação. Objetiva-se, com essa forma de estado, o equilíbrio entre a unidade e a descentralização, ou seja, a diversidade na unidade, conforme as precisas palavras de Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2012, p. 86). Por isso é que o federalismo não pode ser entendido como um conceito oposto à ideia de unidade, como alerta Virgílio Afonso (2010, p. 550), já que busca justamente conciliá-la com a descentralização.

Esse talvez seja o grande dilema do federalismo, pois tanto a descentralização quanto a concentração excessivas vão de encontro a essa forma de Estado, que, como se aduziu, objetiva o equilíbrio entre a unidade e a descentralização, entre a integração e a autonomia política dos diversos centros de poder político. De todo modo, pode-se inferir, desse cenário, que eventuais medidas centralizadoras ou descentralizadoras não serão, por si sós, inconstitucionais. Tudo dependerá do grau da centralização ou descentralização realizadas, as quais, quando forem excessivas, poderão violar a forma federativa de Estado.

No âmbito fiscal, percebe-se que a distribuição de recursos financeiros entre os entes federativos é apontada como uma característica central da federação. Além disso, essa distribuição de recursos também é essencial para que se garanta a efetiva existência de outro atributo central do federalismo, que é a autonomia dos entes federativos, na medida em que uma pessoa política da federação não pode ser efetivamente autônoma se não possuir recursos financeiros. A doutrina, inclusive, elenca a autoadministração

como um dos elementos essenciais para a autonomia federativa (BARROSO, 2020, P. 180). Por isso é que, como bem salienta Maria Hermínia Tavares, a forma como os recursos são distribuídos entre os entes federativos é questão de suma importância para a definição das feições da federação, de sorte que o federalismo fiscal pode ser considerado a verdadeira "espinha dorsal" das relações entre as pessoas políticas da federação (TAVARES, 2005, p. 38).

Há, na federação, dois meios principais de se distribuir recursos financeiros entre os entes federativos, quais sejam, a atribuição de competências tributárias próprias a cada um deles e a repartição do produto da arrecadação dos tributos arrecadados por determinado ente. Esses meios não se excluem e, via de regra, são utilizados de forma simultânea pelas constituições de Estados federais, como é o caso da Constituição Federal brasileira de 1988, que outorga, em seus Artigos 153 a 156-A, competências tributárias próprias aos entes federativos e dispõe, em seus Artigos 157 a 159, sobre regras de repartição do produto da arrecadação desses tributos. Todo esse conjunto de normas integra o que se chama de dimensão estrutural do federalismo fiscal e tem como escopo garantir a distribuição de recursos entre os entes federativos, o que, como se aduziu, é essencial para que eles gozem de uma efetiva autonomia política.

Portanto, a federação é uma forma de Estado que tem como pedra de toque a busca do equilíbrio entre a unidade e a descentralização, possuindo uma série de características que gravitam em torno desse objetivo de conciliar a unidade com a diversidade. Dentre elas, destacam-se, para os fins desse artigo, a distribuição de recursos financeiros e a garantia de efetiva autonomia fiscal a cada ente federativo, o que pode ser viabilizado por meio da atribuição de competências tributárias próprias a cada ente federativo ou, então, por intermédio da repartição de receitas tributárias. Por conta disso é que a doutrina tributária é praticamente uníssona em relacionar as regras que distribuem competências tributárias ao princípio federativo, conforme se passa a aduzir no tópico seguinte.

3. AS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS E A FORMA FEDERATIVA DE ESTADO COMO CLÁUSULA PÉTREA

Considerando que a distribuição de competências tributárias entre os entes federativos é um dos principais meios de se viabilizar a repartição de recursos financeiros entre eles e, assim, assegurar a existências de uma efetiva autonomia financeira, a doutrina tributária é unânime em relacionar as normas que distribuem competências tributárias à forma federativa de Estado. Há cisão doutrinária, no entanto, quanto à imprescindibilidade da outorga de competências tributárias próprias aos entes federativos como meio de garantir a existência de efetiva autonomia financeira deles, o que gera debates em torno da possibilidade do poder constituinte derivado alterar as normas constitucionais que distribuem competências tributárias, considerando a forma federativa de Estado como cláusula pétrea.

Como já pontuado, o pacto federativo é um limite material imposto ao poder constituinte derivado de reforma pelo inciso I do § 4º do Art. 60 da Constituição

Federal de 1988, que veda proposta de emenda à Constituição tendente a abolir essa forma de Estado. Isso significa que a federação é uma cláusula pétrea constitucional no ordenamento jurídico brasileiro, sendo, por isso, inconstitucional eventual emenda à Constituição que tenda a abolir a forma federativa de Estado.

Há, em torno da interpretação dessa cláusula pétrea constitucional, cisão na doutrina tributária em relação à essencialidade da atribuição de um conjunto mínimo de competências tributárias para a garantia da efetiva autonomia financeiras aos entes federativos. Essa cisão acerca da relação entre as competências tributárias e a autonomia dos entes federativos acarreta, por sua vez, em divergência quanto à possibilidade de retirada de competências tributárias por emenda constitucional à luz do Art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal de 1988. Como demonstra Gustavo da Gama Vital de Oliveira, existem, basicamente, duas correntes doutrinárias sobre o assunto (2016, p. 25-26). A primeira entende que a atribuição de um relevante conjunto de competências tributárias próprias seria imprescindível para se garantir a efetiva autonomia dos entes federativos. A outra corrente sustenta que a distribuição de competências tributárias próprias não é o único meio hábil a garantir a autonomia financeira dos entes, na medida em que isso também poderia ser alcançado através da repartição de receitas tributárias.

A corrente doutrinária que entende ser imprescindível a distribuição de um rol mínimo de competências tributárias aos entes federativos como elemento essencial da autonomia financeira é adotada por nomes de peso, como Paulo de Barros Carvalho (2024, p. 590), Ricardo Lodi Ribeiro (2021, p. 81-102), Roque Antonio Carraza (2010, p. 153), Raul Machado Horta (1996, p. 219), entre outros. Segundo esses autores, a atribuição de um conjunto relevante de competências tributárias próprias consiste em condição sem a qual não existe a verdadeira autonomia política deles, dado que se trata de meio de distribuição de recursos essencial para viabilizar a autonomia financeira das pessoas políticas da federação, sem a qual não pode existir a autonomia política inerente ao pacto federativo.

Nesse sentido, interessante é a linha de raciocínio traçada por Ricardo Lodi Ribeiro. O doutrinador aduz que a existência de competências tributárias próprias permite que o ente federativo arrecade seus recursos sem depender do repasse de outros entes e, mais que isso, outorga a ele diversos poderes para a intervenção no cenário socioeconômico regional ou local (RIBEIRO, 2021, p. 87-88). Assim, por meio da concessão de benefícios fiscais inerentes ao exercício de competências tributárias próprias, os entes podem atrair investimentos para si ou, então, estimular setores da economia que se mostrem mais débeis na respectiva realidade regional ou local. Essas competências tributárias também permitem que os entes desonerem aqueles segmentos sociais que se mostram especialmente frágeis dentro de seu âmbito territorial.

Já Roque Antonio Carraza e Paulo de Barros Carvalho adotam um entendimento mais amplo acerca da própria extensão das limitações materiais à reforma constitucional impostas pelo poder constituinte originário ao poder constituinte derivado de reforma no § 4º do Art. 60 da Constituição Federal de 1988. Segundo Paulo de Barros Carvalho, seria vedada qualquer emenda constitucional que modificasse, de algum modo, o Pacto

Federativo (CARVALHO, 2024, p. 558). Em sentindo semelhante, Roque Antonio Carraza sustenta que, por conta dessa vedação material, seria inconstitucional a retirada de competência tributária dos entes federativos, já que implicaria na violação, ainda que por via oblíqua, do pacto federativo (CARRAZA, 2010, p. 154).

Muitos dos partidários dessa primeira corrente doutrinária, portanto, adotam uma interpretação extensiva das limitações materiais ao poder de reforma constitucional positivadas pelo § 4º do Art. 60 da Constituição, entendendo, por isso, que seria vedado ao poder constituinte derivado de reforma a edição de emendas constitucionais que, de qualquer forma, reduzam o escopo das normas constitucionais que tratam dos assuntos elencados por esse dispositivo constitucional. Assim, no que tange à forma federativa de Estado, entendem que seria inconstitucional a retirada de competências tributárias dos entes federativos, dado que isso reduziria a autonomia deles inerente a essa forma de Estado. Outros, mesmo sem adotar uma interpretação extensiva do § 4º do Art. 60 da CF/88, alertam que as competências tributárias não têm como fim apenas assegurar a arrecadação de recursos financeiros pelos entes federativos, na medida em que viabilizam, também, a intervenção deles em certos segmentos sociais e econômicos.

A outra corrente doutrinária sobre o assunto, no entanto, milita em sentido oposto. Os partidários dessa corrente entendem que a outorga de competências tributárias próprias não seria essencial para a garantia da autonomia financeira dos entes federativos, tendo em vista que isso poderia ser viabilizado, de igual modo, por meio de medidas de equalização fiscal baseadas na distribuição do produto da arrecadação de tributos de competência de outros entes federativos. Assim, a autonomia financeira poderia ser assegurada tanto pela outorga de competências tributárias próprias quanto pela distribuição do produto de arrecadação de tributos de competência de outros entes federativos. Como consequência, os autores que se filiam a essa corrente entendem que alterações nas normas que distribuem competências tributárias, ainda que radicais, não necessariamente violariam a forma federativa de Estado enquanto cláusula pétrea. Trata-se de posição defendida por doutrinadores como Luís Eduardo Schoueri (2018, p. 258-259), Hugo de Brito Machado (2012, p. 388-389), Tacio Lacerda Gama (2024, p. 354-369), entre outros.

Com base nesse raciocínio, Luís Eduardo Schoueri pontua que a autonomia financeira, que é elemento essencial da federação, não se confunde com a atribuição de competências tributárias aos entes federativos, na medida em que a autonomia financeira implica em distribuição de rendas, e não necessariamente de competências tributárias (SCHOUERI, 2018, p. 259). Assim, o doutrinador entende que a distribuição de competências tributárias é apenas um dos meios para se distribuir rendas entre os entes federativos e, assim, viabilizar a autonomia financeira deles, na medida em que a autonomia financeira poderia ser garantida, de igual modo, por outros meios, como através da distribuição do produto da arrecadação dos tributos de competência de outros entes federativos.

Em sentido semelhante, Hugo de Brito Machado, após apresentar a sua própria ideia de reforma tributária, assevera que o essencial para a preservação da forma federativa

de Estado enquanto cláusula pétrea é a disponibilização de recursos financeiros aos entes federativos. Segundo o doutrinador, ainda que sejam retiradas as competências tributárias dos entes subnacionais, a autonomia financeira ficaria assegurada mediante a distribuição automática de recursos financeiros a eles oriundos de tributos federais (MACHADO, 2012, p. 389). Trata-se, deste modo, de posição no sentido de que a distribuição de competências tributárias seria completamente dispensável para a existência da efetiva autonomia financeira, uma vez que a disponibilização de recursos para os entes federativos, que é o essencial para a garantia da autonomia financeira, poderia ser igualmente garantida pela partilha de receitas dos tributos, desde que essa partilha ocorra sem ingerências do ente maior.

Percebe-se, portanto, que os nomes que se filiam a essa segunda corrente doutrinária não identificam a distribuição de competências tributárias próprias com a autonomia financeira dos entes federativos. Sustentam que a autonomia financeira dos entes significa a disponibilização de recursos financeiros, o que pode ser viabilizado não só pela distribuição de competências tributárias, mas também pela repartição do produto da arrecadação de tributos de competência tributária de outros entes federativos, desde que isso ocorra sem a ingerência do ente titular da competência tributária. Sendo assim, as normas sobre a partilha do produto da arrecadação de tributos poderiam, sozinhas, garantir a autonomia financeiros dos entes federativos do mesmo modo do que as normas que distribuem competências tributárias próprias.

Esse debate doutrinário quanto à imprescindibilidade da outorga de competências tributárias próprias para a garantia da autonomia financeira dos entes federativos e, assim, do próprio pacto federativo se liga à problemática central do presente estudo, relativa à constitucionalidade da reforma tributária realizada pelas EC Nº 132/2023, na medida em que essa reforma retirou as competências dos Estados e Municípios para a instituição e cobrança do ICMS e ISS, respectivamente, criando, no lugar deles, o IBS, imposto que, apesar de, em tese, ser de competência dos entes subnacionais, nos termos da dicção do *caput* do Art. 156-A da Constituição Federal, acaba sendo instituído e disciplinado pela União, restando aos entes subnacionais a competência legislativa apenas para o estabelecimento das respectivas alíquotas.

Nesse contexto, os partidários da primeira corrente tenderão a entender pela inconstitucionalidade da EC Nº 132/2023, na medida em que retira as principais competências tributárias estaduais e municipais e cria, no lugar delas, um imposto nacional, o IBS. Os partidários da segunda corrente, por outro lado, tenderão a não enxergar inconstitucionalidade nessa retirada de competência tributária, tendo em vista o produto da arrecadação do IBS será diretamente destinado a Estados, Distrito Federal e Municípios, sem ingerência da União. De qualquer forma, antes do exame mais aprofundado quanto à constitucionalidade da famigerada EC Nº 132/2023, necessário analisar o entendimento da doutrina constitucionalista quanto âmbito de conformação do poder constituinte derivado no que tange às normas constitucionais que tratam de assuntos elencados pelo § 4º do Art. 60 da CF/88.

4. POSSIBILIDADES E LIMITES DE ALTERAÇÕES DAS CLÁUSULAS PÉTREAS

Como se viu, o § 4º do Art. 60 da Constituição Federal de 1988 positiva o que a doutrina constitucionalista chama de limitações materiais ao poder de reforma da constituição (SILVA, 2011, p. 66). Assim, para além das limitações formais ao poder de reforma, constantes no *caput* e no § 1º e § 2º do mencionado dispositivo constitucional, o § 4º do Art. 60 da CF/88 elenca os assuntos que não poderão sequer ser objeto de emenda constitucional tendente a aboli-los, ainda que a emenda siga todos os trâmites procedimentais estabelecidos pela Lei Maior.

Em torno da expressão "tendente a abolir" utilizada pelo multicitado dispositivo constitucional é que havia certa controvérsia. A doutrina constitucionalista mais clássica entendia que isso significava a vedação a qualquer emenda que modificasse algum elemento das normas constitucionais que positivam um desses temas elencados pelo § 4º do Art. 60 da CF/88, como bem exemplificado pelo clássico posicionamento de José Afonso da Silva (2011, p. 67).

Atualmente, contudo, essa controvérsia foi praticamente superada no âmbito da doutrina constitucionalista contemporânea, que passou a dar uma interpretação mais cautelosa às limitações materiais ao poder constituinte derivado de reforma. Nesse sentido, precisas são as lições de Luís Roberto Barros, que explica que as cláusulas pétreas não devem ser interpretadas de modo a produzir um alargamento indevido do seu conteúdo por conta de dois fundamentos constitucionais, quais sejam, a legitimidade democrática das maiorias parlamentares investidas do exercício do poder constituinte derivado e, também, a necessidade de se evitar um engessamento do texto constitucional que acabe por comprometer o projeto de continuidade no tempo inerente a qualquer Constituição (BARROSO, 2020, p. 177). Rodrigo Brandão Pessanha também alerta, nessa mesma linha, para os riscos de se interpretar de modo elástico e metodologicamente inconsequente o § 4º do Art. 60 da CF/88, aduzindo que isso poderia resultar na indevida petrificação da Constituição (PESSANHA, 2009, p. 143).

Adotando essas premissas, Paulo Gonet Branco e Gilmar Ferreira Mendes aduzem que os elementos circunstanciais das normas constitucionais consideradas como cláusulas pétreas podem ser modificados ou até mesmo suprimidos, na medida em que apenas o núcleo essencial dessas normas é que será intangível (MENDES e BRANCO, 2011, p. 126). Isso significa que as normas constitucionais protegidas pela limitação material contida no § 4º do Art. 60 da CF/88 podem ter seu âmbito reduzido por emenda constitucional, desde que seja preservado o chamado núcleo essencial dessas normas constitucionais, que consiste naqueles elementos ontológicos mais básicos dessas normas, isto é, naqueles cuja retirada promoveria o completo esvaziamento do seu âmbito normativo.

Essa interpretação mais cautelosa do § 4º do Art. 60 da Constituição Federal de 1988, além de majoritária na doutrina constitucionalista contemporânea, foi pacificada há muitos anos pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que é firme no sentido de que as limitações materiais ao poder derivado de reforma da Constituição

não significam a impossibilidade de modificações nos dispositivos que consagram as cláusulas pétreas, mas tão somente a proteção de núcleo essencial dos princípios e institutos positivados por esses dispositivos[1].

Ocorre que, como bem observa Gustavo da Gama Vital de Oliveira, parte relevante da doutrina tributária acaba desconsiderando essas lições já consolidadas no âmbito da doutrina contemporânea do Direito Constitucional acerca da necessidade de se proceder com cautela na interpretação dos limites materiais estabelecidos pela Constituição ao poder constituinte derivado de reforma (OLIVEIRA, 2019, p. 15). Isso porque a doutrina tributária majoritária, indo na contramão dessas lições, interpreta de modo excessivamente extensivo o mencionado § 4º do Art. 60 da CF/88, entendendo que as normas constitucionais que positivam cláusulas pétreas listadas nesse dispositivo não poderiam sequer ser modificadas pelo poder constituinte de reforma.

As próprias posições de Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carraza, já citadas nesse trabalho, demonstram a adoção, pela doutrina tributária, dessa postura interpretativa que é amplamente rechaçada pela doutrina constitucionalista contemporânea. Nessa linha, Paulo de Barros Carvalho aduz que "no nosso ordenamento jurídico é vedada qualquer proposta de emenda constitucional tendente a suprimir ou *modificar* o pacto federativo" (CARVALHO, 2024, p. 588). Em sentido muito semelhante, Roque Carraza sustenta que "é terminantemente proibida proposta de emenda constitucional que, ainda que por via transversa, colime suprimir ou *modificar* nossa Federação" (CARRAZA, 2010, p. 160). Os autores, assim, entendem que, em razão da cláusula pétrea que protege a forma federativa de estado, não seria permitido ao poder constituinte derivado de reforma nem mesmo modificar certos aspectos da federação brasileira.

Não obstante o gabarito dos mencionados tributaristas, entende-se que a posição por eles adotada padece de uma inconsistência metodológica, na medida parte de uma interpretação extensiva da locução "tendente a abolir" utilizada pelo § 4º do Art. 60 da CF/88, a qual é desacompanhada de uma construção mais robusta acerca das motivos que tornariam necessária tal interpretação extensiva. Esses doutrinadores parecem simplesmente assumir, sem uma prévia fundamentação para essa postura hermenêutica, que não seria admitida qualquer emenda constitucional que, de alguma forma, tangencie os assuntos elencados pelo mencionado dispositivo constitucional. Não se localiza, na obra desses eminentes tributaristas, uma teoria mais profunda sobre as razões que conduzem a essa interpretação extensiva do § 4º do Art. 60 da CF/88.

Já a doutrina constitucional contemporânea, por outro lado, apresenta uma teoria metodologicamente consistente sobre a interpretação das limitações materiais ao poder de reforma da Constituição, na medida em que, primeiro, assume expressamente a adoção de uma interpretação mais cautelosa do multicitado § 4º do Art. 60 da CF/88 para, em seguida, desenvolver uma fundamentação que, ponderando outros princípios e valores constitucionais, conduz à conclusão no sentido da necessidade

[1] Brasil. STF, *MS 23.047-MC*, DJ de 14/11/2003.

de uma interpretação que não alargue excessivamente o conteúdo dessas limitações materiais ao poder de reforma da Constituição.

Nesse cenário, entende-se que a questão acerca da possibilidade da retirada de relevantes competências tributárias dos entes subnacionais à luz da forma federativa de Estado enquanto cláusula pétrea deve ser analisada de acordo com essas lições majoritárias da doutrina constitucional contemporânea no sentido de se interpretar com cautela as limitações materiais ao poder de reforma constitucional, as quais, como dito, se mostram metodologicamente mais consistentes. Por isso, a partir dessa postura hermenêutica adotada pela doutrina constitucionalista contemporânea sobre as cláusulas pétreas é que os argumentos das duas correntes antagônicas no que tange à possibilidade de alteração nas normas que distribuem competências tributárias entre os entes federativos devem ser examinados, para que, assim, se possa fazer uma análise mais consistente acerca das emendas constitucionais que suprimam relevantes competências tributárias dos entes subnacionais, como é o caso da EC Nº 132/2023.

5. DOS MARCOS TEÓRICOS ADOTADOS NO EXAME CONSTITUCIONALIDADE DA EC Nº 132/2023

O exame da constitucionalidade da retirada da competência tributária dos entes subnacionais para a instituição do ICMS e do ISS promovida pela EC Nº 132/2023 tem intrínseca correlação com o abordado nos tópicos anteriores, tendo em vista que se relaciona diretamente à cisão doutrinária quanto à imprescindibilidade da outorga de um rol mínimo de competências tributárias aos entes federativos para a garantia de sua autonomia e, também, é influenciado pela postura hermenêutica acerca das limitações materiais ao poder constituinte derivado de reforma. Por isso é que, dentre as concepções doutrinárias analisadas nos tópicos anteriores, cumpre fixar os marcos teóricos que serão utilizadas nesse exame da constitucionalidade da reforma tributária.

O primeiro marco teórico adotado consiste no entendimento majoritário da doutrina constitucionalista contemporânea acerca da necessidade de se interpretar com cautela as cláusulas pétreas constitucionais. Assim, conforme os motivos aduzidos no tópico anterior, rejeita-se a interpretação seguida por parte da doutrina tributária no sentido da impossibilidade de emendas constitucionais que modifiquem a federação, dado que essa exegese produz um alargamento excessivo do conteúdo do § 4º do Art. 60 da CF/88. Como consequência, entende-se que é possível a edição de emendas constitucionais que modifiquem ou até reduzam o âmbito de aplicação de normas constitucionais que tratem de um assunto considerado cláusula pétrea, desde que preservado o respectivo núcleo essencial dessa norma constitucional.

Em relação à cisão doutrinária acerca da imprescindibilidade de se garantir um conjunto mínimo de competências aos entes subnacionais como forma de se assegurar a autonomia financeira deles é que se mostram necessárias maiores digressões antes da justificativa quanto ao marco teórico que será adotado.

Como se viu, há uma corrente doutrinária que entende que a distribuição de um rol mínimo de competências tributárias aos entes federativos consiste em um elemento

essencial da autonomia financeira inerente ao pacto federativo. Muitos dos partidários dessa corrente, como é o caso de Paulo de Barros Carvalho (2024, p. 588) e Roque Antonio Carraza (2010, p. 160), entendem que, em razão da limitação material ao poder constituinte derivado que protege a forma federativa de Estado, não seria permitido ao legislador constituinte reformador nem mesmo modificar certos aspectos da federação. Esses doutrinadores, assim, adotam uma interpretação extensiva do § 4º do Art. 60 da CF/88 para, em seguida, concluírem que emendas constitucionais que venham a suprimir competências tributárias seriam inconstitucionais, por modificarem relevantes aspectos da federação. Seguindo essa linha metodológica, tanto Roque Antonio Carraza (2024, p. 653) quanto Paulo de Barros Carvalho (2024, p. 598) sustentam que a EC Nº 132/2023 seria inconstitucional na parte em que retira a competência de Estados, Distrito Federal e Municípios para a instituição e cobrança do ICMS e ISS.

Ocorre que, como se demonstrou, o problema desse entendimento é justamente que ele parte de uma interpretação do § 4º do Art. 60 da CF/88 que já é rechaçada na atualidade pela doutrina constitucional amplamente majoritária, que alerta para as falhas metodológicas em se adotar uma postura interpretativa que alargue excessivamente as limitações materiais ao poder constituinte reformador. Assim, prevalece, na doutrina constitucional contemporânea, o entendimento de que as normas constitucionais consideradas cláusulas pétreas podem ser modificadas e até mesmo ter seu âmbito reduzido, desde que preservado seu núcleo essencial.

No entanto, também é possível que se entenda pela imprescindibilidade da distribuição de um conjunto mínimo de competências tributárias próprias aos entes subnacionais à luz do pacto federativo mesmo que se adote o entendimento majoritário da doutrina constitucional acerca da interpretação do § 4º do Art. 60 da CF/88. Trata-se das posições de Gustavo da Gama Vital, Rodrigo Rodrigues e Tadeu Iglesias, que, primeiro, manifestam aderência a esse entendimento quanto à necessidade de se interpretar com cautela as cláusulas pétreas para, em seguida, desenvolverem suas posições no sentido de que a retirada da competência dos entes subnacionais para a instituição do ICMS e ISS violaria o núcleo essencial da forma federativa de Estado (OLIVEIRA; RODRIGUES; IGLESIAS, 2020, p. 495). Nessa linha, demonstram os autores que a violação ao núcleo essencial da forma federativa de Estado decorreria da necessidade de se outorgar aos entes federativos relevantes competências tributárias próprias tanto para permitir que arrecadem seus recursos por iniciativa própria quanto para possibilitar que os Estados e Municípios definam suas próprias prioridades sociais e econômicas por meio da concessão de benefícios fiscais (2020, p. 502).

Essa linha de pensamento se mostra mais refinada e, ainda que não se concorde com suas conclusões, também se revela metodologicamente mais adequada, dado que não adota, como premissa, uma interpretação excessivamente extensiva das limitações materiais ao poder constituinte derivado de reforma. Além disso, trata-se de um posicionamento que demonstra que as competências tributárias são importantes não somente para que o ente federativo possa arrecadar recursos financeiros por conta própria, mas, também, para que ele possa definir as suas finalidades sociais ou econômicas por meio da concessão de benefícios fiscais de acordo com as suas próprias necessidades regionais ou locais.

No entanto, na ponderação das duas correntes divergentes acerca da imprescindibilidade de se garantir um conjunto mínimo de competências aos entes subnacionais, deve ser analisado se as competências tributárias, na prática do federalismo fiscal existente no Brasil, realmente são capazes de garantir uma efetiva autonomia financeira aos entes federativos e se permitem que eles intervenham de forma eficaz no cenário social e econômico regional ou local. Também devem ser considerados os efeitos colaterais dessa técnica de distribuição de recursos financeiros por meio da outorga de competências tributárias próprias a cada ente federativo, tais como a desigualdade na arrecadação, a guerra fiscal entre os entes subnacionais, a obsolescência das bases econômicas utilizadas pelos Artigos 155 e 156 da CF/88 à luz das inovações que surgiram na economia nas últimas três décadas, entre outros efeitos adversos possivelmente existentes. Esse exame dos verdadeiros efeitos para a federação da distribuição de competências tributárias próprias e exclusivas a cada ente federativo existente antes da reforma tributária será, portanto, o segundo marco teórico adotado no exame da constitucionalidade da EC Nº 132/2023.

Sendo assim, a análise da constitucionalidade da reforma da tributação sobre o consumo deve ser realizada a partir desses marcos teóricos, os quais se mostram mais consistentes. Em primeiro lugar, deve-se adotar uma interpretação cautelosa do Art. 60, § 4º, I, da CF/88, que não alargue excessivamente o conteúdo da cláusula pétrea que protege a federação. Em consonância com esse paradigma, devem ser ponderadas as duas correntes doutrinárias acerca da prescindibilidade da outorga de competências tributárias próprias aos entes federativos de acordo com a verdadeira realidade econômica e política observada na prática do federalismo fiscal dos últimos 30 anos. Com base nessas premissas é que poderá ser realizado um exame mais preciso da constitucionalidade da EC Nº 132/2023 na parte em que extinguiu o ICMS e ISS e criou IBS, de competência compartilhada dos entes subnacionais.

6. DA CONSTITUCIONALIDADE DAS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA EC Nº 132/2023

O mérito da constitucionalidade da multicitada EC Nº 132/2023 na parte em que retira competências tributárias de Estados, Distrito Federal e Municípios deve, portanto, ser analisado conforme os marcos teóricos supra expostos. Assim, cumpre perquirir se a retirada das competências tributárias dos entes subnacionais para a instituição e cobrança do ICMS e ISS, com a criação, no lugar, do IBS, cuja competência legislativa pertence à União, viola o núcleo essencial da forma federativa de Estado à luz do contexto fático e jurídico existente antes da EC Nº 132/2023.

Como se sabe, a EC Nº 132/2023 inseriu o Art. 129 no ADCT da Constituição Federal de 1988, o qual dispõe que o ICMS e o ISS serão extintos a partir do ano de 2033. Trata-se, assim, de dispositivo constitucional incluído pelo poder constituinte derivado de reforma que basicamente extinguiu as competências tributárias mais importantes dos Estados, Distrito Federal e Municípios. No lugar desses impostos, foi criado o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS. Conforme o *caput* do Art. 156-A da Constituição, esse novo imposto será de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

Ocorre que, apesar da dicção do *caput* do Art. 156-A da Constituição declarar que se trata de tributo de competência compartilhada dos entes subnacionais, percebe-se que, na realidade, a competência legislativa para a instituição do IBS pertence à União. Isso porque esse mesmo dispositivo prevê que ele será instituído por lei complementar, a qual consiste em uma lei complementar nacional, que deverá ser editada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo Presidente da República, nos termos das normas constitucionais que regem o processo legislativo para a aprovação de leis pelo Poder Legislativo Federal, como alertam Gustavo da Gama Vital, Rodrigo Rodrigues e Tadeu Iglesias (2020, p. 495). Aos entes subnacionais caberá tão somente a competência legislativa para fixas as suas respectivas alíquotas do IBS, nos termos do inciso V do § 1º do Art. 156-A da Constituição Federal, a qual, contudo, sofrerá uma série de limitações, como, por exemplo, a necessidade dessa a alíquota ser a mesma para todas as operações com bens ou serviços e, também, a vedação à concessão de benefícios fiscais pelo entes, só sendo admissível nas hipóteses expressamente autorizadas pela Constituição Federal, conforme previsto pelos incisos VI e X desse dispositivo.

Sendo assim, é inegável que há uma significativa redução das competências tributárias de Estados, Distrito Federal e Municípios com a substituição do ICMS e ISS pelo IBS, na medida em que esse novo imposto deve ser instituído pela União, mediante lei complementar nacional aprovada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo Presidente da República. No que tange à competência legislativa em relação à regra matriz de incidência desse novo imposto, aos entes subnacionais restou tão somente a competência para fixar alíquota, a qual também sofre uma série de limitações impostas pelo novo sistema constitucional tributário inaugurado pela EC Nº 132/2023.

Isso, contudo, não torna o Art. 129 no ADCT da Constituição Federal inconstitucional por si só caso os marcos teóricos adotados no presente artigo sejam seguidos. Nesse sentido, adotando-se a postura consolidada na doutrina constitucional contemporânea acerca da necessária cautela na interpretação das limitações materiais impostas ao poder constituinte derivado e ponderando-se as correntes doutrinárias divergentes quanto à prescindibilidade da outorga de um conjunto mínimo de competências tributárias próprias para os entes federativos com a realidade efetivamente existente na prática do federalismo fiscal brasileiro desde a promulgação da CF/88, é possível que se chegue à conclusão tanto pela constitucionalidade quanto pela inconstitucionalidade da EC Nº 132/2023. Essa conclusão dependerá da eventual violação ao núcleo essencial da forma federativa de Estado promovida pela substituição do ICMS e ISS pelo IBS como umas das principais fontes de arrecadação dos entes subnacionais.

É dizer, ainda que se reconheça a diminuição das competências tributárias dos entes subnacionais, é preciso que se analise a intensidade dessa diminuição da autonomia financeira deles causada pela extinção do ICMS e ISS, para que, em seguida, se conclua se isso apenas modificou aspectos periféricos da federação ou se, então, foi capaz de violar o núcleo essencial do pacto federativo. Somente nessa última hipótese é que a extinção do ICMS e ISS promovida pela EC Nº 132/2025 será considerada inconstitucional. Essa análise, porém, não deve ser feita apenas sob a ótica formal da retirada dessas competências tributárias, mas também sob a ótica

da efetividade dessas normas, isto é, analisando se as competências tributárias para a instituição e cobrança do ICMS e ISS eram efetivamente capazes de viabilizar, de modo isonômico, a adequada autonomia financeira e política aos entes subnacionais no contexto pré-reforma tributária.

Nessa linha, o primeiro passo para perquirir se a extinção do ICMS e ISS violou o núcleo essencial da forma federativa de Estado consiste na compreensão da real dimensão econômica desses tributos para os entes subnacionais. Após isso, se faz necessário entender, também, se as competências tributárias para a instituição e cobrança do ICMS e ISS estavam sendo realmente capazes de garantir uma divisão equânime de recursos entre os entes federativos nos planos vertical e horizontal e se os benefícios disso superavam os efeitos adversos para a federação.

O ICMS consiste no maior tributo existente no Brasil em termos de arrecadação, eis que representou mais de 25 % do total da arrecadação tributária de todas as esferas federativas em 2022, ficando na frente, inclusive, do imposto de renda, que representou menos de 23 % desse montante (CETAD/RFB, 2023, p. 13). Analisando somente os tributos de competências dos Estados, percebe-se que o ICMS é, de longe, a maior fonte de arrecadação estadual, na medida em que representou mais de 80 % do que foi arrecadado pelos Estados por meio de tributos de sua competência (CETAD/RFB, 2023, p. 13). Já o ISS apresenta percentuais mais modestos, mas também significativos para os Municípios, correspondendo a um pouco mais de 3 % do total da arrecadação tributária nacional e a um pouco menos da metade do total da arrecadação tributária dos Municípios (CETAD/RFB, 2023, p. 13).

Essa análise pode induzir à conclusão inicial de que o ICMS e o ISS seriam essenciais para a garantia da autonomia financeira dos entes subnacionais, já que representam a maior fonte de arrecadação deles por meio de seus próprios tributos. No entanto, é necessário que se considere o total da arrecadação tributária dos entes federativos e, também, o montante global dos recursos financeiros a eles disponibilizados após as transferências constitucionais obrigatórias, para que, assim, se compreenda o cenário completo da distribuição de recursos na Federação brasileira.

Quando se analisa o total da distribuição de recursos financeiros entre os entes federativos, percebe-se que há uma grande concentração de recursos na esfera federal. Isso porque os Estados ficam apenas com 25,57 % de toda a arrecadação tributária nacional, enquanto que aos Municípios é destinado apenas 6,72 % do total arrecadado, conforme dados de 2022 (CETAD/RFB, 2023, p. 3). Esses mesmos dados demonstram que arrecadação tributária da União corresponde em percentual de 67,70 %. Sendo assim, a distribuição de recursos entre os entes federativos é extremamente desigual plano vertical, em razão da concentração de receitas tributárias na esfera federal, desigualdade essa que não é reduzida de forma significativa nem mesmo após as transferências constitucionais obrigatórias, como destaca Marta Arretche (2004, p. 19).

O economista José Roberto Rodrigues Afonso também chegou a uma conclusão muito semelhante a partir da análise histórica da distribuição de recursos entre os entes federativos. O pesquisador demonstra como, desde 1960, houve um crescimento na

concentração da receita tributária na União, a qual não vem sendo mitigada de forma significativa nem após as transferências constitucionais obrigatórias (AFONSO, 2005, p. 168). Isso significa que a federação brasileira já passa há muitas décadas por um movimento de concentração de receitas na esfera federal, o que não foi mitigado de forma significativa com o advento da Constituição Federal de 1988.

No plano horizontal, também não há uma distribuição equitativa de recursos arrecadados por meio de tributos próprios dos entes subnacionais, eis que, como demonstra Marta Arretche, a razão entre os Estados com maior e menor capacidade de arrecadação tributária própria foi de 9,4 no fim da década de 90 (2004, p. 18-19). No âmbito dos Municípios, a disparidade parecer ser ainda maior. Isso ocorre principalmente por conta das grandes diferenças do nível de desenvolvimento econômico de cada Estado e Município, dado que o ICMS e o ISS são tributos cuja arrecadação está diretamente relacionada à robustez da atividade econômica regional ou local.

Esse cenário demonstra que a outorga a Estados, Distrito Federal e Municípios da competência para a instituição do ICMS e do ISS não vem sendo capaz de garantir, na prática do federalismo fiscal brasileiro, uma distribuição equitativa de recursos entre os entres federativos tanto no plano vertical quanto no plano horizontal, na medida em que a maior parte da arrecadação tributária é destinada à União e, também, porque a arrecadação dos tributos estaduais e municipais é extremamente desigual entre os entes subnacionais do mesmo nível. O efeito disso é basicamente a limitação da possibilidade de serem atribuídas competências administrativas exclusivas aos entes subnacionais, que acabam ficando dependentes da União para o exercício de suas competências executivas, como conclui Marta Arretche (2004, p. 18).

Além dessas competências tributárias não estarem sendo capazes de garantir uma distribuição equitativa de recursos financeiros entre os entes federativos, a atribuição da competência a entes subnacionais para a tributação de uma base móvel como o consumo é apontada pela literatura especializada como ineficiente do ponto de vista econômico. Nessa linha, Mauro Santos Silva demonstra que tributos cuja base econômica possui uma alta mobilidade, como são os tributos sobre o consumo, devem ser preferencialmente de competência federal (SILVA, 2005, p. 128). Uma série de motivos justifica essa recomendação, como a necessidade de uniformização da tributação sobre a circulação de bens e serviços, as distorções na economia nacional que uma tributação diferenciada sobre o consumo conforme a região pode causar e a potencial guerra fiscal entre os entes subnacionais decorrente da competência a eles outorgada para a tributação do consumo.

Trata-se exatamente do que ocorre no Brasil, dado que a outorga de competência tributária aos entes subnacionais para a tributação do consumo vem gerando uma guerra fiscal extremamente perniciosa, sendo que os principais tributos utilizados como instrumentos nesta competição fiscal são justamente o ICMS, no âmbito dos Estados, e o ISS, no âmbito dos Municípios. Assim, em razão desses dois impostos sobre o consumo adotarem, como regra geral para a definição do sujeito ativo do crédito tributário, o princípio da origem, Estados e Municípios acabam perdendo

receitas bilionárias com as desonerações que concedem com a finalidade de competirem entre si pela atração de investimentos, o que resulta no enfraquecimento das finanças públicas desses entes subnacionais e da federação como um todo.

No âmbito estadual, conforme estudo da Fenafisco, as renúncias de receita impulsionadas pela guerra fiscal concedidas em 2025 corresponderam a 21 % dos recursos financeiros dos governos estaduais, alcançando a cifra total de R$ 266,5 bilhões nos últimos dez anos (FENAFISCO, 2024). Isso demonstra que normas constitucionais que limitam a autonomia dos Estados para a concessão de incentivos fiscais com o fim de evitar essa guerra fiscal não estão atingindo esse objetivo na prática do federalismo fiscal brasileiro, na medida em que os Estados acabam outorgando benefícios fiscais bilionários ao arrepio dessas normas constitucionais. A ineficácia desses instrumentos normativos de prevenção à guerra fiscal decorre, principalmente, do desequilíbrio entre as diversas regiões do país, da competência dos entes subnacionais para a tributação do consumo, da adoção do princípio da origem para a definição do sujeito ativo desses tributos e da inaptidão do Judiciário de anular esses benefícios, como aduz Daniel Monteiro Peixoto (2008, p. 1092-1093).

Com efeito, o regramento atual das competências tributárias ICMS e do ISS não vem sendo capaz de evitar uma guerra fiscal extremamente perniciosa para os entes subnacionais, que causou prejuízos bilionários aos já combalidos orçamentos dos Estados, Distrito Federal e Municípios, enfraquecendo, por consequência, o próprio pacto federativo. Sendo assim, por mais que, em uma primeira análise, a outorga das competências para a instituição e cobrança do ICMS e ISS possa significar um aumento da autonomia dos entes subnacionais para intervirem na economia, quando se analisa os verdadeiros efeitos disso, nota-se que a guerra fiscal vem, na prática, reduzindo essa autonomia, na medida em que muitos entes federativos são compelidos a conceder benefícios fiscais bilionários, ainda que ao arrepio das normas constitucionais, para conseguirem ser competitivos na atração de investimentos aos seus territórios.

Outro problema da forma como delineadas as competências tributárias pelo poder constituinte originário consiste na obsolescência das bases econômicas e dos critérios espaciais decorrente das inovações que se verificaram na economia nas três décadas que se seguiram à promulgação da CF/88, mormente daquelas inovações provenientes da economia digital observadas nos últimos dez anos. Nessa linha, Luciana Marques Oliveira aduz que as normas referentes aos critérios espaciais e à sujeição ativa tanto do ICMS quanto no ISS foram editadas pelo poder constituinte originário em um contexto em que praticamente não existia o comércio eletrônico de mercadorias e nem a prestação remota de serviços (OLIVEIRA, 2021, p. 4-5). Atualmente, contudo, essa realidade mudou substancialmente, de forma que um grande percentual das mercadorias e dos serviços passou a circular desse modo. Com isso, as regras que outorgavam competências tributárias com base no princípio da origem deixaram de ser adequadas para garantir a distribuição justa de recursos fiscais entre os entes federativos, na medida em que os entes federativos em que gerado o efetivo valor de muitas operações exercidas dessas formas acabaram despidos de recursos financeiros. Por conta disso, a autora conclui ser necessária a adaptação das regras que distribuem competências tributárias à nova realidade da economia digital, de

modo que seja repensada a própria vinculação da autonomia federativa à atribuição da competência de tributar o consumo a Estados e Municípios (OLIVEIRA, 2021, p. 15-16).

Isso demonstra que a própria outorga a Estados, Distrito Federal e Municípios da competência para a instituição e cobrança do ICMS e do ISS como meio de garantir a equânime distribuição de recursos aos entes federativos não vem mais se mostrando capaz de atingir esse escopo no atual contexto das inovações decorrentes da economia digital, que tornaram obsoletas as regras de distribuição de competências tributárias utilizadas pelo poder constituinte originário. Essas regras, hoje em dia, acabam concentrando a arrecadação desses tributos em poucos Estados e Municípios onde sediadas as grandes empresas vendedoras de mercadorias via comércio digital ou prestadoras de serviços remotos, o que aprofunda ainda mais o cenário de desequilíbrio na arrecadação desses tributos entre os entes subnacionais que já existia mesmo antes disso.

Nesse contexto, uma vez afastada a interpretação extensiva do § 4º do Art. 60 da CF/88, na linha do entendimento dominante na doutrina constitucional contemporânea, parece possível concluir que a atribuição de competência aos Estados, Distrito Federal e Municípios para a instituição e cobrança do ICMS e ISS não integra o núcleo essencial do pacto federativo brasileiro por uma série de motivos. Primeiro porque esses tributos não vêm, na prática, garantindo uma equânime distribuição de recursos tanto no plano horizontal quanto no plano vertical, na medida em que a maior parte do produto da arrecadação tributária é destinada à União e aos poucos Estados e Municípios com uma atividade econômica mais pujante que a média nacional. O segundo motivo é que a atribuição de competências legislativo-tributárias a entes subnacionais para tributar o consumo é contraindiciada pela literatura econômica especializada por gerar diversos efeitos colaterais adversos, como a ineficiência econômica e, sobretudo, a guerra fiscal, a qual vem enfraquecendo a federação brasileira com as perdas bilionárias de arrecadação suportadas pelos entes subnacionais. Por fim, as próprias regras utilizadas para a distribuição das competências tributárias se tornaram obsoletas e, por isso, incapazes de garantia a justa distribuição de recursos entre os entes federativos na atual realidade da economia digital.

Com efeito, apesar de defendida por muitos nomes de gabarito e com argumentos consistentes, a corrente doutrinária que entende ser a atribuição de competências tributárias próprias imprescindível para a garantia da autonomia dos entes federativos parece não resistir a uma exame mais profundo dos verdadeiros efeitos dessa técnica de distribuição de recursos na realidade atual da federação brasileira, onde a outorga da competências tributárias para a instituição e cobrança do ICMS e do ISS não vem sendo capaz de garantir a adequada distribuição de recursos financeiros entre os entes federativos, o que foi aprofundado com as mudanças trazidas pela economia digital, e vem, na prática, gerando efeitos colaterais que acabam por reduzir a autonomia financeira e política dos entes subnacionais, os quais se veem compelidos a conceder benefícios fiscais para serem competitivos na atração de investimentos.

Por todos esses motivos é que se entende que a EC Nº 132/2023 não violou o núcleo essencial da forma federativa de Estado enquanto cláusula pétrea, na medida em que a competência tributária para a instituição do ICMS e ISS não vinha garantindo, na prática, uma efetiva autonomia financeira para os entes subnacionais da federação brasileira. A EC Nº 132/2023, na realidade, ao criar o IBS com uma base mais ampla, ao adotar o princípio do destino e ao vedar a concessão de benefícios fiscais para além das hipóteses listadas na Constituição, parece ter o potencial de fortalecer a federação brasileira, na medida em que modifica muitas regras que vinha sendo responsáveis pela distribuição inadequada de recursos entre os entes federativos e por uma guerra fiscal extremamente perniciosa para o federalismo fiscal brasileiro.

Portanto, afastada a interpretação extensiva das limitações materiais ao poder constituinte derivado de reforma e ponderadas as correntes doutrinárias antagônicas acerca da prescindibilidade da outorga de competências tributárias próprias como meio de se garantir a autonomia financeira dos entes subnacionais à luz do núcleo essencial da forma federativa de Estado e, principalmente, da realidade efetivamente existente na prática do federalismo fiscal brasileiro, entende-se a outorga de competências tributárias próprias não é imprescindível para a garantia da autonomia financeira dos entes subnacionais. Por isso é que a EC Nº 132/2023, ao extinguir o ICMS e ISS e criar, no lugar deles, o IBS, não violou o núcleo essencial da forma federativa de Estado, na medida em que esses impostos não vinham sendo capazes de garantir uma distribuição equânime de recursos fiscais entre todos os entes federativos, gerando mais efeitos adversos do que benefícios na prática do federalismo fiscal brasileiro.

7. CONCLUSÃO

O exame da constitucionalidade da reforma tributária veiculada pela EC Nº 132/2023 na parte em que extinguiu o ICMS e o ISS e criou, no lugar deles, o IBS deve adotar, como premissa metodológica, o entendimento amplamente majoritário da doutrina constitucionalista contemporânea acerca da impossibilidade de se interpretar extensivamente as limitações materiais ao poder constituinte derivado de reforma. A partir disso, deve ser perquirido se essas modificações alteraram aspectos meramente circunstanciais da federação, o que é permitido, ou se violaram o núcleo essencial da forma federativa de Estado, situação que conduziria à inconstitucionalidade da EC Nº 132/2023. Isso deve ser feito por meio da ponderação das correntes doutrinárias antagônicas acerca da imprescindibilidade da outorga de competências tributárias próprias como meio de garantia da autonomia financeira dos entes federativos com a realidade efetivamente existente na prática do federalismo fiscal brasileiro.

Rejeita-se, portanto, as posições doutrinárias que adotam o entendimento no sentido da impossibilidade das cláusulas pétreas serem modificadas, ainda que em aspectos circunstanciais. Isso porque, como se aduziu, esse entendimento tem como premissa uma interpretação extensiva do § 4º do Art. 60 da CF/88, que é metodologicamente inadequada, como demonstra a doutrina constitucional contemporânea, a qual explica que essa linha interpretativa viola o próprio princípio democrático e coloca em risco o projeto de continuidade no tempo inerente à Constituição. O que deve ser examinado,

portanto, não é se a EC Nº 132/2023 modificou a federação, mas sim se violou o núcleo essencial do pacto federativo.

Nessa linha, a análise da violação do núcleo essencial da federação pela EC Nº 132/2023 deve considerar a realidade efetivamente existente no federalismo fiscal brasileiro desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. A partir disso é que, nesse exame, devem ser ponderadas as duas correntes doutrinárias antagônicas sobre a prescindibilidade da distribuição de competências tributárias próprias como meio de garantia da autonomia financeira dos entes federativos. É dizer, não se deve fazer uma análise meramente formal da essencialidade da existência em tese da competência para a instituição e cobrança do ICMS e ISS para a autonomia financeira dos entes subnacionais, mas sim um exame acerca da real efetividade desses impostos para assegurarem a autonomia financeira dos entes subnacionais.

Como se demonstrou nesse trabalho, é possível concluir, a partir da ponderação dessas correntes doutrinárias com a realidade existente na prática do federalismo fiscal brasileiro, que o ICMS e o ISS não vêm sendo capazes de assegurar uma justa distribuição de recursos entre os entes federativos, de modo que não se pode considerar que essas competências tributárias integram o núcleo essencial da forma federativa de Estado enquanto cláusula pétrea. A uma, porque o ICMS e o ISS não vêm viabilizando uma distribuição equitativa de recursos financeiros entre os entes federativos nos planos vertical e horizontal, já que a maior parte da arrecadação tributária se concentrou na União e nos poucos Estados e Municípios com uma atividade econômica mais pujante que a média nacional. A duas, porque os efeitos adversos da atribuição da competência para tributar o consumo aos entes subnacionais se mostraram maiores do que os benefícios disso para a federação, sendo o maior deles a guerra fiscal gerada e as perdas bilionárias de recursos financeiros decorrentes dessa competição fiscal. Além disso, as normas desenhadas pelo constituinte em 1988 para a distribuição de competências tributárias entre os entes federativos se tornaram obsoletas com o passar do tempo, mormente nos últimos dez anos, em que as inovações da economia digital fizeram com que uma parte significativa das mercadorias e serviços circulassem de forma remota.

Infere-se, nesse contexto, que a restrição da competência legislativa dos entes subnacionais para a tributação do consumo promovida pela EC Nº 132/2023, que extinguiu o ICMS e ISS e criou, no lugar deles, o IBS, cuja competência legislativa pertence preponderantemente à União, não viola o núcleo essencial da forma federativa de Estado enquanto cláusula pétrea da Constituição Federal de 1988, já que se continua a garantir recursos financeiros aos Estados, Distrito Federal e Municípios por meio desse novo imposto, que, apesar de ser disciplinado por lei nacional, possui muitas regras novas capazes de mitigar grande parte dos problemas gerados pelo ICMS e ISS, cuja estrutura normativa e dinâmica prática não vinham sendo capazes de garantir uma justa distribuição de recursos e ensejavam em mais efeitos negativos do que positivos para a federação brasileira.

8. REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto. Federalismo e reforma tributária na visão do economista. *Direito Público*, n 8, 2005.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 6. ed., 2013.

ARRETCHE, Marta. *Federalismo e políticas sociais no Brasil. Problemas de coordenação e autonomia*. São Paulo em Perspectiva, v. 18, n. 2, p 17-26, 2004. Disponível em https://www.scielo.br/j/spp/a/yrdb5VzhMD8wyrZDDS6WvvP/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em 25/01/2025.

BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional contemporâneo*, 9. ed. São Paulo: Saraiva. 2020.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 35. ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. Reforma tributária e pacto federativo. *In*: *Reforma tributária do consumo no Brasil. Entre críticos e apoiadores.* SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel De Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. TORRES, Heleno Taveira. (Org.). Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

CETAD/SRFB. *Carga tributária no Brasil 2022. Análise por tributos e bases de incidência*. Brasília/DF, 2023. Disponível em < https://abrir.link/MOqGc >. Acesso em 08/01/2025.

Centro de Cidadania Fiscal - CIF. *Distorções do sistema tributário brasileiro*. Disponível em <https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Distorcoes-do-sistema-tributario.pdf>. Acesso em 01/11/2023.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

FENAFISCO. GOULARTI, Juliano Giassi; MESSIAS, Talita Alves de. (Org.) *Relatório final de trabalho. Projeto de pesquisa sobre a política de incentivos fiscais de ICMS dos estados brasileiros*. Brasília, DF: FENAFISCO, 2024. Disponível em <? https://fenafisco.org.br/wp-content/uploads/2024/10/Relatorio_Final_Fenafisco_Renuncia_de_Receita_26_06_2024.pdf> Acesso em 08/02/2025.

GAMA, Tacia Lacerda. Federação, autonomia financeira e competências no novo sistema tributário nacional. *In*: *Reforma tributária do consumo no Brasil. Entre*

críticos e apoiadores. SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel De Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. TORRES, Heleno Taveira. (Org.). Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 2. ed. São Paulo. Editora Malheiros, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; GONET, Paulo Gustavo. *Curso de Direito Constitucional*, 16. ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2021.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Temas de federalismo fiscal brasileiro*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

_____. *Cláusulas pétreas financeiras e tributárias*. Rio de Janeiro: Gramma, 2019.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; RODRIGUES, Rodrigo Nascimento; IGLESIAS, Tadeu Puretz. Reforma tributária, IBS e a Cláusula Pétrea da Forma Federativa de Estado. *In:* SCAFF, Fernando Facury (coord.). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras. Por que, para que, para quem e como?* São Paulo: Editora Livramento, 2020.

OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. *Tributação de streaming. A próxima guerra fiscal e concorrencial*. FGV Direito SP Research Paper Series n. Forthcoming, junho 2021.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Federação, competência tributária e guerra fiscal entre estados via ICMS. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas.* São Paulo: Saraiva, 2008.

PESSANHA, Rodrigo Brandão Viveiros. Direitos fundamentais, cláusulas pétreas e democracia. Uma proposta de justificação e de aplicação do Art. 60, § 4º, IV da CF/88. *Revista Brasileira de Direitos Fundamentais & Justiça*, *[S. l.]*, v. 3, n. 7, p. 126–166, 2009.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros. 2011.

SILVA, Luis Virgilio Afonso da. *Federalismo e articulação de competências no Brasil*. Administração pública. Coletânea. Tradução. São Paulo: Unesp, 2010.

SILVA, Mauro Santos. Teoria do federalismo fiscal. Notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e TerMinassian. *Nova Economia, Belo H*orizonte, v.15, n. 1, 2005, p.117-137.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

TMF GROUP. *Global Business Complexity Index*, 2024. Disponível em < https://www.tmf-group.com/globalassets/pdfs/publications/gbci/global-business-complexity-index-2024-english-tmf-group.pdf >. Acesso em 08/01/2024.