



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

JÚLIA MARCELLI DA PAIXÃO SANTOS

**Reforma da Tributação Sobre o Consumo: novidades trazidas pela Emenda
Constitucional n. 132/2023 e pela Lei Complementar n. 214/2025, Princípios e impactos
no pacto federativo**

Recife
2025

JÚLIA MARCELLI DA PAIXÃO SANTOS

**Reforma da Tributação Sobre o Consumo: novidades trazidas pela Emenda
Constitucional n. 132/2023 e pela Lei Complementar n. 214/2025, Princípios e impactos
no pacto federativo**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Direito da Universidade Federal
de Pernambuco, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de Concentração: Direito Público,
Direito Constitucional, Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Joaquim Lustosa Filho

Recife

2025

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Santos, Júlia Marcelli da Paixão.

Reforma da Tributação Sobre o Consumo: novidades trazidas pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e pela Lei Complementar n. 214/2025, Princípios e impactos no pacto federativo / Júlia Marcelli da Paixão Santos. - Recife, 2025.
46 p.

Orientador(a): Joaquim Lustosa Filho

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2025.

1. IBS. 2. CBS. 3. Reforma Tributária. 4. Pacto Federativo. 5. Princípios. I. Lustosa Filho, Joaquim. (Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

JÚLIA MARCELLI DA PAIXÃO SANTOS

Reforma da Tributação Sobre o Consumo:: novidades trazidas pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e pela Lei Complementar n. 214/2025, Princípios e impactos no pacto federativo

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em: 12/08/2025

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Joaquim Lustosa Filho (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Diogenes Teofilo De Jesus
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Tereza Cristina Tarrago Souza Rodrigues
Universidade Federal de Pernambuco

À todos que amo, pelo constante apoio ao longo dessa trajetória. Aos professores que contribuíram de forma significativa para minha formação acadêmica.

RESUMO

A reforma tributária brasileira, formalizada a partir da Emenda Constitucional n. 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar n. 214/2025, apresenta mudanças substanciais para o arcabouço tributário nacional. Várias foram as alterações geradas e algumas mudanças evidenciaram a importância do respeito ao pacto federativo, considerando a cláusula pétrea da Constituição de 1988. O sucesso da reforma tributária brasileira depende de uma visão abrangente e interligada de diversos fatores. Não basta apenas focar nas alterações legais; é essencial compreender também o impacto no pacto federativo e a atuação do Comitê Gestor. Além disso, o prazo de implementação e a superação da complexidade do sistema são cruciais. Reconhece-se, ainda, a importância da segurança jurídica e a educação fiscal para uma efetiva implementação da reforma tributária sobre o consumo. Consequentemente, o modelo tributário nacional terá um longo caminho pela frente a fim de conseguir fazer a implementação de forma cautelosa e eficaz, buscando respeitar as demandas tanto ambientais quanto sociais, a autonomia dos entes federativos e os princípios novos e antigos. Urge, dessa forma, que para o sucesso da reforma da tributação sobre o consumo, deverão ser observados diversos pontos, dentre eles os novos princípios trazidos, visando trazer maior justiça tributária, maior simplicidade, transparência, além de cooperação e defesa do meio ambiente.

Palavras-chave: IBS; CBS; Reforma tributária; Pacto federativo; Princípios.

ABSTRACT

The Brazilian tax reform, formalized by Constitutional Amendment No. 132/2023 and regulated by Complementary Law No. 214/2025, introduces substantial changes to the national tax framework. The numerous alterations highlight the importance of respecting the federative pact, in line with the "clausula petrea" (entrenched clause) of the 1988 Constitution. The success of Brazil's tax reform hinges on a comprehensive and interconnected view of various factors. It's not enough to focus solely on legal changes; it's also essential to understand the impact on the federative pact and the role of the Management Committee. Furthermore, the implementation timeline and the ability to overcome the system's complexity are crucial. The importance of legal certainty and tax education for the effective implementation of the consumption tax reform is also recognized. Consequently, the national tax model has a long road ahead to achieve cautious and effective implementation. This process must respect both environmental and social demands, the autonomy of the federative entities, and both new and existing principles. Therefore, for the consumption tax reform to succeed, various points must be observed, including the new principles introduced, with the goal of achieving greater tax fairness, simplicity, and transparency, as well as cooperation and environmental protection.

Keywords: IBS; CBS; Tax reform; Federative pact; Principles.

LISTA DE SIGLAS

CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
EPP	Empresa de Pequeno Porte
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IOF	Imposto sobre Operações, Câmbio e Seguros
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IS	Imposto Seletivo
ISS	Imposto sobre Serviços
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LC	Lei Complementar
ME	Microempresa
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIS	Programa de Integração Social
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Supremo Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
2	PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS.....	15
2.1	PRINCÍPIOS IMPLEMENTADOS PELA REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO.....	16
2.2	A NÃO CUMULATIVIDADE E A TRIBUTAÇÃO NO DESTINO NO NOVO MODELO DE TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO.....	18
3	ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS ELA REFORMA E SUA IMPLEMENTAÇÃO.....	21
3.1	CRIAÇÃO DO IBS E DA CBS.....	21
3.2	MODIFICAÇÕES RELEVANTES NO CENÁRIO TRIBUTÁRIO.....	23
4	ANÁLISE DO PACTO FEDERATIVO NO CONTEXTO BRASILEIRO.....	25
4.1	REFLEXOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO.....	26
5	O COMITÊ GESTOR NA TRANSIÇÃO DO MODELO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	30
5.1	COMITÊ GESTOR COMO MECANISMO DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS, SUA COMPOSIÇÃO E ORGANIZAÇÃO.....	31
6	REFORMAS E COMPLEXIDADE DA IMPLEMENTAÇÃO DE REFORMAS NO BRASIL.....	34
6.1	SEGURANÇA JURÍDICA E PREVISIBILIDADE.....	34
6.2	REFORMAS TRIBUTÁRIAS E O PRAZO DE IMPLEMENTAÇÃO DA NOVA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	35
6.3	IMPORTÂNCIA DA COMUNICAÇÃO E EDUCAÇÃO FISCAL.....	37
7	CONCLUSÃO.....	40
	REFERÊNCIAS.....	44

1 INTRODUÇÃO

Sabe-se que o Direito Tributário faz com que as engrenagens do Brasil consigam se mover de forma congruente e sincronizada. O estudo do tributo é de extrema importância para o desenvolvimento do Brasil, impostos indiretos, os quais comportam a transferência da carga tributária à pessoa diversa do contribuinte faz com que os custos sejam repassados aos consumidores finais, sendo o vendedor apenas responsável pelo recolhimento do tributo, são exemplos: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços (ISS), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A reforma tributária propõe a unificação dos impostos indiretos, tanto os federais, quanto os estaduais e municipais.

Ao longo do tempo, várias foram as tentativas de se fazer uma reforma tributária, com o objetivo de eliminar deformações que atrapalham o crescimento da economia. Resumidamente, a reforma tributária atual gerou a substituição de cinco tributos por um novo sistema, o Imposto sobre Valor Adicionado (IVA Dual), que unificou o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Vale ressaltar que, ao fazer o cálculo do tributo, serão deduzidos valores já recolhidos em fases anteriores da cadeia de produção, só havendo a necessidade de serem pagos os valores gerados nessa nova etapa, não havendo, dessa forma, uma cumulatividade. Consequentemente, esse mecanismo tributa apenas o incremento de valor em cada estágio, o que acaba por fazer jus à denominação Imposto sobre Valor Adicionado, só havendo o pagamento do tributo do valor do serviço ou produto agregado naquela parte da cadeia.

Várias modificações foram implementadas pela reforma tributária, a reforma se mostra uma transição contínua, que será implementada por um longo período, estima-se que até o ano de 2033 o IVA seja implementado. Sete foram os grandes impostos afetados pela reforma tributária, sendo eles: Cofins, ICMS, IPI, IPVA, ISS, ITCMD, PIS, deles cinco tributos foram substituídos diretamente a partir do IVA Dual (PIS, Cofins, IPI, ICMS, ISS). Dentre os principais pontos de mudanças, é possível destacar a simplificação da tributação sobre o consumo, com a criação do Imposto Sobre Bens e Consumo (IBS), na área estadual e municipal, e a Contribuição sobre Bens e Serviço (CBS), a nível federal.

Evidencia-se que é de extrema importância a análise das reais mudanças introduzidas no sistema tributário brasileiro com a aprovação da Emenda Constitucional n. 132, no Congresso Nacional, em 20 de dezembro de 2023 aliado à Lei Complementar (LC) 214.

Pontua-se que embora apresente metas ambiciosas, sua implementação esbarra em algumas complexidades típicas do cenário brasileiro.

A reforma tributária apresentou, em seu conteúdo, propostas voltadas à soluções para o cenário tributário brasileiro, destaca-se, dentro nas alterações a eliminação da cumulatividade, que levará, a partir da tributação no destino a uma redução significativa da regressividade do sistema. Os princípios tributários introduzidos pela nova lei representam não só fundamentos que estruturam o raciocínio dos contribuintes, mas também, que moldaram futuras decisões dos legisladores tributários.

Em resumo, a reforma tributária trará nos próximos anos uma gradativa retirada de cinco impostos existentes (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS), substituindo-os por meio da inserção de um novo sistema: o (IVA Dual). Esse modelo unifica o IBS, gerido por estados e municípios, e a CBS, de âmbito federal. Além do IVA Dual, há o Imposto Seletivo (IS), de caráter federal, que tem como objetivo reduzir o consumo de produtos e serviços considerados nocivos à saúde ou ao meio ambiente. Mostra-se, desse modo, necessário analisar as novas alterações examinando, principalmente, a complexidade de implementação de reformas no Brasil, aliado ao respeito ao pacto federativo. Entende-se, ainda, que se faz necessário compreender como os princípios afetaram antigas mazelas fiscais, como a guerra fiscal, ponto importante a ser analisado, também, é o impacto da reforma tributária no pacto federativo, cláusula pétrea da constituição.

Ao analisar o Pacto Federativo, estabelecido na CF/88, nos arts. 1º e 18:

Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela União indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos. [...]. Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição (CF/88).

No contexto do pacto federativo brasileiro, essa análise assume ainda maior relevância. O pacto federativo, que determina a divisão de competências e responsabilidades entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, é um elemento estrutural do Brasil que interfere diretamente na forma como os tributos são instituídos e geridos. As reformas trazidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pela Lei Complementar nº 214/2025 impactam diretamente esse pacto, exigindo uma harmonização entre os entes federados para evitar conflitos e promover uma cooperação eficiente.

Analisa-se a instituição do Comitê Gestor, como um mecanismo essencial para assegurar a coordenação entre os diferentes níveis de governo, órgão com função de supervisionar a implementação da reforma tributária. Outro aspecto crucial a ser considerado refere-se ao prazo estabelecido para a implementação da reforma tributária e sua ligação com a segurança jurídica e a previsibilidade. Destaca-se, desse modo, que a reforma tributária

alcance seus objetivos, a segurança jurídica e a previsibilidade assumem papel central, sendo a estabilidade normativa elemento indispensável para fomentar o desenvolvimento econômico e social do país.

A definição de um cronograma claro e exequível é indispensável para permitir que os órgãos responsáveis se organizem adequadamente, adotem as medidas necessárias e minimizem os impactos negativos para a sociedade e para o funcionamento da administração pública. O cumprimento desses prazos, aliado a uma gestão eficiente, mostra-se de extrema importância para o sucesso da reforma. Aponta-se, ainda para o reconhecimento da complexidade envolvida na implementação das reformas tributárias no Brasil. O país possui um sistema tributário historicamente caracterizado por múltiplas normas. Assim, a transição para o novo modelo exige não apenas mudanças legislativas, mas também investimentos em diversas outras áreas.

É notório que existe a necessidade de analisar o impacto da reforma no pacto federativo, cláusula pétrea instituída pela Constituição Federal, que garante a autonomia dos entes. Principalmente, pelo fato de a reforma tributária enfrentar desafios relacionados à efetiva aplicação tanto em relação ao tempo para sua implementação total quanto ao entendimento social sobre o tema.

Mostra-se de fundamental importância realizar uma análise aprofundada das alterações e princípios introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pela Lei Complementar nº 214/2025, pois essas normas constituem o alicerce legal que molda o novo cenário tributário brasileiro. Essas mudanças não apenas promovem a reestruturação do sistema tributário, mas também buscam modernizar a relação entre os entes federados, ajustando competências e aprimorando os mecanismos de arrecadação e distribuição dos recursos públicos. Portanto, entende-se que para que a reforma tributária brasileira seja compreendida e alcance seus objetivos, é fundamental analisar de forma integrada as seguintes dimensões: alterações legais, pacto federativo, entendimento do Comitê Gestor, o prazo de implementação, a complexidade do sistema, a segurança jurídica e a educação fiscal no Brasil.

Este trabalho tem como objetivo analisar a reforma da tributação sobre o consumo sob a perspectiva de suas principais alterações, seus objetivos e sua implementação, com foco nas alterações dos princípios da reforma tributária. Nos capítulos seguintes, o estudo abordará as alterações e princípios introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pela Lei Complementar 214/2025, apresentará uma análise do pacto federativo no contexto brasileiro, discutirá o funcionamento do Comitê Gestor, examinará o prazo para a implementação da reforma tributária, abordará as reformas e a complexidade de sua implementação no Brasil,

analisará a segurança jurídica e a previsibilidade, além de destacar a importância da educação fiscal para o sucesso da reforma tributária.

2 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

É importante entender que a justificativa trazida para a reforma do modelo tributário foi pensar melhorias para o sistema tributário, objetivando obediência aos antigos dispositivos que não foram alterados. O modelo apresentado tem como meta principal a busca pela simplificação do sistema tributário, sem no entanto, diminuir a autonomia dos Estados e Municípios, entes importantíssimos para a tributação brasileira. Há, desse modo, uma mudança para o modelo do IVA (Imposto sobre Valor Agregado), que objetiva dirimir distorções competitivas sobre bens e serviços que foi proposta nessa reforma de tributação sobre consumo no Brasil, a fim de sanar falhas que prejudicavam o crescimento econômico do país.

Para Greco; Rocha (2024, p. 753), “a palavra “princípio” na literalidade dos artigos desta parte do texto constitucional, que vai do art. 145 ao art. 156, entende que a menção a “princípios do Direito Tributário” é uma construção predominantemente doutrinária/jurisprudencial”.

Observa-se, a necessidade de implementar tal reforma sem afetar os princípios anteriormente estabelecidos, nem os novos introduzidos pela reforma. Em teoria o Sistema Tributário Nacional seguia antes da reforma tributária os princípios da Legalidade Tributária, da Igualdade ou Isonomia Tributária, da Capacidade Contributiva, da Vedação ao Confisco, da Liberdade de Tráfego, da Transparência Fiscal, da Simplicidade e Certeza Tributária, da Segurança Jurídica, da Boa-fé, da Tipicidade Tributária, da Neutralidade Fiscal e da Não cumulatividade.

Há princípios que estão previstos no art.150, da Constituição Federal de 1988, bem como outros que constam diretamente no Código Tributário Nacional como o princípio da pecúnia *non olet*, disposto no art. 118: “A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos” (Senado Federal, 1966). Além desses, há ainda princípios que, embora não estejam expressos, são reconhecidos de forma implícita, como o princípio da irretroatividade e o da Anterioridade Geral/Nonagesimal presentes nas alíneas “a”, “b” e “c” do art.150, III da CRFB/88 visam uma busca pela segurança jurídica para o contribuinte.

Além, desses observa-se o princípio da vedação às isenções heterônomas, previsto no art. 151, inciso III, da CRFB/88. Pode-se, ainda, apontar os princípios do Não Confisco e da Liberdade de Tráfego de bens ou pessoas, incluídos nos incisos IV e V do artigo 150 da Lei

Maior. Assim, os princípios do Direito Tributário em sua maioria encontram-se implícitos na Lei Maior, contudo, isso não quer dizer que um seja mais relevante que outro.

De acordo com Greco; Rocha (2024, p.758/759):

1. os princípios indicados no art. 145, § 3º, não são os únicos – nem os mais relevantes – princípios do Sistema Tributário Nacional; e 2. não existe uma ordem de precedência ou de prioridade entre estes princípios – agora explicitados no texto constitucional – e aqueles implícitos na Constituição Federal. Consequentemente, a justiça tributária não é mais relevante do que a segurança jurídica, devendo-se buscar o equilíbrio entre os diversos princípios que orientam o Sistema Tributário Nacional.

Foram cinco os princípios constitucionais criados pela Reforma tributária: princípio da simplicidade, princípio da transparência, princípio da justiça tributária, princípio da cooperação, princípio da defesa do meio ambiente, instituindo a unificação tributária (Santana, 2024). Estes princípios conduziram tanto os contribuintes quanto os futuros legisladores na interpretação e aplicação das normas tributárias.

Além dos princípios clássicos como o da legalidade, da isonomia, e da anterioridade dentre outros, a EC 132/23 inclui em seu texto, uma ampliação de objetivos através desses princípios. Princípios norteiam, servem de base, e devem ser seguidos, servem, dessa forma, para guiar de forma mais eficaz quem usa o direito. São, portanto, novos pilares, não representando apenas regras técnicas, mas um compromisso do Estado em seguir diretrizes muito bem pensadas para uma administração tributária mais eficiente para o Brasil.

2.1 PRINCÍPIOS IMPLEMENTADOS PELA REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Observa-se que, mesmo com o Código Tributário Nacional (CTN) (Lei 5.172/1966), em seus arts. 108 e 109, já abordando os princípios gerais do direito tributário e privado, a redação original não os explicitava de forma direta. Ressalta-se que a novidade trazida, §3º do art. 145 da Constituição, após a reforma, traz a menção expressa a princípios como simplicidade, transparência, justiça fiscal, cooperação e proteção ambiental.

Verifica-se que a reforma tributária traz os objetivos que são almejados com a reforma no artigo 145, inciso § 3º e 4º:

§ 3º Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. § 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos, definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239 (Constituição Federal, 1988).

Analogamente, princípio trazido pela reforma, que assim como o da simplicidade teve como objetivo uma melhora da eficiência administrativa tributária foi o princípio da transparência. Este, traz como finalidade uma maior promoção do acesso simplificado às

práticas fiscais, tanto das obrigações principais como das obrigações acessórias. Nesse sentido, garantindo cada vez mais clareza quanto à carga tributária aplicável, assegurando uma compreensão facilitada dos processos tributários, das normas e dos mecanismos, para todos os envolvidos na área tributária (Senado Federal, 2023).

Posner defendeu que, no caso do Imposto de Renda, é preferível ter uma legislação tributária federal detalhada, complexa e frequentemente revisada pelo Congresso, ao invés de deixar a aplicação do imposto nas mãos de interpretações judiciais que se baseiam em critérios amplos e flexíveis. Em suma, não há de se falar em buscar soluções simples para problemas complexos, como é o caso do sistema tributário brasileiro (Posner, [s. d.]) Na tentativa de reduzir a complexidade do sistema, foi incorporado o princípio da simplicidade, cujo propósito foi o de estabelecer diretrizes que busquem racionalizar e tornar mais acessível a estrutura tributária, sem comprometer a eficiência tributária e a justiça fiscal. (Senado Federal, 2024).

Na sequência, observa-se o princípio da justiça tributária, princípio que se vincula diretamente à ideia de equidade tributária, garantindo uma maior tributação aos que têm mais capacidade econômica, fazendo consequentemente os que têm menos capacidade econômica contribuírem cada vez menos. Com o intuito de que os pagamentos reflitam de maneira justa às capacidades financeiras reais de cada cidadão.

Ademais, outro princípio muito importante incorporado pela EC 132/23 foi o princípio da cooperação, tendo como alvo principal uma atuação transparente e leal de todos os envolvidos na situação tributária. A ideia central é que os impostos sejam fruto de uma cooperação entre o fisco e os contribuintes, alimentando um ciclo de retroalimentação entre as partes, em que nenhum dos participantes, possa tirar vantagens indevidas do sistema. Essa premissa reforça a necessidade de diálogo e confiança mútua, garantindo que as obrigações fiscais sejam cumpridas de forma correta, ágil e justa (Senado Federal, 2023).

Outro princípio introduzido pela reforma foi o da defesa do meio ambiente, no qual, por meio da aplicação do Imposto Seletivo, acabou por trazer o incentivo à diminuição da emissão de combustíveis fósseis no país. Outro ponto que foi alterado visando uma melhora do meio ambiente foi a possibilidade de alíquotas diferenciadas do IPVA, em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental do veículo. A defesa do meio ambiente, enquanto princípio, incorpora uma visão alinhada às demandas e preocupações atuais, que advém de políticas ambientais que tem um propósito de cuidar do meio ambiente, a fim de que a humanidade consiga viver em harmonia com o meio, prolongando, dessa forma, os dias de vida do ser humano na Terra e mostrando que a tributação vai além de folhas de papel e

obrigações, ele adentra a comunidade global, e sua relação com o planeta Terra (Senado Federal, 2023).

Conforme mencionado, o princípio da defesa do meio ambiente traz como plano um alinhamento às prioridades ambientais, refletindo um anseio global muito atual e necessário. Nesse sentido, permitindo que os instrumentos fiscais possam ser ajustados objetivando premiar práticas sustentáveis que causem menos danos ecológicos. Em síntese, a carga tributária atribuída levará em conta o impacto ambiental gerado pelo setor, incentivando, uma maior sustentabilidade no Brasil como um todo (Alexandre; Arruda, 2024).

Sob essa mesma ótica, o Imposto Seletivo buscar tributar mais itens maléficos à saúde pública, itens como cigarros e bebidas alcoólicas, procurando, conseqüentemente, incentivar escolhas mais conscientes e combater impactos sociais e ambientais negativos. Verifica-se que o imposto seletivo vai incidir sobre todo e qualquer produto que seja considerado nocivo ao meio ambiente.

Evidentemente que os novos princípios representam compromissos do Estado com uma gestão fiscal mais eficiente, servindo, dessa forma, como pilares que orientam práticas tributárias em prol de um sistema mais equilibrado e alinhado às necessidades do Brasil. Ademais, objetivando promover clareza, reforçando a equidade, estabelecendo uma relação de lealdade e transparência entre Fisco e contribuintes. A ideia da inclusão de critérios ecológicos à tributação influencia o país a observar mais as urgentes demandas ambientais globais.

Os novos princípios, também desempenham papel relevante na correção de desequilíbrios econômicos, fortalecendo a justiça social. O princípio da justiça tributária tem como objetivo promover uma distribuição mais equitativa dos tributos, respeitando a capacidade contributiva de cada indivíduo.

2.2 A NÃO CUMULATIVIDADE E A TRIBUTAÇÃO NO DESTINO NO NOVO MODELO DE TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO

Ao analisar a proposta da Câmara, PEC nº 45/2019, já se observa o princípio do destino na tributação:

A reforma tributária, como visto anteriormente, foi concebida para ser neutra do ponto de vista da carga tributária global e da distribuição vertical de receita entre as três esferas da Federação, mas poderá ter significativa repercussão sobre a distribuição horizontal entre estados e municípios. Tomando como referência a proposta da Câmara, esses impactos distributivos têm origem em três vetores: i) a adoção de uma base ampla de tributação sobre o consumo de bens e serviços, com alíquota única; ii) a adoção plena do princípio do destino na atribuição de quem detém o direito de arrecadar o imposto sobre as transações interestaduais e intermunicipais (em substituição aos modelos híbridos do ICMS e do ISS, que priorizam o princípio

da origem); e iii) a redistribuição da cota municipal no IBS estadual pelo critério populacional em vez do valor adicionado fiscal (IPEA, 2019, p. 38).

Em relação ao princípio do destino em relação ao IBS: “adotará o princípio do destino, isto é, a receita de cada operação caberá exclusivamente ao estado de localização do adquirente final do bem ou serviço” (Friedmann; Barros, 2023).

Ainda sobre o princípio do destino:

O art. 156-A, § 5º, inciso IV, da Emenda Constitucional nº 132/2023, diz que caberá à lei complementar estabelecer os critérios para definir o ente federativo que será considerado o destino da operação.

os critérios para a definição do ente de destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação.

Desse modo, é necessário reiterar que uma das mudanças mais significativas trazidas para os tributos sobre o consumo foi a adoção do princípio do destino, que estabelece a cobrança do tributo no local onde ocorre o consumo, substituindo o modelo anterior baseado na tributação na origem.

Além disso, buscou o fim da Cumulatividade, aliado à inclusão do *Cashback* para que a Regressividade fosse atenuada no sistema, pois tem como objetivo reduzir as desigualdades de renda (Almeida, 2023).

A proposta da reforma em teoria busca reduzir a cumulatividade dos tributos para o contribuinte. Contudo, mesmo com seus méritos inegáveis, a adaptação à realidade do Brasil enfrenta obstáculos significativos. Dentre os pontos defendidos pela reforma está a aplicação da técnica da não cumulatividade objetivando a neutralidade da carga tributária. Analisa-se, ainda, que a tão almejada "não cumulatividade plena" só veio com a reforma atual, antes disso, inúmeros vestígios de cumulatividade permaneciam no sistema tributário.

Nota-se na reforma diversas mudanças estruturais para corrigir distorções históricas e aumentar, com isso, de forma geral a eficiência do sistema. Sabe-se que a não cumulatividade plena para eliminar a tributação em cascata foi essencial para objetivar um sistema mais igualitário e o mecanismo de *cashback*, que funciona como um aparato capaz de fazer uma devolução parcial do imposto pago pelo consumidor final, reduzir a regressividade e favorecer famílias de baixa renda (Almeida, 2023).

A inclusão dessas novas regras, tanto o da tributação no destino quanto a ideia da não cumulatividade se mostraram elementos que conseguiram conectar a teoria à prática. Foram duas alterações importantíssimas para uma efetiva consolidação da reforma, pois, combinadas com o direito ao crédito, conseguem trazer à prática a ideia do Imposto Sobre Valor

Agregado, transformando a teoria em realidade, apontando a unificação como uma solução para diversos problemas estruturais.

3 ALTERAÇÕES DECORRENTES DA REFORMA E SUA IMPLEMENTAÇÃO

No Direito Tributário, alterações ajustam aspectos, movendo as engrenagens, que foi exatamente o que ocorreu com a reforma tributária, após intensos debates, por meio da Emenda Constitucional n. 132/23, no dia de 20 de dezembro de 2023, no Congresso Nacional. Posteriormente, houve a promulgação da Lei Complementar n. 214/25, em 16 de janeiro de 2025, tendo sido originada do Projeto de Lei Complementar n. 68/2024, que finalizou a outra parte da reforma. Observa-se que apesar de ainda não estar finalizada, pois ainda necessita de ajustes, por meio de leis ordinárias e regulamentações, tais alterações mostraram-se muito abrangentes e importantes para a tributação brasileira (Senado Federal, 2023; Senado Federal, 2025).

A partir da LC 214, foi instituído o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS), bem como, foi criado o comitê gestor do IBS. Dividido em 3 livros dentro da lei, que falam respectivamente, no livro I, IBS e CBS, no livro II, do imposto seletivo e o livro III que trata das demais disposições (Senado Federal, 2025).

Constata-se que a tramitação da Reforma Tributária veio a partir da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n. 45/2019. Posteriormente, foi criado o grupo de trabalho na Câmara dos Deputados, responsável por analisar e apresentar um texto substitutivo em julho de 2023, depois de longas negociações. Registra-se que logo depois, em 20 de dezembro de 2023, a reforma foi promulgada pelo Congresso Nacional, e consequentemente fez nascer a Emenda Constitucional n. 132/2023. Depois, observou-se que a reforma necessitava de complementação, e foi a partir dessa necessidade, que a Lei Complementar n. 214/2025 foi instituída.

Pontua-se, inicialmente, que a Emenda Constitucional n. 132/23 trouxe a reforma no âmbito constitucional, uma implementação, enquanto a Lei Complementar n. 214/25 trouxe a reforma no âmbito infraconstitucional, pois é uma Lei Ordinária. Pelo modelo brasileiro, evidencia-se que a reforma tributária teve como objetivo reorganizar as regras matrizes da tributação sobre o consumo, com alterações sobre a tributação de patrimônios.

3.1 CRIAÇÃO DO IBS E DA CBS

É necessário ressaltar que IBS e CBS são parte para juntos formarem o IVA Dual (Senado Federal, 2023). Foram sete os principais tributos impactados pela reforma tributária:

Cofins ICMS, IPI, IPVA, ISS, ITCMD, PIS. Dentre eles, cinco foram substituídos diretamente a partir do IVA Dual (PIS, Cofins, IPI, ICMS, ISS).

Sobre a incidência do Imposto sobre Bens e Serviços, e da Contribuição sobre Bens e Serviços pode-se analisar que o inciso I do § 1º do art. 156-A estabelece que o imposto “incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços [...]”, por sua vez, o inciso II do referido artigo estabelece que o imposto “incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”. Essas disposições são igualmente aplicáveis à CBS, conforme previsto no § 16º do art. 195 da Constituição. Analisa-se, ainda, que a ressalva relativa à incidência do imposto, mesmo nos casos em que a pessoa física ou jurídica não configure sujeito passivo habitual e qualquer que seja a finalidade da operação, está prevista exclusivamente no inciso II, que versa sobre a importação. Referida previsão não se encontra no inciso I. Mostra-se, desse modo, que o imposto incide sobre a operação em si, independentemente de quem a realiza ou a finalidade dessa operação.

Em seus aspectos fundamentais, a CBS será similar ao IBS: terão os mesmos fatos geradores, base de cálculo, imunidades, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, regimes específicos, diferenciados e favorecidos, regras de não cumulatividade e de creditamento; ambas adotarão uma base ampla, não incidirão sobre exportações, terão prazo para ressarcimento de créditos e alíquotas de referência fixadas por resolução do Senado, entre outras características (Friedmann; Barros, 2023, p. 20).

Evidencia-se que uma tributação indireta recai mais sobre os menos favorecidos (Sudré, 2019). Dessa forma, os tributos brasileiros são chamados por muitos de tributos indiretos. A criação do IVA, advinda da reforma da tributação sobre o consumo, é compreendida como uma solução para os problemas sistêmicos da tributação brasileira. Constata-se, assim, que a eficácia do IBS e do CBS dependem muito de uma habilidade política em conciliar autonomia e centralização.

Segundo Bird e Gendron (1998), em federações, a eficácia do IVA acaba por depender cada vez mais da capacidade política de equilibrar autonomia e centralização e menos do modelo técnico. O artigo 156-A, acrescentado à Constituição pela EC nº 132/2023, estabeleceu os princípios básicos que compõem o IBS: Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, enquanto a CBS é uma contribuição vinculada a finalidades específicas. Diferenças referentes à gestão, com a administração do CBS definida como exclusiva pela União, enquanto o IBS envolve um compartilhamento de competências entre União, Estados e Municípios. Além das diferenças já mencionadas, existe diferença, ainda, referente às

autonomias para definir alíquotas, que é facultativa a Estados e Municípios definirem suas alíquotas locais, diferente do CBS que segue regras nacionais únicas (Senado Federal, 2023).

3.2 MODIFICAÇÕES RELEVANTES NO CENÁRIO TRIBUTÁRIO

Evidencia-se que diversos foram as alterações trazidas na reforma da tributação sobre o consumo. Observa-se, que a reforma tributária trouxe muitas mudanças significativas, dentre elas a modificações no art. 149-A, que trouxe uma inclusão dos sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, que anteriormente era destinado apenas à custeio do serviço de iluminação pública. Além dessa inclusão, foi ampliada a imunidade religiosa, às organizações assistenciais e beneficentes associadas a entidades religiosas, anteriormente, restrita aos templos de qualquer culto (Senado Federal, 2023).

Verificam-se outras mudanças trazidas, dentre elas, a redução da alíquota do IPI (imposto sobre produtos industrializados) à zero, o que fará com que ele passe a não mais existir, bem como a não incidência do imposto sobre operações, câmbio e seguros (IOF), que não irá mais incidir sobre operações de seguro, passando, dessa forma, a ser competência do IBS e do CBS. Sobre o IPI é encontrada uma exceção, tal regra não poderá incidir sobre produtos que recebem benefícios fiscais para processos de industrialização na Zona Franca de Manaus, desde que atendam aos requisitos específicos. Ainda sobre o IPI, é observado que ele não poderá ser cobrado de forma cumulativa com o imposto seletivo, fazendo com que, consequentemente, ele seja substituído pelo imposto seletivo (Senado Federal, 2025).

A reforma instituiu, ainda, um regime tributário diferenciado e favorecido para Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), assim como, também trouxe um regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono. Além de outros regimes, como o Regime Geral, o Regime Específico, o Regime Diferenciado e o Regime Favorecido, que também trazem redução de alíquotas. Além disso, houve a introdução de alíquotas reduzidas à 30%, 60% e 100% para determinados casos, dependendo da matéria tributária a ser tratada (Senado Federal, 2023).

Identifica-se que o regime geral tem como pressuposto a não cumulatividade plena, aplicando sempre as mesmas alíquotas e bases de cálculo para todas as operações, diferente do que acontece com regime específico, que dita regras para operações não convencionais, diferenciados para trazer tributação mais benéfica. Pode-se analisar, ainda, o regime favorecido que tem dois grandes exemplos que são: o Simples Nacional e a Zona Franca de Manaus (Senado Federal, 2023).

Revela-se importante mencionar as mudanças relacionadas ao Simples Nacional, a extinção definitiva do PIS, Cofins, ICMS e ISS, que implicará em adaptações para o Simples Nacional. O Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real são os regimes tributários predominantes no Brasil, cujas diferenças estão na forma de calcular e pagar os impostos. O Simples Nacional, sendo um regime tributário simplificado destinado às micro e pequenas empresas. O Lucro Presumido um regime tributário que calcula o imposto sobre uma base de lucro estimada por lei, aplicando percentuais pré-fixados sobre a receita bruta da empresa; e, o Lucro Real Regime em que o imposto é calculado conforme o lucro líquido real da empresa, com obrigatoriedade de registrar totalidade das contas (Senado Federal, 2025).

Pela nova norma a estrutura que deve ser seguida para alteração de alíquotas de referência deverá se basear da Resolução a ser aprovada pelo Senado Federal, que estabelecerá três alíquotas de referência distintas, correspondentes aos tributos que compõem o novo sistema: uma alíquota de referência aplicável à CBS, de competência federal, outra referente ao IBS de competência estadual uma para o IBS de competência municipal (Senado Federal, 2023).

Aponta-se, ainda, para alteração relacionada a transporte nacional, que se considera ocorrido no início da prestação do serviço, diferente do que acontece no transporte internacional de carga, que quando iniciado no exterior, tem fato gerador concretizado apenas no término do transporte. No caso dos demais serviços o fato gerador ocorrerá ao término do fornecimento. Essas especificações buscam uniformizar a tributação, independentemente da natureza ou duração da operação. Portanto, fato novo trazido pela reforma foi a mudança do local para a cobrança dos tributos, elencadas expressamente pela LC n. 214/25, que trouxe como Local da entrega do bem móvel material.

4 ANÁLISE DO PACTO FEDERATIVO NO CONTEXTO BRASILEIRO

O principal objetivo do pacto federativo é a busca do melhor aproveitamento das peculiaridades regionais por meio de uma descentralização, considerando as peculiaridades das regiões, suas diferenças culturais, econômicas e sociais, dentre outras. Em síntese é a adequação das leis e instituições do país às necessidades específicas de cada região.

O Pacto Federativo, no Brasil, foi instituído na promulgação da Constituição Federal de 1988 pelo poder originário, representa o acordo político-institucional que define as atribuições, direitos e obrigações da União, Estados e municípios, ainda assim, tal previsão não é inédita, tendo constado em textos constitucionais anteriores como em 1934. Inicia-se, neste momento, o federalismo de cooperação, em que a repartição de competências se dá no plano vertical, facilitando a coordenação dos diversos entes federativos (Moraes, 2018; Ferreira Filho, 2012).

O ápice da centralização ocorre com a Constituição de 1967. Devido à quase inexistência de competências dos Estados e ao padecimento de sua autonomia, esse sistema de Governo ficou conhecido como “federalismo de integração” (Ferreira Filho, 1982). Por fim, a Constituição de 1988 implementou um novo modelo de federalismo no Brasil, o chamado federalismo de equilíbrio, que amplia o campo da legislação concorrente entre os entes federativos, entregando maiores competências legislativas aos estados e municípios (Horta, 1996).

Ademais, fatores importantes que compõe o sistema federativo a participação e a autonomia. Para Bercovici (2004, p. 10): “num Estado federal, a unidade é o resultado de um processo de integração em que a autonomia não se limita a ser um objeto passivo (garantia), mas é, essencialmente, sujeito ativo na formação desta unidade estatal (participação)”.

É entendimento de Paulo Bonavides que “a participação e a autonomia são processos que se inserem na ampla moldura da Federação, envolvidos pelas garantias e pela certeza do ordenamento constitucional superior (Bonavides, 1994, p. 181).

O federalismo é um sistema de organização estatal que contém unidades autônomas, cada uma com independência administrativa, política e financeira, que se unem por meio do pacto federativo. Com todos os entes respeitando a autonomia do outro, sendo possível, dessa forma, uma melhor gestão orçamentária (Tavares, 2022). Principalmente, em um país como o Brasil que tem uma grande dimensão territorial, essa distribuição do poder político faz com que cada ente consiga abranger as necessidades de sua margem territorial, com suas diversidades culturais e seus problemas regionais, garantindo, assim, maior adequação às demandas específicas de cada território.

A Constituição Federal de 1988 estabelece que, não institui, mas outorga competência, a partir no art. 145, as regras e os desígnios que regem o Sistema Tributário Nacional, outorgando competências à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para a instituição de tributos. A antiga distribuição de competência de acordo com Junckes é: “os impostos (CRFB/88, art. 145, I), as taxas (CRFB/88, art. 145, II), a contribuição de melhoria (CRFB/88, art. 145, III), o empréstimo compulsório (CRFB/88, art. 148), e as contribuições especiais (CRFB/88, art. 149)” (Junckes, 2024).

Observa-se que o princípio do pacto federativo é uma cláusula pétrea da Constituição, consequentemente, fazendo com que a autonomia municipal se torne também uma cláusula pétrea. A Constituição Federal estabelece a competência dos municípios para instituir e arrecadar seus tributos, dessa forma, é necessário resguardar esse direito de manter sua autodeterminação financeira (Orair; Gobetti, 2021).

4.1 REFLEXOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO

Observa-se, ainda, que o Pacto Federativo Fiscal, ou federalismo fiscal, é uma dimensão específica do pacto federativo, sendo um conjunto de competências e atribuições de caráter tributário, distribuídas entre os entes federados. Albano aponta que, em relação às mudanças na tributação sobre o consumo, considerando a competência compartilhada do IBS e a criação do Comitê Gestor do IBS, a Emenda Constitucional nº 132/2023, revela uma nova abordagem do federalismo, denominada “federalismo integrativo-representativo” (Albano, 2024).

Para Catarino e Abraham: “O federalismo fiscal implica a distribuição de competências constitucionais fiscais entre os diferentes níveis de Estado, para que cada um, de modo autônomo e na medida das respectivas competências e capacidade de financiamento, exerça e discipline a gestão da realidade financeira pública e tributária, nesta se incluindo as transferências fiscais, a composição, a dimensão e a natureza da despesa.” (Catarino; Abraham, 2018, p. 194).

É perceptível que há a necessidade de observar a reforma de forma abrangente, compreendendo não apenas o pacto federativo, mas as diferenças regionais do Brasil, as autonomias dos entes, entre outros. Para tanto, é necessário observar a viabilidade da realização da reforma sob a ótica da autonomia dos Estados e Municípios, sem quebrar o Pacto Federativo (Orair; Gobetti, 2021).

O federalismo fiscal corresponde a um esquema de divisão de competências tributárias dentro do pacto federativo. Principalmente, pelo fato de que a autonomia trazida pelo

federalismo traz aos entes federativos, União, Estados, Municípios, a possibilidade de instituir seus impostos, e, posteriormente, cobrá-los dos contribuintes, para futura redistribuição desses recursos. O federalismo fiscal faz com que seja possível haver melhor equilíbrio relacionado à responsabilidade dada a cada ente. É a área do estudo da economia aplicada ao setor público, dedicada à análise das competências tributárias e o modo como os recursos públicos são divididos, entre os entes. Por meio da obediência do federalismo fiscal é possível uma melhor promoção da justiça distributiva e um maior estímulo ao desenvolvimento econômico regional, consequentemente, impactando no crescimento econômico da sociedade.

O Art. 151, da Constituição Federal dispõe sobre o princípio da uniformidade geográfica que visa proteger o pacto federativo, mas que autoriza a concessão de incentivos fiscais quando destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento entre as regiões:

É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País (Constituição Federal, 1988).

A conexão entre a reforma tributária e um possível desequilíbrio no pacto federativo está diretamente relacionada à capacidade financeira autônoma dos entes federados, que acaba por ser condição imprescindível para o pacto federativo instaurado. De acordo com o Art. 60, §4º, inciso I da CF, o sistema federativo é cláusula pétrea, e por autonomia financeira dos entes da federação, possui condição imprescindível para a continuação do federalismo, consequentemente, uma vez que a autonomia dos entes é afetada o pacto federalista também é afetado (Orair; Gobetti, 2021).

O constituinte originário que é incondicionado, autônomo e soberano é alicerce da constituição, e deve ser respeitada como tal. O pacto federativo deve ser seguido como uma cláusula pétrea, não pode ser interpretado de maneira reducionista, limitando-se a assegurar apenas os elementos estritamente necessários à autonomia financeira dos entes federados. Deve, desse modo, ser protegido, honrando integralmente o modelo de federalismo político e fiscal consagrado na Carta Magna, porque um ataque ao federalismo é um fortalecimento às desigualdades (Fabricio, 2022). É necessário respeitar a organização tributária, honrar os valores fundamentais do Estado Democrático de Direito e não influenciar na dinâmica estabelecida de cooperação entre os entes segundo Marcus Pestana (2024).

O impacto da EC 132/2023 no Pacto Federativo foi enorme, principalmente, ao tirar a competência ICMS e o ISS dos Estados e Municípios e darem para a União, por ser uma competência garantida pela Constituição Federal, observa-se, assim, segundo (Bomfim,

2015). Uma violação ao pacto federativo, advinda da unificação dos tributos indiretos, por interferir na autonomia dos respectivos entes.

Analisa-se que segundo Silva *et al.* (2024) a constitucionalidade da reforma pode ser questionada no Supremo Tribunal Federal (STF), principalmente, em relação à cláusula pétrea da autonomia federativa. Para conseguir compreender a importância do pacto federativo dentro da reforma tributária, é necessário entender as engrenagens do federalismo, do federalismo fiscal, da descentralização e, conseqüentemente, do pacto federativo, que fazem com que haja a união indissolúvel de mais de uma organização política dentro do território de um mesmo Estado, gerando o compartilhamento de poder.

Segundo Alexandre de Moraes (2022, p. 351),

a adoção da espécie federal de estado gira em torno do princípio da autonomia e da participação política e pressupõe a consagração de certas regras constitucionais, tendentes não somente a sua configuração, mas também a sua manutenção e indissolubilidade.

Observa-se que a partir da descentralização é feita a transferência dos poderes e responsabilidades, tirando parte das centralizações, e democratizando o poder dentro do Estado, permitindo que diferentes atores contribuam para soluções mais adaptadas às realidades locais, por meio da simetria nas competências tributárias (Torres, 2012). Torna-se indispensável assegurar o respeito aos princípios constitucionais fundamentais, especialmente, à autonomia municipal garantida pela Constituição Federal

Antes de tudo é necessário deixar claro que uma reforma tributária não pode desmontar o modelo de federalismo estabelecido, que assegurou por décadas uma harmonia possível entre entes, por meio de um respeito às autonomias locais e a democracia (Fabricio, 2022). Assim sendo, existe necessidade sim de uma modernização, mas respeitando as limitações técnicas já estabelecidas anteriormente. Não havendo sacrifícios, por exemplo, de princípios imutáveis que evitam a concentração de poder e protegem a diversidade regional. Afinal, a Constituição não é um documento completamente estático, mas tampouco algo sem nenhuma limitação, é necessário respeito ao antigo texto e aos cidadãos, que esperam uma melhora do texto a cada alteração feita.

Em síntese, percebe-se que ao adotar uma centralização, a reforma reduz a autonomia fiscal dos Estados, Municípios e Distrito Federal, mas não quer dizer que há uma retirada total dessa autonomia, existe, dessa forma, a possibilidade de haver harmonia, respeitando, desse modo, a autodeterminação desses entes, que é fundamental para um pacto federalista eficaz. Portanto, em um modelo federativo ideal, a autonomia regional precisa estar alinhada à cooperação intergovernamental, tornando o equilíbrio entre essa retirada da autonomia e essa cooperação, elo fundamental para uma efetiva consolidação dos pontos trazidos pela reforma

tributária. Conclui-se que o equilíbrio entre autogoverno e colaboração é essencial para a sustentabilidade do modelo federativo (Orair; Gobetti, 2021).

5 O COMITÊ GESTOR NA TRANSIÇÃO DO MODELO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Entre as novidades, alguns pontos são de suma importância para a efetiva instituição da reforma, dentre eles a criação do comitê gestor. Observa-se, assim, uma redefinição da competência, não como poder autônomo de legislar, mas como capacidade de gestão compartilhada. A Emenda Constitucional nº 132/2023 possibilitou uma ampliação da perspectiva sobre a tributação, o comitê gestor veio com um grupo amplo capaz de avaliar novidades de forma conjunta, trazendo diversas visões e decidindo, desse modo, de forma conjunta e mais cooperativa. Consta-se que a reforma é um marco ousado na procura por um ideal de igualdade financeira. Consta-se, desse modo, que para um efetivo implemento das novidades fiscais será necessário um monitoramento contínuo, diálogos robustos e muitos ajustes feitos pelo comitê gestor.

O constituinte não atribuiu ao Comitê Gestor uma classificação administrativa precisa, o comitê gestor é caracterizado como uma "entidade pública sob regime especial". Revela-se como ente capaz de concretizar a federação, não podendo em hipótese alguma, se sobrepor a ela.

As disposições constitucionais referentes ao Comitê Gestor estão estabelecidas no artigo 156-B, o qual trata do tema nos seguintes termos:

Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A: (...) § 1º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, entidade pública sob regime especial, terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. (CF/88).

Aponta-se, ainda, para o fato de que, apesar de decidir sobre muitos pontos, dentre eles a responsabilidade pela definição da alíquota básica nacional do IBS, os Estados e Municípios poderão fixar alíquotas locais dentro dos limites legais, a fim de atender às suas necessidades. Demonstra-se, assim, o objetivo de garantir o equilíbrio entre simplificação e autonomia federativa (Tavares, 2022).

O Comitê Gestor é o responsável por formular normas específicas referentes ao Imposto Sobre Bens e Serviços, exercendo suas atividades com autonomia técnica. Além, disso, contará com patrimônio próprio, assegurando sua independência administrativa. Pontua-se, ainda que dentro de suas funções contará com um quadro de servidores encarregados de cumprir suas atribuições institucionais.

5.1 COMITÊ GESTOR COMO MECANISMO DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS, SUA COMPOSIÇÃO E ORGANIZAÇÃO

A criação do Comitê Gestor da Reforma Tributária representou um passo importante na busca pela solução de problemas que afetavam o sistema tributário. Pode-se apontar para a guerra fiscal como um deles, a instituição do Comitê veio como elemento fundamental para tentar reduzir a guerra fiscal entre entes federativos. A guerra fiscal acarreta para os entes potenciais impactos decorrentes da concentração do poder tributário, incluindo seus efeitos sobre a competição fiscal entre Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Avaliam-se os malefícios da guerra fiscal, que trazem como consequência a centralização fiscal que podem levar a distorções na concorrência, a perda de receita pública, em que governos acabam por sacrificar receita para atrair empresas, além de uma ineficiência relacionada à alocação de recursos fazendo com que investimentos não sejam alocados de forma mais eficiente, dentre outros problemas criados pela guerra fiscal entre entes (Silva; Lima; Carvalho, 2024).

A reforma apresenta uma nova perspectiva sobre a antiga guerra fiscal, substituindo concorrentes por um coletivo que pensa em conjunto para obter a partir de deliberações, e decisões justas para todos, a busca pelo fim do antigo paradigma da competição fiscal. Em nova arquitetura tributária, é possível ver os entes estaduais abdicando de parcela de seu poder legislativo tributário em troca de ganhos sistêmicos coletivos, trazendo maior eficiência operacional e previsibilidade arrecadatória (Bringel, 2022).

Em publicação recente sobre o federalismo fiscal, Bevilacqua e Fonseca destacam que uma das funções do Comitê Gestor do IBS consiste em promover a harmonização das normas aplicáveis tanto ao IBS quanto à CBS (Bevilacqua; Fonseca, 2024).

O art. 108 do projeto prevê:

instância de uniformização da jurisprudência será composta, em meio virtual, pela Câmara Superior do IBS, integrada, de forma colegiada e paritária, exclusivamente por servidores de carreira do Estado e dos seus respectivos Municípios, ou do Distrito Federal, com competência para a realização do lançamento tributário ou julgamento tributário.

Compete ao comitê gestor arrecadar o IBS, efetuar as compensações, e distribuir o produto entre os entes, sendo responsável também pela efetiva aplicação da não cumulatividade através da tributação no destino. O Comitê Gestor tem atribuição crucial de uniformizador da legislação tributária, sendo, desse modo, concebido com o propósito de promover essa uniformização em consonância com o princípio da simplicidade. Caracteriza-se por ser a instância máxima de deliberação, composta por membros dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Em relação à sua composição, é formada por 27 representantes dos Estados e do Distrito Federal e 27 representantes dos Municípios. Desses 27 representantes

municipais, 14 são eleitos com base nos votos de cada município, com valor igual para todos, e 13 são eleitos com base nos votos de cada município ponderados pelas respectivas populações.

Segundo Gilberto Bercovici “Para garantir a unidade (fim), o Estado possui determinada forma de organização (meio), mais ou menos centralizada. Todo Estado, inclusive o federal, neste sentido é unitário, pois tem como um de seus objetivos a busca da unidade.” (Bercovici, 2004, p. 10). Em relação a forma e o quórum de deliberação, as deliberações do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços serão consideradas aprovadas quando obtiverem, simultaneamente, o seguinte quórum: maioria absoluta dos representantes dos Estados e do Distrito Federal, além de representantes dos Estados e do Distrito Federal que correspondam a mais de 50% da população do País. Em relação ao conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, a maioria absoluta dos representantes dos Municípios e do Distrito Federal. (CF/88)

O art. 105 do texto constitucional trás que é de competência do Superior Tribunal de Justiça processar e julgar originalmente os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor, se referindo ao IBS e ao CBS. Identifica-se, que será de competência do STJ, a resolução de conflitos tanto entre Entes Federativos quanto entre Ente Federativo e Comitê Gestor.

Sobre administração tributária e contencioso administrativo, cabe salientar que o texto constitucional prevê que a realização da fiscalização, do lançamento, da cobrança, da representação administrativa e da representação judicial do imposto ficará a cargo das administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dentro de suas respectivas competências, por meio das administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão estabelecer hipóteses de delegação ou de partilha de competências, cabendo ao Comitê Gestor coordenar essas ações administrativas, promovendo, desse modo, a integração entre os entes federativos.

Ao tratar de Conflito interpretativo entre IBS e CBS. Constatam-se que será de competência do Comitê Gestor uniformizar um entendimento sobre o IBS, enquanto regulamentação da CBS será de responsabilidade da União. Caso ocorram conflitos interpretativos, caberá Comitê Gestor responder sobre matérias referentes ao IBS e ao Conselho de Administração de Recursos Fiscais decidir de forma definitiva sobre a CBS. Aponta-se ainda a partir do o § 8º do art. 156-B que dispõe que lei complementar poderá prever a integração do contencioso administrativo referente ao IBS e à CBS, o que poderá acontecer, por exemplo, por meio da criação de uma “instância especial” encarregada de solucionar eventuais conflitos entre esses tributos.

O controle das atividades desempenhadas pelo Comitê Gestor exercerá papel fundamental na condução de suas funções institucionais. Embora o texto do projeto mencione apenas a fiscalização contábil, operacional e patrimonial, os Tribunais de Contas assumem um papel relevante nesse processo, considerando a amplitude, observe o texto do art. 70, referentes ao controle externo:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (CF/88)

Segundo Hans Kelsen (2000, p. 120):

Corresponde ao tipo ideal do Estado Federal que os Estados componentes sejam igualmente representados na Casa dos Estados, ou Senado, que cada Estado componente, independentemente do seu tamanho, isto é, sem se levar em conta a extensão do seu território ou o número dos seus habitantes, envie o mesmo número de representantes à Casa dos Estados, ou Senado.

6 REFORMAS E COMPLEXIDADE DA IMPLEMENTAÇÃO DE REFORMAS NO BRASIL

É essencial analisar a evolução histórica da legislação tributária. Observa-se que ao analisar o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), havia um respeito grande às autonomias dos entes, refletia uma relação hierárquica entre o Estado e os contribuintes. No ano de 1988, com a promulgação da constituição, e a instituição do estado Democrático de Direito, houve uma priorização de objetivos ligados à justiça social e à redução de desigualdades sociais e o direito tributário acaba por ter papel importantíssimo para a implementação da justiça social (Derzi, 2014, p. 47). Com a redemocratização, a tributação passou a ser vista como alicerce da democracia, tendo em vista que os recursos arrecadados são usados tanto direta quanto indiretamente na sustentação de serviços públicos essenciais.

Observa-se que a reforma tributária buscou não apenas simplificar e modernizar tal sistema, mas também introduzir maior racionalidade, justiça e transparência em um sistema historicamente fragmentado e desigual (Gobetti; Orair; Monteiro, 2023).

Ajustes novos demandam prazos extensos e recursos significativos, criando onerosos custos de transição que acabam por intensificar incertezas, considerando o longo período até o fim da implementação, que se dará a plena consolidação do novo modelo (D'Araújo, 2022).

Sabe-se que, quando o ordenamento tributário se torna excessivamente complexo, ele tende a gerar ineficiências administrativas significativas. Influenciando indiretamente práticas de evasão e elisão fiscal, o que acaba beneficiando grupos ou setores mais privilegiados. Consequentemente, trazendo malefícios para a sociedade, resultando no agravamento das desigualdades regionais (D'Araújo, 2022). Dada a complexidade do tema, a conquista de um sistema tributário racionalizado e equilibrado segue sendo um desafio, por tentar fazer com que sistemas complicados se tornem minimamente simples, na tentativa de fazer fatores intrincados de sociedade tornarem-se de alguma maneira simples para seu efetivo funcionamento (Luz Neto, 2020).

6.1 SEGURANÇA JURÍDICA E PREVISIBILIDADE

A previsibilidade é um ponto de grande importância para tributaristas, desta forma, um entendimento amplo das novas normas se mostra ponto importantíssimo para o completo implemento da reforma sem trazer malefícios como insegurança jurídica para a população, pois dificuldades na compreensão de normas podem prejudicar relações jurídicas envolvidas na tributação (Bringel, 2022). Diversos são os pontos afetados pela reforma tributária, dentre

eles, as consequências reais para a população brasileira, a segurança da preparação orçamentária que é de extrema importância para uma efetiva segurança jurídica, a alocação de recursos entre os grupos federais, que vai afetar à população, mesmo que de forma indireta.

Nesse sentido, como bem destaca o consagrado jurista brasileiro Heleno Taveira Torres:

A segurança jurídica tributária é um valor fundamental para a ordem jurídica e para o desenvolvimento econômico e social do país, pois garante aos contribuintes a previsibilidade e a estabilidade das normas tributárias, protegendo seus direitos e evitando abusos do poder público (Torres, 2012, p. 10)

Para Pedersen (2015, p. 23), “o crescimento da complexidade tributária tem por quase 100 anos, causando preocupação e temor de que os sistemas tributários eventualmente cessarão de funcionar adequadamente”. A segurança jurídica opera como pilar essencial do sistema tributário ao conferir previsibilidade normativa aos contribuintes, permitindo-lhes antever obrigações e planejar atividades econômicas com racionalidade. Essa estabilidade evita problemas fiscais, assegurando às obrigações (Carvalho e Vieira, 2023).

Ao trazer nova redação à realidade tributária, mesmo com intuito de simplificar o sistema tributário como um todo, pode trazer mais complexidade ao todo. D’Araújo (2022) entende que diversas foram as reformas vistas pelo Brasil no decorrer dos anos.

De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo (2014), a insegurança jurídica no âmbito tributário pode decorrer de diversos fatores. Entre eles, destaca-se a instabilidade legislativa, que se manifesta pela constante modificação das leis tributárias, causando dúvidas sobre seu conteúdo e aplicação prática. Além disso, a ausência de uniformidade na interpretação dessas normas pelos órgãos responsáveis resulta em conflitos frequentes entre as empresas e o Fisco. Outro ponto relevante é a falta de transparência na atuação fiscal: a carência de informações claras e acessíveis acerca das obrigações fiscais e dos processos de fiscalização dificultam o gerenciamento tributário eficiente por parte das empresas.

6.2 REFORMAS TRIBUTÁRIAS E O PRAZO DE IMPLEMENTAÇÃO DA NOVA REFORMA TRIBUTÁRIA

Foram algumas as alterações tributárias no país. A tributação no Brasil incluiu três reformas importantes: a reforma tributária de 1965, a reforma tributária de 1988, e a reforma tributária de 2023, atual EC 132/2019. Tais alterações trazem como ponto em comum uma tentativa de melhorar a tributação para a população como um todo, desse modo, lidando com as diversas dificuldades encontradas ao tentar implementar em um país normas impositivas.

Constata-se que ao trazer novas regras ao jogo da tributação, diversos pontos da sociedade devem ser observados, dos pontos mais claros aos menos claros e mais complexos.

Registra-se que Brasil já foi palco de cinco tentativas de reformas tributárias, desde a Constituição de 1988: a proposta de Emenda Constitucional n. 48, de 1991; a PEC n. 175, de 1995; a PEC n. 41, de 2003; a PEC n. 233, de 2008; e, por fim, a PEC n. 45, de 2019, da Câmara dos Deputados e n. 110, de 2019, do Senado Federal. A reforma tributária teve a PEC n. 45 como base e o ponto de partida da atual Emenda Constitucional (EC) n. 132, promulgada em 2023.

Analisa-se que alterações costumam implicar desafios, e a reforma tributária tem esse desafio relacionado ao tempo de implementação. Esse tempo prolongado se justifica pelas profundas transformações e acréscimos introduzidos, devido às grandes mudanças e acréscimos na legislação tributária, somada aos problemas estruturais, e a um limitado entendimento tributário da sociedade. Tais alterações serviram não só para simplificar e modernizar o sistema mas também para torná-lo mais justo e transparente para a população.

É necessário, dessa forma, observar ainda que o extenso prazo de transição, que se estende até 2033, aliado à complexidade das normas temporárias, acaba por provocar um ambiente de incerteza tanto no âmbito jurídico quanto no econômico (D'Araújo, 2022). Trata-se de uma evolução gradativa do novo sistema tributário, que reflete a complexidade da aplicação de uma reforma desse tamanho na sociedade, sendo necessário uma adesão social aliada à devidas medidas legais para o apropriado implemento da reforma. Mesmo sabendo que apesar da extinção formal dos tributos antigos, seus efeitos persistiram por um longo período, com possíveis disputas e obrigações legais vinculadas ao sistema anteriormente vigente (D'Araújo, 2022).

Ao analisar o percurso temporal da reforma, torna-se perceptível que essa transição demandará um extenso período até sua finalização. Com o fim da prescrição dos antigos tributos, o que em tese seria após cinco anos da última incidência até dezembro de 2032, pois sabe-se que poderá haver lançamentos tributários previstos até 2027, de ICMS ou de ISS, tendo em vista que será gradativa a transição do ICMS e do ISS para o IBS, no ano de 2032. FIPE (s.d.). Ademais, podendo ainda caso não pago o tributo em 2037 gerar demanda executiva acarretando uma execução ajuizada no ano de 2042, ainda tendo que seguir os termos anteriores à reforma tributária, sendo, desse modo, obedecida legislação vigente ao tempo do fato tributável anterior à reforma, podendo ainda ocorrer futuros recursos, o que levaria à obediência das normas anteriores à reforma por mais longos anos. O que mostra que mesmo terminado o prazo de existência dos antigos tributos, não quer dizer que não viveremos com demandas deles por longos anos no futuro (Paiva e Delgado, 2024).

Analisa-se, ainda, o seguro-receita, que vem com o objetivo de atenuar os efeitos da migração da tributação para o destino é a regra de duração mais longa da Reforma Tributária, tendo sua extinção somente em 2097, apontando que os efeitos práticos da reforma tributária serão perceptíveis até dentro as últimas décadas do século. Instituído pela Emenda Constitucional nº 132/2023, traz disposições no artigo 132 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), parcela equivalente a 5% da arrecadação não retida pelo Comitê será destinada à cobertura de eventuais prejuízos enfrentados por esses entes federativos. Ademais, Mostra-se a longa duração da transição da reforma da tributação sobre o consumo no Brasil.

6.3 IMPORTÂNCIA DA COMUNICAÇÃO E EDUCAÇÃO FISCAL

É necessário, observar que a reforma acaba por afetar diretamente a vida dos cidadãos. Portanto, garantir que a população compreenda os objetivos, os benefícios e os impactos dessas mudanças acaba por se mostrar elemento essencial para promover a transparência, a legitimidade e a aceitação social do novo sistema.

Registre-se, por oportuno, que é bastante evidente o desconhecimento da população em geral quanto às questões tributárias, inclusive no tocante ao impacto dos tributos sobre o consumo, conforme apontou, recentemente, o presidente da Seccional da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) do Rio Grande do Sul, Valmir Batista, ao afirmar que a população brasileira não tem clareza quanto ao peso dos tributos que estão embutidos nos produtos e serviços que consome. “É preciso conscientizar a sociedade sobre a necessidade de saber para onde vão os tributos arrecadados, que já chegam a 40% do produto interno do País (Batista, 2005).

Sem embargo do seu caráter metajurídico, esse tipo de atuação desempenha um papel imprescindível. Não há efetividade possível da Constituição, sobretudo quanto à sua parte dogmática, sem uma cidadania participativa. Veja-se que a ordem jurídica, como já afirmamos em outro estudo, na generalidade das situações, é instrumento de estabilização, e não de transformação. Sem deixar de reconhecer-lhes um ocasional caráter educativo, as leis, usualmente, refletem e não promovem conquistas sociais longamente amadurecidas no dia-a-dia das reivindicações populares (Barroso, 1986).

O artigo 205 da Constituição Federal de 1988 estabelece de forma clara que: "A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho". É perceptível que para uma eficiente implementação de alterações estruturais tributárias, se vê necessária a compreensão da população sobre o tema. A desinformação pode prejudicar a aceitação popular da reforma. “A desinformação é mais amplo em escopo do que fake news porque se refere não apenas a

‘news’, mas também a todos os tipos de informações ‘distorcidas’”¹⁰⁹ (Billiet *et al.*, 2018, p. 12).

O tema das Fake News tem ganhado cada vez mais relevância, pela velocidade que a notícia está sendo veiculada, e podem ser responsáveis pelo direcionamento equivocado do pensamento coletivo sobre determinado assunto. “Fake news se propõem a ser news, não ficção. Muitas fake news não são interinamente falsas, mas misturam falsidades deliberadas com verdades já conhecidas como meio de obscurecimento” ⁹⁷ (Gelfert, 2018, p. 99–100). Na mesma obra, Gelfert entende ainda que: “(...) pequenas falsidades são resultados inevitáveis de tentativas legítimas de tentar simplificar assuntos complexos de forma que os torne mais acessíveis” (Gelfert, 2018, p. 99–100).

Não se deve buscar uma simplificação da educação, mas a efetiva educação da população em relação à tributação brasileira, através de uma comunicação acessível e contínua a fim de minimizar desinformações que podem surgir no decorrer do tempo da implementação do novo modelo tributário. Analisa-se a necessidade de disseminação do conhecimento ligado à tributação, e considerando a universidade como um importante disseminador de informação, pode ter papel significativo da disseminação de informações relativas à tributação:

As Faculdades de direito podem exercer um papel fundamental no preparo para o exercício da cidadania, desde que elas próprias se conscientizem de que têm que adotar sistema de ensino que revele o conteúdo valorativo do Direito, saindo da prática formalística, que pode cumprir um vasto programa de ensino, mas não forma cidadãos no sentido amplo aqui considerado. O domínio privatista das Faculdades de Direito constitui outro empecilho à formação da cidadania, que, sendo basicamente relação de direito público, requer uma visão mais publicística no ensino do Direito. A cidadania, considerada como objetivo da educação, é o reflexo dos direitos fundamentais da pessoa humana, que têm merecido pouca atenção no ensino jurídico, para não dizer merecido qualquer atenção. E sem a plena consciência da titularidade desses direitos ninguém será efetivo partícipe da cidadania. Mas as Faculdades de Direito podem e devem exercer um papel importante no preparo da cidadania, não apenas pela oferta do ensino regular. Podem fazê-lo também pela prestação de serviços à comunidade (Silva, 2010).

Constata-se que para uma ideal adesão da reforma, seus princípios e suas alterações, é necessário, também, um investimento na comunicação e na educação fiscal. Portanto, a comunicação e a educação fiscal não são apenas complementos, mas componentes estratégicos que fazem um projeto mesmo que bem-feito ser ou não implementado de forma mais fácil na sociedade. Analisa-se que os novos princípios da reforma tributária, objetivam

um sistema mais justo, transparente e eficiente no Brasil. Fica evidente a indispensabilidade da educação pilar essencial para o êxito da reforma tributária no Brasil.

7 CONCLUSÃO

Ao longo desta análise da reforma tributária, a partir das novidades trazidas pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e pela Lei Complementar n. 214/2025, com foco nos princípios trazidos e o impacto da reforma no pacto federativo brasileiro. Observa-se que a reforma tem o objetivo de reduzir problemas fiscais em teoria, mas que ao encontrar a prática, encontra limitações, como é o caso do pacto federativo brasileiro. Além disso, algumas inovações introduzidas pelo texto reformista acabaram contrariando princípios fundamentais, como o da legalidade.

Essa nova ordem tributária brasileira representa, em mais de 30 anos, a maior mudança estrutural do sistema tributário brasileiro. É importante destacar que qualquer mudança nas engrenagens que alteram a cobrança de tributos influencia diretamente não só a economia do país, mas a realidade financeira dos cidadãos, consequentemente o futuro do Brasil. A reforma tributária está sendo marcada por desafios fiscais e orçamentários, levando a dúvidas sobre se a realidade aplicada aos tributos brasileiros se encontra de acordo com a teoria trazida na EC n. 132/2023. Na complexidade desse cenário, que envolve desde a dívida pública até a eficiência na alocação de verbas, são vários os desafios a serem superados para que o país possa assegurar estabilidade econômica, equidade social e um futuro desenvolvimento financeiro sustentável. Mostrando a importância de uma eficaz gestão dos recursos públicos para um Brasil desenvolvido.

Constata-se que a análise da Reforma da Tributação sobre o Consumo, revela um grande esforço objetivando a modernização do sistema tributário brasileiro, ao buscar o correto alinhamento dos princípios contemporâneos de simplicidade, transparência, justiça fiscal, cooperação e defesa do meio ambiente à realidade da tributação diante do novo modelo fiscal do Brasil. A incorporação desses princípios dentro do ordenamento jurídico representa um enorme avanço na busca por um sistema mais eficiente e justo, apesar de sua aplicação prática ainda encontrar desafios diante da complexidade do sistema.

Percebe-se que ao trazer essas novas mudanças para a realidade brasileira é produzida uma busca nacional pelo conhecimento dessas novas leis, por sua implementação exigir além de conhecimento da população, uma transição cuidadosa buscando evitar impactos negativos na economia e na sociedade. Os riscos de insegurança jurídica, o aumento de custos de adaptação e a possível intensificação de litígios tributários nesse intervalo se mostraram pontos importantes para uma análise mais profunda. Existe complexidade quando se fala em implementação de reformas em um geral, fazer acontecer uma implementação harmônica dentro de um país extremamente populoso e complexo não é tarefa fácil, deve-se respeitar o

pacto federativo, observar as desigualdades sociais, e a capacidade de compatibilização de interesses. Em função disso, muitas são as alterações que serão trazidas com o tempo para que as engrenagens da Emenda Constitucional n. 132/2023 aliada à Lei Complementar n. 214/2025 possam funcionar perfeitamente.

Outro ponto de extrema importância foi uma possível quebra do pacto federativo, ao alterar a autonomia financeira dos entes, ao trazer a centralização da gestão do CBS para a União e criar o Comitê Gestor para o IBS, o que acabou por promover uma certa cooperação, reduzindo, dessa forma, a autonomia legislativa de Estados e Municípios. Revela-se que a EC n. 132/2023 trouxe profundas alterações ao Pacto Federativo, pois, retirou dos entes a competência para instituir alguns de seus tributos e concedeu tal competência à União. Evidencia-se que essa mudança afronta ao pacto federativo anteriormente instituído pela Constituição Federal. Apura-se que tal situação traz à tona a tensão do equilíbrio federativo, mostrando a necessidade da autonomia regional estar alinhada à cooperação intergovernamental, tornando, desse modo, o equilíbrio entre a exclusão da autonomia e essa cooperação, um ponto importante para uma efetiva consolidação dos aspectos trazidos pela reforma tributária. Posto isso, pode-se concluir que para uma equilibrada convivência correlacionando a independência e a cooperação, deve-se garantir a sustentabilidade do sistema federativo brasileiro.

Em síntese, a reforma representa um marco importantíssimo na modernização do sistema tributário brasileiro, fruto de diversas mediações e objetivando principalmente o bem tributário comum. Verifica-se um grande potencial na reforma tributária para promover maior eficiência e acabar com antigos problemas fiscais, trazendo justiça fiscal. Entretanto, tais mudanças apenas conseguirão se tornar de fato efetivas se os entes observarem a capacidade dos outros, a fim de equilibrar os princípios da simplicidade e da transparência com as complexidades do federalismo fiscal e das desigualdades regionais.

Registra-se que a tributação indireta ainda predomina no sistema brasileiro, afetando de forma desproporcional as camadas mais pobres da população. Aponta-se que a reforma, ao unificar os impostos sobre o consumo e introduzir o IS para produtos nocivos, fez grandes avanços na direção da neutralidade e da seletividade. Entretanto, a realidade brasileira se mostra mais complexa, nesse sentido, pois necessita de mais medidas para uma efetiva manutenção de tributos indiretos. Detecta-se que são a principal fonte de arrecadação na realidade brasileira, e tem como consequência social um aumento de desigualdades, evidenciando, dessa forma, a necessidade de reformas complementares que abordem o equilíbrio da carga tributária entre consumo e renda.

Pode-se notar que a história demonstra que mudanças tributárias profundas exigem tempo, diálogo e diversos ajustes, todos respeitando os devidos limites estabelecidos anteriormente. As novas alterações mostram a direção a qual o país deverá seguir relacionado à tributação e a redistribuição financeira entre entes, mas não apenas isso. Foi possível perceber as diversas tentativas de correções de distorções fiscais, visando uma ideal ferramenta de promoção do desenvolvimento econômico e social.

Registra-se que a reforma na tributação sobre o consumo exige uma coordenação eficiente para ser bem-sucedida. O Comitê Gestor, por exemplo, é um órgão vital para alinhar os diferentes níveis de governo, supervisionar a implementação das novas regras e garantir que tudo seja aplicado de forma coesa. Sua atuação é fundamental para enfrentar os desafios do complexo sistema tributário brasileiro e evitar conflitos. Analisa-se, ainda, o Comitê Gestor, como um pilar de sustentação, com o papel de orquestrar a implementação, garantindo a coordenação e o diálogo entre os diferentes entes federados. Além disso, a complexidade do sistema tributário brasileiro exige que a transição seja cuidadosamente gerenciada, com investimentos em tecnologia e capacitação. Analisa-se, ainda, que a segurança jurídica, se mostra indispensável para que a reforma inspire confiança em contribuintes e investidores, assegurando a estabilidade das normas e do sistema.

Para que a implementação da reforma tributária brasileira seja eficaz, é essencial uma análise integrada de suas diversas dimensões. Essa análise abrangente deve contemplar, as mudanças legais introduzidas, que são a base de todo o processo. Sendo igualmente importante considerar o impacto no pacto federativo, avaliando como as novas regras afetarão a autonomia e as competências de estados e municípios.

Diante desse cenário, constata-se que as alterações promovidas pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e pela Lei Complementar n. 214/2025 marcaram uma nova fase na tributação sobre o consumo no país. Em síntese, verifica-se que além de trazer novos princípios ao ordenamento tributário, as novas normas redesenharam a estrutura de arrecadação e repartição de receitas, que se mostrava insuficiente até então. Assim, evidencia-se que várias camadas da sociedade foram e serão afetadas diretamente ou indiretamente, mostrando a importância do entendimento da reforma para a efetiva implementação da referida norma.

Por fim, a análise da reforma deve levar em consideração uma visão crítica, observando que tais mudanças compartilham o objetivo de aprimorar o sistema tributário em benefício da população como um todo, enfrentando, assim, os diversos obstáculos inerentes à implementação de normas fiscais em um país com tantas complexidades. A reforma apresenta potencial para solucionar distorções históricas do sistema tributário nacional, mas sua

efetividade estará condicionada a uma implementação criteriosa e ao respeito aos princípios constitucionais que sustentam o federalismo brasileiro.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, R.; ARRUDA, T. Reforma Tributária: a nova tributação do consumo no Brasil. *In: Juspodivm*, São Paulo, 2024.
- ALBANO, A. O impacto federativo da Reforma Tributária: a Emenda Constitucional n. 132/2023. *In: Revista Carioca de Direito*, v. 5, n. 1. Rio de Janeiro, 2024, p. 67-84. Disponível em: <https://rcd.pgm.rio/index.php/rcd/article/view/154>. Acesso em: 25 ago. 2024.
- ALMEIDA, J. Normas de Eficácia Limitada e Sua Aplicação no Direito Tributário. *In: Revista de Direito Tributário*, 2023.
- BARROSO, L. R. A igualdade perante a lei. *In: Revista de Direito Público*, nº 78, 1986, p. 71.
- BATISTA, V. OAB-RS: **brasileiro não sabe para onde vão tributos que paga**. Resenha de notícias fiscais, 15.3.2005. Disponível em <http://www.noticiaisfiscais.com.br/imprimir.asp?preview=819>. Acesso em 16.3.2005.
- BERCOVICI, G. **Dilemas do Estado Federal Brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- BEVILACQUA, L.; FONSECA, R. O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) sob a perspectiva do Federalismo Fiscal brasileiro. *In: SCAFF, F. F.; DERZI, M. A. M.; BATISTA JÚNIOR, O. A.; TÔRRES, H. T. (coord.). Reforma Tributária do Consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 401-413, p. 402.
- BERCOVICI, G. **Dilemas do Estado Federal Brasileiro. Porto Alegre**: Livraria do Advogado, 2004.
- BILLIET, J.; OPGENHAFFEN, M., PATTYN, B., VAN AELST, P. The battle for the truth. **Fake news and disinformation in the digital media world**, 2018.
- BIRD, R.; GENDRON, P. P. Dual VATs and cross-border trade: Two problems, one solution? *In: International Tax and Public Finance*, n. 5, v. 3, p. 429–442, 1998. Disponível em: <https://doi.org/10.1023/A:1008653320256>.
- BOMFIM, D. M. C. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015
- BONAVIDES, P. **Ciência Política**, 10ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, 1994.
- BRINGEL, L. L. C. C. **Normas consumeristas no Mercosul**: unificação ou harmonização. Tubarão: Imperium, 2022.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Proposta de Emenda Constitucional n. 48, de 1991**. Altera Dispositivos da Constituição Federal. Diário do Congresso Nacional: seção 1, Brasília, DF, ano 46, n. 156, p. 22442, 9 nov. 1991. Disponível em: <https://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD09NOV1991.pdf#page=4>. Acesso em: 12 fev. 2025.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Proposta de Emenda Constitucional n. 175, de 1995.** Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 1995. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=14498>. Acesso em: 4 abr. 2025.

CAMÂMARA DOS DEPUTADOS. **Proposta de Emenda Constitucional n. 41, de 2003.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2003. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/113717>. Acesso em: 5 abr. 2025.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Proposta de Emenda Constitucional n. 233, de 2008.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2008. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=38495>. Acesso em: 2 maio 2025.

CARVALHO, D. M. N.; VIEIRA, M. A. R. **O que as Padarias, Açougues e Restaurantes de Supermercados têm a ver com a Reforma Tributária?** A não cumulatividade como ponto central da reforma do Sistema Tributário Nacional. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas CONLEG, Senado, ago. 2023.

CATARINO, J. R.; ABRAHAM, M. **O Federalismo Fiscal no Brasil e na União Europeia.** REI – Revista Estudos Institucionais, [S. l.], v. 4, n. 1, 2018, p. 186-210. Disponível em: <https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/263>. Acesso em: 19 ago. 2024, p. 194.

CORAZZA, G. (Org.). Aspectos metodológicos do pensamento de Keynes. *In: Anais do XXXVII Encontro Nacional de Economia.* Foz de Iguaçu: ANPEC, 2009.

D'ARAÚJO, P. J. S. Quando a desigualdade social encontra a ilusão fiscal. *In: Revista Técnica de Finanças Públicas*, 2022.

DERZI, M. A. M. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio. *In: Revista Jurídica da Presidência*, v. 16, n. 108. Brasília, fev./maio 2014. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/42>. Acesso em: 13 ago. 2024.

FABRICIO, M. D. F. A (Des)contribuição do Direito Tributário para a Justiça Social: Uma Breve Análise do Impacto de Políticas e Reformas Públicas na Perpetuação do Racismo Estrutural. *In: Revista Direito Tributário Atual*, n. 51, ano 40, p. 298-313. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1207>. Acesso em: 13 ago. 2024.

FATTORELLI, M. L.; ÁVILA, R. Gastos com a dívida consumiram 46,3% do orçamento federal de 2022. *In: Auditoria Cidadã da Dívida.* Disponível em: <https://auditoriacidada.org.br/conteudo/gastos-com-a-divida-consumiram-463-do-orcamento-federal-em-2022>. Acesso em: 24 jun. 2023.

FERNANDES, F. C.; ZILVETI, F. A. (Eds.). **Revista Direito Tributário Atual.** n. 56, 1º. Quadrimestre 2024, IBDT, 2024.

GOBETTI, S.; ORAIR, R. O.; MONTEIRO, P. K. Impactos redistributivos (na Federação) da reforma tributária. *In: Carta de Conjuntura*: Nota 17, 2º trimestre de 2023. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. [S.l.], [s.d.]. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/05/230531_nota_17.pdf. Acesso em: 14 fev. 2025.

FERREIRA FILHO, M. G. **Curso de Direito Constitucional**. 38. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FIPE. **Boletim de Informação FIPE**. São Paulo, [2024]. Disponível em: <https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/bif/bif529-32-38.pdf>. Acesso em: [01/07/2025].

FRIEDMANN, R.; BARROS, R. **Análise Preliminar da PEC N° 45, de 2019, aprovada pela Câmara dos Deputados**. Brasília, DF: Senado Federal. Boletim Legislativo, 2023, p. 20. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/boletins-legislativos/bol105>. Acesso em: 09/05/2024.

GELFERT, A. Fake News: A Definition. *In: Informal Logic*, v. 38, n. 1, p. 84–117, 15 mar. 2018.

GRECO; M. A.; ROCHA, S. A. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *In: FERNANDES, F. C.; ZILVETI, F. A. (Eds.). Revista Direito Tributário Atual*. n. 56, 1º. Quadrimestre 2024, IBDT, 2024.

HORTA, R. M. **Tendências do Federalismo Brasileiro**. Revista de Direito Público, v. 8, n. 7, 1969.

KEYNES, J. M. **A teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. São Paulo: Nova Cultural, 1996. Disponível em: <https://lburlamaqui.com.br/wp-content/uploads/2023/04/08-Keynes-J-M-A-teoria-geral-do-emprego-do-juro-e-da-moeda-Nova-Cultural-1996.pdf>. Acesso em: 6 jul. 2025.

KELSEN, H. **Teoria Geral do Direito e do Estado, Teoria Geral do Direito e do Estado**. 2000.

JUNCKES, J. V. S. **A Emenda Constitucional n. 108/2020 e os parâmetros educacionais como indexadores para a distribuição da cota-parte do ICMS: a criação de incentivos para alocação de recursos à luz da Teoria das Escolhas Públicas**. 2024. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito, Florianópolis, 2024. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/255013>. Acesso em: 25 ago. 2024.

LUZ NETO, L. G. Reforma tributária e a contribuição da Teoria da Tributação Ótima. *In: ZILVETI, F. A. Revista Direito Tributário Atual*, n. 45, 2º quadrimestre 2020, IBDT, 2020.

MACHADO, H. B. S. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MORAES, A. **Direito Constitucional**. 39. ed. Barueri: Atlas, 2023.

MORAES, G. P. **Curso de Direito Constitucional**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

ORAIR, R.; GOBETTI, S. Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil. *In: Caderno de Finanças Públicas*, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021.

PAIVA, H. N.; DELGADO, S. A implantação do imposto de valor agregado (IVA) no Brasil. *In: Disciplinarum Scienta, Sociais Aplicadas*, Santa Maria, v. 20, p. 35-48, 2024.

PEDERSEN, F. H. A Contemporary Approach to Tax Complexity: Polycentrism in an Increasingly International Tax Environment. *In: EVANS, C. et al. (Ed.) Tax Simplification*. New York: Wolters Kluwer, 2015, p. 9-23.

PESTANA, M. Reforma tributária: Contexto, mudanças e impactos. *In: Estudo especial*, n. 19. Instituto Fiscal Independente, 2024.

POSNER, R. **Simplicidade do sistema tributário nacional**: um princípio complexo. [s. d.]. Disponível em: <https://www.reformatributaria.com/simplicidade-do-sistema-tributario-nacional-um-principio-complexo/>. Acesso em: 13 jun. 2025.

SANTANA, F. P. S. **Princípios Constitucionais Tributários após a Reforma Tributária**. 19 de março de 2024. Disponível em: <https://www.estrategiaconcursos.com.br/blog/principiosconstitucionais-reforma-tributaria/>. Acesso em: 23 jun. 2024.

SENADO FEDERAL. **Reforma tributária**: comércio e serviços apontam perda de competitividade e alta de preços. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/09/05/reforma-tributaria-comercio-e-servicos-apontam-perda-de-competitividade-e-alta-de-precos>. Acesso em: 20 mar. 2025.

SENADO FEDERAL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5172/1966. Brasília: Senado Federal, 1966.

SENADO FEDERAL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 mar. 2025.

SENADO FEDERAL. **Relatório da Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2023**. Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania. Brasília: Senado Federal, 2024. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2431489&filenam e=Parecer-CCJC-2024-06-03. Acesso em: 14 fev. 2025.

SENADO FEDERAL. **Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023**. Dispõe sobre o artigo 145, § 3º e § 4º da Constituição Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 14 fev. 2025.

SENADO FEDERAL. **Lei Complementar n. 214, 16 de janeiro de 2025**. Regulamenta a Emenda Constitucional n. 132/2023. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10 fev. 2025.

SILVA, E. C.; LIMA, B. M. N.; CARVALHO, V. B. S. Reforma tributária brasileira: Uma comparação prática com o sistema canadense. *In: Revista Direito Tributário Atual*, n. 56, p. 177–196. 2024.

SILVA, J. A. **Poder constituinte e poder popular**, 2010, p.143.

SCHOUERI, L. E. **Direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book.

SMITH, Adam. **Hertfordshire**: Wordsworth, 2012.

SUDRÉ, L. Entenda por que os pobres pagam mais impostos no Brasil. *In: Brasil de Fato*, 28 jan. 2019. Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2019/01/28/entenda-porque-os-pobres-pagam-maisimpostos-no-brasil/>. Acesso em: 10 mar. 2024.

TAVARES, A. R. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596915/>. Acesso em: 20 jun. 2024.

TORRES, H. T. **Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 13. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.