Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação — REASE

doi.org/10.51891/rease.v12i10.30464

A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA APÓS A REFORMA: NOVOS DESENHOS CONSTITUCIONAIS

TAX AUTHORITY AFTER THE REFORM: NEW CONSTITUTIONAL DESIGN

Thays Alves Miranda Cruz[1]
Fernanda Matos Fernandes de Oliveira Jurubeba[2]

RESUMO: A Reforma Tributária do consumo, inaugurada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e posteriormente regulamentada pelas Leis Complementares nº 214/2025 e nº 227/2026, promoveu relevante reconfiguração da estrutura constitucional de repartição e exercício das competências tributárias no Brasil. O presente artigo analisa o redesenho da competência tributária decorrente da Reforma, com especial atenção aos seus impactos sobre o federalismo fiscal e sobre os mecanismos de governança compartilhada instituídos para a administração do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Parte-se da hipótese de que o novo modelo revela uma forma de exercício cooperativo da competência tributária, na qual a autonomia dos entes federativos passa a coexistir com competências administrativas exercidas de maneira integrada, especialmente por intermédio do Comitê Gestor do IBS (CGIBS). A pesquisa adota abordagem jurídico-dogmática, mediante análise sistemática do texto constitucional, da legislação complementar regulamentadora e da doutrina especializada em direito tributário e federalismo fiscal. Ao final, verifica-se que o novo arranjo busca conciliar uniformidade normativa, eficiência administrativa e preservação da autonomia federativa, ao mesmo tempo em que suscita desafios relacionados à delimitação das competências dos entes, à governança interfederativa, à segurança jurídica e ao controle dos atos praticados no âmbito do novo sistema tributário.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Competência tributária. Federalismo fiscal. IBS. Governança interfederativa. Comitê Gestor do IBS.

[1] Ensino superior Completo - Unitins.
[2] Doutora em direito constitucional pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR); Professora de direito tributário da Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS).

ABSTRACT: The consumption tax reform introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023 and subsequently regulated by Complementary Laws No. 214/2025 and No. 227/2026 significantly reshaped the constitutional framework governing the allocation and exercise of taxing powers in Brazil. This article analyzes the redesign of taxing authority resulting from the reform, with particular attention to its impacts on fiscal federalism and on the shared governance mechanisms established for the administration of the Tax on Goods and Services (IBS). The study proceeds from the hypothesis that the new system reflects a cooperative form of exercising taxing powers, in which the autonomy of federal entities coexists with administrative powers exercised in an integrated manner, particularly through the IBS Management Committee (CGIBS). The research adopts a legal-dogmatic approach, based on a systematic analysis of the constitutional text, the complementary legislation regulating the reform, and specialized scholarship on tax law and fiscal federalism. The study concludes that the new framework seeks to reconcile regulatory uniformity, administrative efficiency, and the preservation of federal autonomy, while also raising challenges concerning the allocation of powers among federal entities, interfederative governance, legal certainty, and judicial review of acts performed within the new tax system.

Keywords: Tax Reform. Taxing powers. Fiscal federalism. IBS. Interfederative governance. IBS Management Committee.

1 INTRODUÇÃO

A reforma do sistema tributário brasileiro sobre o consumo, inaugurada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, representa um dos mais significativos movimentos de reconfiguração do constitucionalismo fiscal desde a promulgação da Constituição de 1988. Ao propor a substituição de um modelo historicamente fragmentado, estruturado sobre múltiplos tributos incidentes sobre bases semelhantes, porém distribuídos entre diferentes entes federativos, por um arranjo mais integrado e racional, a reforma não se limita a promover simplificação ou eficiência econômica. Trata-se, em verdade, de uma alteração estrutural na própria arquitetura da competência tributária, cujos efeitos irradiam para o desenho do federalismo fiscal, para os mecanismos de governança institucional e para a compreensão das garantias constitucionais relacionadas ao exercício do poder de tributar.

O sistema tributário brasileiro anterior à reforma era reconhecidamente marcado por elevado grau de complexidade. Segundo estudo do Banco Mundial, empresas brasileiras

despendiam, em média, cerca de 1.500 horas anuais para preparar, declarar e pagar tributos, índice que figurava entre os mais elevados globalmente (BANCO MUNDIAL, 2020). Essa realidade relacionava-se à multiplicidade de tributos, de legislações estaduais e municipais, de obrigações acessórias e de regimes de incidência distintos, além da insuficiente coordenação entre os diferentes tributos incidentes sobre o consumo.

Nesse contexto, a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, bem como a instituição do Imposto Seletivo, deslocam o eixo da tributação do consumo para uma lógica que tensiona categorias clássicas do direito tributário brasileiro. A tradicional repartição de competências tributárias, marcada pela autonomia dos entes federativos no âmbito das competências que lhes são constitucionalmente atribuídas, passa a conviver com mecanismos de coordenação institucional mais densos, notadamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS). O resultado é um modelo que preserva competências próprias dos entes federativos, mas estabelece o exercício integrado de determinadas competências administrativas relativas ao IBS, introduzindo uma estrutura de governança compartilhada que exige nova reflexão acerca das relações entre autonomia e cooperação federativa.

Para Misabel Derzi (2023), a magnitude das alterações introduzidas pela EC nº 132/2023 supera qualquer outra reforma tributária já empreendida no Brasil, inclusive a que resultou na Constituição de 1988, dado que aquela apenas consolidou o sistema então existente, enquanto a atual propõe sua substituição estrutural. Essa perspectiva evidencia a importância de se investigarem as bases jurídico-constitucionais do novo modelo, indo além da análise meramente descritiva das mudanças normativas.

O problema de pesquisa que orienta este trabalho consiste em identificar em que medida a Reforma Tributária, consubstanciada na Emenda Constitucional nº 132/2023 e em sua regulamentação infraconstitucional, redesenha o exercício da competência tributária no Brasil e quais são as implicações desse redesenho para a governança da tributação sobre o consumo. A questão não se limita a identificar mudanças pontuais no texto constitucional, mas busca compreender o alcance dessa transformação no plano das categorias jurídicas fundamentais, investigando se o novo modelo promove uma reconfiguração funcional dos elementos tradicionalmente associados à competência tributária.

A hipótese central é a de que a reforma inaugura um modelo de exercício cooperativo da competência tributária, no qual a autonomia constitucional dos entes federativos passa a coexistir com estruturas institucionais de atuação compartilhada e com o exercício integrado de competências administrativas relativas ao IBS. Esse arranjo produz um deslocamento do paradigma clássico de atuação isolada para um modelo de governança coordenada, especialmente por intermédio do CGIBS, e tende a repercutir sobre as bases do federalismo fiscal brasileiro, ao mesmo tempo em que suscita novas questões relacionadas à repartição de receitas, à legitimidade das decisões interfederativas e à preservação das garantias constitucionais do contribuinte.

O objetivo geral do trabalho consiste em compreender a reconfiguração da competência tributária no ordenamento constitucional brasileiro após a Reforma Tributária, com especial atenção às transformações introduzidas na tributação do consumo. Os objetivos específicos são: examinar a redefinição das materialidades tributárias e a redistribuição de competências decorrentes do novo modelo constitucional; analisar os mecanismos de governança instituídos, em especial o papel do Comitê Gestor do IBS e suas implicações para o federalismo fiscal; investigar os limites constitucionais aplicáveis ao exercício das competências tributárias e administrativas no novo sistema; e avaliar, criticamente, os impactos desse modelo sobre a coerência sistêmica do direito tributário brasileiro.

A delimitação temporal e normativa concentra-se no período inaugurado pela EC nº 132/2023, abrangendo sua regulamentação pelas Leis Complementares nº 214/2025 e nº 227/2026, esta última responsável, entre outros aspectos, pela instituição do Comitê Gestor do IBS, pela disciplina do processo administrativo tributário relativo ao imposto e pela regulamentação da distribuição do produto de sua arrecadação entre os entes federativos. Do ponto de vista metodológico, o trabalho adota abordagem jurídico-dogmática, combinando análise sistemática do texto constitucional com exegese da legislação infraconstitucional pertinente, diálogo com a doutrina especializada em direito tributário e direito constitucional, bem como consideração de precedentes jurisprudenciais relevantes. Trata-se de pesquisa qualitativa, de natureza teórica, que busca articular interpretação normativa e reflexão crítica.

A relevância do tema decorre não apenas da magnitude das alterações promovidas pela reforma, mas também dos desafios interpretativos decorrentes de um modelo ainda em processo de implementação e consolidação. Ao redesenhar aspectos relevantes do exercício da competência tributária e introduzir mecanismos inéditos de governança interfederativa na

administração do IBS, a reforma impõe à doutrina o desafio de revisitar categorias tradicionais e de construir referenciais analíticos capazes de compreender adequadamente a nova configuração constitucional.

2 A RECONFIGURAÇÃO NORMATIVA DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO TEXTO CONSTITUCIONAL E SUA DENSIFICAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 inaugura uma das mais profundas alterações no sistema tributário brasileiro desde a Constituição de 1988, especialmente no que se refere à repartição e ao exercício das competências tributárias dos entes federativos. A substituição progressiva de tributos tradicionais incidentes sobre o consumo por um novo modelo estruturado principalmente em torno do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo implica não apenas mudança na estrutura tributária, mas também relevante reconfiguração das bases constitucionais que sustentam a repartição de competências.

Nesse cenário, a Constituição passa a combinar a tradicional repartição de competências tributárias com um modelo mais integrado de tributação do consumo, caracterizado pela uniformidade de aspectos essenciais do IBS e da CBS e pela coordenação federativa na administração do IBS. Como destaca Sacha Calmon Navarro Coêlho (2023), a competência tributária no Brasil sempre foi elemento central da identidade federativa, razão pela qual sua reconfiguração possui especial relevância constitucional e exige análise de seus efeitos sobre a autonomia dos entes federativos.

2.1 Redefinição das materialidades tributárias: IBS, CBS e Imposto Seletivo

A reforma constitucional promove significativa redefinição das materialidades tributárias ao prever a substituição progressiva de tributos como ICMS, ISS, PIS e COFINS por novos instrumentos de incidência ampla sobre bens e serviços. O IBS, de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, e a CBS, de competência da União, estruturam-se segundo a lógica de tributação sobre o valor agregado, com base ampla de incidência e regime de não cumulatividade. O Imposto Seletivo, de competência da União, por sua vez, incide sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos estabelecidos pela Constituição e pela legislação complementar.

Essa redefinição representa importante ruptura com o modelo anterior, marcado por sobreposições de incidência e elevada complexidade normativa. Conforme aponta Roque Antonio Carrazza (2022, p. 89), "a clareza na definição da materialidade tributária é elemento essencial para a segurança jurídica e para a delimitação da competência tributária", sendo a reforma um passo relevante nesse sentido. A doutrina destaca que a adoção de um modelo inspirado no imposto sobre valor agregado, amplamente utilizado internacionalmente, representa aproximação do Brasil a padrões internacionais de tributação do consumo, com potencial para reduzir distorções econômicas e ampliar a transparência fiscal (VARSANO, 2022).

Importa, ainda, destacar a distinção entre o IBS e a CBS, que, embora possuam diversos elementos estruturais comuns, apresentam competências constitucionalmente distintas. Enquanto o IBS é de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, a CBS é contribuição de competência da União. A opção constitucional por um IVA dual procura, assim, compatibilizar maior uniformidade na tributação do consumo com a estrutura federativa brasileira, preservando competências próprias dos entes federativos em um sistema coordenado (SCHOUERI, 2023).

O Imposto Seletivo, por sua vez, constitui inovação relevante do ponto de vista extrafiscal. Ao incidir sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, o tributo insere-se na tradição dos instrumentos tributários voltados também à indução de comportamentos econômicos e sociais. Conforme leciona Hugo de Brito Machado Segundo (2023), a extrafiscalidade constitui dimensão legítima do poder de tributar, desde que observados os limites constitucionais, especialmente os princípios e garantias que condicionam o exercício da competência tributária.

2.2 Extinção, substituição e redistribuição de competências entre os entes federativos

A introdução do IBS e da CBS implica a substituição progressiva de tributos tradicionais e, consequentemente, uma nova conformação das competências relacionadas à tributação do consumo. O ICMS e o ISS serão extintos ao final do período constitucional de transição e substituídos pelo IBS, cuja competência é compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. No âmbito federal, a CBS substituirá as contribuições incidentes sobre a receita e o faturamento abrangidas pela transição constitucional, em especial PIS e COFINS.

Essa reconfiguração desafia aspectos do modelo clássico de federalismo fiscal brasileiro, historicamente baseado na atribuição de competências tributárias próprias aos diferentes entes. Como observa Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 234), "a competência tributária é expressão da autonomia política, sendo sua alteração um tema sensível no âmbito constitucional". A reforma, ao estabelecer competência compartilhada para o IBS e mecanismos de governança interfederativa, modifica a forma pela qual essa autonomia se manifesta na tributação do consumo, ao mesmo tempo em que busca maior eficiência arrecadatória, uniformidade normativa e redução das distorções decorrentes da denominada guerra fiscal.

É importante observar que a substituição dos tributos não ocorre de forma abrupta, mas por meio de período de transição constitucionalmente disciplinado. Em 2026, inicia-se a fase de teste do novo sistema, com cobrança do IBS e da CBS nas alíquotas previstas no art. 125 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. A partir de 2027, a CBS passa a integrar efetivamente o novo regime federal, acompanhada das alterações constitucionais relativas aos tributos por ela substituídos, enquanto o IBS permanece em implantação gradual. Entre 2029 e 2032 ocorre a redução progressiva das alíquotas do ICMS e do ISS, paralelamente à ampliação do IBS, sendo aqueles impostos extintos a partir de 2033. Conforme apontam Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues (2024), a longa transição busca evitar rupturas bruscas nas finanças públicas e na atividade econômica, mas também impõe o desafio da convivência temporária entre regimes tributários distintos, com repercussões sobre os custos de conformidade dos contribuintes.

Ademais, a repartição do produto da arrecadação assume papel ainda mais relevante, uma vez que o IBS adota, como regra, o princípio do destino, de modo que a receita pertence predominantemente ao ente federativo correspondente ao local da operação definido constitucional e legalmente. A transição para a tributação no destino representa mudança estrutural no fluxo de receitas entre os entes federativos e produz impactos especialmente relevantes para Estados e Municípios cuja arrecadação historicamente se beneficiava da tributação na origem (AFONSO; ARAÚJO, 2023).

2.3 Competência tributária, capacidade tributária ativa e administração do tributo no novo modelo

A distinção entre competência tributária, capacidade tributária ativa e funções de administração tributária torna-se especialmente relevante no novo modelo. A competência

tributária refere-se à atribuição constitucional do poder de instituir tributos, tradicionalmente compreendida como indelegável, irrenunciável e incaducável, conforme a construção doutrinária clássica representada, entre outros, por Geraldo Ataliba (1992). A capacidade tributária ativa, por sua vez, relaciona-se à aptidão para integrar o polo ativo da relação jurídico-tributária, enquanto as atividades de arrecadação, fiscalização, cobrança e administração do tributo correspondem a funções administrativas cujo exercício deve ser compreendido conforme a distribuição estabelecida pela Constituição e pela legislação complementar.

No caso do IBS, a Constituição estabelece uma configuração particular. O imposto é de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios e, paralelamente, o art. 156-B da Constituição determina que esses entes exerçam, de forma integrada e exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, determinadas competências administrativas relativas ao imposto. Entre elas estão a edição de regulamento único e a uniformização da interpretação e da aplicação da legislação, a arrecadação, a realização de compensações e a distribuição do produto da arrecadação, bem como a decisão do contencioso administrativo.

Essa atuação integrada, entretanto, não significa transferência integral das funções das administrações tributárias estaduais, distrital e municipais ao Comitê Gestor. A própria Constituição preserva às administrações tributárias e às procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dentro de suas respectivas competências, as atividades de fiscalização, lançamento, cobrança e representação administrativa e judicial relativas ao IBS, cabendo ao CGIBS coordenar o exercício dessas atribuições nos termos da legislação complementar. O modelo revela, portanto, uma combinação entre autonomia dos entes titulares da competência e coordenação institucional necessária à administração uniforme de um tributo de competência compartilhada.

Segundo Ricardo Lobo Torres (2019, p. 312), "a evolução do direito tributário contemporâneo aponta para modelos mais cooperativos e menos fragmentados, nos quais a eficiência administrativa justifica a criação de estruturas compartilhadas". No entanto, tal modelo exige mecanismos robustos de controle e transparência, a fim de preservar a autonomia federativa e evitar conflitos institucionais. Kiyoshi Harada (2023) alerta que o compartilhamento do exercício de funções administrativas tributárias deve ser acompanhado de mecanismos efetivos de participação e controle pelos entes federativos, sob pena de esvaziamento material da autonomia constitucionalmente assegurada.

Nesse ponto, emerge a importância da natureza jurídica do Comitê Gestor do IBS. A Constituição o qualifica como entidade pública submetida a regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. Essa configuração foi densificada pela Lei Complementar nº 227/2026, que instituiu o CGIBS e estabeleceu sua estrutura organizacional, suas competências e os mecanismos de coordenação da atuação das administrações tributárias e procuradorias dos entes federativos. Trata-se de desenho institucional peculiar no direito público brasileiro, diretamente relacionado à natureza compartilhada da competência relativa ao IBS e à necessidade de conciliar uniformidade administrativa e autonomia federativa.

2.4 Papel da lei complementar na conformação do IBS, CBS e Imposto Seletivo

A densificação das normas constitucionais introduzidas pela reforma depende, em larga medida, da atuação do legislador complementar. A própria EC nº 132/2023 reservou à lei complementar a disciplina de diversos aspectos essenciais do novo sistema, especialmente aqueles relacionados à instituição e ao funcionamento do IBS, à CBS e ao Imposto Seletivo.

Nesse contexto, a Lei Complementar nº 214/2025 assumiu papel central na regulamentação material do novo sistema ao instituir o IBS, a CBS e o Imposto Seletivo e estabelecer regras relativas, entre outros aspectos, às hipóteses de incidência, sujeitos passivos, base de cálculo, não cumulatividade, regimes diferenciados e específicos, creditamento e administração dos tributos. Conforme destaca Luís Eduardo Schoueri (2020, p. 47), “a lei complementar desempenha função essencial na concretização das normas constitucionais tributárias, especialmente em contextos de elevada complexidade normativa”. No caso da reforma, essa função é particularmente relevante diante do elevado número de matérias cuja conformação foi expressamente remetida pela Constituição à legislação complementar.

A regulamentação infraconstitucional foi posteriormente complementada pela Lei Complementar nº 227/2026, especialmente relevante para a dimensão institucional do IBS. A norma instituiu o Comitê Gestor do IBS, disciplinou sua organização e suas competências, estabeleceu regras para a coordenação da fiscalização e da cobrança, regulamentou o processo administrativo tributário relativo ao imposto e dispôs sobre a distribuição do produto da arrecadação aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. A atuação conjugada das Leis Complementares nº 214/2025 e nº 227/2026 evidencia que a implementação do novo sistema não

se restringe à definição das materialidades tributárias, alcançando também a construção de uma estrutura institucional própria de administração e governança interfederativa.

Importa ressaltar que as leis complementares não exaurem a tarefa regulamentar. A Lei Complementar nº 214/2025 atribui ao Comitê Gestor do IBS a edição do regulamento do IBS e ao Poder Executivo da União a edição do regulamento da CBS. Nas matérias comuns aos dois tributos, as disposições devem ser aprovadas conjuntamente pelo CGIBS e pelo Poder Executivo federal e reproduzidas nos respectivos regulamentos. Esse modelo de normatização em diferentes níveis - constitucional, legal e regulamentar - introduz desafios relacionados à articulação das fontes normativas, à observância da legalidade tributária e à delimitação do espaço legítimo de atuação dos atos infralegais (PAULSEN, 2024).

A efetividade da reforma dependerá, assim, não apenas da qualidade técnica das normas editadas, mas também da capacidade institucional da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e do CGIBS de atuar de maneira coordenada, preservando os limites constitucionalmente estabelecidos para cada esfera de competência.

3 FEDERALISMO FISCAL E GOVERNANÇA COMPARTILHADA NO NOVO MODELO TRIBUTÁRIO

A Reforma Tributária promovida pela EC nº 132/2023 representa uma das mais profundas alterações no federalismo fiscal brasileiro desde a Constituição de 1988. A substituição progressiva do sistema fragmentado de tributação sobre o consumo pelo modelo estruturado em torno do IBS e da CBS não implica apenas reorganização arrecadatória, mas relevante redesenho constitucional do exercício da competência tributária, especialmente no que se refere à coordenação federativa e à administração compartilhada do IBS.

O federalismo fiscal brasileiro sempre foi marcado por elevada tensão entre descentralização política e coordenação nacional. Fernando Rezende (2012, p. 78) aponta que "o Brasil construiu ao longo do século XX um dos sistemas federativos mais descentralizados do mundo em termos de receitas, mas também um dos mais competitivos e fragmentados", fenômeno que a Reforma Tributária busca enfrentar mediante mecanismos mais intensos de coordenação e governança cooperativa.

3.1 O Comitê Gestor do IBS e a administração tributária cooperativa

A criação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços constitui um dos elementos mais inovadores e também mais sensíveis da Reforma Tributária. Previsto no art. 156-B da Constituição Federal e instituído pela Lei Complementar nº 227/2026, o CGIBS constitui entidade pública sob regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, destinada a viabilizar o exercício integrado de competências administrativas relativas ao IBS por Estados, Distrito Federal e Municípios.

O Comitê Gestor exerce funções centrais para a administração uniforme do imposto, entre as quais a edição do regulamento único e a uniformização da interpretação e da aplicação da legislação do IBS, a arrecadação, a realização de compensações e a distribuição do produto da arrecadação, além da decisão do contencioso administrativo. A fiscalização, o lançamento, a cobrança e a representação administrativa e judicial permanecem, entretanto, no âmbito das administrações tributárias e procuradorias dos entes federativos, dentro de suas respectivas competências, cabendo ao CGIBS coordenar o exercício dessas atribuições.

A racionalidade subjacente à criação do Comitê Gestor está diretamente relacionada à necessidade de enfrentar problemas estruturais do sistema anterior. A multiplicidade de legislações estaduais relativas ao ICMS e de legislações municipais referentes ao ISS contribuía para fragmentação normativa, insegurança jurídica, conflitos federativos e elevados custos de conformidade tributária (VARSANO, 2022). Nesse contexto, a governança compartilhada do IBS busca assegurar maior uniformidade normativa e eficiência administrativa.

Sob a perspectiva constitucional, o Comitê Gestor suscita debate acerca da compatibilidade entre coordenação institucional e autonomia federativa. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (2023, p. 198) ressalta que:

> A competência tributária não se confunde com mera capacidade arrecadatória; ela representa expressão da própria autonomia constitucional do ente político. Qualquer mecanismo que esvazie o exercício efetivo dessa competência ainda que preservando formalmente sua titularidade suscita questionamentos de constitucionalidade. (CARVALHO, 2023, p. 198).

Embora os entes federativos preservem competência para a fixação de suas próprias alíquotas do IBS, nos termos constitucionalmente estabelecidos, parcela significativa da administração do tributo passa a ser exercida de maneira integrada por intermédio do CGIBS. Esse desenho permite identificar traços de um federalismo cooperativo em matéria tributária, no qual competências próprias dos entes passam a coexistir com mecanismos institucionais permanentes de coordenação e deliberação conjunta.

Parte da doutrina entende que o modelo pode fortalecer o pacto federativo ao substituir a competição fiscal por mecanismos de coordenação institucional. Outra corrente, representada por Misabel Derzi e Thomas Bustamante (2024, p. 45), sustenta que "a excessiva centralização administrativa pode reduzir a autonomia financeira dos entes, especialmente dos Municípios, cuja capacidade técnica e política tende a ser absorvida pela estrutura nacional do IBS". Essa tensão doutrinária reflete a complexidade do arranjo institucional criado pela reforma.

A própria composição do CGIBS busca conciliar esses interesses. Estados e Distrito Federal contam com representação própria no Conselho Superior, assim como o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, em estrutura que procura assegurar participação das distintas esferas subnacionais na condução do imposto. A Lei Complementar nº 227/2026 densificou essa estrutura, disciplinando a organização interna do Comitê, seus órgãos, competências e mecanismos de deliberação.

Do ponto de vista comparado, podem ser identificadas experiências de governança compartilhada de tributos sobre o consumo. Na Índia, a Emenda Constitucional nº 101, de 2016, instituiu o Goods and Services Tax Council (GST Council), órgão constitucional composto por representantes do governo central e dos Estados e destinado à formulação de recomendações relativas ao GST. Embora os modelos brasileiro e indiano apresentem diferenças institucionais relevantes, a experiência estrangeira demonstra a possibilidade de adoção de estruturas permanentes de coordenação federativa em sistemas de tributação sobre o consumo.

3.2 Autonomia federativa versus centralização normativa: tensões constitucionais e mecanismos de equilíbrio

A principal tensão constitucional introduzida pela Reforma reside na tentativa de compatibilizar autonomia federativa com maior uniformidade normativa. A Constituição de 1988 consagrou modelo federativo descentralizado, assegurando aos entes competências próprias e autonomia política, administrativa e financeira. O art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal eleva a forma federativa de Estado à condição de cláusula pétrea, vedando propostas de emenda tendentes à sua abolição.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhece que a proteção conferida à forma federativa não impede toda e qualquer modificação na distribuição ou no modo de exercício das competências constitucionais. Na ADI nº 2.024/DF, ao apreciar alegação de violação da cláusula pétrea federativa por alteração promovida pela EC nº 20/1998, o Tribunal

assentou que o parâmetro constitucional protege o núcleo essencial da forma federativa, não significando a intangibilidade absoluta de todas as competências anteriormente atribuídas aos entes federativos. Na ocasião, o STF concluiu que a alteração examinada não afetava nem tendia a abolir a autonomia dos Estados-membros. Nesse sentido, o Ministro Celso de Mello, no julgamento da ADI 2.024, afirmou que:

> O princípio da imutabilidade da forma federal de Estado não se resume à mera intangibilidade formal da estrutura federativa, mas abrange a proteção do núcleo essencial das autonomias estaduais e municipais, incluída a autonomia financeira que lhes assegura a Constituição. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.024, Rel. Min. Celso de Mello, j. 03.05.2007).

Essa perspectiva apresenta especial relevância para a Reforma Tributária. A instituição de mecanismos nacionais de coordenação e de legislação uniforme não conduz, por si só, à conclusão de violação ao pacto federativo, sendo necessário verificar se o novo desenho preserva grau constitucionalmente suficiente de autonomia aos entes federados. A questão central passa a residir, portanto, na identificação dos limites entre coordenação federativa legítima e eventual esvaziamento das competências que asseguram autonomia política e financeira.

A Reforma Tributária procura superar o cenário de guerra fiscal mediante maior uniformização normativa. O IBS possui legislação única e uniforme em todo o território nacional, com regras comuns relativas à incidência, à não cumulatividade, ao creditamento e aos demais elementos disciplinados pela Constituição e pela legislação complementar. Isso reduz significativamente a possibilidade de diferenciações unilaterais que caracterizavam o sistema anterior. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já havia consolidado entendimento quanto à inconstitucionalidade da concessão unilateral de benefícios fiscais de ICMS sem prévia deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 155, § 2º, XII, ‘g’, da Constituição Federal.

Ainda assim, a EC nº 132/2023 preservou elementos relevantes da autonomia subnacional. Cada Estado, o Distrito Federal e cada Município podem fixar sua própria alíquota do IBS por lei específica, observadas as regras constitucionais e legais aplicáveis. Conforme aponta José Maurício Conti (2023, p. 67), “a autonomia financeira dos entes subnacionais é condição de possibilidade do federalismo, mas não significa liberdade irrestrita: ela deve ser exercida de forma coordenada com os objetivos nacionais, sob pena de comprometer o interesse coletivo”. Outro mecanismo de equilíbrio encontra-se na participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na estrutura decisória do CGIBS.

Do ponto de vista econômico e institucional, a uniformização normativa tende a reduzir custos de conformidade, ampliar a transparência e diminuir conflitos relacionados à multiplicidade de legislações tributárias. Contudo, também reduz a utilização de benefícios e incentivos fiscais como instrumentos autônomos de política regional. Nesse aspecto, a EC nº 132/2023 instituiu o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, destinado a reduzir desigualdades regionais e sociais mediante transferência de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal, ao lado de outros mecanismos de compensação previstos para o período de transição. A eficácia desses instrumentos será relevante para avaliar, ao longo da implementação do novo sistema, os efeitos da Reforma sobre o equilíbrio federativo.

3.3 Processo administrativo e resolução de disputas no IBS: impactos sobre o contencioso tributário

O novo modelo tributário possui potencial para produzir alterações relevantes no contencioso tributário brasileiro. O sistema anterior era marcado por fragmentação interpretativa, coexistência de múltiplas administrações tributárias e elevada litigiosidade. Segundo o Relatório Justiça em Números 2022, do Conselho Nacional de Justiça, as execuções fiscais representavam aproximadamente 35% dos casos pendentes no Poder Judiciário e 65% das execuções pendentes, apresentando taxa de congestionamento de 90% no ano-base de 2021 (CNJ, 2022).

A administração compartilhada do IBS pretende reduzir parte das distorções associadas à fragmentação normativa mediante uniformização da interpretação e da aplicação da legislação e adoção de estrutura comum para o contencioso administrativo. Com a edição da Lei Complementar nº 227/2026, o processo administrativo tributário do IBS passou a contar com disciplina própria, aplicável, entre outras hipóteses, aos lançamentos de ofício, às penalidades por descumprimento de obrigações acessórias e aos pedidos de restituição e ressarcimento.

A legislação estabelece estrutura de julgamento composta por instâncias próprias e assegura paridade de representação entre o conjunto dos Estados e do Distrito Federal e o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal nas instâncias incumbidas de decidir o contencioso administrativo relativo ao IBS. A primeira instância é formada por Câmaras de Julgamento virtuais e a segunda por Câmaras Recursais de Julgamento, havendo ainda instância destinada à uniformização da jurisprudência relativa à legislação específica do imposto. A LC nº 227/2026 também prevê mecanismos de integração entre os contenciosos administrativos do

IBS e da CBS, com o objetivo de reduzir divergências interpretativas entre tributos concebidos sob bases normativas amplamente comuns.

Essa estrutura tende a favorecer maior uniformidade decisória e previsibilidade na aplicação da legislação, especialmente para contribuintes que realizam operações em diferentes unidades da Federação. Não se trata, entretanto, de uma concentração absoluta do contencioso em um único órgão, pois a própria legislação preserva participação das administrações tributárias estaduais e municipais e estrutura o julgamento de forma interfederativa.

O modelo também suscita desafios relevantes. Um dos principais refere-se à delimitação da competência decisória entre os entes federativos e as instâncias administrativas compartilhadas. Segundo James Marins (2023, p. 134), "a concentração interpretativa no Comitê Gestor pode gerar questionamentos quanto à representatividade política e à legitimidade democrática do órgão, especialmente diante de decisões que afetem desigualmente Estados e Municípios com realidades econômicas distintas".

Além disso, a constitucionalização de diversos elementos estruturais da governança do IBS pode conduzir ao surgimento de controvérsias federativas e constitucionais submetidas ao Poder Judiciário. Questões relativas à repartição de competências, à autonomia dos entes federativos, aos limites da atuação normativa do CGIBS e à compatibilidade entre atos infralegais e a legislação complementar poderão demandar controle jurisdicional. Nesse cenário, a existência de instâncias administrativas capazes de produzir interpretações uniformes, respeitar precedentes vinculantes e solucionar divergências de forma técnica e institucionalmente equilibrada será relevante para reduzir incertezas e contribuir para a estabilidade do novo modelo.

4 LIMITES CONSTITUCIONAIS E GARANTIAS NO EXERCÍCIO DA NOVA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Reforma Tributária não elimina os limites constitucionais ao poder de tributar. Ao contrário, a reorganização das competências exige a aplicação e a releitura dos princípios constitucionais tributários à luz do novo modelo de tributação sobre o consumo. A EC nº 132/2023 preserva as tradicionais limitações constitucionais ao poder de tributar e, simultaneamente, incorpora novos princípios e diretrizes ao Sistema Tributário Nacional, entre os quais simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação, defesa do meio ambiente e, especificamente em relação ao IBS, neutralidade. O desafio central consiste em compatibilizar

eficiência arrecadatória e simplificação sistêmica com a preservação das garantias fundamentais do contribuinte e do pacto federativo.

Nesse contexto, vale lembrar a advertência de Dworkin (2002, p. 305) de que "direitos fundamentais funcionam como trunfos contra a maioria", implicando que reformas estruturais, por mais amplo que seja seu apoio político, não podem desconsiderar os limites impostos pelos direitos e garantias constitucionais. No campo tributário, essa compreensão relaciona-se, entre outros aspectos, à legalidade, à isonomia, à vedação ao confisco e à proteção da segurança jurídica dos contribuintes.

4.1 Princípios constitucionais tributários no contexto da Reforma

O princípio da legalidade tributária permanece como eixo estruturante do sistema. A instituição e a majoração dos tributos continuam submetidas à reserva legal, nos termos do art. 150, I, da Constituição Federal, embora a Reforma atribua papel especialmente relevante à lei complementar na conformação do IBS e da CBS. Conforme lição de Roque Antonio Carrazza (2022, p. 267), "a legalidade tributária não é mera formalidade: ela constitui garantia substantiva do contribuinte contra o arbítrio do Estado, impondo que todos os elementos essenciais da obrigação tributária estejam previstos em lei". A existência de legislação única e uniforme para o IBS tende a favorecer maior segurança jurídica e previsibilidade, ao mesmo tempo em que reduz o espaço anteriormente existente para diferenciações normativas entre os entes subnacionais.

A importância da legalidade assume dimensão adicional diante do modelo regulamentar instituído pela Reforma. Embora a Constituição e as leis complementares atribuam ao CGIBS competência para editar o regulamento único do IBS e uniformizar a interpretação e a aplicação de sua legislação, o exercício dessa atribuição permanece subordinado aos limites fixados constitucional e legalmente. Os atos regulamentares não podem substituir a lei complementar nas matérias submetidas à reserva legal nem inovar para além das competências normativas conferidas pelo ordenamento.

A isonomia tributária também assume nova dimensão no contexto da Reforma. A legislação única e uniforme do IBS e a limitação constitucional à concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais, ressalvadas as hipóteses expressamente previstas na própria Constituição, tendem a reduzir diferenciações tributárias que anteriormente produziam distorções concorrenciais entre contribuintes e entre unidades da Federação. Sob perspectiva

econômica, isso favorece neutralidade concorrencial e racionalidade alocativa, conforme preconiza a teoria da tributação ótima desenvolvida por Diamond e Mirrlees (1971). Ao mesmo tempo, a redução do espaço para utilização de incentivos fiscais como instrumento autônomo de política regional exige mecanismos alternativos destinados à redução das desigualdades regionais.

O princípio da não cumulatividade, por sua vez, constitui elemento central do novo sistema. A própria Constituição estabelece, no art. 156-A, § 1º, VIII, que o IBS será não cumulativo, assegurando a compensação do imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre as operações nas quais seja adquirente de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços, ressalvadas as hipóteses constitucional e legalmente previstas. A mesma sistemática é aplicável à CBS por força do art. 195, § 16, da Constituição Federal.

O regime de creditamento instituído para o IBS e a CBS apresenta amplitude relevante quando comparado a limitações historicamente existentes na tributação do consumo. A Lei Complementar nº 214/2025 assegura, como regra, ao contribuinte sujeito ao regime regular a apropriação de créditos correspondentes ao IBS e à CBS incidentes sobre suas aquisições de bens e serviços, ressalvadas, entre outras, as operações consideradas de uso ou consumo pessoal e as demais exceções legalmente previstas. Não se trata, portanto, de direito irrestrito a crédito em qualquer operação, mas de regime amplo de não cumulatividade submetido às condições e exceções estabelecidas pela Constituição e pela legislação complementar.

A neutralidade tributária aparece como diretriz estruturante da Reforma. O próprio art. 156-A, § 1º, da Constituição determina expressamente que o IBS será informado pelo princípio da neutralidade. Busca-se minimizar interferências indevidas da tributação sobre as decisões econômicas e reduzir distorções na organização das atividades produtivas. Conforme destaca Luís Eduardo Schoueri (2023, p. 189), "a neutralidade não é apenas um objetivo econômico, mas um princípio jurídico que limita o legislador tributário, impondo-lhe o dever de não criar discriminações injustificadas entre contribuintes em situações equivalentes".

A transparência também foi expressamente valorizada pela Reforma. O art. 145, § 3º, da Constituição passou a estabelecer que o Sistema Tributário Nacional deve observar, entre outros, o princípio da transparência, enquanto o art. 156-A, § 1º, XIII, prevê que, sempre que possível, o valor do IBS seja informado de forma específica no respectivo documento fiscal. A medida tende a ampliar a possibilidade de compreensão, pelo contribuinte e pelo consumidor, da incidência tributária sobre as operações realizadas.

4.2 Repartição de receitas, fundos de compensação e equilíbrio federativo

A transição do sistema tributário exige complexa arquitetura financeira destinada a preservar a estabilidade federativa. A EC nº 132/2023 instituiu mecanismos destinados a administrar os efeitos da alteração do modelo de arrecadação e da progressiva adoção do princípio do destino. No IBS, o produto da arrecadação é distribuído levando em consideração o ente de destino das operações, nos termos estabelecidos pela Constituição e pela legislação complementar, o que modifica gradualmente a lógica anteriormente existente sobretudo na tributação estadual do consumo.

Essa transformação apresenta repercussões relevantes para Estados e Municípios que, no sistema anterior, possuíam maior participação na arrecadação associada à produção e à origem das operações. Por essa razão, a própria EC nº 132/2023 estabeleceu transição específica para a distribuição da arrecadação do IBS, que se estende por período significativamente mais longo do que a transição entre os antigos e os novos tributos. Nos termos dos arts. 131 e 132 do ADCT, foram previstos mecanismos de retenção e redistribuição da receita entre os entes subnacionais destinados a reduzir alterações abruptas na participação relativa de cada ente durante a implantação do novo modelo.

Paralelamente, a Reforma criou instrumentos voltados à redução das desigualdades regionais e à compensação de efeitos decorrentes da substituição do sistema anterior. Entre eles destaca-se o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, instituído pelo art. 159-A da Constituição Federal, com o objetivo de reduzir desigualdades regionais e sociais mediante a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal para investimentos em infraestrutura, fomento a atividades produtivas e promoção do desenvolvimento científico, tecnológico e da inovação.

Segundo José Roberto Afonso e Erika Araújo (2023, p. 56), "a efetividade do FDR dependerá da disponibilidade fiscal da União para honrar seus compromissos ao longo de décadas, o que impõe riscos relevantes à estabilidade do novo modelo". Nesse sentido, embora o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional não constitua mecanismo de recomposição direta da arrecadação de cada ente federativo, sua instituição procura oferecer instrumento alternativo de desenvolvimento regional em contexto no qual se reduz progressivamente a utilização de benefícios fiscais vinculados aos tributos substituídos.

A EC nº 132/2023 também instituiu o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do ICMS, financiado pela União e destinado a compensar, até 2032, pessoas físicas ou jurídicas beneficiárias de incentivos concedidos por prazo certo e sob condição, observados os requisitos constitucionais e legais. Trata-se de mecanismo distinto tanto do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional quanto da transição federativa da distribuição da arrecadação do IBS.

Desse modo, a preservação do equilíbrio federativo no novo sistema não depende de um único fundo ou mecanismo de transferência. Ela resulta da combinação entre a autonomia dos entes para fixar suas alíquotas próprias, as regras de distribuição da arrecadação no destino, o extenso regime transitório de repartição das receitas do IBS, o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional e os demais instrumentos constitucionais de compensação. Nesse contexto, permanece pertinente a preocupação doutrinária quanto aos efeitos que mudanças na composição das receitas podem produzir sobre a autonomia financeira dos entes subnacionais. Hélio Saul Mileski (2023, p. 112) adverte que "a substituição de receitas próprias por transferências federais representa retrocesso na autonomia financeira dos entes subnacionais, comprometendo a essência do federalismo fiscal constitucionalmente desenhado".

4.3 Segurança jurídica, período de transição e controle de constitucionalidade

A segurança jurídica constitui um dos pontos mais sensíveis da Reforma Tributária. O princípio da segurança jurídica, enquanto dimensão fundamental do Estado de Direito, impõe exigências de clareza normativa, proteção da confiança e previsibilidade das relações jurídicas. Conforme Humberto Ávila (2019, p. 142), "a segurança jurídica não é apenas valor abstrato: ela se traduz em deveres concretos do legislador de ser preciso, de não retroagir e de criar condições de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do direito".

A convivência simultânea entre o sistema anterior e o novo durante o período de transição cria cenário de elevada complexidade operacional e interpretativa. Empresas deverão adaptar sistemas contábeis, estruturas de precificação, mecanismos de apropriação de créditos e modelos operacionais enquanto convivem temporariamente com tributos submetidos a regimes jurídicos distintos. Isso pode gerar aumento temporário do custo de conformidade exatamente no período em que se pretende alcançar maior simplificação. Ives Gandra da Silva Martins (2024, p. 88) aponta que "a transição longa, embora necessária, gera insegurança jurídica

adicional, pois contribuintes terão de operar simultaneamente sob dois sistemas com lógicas distintas de apuração e creditamento".

A própria extensão da transição demonstra a complexidade dessa transformação. O período iniciado em 2026 compreende a implementação gradual do IBS e da CBS e a redução progressiva dos tributos que serão substituídos, enquanto a transição referente à distribuição federativa da arrecadação do IBS possui duração substancialmente maior. A segurança jurídica durante esse processo dependerá, portanto, da estabilidade da legislação complementar, da clareza da regulamentação e da uniformidade interpretativa entre os órgãos responsáveis pela administração dos novos tributos.

Do ponto de vista constitucional, o Poder Judiciário, especialmente o Supremo Tribunal Federal nas matérias constitucionais e federativas de sua competência, deverá desempenhar papel relevante na consolidação do novo modelo. Questões relacionadas à autonomia federativa, à repartição de receitas, aos limites da legislação complementar e ao exercício das competências constitucionalmente atribuídas ao Comitê Gestor possuem potencial de judicialização. Ao mesmo tempo, a novidade do sistema recomenda cautela quanto à antecipação de conclusões sobre controvérsias que ainda dependerão da experiência concreta de implementação e da formação da jurisprudência.

Há, ainda, relevante questão acerca do controle dos atos praticados pelo Comitê Gestor do IBS. A premissa, contudo, deve partir de sua natureza jurídica constitucional e legal: o CGIBS é entidade pública sob regime especial, dotada de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. Seus atos não se encontram imunes ao controle. Além da garantia geral de acesso ao Poder Judiciário prevista no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, a Lei Complementar nº 227/2026 disciplina expressamente o controle externo da entidade, estabelecendo fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial realizada de forma coordenada, compartilhada e colegiada pelos Tribunais de Contas competentes.

Nesse sentido, eventual discussão judicial poderá envolver não apenas controle de constitucionalidade, mas também controle de legalidade dos atos normativos e administrativos do CGIBS. Deliberações regulamentares que ultrapassem os limites estabelecidos pela Constituição ou pelas leis complementares poderão ser submetidas à apreciação jurisdicional pelos instrumentos processuais adequados. Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart e Daniel Mitidiero (2023) sustentam que entidades que exerçam poder público com reflexos na

esfera dos direitos dos particulares estão submetidas ao controle jurisdicional, inexistindo espaço, no Estado Constitucional, para zonas de imunidade ao exame judicial.

Nesse contexto, a estabilidade do novo modelo dependerá não apenas da qualidade técnica da regulamentação infraconstitucional, mas também da capacidade institucional de coordenação entre União, Estados, Distrito Federal, Municípios, CGIBS, contribuintes e Poder Judiciário. A construção de uma cultura cooperativa entre os entes federativos, em substituição à lógica competitiva que historicamente marcou parcela significativa do federalismo fiscal brasileiro, constitui um dos principais desafios para a consolidação da Reforma Tributária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Reforma Tributária inaugurada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representa relevante transformação no constitucionalismo fiscal brasileiro. A análise empreendida ao longo deste artigo permite sustentar a hipótese central da pesquisa no sentido de que o novo modelo revela uma forma de exercício cooperativo da competência tributária, na qual a autonomia constitucional dos entes federativos passa a coexistir com estruturas institucionais compartilhadas e com o exercício integrado de determinadas competências administrativas relativas ao IBS, sobretudo por intermédio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços.

Esse redesenho produz tensões constitucionais relevantes e ainda em processo de consolidação. De um lado, a Reforma busca maior simplificação, uniformidade normativa, redução de distorções decorrentes da competição fiscal e maior racionalidade na tributação do consumo. De outro, reduz espaços de atuação isolada dos entes subnacionais e exige nova compreensão acerca dos limites entre autonomia federativa e coordenação institucional, especialmente diante da legislação uniforme do IBS, da atuação interfederativa do CGIBS e das novas regras de distribuição da arrecadação.

A densificação normativa promovida pelas Leis Complementares nº 214/2025 e nº 227/2026 constitui elemento indispensável para a implementação da Reforma. Enquanto a primeira disciplina aspectos materiais relevantes do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo, a segunda estrutura o Comitê Gestor do IBS, regulamenta aspectos de sua atuação institucional, disciplina o processo administrativo tributário do imposto e estabelece regras relativas à distribuição do produto da arrecadação. O novo sistema depende, portanto, não apenas da conformação constitucional, mas também da qualidade técnica, da estabilidade e da adequada articulação da legislação complementar e da regulamentação infralegal.

O período de transição, marcado pela coexistência temporária de tributos submetidos a regimes jurídicos distintos e por mudanças graduais na própria distribuição federativa das receitas, representa desafio adicional à segurança jurídica e ao planejamento dos contribuintes e dos entes federativos. A efetividade da Reforma dependerá, nesse aspecto, da clareza das normas, da uniformidade de sua interpretação e da capacidade das instituições responsáveis pela implementação do novo sistema de evitar conflitos e reduzir incertezas durante o processo de transição.

Do ponto de vista doutrinário, a análise realizada indica que o direito tributário brasileiro deverá revisitar categorias tradicionais como competência tributária, capacidade tributária ativa, autonomia federativa, administração tributária e não cumulatividade à luz do novo contexto institucional. A noção de exercício cooperativo da competência tributária utilizada neste trabalho procura descrever justamente essa combinação entre competências constitucionalmente atribuídas aos entes federativos e mecanismos permanentes de coordenação, integração administrativa e governança interfederativa.

Não se trata, portanto, de afirmar que as competências tributárias dos entes federativos tenham sido integralmente transferidas ou substituídas por uma competência centralizada. Ao contrário, a estrutura constitucional preserva competências próprias, inclusive a possibilidade de cada Estado, Distrito Federal e Município fixar sua alíquota do IBS, ao mesmo tempo em que determina o exercício integrado de competências administrativas relativas ao imposto por meio do CGIBS. A principal inovação reside, assim, na forma institucional pela qual autonomia e coordenação passam a coexistir no âmbito da tributação sobre o consumo.

Conclui-se que o direito tributário brasileiro não está diante de simples reorganização normativa, mas de uma transformação relevante na forma de estruturar e exercer competências tributárias em um Estado federativo. O debate acadêmico, institucional e jurisprudencial acerca dos efeitos dessa transformação ainda se encontra em construção, especialmente porque a implementação do novo sistema será gradual e seus impactos concretos somente poderão ser plenamente avaliados ao longo do período de transição.

O sucesso da Reforma dependerá, em última análise, da capacidade das instituições brasileiras de construir e consolidar esse modelo cooperativo preservando os valores fundamentais consagrados pela Constituição de 1988, especialmente a autonomia dos entes federativos, a segurança jurídica, os direitos dos contribuintes e a igualdade no sistema tributário.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto; ARAÚJO, Erika Amorim. O Fundo de Desenvolvimento Regional e os desafios do federalismo fiscal pós-reforma tributária. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 11, n. 14, p. 42-71, 2023.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BANCO MUNDIAL. *Doing Business 2020*. Washington, DC: World Bank, 2020.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Presidência da República, 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos; institui normas gerais relativas ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD); e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Presidência da República, 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.024/DF. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Tribunal Pleno, j. 03 maio 2007. Brasília, DF: STF, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 33. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2023.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Emenda Constitucional nº 132/2023*. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em Números 2022: ano-base 2021*. Brasília, DF: CNJ, 2022.

CONTI, José Maurício. Federalismo fiscal e a reforma tributária brasileira. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 55, p. 58-84, 2023.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A reforma tributária e a mutação das categorias do direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, p. 12-34, 2023.

_____; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. O Comitê Gestor do IBS e os limites constitucionais da centralização administrativa tributária. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, São Paulo, n. 12, p. 38-67, 2024.

DIAMOND, Peter A.; MIRRLEES, James A. Optimal taxation and public production I: production efficiency. *The American Economic Review*, Nashville, v. 61, n. 1, p. 8-27, mar. 1971.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 32. ed. São Paulo: Dialética, 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 13. ed. Barueri, SP: Atlas, 2023.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 15. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.