

## ÚltimaVS\_ A Federação como cláusula pétrea fortalecida: a EC 132/2023 e o CGIBS, o motor institucional do pacto federativo

*Do art. 90, § 4º, da Constituição de 1891 ao Comitê Gestor do IBS: história, jurisprudência, a superação do art. 146 e os fundamentos da reforma tributária que não admitem retrocesso*

*Eurico Marcos Diniz de Santi é Advogado, Parecerista, Consultor, Mestre, Doutor (PhD), Professor FGV, Prêmio Jabuti, Fundador do CCiF e do NEF/FGV, e co-autor intelectual da PEC45 (Emenda Constitucional 132): Reforma Tributária do Brasil.*

*Proposta de texto em construção que submeto à análise e à avaliação dos meus pares para efeito de debate, crítica, aperfeiçoamento, sugestões e controle dos argumentos aqui utilizados: observações e críticas podem ser feitas por telefone, whatsapp (+5511991133780) ou para o meu e-mail eurico.santi@euricosanti.adv.br, com a linha de assunto "Revisão + título do texto".*

### Dois séculos de federalismo incompleto e a quarta via da EC 132/2023



*Figura 1. Dois séculos de federalismo incompleto: entre a coordenação por subordinação e a autonomia com fragmentação, a EC 132/2023 inaugura a quarta via.*

**Resumo:** Este artigo sustenta, com fundamentação histórica, dogmática e jurisprudencial, uma tese precisa: a Emenda Constitucional 132/2023 fortaleceu materialmente a cláusula pétrea da forma federativa de Estado (art. 60, § 4º, I, da Constituição de 1988) e deu a ela, pela primeira vez na história constitucional brasileira, um motor institucional: o Comitê Gestor do IBS. O texto reconstrói quando e por que a Federação se tornou a primeira cláusula pétrea do Brasil, percorrendo as Constituições de 1824 a 1988; sistematiza os limites do princípio federativo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal; identifica os fundamentos da EC 132/2023 que adensaram o pacto federativo, a competência compartilhada, a receita no destino, a alíquota própria, o Comitê Gestor e a superação do modelo do art. 146, no qual a LC 214/2025 passa a ocupar, no Sistema CBS/IBS, a posição de norma geral que o CTN exercia; e demonstra o que, na reforma, não pode mais retroceder, sequer por emenda constitucional.

**Palavras-chave:** Federalismo cooperativo; cláusulas pétreas; Emenda Constitucional 132/2023; Comitê Gestor do IBS; art. 146; Lei Complementar 214/2025; vedação de retrocesso.

## **1. Introdução: a primeira cláusula pétrea do Brasil**

A Federação é a primeira cláusula pétrea da história constitucional brasileira. Antes do voto, antes da separação dos Poderes, antes do catálogo de direitos, foi a forma federativa que o constituinte de 1891 subtraiu à deliberação do Congresso, no art. 90, § 4º, da primeira Constituição republicana; e é a única cláusula presente em todas as Constituições que admitiram limites materiais à reforma, de 1891 a 1988. Essa precedência não é acaso: no Brasil, a Federação nasceu frágil, por decreto e de cima para baixo, e a petrificação foi a certidão de nascimento que reconheceu a fragilidade do recém-nascido. Proteger a Federação sempre foi, entre nós, proteger uma promessa contra a força da história.

A tese deste artigo é que a Emenda Constitucional 132/2023 converteu, enfim, a promessa em instituição. A reforma tributária não apenas respeitou o art. 60, § 4º, I; fortaleceu o seu núcleo essencial por fundamentos identificáveis no texto constitucional, e deu à cláusula pétrea aquilo que lhe faltou por cento e trinta anos: um motor institucional permanente, o Comitê Gestor do IBS, e uma unidade legislativa que supera, na tributação do consumo, o modelo de harmonização do art. 146, no qual a Lei Complementar 214/2025 assume a posição de norma geral que o CTN ocupava. O percurso obedece a sete passos: o histórico e as razões da petrificação; os limites do princípio federativo na jurisprudência do STF; a teoria do núcleo

protegido; a patologia do pêndulo de dois séculos; o mapa dos fundamentos federativos da EC 132/2023; a demonstração do que não pode retroceder, sequer por emenda; e a conclusão.

## 2. Histórico e razões: quando e por que a Federação se tornou cláusula pétrea



Figura 2. Da Coroa à cláusula pétrea efetivada: a linha do tempo da Federação brasileira, de 1824 a 2023.

A história começa pela ausência. A Carta de 1824 instituiu a monarquia unitária: províncias sem autonomia, poder político, administrativo e fiscal concentrado no centro imperial, e um sistema tributário organizado para a economia de exportação que Caio Prado Júnior identificou como o próprio sentido da colonização, empresa voltada para fora, e não para a formação de um mercado interno integrado.<sup>1</sup> O Ato Adicional de 1834 desconcentrou sem federalizar: criou assembleias provinciais, mas reservou ao centro as fontes mais produtivas. Formou-se ali o padrão que Raymundo Faoro leria na chave patrimonialista e que atravessaria os séculos: o centro concentra as bases tributárias; os governos locais recebem encargos e fontes de menor capacidade.<sup>2</sup>

A Federação nasce em 1889, e nasce petrificada em 1891. O Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, proclamou simultaneamente a República e a Federação: as duas formas nasceram gêmeas, e gêmeas foram blindadas. O art. 90, § 4º, da Constituição de 1891 vedou a deliberação de projetos tendentes a abolir a forma republicano-federativa e a igualdade da representação

<sup>1</sup> PRADO JÚNIOR, Caio. *Formação do Brasil Contemporâneo*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, sobre o “sentido da colonização”.

<sup>2</sup> FAORO, Raymundo. *Os Donos do Poder: formação do patronato político brasileiro*. 5ª edição. São Paulo: Globo, 2012.

dos Estados no Senado.<sup>3</sup> A inspiração formal da igualdade de representação dos Estados no Senado veio do art. V da Constituição americana; a razão material, porém, é inversa e tipicamente brasileira. O federalismo dos Estados Unidos é centrípeto, formado por agregação de Estados soberanos que cedem poder ao centro; o brasileiro é centrífugo, formado por devolução: um Estado unitário que se descentraliza por ato do próprio centro. Federação que nasce do centro pode ser reabsorvida pelo centro; por isso o constituinte a blindou no batismo. Petrificou-se, em 1891, não uma realidade consolidada, mas uma aposta institucional contra a gravidade da história.

O século XX testou a blindagem três vezes, e a lição foi sempre a mesma. A Constituição de 1934 manteve a cláusula (art. 178, § 5º) e iniciou as partilhas de receitas; a Carta de 1937 a omitiu, e a omissão falou: o Estado Novo substituiu governadores por interventores, queimou as bandeiras estaduais em cerimônia pública e suprimiu a Federação de fato. A Constituição de 1946 restaurou a vedação (art. 217, § 6º) e trouxe a inovação decisiva de Aliomar Baleeiro, as normas gerais de direito financeiro, à qual retornaremos. E a Constituição de 1967 e a EC 1/1969 mantiveram a Federação formalmente pétrea, no art. 50, § 1º e no art. 47, § 1º, respectivamente, enquanto o regime a esvaziava materialmente: ICM tutelado, transferências condicionadas, política tributária ditada pelo centro, a coordenação por subordinação.<sup>4</sup> Lassalle explicaria o fenômeno: cláusula pétrea que não corresponde aos fatores reais de poder não passa de folha de papel.<sup>5</sup> A lição que 1988 aprenderia é a razão profunda deste artigo: não basta petrificar a forma; é preciso construir as condições materiais e institucionais da autonomia.

A Constituição de 1988 fez três movimentos, e cada um responde a uma camada da história. Primeiro, manteve a forma federativa de Estado como cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I) e retirou a República do catálogo, submetendo-a ao plebiscito do art. 2º do ADCT: tecnicamente, a Federação tornou-se mais protegida que a própria forma republicana. Segundo, proclamou a união indissolúvel no art. 1º, *caput*, blindando o pacto também contra a fragmentação separatista. Terceiro, inovou no constitucionalismo comparado ao elevar o Município a ente

---

<sup>3</sup> BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891, art. 90, § 4º: “Não poderão ser admitidos como objeto de deliberação, no Congresso, projetos tendentes a abolir a forma republicano-federativa, ou a igualdade da representação dos Estados no Senado”. A inspiração remonta ao art. V da Constituição dos Estados Unidos, que subtrai à emenda a igualdade de sufrágio dos Estados no Senado.

<sup>4</sup> A vedação reapareceu na Constituição de 1934 (art. 178, § 5º), foi omitida pela Carta de 1937, retornou na Constituição de 1946 (art. 217, § 6º) e manteve-se na Constituição de 1967 (art. 50, § 1º) e na EC 1/1969 (art. 47, § 1º).

<sup>5</sup> LASSALLE, Ferdinand. *A essência da Constituição*. 6ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

federativo (arts. 1º e 18), criando a federação tripartite que responde à vocação municipalista da vida brasileira. As razões da petrificação formam, assim, uma tríade precisa: contra a reabsorção pelo centro, memória de 1937 e de 1965-69; contra a secessão, garantia da unidade nacional; e a favor da liberdade, pois dispersar territorialmente o poder é protegê-la. O constituinte de 1891 petrificou uma promessa; o de 1988, uma reconquista.

### 3. Os limites do princípio federativo na jurisprudência do STF

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal desenhou cinco fronteiras precisas para a cláusula do art. 60, § 4º, I. Primeira: protege-se o núcleo essencial, não o desenho histórico; o precedente-matriz das cláusulas pétreas é, não por acaso, um caso federativo, a ADI 2024, em que Sepúlveda Pertence assentou que as limitações materiais ao poder de reforma não tornam intangível a disciplina original da Constituição, vedando apenas emendas tendentes a abolir os princípios e institutos protegidos.<sup>6</sup> Segunda: a Federação tem um estatuto fiscal petrificado; na ADI 939, ao fulminar o IPMF sobre os entes federados, o STF reconheceu a imunidade recíproca do art. 150, VI, “a”, como garantia da própria Federação, insuscetível de supressão até por emenda.<sup>7</sup> Terceira: o coração do núcleo é a autonomia financeira; no RE 572.762 (Tema 42), o Tribunal afirmou que ela é condição indispensável do autogoverno e vedou que a União retenha ou esvazie receitas constitucionais dos entes menores,<sup>8</sup> mas, no RE 705.423 (Tema 653), calibrou: não existe direito adquirido a uma arrecadação potencial máxima nem a um desenho tributário específico.<sup>9</sup> Quarta: a cooperação integra o núcleo, e o unilateralismo o viola; é a longa jurisprudência da guerra fiscal, que fulminou benefícios de ICMS concedidos à margem do Confaz, e a ADI 4.628, em que o STF invocou expressamente a lealdade federativa para impedir que Estados redesenhassem por conta própria a repartição entre origem e destino.<sup>10</sup> Quinta: o equilíbrio vincula também a União; na ADO 25, o Tribunal declarou inconstitucional a omissão federal em compensar os Estados exportadores pela Lei Kandir e

---

<sup>6</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2024, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 03.05.2007, precedente em que se questionava a EC 20/98 justamente à luz do art. 60, § 4º, I.

<sup>7</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 939, Rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, j. 15.12.1993, caso do IPMF.

<sup>8</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 572.762 (Tema 42), Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, j. 18.06.2008.

<sup>9</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 705.423 (Tema 653), Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, j. 23.11.2016.

<sup>10</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4.628, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 17.09.2014, caso do Protocolo ICMS 21/2011, em que se invocou expressamente a lealdade federativa; no mesmo sentido, a longa série de decisões que fulminaram benefícios de ICMS concedidos sem aprovação unânime no Confaz.

impôs solução,<sup>11</sup> e, na ADI 6.341, reafirmou a competência comum e a autonomia dos entes contra o comando unilateral do centro.<sup>12</sup>

Dessas fronteiras extrai-se a régua que mede a EC 132/2023. O que a cláusula pétrea protege não são os nomes “ICMS” e “ISS”, nem a fotografia das competências de 1988: é a autonomia política, administrativa e financeira dos entes, a participação de todos na formação da vontade nacional e a lealdade recíproca que veda tanto a subordinação ao centro quanto a agressão entre pares. Se é inconstitucional a emenda que esvazia esse núcleo, a emenda que o adensa é a realização mais alta do poder constituinte derivado. Não apenas respeita o limite; cumpre a finalidade que o limite protege.

#### **4. O que exatamente a cláusula protege: a teoria do núcleo federativo**

Federação não é fotografia; é conceito histórico em movimento. Sampaio Dória ensina que o federalismo é sensível às flutuações das estruturas políticas e econômicas de cada nação, modelando o grau das autonomias recíprocas segundo as variáveis de cada etapa da história.<sup>13</sup> O que permanece constante, sob as configurações variáveis, é o núcleo: autonomia política, que se exerce pelo autogoverno; autonomia administrativa, que se exerce pela gestão própria; e autonomia financeira, que sustenta as outras duas. Dalmo Dallari é taxativo: dar competência é atribuir encargos, e sem renda própria suficiente a autonomia política se torna apenas nominal.<sup>14</sup> Petrifica-se, portanto, o dever de garantir as condições materiais do autogoverno, e não cada instrumento historicamente criado para realizá-lo.

E petrifica-se, mais fundo, uma garantia da liberdade. Madison formulou no Federalista nº 51 o argumento que atravessa o constitucionalismo: a divisão do poder entre governos distintos, somada à sua separação em departamentos, oferece dupla segurança aos direitos do povo, pois os diferentes governos se controlarão mutuamente.<sup>15</sup> A Federação é a separação vertical de

---

<sup>11</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADO 25, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 30.11.2016, caso da compensação da Lei Kandir.

<sup>12</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 6.341, Red. p/ acórdão Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, j. 15.04.2020, sobre a competência comum dos entes federados na pandemia.

<sup>13</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 10.

<sup>14</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 33ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 259-260.

<sup>15</sup> HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O Federalista*, nº 51, sobre a dupla segurança que a divisão vertical do poder oferece aos direitos do povo.

Poderes: pulverizar territorialmente o poder é dificultar sua captura. Douglass North completa a moldura: instituições são as regras do jogo que estruturam os incentivos da vida política e econômica, e é a sua qualidade, não apenas a sua forma, que determina o desempenho das nações no tempo.<sup>16</sup> A pergunta decisiva para a EC 132/2023 é, portanto, institucional: as novas regras do jogo federativo aumentam ou reduzem autonomia, participação e lealdade?

A Federação cooperativa é a governança em rede aplicada ao território. Manuel Castells mostrou que as redes sociais, orgânicas e adaptáveis, foram formalizadas pela modernização em organizações centralizadas, de hierarquia vertical e enrijecida, como os Estados e os exércitos; e que a tecnologia da informação devolveu às redes a capacidade de organizar a ação coletiva e de “se infiltrar e modificar a rigidez da organização do Estado”.<sup>17</sup> John Braithwaite trouxe essa sociologia para a regulação e para o direito tributário: a democracia republicana do tempo presente organiza-se por “governança em rede” e “regulação responsiva”, em que a responsabilização é circular e recíproca, e não descendente; foram suas teses que orientaram a reforma da administração fiscal australiana dos anos 2000, seguida por Reino Unido, Nova Zelândia, Pensilvânia e Indonésia, e que o Núcleo de Estudos Fiscais trouxe ao debate brasileiro que gestou a reforma.<sup>18</sup>

O federalismo fiscal brasileiro nunca foi rede; foi pêndulo entre dois modelos hierárquicos, o centro que comanda os entes e os entes que se ignoram uns aos outros. A separação vertical de Poderes de Madison ganha, na sociedade em rede, uma exigência nova: os governos que se controlam mutuamente precisam de uma mesa em que se sentem juntos, ou o controle recíproco degenera em guerra. A pergunta passa a ser esta: a reforma converteu a Federação de pêndulo em rede? A resposta exige antes o diagnóstico da patologia.

---

<sup>16</sup> NORTH, Douglass C. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

<sup>17</sup> CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede*. São Paulo: Paz e Terra, 2000, v. 1; CASTELLS, Manuel. Redes sociais e transformação da sociedade. *Cadernos Ruth Cardoso*, n. 1, 2010; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; TAGA, Nara Cristina Takeda; PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. Transparência e o processo de concretização da norma tributária: repensando a segurança jurídica na sociedade da informação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (Coord.). *Transparência Fiscal & Desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013, p. 30.

<sup>18</sup> AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *Responsive Regulation: transcending the deregulation debate*. Oxford: Oxford University Press, 1992; BRAITHWAITE, John. Responsive regulation and developing economies. *World Development*, v. 34, n. 5, 2006, p. 884-898; SANTI; TAGA; PACHECO, cit., p. 30-31.

## 5. A patologia: o pêndulo de dois séculos e a guerra fiscal

O federalismo fiscal brasileiro nunca conheceu o equilíbrio; conheceu o pêndulo. Em 1824, unidade sem Federação; em 1891, Federação sem equalização, a autonomia pela separação de fontes que favoreceu os Estados exportadores e abandonou os periféricos; em 1934 e 1946, partilhas e normas gerais que organizaram juridicamente a diversidade sem eliminar a estrutura que produzia conflitos; em 1965-69, o primeiro sistema tributário propriamente dito, moderno na técnica e autoritário no comando, a unidade mediante direção federal; em 1988, o movimento inverso, autonomia ampla e fortalecimento municipal, mas, na tributação do consumo, autonomia sem unidade legislativa e operacional. Ricardo Varsano demonstrou que cada reforma conservou instituições, interesses e categorias da anterior: é a dependência de trajetória que fez o pêndulo alternar os polos sem jamais encontrar o ponto de repouso.<sup>19</sup> Quando o centro concentrava, havia coordenação por subordinação; quando os entes se emancipavam, a Federação colapsava em fragmentação.

A face contemporânea da patologia foi a guerra fiscal. A fragmentação de 27 legislações estaduais e 5.570 municipais transformou o sistema em balcão de negociações bilaterais: empresa, governo local, incentivo; o privilégio negociado no lugar da regra geral, o patrimonialismo regional travestido de política de desenvolvimento. Denunciei essa deformidade, em coautoria com Isaias Coelho e Rodrigo Spada, ainda em 2016: sem um novo modelo de tributação do consumo, a Federação continuaria devorando a si mesma, Estado contra Estado, e o cidadão pagaria a conta invisível da disputa.<sup>20</sup> O Núcleo de Estudos Fiscais registrara o diagnóstico ainda em 2011, ao investigar por que todas as reformas anteriores haviam fracassado: os principais obstáculos eram “a carência de confiança, sobretudo no diálogo com Estados e Municípios” e “a ausência de transparência das decisões e contratos firmados pela Administração Fiscal”; sem estatísticas, “os atores não sabiam ao certo quem seriam os beneficiados e prejudicados com as mudanças”, o que só fazia crescer a desconfiança.<sup>21</sup> A guerra fiscal não era falha de coordenação; era a forma que a desconfiança assumia quando cada ente vigiava os outros e nenhum respondia a ninguém. Era essa a velha

---

<sup>19</sup> VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Rio de Janeiro: Ipea, 1996 (Texto para Discussão, 405).

<sup>20</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaias; SPADA, Rodrigo. A “URV” tributária e o fim da guerra fiscal do ICMS: novo modelo de tributação é essencial para empoderamento do cidadão. *JOTA*, 10.07.2016.

<sup>21</sup> SANTI; TAGA; PACHECO, cit., p. 25-26.

assombração federativa: não um inimigo externo ao pacto, mas o pacto voltado contra si próprio. A EC 132/2023 é o exorcismo.

## **6. O mapa normativo: os fundamentos da EC 132/2023 que fortaleceram a Federação**

A tese exige demonstração fundamento por fundamento. São cinco as vias pelas quais a reforma adensou o núcleo protegido pelo art. 60, § 4º, I.

### **6.1. A competência compartilhada: mais competência, não menos (art. 156-A)**

A primeira via é a inversão do desenho que fez fracassar todas as reformas anteriores. As tentativas passadas pretendiam retirar dos Estados o ICMS e dos Municípios o ISS; a PEC 45 propôs o contrário: ampliou a competência de ambos. Os Estados, que tributavam mercadorias e poucos serviços, passaram a alcançar serviços de qualquer natureza; os Municípios, que tributavam serviços, passaram a alcançar também mercadorias. Essa ampliação simétrica homogeneizou as bases e viabilizou a lei complementar material compartilhada.<sup>22</sup> O IBS não é imposto tomado dos entes; é imposto que os entes exercem juntos, com base maior do que a soma das que possuíam. Não se compartilha apenas o produto de um tributo administrado por outro governo: compartilha-se, constitucionalmente, o próprio exercício da competência tributária. A autonomia deixou de se realizar pela separação e passou a se realizar pela participação.

### **6.2. A receita no destino e a alíquota própria (art. 156-A, § 1º, V, VI e VII)**

A segunda via une o que o sistema antigo apartava: a receita e a comunidade. O art. 156-A, § 1º, VII, determina a cobrança pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino: a arrecadação deixa o local da produção e passa a pertencer ao lugar onde vive quem consome e paga, desarmando o valor tributário da localização artificial de estabelecimentos. E os incisos V e VI preservam a cada ente o poder de fixar, por lei específica, sua própria alíquota, uniforme para todas as operações. A fórmula que sintetiza o novo equilíbrio: uma base, uma lei e um regulamento; mas 5.597 alíquotas possíveis, 27 estaduais e 5.570 municipais, pertencentes aos respectivos destinos. É exatamente o que a jurisprudência do STF exige do núcleo: condições materiais de autogoverno (Tema 42) sem petrificação de desenho arrecadatório (Tema 653).

---

<sup>22</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*. 2ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, Revista dos Tribunais, 2026, p. 131 e seguintes.

### 6.3. O Comitê Gestor do IBS: o motor institucional da cláusula pétrea (art. 156-B)

A terceira via é a mais inovadora, e é o coração deste artigo. Por cento e trinta anos, a cláusula pétrea federativa foi um limite sem instituição: proibia abolir a Federação, mas não criava o órgão que a fizesse funcionar como comunidade de cooperação. O art. 156-B preenche essa lacuna histórica. O Comitê Gestor do IBS é a instituição por meio da qual Estados, Distrito Federal e Municípios exercem, em conjunto, a competência compartilhada: edita o regulamento único, uniformiza a interpretação, arrecada, compensa, distribui as receitas aos entes de destino e decide o contencioso administrativo, com representação paritária de Estados e Municípios em sua instância máxima. E o dado decisivo: o CGIBS pertence à esfera federativa subnacional, sem tutela ou subordinação hierárquica à União, como explicitam a LC 214/2025 e a LC 227/2026; a União conserva competência própria e separada sobre a CBS.<sup>23</sup> Por isso o Comitê não é um novo Confaz: o Confaz tentava coordenar titulares de competências legislativas separadas, e a unanimidade que exigia era a medida da desconfiança entre eles; o CGIBS administra uma competência constitucionalmente una, e a paridade que o estrutura é a medida da confiança institucionalizada. Pela primeira vez, o Município participa, em pé de igualdade, da governança do principal tributo que o financia: a federação tripartite de 1988 ganhou, em 2023, a sua mesa de decisão.

**Quem vigia os vigilantes?** A pergunta é de Juvenal, *quis custodiet ipsos custodes?*, e chegou ao imaginário contemporâneo pichada nos muros de *Watchmen*, a graphic novel de Alan Moore e Dave Gibbons que Zack Snyder levou ao cinema em 2009: uma cidade em que os guardiões, mascarados e sem controle, são o problema que deveriam resolver, e em que o mais poderoso deles decide sozinho, em nome de todos, o que é o bem comum.<sup>24</sup> O federalismo fiscal anterior tinha exatamente essa estrutura. Os vigilantes do pacto eram o Senado, que fixava alíquotas interestaduais que ninguém lia; o Confaz, em que a unanimidade dava a cada Estado um veto mascarado e a nenhum uma responsabilidade; e o Supremo, chamado a julgar, caso a caso, uma guerra que não podia encerrar. Cada vigilante vigiava os demais e nenhum respondia a ninguém, e o Ozymandias do sistema era o governador que, convencido do seu próprio bem, concedia por decreto o benefício que a Constituição proibia. Braithwaite recusa a resposta hierárquica, um fiscal acima do outro em regressão infinita, e propõe, em oposição às

---

<sup>23</sup> BRASIL. Lei Complementar 214, de 16 de janeiro de 2025; e Lei Complementar 227, de 2026, que explicita que o Comitê Gestor do IBS não está sujeito a tutela ou subordinação hierárquica de qualquer outro órgão público.

<sup>24</sup> JUVENAL. *Sátiras*, VI, 347-348; MOORE, Alan; GIBBONS, Dave. *Watchmen*. Nova York: DC Comics, 1986-1987; SNYDER, Zack (dir.). *Watchmen*. Warner Bros., 2009.

democracias “em que os vigilantes dos vigilantes, em última análise, são sempre parte do Estado”, a responsabilização deliberativa e circular, em que “todos sejam capazes de responsabilizar a todos”.<sup>25</sup> É a arquitetura do art. 156-B, que responde ponto a ponto ao diagnóstico do NEF de 2013 e ao desenho da Nota Técnica do Centro de Cidadania Fiscal de 2017: onde havia fragmentação regulatória, assimetria informacional e guerra fiscal, um Comitê Gestor paritário que arrecada, distribui e interpreta nacionalmente.<sup>26</sup> No Comitê Gestor, Estados vigiam Municípios e Municípios vigiam Estados, em paridade; a União, excluída da tutela, vigia pela harmonização com a Receita Federal e é vigiada por ela; e o cidadão, que recebe a receita no destino e lê a alíquota na nota, vigia a todos. Ninguém vigia sozinho e ninguém fica sem vigilância. O CGIBS não é um vigilante a mais; é o fim da pergunta de Juvenal no federalismo fiscal, porque em uma mesa paritária a vigilância deixa de ter dono.

#### 6.4. A superação do art. 146: a LC 214/2025 como norma geral do Sistema CBS/IBS

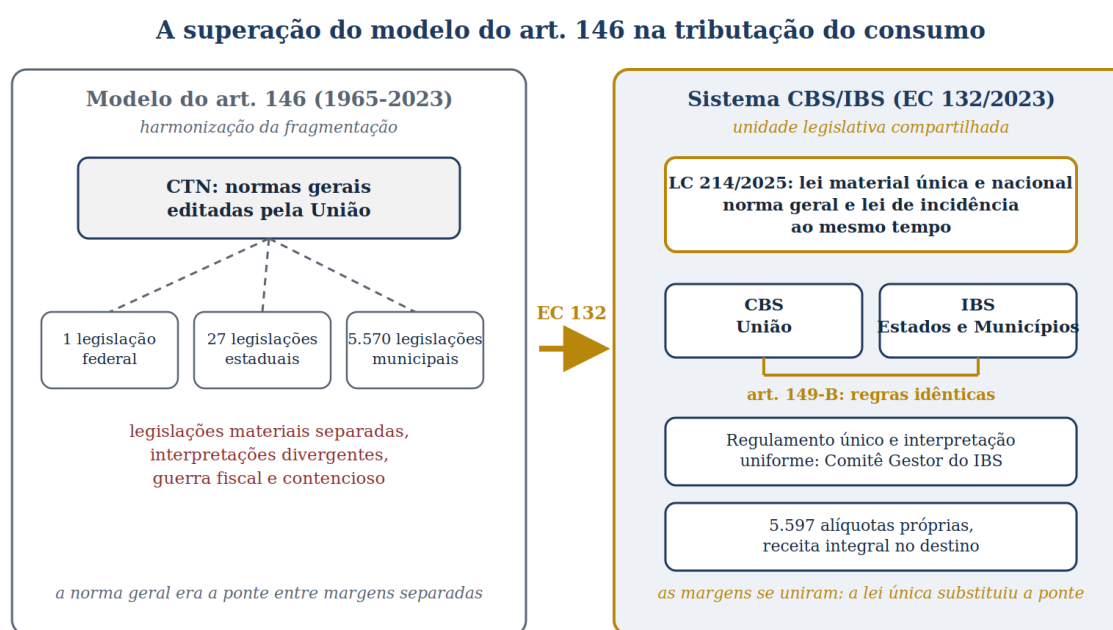


Figura 3. A superação do modelo do art. 146: da norma geral como ponte entre legislações fragmentadas à lei complementar única que é, ao mesmo tempo, norma geral e lei de incidência.

<sup>25</sup> SANTI; TAGA; PACHECO, cit., p. 31; BRAITHWAITE, John. Responsive regulation and developing economies, cit.

<sup>26</sup> SANTI; TAGA; PACHECO, cit., p. 25-26 e 33; CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. *Nota Técnica nº 02: Alíquota única do IBS*. São Paulo: CCiF, 2017.

A quarta via é uma revolução silenciosa na arquitetura das fontes. Desde 1946, por obra de Aliomar Baleeiro, o direito tributário brasileiro conviveu com a técnica das normas gerais: a União editaria a gramática comum, o CTN, e cada ente escreveria, com ela, o seu próprio texto material.<sup>27</sup> O art. 146, III, da Constituição de 1988 consagrou o modelo: norma geral de um lado, legislações materiais fragmentadas do outro, e a lei complementar como ponte entre margens separadas. A ponte foi civilizatória: deu ao país uma língua comum para obrigação, crédito, lançamento, prescrição e decadência. Mas ponte pressupõe separação; e a separação, na tributação do consumo, era exatamente a doença: 5.598 legislações materiais, interpretações divergentes, guerra fiscal e contencioso infinito. A EC 132/2023 dissolveu o pressuposto. No Sistema CBS/IBS, a lei complementar não é mais moldura sobre legislações alheias: é a própria lei do tributo, una e nacional; o art. 156-A manda a lei complementar instituir o IBS, e o art. 149-B ordena que CBS e IBS observem as mesmas regras quanto a fatos geradores, bases, sujeitos passivos, imunidades, regimes e creditamento. A consequência dogmática é precisa: a LC 214/2025 ocupa, no Sistema CBS/IBS, a posição que o CTN ocupava no sistema anterior, e mais que isso, funde em um só veículo a norma geral e a lei de incidência. Na pirâmide kelseniana do novo sistema, entre a Constituição e o regulamento único não há mais o andar da fragmentação.<sup>28</sup> O CTN permanece regendo os tributos que sobrevivem fora do novo sistema e as categorias que a LC 214 não disciplina; mas, no consumo, as margens se uniram, e a ponte tornou-se desnecessária. O CTN harmonizava a diversidade; a LC 214 institui a unidade. A norma geral deixou de ser a moldura para tornar-se o próprio quadro.

### **6.5. O fim estrutural da guerra fiscal e a lealdade federativa constitucionalizada**

A quinta via encerra o fratricídio. A combinação dos fundamentos anteriores, base uniforme, vedação de benefícios não autorizados pela própria Constituição, receita no destino e regulamento único, elimina a matéria-prima da guerra fiscal: não há mais o que negociar em balcão, porque a localização do investimento deixou de deslocar receita e a exceção deixou de ser mercadoria. O que o STF combateu por décadas, caso a caso, na jurisprudência do Confaz e na lealdade federativa da ADI 4.628, a EC 132/2023 resolveu por desenho: a lealdade deixou de depender da litigância e passou a decorrer da estrutura. Respondi, em coautoria com Lina

---

<sup>27</sup> A competência da União para editar normas gerais de direito financeiro surge na Constituição de 1946 por atuação constituinte de Aliomar Baleeiro; sobre a função das normas gerais e das limitações constitucionais, ver BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

<sup>28</sup> Kelsen, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 7ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 246-250.

Santin, à objeção de que essa unidade ameaçaria o federalismo: a crítica confunde o núcleo da cláusula pétrea com sua configuração histórica de 1988, e ignora que a fragmentação não era a expressão da autonomia, era a sua corrosão.<sup>29</sup> A Federação que emerge da reforma não reparte conflitos; compartilha responsabilidades.

## 7. O que não pode mais retroceder, sequer por emenda constitucional



Figura 4. O efeito catraca do pacto federativo: o núcleo concretizado pela EC 132/2023 pode ser aperfeiçoado, jamais desfeito.

Concretizações de cláusula pétrea ganham blindagem contra o desfazimento. Canotilho formulou o princípio da proibição de retrocesso: realizado o conteúdo de uma norma constitucional, o grau de concretização alcançado incorpora-se ao patrimônio protegido, e sua supressão sem compensação equivalente viola a própria Constituição.<sup>30</sup> Aplicado ao art. 60, § 4º, I, o princípio exige a distinção final entre o mutável e o irretrocedível. Permanecem reformáveis os instrumentos: o desenho interno do Comitê Gestor, suas regras de votação, seus procedimentos, os regimes diferenciados, as fases de transição; o poder de reforma pode

<sup>29</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SANTIN, Lina. Como não cair em afirmações falaciosas: entenda os mitos sobre a “ameaça” ao federalismo com a reforma tributária. *Portal da Reforma Tributária*, 09.09.2025.

<sup>30</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª edição. Coimbra: Almedina, 2003, sobre o princípio da proibição de retrocesso.

aperfeiçoá-los e até substituí-los por arquiteturas funcionalmente equivalentes, desde que preserve substancialmente a autonomia política, administrativa e financeira dos entes. A cláusula pétrea protege a substância federativa, não cada engrenagem criada para realizá-la.

Tornaram-se irretrocedíveis, porém, as concretizações do núcleo, e a lista é precisa: a competência compartilhada de Estados e Municípios sobre o IBS, que não pode ser centralizada na União; o poder de cada ente de fixar sua própria alíquota por lei; a titularidade integral da receita ao destino, que não pode regressar à origem sob pena de ressuscitar a guerra fiscal; a participação decisória paritária de Estados e Municípios no Comitê Gestor; a ausência de tutela ou subordinação do CGIBS à União; e a imunidade recíproca, já petrificada desde a ADI 939. Emenda futura que centralizasse o IBS na União, subordinasse o Comitê Gestor ao Ministério da Fazenda, suprimisse a alíquota própria dos entes, eliminasse a paridade municipal, devolvesse a receita à origem ou autorizasse a tributação entre os entes não seria atualização técnica: seria emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado, e nasceria inconstitucional, sindicável inclusive preventivamente, pela via do mandado de segurança parlamentar que veda até a deliberação. O critério do STF é exigente, reservado à afronta inequívoca ao núcleo; as hipóteses acima o afrontam, porque não modificam a reforma, desfazem-na. É o efeito catraca do pacto federativo: gira para a frente, trava para trás.

## **8. Conclusão: a cláusula pétrea que ganhou um corpo**

O percurso pode ser recapitulado em três proposições. Primeira: a Federação tornou-se cláusula pétrea em 1891 porque nasceu frágil e centrífuga, e a história de 1937 e de 1965-69 provou que a petrificação sem instituições e sem condições materiais é folha de papel; 1988 respondeu com a união indissolúvel, com o Município elevado a ente e com o art. 60, § 4º, I. Segunda: o STF delimitou o núcleo protegido, autonomia política, administrativa e financeira, participação, imunidade recíproca e lealdade federativa, e assentou que se protege a substância, não o desenho histórico das competências, como decidido da ADI 2024 à ADI 4.628. Terceira: a EC 132/2023 adensou cada elemento desse núcleo por fundamentos identificáveis, a competência compartilhada do art. 156-A, a alíquota própria e a receita no destino do § 1º, o Comitê Gestor paritário e não subordinado do art. 156-B, e a superação do modelo do art. 146, com a LC 214/2025 ocupando, no Sistema CBS/IBS, a posição de norma geral que pertencia ao CTN; e essas concretizações submetem-se, agora, à vedação de retrocesso, não podendo ser objeto de alteração sequer por emenda constitucional.

Eis a inversão que sintetiza a tese. Em 1891, a Federação foi petrificada como promessa; em 1937 e em 1969, provou-se que pedra sem instituição é papel; em 2023, a promessa ganhou um corpo. Durante dois séculos, a assombração federativa rondou o pacto: ora o centro devorando a autonomia, ora a autonomia devorando a unidade, sempre a Federação voltada contra si mesma. A EC 132/2023 exorcizou essa assombração pelo único meio que a história admite: não com palavras mais duras, mas com instituições melhores.

A reforma não tocou uma letra do art. 60, § 4º, I; e precisamente por isso o fortaleceu, pois deu ao limite um motor e à promessa uma mesa de decisão. O Brasil deixou de ser uma Federação que reparte conflitos para tornar-se uma Federação que compartilha responsabilidades; e o que foi conquistado como concretização da primeira cláusula pétrea do Brasil pode ser aperfeiçoado, jamais abolido.

## Referências

- AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *Responsive Regulation: transcending the deregulation debate*. Oxford: Oxford University Press, 1992.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BRAITHWAITE, John. Responsive regulation and developing economies. *World Development*, v. 34, n. 5, 2006.
- BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824.
- BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891.
- BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934.
- BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937.
- BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, e Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, com as alterações da Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023.
- BRASIL. Lei Complementar 214, de 16 de janeiro de 2025.
- BRASIL. Lei Complementar 227, de 2026.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 939, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2024, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 03.05.2007.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4.628, Rel. Min. Luiz Fux, j. 17.09.2014.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 6.341, Red. p/ acórdão Min. Edson Fachin, j. 15.04.2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADO 25, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 30.11.2016.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 572.762 (Tema 42), Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 18.06.2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 705.423 (Tema 653), Rel. Min. Edson Fachin, j. 23.11.2016.
- CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede*. São Paulo: Paz e Terra, 2000, v. 1.
- CASTELLS, Manuel. Redes sociais e transformação da sociedade. *Cadernos Ruth Cardoso*, n. 1, 2010.
- CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. *Nota Técnica nº 02: Alíquota única do IBS*. São Paulo: CCiF, 2017.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª edição. Coimbra: Almedina, 2003.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 33ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.
- FAORO, Raymundo. *Os Donos do Poder: formação do patronato político brasileiro*. 5ª edição. São Paulo: Globo, 2012.
- HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O Federalista*. Tradução de Hiltomar Martins Oliveira. Belo Horizonte: Líder, 2003.
- KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 7ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- LASSALLE, Ferdinand. *A essência da Constituição*. 6ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.
- JUVENAL. *Sátiras*. Tradução de Francisco Antônio Martins Bastos. Lisboa: Imprensa Nacional, 1839.
- MOORE, Alan; GIBBONS, Dave. *Watchmen*. Nova York: DC Comics, 1986-1987.
- NORTH, Douglass C. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.
- PRADO JÚNIOR, Caio. *Formação do Brasil Contemporâneo*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. 2ª edição. São Paulo: Editora Max Limonad, 2020.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Reforma Tributária para Você, Contribuinte*. 2ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, Revista dos Tribunais, 2026.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; TAGA, Nara Cristina Takeda; PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. Transparência e o processo de concretização da norma tributária: repensando a segurança jurídica na sociedade da informação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (Coord.). *Transparência Fiscal & Desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaias; SPADA, Rodrigo. A “URV” tributária e o fim da guerra fiscal do ICMS: novo modelo de tributação é essencial para empoderamento do cidadão. *JOTA*, 10.07.2016.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SANTIN, Lina. Como não cair em afirmações falaciosas: entenda os mitos sobre a “ameaça” ao federalismo com a reforma tributária. *Portal da Reforma Tributária*, 09.09.2025.

SNYDER, Zack (dir.). *Watchmen*. Warner Bros., 2009.

VARSAÑO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Rio de Janeiro: Ipea, 1996 (Texto para Discussão, 405).

Texto inédito, em construção e sob revisão dos pares. Não circular.