



B1

ISSN: 2595-1661

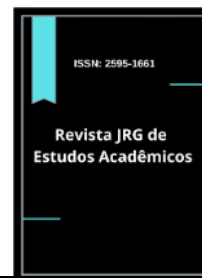
ARTIGO DE REVISÃO

Listas de conteúdos disponíveis em [Portal de Periódicos CAPES](#)

Revista JRG de Estudos Acadêmicos

Página da revista:

<https://revistajrg.com/index.php/jrg>



Conflito de competências para aplicação do IBS entre estados e municípios após a PEC 132/2023

Conflict of jurisdiction for the application of IBS between states and municipalities after PEC 132/2023

DOI: 10.55892/jrg.v7i15.1614

ARK: 57118/JRG.v7i15.1614

Recebido: 14/11/2024 | Aceito: 18/11/2024 | Publicado *on-line*: 21/11/2024

Marciana Coêlho de Sousa¹

<https://orcid.org/0009-0001-9645-6103>

<http://lattes.cnpq.br/2553627693115975>

Universidade Estadual do Tocantins, TO, Brasil

E-mail: marcianaasousa35@gmail.com

Crislene Divina dos Santos Luz²

<https://orcid.org/0009-0008-0407-5110>

<http://lattes.cnpq.br/7557848187163246>

Universidade Estadual do Tocantins, TO, Brasil

E-mail: crislene.dd@unitins.br

Resumo

Este artigo examina o Conflito de competências para aplicação do IBS entre estados e municípios após a PEC 132/2023, conforme estabelecido pela Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 132/2023. A proposta de unificação de tributos, prevista no §1º do Art. 156-A da Constituição Federal de 1988, levanta questionamentos sobre a distribuição de responsabilidades tributárias. O principal objetivo deste artigo é discutir a importância prática das mudanças trazidas pela PEC 132/2023 nas relações entre municípios e estados, identificando possíveis conflitos e buscando soluções para mitigá-los. Por meio de uma análise doutrinária, o artigo investiga como essa redistribuição de competências pode influenciar a autonomia tanto municipal quanto estadual, além de explorar possíveis conflitos e alternativas para evitar a sobreposição de competências fiscais. A pesquisa exploratória será baseada em descobertas futuras relacionadas à reforma do IBS, além de análises qualitativas fundamentadas em revisões bibliográficas e documentais. Entre os principais resultados, destaca-se que a reforma tributária tem como objetivos a simplificação, a transparência e a equidade do sistema fiscal. A emenda propõe a criação do IBS por meio de uma Lei Complementar, que estabelecerá sua estrutura legal (IVA duplo) e a formação do Comitê de Gestão do IBS. Um dos principais desafios identificados na pesquisa é a definição das alíquotas por cada entidade, o que pode suscitar preocupações sobre possíveis disputas fiscais entre municípios e estados. Finalmente, o artigo discute a

¹ Graduada em Direito pela Universidade Estadual do Tocantins – UNITINS. Professora da Educação Infantil. Licenciada em Pedagogia pela Universidade Pitágoras (Unopar). Especialista em Direito Tributário e Direito Processual Civil pela Universidade Pitágoras (Unopar).

² Bacharela em Direito pela Universidade Estadual do Tocantins – UNITINS. Advogada. Professora Universitária. Especialista em Direito Constitucional pela Escola Superior da Magistratura. Especialista em Direito Privado pela Escola Superior da Magistratura.

relevância dessas alterações para o direito tributário e suas implicações sobre a justiça fiscal entre os entes federativos e os contribuintes, buscando soluções para esses conflitos.

Palavras-chave: Impostos; Emenda Constitucional; Competências; Conflitos; Estados; Municípios.

Abstract

This article examines the conflict of jurisdiction over the application of the IBS between states and municipalities following the enactment of Constitutional Amendment Proposal (PEC) 132/2023. The proposal for tax unification, as set forth in §1 of Article 156-A of the 1988 Federal Constitution, raises questions regarding the distribution of tax responsibilities. The main objective of this article is to discuss the practical significance of the changes introduced by PEC 132/2023 in the relationship between municipalities and states, identifying potential conflicts and seeking solutions to mitigate them. Through a doctrinal analysis, the article investigates how this redistribution of competencies could impact the autonomy of both municipalities and states, while exploring possible conflicts and alternatives to prevent overlapping fiscal jurisdictions. The exploratory research will rely on future findings related to IBS reform, in addition to qualitative analyses based on bibliographic and documentary reviews. Among the key findings, the tax reform aims to simplify, increase transparency, and promote equity within the fiscal system. The amendment proposes the creation of the IBS through a Supplementary Law, which will establish its legal framework (dual VAT system) and the formation of the IBS Management Committee. One of the primary challenges identified in the research is the determination of tax rates by each entity, which may raise concerns about potential fiscal disputes between municipalities and states. Finally, the article discusses the relevance of these changes for tax law and their implications for fiscal justice among federative entities and taxpayers, seeking solutions to these conflicts.

Keywords: Taxes. Constitutional Amendment. Competencies. Conflicts. States. Municipalities.

1 Introdução

As mudanças propostas pela Emenda Constitucional (PEC) 132/2023, que institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), representam um marco significativo na estrutura tributária do Brasil, com o objetivo de simplificar o sistema e unificar tributos como o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e o ISS (Imposto sobre Serviços). No entanto, essa centralização da arrecadação por meio de um único imposto levanta questionamentos quanto ao impacto sobre a autonomia fiscal e à possível geração de conflitos de competência entre estados e municípios, especialmente no que tange à distribuição de receitas e à administração do imposto na prestação de serviços.

Diante desse cenário, o presente artigo tem como objetivo central identificar e analisar potenciais conflitos de competência que podem surgir entre os entes federativos com a implementação do IBS, conforme disposto na PEC 132/2023. Em específico, a pesquisa busca: (i) examinar as implicações da redistribuição de competências sobre a autonomia dos municípios e estados, (ii) avaliar como a unificação tributária pode impactar a arrecadação e a administração fiscal de cada ente, e (iii) propor alternativas para mitigar esses conflitos, promovendo uma distribuição justa de recursos e uma atuação harmoniosa entre as esferas de governo.

Além de mapear os conflitos possíveis, o estudo se concentrará nos conceitos e requisitos necessários para a aplicação do tributo no ato da prestação de serviços. Serão abordados os impactos diretos e indiretos que essas alterações podem ter na arrecadação, em conjunto com o órgão gestor responsável pela competência administrativa. Os tópicos que este estudo abrange incluem: o sistema tributário nacional e a transição para a reforma tributária, as mudanças na divisão de competências entre estados e municípios, bem como os potenciais conflitos de competência, e, por fim, as propostas para a resolução desses conflitos.

No que diz respeito ao órgão gestor criado para o IBS, o estudo abordará o papel do comitê gestor do IBS e de outros órgãos reguladores, incluindo um subtópico sobre a transição da tributação atual para o IBS. Serão discutidas as implicações econômicas e sociais sob a perspectiva de um novo sistema tributário, além dos impactos na arrecadação de estados e municípios. Portanto, é fundamental a adoção de medidas preventivas para reduzir disputas entre os entes federados, garantindo assim uma estabilidade fiscal sustentável e promovendo um desenvolvimento regional equilibrado e harmonioso.

2. Metodologia

Aqui serão abordados todos os aspectos metodológicos da pesquisa realizada, descrevendo-se os procedimentos necessários e úteis para analisar o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e sua forma de arrecadação, com foco na identificação de possíveis conflitos de competência entre estados e municípios.

Para alcançar esse fim, a pesquisa utilizará a metodologia da pesquisa jurídica, cuja a finalidade é a análise dos conceitos operacionais da pesquisa sob uma perspectiva dedutiva.

Com intuito de conhecer a problemática sobre a área de estudo vai ser realizado por meio de pesquisa exploratória utilizando de futuras descobertas de da reforma em relação ao IBS, análises qualitativas, baseadas em pesquisas bibliográficas (doutrinas) e documentais (legislações). Além disso utilizou-se da pesquisa bibliográfica a partir de artigos científicos nacionais publicados nos bancos de dados do Google Acadêmico.

Na busca identificar os pontos de convergência e divergência nas competências fiscais entre as jurisdições estaduais e municipais, visando prevenir possíveis conflitos decorrentes da implementação do IBS e analisando a alíquota cobrada depois da reforma, dos dados colhidos será feita análise quantitativa depois que tirar as conclusões para prevê os resultados.

Além disso, o estudo do tema é de grande relevância para o âmbito jurídico, para a arrecadação de forma justa para cada ente e para que os contribuintes tenham um sistema tributário mais célere a coleta de dados é a análise de documentos.

2.1 Sistema Tributário Nacional e a Transição para Reforma Tributária

A discussão sobre a cobrança do ICMS e do ISS antes e após a reforma tributária trouxe à tona a proposta de implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Esse novo tributo incidirá sobre transações que envolvem serviços, entre outros aspectos. Historicamente, o ISS era um imposto de competência municipal, aplicado sobre a prestação de serviços, enquanto o ICMS, um imposto estadual, recaía sobre a circulação de mercadorias e certos serviços. Com a introdução do IBS, essa distinção deixará de existir, uma vez que o novo imposto substituirá tanto o ISS quanto o ICMS, consolidando a tributação em um único tributo (Szelbracikowski e Porto, 2023).

Essa mudança representa um avanço significativo na simplificação do sistema tributário brasileiro, visando aumentar a eficiência na arrecadação e reduzir a complexidade para os contribuintes. Além disso, a unificação dos impostos pode facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, promovendo maior transparência e previsibilidade para empresas e cidadãos. A implementação do IBS também pode afetar a distribuição de receitas entre estados e municípios, gerando debates sobre como garantir uma repartição justa que respeite as particularidades regionais.

A vigência do IBS começará em 2026, com uma alíquota de 0,1%. Entre 2027 e 2028, será aplicada uma alíquota estadual de 0,05% e uma municipal de 0,05%. Entre 2029 e 2032, as alíquotas do ICMS e do ISS serão gradualmente reduzidas até a extinção desses tributos. A previsão é que, até 2033, o IBS esteja plenamente em vigor (Diniz e Nabhan, 2024).

Cavalcante e Oliveira (2024) afirmam que, em decorrência dessa mudança, o ICMS e o ISS serão extintos. É importante destacar que os municípios não poderão arrecadar o IBS, o que contraria o modelo estabelecido em âmbito federal. Assim, embora o novo sistema vise simplificar a arrecadação, surgem preocupações quanto à autonomia financeira dos municípios, que historicamente dependem da receita gerada pelo ISS. A transição para o IBS pode exigir uma adaptação significativa na estrutura fiscal das cidades, além de maior cooperação entre os entes federativos para assegurar uma distribuição justa dos recursos arrecadados.

De acordo com Abraham (2024), a transição para o IBS está descrita nos artigos 125 a 133 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Entre 2024 e 2025, serão elaboradas leis complementares que definirão os parâmetros do IBS, incluindo a estrutura do sistema de arrecadação. Em 2026, o IBS começará com uma alíquota inicial de 0,1%, caracterizando um "ano experimental" para avaliar sua eficácia. A partir de 2027, a alíquota do IBS será fixada em 0,05% para estados e municípios, consolidando um ajuste gradual do sistema tributário.

Entre 2029 e 2032, ocorrerá uma transição estruturada do ICMS e ISS para o IBS. Nesse período, as alíquotas do ICMS e ISS serão reduzidas progressivamente, enquanto a arrecadação do IBS aumentará. Em 2033, ICMS e ISS serão totalmente extintos, completando a implementação do novo sistema tributário e estabelecendo uma base mais sólida para a arrecadação no país (Abraham, 2024). Como observa Junior (2024, p. 555), "ter-se-á a extinção dos ICMS e do ISS. Em 2035, poderá ocorrer a redução das alíquotas de referência da CBS e do IBS caso a Receita Base Total entre 2029 e 2033 exceda o Teto de Referência Total.

Mazza (2024) destaca que a Emenda Constitucional 132/2023 está programada para ser implementada em 2027, conforme os Artigos 3 e 11, que tratam dos regulamentos gerais de gestão. Essa emenda introduz o IBS, com uma alíquota inicial de 0,05% aplicável aos estados. A partir de 2033, conforme os Artigos 4 e 5, o ICMS e o ISS serão extintos. Além disso, serão introduzidos novos princípios tributários que enfatizam simplicidade, transparência, equidade fiscal, cooperação e proteção ambiental. A emenda também prevê a criação do IBS por meio de uma Lei Complementar, que detalhará sua estrutura legal e criará o Comitê de Gestão do IBS.

O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) define diretrizes para a modificação dos créditos de ICMS não compensados, com prazo até 2032, quando o imposto será extinto. Os saldos de créditos reconhecidos e validados pelos entes federativos até 31 de dezembro de 2032 serão desconsiderados, e os créditos reconhecidos após essa data deverão seguir as novas normas (Junior, 2024). Essas medidas são fundamentais para assegurar uma transição organizada e eficaz do

ICMS para o novo imposto, evitando descontinuidades prejudiciais à arrecadação e à economia.

Além de garantir a continuidade da arrecadação, essa transição busca oferecer previsibilidade e segurança jurídica aos contribuintes. Com a implementação dessas diretrizes, espera-se uma adaptação gradual ao novo sistema tributário, promovendo uma organização financeira mais estável para o governo e para as empresas.

Conforme Diniz e Nabhan (2024), a transição dos valores da arrecadação compartilhada deve se estender por um período de 50 anos, de 2027 a 2077, para garantir uma adaptação gradual e equilibrada ao novo sistema. No que diz respeito à distribuição do IBS entre estados, municípios e Distrito Federal, o modelo adotará uma abordagem proporcional à média de receita de cada entidade federativa, promovendo uma repartição justa e equitativa dos recursos.

Essa estrutura visa não apenas garantir a continuidade da arrecadação, mas também proporcionar um ambiente mais estável para o planejamento financeiro das administrações públicas. Ao longo desse processo, será essencial monitorar os impactos econômicos e sociais da reforma, para assegurar que a implementação do IBS contribua para um sistema tributário mais eficiente e equitativo.

Camargos e Taufner (2024) revelam que, com a reforma da Emenda Constitucional nº 132/2023, o IBS será aplicado com base na soma das frações de cada ente federativo envolvido. A legislação determinará o destino da arrecadação conforme o local de entrega dos bens, a disponibilidade dos produtos, a localização do serviço ou a residência do consumidor. Além disso, a legislação permitirá variações na aplicação do imposto, considerando as especificidades de cada tipo de negócio.

Sob essa perspectiva, “o sistema tributário brasileiro, até então, estava marcado por um emaranhado de tributos que gerava complexidade e insegurança jurídica” (Scaff, 2024, p. 683). Cavalcante e Oliveira (2024) observam que, nessa nova estrutura, os municípios não terão a capacidade de arrecadar o IBS, o que desafia o modelo federal e pode trazer dificuldades para a arrecadação e a autonomia financeira dos municípios.

Segundo (2024) argumenta que, durante a transição, os estados, Distrito Federal e municípios manterão seus órgãos de lançamento e controle interno sobre o ICMS e o ISS. Entretanto, com o IBS, será necessário desenvolver uma nova estrutura administrativa para garantir uniformidade e harmonia na aplicação e interpretação do tributo em todo o território nacional.

2.2 As Mudanças na Divisão de Competências entre Estados e Municípios

A PEC 132/2023 prevê que a competência para instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) será compartilhada entre União, estados, Distrito Federal e municípios. No entanto, a emenda não detalha de forma prática como essa divisão ocorrerá, o que pode gerar conflitos entre os entes federativos, principalmente no que se refere à gestão de receitas.

Conforme disposto no art. 156-A da Constituição: “Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.” Além disso, o inciso V do art. 195 atribui à União a competência para instituir contribuições sociais “sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.” Assim, a lei complementar exigida pela Constituição funcionará como uma lei instituidora de tributos, ou seja, uma norma que cria ou modifica aspectos essenciais de um tributo de competência de um único ente federativo (competência privativa) ou de mais de um ente (competência compartilhada) (Havila, 2024, p. 706).

De acordo com Junior (2024), as entidades federativas terão a liberdade de associar suas alíquotas a uma alíquota de referência, conforme estipulado pelo § 10º do art. 156-A. O recolhimento do IBS ocorrerá com base em uma parcela destinada aos estados e municípios onde a operação se realiza. O Distrito Federal terá autonomia para definir suas alíquotas e exercer tanto competências estaduais quanto municipais. A Lei Complementar estabelecerá critérios para definir o local de incidência do imposto, levando em conta o local de entrega, a prestação do serviço e o domicílio do adquirente.

A unificação do ICMS e do ISS exigirá uma estreita colaboração entre os órgãos responsáveis pela administração e fiscalização desses tributos. Vale destacar que esses órgãos não devem ser confundidos com as entidades que regulam a arrecadação, pois suas funções e atribuições são distintas. Essa integração será essencial para garantir uma gestão tributária mais eficiente e transparente, facilitando a arrecadação e o cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes.

A União possui competência para regulamentar a maioria dos aspectos do IBS por meio de uma lei complementar federal. Essa legislação deverá abordar diversos critérios da regra-matriz de incidência tributária (RMIT), como o critério material, temporal, espacial, base de cálculo e critério pessoal (sujeitos ativos e passivos). Por outro lado, estados e municípios, têm autorização para legislar sobre a alíquota do IBS em operações de bens e serviços realizadas em seus territórios. Assim, o único elemento da regra-matriz que fica a cargo dos estados e municípios é a definição de suas próprias alíquotas. O IBS, portanto, é um tributo de competência compartilhada entre União, estados, Distrito Federal e municípios, pois todos esses entes participam na criação da norma tributária. Contudo, apenas os estados, o Distrito Federal e os municípios serão beneficiários diretos do IBS, sem que a União tenha envolvimento nos resultados econômicos da tributação (Oliveira e Lucena, 2024, p. 214).

Segundo (2024), a implementação do IBS representa um aspecto crucial na reestruturação do processo administrativo tributário. Durante o período de transição, estados, municípios e o Distrito Federal manterão suas estruturas administrativas vigentes para gerir o ICMS, o ISS e demais tributos sob sua competência. Essa continuidade é essencial para assegurar a estabilidade administrativa e a arrecadação correta de impostos durante a adaptação ao novo sistema. A integração e adaptação dos processos atuais serão fundamentais para que a transição ocorra de forma eficaz, evitando interrupções nos serviços públicos.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu uma nova forma de competência tributária: a competência compartilhada. No entanto, o texto da emenda apresenta certa ambiguidade ao diferenciar a competência tributária e o ente beneficiário da arrecadação. Assim, embora a unificação dos tributos simplifique a estrutura tributária, surgem questões sobre a gestão dos conflitos de competência entre estados e municípios na administração do IBS (Oliveira e Lucena, 2024).

Diante dessa nova configuração, uma coordenação eficiente entre os entes federativos é essencial para evitar sobreposições e assegurar uma aplicação justa e eficaz do tributo. A clareza na definição e distribuição de responsabilidades entre os entes será fundamental para o sucesso da reforma tributária.

2.3 Potenciais Conflitos de Competência

A Constituição de 1988 conferiu autonomia tributária aos entes federativos, permitindo que os municípios recolhessem o ISS e os estados, o ICMS. A possível substituição desses impostos pelo IBS pode gerar conflitos entre estados e municípios, que precisarão compartilhar a administração desse novo tributo, afetando as finanças de ambos e impondo desafios à gestão tributária.

Conforme Oliveira (2022), a resolução de conflitos de jurisdição no sistema atual torna-se mais complexa com a proposta de simplificação tributária e a redução de custos fiscais. A criação do IBS, apesar de ter a simplificação como objetivo, pode, sem uma administração adequada, resultar em conflitos de competência, o que revela a fragilidade da proposta. Nesse contexto, os desafios enfrentados pelos operadores do direito são significativos, parecendo que as desvantagens podem superar as vantagens.

Para Oliveira (2022, p.115), uma alternativa seria adotar um “modelo dual para o IBS”, onde o tributo se manteria único para os contribuintes, mas seria resultado de uma combinação entre um IBS federal e um IBS subnacional, compartilhando a mesma base de incidência e legislação. Esse modelo poderia reduzir e simplificar consideravelmente os conflitos relacionados à jurisdição competente para processar e julgar disputas fiscais, além de facilitar a administração responsável pela arrecadação, cobrança e fiscalização.

Albano (2024) aponta que a simplificação tributária proposta pelo IBS visa resolver conflitos jurisdicionais relacionados à legalidade da unificação de tributos. Entretanto, essa proposta pode gerar incertezas jurídicas para os contribuintes em relação ao Fisco e aumentar os custos operacionais no Brasil. Embora o IBS tenha potencial para representar um avanço significativo na resolução de questões tributárias, a transição para esse novo sistema requer uma gestão cuidadosa para minimizar os desafios e assegurar maior segurança jurídica. A clareza normativa e a harmonização entre os entes federativos serão cruciais para que os benefícios esperados com a simplificação tributária sejam plenamente alcançados.

Mazza (2024) observa que a legitimidade da guerra fiscal é um tema de intenso debate. A União se prepara para implementar o IBS por meio de legislação complementar, o que criaria um sistema tributário unificado e homogêneo no Brasil. Contudo, a definição das alíquotas representa um grande desafio, pois cada entidade deve determinar seu percentual. Existe preocupação com a criação desse imposto por meio de legislação complementar, uma prática incomum, já que é a União quem deve estabelecer a alíquota. A possibilidade de variações entre as alíquotas estaduais e municipais pode provocar uma guerra fiscal, prejudicando todos os envolvidos e exigindo uma abordagem cautelosa para mitigar esses conflitos.

Além disso, é essencial que haja um diálogo entre as esferas federal, estadual e municipal para que as necessidades específicas de cada região sejam consideradas na definição das alíquotas. Esse esforço colaborativo pode facilitar a construção de um sistema tributário mais equitativo e sustentável, evitando os efeitos negativos da competição fiscal. A transparência nas decisões e a participação ativa dos representantes locais são fundamentais para reduzir o descontentamento e promover uma harmonização tributária que beneficie a todos.

A criação do IBS e conseqüente exclusão da competência dos estados e Municípios para instituir o ICMS e ISSQN, respectivamente, retiraria a autonomia financeira dos entes federados, violando, portanto, o princípio federativo, elevado ao status de cláusula pétrea pela Constituição Federal. (Szelbrackowski e Porto,2023, p.356).

Ávila (2024) ressalta que o artigo 146, inciso I, da Constituição Federal determina que uma lei complementar é responsável por regular os conflitos de competência em matéria tributária no contexto da organização político-administrativa da República Federativa do Brasil. Essa disposição constitucional tem como objetivo estabelecer diretrizes para reduzir esses conflitos. Portanto, a promoção de disputas de competência deve ser desencorajada, e soluções que evitem esses conflitos devem ser buscadas.

O Art. 146 estabelece que "Cabe à lei complementar I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios." Dessa forma, uma regulação adequada dos conflitos de competência é essencial para garantir segurança jurídica e eficiência na arrecadação tributária. A falta de uma legislação clara pode levar a disputas entre os diferentes níveis de governo, comprometendo a harmonização e a justiça tributária. Assim, é essencial que as leis complementares sejam elaboradas com cuidado para assegurar um ambiente tributário mais coeso e transparente.

2.4 O Papel do Comitê Gestor do IBS e de Outros Órgãos Reguladores

O Artigo 156-B, inserido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, estabelece que a administração do IBS será feita de maneira integrada pelos estados, Distrito Federal e municípios, através do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços. Esse comitê, uma entidade pública com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, será responsável por uniformizar a regulamentação e aplicação da legislação do imposto, arrecadar e distribuir receitas e decidir contenciosos administrativos (Brasil, 2023).

Mazza (2024) observa que o Comitê Gestor do IBS, criado pelo Artigo 156-B, é uma autarquia especial com autonomia para gerenciar o imposto de maneira eficaz. Suas funções incluem elaborar regulamentos unificados, padronizar a interpretação da legislação, arrecadar e distribuir o imposto entre os entes federativos e resolver disputas administrativas.

Diniz e Nabhan (2024) destacam que o Comitê terá representação de todos os estados e municípios, mas apenas com funções normativas e administrativas, cabendo ao STJ julgar conflitos entre entes federativos ou com o Comitê. Carvalho et al. (2024) sugerem criar órgãos de apoio, como o Comitê de Harmonização da Receita Tributária e o Fórum de Harmonização Jurídica, para auxiliar na uniformização das práticas tributárias.

O IBS, contudo, terá seu processo administrativo regulado em lei complementar, o qual será unificado e, embora possa contar com delegações para as estruturas administrativas dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, será centralizado no âmbito de um "Comitê Gestor". O que se espera é que o Comitê Gestor centralize e harmonize a atuação das fazendas estaduais, municipais e distrital, as quais passarão a funcionar, no que toca ao IBS, como ramificações suas, como ocorre com a Receita Federal, que tem suas delegacias em diferentes regiões do País. (Segundo,2024, pagina,364).

Segundo Abraham (2024), o Comitê do IBS será responsável por regular, cobrar e distribuir o imposto, enquanto as fiscalizações e demais tarefas administrativas caberão aos entes federativos, promovendo uma atuação coordenada. A lei complementar definirá o funcionamento do Comitê, incluindo a supervisão externa, segundo Taufner e Camargos (2024).

Junior (2024) indica que a Comissão Supervisora terá um papel na padronização do IBS, garantindo o compartilhamento de informações fiscais. Oliveira

(2022) observa que o Comitê desempenha uma função essencial na arrecadação e fiscalização, enquanto Mota (2024) destaca que o conselho reterá parte dos créditos tributários acumulados, distribuindo o excedente aos entes.

A proposta de reforma constitucional tributária prevê que uma lei complementar criará um Comitê Gestor Nacional do IBS, com-posto por representantes da União, Estados e Municípios, com a finalidade, dentre outras, de gerenciar a arrecadação, fiscalização, cobrança e a representação judicial e extrajudicial em eventuais litígios envolvendo o IBS. (Oliveira; 2022, página.101).

Finalmente, a alteração no Art. 105 da CF/88, com a EC 132/2023, atribui ao STJ a competência para julgar conflitos envolvendo o Comitê Gestor do IBS. Albano (2024) observa que a lei complementar detalhará as diretrizes de atuação, incluindo aspectos organizacionais e de fiscalização, promovendo a uniformização na gestão do imposto (art. 156-B).

2.4.1 A Transição da Tributação Vigente para o IBS

Szelbracikowski e Porto (2023) classificam o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), instituído pela Emenda Constitucional 132/2023, como um Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) de ampla aplicação. Para exportações, o imposto será reembolsado integralmente ao exportador se não houver incidência do IBS no destino; já nas importações, bens, serviços e direitos, sejam materiais ou imateriais, estarão sujeitos à tributação.

Conforme Mazza (2024), o IBS substituirá o ISS e o ICMS, funcionando em múltiplas jurisdições com o princípio da neutralidade, o que visa reduzir interferências econômicas e aumentar a eficiência. Incidirá de forma não cumulativa sobre bens tangíveis e intangíveis e sobre serviços, incluindo importações, mas não exportações, o que reduz a burocracia e facilita o cumprimento das obrigações fiscais, estimulando a competitividade.

Segundo Junior (2024), a lei complementar regulamentará o IBS, abrangendo operações com bens, serviços e direitos, detalhando as transações de serviços. Esse detalhamento é essencial para assegurar transparência e previsibilidade tributária.

Ávila (2024) esclarece que o IBS será recolhido no local de destino da mercadoria, com alíquotas definidas por estados e municípios, seguindo legislação uniforme em todo o país. Cada ente poderá definir sua alíquota, aplicável a bens, direitos e serviços, promovendo simplicidade e eficiência na arrecadação.

O princípio da neutralidade tributária, fundamental para o IBS, garante que o sistema não influencie escolhas econômicas, favorecendo um ambiente de negócios competitivo e eficiente. O IBS se destaca por sua ampla base de incidência, abrangendo operações internas e importações, e por uma alíquota uniforme em todo o Brasil, promovendo equidade e eficiência (Mota, 2024, p. 68).

Rangel (2022) define o IBS como um tributo federal instituído por lei complementar, destinado a simplificar o sistema tributário sem comprometer a autonomia dos estados e municípios, que podem ajustar suas alíquotas conforme necessário. A arrecadação ocorre no local de destino, promovendo maior equidade e eficiência tributária ao incidir onde o bem ou serviço é efetivamente consumido.

Junior (2024) ressalta que, pautado pelos princípios da neutralidade e uniformidade (art. 156-A, §1º, CF), o IBS deve ter regulação uniforme em todo o território nacional. Carvalho et al. (2024) enfatizam que a eficiência do sistema

depende da amplitude da base tributária e da uniformidade das alíquotas, promovendo simplicidade e equidade como pilares essenciais para a eficácia do modelo ao longo do tempo.

2.4.2 Implicações Econômicas e Sociais sob a Ótica de Um Novo Sistema Tributário

A Emenda Constitucional 132/2023 trará mudanças significativas ao processo administrativo do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), afetando especialmente os litígios judiciais relacionados ao tributo. A estrutura dos procedimentos administrativos será reformulada devido à natureza singular de instituição, regulamentação, fiscalização e aplicação do IBS. A regulamentação, que unificará ICMS e ISS através de uma Lei Complementar e criará um Comitê Gestor, é essencial para assegurar a eficiência na gestão tributária e no processo de arrecadação (Segundo, 2024).

Scalco (2024) observa que novos impostos, como o IBS, frequentemente revelam lacunas legislativas e incertezas em sua aplicação e impacto. Essa vulnerabilidade é causada pela ausência de precedentes e pela complexidade da política fiscal, além das questões de constitucionalidade e justiça social. Esses desafios destacam a necessidade de uma abordagem criteriosa dos operadores jurídicos.

Ávila (2024) aponta que o IBS é um tributo de jurisdição compartilhada, beneficiando estados, Distrito Federal e municípios, enquanto a União não recebe receitas desse imposto. Essa estrutura promove uma maior autonomia fiscal para os entes locais, permitindo o desenvolvimento de políticas fiscais alinhadas às necessidades regionais.

Cavalcante e Oliveira (2024) ressaltam que estados industrializados enfrentarão perdas de receita com o IBS, uma vez que o tributo será recolhido no local de consumo das mercadorias. Isso reduz a arrecadação do ICMS na origem e redistribui a tributação do setor industrial para outros setores econômicos. Assim, a definição de critérios de distribuição é crucial para manter a autonomia financeira dos entes federativos e promover o equilíbrio econômico entre as diferentes regiões.

Por fim, Oliveira e Lucena (2024) destacam a importância de distinguir entre a competência para instituir o imposto e o status de beneficiário da arrecadação. No caso do IBS, os beneficiários são os estados, Distrito Federal e municípios, reforçando a autonomia financeira desses entes federativos e sua capacidade de gerir os recursos arrecadados, enquanto a União não participa dessa receita.

2.4.3 Impactos na arrecadação dos estados e municípios

Conforme Abraham (2024), o modelo tributário do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), baseado na tributação pelo destino, beneficiará estados e municípios, especialmente os menos desenvolvidos. Essa abordagem promove a redistribuição de receitas e reduz as desigualdades regionais, já que ao direcionar a arrecadação para o local de consumo, o IBS favorece as áreas com menor desenvolvimento, garantindo um fluxo mais equilibrado de recursos.

Essa mudança pode estimular o desenvolvimento econômico local, permitindo que as receitas geradas sejam reinvestidas em infraestrutura e serviços públicos, criando um ciclo positivo que melhora a qualidade de vida da população. A reforma tributária, assim, não só visa a eficiência fiscal, mas também o compromisso com a justiça social e o equilíbrio regional.

Menezes (2024) explica que o mecanismo de arrecadação "Split Payment" é fundamental para garantir a rápida arrecadação do IBS e reduzir evasão e fraudes

fiscais. Esse sistema limita a concessão de créditos tributários ao valor realmente arrecadado, minimizando riscos de evasão. Com isso, o parcelamento das transações fiscais se torna uma inovação importante no modelo de arrecadação brasileiro.

Segundo Ávila (2024), é essencial distinguir entre jurisdição tributária e o direito à receita arrecadada. No contexto do IBS, os beneficiários das receitas são os estados, o Distrito Federal e os municípios, enquanto a União não participa da arrecadação, reforçando a autonomia financeira dos entes locais e incentivando uma gestão fiscal responsável.

O cálculo e cobrança do IBS nas transações interestaduais e intermunicipais focam no local de consumo, e não na produção. Assim, o IBS é cobrado conforme as alíquotas do estado e município de destino. Por exemplo, uma empresa do Estado X que vende produtos para um cliente no Município Y, Estado Z, será tributada pela alíquota estadual de 8% e municipal de 3%, resultando em um total de 11% (Mota, 2024, p. 69).

Cavalcante e Oliveira (2024) destacam que o IBS altera a estrutura do ICMS e do ISS. O ICMS, até então aplicado em cada etapa do processo de comercialização, e o ISS, exclusivo dos municípios, passam a ser unificados. Essa mudança implica que os municípios, antes exclusivos na tributação de serviços, agora compartilham a arrecadação com os estados, o que pode impactar significativamente as receitas municipais, especialmente onde o ISS é crucial para a sustentabilidade financeira.

Portanto, a discussão sobre o IBS vai além da arrecadação, pois afeta também a autonomia e capacidade financeira dos municípios, essenciais para um desenvolvimento regional equilibrado.

Com a Emenda Constitucional nº 132/2023, o art. 146 da CF permite que os contribuintes escolham entre apurar o IBS e a CBS no regime próprio ou pelo regime único simplificado. Optando pelo regime único, não será permitida a apropriação de créditos para o contribuinte, mas o adquirente não optante poderá fazê-lo, em montante equivalente ao cobrado pelo regime simplificado (art. 146, § 3º, CF) (Junior, 2024, p. 553).

Junior (2024) também ressalta que o artigo 146, III, alínea "d", estabelece uma metodologia para crédito e segregação na apuração do IBS, oferecendo flexibilidade para adaptar o regime tributário às diversas realidades econômicas dos contribuintes.

Carvalho et al. (2024) argumentam que o novo modelo de tributação do consumo é complexo e exige uma transição cuidadosa para evitar rupturas na arrecadação e aumentos inesperados na carga tributária. Para proteger os contribuintes e permitir ajustes em contratos de longo prazo, a proposta prevê uma redução progressiva das alíquotas e benefícios fiscais, além de garantir o uso dos créditos tributários pendentes e compensação por possíveis reduções nos repasses financeiros da União.

3. Propostas para Resoluções de Conflitos

A reforma tributária promovida pela EC nº 132/2023 visa aprimorar as regras tributárias no Brasil, buscando descentralizar o modelo federativo e oferecer maior autonomia financeira e política aos entes subnacionais, com o objetivo de reduzir desequilíbrios regionais e fomentar o desenvolvimento socioeconômico (Abraham, 2024). Essa reformulação é uma oportunidade de redistribuir recursos de maneira mais equitativa, fortalecendo competências tributárias locais para promover políticas públicas alinhadas às necessidades regionais e melhorar a qualidade de vida da população.

Conforme Cavalcante e Oliveira (2024), a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), fundindo ICMS e ISS, reflete sistemas tributários europeus, como o IVA, e visa transparência e simplicidade na cobrança de tributos, promovendo um ambiente de negócios mais atrativo. A estrutura mais coesa do IBS tende a reduzir as distorções e desigualdades fiscais entre os estados e municípios, contribuindo para uma competição mais justa.

Para Gomes (2022), a efetividade do IBS requer um sistema de cobrança eficiente e cooperação entre os entes federativos para enfrentar as ineficiências do sistema tributário. O sucesso do IBS dependerá da colaboração na formulação de políticas tributárias, promovendo um ambiente tributário mais justo e eficiente, que atenda às necessidades de todos os cidadãos e fortaleça o desenvolvimento nacional.

Das críticas e elogios, percebe-se que o tributo plurifederativo é novo, polêmico, extremamente complexo em sua gestação e que sua eficácia dependeria inexoravelmente de esforços conjuntos de todos os entes Federativos, sob pena de não alcançar seus objetivos primários. Mas ele possui um mérito que pode ser a chave para toda a evolução necessária: a simplificação. Simples é aquilo que pode ser compreendido, replicado, vivido diariamente com segurança e previsibilidade. Normas simples, por excelência, aderem mais ao conhecimento de todos e tendem a ser aplicadas com maior destreza. (Gomes,2022, pagina135).

Meneses (2024) destaca que a reforma introduz o "Split Payment", um sistema que facilita o pagamento de tributos ao separar automaticamente o valor devido em transações, promovendo transparência e reduzindo a evasão fiscal. Essa inovação deve contribuir para um ambiente econômico mais justo, beneficiando tanto o governo quanto a sociedade.

Scalco (2024) aponta que o IBS, como modelo de IVA duplo similar ao canadense, busca harmonizar a legislação tributária no Brasil, oferecendo maior clareza e estabilidade para contribuintes e administração fiscal. A reforma tende a fortalecer o ambiente econômico, atraindo investimentos e promovendo crescimento sustentável.

A reforma também visa eliminar a cumulatividade e a guerra fiscal, estabelecendo normas nacionais uniformes, o que deve reduzir os litígios judiciais e simplificar o sistema (Pestana, 2024). Rocha (2021) defende que o IBS fortalece a autonomia dos entes federativos, eliminando isenções e promovendo uma tributação uniforme e justa.

Carvalho et al. (2024) explicam que a cobrança plurifásica do IBS, que aplica tributos desde a produção até o consumo final, facilita a fiscalização, reduz a inadimplência e evita distorções econômicas como a verticalização produtiva. Essa abordagem incentiva práticas empresariais mais equilibradas e sustentáveis, promovendo uma tributação justa e transparente.

Por fim, a administração e fiscalização do IBS serão responsabilidade de uma comissão gestora, regulada por lei complementar, que representa um novo componente no sistema tributário brasileiro (Carvalho et al., 2024).

4. Considerações Finais

A proposta do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), introduzida pela PEC 132/2023, representa um passo importante na simplificação do sistema tributário brasileiro. Contudo, a centralização da arrecadação por meio desse imposto unificado apresenta desafios para a preservação da autonomia fiscal e administrativa dos estados e municípios. Ao eliminar a sobreposição de tributos e buscar maior eficiência na tributação do consumo, a PEC também gera potenciais conflitos entre os diferentes níveis de governo, uma vez que a arrecadação centralizada exige colaboração entre os entes federativos para a gestão e distribuição de receitas, impactando o princípio da autonomia financeira previsto na Constituição Federal.

A criação de um comitê gestor nacional para o IBS, composto por representantes da União, dos estados e dos municípios, é uma medida essencial para mitigar esses conflitos. Para que o IBS seja implementado de forma eficaz, o comitê precisará atuar com equidade e eficiência, assegurando uma distribuição justa dos recursos arrecadados e atendendo às demandas locais e regionais. A falta de clareza sobre a distribuição de receitas e a gestão do imposto pode gerar tensões federativas, especialmente no que se refere à prestação de serviços essenciais.

Diferentes pontos de vista são observados na literatura. Alguns autores veem o IBS como uma oportunidade para tornar o sistema tributário mais simples e eficiente, enquanto outros questionam aspectos da proposta, apontando dificuldades na implementação e dúvidas quanto ao impacto na autonomia dos entes federativos e na eficácia prática das mudanças sugeridas.

A reforma tributária com o IBS traz aspectos positivos, como a modernização do sistema e a redução do número de tributos. Contudo, ainda há limitações quanto à justiça fiscal e ao grau de simplificação alcançado. Como a reforma está em fase de transição, os resultados ainda não são conclusivos. Com a possibilidade de futuras emendas e ajustes legais até que o IBS esteja completamente implementado, recomenda-se que novas pesquisas sejam realizadas para avaliar suas consequências. Assim, o legislador poderá ajustar o sistema conforme necessário, promovendo um equilíbrio entre as necessidades locais e regionais na arrecadação desse tributo.

Referências

ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: **Forense**, 2024. E-book. ISBN 9786559649624. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786559649624/>. Acesso em: 07 out. 2024.

ALBANO, AMANDA. O impacto federativo da reforma tributária: a emenda constitucional nº 132/2023. **Revista Carioca de Direito, Rio de Janeiro, Brasil**, v. 5, n. 1, p. 67–84, 2024. Disponível em:

<https://revistacarioca.openjournalsolutions.com.br/index.php/rcd/article/view/154..> Acesso em: 22 set. 2024.

AVILA, Humberto. Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 56, p. 701–730, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.31.2024.2542. Disponível em:

<https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2542>. Acesso em: 2 out. 2024.

BRASIL. Constituição Da República Federativa do Brasil de 1988. Presidência da República Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos.
[https://www.planalto.gov.br/ccivil03/constituicao/Constituicao.htm#art.156 a.](https://www.planalto.gov.br/ccivil03/constituicao/Constituicao.htm#art.156.a)
Disponível em: 31 de Mai. 2024.

BRASIL. Constituição Da República Federativa do Brasil de 1988. Presidência da República Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos.
[https://www.planalto.gov.br/ccivil03/constituicao/Constituicao.htm#art.105, letra j.](https://www.planalto.gov.br/ccivil03/constituicao/Constituicao.htm#art.105,letra.j)
Disponível em: 07 de Jun. 2024.

BORGES DE OLIVEIRA, E. A.; FEITOSA FURTADO LUCENA, I. A competência compartilhada do IBS e seus possíveis reflexos na economia e na autonomia legislativa dos estados e municípios. **REVISTA DA AGU**, [S. l.], v. 23, n. 3, 2024. DOI: 10.25109/2525-328X.v.23.n.3.2024.3498. Disponível em:
<https://revistaagu.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/3498>. Acesso em: 28 out. 2024.

CAVALCANTE, Ailton Ferreira; OLIVEIRA, Valdivino José de. O PACTO FEDERATIVO E A REFORMA TRIBUTÁRIA. **Revista Políticas Públicas & Cidades**, [S. l.], v. 13, n. 2, p. e863, 2024. DOI: 10.23900/2359-1552v13n2-49-2024. Disponível em: <https://journalppc.com/RPPC/article/view/863>. Acesso em: 23 set. 2024.

CARVALHO, Daniel Melo Nunes de; Ribeiro, Ivan Moraes; Vieira, Marco André Ramos. Reforma tributária em perspectiva: a proposta de regulamentação contida no PLP nº 68, de 2024. **Senado Federal**, Núcleo de Estudos e Pesquisas da Consultoria Legislativa, Brasília, 06/2024, p. 50 boletim legislativo ; n. 108. Disponível em: : <https://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/658846>. Acesso em: 05 de out de 2024.

DINIZ, Ericsson Gomes; NABHAN, Francine Adilia Rodante Ferrari. REFORMA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DO IBS COMO FORMA DE SUBSTITUIÇÃO AO ICMS E AO ISS. **Revista Acadêmica Online** , [S. l.], v. 10, n. 50, p. 1–12, 2024. Disponível em:
<https://www.revistaacademicaonline.com/index.php/rao/article/view/16>. Acesso em: 22 set. 2024.

GOMES, Fabio L. Reforma Tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital. São Paulo: **Almedina Brasil**, 2022. E-book. ISBN 9786556274409. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556274409/>. Acesso em: 03 out. 2024.

JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da R. **Manual de Direito Tributário**. 3rd ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024. E-book. P.556. ISBN 9786559649808. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559649808/>. Acesso em: 07 out. 2024.

MAZZA, Alexandre. **Curso de direito tributário**. 10th ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. P.XII. ISBN 9788553620029. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553620029/>. Acesso em: 15 out. 2024

MENEZES, F. As Inconveniências do Split Payment: A NOVA MODALIDADE DE RECOLHIMENTO DO IBS E DA CBS. **Caderno Virtual**, [S. l.], v. 1, n. 59, 2024.

Disponível em:

<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/7920>. Acesso em: 23 set. 2024.

MOTTA, Matheus Cordeiro. Análise da reforma tributária no Brasil: estudo sobre a fundamentação e propostas legislativas. 2024. 117 f. Dissertação (Programa Stricto Sensu em Direito) – **Universidade Católica de Brasília**, Brasília, 2024.

<https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/handle/tede/3519>. Acesso em 5 de out. 2024.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. Aspectos controvertidos da reforma tributária: na visão dos Procuradores da Fazenda Nacional. São Paulo- SP: **Grupo Almedina**, 2022. E-book. ISBN 9786556276045. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556276045/>. Acesso em: 24 mai. 2024.

RANGEL, Fabíola Santos. Guerra fiscal e o conflito de competência do ISSQN: observações sobre a reforma tributária. 2022. 119 f. **Dissertação** (Programa Stricto Sensu em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2022

ROCHA, Wesley. Reforma Tributária em Pauta. São Paulo: **Grupo Almedina**, 2021. E-book. ISBN 9786556273082. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556273082/>. Acesso em: 24 mai. 2024.

SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um Salto no Escuro, com Torcida a Favor. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 56, p. 681–700, 2024.

DOI: 10.46801/2595-6280.56.30.2024.2534. Disponível em:

<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2534>. Acesso em: 1 jun. 2024.

SCALCO, Tainara Etheldrede. A tributação das disputas de e-sports no Brasil sob a ótica do ISSQN. 2024. 101 f. **Dissertação** (Programa Stricto Sensu em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2024.p.9-89,Data de defesa: 24-Mai-2024.Disponível em: <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/handle/tede/3483>.

Acesso:22/09/2024.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. 14th ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2024. E-book. P.VII. ISBN 9786559776177. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559776177/>. Acesso em: 07 out. 2024.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. Processo Tributário. 16th ed. Rio de Janeiro: **Atlas**, 2024. E-book. P.XI. ISBN 9786559776030. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559776030/>. Acesso em: 07 out. 2024.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel C.; PORTO, Laís K. Perspectivas e Desafios das Reformas Tributárias. (Coleção IDP). São Paulo: **Grupo Almedina**, 2023. E-book. ISBN9 786556277752. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556277752/>. Acesso em: 24 mai. 2024.

TAUFNER, Domingos Augusto; PEREIRA DE SOUZA CAMARGOS, Cristiane. A Reforma Tributária e os Desafios para a Manutenção do Pacto Federativo. **Cadernos**, [S.l.], v. 1, n. 12, p. 7-27, maio 2024. ISSN 2595-2412. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/view/290>. Acesso em: 23 set. 2024.