

# **Competencia compartida, el diseño del Comité de Gestión del IBS y la constitucionalidad del EC n. 132/2023: consideraciones desde la intersección entre federalismo fiscal, autonomía y representación territorial en el Estado federal**

## **Raquel Alves**

Abogada. Doctora en Derecho Económico, Financiero y Tributario por la Facultad de Derecho de la Universidad de São Paulo (USP). Máster en Finanzas Públicas, Tributación y Desarrollo por la Universidad Estatal de Río de Janeiro (UERJ). Exasesora de un ministro del Supremo Tribunal Federal. Es autora de los libros: *El rol del Senado en el federalismo fiscal brasileño y la crisis de representación de los Estados* (2025) y *Federalismo fiscal brasileño y contribuciones* (2017).

Contenido: 1. Introducción; 2. Federalismo y bicameralismo: de la justificación aristocrática a la idea de representación territorial – entre la autonomía y la participación de las unidades descentralizadas en el Estado federal; 3. Canales alternativos de representación territorial y federalismo fiscal; 4. La reforma tributaria y la centralidad de la ley complementaria del IBS: competencia compartida e iniciativa legislativa; 5. El diseño institucional del Comité de Gestión del IBS y la (in)compatibilidad con un modelo de órgano interfederativo; 6. Consideraciones finales; Referencias.

Resumen: Este artículo tiene como objetivo analizar el ejercicio de la competencia compartida del IBS entre estados, Distrito Federal y municipios, así como la estructura y funcionamiento del Comité de Gestión del IBS, con el fin de verificar la compatibilidad del modelo tributario propuesto en la EC 132/2023 con el pacto federativo previsto por el constituyente de 1988, desde la perspectiva de la representación territorial.

Palabras-clave: federalismo fiscal; competencia compartida; representación territorial; reforma tributaria; Comité de Gestión del IBS.

## **1. Introducción**

La reforma tributaria, aprobada mediante la Enmienda Constitucional (CE) n.º 132/2023 y aún en fase de reglamentación e implementación, promueve profundos cambios en la tributación del consumo en Brasil, con importantes repercusiones en las finanzas de las entidades federadas. Uno de los pilares del nuevo sistema reside en la simplificación mediante la unificación de los dos principales impuestos de jurisdicción estatal y municipal: el ICMS y el ISS, lo que da lugar al nuevo Impuesto sobre Bienes y Servicios (IBS), cuya jurisdicción será compartida entre estados y municipios (art. 156-A de la Constitución Federal).

Así, se está redefiniendo el concepto mismo de jurisdicción tributaria, ya que hasta la fecha el sistema tributario nacional nunca ha contemplado la hipótesis de compartir competencias entre diferentes entidades federadas. Lo más destacable es el caso del *Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)* (Impuesto sobre Bienes Inmuebles Rurales), que no está sujeto a jurisdicción compartida, ya que el sujeto activo para su institución es la Unión. Sin embargo, existe la posibilidad de delegar la capacidad tributaria activa (no la jurisdicción) a los municipios, opcionalmente, en los términos del

art. 153, § 4º, III, de la Constitución Federal, lo que automáticamente resulta en un aumento del porcentaje de ingresos compartidos, según lo previsto en el art. 158, II, de la Constitución.

Considerando que la atribución constitucional de competencias tributarias y la repartición de ingresos entre entidades federadas constituyen formas de garantizar la autonomía financiera en el ámbito del Estado federal, la repartición de competencias del IBS, inaugurada en Brasil con la CE nº 132/2023, también pasa a ser objeto de análisis de estudios sobre el federalismo fiscal brasileño.

Esto se debe a que la competencia compartida requerirá necesariamente compartir las estructuras de recaudación, fiscalización y regulación a nivel administrativo, entre los estados, el Distrito Federal y los municipios, y también a nivel judicial, entre estas entidades y la Unión, en la medida en que las demandas relacionadas con el IBS que se someterán al Poder Judicial no pueden tener resultados opuestos a los relacionados con el CBS, que fue concebido como un impuesto “hermano” del IBS (Gomes, 2023).

Más aún: la compartición de competencias también requerirá la posibilidad de una institución compartida del IBS, función que, como era de esperar, se atribuyó mediante la Enmienda Constitucional nº 132/2023 a la ley tributaria complementaria. Si bien esta ya tenía un importante papel federativo, como instrumento para armonizar la legislación tributaria de los estados, el Distrito Federal y los municipios, tras la reforma tributaria, la ley complementaria del IBS adquiere una función única dentro del federalismo fiscal brasileño, ya que será el instrumento a través del cual se implementará la compartición de competencias.

Junto con la ley complementaria del IBS, el Comité de Gestión del IBS surge como un punto central en la implementación de la repartición de competencias entre las entidades subnacionales, dado que el citado órgano será responsable de operacionalizar la normalización común del IBS, coordinar las actividades administrativas relacionadas con el tributo, decidir sobre las controversias administrativas comunes, así como distribuir el producto de la recaudación del IBS entre los estados, el Distrito Federal y los municipios (art. 156-B, I a III, y § 2º, V, de la Constitución Federal).

En este escenario, los dilemas actuales en torno al federalismo y la representación territorial ante una federación de tres niveles, como la brasileña, se agudizan, lo que revela nuevas preguntas envueltas en la misma imagen: ¿cómo podemos garantizar que la autonomía financiera de los estados, el Distrito Federal y los municipios no se vea socavada por el nuevo sistema tributario? O, en otras palabras: ¿cómo podemos garantizar la compatibilidad del nuevo modelo tributario previsto por la Enmienda Constitucional nº 132/2023 con el pacto federativo definido por el constituyente de 1988?

Este artículo pretende responder a esta pregunta, a partir de un análisis de la intersección entre federalismo y bicameralismo, traducida también a partir de la inseparabilidad entre las dimensiones participativas y el ejercicio autónomo de los poderes legislativos y administrativos por cada entidad en las federaciones contemporáneas, así como del funcionamiento de canales alternativos de representación territorial, que, junto a la Cámara Alta, dan concreción a la faceta participativa del Estado federal.

A continuación, pasamos al examen de la distribución de competencias entre los estados, el Distrito Federal y los municipios, en los términos de la Enmienda Constitucional nº 132/2023, con especial atención a la iniciativa de la ley complementaria que crea el IBS y al diseño institucional del Comité de Gestión Tributaria, con el fin de evaluar su real carácter como órgano de representación territorial en la formulación de políticas relacionadas con el IBS y en la administración del impuesto.

## **2. Federalismo y bicameralismo: de la justificación aristocrática a la idea de representación territorial – entre la autonomía y la participación de las unidades descentralizadas en el Estado federal**

El bicameralismo otorga al Estado miembro una injerencia activa en las decisiones políticas nacionales y se convierte en un rasgo característico del sistema federal. Sin embargo, el modelo bicameral no surgió con el Estado federal, sino que tiene un origen fortuito, basado en la división de clases sociales en el Parlamento británico. Surgió, por tanto, de la diferenciación entre las clases aristocráticas y la respectiva necesidad de una representación diferenciada de sus intereses ante el trono y, a lo largo de la historia, adquirió un papel fundamental en el diseño institucional de la Federación, a través de las acciones de la Cámara Alta (Alves; D'Araújo, 2023, p. 35-50).

Con el tiempo, el bicameralismo se desvinculó de la connotación social que lo originó, desde el momento en que Estados Unidos comenzó a utilizarlo desde una perspectiva federal, de modo que la Cámara Alta<sup>1</sup> representaba a los estados y la Cámara Baja, la voluntad popular. Sin embargo, a partir de entonces dejó de ser aleatorio como en el modelo original. Por lo tanto, Jacques Cadart afirma con perspicacia que, si bien el sistema bicameral británico representa el resultado fortuito de una evolución no intencionada, el bicameralismo del Estado federal es lógico y necesario (Cadart, 1990, p. 360).

Para entender la lógica detrás de la división del poder legislativo en dos Cámaras en el modelo estadounidense, es necesario revisar la experiencia colonial en América y su relación con el Imperio Británico porque, entre los diversos fundamentos federalistas que se difundieron durante el Imperio, el más significativo fue precisamente la necesidad de representación de las colonias en el Parlamento británico.

Como bien ha observado Michael Burgess, la relación entre el Imperio Británico y las colonias brindó un terreno fértil para ideas políticas diversas y casi federales (Burgess, 2006, p. 52). Estas ideas eran, de hecho, sugerencias para los problemas identificados en la experiencia práctica de los gobiernos locales, especialmente aquellos relacionados con la relación entre las colonias americanas y la metrópoli inglesa.

Es interesante notar que incluso antes de la independencia, a principios del siglo XVII, las colonias americanas gozaban de cierto grado de autonomía, pues se les permitía mantener su propio gobierno y promulgar leyes a través de asambleas locales, siempre que no entraran en conflicto con las leyes redactadas por el Parlamento británico. En 1775, Nuevo Hampshire fue la primera colonia en redactar una constitución. Buscando dejar clara su ruptura con las instituciones políticas de Inglaterra, Virginia, en 1776, el mismo año de la independencia, redactó y adoptó una constitución, que también tuvo una gran influencia en la configuración de la Constitución de los Estados Unidos de 1787 (Dallari, 2013, p. 232).

---

<sup>1</sup> En este artículo, utilizamos las expresiones "Segunda Casa", "Segunda Cámara", "Cámara Alta" o "Senado" para referirnos, en general, a las segundas cámaras que integran el Poder Legislativo o que funcionan como segunda instancia de deliberación en el proceso legislativo y que no cumplen el rol formal de representar la voluntad popular, lo cual se refleja en su composición, atribuciones y reglas de funcionamiento.

Además de la organización legal de los gobiernos locales y la idea de libertad, la experiencia práctica de las colonias americanas puso de manifiesto la necesidad de unidad por el bien de un interés común: contener la amenaza inglesa al ejercicio de la libertad económica en América. Esta necesidad de unidad se reflejó en varias reuniones y acuerdos escritos entre las colonias, firmados a través de sus representantes delegados, como la Confederación de Nueva Inglaterra en 1643. Las sucesivas reuniones de delegados locales, a su vez, sirvieron para fortalecer las relaciones entre las colonias y acelerar el proceso de independencia de Norteamérica de Inglaterra, declarada el 4 de julio de 1776, tras varios conflictos armados entre tropas estadounidenses e inglesas, y con el decisivo apoyo de Francia.

En otras palabras, el federalismo, como mandamiento conciliador de unidad en la diversidad, apareció como una solución práctica para las cuestiones administrativas tanto en la relación entre el Imperio Británico y sus trece colonias, dada la extensión territorial estadounidense, como en la relación interna de cada colonia y sus ciudades miembros, y emergió luego como una solución esencial para mantener la independencia, en el contexto confederativo.

Fue precisamente la necesidad de una mayor coordinación central y el establecimiento de normas armoniosas que se observaron a nivel nacional, en el período posterior a la independencia de las trece antiguas colonias, lo que contribuyó al desarrollo del marco teórico que condujo al surgimiento de la Federación Americana. Por ello, Michael Burgess se refiere a las ideas de la era colonial como «cuasifederales».

En este contexto, la gran contribución teórica de la experiencia colonial estadounidense a la división del Poder Legislativo en dos Cámaras dentro del Estado federal fue la teorización en torno a la idea de la representación territorial en el Parlamento, que trasciende el principio democrático de representación política desde la perspectiva del individuo aislado. Entre las obras importantes desde el punto de vista de la elaboración de argumentos jurídicos para justificar la independencia de las trece antiguas colonias, junto con las de Thomas Jefferson y John Adams, se encuentra la magistral obra de James Wilson, publicada en 1774, titulada «Consideraciones sobre la naturaleza y el alcance de la autoridad legislativa del Parlamento británico» (Wilson, 2017).

Escrita en 1768, la obra de James Wilson fue una de las primeras en desarrollar un argumento jurídico capaz de justificar la necesidad de romper el dominio británico sobre las colonias norteamericanas. Para ello, argumentó que estas no podían estar sujetas a las leyes promulgadas por el Parlamento británico, ya que carecían de representación en dicha legislatura, como era el caso de Irlanda en aquel entonces, que, a pesar del dominio británico, contaba con su propio Parlamento como forma de representar a su población ante la Corona.

Así, basándose en la idea del consentimiento y de que todo poder deriva del pueblo, James Wilson negó la autoridad legislativa del Parlamento británico sobre las colonias norteamericanas, sin rechazar, sin embargo, el deber de lealtad al rey inglés por parte de la población de las colonias.

El origen de la idea de representación política, sin embargo, es anterior a los escritos de James Wilson y los otros *founding fathers*. Con raíces etimológicas en el concepto básico de «actuar en lugar de», el término surgió en la antigua Grecia y Roma. Sin embargo, como explica Manoel Gonçalves Ferreira Filho, esta representación no era más que la imputación legal de la voluntad del representante al representado, cuya conformidad con ella se presumía (Ferreira Filho, 2002, pp.64 y 65).

Solo a partir de la Edad Media surgieron los órganos representativos, que ya no se basaban en la idea de la imputación de voluntades, sino en la expresión de la voluntad de los representados; es decir, la

representación, como instrumento de participación y expresión de la voluntad de los gobernados, surgió en la época medieval. Sin embargo, la representación medieval tenía un carácter obligatorio de expresión de intereses privados, cuya legitimidad no se discute (Ferreira Filho, 2002, pp. 64 y 65).

Aparece en Hobbes, en 1651, en el sentido de «autorización». Sin embargo, fue a partir de la segunda mitad del siglo XVII que el significado de «representación» se multiplicó en la lengua inglesa, con la connotación de representación no solo de los votantes, como una especie de mandato, sino de toda la nación, incluyendo a quienes no participaron en las elecciones (Ferreira Filho, 2002, p. 45).

Montesquieu, en su obra fundamental *El espíritu de las leyes*, publicada en 1748, afirmó que un hombre libre es aquel que se gobierna a sí mismo. Sin embargo, dado que esto sería imposible en los grandes estados y estaría sujeto a numerosos inconvenientes en los pequeños, el pueblo tendría que hacerlo a través de sus representantes. Si bien no consideraba al pueblo capaz de ejercer el poder legislativo directamente, Montesquieu defendía la capacidad del pueblo para elegir a sus representantes para discutir los asuntos públicos, lo que propugnaba un modelo representativo, sin que esto significara un mecanismo democrático (Montesquieu, 1996).

Como defensor de una monarquía constitucional bajo el nombre de “gobierno moderado”, Montesquieu miró la realidad del modelo inglés después de la Revolución Gloriosa, en la primera mitad del siglo XVIII, para buscar inspiración para lo que él consideraba el “gobierno ideal”.

Teniendo en cuenta el contexto inglés de conflictos entre el pueblo y el rey, en un intento de imponer límites al poder absoluto del rey, Montesquieu desarrolló la teoría de la separación de poderes, de modo que ninguno se concentrara en la figura del gobernante, sin ignorar, no obstante, la existencia y necesidad de influencia de la nobleza de la época en el Parlamento británico.

Como afirma José Levi do Amaral Júnior, para evitar la degeneración de la libertad si la nobleza y el pueblo se confundían en el Parlamento, Montesquieu defendía que el Poder Legislativo debía ser confiado tanto a la nobleza hereditaria como a los representantes electos, siempre que ambos fuesen asignados a cámaras legislativas separadas (Amaral Júnior, 2008, p. 56-68).

Esta es la razón del sistema bicameral de Montesquieu. En este contexto, donde la limitación del poder absoluto del rey debía coexistir con la representación popular y la nobleza hereditaria dentro del Poder Legislativo, la Cámara Alta funcionaría como una especie de poder intermediario entre el monarca y el pueblo, este último representado en la Cámara Baja. Ambos, a su vez, formaban parte del mecanismo de pesos y contrapesos del poder monárquico.

Así, aunque en comparación con el argumento puro y simple de la división social de clases es posible observar una gran evolución en la justificación del bicameralismo basado en la teoría de la separación de poderes, todavía prevalecía el carácter moderador de la Cámara Alta del Parlamento.

Con el surgimiento de la Federación Americana y la teorización en torno a la noción de democracia representativa, el bicameralismo adquirió una nueva justificación y la idea de representación de diferentes intereses por las dos Cámaras del Parlamento se ajustó perfectamente a la necesidad de representar los intereses de los gobiernos estatales en igualdad de condiciones ante el gobierno central.

En perfecta síntesis, Gilberto Bercovici (2001, p. 229) reconoce como un punto central de la estructura del Estado norteamericano y su democracia: la combinación del mecanismo de pesos y contrapesos con el federalismo o, en otras palabras, la separación horizontal de poderes combinada con la separación vertical.

Se puede decir, por tanto, que la revolución republicana rompió la lógica de justificar la existencia de la Segunda Casa con base en la representación de las diferentes clases sociales existentes al mismo tiempo que la Federación Americana trajo una justificación alternativa para la división del Poder Legislativo, basada en la representación territorial.

En este contexto, Paulo Bonavides (2000) afirma la existencia de dos principios fundamentales que constituyen la clave de un sistema federativo: la ley de participación y la ley de autonomía. En virtud de la ley de participación, los Estados miembros participan en el proceso de desarrollo de la voluntad política nacional; es decir, los Estados que conforman la Federación participan activamente en deliberaciones conjuntas que darán lugar a normas que deben ser observadas por todas las entidades federadas.

Por otra parte, la ley de autonomía garantiza a las unidades federadas la posibilidad de establecer su propio orden constitucional y actuar como un sistema integral de poder, con su propia legislación, gobierno y jurisdicción, de conformidad con los principios básicos de la Constitución. Esta autonomía se manifiesta, pues, desde la perspectiva de la capacidad de autoorganización, autogobierno y autosuficiencia financiera.

En este punto, la comprensión moderna del federalismo, basada en el fenómeno del federalismo cooperativo, exige atribuir mayor importancia al ángulo de participación de las entidades en la formación de la voluntad política de toda la Federación en comparación con la perspectiva de la autonomía constitucional de cada unidad descentralizada en materia legislativa, ejecutiva y judicial.

Es como si se dijera que, en el modelo federativo de cooperación, marcado por la elevada interdependencia entre los niveles central y subnacional de gobierno, en contraste con la visión aislada del ejercicio de poderes autónomos por parte de las entidades, la noción de equilibrio exige considerar, en la interpretación de la respectiva expresión, junto a otros elementos, como, por ejemplo, la compartición de poderes legislativos y de ingresos, la existencia de una cierta disciplina que garantice la participación efectiva de las entidades subnacionales en los espacios de decisión centrales de la Federación.

Y no podía ser de otra manera, considerando que la propia necesidad de establecer políticas coordinadas de alcance nacional, como se observa en ciertos ámbitos como la salud, la educación y la reducción de las desigualdades regionales, acaba conduciendo a la centralización de la formulación de estrategias de acción, exigiendo el fortalecimiento de la faceta participativa del federalismo.

La menor importancia de la autonomía de las entidades federadas en el ejercicio de sus competencias en relación con ciertas materias da paso a la participación de las entidades descentralizadas en las decisiones centrales de la Federación. De ahí la centralidad de la Cámara Alta como órgano de representación territorial en los debates en torno al Estado federal bicameral. Como bien señala Fernanda Dias Menezes de Almeida (2013, pp. 13 y 14), entre los aspectos sociales de la Federación, deben existir instrumentos para la participación de los estados miembros en el gobierno central, una orientación que se ha asegurado mediante la institucionalización del Senado en el ámbito del Poder Legislativo federal.

Por tanto, la idea de que las unidades autónomas de la Federación deben participar en las decisiones políticas formuladas a nivel nacional, así como los ciudadanos deben tener representados sus intereses individuales en el proceso de toma de decisiones legislativas del Parlamento federal, vincula inseparablemente el federalismo y el bicameralismo.

### **3. Canales alternativos de representación territorial y federalismo fiscal**

Como se desprende de las ideas presentadas, los regímenes federales ofrecen a los individuos múltiples participaciones en grupos, ya que son simultáneamente ciudadanos del Estado federal y de sus unidades constituyentes. A través de estas unidades —Länder, cantones, estados o provincias— se amplían las posibilidades de los ciudadanos de contribuir a la política, como votantes y activistas (Burgess, 2006, p. 205).

La gran cuestión es que, en los Estados federales, la presencia de los partidos (de sus pueblos, o de cualquiera de las instituciones que los representan) a través de una representación específica (distinta de la de sus ciudadanos individuales en su conjunto) rompe la lógica meramente aritmética de la composición del pueblo federal (equivalente a la suma de todos los ciudadanos federales) e introduce un factor de corrección, un contrapeso que permite que otros sujetos y otros intereses también estén presentes en el proceso de formación de la voluntad federal (Rovira, 2004, p. 7).

Este contrapeso se manifiesta generalmente a través de la representación territorial en la Segunda Casa de los parlamentos federales, si bien como reconoce Enoch Albertí Rovira (2004, p. 9), la representación territorial en ciertas esferas de decisión federales también puede ser instrumentalizada por otros mecanismos, externos o independientes de la Segunda Cámara, como es el caso, por ejemplo, del nombramiento de los miembros de los más altos cargos federales, pues algunas Federaciones prevén, a tal efecto, mecanismos electivos que incluyen o tienen en cuenta a las entidades territoriales.

Según esta lógica, y considerando la pérdida de conexión observada entre la representación de los intereses territoriales por parte de los miembros de las Cámaras Altas que ocupan sus respectivos cargos mediante elecciones directas, algunos autores, como Sérgio Prado y Francisco Palermo, así como Wilfried Swenden (2001, p. 103-123) y Paulo Fernando Mohn e Souza (2023, p. 140), han trabajado con la idea de “canales alternativos de representación”, distintos de la Segunda Casa del Parlamento federal. Si bien estos son esencialmente órganos ejecutivos, es decir, no forman parte del Poder Legislativo, es evidente que terminan constituyendo una fuente de importantes iniciativas legislativas, posteriormente sometidas a consideración de los parlamentos, reforzando la conexión entre la Cámara Alta y las instituciones estatales.

En efecto, no se trata de usurpar el papel de la Cámara Alta como escenario de negociación federativa por excelencia, ni de competir con ella, sino de coadyuvar a la deliberación de propuestas de interés federativo, a fin de fortalecer la representación de las entidades subnacionales en el Parlamento, mediante la participación de los órganos de concertación federativa, a nivel ejecutivo, en el proceso legislativo.

Especialmente cuando hay un debilitamiento de la representación de las entidades subnacionales en el Poder Legislativo central, el diálogo entre estos órganos y la Segunda Casa legislativa, con el objetivo de fortalecer los vínculos colectivos entre las entidades subnacionales y agregar elementos técnicos de la burocracia regional a la deliberación central, se vuelve esencial para mantener el equilibrio federativo.

Para Caio Gama Mascarenhas (2023), estas organizaciones pueden denominarse «Consejos Intergubernamentales», que actúan como otra forma de manifestación de la «ley de participación» en el Estado federal. Constituyen canales de comunicación y coordinación horizontales y/o verticales

entre las numerosas unidades de la federación, de importancia fundamental para la toma de decisiones, la arquitectura y la ejecución de políticas en los distintos niveles administrativos.

Desde el punto de vista del federalismo fiscal, la representación de las unidades descentralizadas en el Parlamento federal ya sea a través de una Segunda Cámara o a través de organizaciones intergubernamentales que van más allá de la coordinación en la ejecución de políticas públicas, se vuelve esencial para mantener el equilibrio financiero.

Si bien la garantía de la autonomía financiera de las entidades del Estado federal puede lograrse mediante la asignación de competencias tributarias específicas a cada entidad y mediante mecanismos de transferencias intergubernamentales y de participación en los ingresos de la recaudación (Lobo, 2006), lo cierto es que existe una cierta tendencia moderna hacia una mayor centralización de los recursos financieros en la esfera central de las Federaciones.

La variedad y el tipo de actividades emprendidas en el nuevo contexto de la acción estatal dan lugar no solo a mayores gastos, sino también a una cierta coordinación central para su distribución equitativa. La imposibilidad de algunas entidades federadas de aumentar sus ingresos ante la insuficiencia de sus propias fuentes de financiación implica la necesidad de transferencias de recursos y coparticipación en la financiación de políticas y programas (Chambô, 2021, p. 81), sin perder de vista las desigualdades regionales que caracterizan a las federaciones con un grado considerable de asimetría<sup>2</sup>.

Con base en esto, inicialmente sería posible argumentar que los estados que no cuentan con una adecuada discriminación vertical del ingreso, que otorga a las entidades federativas suficientes facultades tributarias, dependiendo básicamente de los ingresos recaudados por el gobierno central, seguirían una tendencia centralizadora, con una pérdida significativa de autonomía para las entidades subnacionales. Sin embargo, esta afirmación debe interpretarse con cautela.

Tomando como ejemplo el caso de la Federación Alemana, se observa que, a pesar de constituir un modelo de federalismo fiscal basado esencialmente en los impuestos federales, la centralización de competencias por parte del gobierno central no implica una pérdida de autonomía para las entidades subnacionales. Esto se debe a que los Länder tienen derecho a participar en la elaboración de la legislación fiscal en igualdad de condiciones con la Unión, y también pueden ejercer el derecho de voto absoluto sobre las propuestas de ley federales que contradigan sus objetivos (Laufer, 1995, pp. 139-170).

De este modo, los Länder ejercen influencia sobre la Federación en diversos ámbitos, con distinta intensidad: en el poder legislativo; en las funciones del gobierno y la administración federales; y también, en cierta medida, en funciones electivas y materialmente jurisdiccionales. Desde una perspectiva legislativa, participan en la formación de la voluntad normativa federal, ya sea de carácter constitucional, legal o incluso reglamentario, a través del Bundesrat (Consejo Federal), órgano constitucional creado para tal fin, en situaciones ordinarias, o a través del *Gemeinsame Ausschub*, en situaciones de emergencia externa (Rovira, 1986, p. 131).

Además, el sistema alemán cuenta con mecanismos de conciliación para resolver impasses que no existen en otros sistemas como el brasileño, y revela un modelo más intenso de cooperación entre los Estados y la Unión (Derzi, 1999, p.24), que, combinado con la representación en el Consejo

---

<sup>2</sup> Como bien observan Paulo Mohn y Souza (2023, p.4): "Sin embargo, las disparidades regionales a menudo significan que algunas entidades subnacionales necesitan compartir ingresos para cumplir con sus funciones y satisfacer las demandas de su población con el mismo estándar que otros".

Federal, reduce la posibilidad de violación de la autonomía de los Estados por parte del gobierno central<sup>3</sup>.

Precisamente por ello, el estudio del federalismo fiscal debe incorporar una nueva variable de análisis, más allá de la simple relación financiera entre las entidades de la Federación y la compatibilidad entre cargas administrativas e ingresos (Alves, 2017, p.18): los mecanismos de participación de las entidades subnacionales en la formulación de políticas fiscales de interés federativo. Entre estos mecanismos se encuentran los órganos interfederativos, denominados «canales alternativos de representación», que pueden tener capacidad de diálogo con el Parlamento federal o actuar formalmente solo como órgano ejecutivo, aunque en cierta medida representan fuentes de importantes iniciativas legislativas.

Un buen ejemplo de canal de representación alternativo, y uno de los más relevantes para el tema de este artículo, es el Comité de Gestión del IBS, parte esencial del mecanismo desarrollado por la Enmienda Constitucional n.º 132/2023. Como bien señaló Caio Gama Mascarenhas (2023), mediante este modelo, la autonomía de los estados, el Distrito Federal y los municipios para legislar sobre sus propios impuestos (en particular, el ICMS y el ISS) se sacrifica directamente en favor de la participación de estas entidades en el órgano colegiado del Consejo Intergubernamental del IBS, con sus propias reglas de composición y quórum para la aprobación en las deliberaciones. Sin embargo, el diseño institucional de este órgano requeriría ajustes para que, de hecho, pudiera funcionar como un verdadero canal de representación para los estados, el Distrito Federal y los municipios en el federalismo fiscal brasileño. Además, la propia concepción del nuevo impuesto al consumo ignora el aspecto participativo del Estado federal, lo que hace que la representación territorial sea inexistente en relación a todos los aspectos del SBI, no sólo en lo que respecta a la disciplina general, sino especialmente en lo que respecta a la operacionalización de la competencia compartida, es decir, la institución del SBI.

#### **4. La reforma tributaria y la centralidad de la ley complementaria del IBS: competencia compartida e iniciativa legislativa**

Aunque el texto final de la reforma tributaria, reflejado en la Enmienda Constitucional No. 132/2023, abandonó la idea inicial de un único “IVA federal” (presente en la versión original de la Propuesta de Enmienda Constitucional No. 45/2019), y mantuvo formalmente la jurisdicción común de los estados, el Distrito Federal y los municipios para gravar las transacciones que involucran bienes y servicios, al mismo tiempo, eliminó gran parte de su jurisdicción fiscal al prever la necesidad de una legislación única en relación con el IBS, sin la posibilidad de otorgar incentivos fiscales por parte de las entidades subnacionales, y en armonía con la disciplina del CBS, que es competencia de la Unión. El único margen de autonomía para ejercer una política fiscal en relación con el IBS que se deja a los

---

<sup>3</sup> En este sentido: “[...] Todo esto indica una fuerte influencia del nivel federal en las políticas estatales y locales y, por ende, en las decisiones fiscales estatales y locales. La otra cara de la moneda es el alto grado de participación de los Länder en el proceso de toma de decisiones federal. Siempre que una ley federal afecte las competencias administrativas de los Länder o los afecte financieramente, se requiere la aprobación del Bundesrat. Esto otorga a los Länder una sólida posición para contrarrestar el nivel federal, especialmente cuando actúan conjuntamente. Esto conduce a una situación en la que, por un lado, los Länder están fuertemente sujetos a la legislación federal, pero por otro lado, el nivel federal no puede decidir mucho sin el consentimiento de la mayoría de los ejecutivos de los Länder” (Yannick y Feld, 2023, p. 173).

estados, el Distrito Federal y los municipios es la fijación de las tasas, de modo que el impuesto se cobrará por la suma de las tasas del estado y del municipio de destino de la transacción.

En este contexto, el texto de la Enmienda Constitucional n.º 132/2023 asigna al Senado y a la ley complementaria funciones relevantes en la introducción y regulación del principal impuesto bajo la jurisdicción común estatal y municipal. Así, la ley complementaria del IBS será responsable de: establecer el impuesto, según lo dispuesto en el *caput* del art. 156-A de la Constitución Federal; establecer las reglas para distribuir el producto de su recaudación, lo que incluye su método de cálculo; regular el régimen de compensación del IBS, la forma y el plazo para el reembolso de los créditos acumulados, los criterios para definir el destino de la operación; tratar las hipótesis de diferimiento, exención, tasa cero y regímenes de tributación específicos y diferenciados; y establecer el proceso administrativo tributario del IBS; entre otros aspectos esenciales para el régimen de incidencia del IBS, en los términos de los §§ 2º a 8º del art. 156-A.

Pero eso no es todo. La ley complementaria será responsable de establecer y regir el Comité de Gestión del IBS<sup>4</sup>. Este factor resalta la centralidad de la respectiva ley complementaria que instituye y define las normas generales del IBS. Si bien la ley complementaria ya tenía una función muy relevante, desde una perspectiva federal, al establecer normas generales para los impuestos de jurisdicción estatal y municipal, la Enmienda Constitucional n.º 132/2023 se convierte en un verdadero punto de inflexión no solo para el éxito del modelo propuesto, sino también para su propia constitucionalidad, ya que incluso los criterios para la distribución de los ingresos del IBS serán definidos por la ley complementaria.

Es tal la relevancia del derecho complementario en el contexto del IBS que Valter de Souza Lobato afirma que la Enmienda Constitucional n.º 132/2023 atribuye al derecho complementario un papel absolutamente inédito en el derecho brasileño, hasta el punto de que es posible decir que el derecho complementario tributario gana una nueva función, al lado de las actualmente existentes, que es la de establecer el IBS bajo la jurisdicción compartida de los estados, del Distrito Federal y de los municipios (Lobato, 2024, p.31).

Esta es, sin duda, la función más relevante que la Enmienda Constitucional n.º 132/2023 otorga a la ley tributaria complementaria, ya que los impuestos que actualmente deben ser instituidos por ley complementaria, por atribución constitucional, son todos de jurisdicción federal. Ahora bien, con la Enmienda Constitucional n.º 132/2023, el IBS, cuya jurisdicción corresponde simultáneamente a los estados, el Distrito Federal y los municipios, también debe instituirse mediante ley complementaria. ¿Cómo, entonces, se puede conciliar el ejercicio de esta jurisdicción tributaria compartida con el hecho de que el impuesto será instituido por una ley formulada por el Congreso Nacional?

La solución a este problema se basa en la idea de la representación territorial, característica del Estado federal. Como se mencionó anteriormente, el carácter participativo del Estado federal se manifiesta principalmente en las acciones de la Segunda Casa legislativa, que en Brasil es el Senado Federal. Considerando que la participación de las unidades autónomas de la Federación en la formulación de políticas a nivel nacional constituye uno de los pilares del Estado federal, uniendo inseparablemente el bicameralismo y el federalismo, la cuestión propuesta se resolvería, por lo tanto, con base en las acciones del Senado Federal en relación con el SBI.

Sin embargo, la práctica de la Federación Brasileña revela que la situación es algo más compleja, dado

---

<sup>4</sup> Esta tarea deberá completarse con la aprobación del Proyecto de Ley Complementario N° 108/2024, en trámite en el Congreso Nacional.

que existen tres niveles de gobierno, uno de los cuales —el municipal— carece de representación formal en el Congreso Nacional. Además, incluso en el caso de los estados miembros, que recurren al Senado Federal como foro formal para la representación de sus intereses, según el artículo 46 de la Constitución, el vínculo representativo territorial se ve debilitado por diversos factores, entre los cuales, además de las elecciones directas para el cargo de senador, se puede identificar la alta influencia partidista en las deliberaciones de la Cámara, acompañada de la falta de incentivos legales para restablecer la conexión entre los senadores y los respectivos estados representados, en las reglas del proceso legislativo para las propuestas que se tramitan en la Cámara<sup>5</sup>.

Por tanto, si en relación a la representación territorial de los estados miembros es posible observar una cierta relajación en el vínculo entre los senadores y las respectivas entidades estatales representadas, lo que afecta directamente la legitimidad federativa de la producción legislativa de los asuntos de interés regional y de alcance nacional por parte del Congreso, en relación a los municipios esta legitimidad desde el punto de vista federativo ni siquiera existe.

A diferencia de lo previsto para los estados, a través del Senado Federal, la Carta de 1988, aunque elevó los municipios a la categoría de entidades federadas, no permitió su participación en la arena legislativa central de la Federación, además de dejar la legislación municipal fuera del control concentrado de constitucionalidad ante el STF.

Para María Raquel Firmino Ramos (2018, págs. 56 y 57), sin embargo, la falta de un escaño específico para representar a los municipios en la legislatura federal no altera su carácter de entidad federativa, ya que una de las explicaciones de su ausencia sería el gran número de municipios existentes. Así, la representación municipal se daría indirectamente, tanto a través de diputados como de senadores, estos últimos representando a los estados miembros en las decisiones a nivel federativo del Parlamento.

Si bien la postura de María Raquel Firmino Ramos es optimista, lo cierto es que la ausencia de un órgano específico para la representación municipal en el Congreso Nacional genera una grave distorsión en la Federación Brasileña, especialmente considerando el contexto cooperativo que caracteriza al federalismo contemporáneo, lo que implica la necesidad de concentrar las decisiones sobre ciertos sectores en la esfera central. Si bien se reconoce que los municipios ejercen una fuerte influencia en la Cámara de Diputados, esta acción no cuenta con la misma transparencia y nivel de rendición de cuentas que se observa —o debería observarse— en la representación específica de los ejecutivos estatales por parte de los senadores.

En este punto, la Enmienda Constitucional n.º 132/2023 no hace más que profundizar esta falta de legitimidad federativa, ya que suprime las competencias específicas de las entidades estatales y municipales en materia de impuestos al consumo y, a cambio, no les proporciona los medios adecuados para ejercer una influencia efectiva en la formulación de políticas relacionadas con el impuesto de jurisdicción compartida. Cabe destacar que la jurisdicción compartida del IBS no involucra al gobierno federal, sino únicamente a los estados, el Distrito Federal y los municipios. Sin embargo, la ley que establezca dicho impuesto no será competencia de ninguna de estas entidades, sino del Parlamento federal, en el que solo los estados y el Distrito Federal tienen representación formal.

---

<sup>5</sup> Este tema también es objeto de estudio en profundidad por Raquel de Andrade Vieira Alves en la obra *El papel del Senado en el federalismo fiscal brasileño y la crisis de representación de los Estados*.

Como resultado, y en un loable esfuerzo por resolver los dilemas federales existentes, el texto de la propuesta de reforma tributaria, aprobada en primera vuelta por la Cámara de Diputados en julio de 2023, preveía una iniciativa del Comité de Gestión del IBS (hasta entonces el “Consejo Federativo del IBS”) para proponer la mencionada ley complementaria que establecía el impuesto. Para ello, la ley sustitutiva aprobada proponía modificar el § 3 del art. 61 y el *caput* del art. 64 de la Constitución Federal, que regulan el proceso legislativo federal<sup>6</sup>. Sin embargo, además de no ser una iniciativa privada, ya que se añadiría a la iniciativa parlamentaria y extraparlamentaria para proyectos de ley complementarios y leyes ordinarias, prevista en el *caput* del art. 61, también se mantuvo la regla de inicio de debate y votación en la Cámara de Diputados para las propuestas iniciadas por el Consejo Federativo, ampliando el alcance de la disposición del art. 64 de la Constitución.

En otras palabras, aunque loable, la atribución de la iniciativa de la ley complementaria al entonces Consejo Federativo del IBS aún competiría con la iniciativa ya prevista en el texto constitucional para proponer leyes complementarias en general y, una vez ejercida por el Consejo, su tramitación comenzaría y terminaría en la Cámara de Diputados, sin previsión de reglas específicas para su tramitación que permitieran la real influencia de los estados y municipios en la concepción del principal impuesto de su competencia.

Así, como se esbozó originalmente en el sustituto de la Propuesta de Enmienda Constitucional n.<sup>º</sup> 45/2019 (que dio lugar a la Enmienda Constitucional n.<sup>º</sup> 132/2023), preparado por el grupo de trabajo creado por la Cámara de Diputados en el primer semestre de 2023, la ley complementaria del SBI no escaparía a la crítica de que los arts. 64, § 1, y 65, párrafo único, de la Constitución de 1988 otorgan prevalencia del proceso legislativo de las leyes ordinarias y complementarias a la Cámara de Diputados en detrimento del Senado Federal, que es el principal foro de representación de los estados en la Federación (Mohn y Souza, 2023, p.11). Aun así, se intentó, en cierta medida, otorgar a los municipios cierto grado de participación en la elaboración de la ley complementaria que establece el SBI.

A pesar de los esfuerzos del grupo de trabajo de la Cámara para hacer compatible la competencia compartida del IBS con las reglas relativas a la iniciativa legislativa de la norma que crea el impuesto, la propuesta de alteración del § 3º del art. 61 y del *caput* del art. 64 de la Constitución Federal fue suprimida en el Senado Federal y, por tanto, no prevaleció en el texto final aprobado.

Es muy representativo que el Comité de Gestión del IBS se haya desecado precisamente en el Senado (Cámara de la Federación). Parece haber existido un temor infundado a la “competencia” de la entidad por parte del Senado, en lugar de aprovechar la oportunidad para que el organismo colabore en el desempeño de sus funciones en relación con la reforma tributaria, ya que la Enmienda Constitucional n.<sup>º</sup> 132/2023 no solo exigirá una reinterpretación del papel de la ley complementaria en materia tributaria y de la propia idea de competencia tributaria, como ya se ha dicho, sino que también relegará al Senado Federal un papel esencial en la implementación del IBS, hasta el punto de que corresponderá a la Cámara, mediante resolución, fijar el tipo impositivo de referencia que se aplicará a cada ámbito federativo, en los términos de una ley complementaria, salvo que se disponga lo contrario en una ley específica de la entidad. Además, en virtud del § 9º del art. 156-A de la Constitución Federal, cualquier alteración en la legislación federal que reduzca o aumente la

---

<sup>6</sup> “Art. 61. [...] § 3º La iniciativa de legislación complementaria que trate del impuesto previsto en el art. 156-A también corresponderá al Consejo Federativo del Impuesto sobre Bienes y Servicios a que se refiere el art. 156-B”.

Art. 64. La discusión y votación de los proyectos de ley iniciados por el Presidente de la República, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Superiores y el Consejo Federativo del Impuesto sobre Bienes y Servicios se iniciará en la Cámara de Diputados.

recaudación del IBS deberá ser compensada con el aumento o la reducción, por el Senado Federal, de las alícuotas de referencia, a fin de preservar la recaudación de las esferas federativas, en los términos de la ley complementaria.

Por tanto, la fijación de las alícuotas de referencia del IBS por el Senado Federal debe considerar los efectos de los regímenes tributarios específicos, diferenciados o favorecidos sobre los ingresos, así como el propio régimen de transición establecido en el texto de la propuesta, y compensar a las entidades por la reducción gradual hasta la extinción de los impuestos vigentes (art. 130 de la ADCT).

Se observa, pues, que la fijación de las tasas de referencia del IBS por el Senado Federal, además de esencial, constituirá una actividad eminentemente técnica, que deberá tener en cuenta numerosos factores en su cálculo, lo que, por sí solo, requeriría el diálogo y la asistencia de un órgano especializado, integrado por representantes de los estados y municipios, con el fin de subsidiar los cálculos relativos a la tasa de referencia del IBS.

Sin embargo, hay otra razón que justifica la previsión de tal órgano en el texto de la propuesta, y que resume bien lo desarrollado hasta ahora: dada la forma como el IBS está perfilado en el texto aprobado, para que los estados, el Distrito Federal y los municipios puedan realmente influir en la política fiscal en materia de tributos, de modo que la competencia común a ellos atribuida no sea meramente formal, es necesario establecer un órgano técnico para realizar la coordinación y gestión compartida del IBS, con composición paritaria y representantes de ambas esferas federativas, además de interlocución directa con el Senado Federal, al que se le atribuyeron competencias esenciales en relación al aspecto material del IBS.

Lamentablemente, no solo no está prevista una concertación entre el Comité de Gestión del IBS y el Senado Federal, con el fin de proporcionar subvenciones para la fijación de las tasas de referencia, que según el proyecto de ley complementaria actualmente en trámite (Proyecto de Ley Complementaria nº 108/2024) serán centralizadas en el Tribunal de Cuentas de la Unión<sup>7</sup>, sino que la iniciativa legislativa del Comité de Gestión del IBS para el proyecto de ley complementaria fue simplemente suprimida y olvidada por el propio Senado Federal.

Habría sido perfectamente posible conciliar no solo el temor a que el Senado perdiera su protagonismo federativo, sino también el propio principio democrático con dicho principio mediante la función del Comité de Gestión del IBS en la elaboración de la ley complementaria del impuesto. Para ello, habría bastado con que la participación de las entidades municipales en el proceso de elaboración de la ley complementaria que establece y regula el IBS se instrumentalizara mediante una propuesta presentada por el órgano interfederativo al Senado Federal. Esto habría disipado cualquier crítica de carácter democrático respecto al Comité de Gestión del IBS y, además, habría eliminado la existencia de justificaciones democráticas para considerar criterios poblacionales en la formación y deliberación del órgano.

---

<sup>7</sup> *Tribunal de Contas da União* (TCU). La Sección XV del § 1 del art. 2 del Proyecto de Ley Complementario nº 108/2024 sólo prevé la opinión del órgano, con carácter consultivo, cuando sea solicitada por la Cámara de Diputados o el Senado Federal, sobre el impacto estimado relacionado con cambios en la legislación federal que reduzcan o aumenten la recaudación del IBS.

## 5. El diseño institucional del Comité de Gestión del IBS y la (in)compatibilidad con un modelo de órgano interfederativo

Además del rol que debería desempeñar el Comité de Gestión del IBS en el proceso de elaboración de la ley complementaria del IBS, las normas relativas al propio funcionamiento de la entidad no se ajustan a la idea de un verdadero órgano interfederativo. En otras palabras, como se indica en la Enmienda Constitucional n.º 132/2023, el Comité de Gestión del IBS, ya sea por la composición de la participación de las entidades federadas en su máxima instancia o por sus reglas de deliberación, no está capacitado para funcionar como un verdadero canal de representación territorial de los municipios en el federalismo fiscal brasileño.

Cabe recordar que la competencia compartida, además de la institución compartida, requerirá necesariamente compartir estructuras de recaudación, inspección y regulación a nivel administrativo, y también a nivel judicial, entre los estados, el Distrito Federal, los municipios y la Unión, así como la existencia de una estructura de inspección compartida de la propia entidad<sup>8</sup>.

Entonces, ¿cómo podemos decir que el Sistema Tributario Nacional se ha simplificado? Como bien señaló Aliomar Baleeiro, aún a la luz de la Constitución de 1946, en referencia al sistema federalista... Documentos:

En esas páginas, donde aún hoy hay algo que aprovechar, ya se demuestra que, en una federación, se empieza sacrificando la simplicidad, creando necesariamente una pluralidad de dispositivos de recolección en la misma área geográfica y poblacional. (Baleeiro, 2019)

Bien, pues. Dada la necesidad de superar el dogma de la simplicidad a toda costa dentro de una Federación, el diseño del Comité de Gestión del IBS debe reflejar la compatibilidad del texto de la Enmienda Constitucional n.º 132/2023 con el pacto federativo previsto por el constituyente en 1988. Esto significa que, como entidades federativas, los estados, el Distrito Federal y los municipios deben tener participación equitativa en el Comité de Gestión del IBS y sus deliberaciones deben cumplir con los criterios específicos de una organización interfederativa y adaptarse a las características inherentes a la Federación Brasileña.

En este sentido, si bien el establecimiento y la reglamentación del Comité de Gestión del IBS se dejaron en manos de una ley complementaria, las normas mínimas relativas a la composición y el funcionamiento de su máximo órgano deliberativo se incorporaron a la Enmienda Constitucional n.º 132/2023. Así, el § 3 del art. 156-B de la Constitución Federal determina que el Comité de Gestión del IBS debe estar compuesto por 27 representantes a nivel estatal, uno por cada estado y el Distrito Federal, y 27 representantes a nivel municipal, en representación de todos los municipios y el Distrito Federal, elegidos en los siguientes términos: a) 14 representantes, con base en los votos de cada municipio, con igual valor para todos; y b) 13 representantes, con base en los votos de cada municipio, ponderados por sus respectivas poblaciones.

---

<sup>8</sup> No es casualidad que el propio TCU estableciera un grupo de trabajo sobre reforma fiscal para apoyar el informe del senador Eduardo Braga sobre el texto de la Propuesta de Enmienda a la Constitución No. 45-A, originada en la Cámara de Diputados. Como resultado de este trabajo, se elaboró un informe con sugerencias para mejorar el texto de la reforma, entre las que se encontraba la creación de un órgano colegiado interfederativo para llevar a cabo el control externo de la agencia. Sin embargo, esta sugerencia no fue aceptada en el texto final, que terminó remitiendo únicamente el control externo del Comité de Gestión del IBS a los estados, el Distrito Federal y los municipios, sin prever, no obstante, la creación de un órgano colegiado interfederativo formado por miembros de los Tribunales de Cuentas, lo que, en la práctica, podría generar superposiciones y conflictos de competencia.

El primer punto que llama la atención es la consideración de aspectos poblacionales en la elección de representantes municipales para el Comité de Gestión del IBS, ya que contradice su función de representar los intereses fiscales de los municipios, que no están directamente relacionados con el tamaño de su población. Desde una perspectiva federativa, en lugar de representantes elegidos con base en criterios poblacionales, sería más apropiado incluir a las Asociaciones de Representación Municipal en el máximo órgano deliberativo del órgano colegiado, ya que estas asociaciones tienen competencia legítima para actuar en defensa de los intereses generales de los municipios afiliados ante los Poderes Ejecutivos de la Unión, los estados y el Distrito Federal, además de la competencia para expresar en el proceso legislativo los intereses de sus afiliados, en los términos del art. 3, incisos IV y VI, de la Ley n.º 14.341/2022.

Además de la inconsistencia en la composición de parte de la representación municipal, otro punto que merece ser destacado se refiere al proceso de toma de decisiones al más alto nivel del Consejo. El § 4 del art. 156-B determina que las deliberaciones en el ámbito del Comité Gestor del IBS se consideran aprobadas si obtienen, acumulativamente, los votos: a) a nivel estatal, de la mayoría absoluta de los representantes de los estados y del Distrito Federal, y de representantes correspondientes a más del cincuenta por ciento de la población del país; b) a nivel municipal, de la mayoría absoluta de sus representantes.

De hecho, dado que el criterio poblacional ya es un factor constante en la selección de representantes para los municipios y el Distrito Federal, no se requiere nuevamente para efectos de la deliberación sobre el recuento de votos para la representación municipal, requiriéndose únicamente una mayoría absoluta de los votos de sus representantes. En relación con la representación estatal, la composición sigue únicamente el criterio federal, dada la disposición de un representante por unidad estatal en la máxima instancia del organismo. Sin embargo, para efectos de la deliberación, se requiere el cumplimiento acumulativo de dos criterios: una mayoría absoluta de los votos de los representantes estatales, además de la mayoría de los votos de los representantes estatales que correspondan a más del cincuenta por ciento de la población del país.

Resulta que todo órgano deliberativo que pretenda ser igualitario dentro de una Federación debe respetar sus características, a fin de tener en cuenta la fisonomía federativa del Estado, tanto en la composición del órgano colegiado como en los criterios de deliberación.

En el caso de Brasil, donde existe una gran disparidad regional, es fundamental que los órganos de concertación federal se estructuren de tal manera que sea imposible que los intereses de las entidades pertenecientes a ciertas regiones, más o menos desarrolladas, prevalezcan sobre los de otras. Esto implica evitar que los intereses de los estados más poblados predominen en la composición y deliberación, evitando la adopción de criterios poblacionales, así como la llamada "dictadura de la minoría", para evitar que una sola entidad o región obstruya las deliberaciones y comprometa la propia existencia del órgano.

Esta distorsión en la composición de la base municipal y en los criterios de deliberación de la base estatal del Comité Gestor del IBS compromete la constitucionalidad del modelo, pues interfiere directamente en el ejercicio de la autonomía financiera de las entidades federadas y, por tanto, en el propio equilibrio del pacto federativo.

Por lo tanto, para que el Comité de Gestión del IBS funcione verdaderamente como un órgano interfederal, el primer cambio indispensable es la exclusión de los criterios de población en la composición de la representación municipal y en la deliberación sobre la representación estatal. Como alternativa a la composición de la base municipal, sería posible y legítimo concentrar la

representación en las Asociaciones de Representación Municipal, previstas en la Ley n.º 14.341/2022.

Para la deliberación, se pueden considerar diferentes criterios según el asunto en análisis: unanimidad y mayoría cualificada. O bien, la mayoría cualificada combinada con criterios regionales para corregir asimetrías, como es el caso de la alternativa sugerida por Fernando Facury Scuff (2023), quien se refirió a la solución adoptada por el art. 2 de la Ley Complementaria n.º 160/2017 para la validación de los beneficios fiscales del ICMS. En dicha ley, se adoptó la siguiente fórmula para la aprobación de las deliberaciones: obtener el voto favorable de al menos dos tercios de las unidades federadas y un tercio de las unidades federadas que forman parte de cada una de las cinco regiones del país.

Además, Hamilton Dias de Souza y Daniel Corrêa Szelbracikowski han señalado la distancia entre la estructura del Comité de Armonización de la Administración Tributaria, según los artículos 318 y siguientes de la Ley Complementaria n.º 214/2025, y el modelo clásico de órgano federativo, en la medida en que la Unión tiene una estructura monolítica, con intereses alineados y una representación del 50%, mientras que los estados, el Distrito Federal y los municipios comparten el 50% restante, y se enfrentan a una amplia diversidad de intereses regionales y locales, muchas veces en conflicto entre sí (Dias de Souza; Szelbracikowski, 2025).

Los autores también analizaron, en comparación con el modelo brasileño, el modelo de discusión e implementación de Bienes y Servicios Impuesto sobre Bienes y Servicios (GST) en India, donde tanto el gobierno central como los estados tienen cierta facultad para legislar y recaudar el impuesto, y donde ambos niveles de administración tributaria pueden coexistir. Además de la facultad legislativa compartida y regulada por el GST, Consejo, organismo creado para coordinar y armonizar la legislación entre las entidades federativas, permite a los estados legislar sobre aspectos regulatorios del GST dentro de sus fronteras. Además, el GST El Consejo está compuesto por representantes del gobierno central (1/3 de los votos) y de los gobiernos estatales (2/3 de los votos). Cada estado tiene el mismo derecho de voto, independientemente de su población o contribución económica. Las decisiones requieren una mayoría del 75% de los votos, lo que garantiza que ningún partido pueda imponer su voluntad unilateralmente (Dias de Souza; Szelbracikowski, 2025).

Si bien el estudio de Dias de Souza y Szelbracikowski considera la estructura del Comité de Armonización de la Administración Tributaria, en el que la Unión tendrá un asiento, dado que este organismo será responsable de armonizar la disciplina entre el CBS y el IBS, la crítica formulada respecto a la consideración de aspectos poblacionales en las deliberaciones del organismo se aplica plenamente al Comité de Gestión del IBS, ya que esto genera distorsión en la representación territorial y permite la preponderancia de los intereses de un estado determinado sobre los demás, lo cual es absolutamente incompatible con la idea de un organismo interfederativo. La forma en que se describen el Comité de Gestión del IBS y el respectivo Comité de Armonización de la Administración Tributaria permite que los estados y municipios más poblados, junto con la Unión, impongan sus decisiones respecto a la administración del IBS y el CBS a las demás entidades de la Federación.

Por tanto, ni la composición ni la forma de deliberación del Comité de Gestión del SBI lo hacen compatible con un órgano interfederativo, que realmente actúe en la formulación de políticas relativas al impuesto y en su administración y armonización con el SBI.

## 6. Consideraciones finales

De lo que se desprende del análisis realizado en este artículo, el modelo de tributación al consumo previsto por la Enmienda Constitucional nº 132/2023 depende esencialmente de tres factores: la ley complementaria que crea y regula el IBS (y el SBI); el papel del Senado Federal en la fijación de las tasas de referencia del IBS; y el funcionamiento del Comité de Gestión del IBS (junto con el Comité de Armonización de la Administración Tributaria).

Desde la perspectiva de la autonomía financiera de los estados, el Distrito Federal y los municipios, sería esencial que la ley complementaria del IBS contara con la participación efectiva de las respectivas entidades en el proceso legislativo que la originó, a fin de materializar el ejercicio de la potestad tributaria compartida. Sin embargo, si bien el grupo de trabajo de la Cámara de Diputados incluyó en la propuesta de enmienda constitucional nº 45/2019, presentada en el primer semestre de 2023, la iniciativa del Comité Directivo del IBS para proponer la mencionada ley complementaria, esta disposición fue suprimida precisamente durante su tramitación en el Senado Federal.

Con esto, sin siquiera entrar en la cuestión de la crisis de representación estatal en el Senado, lo cierto es que los municipios fueron excluidos del proceso de establecimiento del IBS, lo que representa una distorsión más que grave, en la medida en que sus poderes tributarios en relación al principal impuesto al consumo de hoy – el ISS – fueron deshidratados a cambio de recibir ingresos provenientes de la recaudación del IBS, sin que las entidades municipales pudieran siquiera participar en la formulación de políticas relacionadas con el impuesto.

En cuanto a la administración y gestión de la recaudación del IBS, la situación no es mejor, ya que el Comité de Gestión Tributaria, responsable no sólo de la ejecución ejecutiva del IBS sino también de repartir sus ingresos entre los estados, el Distrito Federal y los municipios, toma en consideración, tanto en la composición de la representación municipal como en la deliberación de la representación estatal, aspectos poblacionales que no tienen ninguna relación con la idea de representación territorial.

De hecho, los órganos de representación territorial deben estar compuestos por representantes de cada territorio, independientemente de la población residente. El mismo argumento aplica a los aspectos deliberativos, ya que no se trata de una institución democrática, en la que la representación se verifica con base en la consideración individual de la población, sino de un órgano interfederativo, cuya estructura debe considerar la fisonomía federativa del Estado, tanto en la composición del órgano colegiado como en los criterios de deliberación. Así, para caracterizar al Comité de Gestión del IBS como un verdadero canal de representación territorial, sería esencial excluir los criterios de población de la composición de la representación municipal y de la deliberación de la representación estatal.

Estas cuestiones, que afectan a la propia incoherencia en el ejercicio de la competencia compartida del IBS y a la incapacidad del Comité de Gestión del IBS de actuar como órgano interfederativo, reflejan la incompatibilidad del modelo del IBS, adoptado por la Enmienda Constitucional nº 132/2023, con el pacto federativo previsto por el constituyente de 1988, que no sólo elevó a los municipios a la categoría de entidades federadas, sino que también les garantizó una parte significativa de la tributación al consumo, mediante el ejercicio de sus propias competencias tributarias, además de asegurar la ampliación de los recursos fiscales que les transfería el gobierno federal.

Por lo tanto, en respuesta a la pregunta lanzada en la introducción del trabajo, las únicas formas de hacer compatible el modelo del IBS con la Constitución de 1988 pasan por la posibilidad real de que los municipios influyan en la elaboración de la ley complementaria del IBS – lo que exigiría la recuperación de la iniciativa legislativa bajo la responsabilidad de la Comisión de Gestión del IBS, aunque mediante la presentación de la propuesta por el Senado Federal –, dando forma concreta a la competencia compartida; y por la reestructuración de la Comisión de Gestión del IBS, con la eliminación de la consideración de los aspectos poblacionales en la composición y deliberación del órgano superior del organismo.

## Referencias

- ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *O papel do Senado no federalismo fiscal brasileiro e a crise de representação dos Estados*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025.
- ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo fiscal brasileiro e as contribuições*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- ALVES, Raquel de Andrade Vieira; D' ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. *Federalismo e bicameralismo: a evolução do papel da Câmara Alta e o debate atual*. Revista Brasileira de Federalismo, Recife, v. 1, n. 1, 2023.
- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. *Sobre a organização de poderes em Montesquieu: comentários ao Capítulo VI do Livro XI de O espírito das leis*. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 97, n. 868, pp. 53-68, feb. 2008.
- BALEIRO, Aliomar. *Alguns andaimes da Constituição (1950)*. Coleção Constitucionalismo Brasileiro. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.
- BERCOVICI, Gilberto. "Separação de poderes" no Estado federal norte-americano. *Revista de Informação Legislativa*, año 38, n. 150, Brasília, abr./jun. 2001.
- BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 10. ed., 9. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2000.
- BURGESS, Michael. *Comparative federalism*. London: Routledge, 2006.
- CADART, Jacques. *Institutions politiques et droit constitutionnel*. 3. ed. Paris: Economica, 1990.
- CHAMBÔ, Pedro Luis. *Federalismo cooperativo: uma análise bidimensional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *A Constituição na vida dos povos: da Idade Média ao século XXI*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Reforma tributária, federalismo e Estado Democrático de Direito*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, año 2, n. 3, Belo Horizonte: Del Rey, may./ago. 1999.
- DIAS DE SOUZA, Hamilton; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Reforma, harmonização e federação: o não adotado modelo indiano. *Jota*, 2 feb. 2025. Disponible en: <https://www.jota.info/artigos/reforma-harmonizacao-e-federacao-o-nao-adotado-modelo-indiano>. Acceso en: 23 mar. 2025.
- FERREIRA FILHO, Manoel. *Do processo legislativo*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- GOMES, Marcus Lívio. A reforma tributária criará contencioso administrativo e judicial? *Revista Eletrônica Consultor Jurídico*, 17 jul. 2023. Disponible en: <https://www.conjur.com.br/2023-jul>

17/justica-tributaria-reforma-tributaria-criara-contencioso-administrativo-judicial. Acceso en: 17 mar. 2025.

LAUFER, Heinz. O ordenamento financeiro no estado federativo alemão. In: O federalismo na Alemanha. Traducciones. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer-Stiftung, n. 7, 1995.

LOBATO, Valter de Souza. Reflexões sobre a lei complementar do imposto e da contribuição sobre bens e serviços. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); MARINHO NETO, José Antonino (org.). O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro. Belo Horizonte: Fórum, 2024.

LOBO, Rogério Leite. Federalismo fiscal brasileiro: discriminação de rendas tributárias e centralidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

MASCARENHAS, Caio Gama. Comitê gestor do IBS e seu papel no equilíbrio fiscal interfederativo. Revista Eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, v. 6, n. 3, sep./dic. 2023.

MOHN E SOUZA, Paulo Fernando. Federalismo cooperativo, competências concorrentes e a Câmara Alta. Artículo en prensa, integrante de colectánea fruto de los trabajos desarrollados en el ámbito del Grupo de Pesquisa Estrutura e Dinâmica do Estado Federal, en la Universidade de São Paulo, coordinado por el profesor Roger Stiefelmann Leal, 2023.

MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. O espírito das leis. Presentación Renato Janine Ribeiro. Traducción Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

RAMOS, Maria Raquel Firmino. Crise financeira do município e o federalismo fiscal cooperativo no Brasil. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

ROVIRA, Enoch Albertí. La representación territorial. In: FREIJEDO, Francisco José Bastida (coord.). Fundamentos: Cuadernos monográficos de teoría del estado, derecho público e historia constitucional, n. 3 (La Representación Política). España: Junta General del Principado de Asturias, 2004.

ROVIRA, Enoch Albertí. Federalismo y cooperación en la República Federal de Alemania. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986.

SCAFF, Fernando Facury. Aspectos financeiros da reforma tributária aprovada na Câmara. Revista Eletrônica Consultor Jurídico, 18 jul. 2023. Disponible en: <https://www.conjur.com.br/2023-jul-18/contas-vista-aspectos-financeiros-reforma-tributaria-aprovada-camara>. Acceso en: 20 mar. 2025.

SWENDEN, Wilfried. Subnational participation in national decisions: the role of second chambers. In: EDERLEIN, Henrik; WALTI, Sonja; ZURN, Michael (eds.). Handbook on multi-level governance. Northampton: Edward Elgar Publishing, 2001.

WILSON, James. Considerations on the nature and extent of the legislative authority (Philadelphia, 1774). In: ZUMBRUNNEN, John. Political Science 601: Political Theory of the American Revolution. University of Wisconsin Pressbooks, 2017.

YANNICK, Bury; FELD, Lars P. Fiscal federalism in Germany. In: TREMBLAY, Jean-François (ed.). The Forum of Federations Handbook of Fiscal Federalism. Ottawa: Department of Economics, University of Ottawa, 2023.