



Reforma Tributária

Desdobramentos no Federalismo Fiscal

Daniel Eustáquio da Silveira

Bacharel em Administração, Especialista em Gestão Pública em Controladoria e Mestrando em Gestão e Políticas Públicas. Chefe Técnico da Fiscalização no Tribunal de Contas do Estado de São Paulo – TCESP.

dsilveira@tce.sp.gov.br

Nan Huei Chang Yamamoto

Bacharel em Administração de Empresas e Mestranda em Gestão e Políticas Públicas. Agente da Fiscalização no Tribunal de Contas do Estado de São Paulo – TCESP.

nyamamoto@tce.sp.gov.br

Roberta Ramos Ciabatari

Bacharel em Direito, Especialista em Administração Pública e Gerência de Cidades e Mestranda em Gestão e Políticas Públicas. Agente da Fiscalização no Tribunal de Contas do Estado de São Paulo – TCESP.

rciabatari@tce.sp.gov.br

RESUMO

Este artigo aborda a proposta de reforma tributária no Brasil e suas implicações no federalismo no país. A reforma tem como objetivo simplificar o sistema tributário, reduzir a burocracia, diminuir os custos para os contribuintes e aumentar a transparência fiscal. No entanto, a mudança na arrecadação e distribuição de recursos pode causar conflitos entre os diferentes níveis de governo, especialmente entre estados e municípios, que podem perder parte de sua autonomia financeira. Além disso, a uniformização das taxas de impostos sobre bens e serviços pode ter efeitos distributivos, afetando de maneira desigual estados e municípios. Em resumo, a reforma tributária brasileira busca simplificar o sistema, mas levanta preocupações sobre seu impacto no federalismo e na distribuição de recursos.

PALAVRAS-CHAVE: Federalismo; Sistema tributário brasileiro; Reforma tributária brasileira.

ABSTRACT

This article discusses the proposed tax reform in Brazil and its implications for federalism in this country. The reform aims to simplify the tax system, reduce bureaucracy and costs for taxpayers, as well as increase tax transparency. However, a change in the collection and distribution of resources can cause conflicts between distinct levels of government, especially between states and municipalities, which can lose part of their financial autonomy. In addition, the standardization of tax rates on goods and services can have distributive effects, unequally affecting states and municipalities. In summary, the Brazilian tax reform seeks to simplify the system, but raises concerns about its impact on federalism and the distribution of resources.

KEYWORDS: Federalism; Brazilian tax system; Brazilian tax reform.



INTRODUÇÃO

A Reforma Tributária é um tema de grande relevância que tem estado em discussão por vários anos. No entanto, foi com a apresentação e votação da Proposta de Emenda Constitucional PEC nº 45/2019, em julho de 2023, que o assunto ganhou maior visibilidade e notoriedade tanto entre a população como na mídia. “Por 375 votos a favor, 113 contra e 3 abstenções, a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019, que faz a Reforma Tributária, foi aprovada em segundo turno na madrugada desta sexta-feira (7/7) na casa legislativa” (BRASIL, 2023b). Mais recentemente, houve a conversão da referida PEC na Emenda Constitucional (EC) nº 132, de 20 de dezembro de 2023 (BRASIL, 2023a).

O histórico da reforma tributária no Brasil é marcado por diversas tentativas e debates ao longo das últimas décadas. Desde a Constituição de 1988, que estabeleceu a atual estrutura tributária do país, foram propostas diversas reformas, mas nenhuma foi efetivamente implementada.

O sistema tributário brasileiro é notório por sua complexidade e burocracia, fatores que podem ter impactos adversos na economia do país. A intrincada rede de cobranças de impostos por diferentes esferas de governo e a presença de uma ampla gama de tributos têm sido apontados como obstáculos significativos para a concretização de uma reforma tributária eficiente.



Dentro desse cenário, o presente artigo se propõe a examinar as mudanças-chave propostas na Reforma Tributária e seu impacto no federalismo brasileiro, com uma ênfase especial na autonomia e na distribuição de arrecadação para os municípios.

O presente trabalho, então, propõe-se a discutir as alterações que tramitaram no Congresso Nacional na perspectiva da gestão pública. Sobretudo, tendo em vista a profissão dos autores, que atuam na área-fim do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, o estudo tem como finalidade compreender os impactos das mudanças, principalmente nos municípios de pequeno e médio porte, extremamente dependentes das transferências intergovernamentais para a execução das políticas públicas locais.

Para alcançar o objetivo pretendido, foi empregada uma pesquisa descritiva, complementada por uma revisão literária ampla. Uma metodologia rigorosa de busca e seleção de artigos e livros relacionados à temática da reforma tributária no Brasil foi adotada. A análise das perspectivas e opiniões dos autores investigados permitiu a identificação das principais áreas de consenso e discordância, fornecendo, assim, uma base sólida para as conclusões e recomendações que serão apresentadas ao longo deste artigo.

1. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: NECESSIDADE DE REFORMA

O sistema tributário brasileiro pode ser comparado a um mosaico de peças complexas. Imagine uma grande tapeçaria composta por uma variedade de cores e padrões, cada um representando um tipo diferente de tributo. Esses tributos são como pedaços de um quebra-cabeça fiscal, cada um com suas regras e finalidades específicas.

Apesar de avanços empreendidos pela CRFB, o sistema tributário nacional não resistiu a severas críticas desde o seu nascimento, tamanha é a sua complexidade e ineficiência, atualmente refletida em altíssimos custos, elevada carga e insegurança incomensurável. Ives Gandra Martins, logo após a publicação do texto constitucional, apontava que, do ponto de vista econômico, o sistema tributário era inflacionário; do ponto de vista jurídico, imperfeito; e do ponto de vista político, tirânico. Dizia Martins que o sistema tributário poderia mesmo representar o necrológico da Democracia, na medida em que, aumentando consideravelmente as obrigações dos contribuintes, desestimulava a poupança, o trabalho e o investimento (ZAVARIZI, 2006, p. 152 *apud* MACHADO; BALTHAZAR, 2017).

Antes da promulgação da EC nº 132/2023, o sistema tributário brasileiro constituía-se de mais de 90 tributos (entre impostos, contribuições, taxas, fundos e adicionais), dentre eles 12 impostos (05 deles voltados apenas para a tributação do consumo) e quantidade diversa e extensa de contribuições federais, estaduais e municipais, com bases legais e normativas por

vezes (ainda que aparentemente) conflitantes ou que permitiam interpretações diversas pelos contribuintes.

A sobreposição de competências tributárias entre os diferentes níveis de governo acrescenta um grau adicional de complexidade ao sistema e é fonte para a enorme insegurança jurídica e alto índice de contencioso judicial tributário. Além disso, torna a conformidade fiscal um desafio para empresas e indivíduos, resultando em custos significativos para o cumprimento das obrigações fiscais e frequentes litígios entre contribuintes e o fisco.

A situação caótica se alia à evasão fiscal e à insatisfação generalizada em relação à disparidade entre a carga tributária e a eficácia na utilização dos recursos públicos. Nesse cenário, não é surpreendente observar um crescente apoio popular e empresarial à simplificação do sistema tributário, visando a um modelo mais enxuto. Nas palavras de Machado e Balthazar (2017), “a reforma fiscal é desejo pujante manifestado pelos mais variados setores da sociedade brasileira na atualidade”.

De acordo com estudo realizado pela Confederação Nacional de Indústria (2015), o sistema arrecadatório brasileiro tem várias deficiências e, “de sete características desejáveis de um sistema tributário, o brasileiro não é bem avaliado em nenhuma, de acordo com os empresários” (CNI, 2015).

Desde a redemocratização do país em 1985, a necessidade de reformar o sistema tributário tem sido amplamente discutida sem, no entanto, haver consenso quanto à profundidade e extensão das mudanças na estrutura tributária e fiscal.

A Constituição Federal está celebrando seu trigésimo quinto aniversário desde sua promulgação, que ocorreu em 5 de outubro de 1988. Muitas das reformas essenciais, incluindo a reforma tributária, foram constantemente adiadas e postergadas ao longo dos anos devido a obstáculos políticos e divergências entre os diversos atores envolvidos no processo legislativo.

Em entrevista à BBC News Brasil, Samuel Pessôa aponta que a estrutura de impostos indiretos do Brasil gera impactos sobre a eficiência econômica e um mal funcionamento da economia: “São efeitos parecidos com os impactos ruins produzidos pela hiperinflação” (PESSÔA *apud* CARRANÇA, 2023). A reforma tributária é considerada uma medida fundamental para a estabilização da economia e a promoção do desenvolvimento sustentável do país.

De acordo com Appy (2015), o sistema tributário brasileiro possui grandes distorções que, além de prejudicarem a economia nacional, abrem brechas que permitem que pessoas de alta renda sejam muito pouco tributadas. “Embora nenhum sistema tributário seja perfeito, o Brasil prima por ter uma das piores legislações tributárias do mundo” (APPY, 2015, p. 01).



Segundo o Banco Mundial, dados de 2020 apontam que o Brasil liderava o ranking dos 190 países em que as empresas mais gastam tempo apenas para cumprir suas obrigações fiscais:

País	Tempo (horas/ano)
Brasil	1.501
Bolívia	1.025
Venezuela	920
Líbia	889
Chade	834
Equador	664
Gabão	632
Camarões	624
República do Congo	602
Guiné Equatorial	492
República Centro-Africana	483

Quadro 1 – Ranking de países por tempo gasto no cumprimento de obrigações fiscais

Fonte: Banco Mundial ([s.d.]).

A morosidade na aprovação dessas reformas deve-se, em parte, à complexidade do tema e à necessidade de conciliar os interesses das diversas esferas de governo. Além disso, a conjuntura política e as disputas partidárias também podem contribuir para a postergação de mudanças significativas.

É importante destacar que a reforma tributária não é uma tarefa simples e requer um amplo debate e negociações entre os poderes Executivo e Legislativo, a sociedade civil e os setores econômicos. A busca por consensos e a superação de interesses setoriais são cruciais para a aprovação de uma reforma que seja eficiente e gere benefícios para toda a sociedade brasileira.

Para Machado e Balthazar (2017), sob uma perspectiva moderna, deve-se reconhecer que o cidadão sustenta o Estado, e não o contrário, de modo que o direito tributário existe para exercer muito mais um papel de proteger o contribuinte do que arrecadar.

Em relação à tributação sobre bens e serviços, Orair e Gobetti (2018) destacam que a tributação de bens e serviços no Brasil é uma das mais ineficientes do mundo. Desde a CF/88, há a manutenção da subdivisão em vários tributos e sob competência dos diversos entes federativos.

A tributação ficou extremamente complexa, tendo em vista que o sistema fragmentado possui as seguintes características: aproveitamento restrito de créditos nos tributos submetidos

a sistemáticas não cumulativas (ICMS), além do regime não cumulativo do PIS/COFINS; coexistência de tributos com regimes cumulativos (ISS e PIS/COFINS); conflitos de competência (ICMS com o ISS, além do IPI com o ISS); guerra fiscal de tributos de competência regional; e quantidade excessiva de alíquotas e isenções, conforme a competência legislativa de cada ente federativo.

Apesar das melhorias trazidas pela Constituição Federal de 1988, o sistema tributário brasileiro ainda enfrenta desafios significativos. A Carta Magna trouxe mudanças importantes para o pacto federativo do país, estabelecendo um sistema de repartição de receitas entre a União, estados e municípios. No entanto, ao longo dos anos, a legislação tributária foi se tornando cada vez mais complexa.

Além disso, a concentração de recursos na União ainda persiste, e muitos estados e municípios enfrentam dificuldades financeiras para cumprir suas funções básicas, como educação, saúde e segurança pública. A distribuição de recursos não é equitativa, e há uma grande dependência de transferências intergovernamentais para que as unidades subnacionais possam equilibrar suas finanças.

Um dos principais desafios enfrentados é a necessidade de se estabelecer um novo pacto federativo, que defina claramente as competências e responsabilidades político-administrativas e tributárias entre a União, os estados e os municípios. Muitos argumentam que a descentralização do poder e a adoção da efetiva autonomia municipal seriam essenciais para garantir uma distribuição mais equitativa dos recursos e permitir um melhor atendimento às demandas locais.

Por tudo o que foi dito, o assunto é de relevante interesse público, uma vez que as mudanças resultantes da reforma tributária podem influenciar diversos setores da economia, inclusive, a competitividade das empresas, interferindo nos preços de produtos e serviços, no emprego e, conseqüentemente, no bem-estar da população.

Uma reforma tributária, nesse ponto, não pode (nem deve) enredar-se no radicalismo ou na simplificação como um propósito em si. Deve, sim, atentar-se para a manutenção da autonomia tributária dos entes federativos, para o equilíbrio entre a repartição de receitas e a distribuição de competências da gestão pública, na finalidade de reduzir desigualdade regionais.



2. FUNDAMENTOS E REPARTIÇÃO DE TRIBUTOS ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS

A Constituição Federal do Brasil, promulgada em 1988 (CF/88), estabelece as bases do sistema tributário brasileiro e define as regras para a repartição dos tributos entre os entes federativos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Tal sistemática é especialmente relevante em um país constituído sob a forma federativa, onde há o convívio de três ordens jurídicas distintas: a federal, a estadual/distrital e a municipal, sendo que o poder é compartilhado, e cada ente possui competências legislativas e administrativas específicas, incluindo a capacidade de instituir e arrecadar impostos (COSTA, 2023).

No Brasil, é a Constituição Federal que aponta as regras matrizes de incidência tributária, sendo que a lei infraconstitucional somente poderá contemplar fatos que se encontrem dentro da moldura traçada para esse fim, diferentemente do que ocorre na maioria dos países (COSTA, 2023).

O princípio do federalismo delimitou, entre as pessoas políticas, o poder de tributar. Os artigos 153 a 156 da Constituição estabelecem a repartição das competências tributárias entre as pessoas jurídicas de direito público (BRASIL, 1988).

A União possui competência para instituir impostos sobre renda, produtos industrializados, importação, exportação, operações financeiras, entre outros. Já os Estados têm competência para instituir impostos sobre transmissão causa mortis e doações, além de impostos sobre a propriedade de veículos automotores e sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Os Municípios têm competência para instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, serviços de qualquer natureza e sobre a transmissão intervivos de bens imóveis (BRASIL, 1988).

2.1 A REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Antes da promulgação da CF/88, havia uma concentração excessiva de recursos nas mãos da União, que detinha a maior parte das fontes de arrecadação tributária. Os principais impostos, como o Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), eram de competência exclusiva da União. Além

disso, era ela quem arrecadava contribuições sociais, como a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

Essa concentração de receitas resultava em uma dependência dos estados e municípios em relação às transferências realizadas pela União. Os entes federados recebiam uma parcela desses recursos, geralmente por meio do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM). No entanto, esses repasses eram insuficientes para suprir as demandas e necessidades locais, o que comprometia a autonomia financeira e a capacidade de investimento dos demais entes federativos.

Após a promulgação da CF/88, o sistema tributário brasileiro passou por diversas reformas. Elas foram realizadas por meio de emendas constitucionais, leis complementares e legislações específicas. Ao longo do tempo, percebeu-se outra profunda mudança observada na federação: “os municípios avançaram sobre o espaço que antes era ocupado pelos estados. E esse é um processo muito mais acentuado do que ocorreu com a União, que reverteu muito das perdas sofridas em 1988” (DORNELLES, 2013, p. 07).

O quadro a seguir compreende o conceito mais abrangente de carga tributária:

Arrecadação Tributária por Esfera de Governo – 1960/2006					
Ano	Receita % PIB	Central	Estadual	Local	Total
		Composição – % do Total			
ARRECAÇÃO DIRETA					
1960	17,41	64,0	31,3	4,7	100,0
1980	24,52	74,7	21,6	3,7	100,0
1988	22,43	71,7	25,6	2,7	100,0
1995	26,93	66,0	28,6	5,4	100,0
2000	31,15	66,7	27,6	5,7	100,0
2006	35,50	68,3	26,0	5,7	100,0
RECEITA DISPONÍVEL					
1960	17,41	59,5	34,1	6,4	100,0
1980	24,52	68,2	23,3	8,6	100,0
1988	22,43	60,1	26,6	13,3	100,0
1995	26,93	56,2	27,2	16,6	100,0
2000	31,15	55,8	26,3	17,9	100,0
2006	35,50	57,2	25,4	17,4	100,0

Quadro 2 - Receita disponível considera repartição constitucional de impostos.

Fonte: Afonso, Meirelles e Castro (2005 *apud* DORNELLES, 2013, p. 12).



O quadro anterior reflete o crescimento da arrecadação municipal no período de 1960 a 2006. A Constituição de 1988 conferiu maior autonomia aos municípios, estabelecendo um novo pacto federativo e atribuindo-lhes competências e responsabilidades próprias, o que resultou em um impacto significativo do crescimento da arrecadação municipal no Brasil.

Uma das mudanças mais relevantes foi a descentralização de recursos, por meio da criação de novos tributos e do aumento da participação dos municípios na arrecadação de impostos. Com isso, as prefeituras passaram a ter acesso a uma fatia maior dos recursos financeiros, fortalecendo sua capacidade de investimento e execução de políticas públicas.

Apesar das melhorias no campo da descentralização, a distribuição de receitas permaneceu com falhas significativas. As transferências intergovernamentais, muitas vezes, não são suficientes para equilibrar as disparidades econômicas e sociais entre estados e municípios, criando desafios importantes em termos de igualdade e justiça fiscal. Além disso, a rigidez das regras de repartição torna difícil a adaptação do sistema tributário a mudanças nas necessidades do país.

Em vista dessas falhas, a necessidade de uma reforma tributária tornou-se evidente para modernizar o sistema, tornando-o mais justo, eficiente e adequado às necessidades econômicas e sociais do Brasil. Entretanto, a concretização de uma reforma abrangente e ampla ainda tem sido um desafio complexo, envolvendo questões políticas, interesses diversos e o consenso entre as diferentes esferas de poder no país.

3. OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NOS MUNICÍPIOS

Dentre as principais fontes de arrecadação municipal, destaca-se, primeiro, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), tributo de competência municipal que incide sobre a prestação de serviços. Após a CF/88, os municípios ganharam autonomia para legislar sobre a matéria e estabelecer alíquotas e regras próprias para o ISS. Ainda, destaca-se o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), imposto municipal que incide sobre a propriedade de imóveis urbanos. A CF/88 permitiu que os municípios ampliassem sua base de cálculo e estabelecessem alíquotas progressivas, levando a um aumento na arrecadação.

Além dos impostos mencionados, os municípios também arrecadam taxas, contribuições e receitas próprias, como o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), taxas de licenciamento, multas, entre outros.

A CF/88 também previu a redistribuição de recursos entre os entes federativos por meio de transferências obrigatórias, como o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Essas transferências garantem uma parcela dos recursos arrecadados pela União e pelos estados aos municípios.

O principal imposto conferido aos estados foi o ICMS. A competência do IPI foi entregue à União, que ainda é responsável pelo PIS/COFINS, entre vários outros tributos.

Sob esse contexto, a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019 visou simplificar o sistema tributário brasileiro, substituindo cinco tributos (três federais: PIS, COFINS, IPI; um estadual: ICMS; e um municipal: ISS) por dois tributos: o imposto sobre bens e serviços (IBS) e a contribuição sobre bens e serviços (CBS).

Em linhas gerais, a PEC aprovada prevê a substituição de cinco tributos extremamente disfuncionais existentes hoje no Brasil: PIS, Cofins e IPI – tributos federais; ICMS – estadual; e ISS – municipal. Esses tributos serão substituídos por dois impostos sobre o valor adicionado (IVA). O ICMS e o ISS serão incorporados no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Os estados e municípios serão responsáveis pela gestão do tributo. Já a União ficará encarregada da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). O tributo unificará o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A CBS e o IBS serão cobrados no local em que ocorrer o consumo (princípio do destino) e serão não cumulativos. A PEC propõe a criação de um Imposto Seletivo para desestimular o consumo de produtos e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. (BRASIL, 2023c).

O novo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), então, seria um imposto subnacional que se caracterizaria pela base de incidência ampla, não cumulatividade plena e adoção do princípio do destino, sendo, ainda, gerido conjuntamente por estados e municípios.

Gobetti *et al* (2023) esclarecem que a ideia de se adotar um modelo dual de tributação de bens e serviços, a exemplo do Canadá e da Índia, passou a ser cogitada como alternativa para ajustar a necessidade de um sistema de tributação do consumo plenamente não cumulativo com as peculiaridades do federalismo brasileiro, que garante competência tributária sobre a base de consumo às três esferas de governo.

A proposta, então, tinha como objetivo reduzir a complexidade do sistema tributário, eliminar a cumulatividade e aumentar a eficiência na arrecadação de impostos. Além disso, a PEC 45/2019 previa a criação de um fundo de compensação para garantir a distribuição equitativa dos recursos arrecadados entre os estados e municípios. A proposta foi amplamente discutida no Congresso Nacional e é considerada uma das principais reformas estruturais necessárias para o desenvolvimento econômico do país.



A reforma tributária, entretanto, tem um impacto significativo no federalismo brasileiro, uma vez que a tributação é uma das principais fontes de receita dos entes federativos. A uniformização das alíquotas de impostos sobre bens e serviços pode gerar impactos distributivos entre os estados e municípios, uma vez que a tributação passaria a ser baseada no destino do consumo, e não na origem da produção. A mudança na forma de arrecadação e distribuição dos recursos pode gerar, portanto, conflitos entre os entes federativos, especialmente entre estados e municípios, que podem perder autonomia na gestão de suas finanças (ORAIR; GOBETTI, 2021).

Por outro lado, de acordo com o Ministério da Fazenda (BRASIL, 2023c), em benefício dos municípios, a PEC 45/2019, convertida na EC nº 132/2023, ampliou as possibilidades de aplicação dos recursos da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (Cosip). Ainda, prorrogou até 2032 a desvinculação de 30% das receitas municipais relativas a impostos, taxas e multas, permitindo que os municípios tenham maior autonomia para aplicar esses recursos, conforme art. 76-A da CF/88. “Alguns ajustes foram realizados em regimes diferenciados, como os de combustíveis e de cooperativas, visando aperfeiçoar a redação” (BRASIL, 2023c).

Os economistas destacam, ainda, que a reforma tributária irá impactar o federalismo do país. Para Pessôa, de fato, há uma perda de autonomia dos entes da federação, porém ele explica que:

(...) estamos numa federação disfuncional. A federação existe para servir aos cidadãos e não os cidadãos para servir à federação. Se a federação está gerando subdesenvolvimento, baixo crescimento, a federação tem que se adaptar (PESSÔA *apud* CARRANÇA, 2023).

A reforma também pode resultar na desconcentração de receitas em favor das unidades dos entes mais pobres, migrando de um modelo de arrecadação e partilha dos impostos subnacionais, que prioriza o princípio da origem, para priorizar o destino (ou a população, no caso da partilha na proposta da Câmara). Essa mudança reestruturaria a forma de repartição do ICMS e, principalmente, do ISS, cuja receita é extremamente concentrada nas regiões mais ricas.

Outro ponto positivo, levantado por Orair e Gobetti (2021), é que a reforma pode reduzir desequilíbrios fiscais federativos que hoje existem devido à forma como as competências tributárias e os recursos são divididos entre os diferentes entes federativos.

Orair e Gobetti (2021) destacam, também, que a reforma tributária deve servir como ponto de partida para um processo mais amplo de revisão do modelo de partilha federativa, que englobe as regras de distribuição dos royalties e avance para as regras de distribuição dos FPEs e FPMs.

Frisa-se que a adoção de uma base ampla de tributação sobre o consumo de bens e serviços, com alíquota única, combinada com um mecanismo de devolução parcial do imposto

recolhido pelos contribuintes de baixa renda, atenua um pouco a regressividade da tributação de bens e serviços no Brasil. No entanto, alguns municípios podem ser mais atingidos pela mudança tributária, com uma redução expressiva de sua dotação orçamentária per capita no médio e no longo prazo, uma vez que a regra de transição seja implementada.

Por outro lado, a reforma tributária tem um poder importante para aumentar a receita de municípios muito pobres (assim como de estados pobres), mas em contrapartida não é suficiente para eliminar muitos casos de receitas extraordinariamente altas, na medida em que se trata de uma mudança restrita ao mecanismo de tributação do consumo e da partilha da receita dela decorrente. A capacidade arrecadatória dos municípios pode ser afetada de forma heterogênea, dependendo das características socioeconômicas e fiscais de cada município.

Entendimento mais recente de Gobetti, Orair e Monteiro (2023) corrobora que a reforma tributária pode causar um importante impacto redistributivo na forma como as receitas são distribuídas na Federação. Na esfera municipal, em particular, a unificação da base tributária entre bens e serviços, além da aplicação do princípio do destino, proporcionará uma redução substancial da desigualdade de receitas, com consideráveis benefícios para as cidades mais pobres, sejam pequenas ou grandes.

Além disso, a introdução do novo modelo de tributação de bens e serviços está concebida para ter impactos neutros não somente sobre o total da carga tributária, como também sobre as respectivas fatias da União, dos estados e dos municípios. Ou seja, os antiquados impostos atuais seriam substituídos por um sistema moderno que, de maneira mais eficiente e justa, geraria a mesma receita (em proporção do produto) para os três níveis da Federação.

Os autores demonstram um modelo de distribuição das receitas entre os municípios após a reforma desmembrados na figura a seguir, em que cerca de 85% dos 5.568 municípios tendem a ganhar com a reforma, dado que a receita municipal com ISS e a cota-parte de ICMS são mais concentradas que na esfera estadual. Entre os municípios pobres (aqueles que possuem PIB per capita inferior à metade do nacional), os potenciais ganhadores seriam 99%. Entre os municípios mais populosos, com mais de 80 mil habitantes, 67% também ganham (GOBETTI; ORAIR; MONTEIRO, 2023).



Efeito redistributivo da reforma entre municípios (2021)				
UF	Ganham	Perdem	Nº Mun	% Ganhadores
AC	22	0	22	100%
AL	95	7	102	93%
AM	36	26	62	58%
AP	14	2	16	88%
BA	381	36	417	91%
CE	173	11	184	94%
DF	1	0	1	100%
ES	57	21	78	73%
GO	193	53	246	78%
MA	202	15	217	93%
MG	751	102	853	88%
MS	39	40	79	49%
MT	75	66	141	53%
PA	132	12	144	92%
PB	212	11	223	95%
PE	176	8	184	96%
PI	209	15	224	93%
PR	368	31	399	92%
RJ	77	15	92	84%
RN	152	15	167	91%
RO	35	17	52	67%
RR	15	0	15	100%
RS	375	122	497	75%
SC	256	39	295	87%
SE	64	11	75	85%
SP	529	116	645	82%
TO	120	19	139	86%
Total	4759	810	5569	85%
G-100	104	4	108	96%
PIBpc<20K	1223	17	1240	99%
Pop>80K	277	139	416	67%
Capitais	13	14	27	48%

Quadro 3 – Efeito redistributivo da reforma entre municípios (2021)

Fonte: Gobetti; Orair; Monteiro (2023).

Por outro lado, há críticas importantes referentes ao texto da reforma: “O fato de ser uma aprovação histórica não significa que o texto está bom, pondera o economista-chefe da Warren Rena, Felipe Salto” (GRAVAS, 2023). Para Salto, as falhas estão, dentre outras, relacionadas ao Conselho Federativo, alíquotas estimadas, inúmeras exceções. O Conselho Federativo¹ (que vai gerir o IBS) é preocupante pela questão da autonomia federativa e “pelo incentivo “perverso” gerado na devolução de créditos aos contribuintes” (SALTO *apud* GRAVAS, 2023).

Conforme publicação de Gravas (2023), na visão do economista Nelson Marconi, apesar de a aprovação ter sido um processo relevante e ter pontos positivos (como a não cumulatividade e a cobrança no destino), é uma reforma incompleta. De acordo com Marconi, o fato de o

1 Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132 de 2023, o Conselho Federativo a que Salto se referia ganhou a denominação de Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços.

governo ter deixado para fazer a reforma relativa à tributação sobre a renda lá para frente tira espaço para reduzir a tributação sobre serviços (GRAVAS, 2023).

A reforma tributária tem sido considerada imprescindível pelos especialistas na área, além de importante e necessária para o Brasil. No entanto, recebe críticas e enfrenta diversos desafios para sua concretização. Apesar dessas críticas e desafios, a necessidade de uma reforma tributária é amplamente reconhecida por diversos setores da sociedade e especialistas. Uma reforma bem-sucedida poderia simplificar o sistema tributário, torná-lo mais eficiente, reduzir a burocracia e estimular o crescimento econômico, contribuindo para um ambiente mais favorável aos negócios e para o desenvolvimento do país.

Como o foco deste estudo foi relacionado à tributação de bens e serviços, sugerem-se estudos voltados à tributação direta (renda e patrimônio). Embora, nos dias de hoje, componha parcela menor da tributação e caracterize-se pela progressividade da arrecadação tributária no país, ainda há lacunas na regulação do imposto sobre grandes fortunas, bem como se faz necessário verificar a adequação do novo marco legal para preços de transferência (Lei nº 14.596, de 14 de junho de 2023, que dispõe sobre regras de fixação de preços para transações internacionais entre partes relacionadas) à realidade das transações corporativas no Brasil. A discussão de equidade não deve ficar restrita à arrecadação de impostos indiretos (bens e serviços), assim como, além de englobar os tributos indiretos, deve acrescentar discussões acerca da distribuição de outras cotas necessárias à administração dos municípios, como o FPM.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base na análise das perspectivas dos autores investigados, fica evidente que a Reforma Tributária traz consigo impactos positivos. O processo de efetivar uma mudança no sistema tributário nacional é inegavelmente complexo, demandando alterações substanciais na legislação e na estrutura fiscal do país. No entanto, os benefícios potenciais em termos de simplificação, justiça fiscal e estímulo ao crescimento econômico tornam essa jornada de reforma um caminho promissor a ser percorrido para o aprimoramento do sistema tributário brasileiro.

Uma das dificuldades gira em torno das disputas regionais, sendo a distribuição de recursos entre União, Estados e Municípios uma questão sensível. A reforma, nesse ponto, deve lidar com a repartição de receitas e atribuições tributárias entre os entes federativos.



A influência da PEC 45/2019, convertida recentemente na EC nº 132/2023, é significativa nos municípios, pois, com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a carga tributária será compartilhada entre os entes federativos, permitindo que os municípios obtenham uma parcela mais significativa dos recursos arrecadados.

A simplificação do sistema tributário, por si só, trará benefícios importantes para os municípios. A redução da burocracia e das obrigações fiscais para as empresas estimulará o ambiente de negócios, atraindo investimentos e favorecendo o empreendedorismo local. Com empresas mais competitivas e um setor privado fortalecido, os municípios poderão experimentar um crescimento econômico mais robusto e uma maior geração de empregos.

Além disso, de acordo com os autores abordados, irá gerar impactos distributivos entre os estados e municípios, uma vez que a tributação passaria a ser baseada no destino do consumo, e não na origem da produção. Isso pode afetar a arrecadação de estados e municípios que são grandes produtores de bens e serviços, mas que têm baixo consumo interno.

Essa reforma, de acordo com a maioria dos estudiosos, é uma oportunidade valiosa para aprimorar o pacto federativo, consolidando um modelo de cooperação e responsabilidade compartilhada entre União, Estados e Municípios na busca por um Brasil mais justo, próspero e com uma gestão pública mais eficiente e efetiva.

É essencial, contudo, que a implementação das alterações introduzidas à CF/88 pela EC nº 132/2023, sobretudo as que dependem de regulamentação posterior por meio de lei complementar, seja acompanhada por uma análise minuciosa dos impactos regionais e locais, considerando ainda que tais alterações terão sua vigência iniciada ou encerrada de forma gradual, como previsto nos arts. 22 e 23 da EC nº 132/2023. É essencial garantir que os municípios que atualmente dependem mais das transferências intergovernamentais não sejam prejudicados durante o processo de transição para o novo sistema tributário. Isso requer uma abordagem sensível e estratégica para mitigar quaisquer desequilíbrios financeiros que possam surgir, assegurando, assim, uma transição suave e equitativa para todas as partes envolvidas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

APPY, B. **Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado.** Revista Interesse Nacional, ano 8, nº 31, out/dez de 2015. Rev 2016. [S.l.]. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594808/mod_resource/content/1/LS%2002.%20APPY%2C%20Bernard.%20Por%20que%20o%20sistema%20tribut%C3%A1rio%20brasileiro%20precisa%20ser%20reformado.pdf. Acesso em: 19 jul. 2023.

BANCO MUNDIAL. **Doing Business Legacy.** Historical data - Doing Business - with scores (Excel). [S.l.], [s.d.]. Disponível em: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/excel/db2020/Historical-data--COMPLETE-dataset-with-scores.xlsx>. Acesso em: 20 jul. 2023.

BORGES, B. et al. **Progressividade tributária e crescimento econômico.** Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 09 jan. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.** Brasília, DF: Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, [2023a]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 09 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 14.596, de 14 de junho de 2023.** Brasília, DF: Presidência da República, [2023b]. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2023/lei-14596-14-junho-2023-794297-publicacaooriginal-168068-pl.html>. Acesso em 06 nov. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Reforma Tributária:** Câmara dos Deputados aprova em dois turnos a PEC que faz a Reforma Tributária. [S.l.], 07 jul 2023, [2023c]. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/julho/camara-deputados-aprova-em-dois-turnos-a-pec-que-cria-a-reforma-tributaria>. Acesso em: 20 jul. 2023.

CARRANÇA, T. 'Reforma tributária pode ser Plano Real de Lula', diz economista Samuel Pessôa. Entrevistado: Samuel Pessôa. **BBC News Brasil.** [S.l.], 06 jul. 2023. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/articles/cedz3199y4eo>. Acesso em: 20 jul. 2023.

CNI – CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Indústria reprovou sistema tributário brasileiro:** Número elevado de tributos, complexidade e instabilidade de regras



lideram as avaliações negativas. Sondagem Especial – Tributação, ano 16, nº 5, agosto de 2015. [S.l.], 25 ago. 2015. Disponível em: https://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/cni_estatistica_2/2015/08/28/189/SondEspecial_Tributacao_Agosto2015.pdf. Acesso em: 20 jul. 2023.

COSTA, R. H. **Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional**. 13a. edição. Editora Saraiva, 2023.

DORNELLES, F. **O Sistema Tributário Da Constituição De 1988**. [S.l.], 16 mai. 2013. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-o-sistema-tributario-da-constituicao-de-1988/@@download/file/5-FranciscoDornelles.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2023.

GRAVAS, D. Reforma Tributária é histórica, mas exceções preocupam, dizem analistas. **Folha de São Paulo**, 2023. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/07/reforma-tributaria-e-historica-mas-excecoes-preocupam-dizem-analistas.shtml>. Acesso em: 20 jul. 2023.

GOBETTI, S.; ORAIR, R. O.; MONTEIRO, P. K. **Impactos redistributivos (na Federação) da reforma tributária**. Carta de Conjuntura: Nota 17, 2º trimestre de 2023. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. [S.l.], [s.d.]. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/05/230531_nota_17.pdf. Acesso em: 19 jul. 2023.

MACHADO, H.; BALTHAZAR, C. **A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva: uma abordagem histórica**. Sequência Estudos Jurídicos e Políticos, [S. l.], v. 38, n. 77, p. 221–252, 2017. DOI: 10.5007/2177-7055.2017v38n77p221. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2017v38n77p221>. Acesso em: 19 jul. 2023.

ORAIR, R.; GOBETTI, S. **Princípios norteadores e propostas para a reforma tributária no Brasil**. São Paulo: CCiF, 2018. Disponível em: <http://ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/05/Princ%C3%ADpios-norteadores-e-propostas-para-a-reforma-tribut%C3%A1ria-no-Brasil.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2023.

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

TRAMARIM, E. **O “milagre econômico brasileiro”**. [S.l.], 21 jan. 2007. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/radio/programas/279588-o-milagre-economico-brasileiro/>. Acesso em: 18 jul. 2023.