

# Cadernos

da Escola Paulista de  
Contas Públicas do TCESP

EDIÇÃO

*Reforma Tributária*

ISSN 2595-2412 | Edição n° 12 - 2024

**A Reforma Tributária e os  
Desafios para a Manutenção  
do Pacto Federativo**

**Reforma Tributária:  
Desdobramentos no  
Federalismo Fiscal**

**Como o Sistema Tributário  
Brasileiro Tem Reproduzido  
as Desigualdades Sociais?**

**Equalização Fiscal:  
Comparação entre Brasil  
e Austrália**

**A Estruturação de  
Sistemas de Integridade  
Como Política Pública**



# Cadernos

da Escola Paulista de

Contas Públicas do TCESP

ISSN 2595-2412 | Edição nº 12 - 2024



## COMPOSIÇÃO TCESP

### Conselheiro Presidente

Renato Martins Costa

### Conselheiro Vice-Presidente

Antonio Roque Citadini

### Conselheira Corregedora

Cristiana de Castro Moraes

### Conselheiros

Robson Marinho

Dimas Ramalho

Sidney Estanislau Beraldo

Marco Aurélio Bertaiolli

### Auditores

Alexandre Manir Figueiredo Sarquis

Antonio Carlos dos Santos

Josué Romero

Silvia Monteiro

Valdenir Antonio Polizeli

Márcio Martins de Camargo

Samy Wurman

### Procuradores do Ministério Público de Contas

Leticia Formoso D. Matuck Feres - Procuradora Geral

Celso Augusto Matuck Feres Junior

Elida Graziane Pinto

João Paulo Giordano Fontes

José Mendes Neto

Rafael Antonio Baldo

Rafael Neubern Demarchi Costa

Renata Constante Cestari

Thiago Pinheiro Lima

### Secretário-Diretor Geral

Germano Fraga Lima

## EQUIPE EDITORIAL

### Direção

Bibiana Helena Freitas Camargo

### Elaboração

Isabelle Santos Bezerra Freitas Kutney

Patrick Raffael Comparoni

Vinícius Chinellato De Moura E Silva

### Colaboração

Rosano Pierre Maieto

Pedro Magalhães Batista

Rafael Richter

José Edil Guimarães Medeiros

Nayara Macedo Albrecht

Maira Coutinho Ferreira Giroto

Maurício de Freitas Bento

### Projeto Gráfico e Editoração Eletrônica

Bruno Horota Horioka

Mariana Hatsue Wada

### Edição nº 12.

Esta é uma publicação da Escola Paulista de Contas Públicas “Presidente Washington Luís” do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.

**cadernos@tce.sp.gov.br**

**ISSN: 2595-2412**

C122

Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas do TCESP [recurso eletrônico] / Escola Paulista de Contas Públicas do TCESP. – v. 1, n. 1 (2017)- . . – São Paulo : Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, 2017- . .

Semestral.

Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/issue/archive>

ISSN 2595-2412

1. Direito – Periódico. 2. Políticas Públicas. 3. Administração Pública. 4. São Paulo. 5. Controle de Gastos Públicos. 6. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. I. Escola Paulista de Contas Públicas do TCESP.

CDU 34(05)

Elaborado por Giliardi Pereira Delli Paoli – CRB-8/10114

## EDITORIAL

---

Publicada no Diário Oficial da União, em 21/12/2023, a Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, altera o Sistema Tributário Nacional, carregando a esperança de torná-lo mais eficiente. Espera-se que a melhor eficiência tributária reflita em maior desenvolvimento econômico.

Por ser aguardada há muito tempo, a publicação da reforma tributária é um marco festejado. Seus efeitos, porém, não serão imediatos. Provavelmente o principal deles, a unificação dos tributos ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins em uma cobrança única, a qual se dividirá entre os níveis federal e estadual-municipal por meio, respectivamente, da Contribuição sobre Bens e Serviços e do Imposto sobre Bens e Serviços, ocorrerá somente em 2033. Há, também, diversos pontos da reforma que precisam ser regulamentados em lei.

Os artigos publicados nesta edição temática da revista Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas nos ajudam a refletir sobre os resultados e outras consequências práticas da reforma tributária. Os trabalhos abrangem o tema nos seguintes eixos: sistema tributário e federalismo; impactos políticos, econômicos ou sociais; e comparação do Sistema Tributário Nacional com outros países.

Os autores dos trabalhos publicados nesta 12ª edição do periódico ressaltam, por exemplo, a importância do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços e o desafio de regulamentar essa entidade, que terá responsabilidades sobre a distribuição do produto de arrecadação do imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios.

Em outra abordagem centrada no federalismo, os autores alertam para uma cuidadosa regulamentação legal e minuciosa análise dos impactos regionais e locais na arrecadação dos entes federados. Destacam, por exemplo, a necessidade de garantir que não haja prejuízo aos municípios que mais dependem, atualmente, das transferências intergovernamentais.

Esta edição oferece, também, a oportunidade de refletir se o Sistema Tributário Nacional vigente antes da reforma ajudou a reproduzir desigualdades sociais históricas. A autora desse trabalho ressalta a importância de que a regulamentação infraconstitucional de certos aspectos da Emenda Constitucional nº 132 propicie a implementação dos direitos sociais fundamentais, sobretudo dos grupos de maior vulnerabilidade socioeconômica.

Ainda, apresentando práticas de equalização fiscal adotadas na Austrália, autores de outro trabalho publicado nesta edição oferecem a oportunidade de comparar o contexto brasileiro a práticas internacionais. Conhecer as diferenças entre os modelos brasileiro e australiano contribuem para uma análise crítica do sistema adotado em nosso País.

Este editorial registra especial agradecimento aos autores dos artigos publicados. A submissão de artigos foi convocada em meio à tramitação da reforma tributária, e a Emenda Constitucional nº 132 antecedeu a publicação de nosso periódico. Prontamente, os autores efetuaram atualizações em seus artigos para propiciar a melhor experiência aos nossos leitores.

Ainda, temos a alegria de publicar artigo sobre o importante tema da integridade na Administração Pública escrito por Mario Vinícius Claussen Spinelli e Marco Antonio Carvalho Teixeira, professores da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

**Comissão Editorial da Revista Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas**





## SUMÁRIO

---

**4** Expediente

**5** Editorial

**6** Sumário

**7** Artigos

**7** A Reforma Tributária e os Desafios para a Manutenção do Pacto Federativo

**28** Reforma Tributária: Desdobramentos no Federalismo Fiscal

**45** Como o Sistema Tributário Brasileiro Tem Reproduzido as Desigualdades Sociais?

**55** Equalização Fiscal: Comparação entre Brasil e Austrália

**66** A Estruturação de Sistemas de Integridade Como Política Pública

**83** Como Publicar Artigos na Revista Cadernos

**87** Endereços do TCESP





# A Reforma Tributária e os Desafios para a Manutenção do Pacto Federativo

## **Cristiane Pereira de Souza Camargos**

Advogada e servidora do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo – TCEES  
Pós graduada em Direito Tributário  
cristiane.cpsouza@gmail.com

## **Domingos Augusto Taufner**

Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo – TCEES  
Engenheiro Mecânico, Bacharel em Direito, pós-graduado em Direito Tributário e Mestre em Direitos e Garantias Fundamentais  
dataufner@hotmail.com

## **RESUMO**

A busca por um sistema tributário que seja simplificado, justo e com menor carga para os contribuintes é algo esperado há muito tempo. A Emenda Constitucional 132/2023, originada da PEC 45/2019, representa uma esperança significativa para uma reforma tributária que cria um sistema mais simplificado, mas não alcançou todos os anseios. Este artigo traz um histórico dos tributos no Brasil nas últimas seis décadas, demonstrando que a estrutura principal se manteve no referido período. Enumera os principais elementos que dificultaram a realização de uma efetiva reforma tributária, principalmente as questões relativas à disputa entre os entes da federação por mais recursos e a dificuldade em reduzir os gastos governamentais, o que facilitaria a redução da carga tributária. Descreve a atual reforma tributária, principalmente as mudanças mais significativas, como é o caso da fusão de alguns tributos. Ressalta os seus pontos positivos, principalmente no que toca à simplificação na cobrança de tributos. Conclui que será um desafio regulamentar e gerir o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços,

mas destaca a sua importância, pois ele contribuirá com a manutenção do equilíbrio federativo. Alerta que a reforma tributária ainda não atende ao principal reclamo da sociedade, que é a redução global da carga tributária, mas isso é algo que deve continuar a ser perseguido.

**PALAVRAS-CHAVE:** Reforma Tributária; Pacto Federativo; Desafios.

## **ABSTRACT**

The search for a tax system that is simplified, fair and less burdensome for taxpayers has been expected for a long time. Constitutional Amendment 132/2023, originating from PEC 45/2019, represents significant hope for a tax reform that creates a more simplified system, but it did not achieve all expectations. The tax reform proposed in the National Congress of Brazil is a hope that this will happen, This article brings a historical of taxes in Brazil in the last six decades, demonstrating that the main structure was maintained in that period. It lists the main elements that made it difficult to carry out an effective tax reform, mainly the issues related to the dispute between the entities of the federation for more resources and the difficulty in reducing government spending, which would facilitate the reduction of the tax burden. It describes the current tax reform, mainly the most significant changes such as the merger of some taxes. It emphasizes its positive points, mainly with regard to the simplification of tax collection. It concludes that it will be a challenge to regulate and manage the Goods and Services Tax Steering Committee, but highlights its importance, as it will contribute to maintaining the federative balance. It warns that the tax reform still does not meet society's main demand, which is the global reduction of the tax burden, but this is something that must continue to be pursued.

**KEYWORDS:** Tax reform; Federal Pact; Challenges.



## **INTRODUÇÃO**

Os tributos podem ser vistos de maneira pejorativa pela maioria das pessoas, já que eles incidem sobre o patrimônio, a renda, os bens e os serviços, representando uma pesada carga tributária e, sem dúvida nenhuma, oneram as pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas. Entretanto, o dinheiro arrecadado com os tributos é a fonte principal para o funcionamento do poder público, principalmente para que preste os necessários serviços públicos.



A busca por uma tributação mais simplificada e mais justa é algo perseguido há muito tempo. A reforma tributária veio como uma esperança de que isso seja atingido no todo ou em grande parte.

Porém, para chegar até o ponto atual, foi percorrida uma longa trajetória, já que sempre houve no Brasil várias dificuldades, tanto no aspecto político quanto econômico, para que uma efetiva reforma tributária fosse realizada. É um tema complexo, por envolver a federação como um todo, além das várias categorias de contribuintes.

Este artigo, em grande parte, foi construído a partir da análise do texto constitucional dos últimos 60 anos, para que se forme um conceito sobre o novo sistema tributário. Partindo desta premissa, buscou-se avaliar o tema, de forma objetiva, iniciando com um breve histórico das mudanças ocorridas no sistema tributário no Brasil e apresentando as principais dificuldades de fazer uma reforma tributária. O trabalho apresenta, ainda, um resumo da atual reforma tributária e a analisa sob o ponto de vista do federalismo fiscal na perspectiva atual.

A finalidade deste artigo é examinar a recente Reforma Tributária e seus reflexos no federalismo fiscal, não limitando o exame aos aspectos puramente teóricos, mas refletindo também na realidade materializada na atual conjuntura do país, considerando todas as necessidades da federação, que não podem ser resumidas no Pacto Federativo idealizado, mas no que realmente é exercido.

## **1. BREVE HISTÓRICO DO ANTERIOR SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

O nosso sistema tributário, na estrutura principal que vigorava no Brasil, existia desde a Emenda Constitucional 18 de 1º de dezembro de 1965, que foi uma emenda à Constituição de 1946. A referida emenda serviu, inclusive, de fundamento constitucional para a edição da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, conhecida como Código Tributário Nacional (CTN), que atualmente é a principal norma geral em matéria tributária.

Há de se registrar que o CTN, embora seja uma lei originariamente ordinária, foi recepcionado pelo ordenamento jurídico como lei complementar, pois, a partir da Constituição Federal de 1967, em seu art. 19, § 1º, está prescrito que essa espécie legislativa é a adequada para veicular normas gerais em matéria tributária, sendo isso mantido pelas mudanças constitucionais ocorridas posteriormente.

Cláudio Carneiro (2011, p. 101-102) trata o assunto da seguinte maneira:



Assim a Constituição brasileira trouxe um título específico sobre Tributação e Orçamento e, além dessa previsão, temos uma codificação própria sobre o Direito Tributário, a Lei Federal nº 5.172/66, formalmente Lei ordinária, sendo designada posteriormente como Código Tributário Nacional, por força do Ato Complementar nº 36, de 1967, pois a ementa da Lei, na vigência da Constituição de 1946, dispunha sobre o Sistema Tributário Nacional. A constituição Federal de 1988 recepcionou a na modalidade de complementarização, em especial pelo que dispõe o seu art. 146, tendo sido elevada a status de Lei Complementar. Portanto, atualmente o CNT naquilo que trata sobre normas gerais em matéria tributária somente poderá ser alterado por Lei Complementar.

Posteriormente à edição do CTN, o sistema tributário passou por várias modificações, principalmente as introduzidas pela Constituição Federal de 1988 (CF-88), mas não houve alterações significativas na estrutura tributária brasileira, principalmente nas espécies tributárias instituídas por cada ente da federação, o que sempre deixou o sistema longe da simplificação e da justiça tributária.

Na Constituição de 1988 foram até inseridas novidades na parte do Sistema Tributário Nacional, com readequação de tributos e da distribuição da receita tributária, mas que não alteraram de maneira significativa a lógica tributária brasileira.

O sistema tributário nacional existente antes da Constituição de 1988 foi estabelecido pela Constituição de 1967, combinada com a Emenda 01/1969 e emendas posteriores. A título exemplificativo, os próximos parágrafos explicam o que basicamente mudou com a Constituição de 1988.

União, Estados e Distrito Federal tinham basicamente os impostos que têm hoje. Com a CF-88 a União ganhou o Imposto Sobre Grandes Fortunas, que nunca foi regulamentado. O Estado viu o antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) transformar-se em Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), já que passou a tributar os serviços de transportes e comunicação, exceto os estritamente municipais, que antes eram da União. O ICMS também passou a incidir sobre combustíveis e minerais, que também antes eram de competência da União.

Outra mudança foi no tocante ao imposto de transmissão sobre bens. Antes da CF-88 era de competência estadual. Após a CF-88 ele foi dividido: os relativos à transmissão de bens *causa mortis* e doação continuaram com os Estados, e os relativos à transmissão de bens imóveis *inter vivos* e onerosos ficaram com os Municípios.

A repartição das receitas tributárias também sofreu mudanças, mas sem modificar a estrutura principal. Já existia o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), bem como o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e a distribuição do ICM dos Estados para os Municípios, dentre outras repartições. O que ocorreu foi um aumento significativo dos repasses para Estados e Municípios. Entretanto, há de se registrar que não é facilmente mensurável se

Estados e Municípios foram beneficiados, pois esses entes também receberam mais encargos na prestação de serviços à sociedade.

Outro fator de mudança, que é um ponto favorável ao pacto federativo e à autonomia dos entes, foi a proibição de isenções heterônomas. Na CF-67/69, em seu art. 19, §2º, era possível, por meio de lei complementar, a União conceder isenção de impostos estaduais e municipais. Isso foi expressamente proibido pelo art. 151, III, da CF-88.

Essa pequena demonstração exemplificativa de mudanças ocorridas a partir da CF-88 comprova que o sistema tributário nacional não sofreu alterações significativas nas últimas décadas. Era de se esperar que a CF-88 tivesse feito isso, mas não fez.

Há de se registrar que, no decorrer do tempo de vigência da CF-88, foram feitas modificações em matéria tributária, mas também sem alterar os pilares fundamentais da tributação. Aqui, apresenta-se uma listagem de emendas constitucionais que guarda alguma repercussão na área tributária ou na parte de repartição e aplicação de receitas tributárias: 03/1993, 12/1996, 21/1999, 27/2000, 29/2000, 33/2001, 37/2002, 39/2002, 42/2003, 44/2004, 53/2006, 55/2007, 56/2007, 59/2009, 68/2011, 75/2013, 84/2014, 87/2015, 93/2016, 105/2019, 108/2021, 109/2021, 112/2021, 116/2022 e 123/2022.

Deste período ressalta-se a Emenda Constitucional 42/2003. Embora sua intenção original fosse fazer uma reforma tributária, não conseguiu avançar em mudança significativa. Na referida emenda podem ser destacadas, dentre outras, duas mudanças: a inserção de uma tributação simplificada para microempresas e empresas de pequeno porte e a inserção do princípio da anterioridade nonagesimal como regra geral para todos os tributos.

Antes da EC 42/2003 existia o princípio da anterioridade, que não permitia a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro da lei que o tivesse criado ou majorado, mas a exigência de um prazo de noventa dias entre a publicação da lei que criou ou majorou um tributo somente existia para as contribuições sociais. A partir da EC 42/2003 passou-se a exigir a conjugação dos dois princípios, para proteger mais ainda o contribuinte das surpresas tributárias, salvo nos casos em que a Constituição expressamente ressalva a possibilidade de exclusão de um dos princípios ou de ambos.

O fato de a EC 42/2003 não ter veiculado mudanças significativas resultou numa crítica de Kiyoshi Harada (2006, p. 367), no seguinte sentido:

A modificação do Sistema Tributário Nacional vigente, caracterizado pelo seu dinamismo caótico, com iterativa alteração de seus textos, provocando elevadíssimos custos para as partes da relação tributária, só teria sentido se resultasse na sua simplificação, eficiência e na justa distribuição do encargo tributário entre os diversos segmentos da sociedade, organizados ou não em forma de empresas. Uma Reforma com tais



atributos deve partir de projeto elaborado com a participação dos representantes dos Estados e Municípios e dos seguimentos expressivos da sociedade e das entidades civis, e não, partir de projeto elaborado ou patrocinado pela União. Uma Reforma que não trouxesse qualquer benefício à sociedade com um todo, não teria sentido algum.

Após a frustração diante da falta de mudanças significativas com a EC 42/2003, a sociedade brasileira ficou na expectativa de uma efetiva reforma tributária por duas décadas, até que no ano de 2023, a PEC 45/2019 foi aprovada no Congresso Nacional e convertida na Emenda Constitucional 132/2023. Várias foram as dificuldades para a aprovação de uma reforma tributária efetiva, o que será tratado no próximo tópico.

## **2. AS DIFICULDADES PARA SE APROVAR UMA REFORMA TRIBUTÁRIA**

Os setores da sociedade que reivindicam uma efetiva reforma tributária pensam que é algo fácil e que somente não se viabiliza por falta de vontade política dos dirigentes, em seus vários níveis, do Brasil. Porém, aqueles que acompanham o dia a dia das questões tributárias percebem como isso é algo difícil, pois conhecem a realidade.

O sistema anterior existiu, mesmo que tenha havido modificações, há quase seis décadas. Nesse período o Brasil foi dirigido por pessoas dos mais diversos matizes políticos, mas nenhuma delas conseguiu reordenar o sistema para torná-lo mais simplificado e justo. Isso quer dizer que o fato de a atual reforma tributária ter tramitado de maneira efetiva no Congresso Nacional é algo digno de nota.

Poder-se-ia, ainda, falar da esperada diminuição da carga tributária, pois é público e notório que ela é alta no Brasil<sup>1</sup>. Entretanto, há problemas concretos para se resolver no âmbito do gasto público para que se possa reduzir o valor da carga tributária, sem prejuízo da qualidade (que ainda não é satisfatória) dos serviços públicos prestados.

---

1 A esse respeito, diversos estudos e reportagens destacam que a carga tributária no Brasil supera a de outros países latino-americanos e se equipara a nações desenvolvidas. No entanto, embora se equipare a essas nações, não proporciona o mesmo nível de desenvolvimento e serviços públicos (Fontes: Brasil tem alta carga tributária, mas continua oferecendo menor retorno à população. IBPT, 2013. Disponível em: <https://ibpt.com.br/brasil-tem-alta-carga-tributaria-mas-continua-oferecendo-menor-retorno-a-populacao/>

Acesso em: 11/11/2023 e Estudo compara sistemas tributários de países da OCDE com o brasileiro. IPEA, 2022. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/categorias/45-todas-as-noticias/noticias/11494-estudo-compara-sistemas-tributarios-de-paises-da-ocde-com-obrasileiro?highlight=WyjicmFzaWwiLCInYnJhc2lsIiwiYnJHc2lsJyIsImJyYXNpbCcuIiwiYnJhc2lsJywiLCInYnJhc2lsJyJd>. Acesso em: 11/11/2023)

Os governos, em seus diversos âmbitos (federal, estaduais, distrital e municipais), têm enormes compromissos, principalmente com despesas de caráter obrigatório, como o pagamento de servidores públicos, aposentadorias e serviço da dívida, dentre outras. No caso do governo federal, o serviço da dívida, principalmente o pagamento de juros, onera muito as contas públicas.

Claro que não faltam propostas simplistas, no sentido de suspender o pagamento dos juros da dívida interna. Entretanto, caso isso fosse feito, poderia resultar num verdadeiro caos, já que os investidores (grandes, pequenos e médios) tenderiam a retirar o dinheiro das aplicações, o que seria extremamente danoso.

Há de se lembrar que, além da tributação, uma das grandes fontes de financiamento do governo é a dívida pública, pela qual, a partir da emissão de títulos, se captam recursos para investimentos ou mesmo para “rolagem” da dívida.

Nas despesas obrigatórias relativas a aposentadorias e pensões, tanto do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) quanto do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), também há dificuldades em reduzir valores pagos. A Emenda Constitucional 103/2019, conhecida como reforma da previdência, conseguiu, de certa forma, reduzir esse impacto, mas essas despesas ainda são significativas.

Poder-se-ia, ainda, falar de outras demandas que o poder público precisa atender, a exemplo dos serviços públicos de saúde, cuja demanda tem aumentado dado o envelhecimento da população. O nosso Sistema Único de Saúde (SUS), mesmo com as reclamações de que ainda não funciona a contento, tem um amplo sistema de atendimento, inclusive melhor do que muitos países, mas consome muitos recursos.

É claro que existem muitas medidas que podem ser tomadas para reduzir os gastos públicos, como é o caso do combate à corrupção e o trabalho por mais eficiência na gestão pública. Entretanto, a redução resultante delas pode não ser suficiente para criar as condições necessárias para que a carga tributária fique significativamente menor.

Essa dificuldade de reduzir gastos governamentais sem perda da prestação dos serviços sempre foi um dos grandes empecilhos de reformar a tributação de maneira significativa, mas existem outros fatores.

Há, na prática, uma disputa muito grande e de caráter ideológico sobre o tamanho do Estado, e isso, é claro, influencia no tamanho da carga tributária. Eduardo Tuma (2021, p. 19) registra essa disputa ao falar que: “Existe uma grande questão a ser tratada numa sociedade livre: A intervenção do Estado de forma abrupta, e até certo ponto totalitária, e, por outro lado, a intervenção mínima de Estado na sociedade”. Quanto maior a intervenção do Estado, a carga tributária tende a ser maior, o que é ruim, já que retira muitos recursos da sociedade e onera o





meio produtivo, mas tem o seu lado bom, pois possibilita um grande potencial do poder público de prestar serviços, mas é necessário que seja eficiente para evitar desperdícios.

Também vale ressaltar que a tributação não envolve meramente uma “queda de braço” entre o poder público e os contribuintes. Há uma complexidade de sujeitos, principalmente no poder público. Quando começa a debater uma proposta de reforma tributária, a União quer arrecadar mais, assim como os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e os contribuintes querem pagar menos. Essa disputa pode causar problemas na manutenção do pacto federativo, caso algum ente da federação tenha perdas significativas.

Porém, também há complexidade no âmbito dos contribuintes, que não são uniformes em patrimônio e renda. Além da divisão entre pessoas físicas e jurídicas, há, dentro de cada uma dessas categorias, contribuintes com diferentes capacidades contributivas, e isso deve servir de base para a conquista de uma justiça fiscal.

Todas essas dificuldades marcaram as últimas cinco décadas e dificultaram muito a construção de uma reforma tributária significativa. Por isso, como já abordado, o avanço da reforma tributária no Congresso Nacional, através da PEC 45/2019, foi visto como muito positivo, tornando-se uma realidade através da Emenda Constitucional 132/2023.

### **3. SÍNTESE DOS PRINCIPAIS TÓPICOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

As recentes propostas legislativas visando a modificações no Sistema Tributário Nacional foram as Propostas de Emenda Constitucional PEC 45/2019 e PEC 110/2019, além do Projeto de Lei (PL) 3.887/2020.

Entretanto, em 2023, com novas adequações em seu texto, a PEC 45/2019 se tornou protagonista no cenário de avanço da Reforma Tributária. Desde então, ela foi objeto de amplo debate e discussão entre juristas, políticos, economistas, empresários, Chefes de Poderes Executivos, e diversas entidades e órgãos interessados na questão.

Em 15 de dezembro de 2023, a PEC 45/2019 foi aprovada no Congresso Nacional, originando a Emenda Constitucional n.º 132/2023, sendo, de fato, digna de visibilidade por apresentar ao país relevantes mudanças no Sistema Tributário Nacional, mudanças que por décadas foram aclamadas por aqueles que almejam a simplificação do complexo Sistema Tributário atual, a redução da carga tributária e maior segurança jurídica nas relações tributárias.

Levando em consideração a complexidade da temática, será apresentada apenas uma síntese das mudanças ocorridas, destacando os pontos que serão ponderados ao longo deste artigo. A Emenda Constitucional n.º 132/2023 veio com o objetivo central de realizar uma grande reforma no atual sistema tributário brasileiro, especificamente em relação à tributação de bens e serviços, visando à simplificação deste sistema, com perspectivas de redução de contencioso tributário e do custo burocrático de recolhimento dos tributos, além de um aumento significativo da produtividade e do PIB potencial do país.

A reforma traz como base central de mudança a substituição de cinco tributos atuais (IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS) por apenas dois tributos não cumulativos sobre o valor adicionado (IVA Dual). Um dos novos tributos criados pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 é a CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços –, que será de competência da União e substituirá o IPI, PIS e COFINS. O outro tributo é o IBS – Imposto sobre Bens –, de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e que substituirá o ICMS e ISS.

A CBS e o IBS possuirão base tributária comum, uma vez que está previsto que terão: I) os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; II) as mesmas imunidades; III) os mesmos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e IV) as mesmas regras de não cumulatividade e de creditamento.

A Emenda Constitucional n.º 132/2023 prevê que o IBS deverá ser cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação, cabendo a lei complementar estabelecer critérios para a definição do ente de destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação.

Outro aspecto importante, que foi alvo de intensos debates, está relacionado aos benefícios fiscais, pois o IBS não poderá ser objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais, excetuadas as hipóteses previstas na Constituição Federal.

A União, obviamente, efetuará a cobrança da CBS, que é de sua competência. Surgiram, dúvidas, contudo, sobre a cobrança do IBS, já que é um imposto único, porém há múltiplos entes competentes a geri-lo, cobrá-lo e arrecadá-lo.

A solução dada pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 para este impasse foi a criação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, que será o meio pelo qual os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão, de forma integrada, suas competências administrativas relativas ao IBS. Mais detalhes sobre este comitê serão tratados em tópico específico.



Outra inovação da reforma que vale ser citada é a criação da Cesta Básica Nacional de Alimentos, que será regulamentada por lei complementar e sobre a qual as alíquotas referentes à CBS e ao IBS serão reduzidas a zero (Art. 8º da Emenda Constitucional n.º 132/2023).

A emenda prevê, ainda, a criação, através de lei complementar, de regimes diferenciados de tributação com redução de 60% das alíquotas da CBS e do IBS para serviços de educação e saúde, dispositivos médicos e de acessibilidade, medicamentos e produtos de cuidados básicos, transporte coletivo, produtos e insumos agropecuários, produções artísticas culturais e jornalísticas, dentre outros.

Há também a criação de um imposto seletivo, de competência da União, que poderá ser instituído e incidir sobre a produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Algumas mudanças ocorreram em relação ao IPVA, ao ITCMD e ao IPTU, que, em verdade, representaram adequação da norma à jurisprudência predominante e à prática, tendo atendido antiga demanda de parlamentares.

Outro aspecto marcante, que foi muito discutido, é o prazo para transição dessa reforma, uma vez que foi definido um longo período que perdurará possivelmente até 2033. Certamente, há outros pontos relevantes apresentados na Emenda Constitucional n.º 132/2023, mas que não serão mencionados, por não serem relacionados ao tema central deste artigo.

## **4. O COMITÊ GESTOR DO IBS – IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS**

A Emenda Constitucional n.º 132/2023 inseriu o artigo art. 156-B, dentro do texto constitucional, criando o Comitê Gestor do IBS, com o objetivo de administrar, em âmbito nacional, o referido imposto.

De acordo com o texto aprovado, o Comitê Gestor será uma entidade pública de regime especial e terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. A regulamentação deste comitê se dará por meio de lei complementar, entretanto deixou-se em aberto a quem competirá a iniciativa dessa lei.

A gestão de recursos públicos será objeto de fiscalização e controle, sendo este controle externo exercido pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. Este é um ponto que exige cautela do legislador, como será explicado mais adiante.

Concernente à composição do comitê, a reforma estabelece que todos os Estados, o Distrito Federal e todos os Municípios serão representados na instância máxima de deliberação, da seguinte forma:

Art. 156-B. (...)

(..)

§ 3º A participação dos entes federativos na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços observará a seguinte composição:

I - 27 (vinte e sete) membros, representando cada Estado e o Distrito Federal;

II - 27 (vinte e sete) membros, representando o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, que serão eleitos nos seguintes termos:

a) 14 (quatorze) representantes, com base nos votos de cada Município, com valor igual para todos; e

b) 13 (treze) representantes, com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações.

Haverá, portanto, um total de 54 (cinquenta e quatro) membros, sendo que 27 (vinte e sete) representarão os Estados e o DF e 27 (vinte e sete) os Municípios e o DF.

O representante de cada Estado e DF será escolhido por voto do respectivo ente. Já em relação à representação do município, optou-se por fazer uma divisão, em que uma parcela de 14 membros será eleita mediante voto igualitário com peso igual de cada ente, e os demais 13 representantes, através de votação levando em consideração o peso populacional. É assegurada, ainda, alternância na presidência do comitê entre o conjunto de Estados e DF e o conjunto de Municípios e DF.

No que se refere às votações das decisões do comitê, que é um ponto sensível, o texto definiu que a aprovação das deliberações requer os votos, cumulativamente, da maioria absoluta do conjunto dos Estados e do Distrito Federal e que correspondam a 50% (cinquenta por cento) da população do País, e da maioria absoluta dos representantes dos Municípios e do Distrito Federal.

A Emenda Constitucional n.º 132/2023 concedeu ao Comitê Gestor competências de grande importância, tornando sua atuação não apenas técnica, mas também política. Vejamos o que dispõe o artigo 156-B, com destaques em alguns trechos:

Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

I - **editar regulamento único** e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;

II - **arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação** entre Estados, Distrito Federal e Municípios;

III - **decidir o contencioso administrativo.**



Observa-se que os entes estaduais e municipais, bem como o DF, delegarão a este comitê as suas competências para editar regulamentos, uniformizar a interpretação e aplicação da legislação. Além disso, delegarão a competência para arrecadar o IBS e realizar as compensações e distribuição do produto desta arrecadação.

Em relação aos processos administrativos tributários, o comitê terá competência para decidir as questões suscitadas em âmbito do contencioso administrativo tributário, em todo território nacional.

Não restam dúvidas de que será uma entidade pública peculiar, da qual ainda não temos referências similares que possam ser usadas para pensarmos em sua implementação e regulamentação. Trata-se de uma entidade grande e que cuidará da maior parcela da arrecadação dos entes municipais e estaduais, sendo, portanto, de extrema relevância.

Se o Comitê Gestor não tiver estrutura física, técnica e tecnológica muito eficientes, poderá arruinar os resultados da reforma proposta. Ademais, por deter a missão de repassar o produto da arrecadação que cabe a cada ente federado, a morosidade na execução desta atividade poderá impactar drasticamente e até inviabilizar a execução de serviços públicos essenciais que serão custeados pelas receitas do IBS.

A formação desse comitê, anteriormente denominado na PEC 45/2019 como Conselho Federativo, já foi idealizada na Nota Técnica XIX: Conselho Federativo do Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços – CF-IBS<sup>2</sup> –, emitida pelo Centro de Cidadania Fiscal, que é inclusive a instituição que elaborou a proposta da PEC 45/2019. Entretanto, a formação final será definida por lei complementar, estando, portanto, ainda sem definição.

Pode-se concluir, deste modo, que o Comitê Gestor do IBS será um dos grandes executores da reforma tributária, com a missão de atuar como meio centralizador da gestão e arrecadação do IBS, representando os dois níveis de entes federativos (Estados, DF e Municípios).

## **5. FEDERALISMO FISCAL E A EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023**

O Federalismo é a forma de Estado estabelecida pela Constituição Federal de 1988, conforme dispõe o artigo 1º da Carta Magna. A República Federativa do Brasil é constituída pela união indissolúvel dos entes, quais sejam, União, Estados e Municípios e Distrito Federal.

---

2 Disponível em: [https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2022/05/NT\\_CF-IBS\\_v-22-05-16.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2022/05/NT_CF-IBS_v-22-05-16.pdf)



Conforme leciona Alexandre de Moraes (2022, p. 351), “a adoção da espécie federal de estado gira em torno do princípio da autonomia e da participação política e pressupõe a consagração de certas regras constitucionais, tendentes não somente a sua configuração, mas também a sua manutenção e indissolubilidade.”

Nessa linha, a Constituição determinou a organização político-administrativa do Estado federal brasileiro, dotando de autonomia todos os entes, sendo importante ressaltar que a autonomia dos entes federados é de abrangência ampla, abarcando não apenas a administrativa e política, mas também a autonomia financeira, elemento necessário a sustentar as demais autonomias.

Nesse sentido, válidas são as ponderações de J.R Caldas Furtado (2014, p 37):

O Estado, considerado como uma organização destinada a assegurar as condições universais de ordem social, tem a missão, que justifica sua existência, de prestar serviços para o cidadão. Não se concebe a ideia de Estado sem a consequente prestação dos denominados serviços públicos. Buscando esse objetivo, ele desenvolve atividades de natureza diversificada (políticas, sociais, administrativas, econômicas etc.), favorecendo o homem nos mais diversos setores, tais como saúde, educação, meio ambiente, segurança, prestação jurisdicional, infraestrutura, urbanização, transporte, saneamento básico, previdência, assistência e inclusão social, dentre tantos outros.

Para seu desempenho, o Poder Público precisa de recursos pecuniários e de disciplina na aplicação desses recursos. Essa condição impõe ao ente público o exercício de uma atividade-meio, instrumental, que não cumpre função de atender diretamente à satisfação das necessidades da coletividade, mas possibilita o alcance dos fins colimados pelo Estado.

Neste contexto, não é demais ressaltar que essa organização político-administrativa deu aos entes não apenas autonomia, mas agregou a eles mais encargos de prestação de serviços à sociedade. Isso ocorre mesmo quando se trata de um ente de pequena extensão territorial e populacional, que fatalmente não produzirá receitas necessárias a prover todos os serviços que lhe foram incumbidos prestar.

Desta feita, no intuito de consolidar a autonomia financeira, a Carta Magna apresenta no Título VI (Da Tributação e do Orçamento), capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), todas as receitas próprias e de transferências da União, estados e municípios, de forma a definir o que compete a cada ente arrecadar e repartir, o que configura o federalismo cooperativo.

Destarte, a Constituição definiu que, além das receitas arrecadas através dos tributos instituídos pelos entes competentes, haveria repartição das receitas da União, com os Estados e Municípios, e das receitas dos Estados, com os municípios pertencentes a sua jurisdição.

Nos dizeres de Marcelo Dalton Dalmolin e Carlos Eduardo Carvalho (2020, p. 27), é desta sistemática que decorre o Pacto Federativo Fiscal, pois, conjugando as duas previsões



constitucionais – a atribuição de competências e a repartição de receitas tributárias –, é que se compõem o aspecto econômico-financeiro do Pacto Federativo, determinando o volume de receitas públicas disponíveis para cada ente federado, consolidando, assim, o Pacto Federativo Fiscal.

Esta foi uma provisão necessária, posto que a autonomia concedida aos entes pela Constituição Federal, como já exposto, deu aos entes o poder de instituir e arrecadar tributos, mas também deu a eles, em medida desproporcional ao seu poder arrecadatório, a responsabilidade de prestar serviços públicos essenciais que não conseguem ser suportados por seus recursos próprios, o que gera grande dependência entre os entes de repasses de receitas, tornando o modelo federativo do país longe de suprir as expectativas iniciais do constituinte.

Não se trata de uma problemática simples, que caiba em uma análise pautada apenas sob a ótica teórica do federalismo e da autonomia financeira dos entes. A insubsistência do federalismo fiscal é uma realidade e foi bem descrita por Everardo Maciel (2019, p. 200), nos seguintes termos:

A CF/88 não conseguiu superar, quiçá reforçou, a insubsistência crônica do federalismo fiscal ao longo da história republicana, em virtude de uma forte coalizão de razões:

- a) as transferências compulsórias de rendas públicas da União para os estados e municípios, que se deduzem da partilha constitucional de receitas públicas, assumiram uma trajetória crescente por força de pressões políticas dos entes subnacionais, que se renovam a cada crise fiscal;
- b) além disso, a partilha observa critérios que não guardam a mínima consistência, nem entre si, nem quando vistos isoladamente;
- c) o quadro das transferências intergovernamentais se completa com as transferências voluntárias que assumiram, igualmente, trajetória ascendente, e se traduzem em “emendas parlamentares”, que, como dito, deformam o federalismo fiscal, porque a correspondente alocação de recursos é descompromissada com a lógica das políticas públicas, prestando-se a uso, quase sempre, meramente político, sem falar dos recorrentes casos de corrupção e de inepta barganha política do Poder Executivo com o Congresso Nacional;
- d) a discriminação dos encargos públicos, no âmbito da Federação, é claudicante, produzindo ineficientes situações de competência concorrente na execução;
- e) o disciplinamento da cooperação dos entes federativos no planejamento e execução das políticas públicas, de que trata o parágrafo único do art. 23 da Constituição, atribuído à lei complementar, converteu-se praticamente em letra morta, infirmando, na prática, a tese do federalismo cooperativo.

Diante destas ponderações, constata-se que o federalismo fiscal existente não contempla todos os preceitos constitucionais, e sua adequação requer mudanças estruturais, como as reformas administrativa, política e previdenciária. Assim como esta última foi realizada, mas não eliminou todos os problemas, a reforma tributária introduzida pela Emenda Constitucional 132/2023, contribuirá para minimizar algumas desigualdades entre os entes, mas, sozinha, não será a solução.

A Reforma Tributária não veio com promessas de solução para reestruturar o federalismo fiscal, mas seguramente não representa ameaça ao pacto federativo. Pode-se afirmar que ela promoverá o fortalecimento da Federação e contribuirá para melhor distribuição de receita entre os entes, dando mais poder arrecadatório às regiões menos favorecidas pelo sistema tributário vigente, possibilitará redução de sonegação, aumento do desenvolvimento econômico e dará ao país um sistema tributário mais simplificado, moderno e transparente.

Ao se considerar o histórico de reformas tributárias ou as tentativas ocorridas, conforme foi demonstrado neste artigo, não houve êxito em alcançar mudanças substanciais ao longo das últimas décadas. Diante disso, a reforma ocorrida através da Emenda 132/2023 representa um largo passo neste difícil percurso.

Como qualquer outra mudança complexa, a reforma tributária estimula reflexões e divide opiniões, e um dos pontos que foi e continua sendo alvo de fortes críticas é que ela supostamente fere o Pacto Federativo, sob o argumento de que ela retira a autonomia dos entes, por limitar a atuação dos Estados e Municípios para arrecadar, fiscalizar, gerir tributos e realizar uma política fiscal própria.

Sob este argumento, entendem alguns críticos que algumas vedações introduzidas no texto constitucional impactam o exercício da atividade financeira, limitando a independência dos entes na aplicação de seus recursos públicos e na construção de políticas públicas. Nesse sentido, cabe perguntar se a reforma tributária atual, mesmo sendo feita por uma emenda constitucional, seria uma forma de rompimento com o pacto federativo.

Inicialmente, é importante salientar que é possível que uma emenda constitucional seja declarada inconstitucional. Dentre outras hipóteses, isso ocorrerá quando houver descumprimento de uma cláusula pétrea do texto constitucional. Essas cláusulas estão previstas no art. 60, § 4º, da CF, descrito a seguir:

- § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
- I - a forma federativa de Estado;
  - II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
  - III - a separação dos Poderes;
  - IV - os direitos e garantias individuais.

Pela literalidade do dispositivo mencionado, principalmente o inciso I, seria inconstitucional uma emenda à Constituição que abolisse a forma federativa de Estado, diretamente por meio de sua dissolução ou indiretamente através da tomada de medidas que inviabilizassem, por exemplo, o funcionamento dos entes subnacionais.



Notadamente, este não é caso da Emenda Constitucional 132/2023. Trata-se de uma reforma tributária que reduz a competência de instituição de apenas um tributo municipal e um estadual, mas que promove compensações razoáveis, não rompendo com a Federação.

É válido dizer que esta redução de competência não configura uma supressão da competência, considerando que estes entes continuarão a editar regulamentos, uniformizar a interpretação e aplicação da legislação, realizar a arrecadação, as compensações e distribuição do produto desta arrecadação, por meio do Comitê Gestor do IBS.

A criação do referido comitê foi a solução encontrada para simplificar e unificar a arrecadação do ICMS e ISS em toda a federação, sem retirar dos entes sua participação na gestão do imposto que virá em substituição. Todos os entes terão representatividade e, diante de um país com 5.568 municípios, não se vislumbra outra formatação de gestão mais adequada.

Sobreleva mencionar que a simplificação é muito bem acolhida no atual cenário, que é composto de vários tributos concorrendo entre si, provocando guerras fiscais e deformação de pontos do federalismo fiscal. Isso foi abordado por Maurine Morgam Pimentel Feitosa (2018, p. 22) da seguinte forma:

Entretanto, a despeito da adoção de um federalismo de cooperação, o modelo traçado pelo constituinte não está imune a potenciais conflitos entre os entes, ocasionando a chamada guerra fiscal. Ainda que possa ocorrer em diferentes tributos, foi na tricotomia adotada pela Carta Magna para a tributação sobre o consumo, através do imposto sobre produtos industrializados (IPI), do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) que a guerra fiscal assumiu a sua principal expressão.

Outro ponto visto como positivo, que poderá reduzir as desigualdades regionais, é a fixação do local de destino para incidência do IBS, ocorrendo assim, no local de consumo do bem ou dos serviços, o que irá proporcionar uma melhor distribuição das receitas entre as regiões do país.

Os entes que detêm maior capacidade produtiva eram beneficiados pelo sistema anterior, em detrimento daqueles que não possuíam esta característica, em razão de localização ou questões sociais.

Desta forma, vislumbra-se que ocorrerá uma melhor descentralização das receitas arrecadas por toda a federação, diminuindo desigualdades regionais e, conseqüentemente, dando mais autonomia financeira a estes entes, fortalecendo o Pacto Federativo.

No que concerne ao exercício da atividade financeira na forma de aplicação de seus recursos, a Emenda Constitucional 132/2023 não trouxe nenhuma limitação. As receitas advindas

do IBS continuarão sendo receitas próprias, correspondente ao repasse de cada ente. Portanto, serão de livre aplicação, como ocorre atualmente com os impostos que serão extintos (ISS e ICMS), e poderão ser aplicadas em suas políticas públicas, seguindo, obviamente, as regras de vinculação de receitas estabelecidas pela Constituição e as limitações impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Há, portanto, muitos pontos positivos com a Emenda Constitucional 132/2023, como a simplificação do atual sistema tributário, melhor distribuição de renda entre os entes da federação. Porém, existem diversas questões vulneráveis que permanecem obscuras, como, por exemplo, a própria implementação da nova sistemática, e a composição e estruturação do Comitê Gestor do IBS. Essa última será bastante desafiadora, exigindo planejamento minucioso, que ficou por conta de leis complementares.

Outra questão relevante, ainda sem adequada definição, é a forma como ocorrerá a fiscalização e controle do Comitê Gestor. Na proposta original, o texto da PEC 45/2019 previa que o controle externo seria exercido pelos Poderes Legislativos dos entes federativos com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e dos Conselhos de Contas dos Municípios, que atuariam de forma coordenada.

Muito se questionou sobre essa sistemática, considerando que, na mesma proporção de multiplicidade que há de estados e município, há também dos respectivos Tribunais de Contas. A atual formatação destes órgãos permite que exista, não raramente, divergências de interpretações e entendimentos entre estes tribunais, não havendo ainda órgão superior que uniformize as decisões. Portanto, as ponderações feitas durante a tramitação da PEC eram pertinentes.

No entanto, quando da redação final na Emenda Constitucional 132/2023, ocorreu alteração neste ponto, prevendo que o controle externo do Comitê Gestor será exercido pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios (Art. 156-B, IV).

Nota-se que a atuação direta dos Tribunais de Contas no controle externo do Comitê Gestor foi retirada da reforma tributária, mantendo deste modo, apenas o controle já exercido atualmente pelos Tribunais de Contas concernente às receitas tributárias e à fiscalização quanto a renúncia de receitas.

Embora esta alteração tenha minimizado parte dos questionamentos, não trouxe a solução em definitivo, mantendo a aplicabilidade deste controle externo com difícil execução. Pela relevância da questão, deveria o tema ter sido explanado com mais detalhes.

Isto deve ser levado em consideração, para que o controle externo do comitê, que será de âmbito nacional e de grande importância para a concretização da reforma tributária, seja exercido de maneira efetiva e eficiente.





Diante de todas estas reflexões e dos pontos sensíveis existentes na Emenda 132/2023, é possível concluir que as mudanças trazidas, embora apresentem lacunas e temas questionáveis, não ferem a autonomia tributária ou financeira dos entes e, conseqüentemente, não abalam o Pacto Federativo.

Considerando a realidade do federalismo fiscal atual, não se pode analisar esta reforma tributária que é de tamanha relevância, puramente sob o viés teórico. É preciso considerar a necessidade real da federação e todos os passos necessários para fortalecer o Pacto Federativo.

A Reforma Tributária foi por muitos anos uma necessidade nacional e deve, portanto, ser analisada de forma pormenorizada, mas não cabe ser invalidada com base em premissas teóricas que desconsideram fatores relevantes da conjuntura atual.

Para ser considerada capaz de ferir o Pacto federativo, a Emenda Constitucional 132/2023 teria que apresentar um ataque direto a soberania dos entes, o que não ocorre, já que foi garantida autonomia dos entes federados, inclusive sem a interferência do órgão central (União). O Comitê Gestor será composto apenas por representantes de estados e municípios, não havendo interferência da União nas atividades desempenhadas e nas decisões tomadas por esse comitê.

Uma emenda constitucional somente teria o condão de afetar a forma federativa de Estado caso abalasse os pilares da federação, ocasionando direta ou indiretamente perda da capacidade arrecadatória de algum ente, a ponto de colocar em risco a sua subsistência.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Mesmo com as dúvidas que ainda existem sobre a atual reforma tributária, há algo que deve ser ressaltado: foi uma significativa vitória da sociedade brasileira a sua concretização. Isso já foi tentado por várias vezes, sem ter logrado êxito. O que coroa ainda mais essa constatação é o fato de que a reforma realmente mudou a concepção dos principais tributos, conseguindo fundir alguns, trazendo principalmente a simplificação da cobrança deles.

Este artigo, a partir de uma perspectiva realista, inicialmente contextualizou dois pontos. O primeiro foi a questão histórica, comprovando que realmente a base do sistema tributário no Brasil que estava vigente perdurou por praticamente seis décadas, mesmo que alguns tributos

tenham sofrido modificações significativas. O segundo lembrou o conjunto das dificuldades que resultaram na demora de uma efetiva reforma tributária; não foram poucas, e é importante que os motivos sejam expostos, pois alguns deles podem ainda perdurar por algum tempo.

No tocante à reforma tributária concebida pela Emenda constitucional 132/2023, é desafiante resumi-la em poucas palavras, ressaltando os seus principais pontos. Destaca-se, a partir da fusão de vários tributos, a criação da CBS de competência federal e o IBS de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Também devem ser registrados os dispositivos que buscam uma melhor justiça fiscal, como é o caso da alíquota zero para a Cesta Básica Nacional de Alimentos, que dependerá de uma lei complementar para ser efetivada, bem como uma tributação reduzida do CBS e o IBS para produtos e serviços essenciais, além de um imposto seletivo para uma maior tributação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Qualquer reforma constitucional implica um desafio grande para a sua implementação, que é a legislação infraconstitucional. Na reforma tributária atual, existe um desafio maior que é regulamentar, implantar e efetivamente colocar para funcionar o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, entidade pública sob regime especial. Será uma instituição com status constitucional.

É um comitê de suma importância, mas será muito desafiante a sua regulamentação e a sua posterior gestão, pois representará os interesses de 26 Estados e do Distrito Federal, além dos mais de cinco mil municípios existentes no Brasil. O seu bom funcionamento resultará no aperfeiçoamento da tributação do IBS, bem como num melhor equilíbrio entre os entes da federação.

Ademais, a reforma tributária não atinge a cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, I. Uma emenda constitucional somente aboliria a forma federativa de Estado caso abalasse os pilares da federação de maneira direta ou indireta retirando de maneira significativa a capacidade de algum ente de sobreviver. A reforma até poderia retirar parte da receita de algum ente, mas não a ponto de abalar a sua existência.

É claro que faltou à reforma tributária responder a um grande reclamo da sociedade, que é a redução da carga de tributos paga ao poder público. Isso somente será possível em outro momento, caso sejam construídos vários fatores, dentre os quais melhor eficiência do poder público, conjugado com desenvolvimento econômico que resulta em aumento da receita estatal, possibilitando a redução de alíquotas, sem a perda da capacidade de prestação de bons serviços públicos à sociedade. É uma utopia, mas deve continuar a ser perseguida.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 14 jan. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)>. Acesso em: 18 ago. 2023.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 17.10.1969)**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao67EMC69.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67EMC69.htm)>. Acesso em: 18 ago. 2023.

BRASIL. Presidência da República. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm)>. Acesso em: 18 ago. 2023.

BRASIL. Presidência da República. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm)>. Acesso em: 20 ago. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 18 ago. 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de emenda à Constituição nº 45-A, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em: 30 jul. 2023.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de direito tributário e financeiro**, v1. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

DALMOLIN, Marcelo Dalton; CARVALHO, Carlos Eduardo. **Uma análise institucionalista do pacto federativo fiscal brasileiro**. Revista Brasileira de Desenvolvimento Regional, Blumenau, v. 7, n. 3, p. 27-52, mar. 2020. ISSN 2317-5443. Disponível em: <<https://bu.furb.br/ojs/index.php/rbdr/article/view/6326>>. Acesso em: 01 set. 2023.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. **O Conflito de competência entre o Icms e o Iss.** 1.ED. Belo Horizonte: Fórum, 2018. Disponível em: <<https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L3933>>. Acesso em: 29 ago. 2023.

FURTADO, J.R Caldas. **Direito Financeiro.** 4 ed. Ver. amp. e atual. 1ª reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988.** Tributação Progressiva. 2 ed. Revista e atualizada até a EC 47/05. Curitiba: Juruá, 2006.

MACIEL, Everardo. **A Constituição de 1988, na perspectiva das finanças públicas e da tributação.** In: MACIEL, Everardo. A Constituição Cidadã E O Direito Tributário. Estudos Em Homenagem Ao Ministro Carlos Ayres Britto. Belo Horizonte: Fórum, 2019. página inicial-página final. Disponível em: <<https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L3961/E4105/24602>>. Acesso em: 22 ago. 2023.

MORAIS, Alexandre de. **Direito Constitucional.** 39º ed. Rev. amp. a atual. Barueri: Atlas, 2023.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; BASTOS, Thiago Guerreiro. **Trinta anos de Federação e cinco anos de Federalismo: O Federalismo Fiscal brasileiro e suas vicissitudes.** p. 358. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; et al. **Estudos Sobre Federalismo Fiscal.** 1. ed. São Paulo: JusPodivm, 2022.

TUMA, Eduardo. **Tributação, mercado e mínimo existencial** – Leitura da obra Lei, Legislação e Liberdade, de Friedrich August von Hayek. São Paulo: Max Limonad, 2021.





# 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](mailto: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](mailto: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](mailto: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 arrecadatário 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 Pessoa 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:

| <b>País</b>               | <b>Tempo (horas/ano)</b> |
|---------------------------|--------------------------|
| 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:

| <b>Arrecadação Tributária por Esfera de Governo – 1960/2006</b> |                          |                                |                 |              |              |
|---|--------------------------|--------------------------------|-----------------|--------------|--------------|
| <b>Ano</b>  | <b>Receita<br/>% PIB</b> | <b>Central</b>                 | <b>Estadual</b> | <b>Local</b> | <b>Total</b> |
|   |                          | <b>Composição – % do Total</b> |                 |              |              |
| <b>ARRECAÇÃO DIRETA</b>   |                          |                                |                 |              |              |
| 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        |
| <b>RECEITA DISPONÍVEL</b>                                       |                          |                                |                 |              |              |
| 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%          |
| <b>Total</b>   | <b>4759</b> | <b>810</b> | <b>5569</b> | <b>85%</b>   |
| 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 Federativo<sup>1</sup> (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](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](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](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 reprovava 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](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](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.





# Como o Sistema Tributário Brasileiro Tem Reproduzido as Desigualdades Sociais?

**Andrea Crocci de Souza Nassif**

Mestranda pela Fundação Getúlio Vargas – FGV (Mestrado Profissional em Gestão e Políticas Públicas - MP-GPP). Assessora Técnica de Gabinete II do Ministério Público de Contas do Estado de São Paulo – MPCSP. [anassif@tce.sp.gov.br](mailto:anassif@tce.sp.gov.br)

## **RESUMO**

Sob a ótica do racismo estrutural, este artigo tem por intenção fomentar o debate acerca da forma como o sistema tributário brasileiro tem reproduzido as desigualdades sociais. Em termos proporcionais, o modelo de tributação regressiva sobre o consumo (tributos indiretos) tem contribuído para onerar de forma mais pesada a população de baixa renda, que majoritariamente é composta por negros, dada suas restrições históricas de oportunidades de trabalho e das poucas possibilidades de ascensão na carreira decorrentes do racismo estrutural. Além disso, busca-se refletir sobre o papel do orçamento público, em suas escolhas alocativas, na produção ou redução das desigualdades sociais, visto que esse é o instrumento pelo qual os direitos sociais e individuais são conquistados.

**PALAVRAS-CHAVE:** Discriminação; Desigualdade; Racismo Estrutural; Isonomia; Tributação; Orçamento Público; Escolhas Alocativas.

## **ABSTRACT**

From the perspective of structural racism, this article aims to foster debate about how the Brazilian taxation system has perpetuated social inequalities. It seems, in proportional terms, the regressive taxation model on consumption (indirect taxes) has contributed to a heavier burden on the lower-income population, which is predominantly composed of Black individuals, given their historical limitations in terms of job opportunities and the rare chances of career advancement resulting from structural racism. Additionally, it seeks to reflect on the role of the public budget, in its allocative choices, in either producing or reducing social inequalities, as this is the instrument through which social and individual rights are achieved.

**KEYWORDS:** Discrimination; Inequality; Structural Racism; Isonomy; Taxation; Public Budget; Allocative Choices.



## **INTRODUÇÃO**

A Constituição Federal Brasileira (art. 3º, II) dispõe como um dos objetivos fundamentais da República Federal do Brasil a redução das desigualdades sociais e regionais, sendo a justiça tributária uma forma de promover a igualdade de oportunidades para grupos historicamente marginalizados.

Para a análise dessa questão, abordaremos os efeitos da tributação regressiva e as escolhas alocativas no orçamento público, com enfoque na população negra, levando-se em conta os fatores que contribuíram para a discriminação racial não apenas sob seu aspecto individual, mas, também, analisando os elementos institucionais e estruturais das relações sociais. A discriminação não está simplesmente circunscrita a atos pontuais, praticados propositalmente por indivíduos; ao contrário, constitui-se de práticas presentes na rotina cotidiana das dinâmicas sociais, privilegiando determinados grupos em detrimento de outros<sup>1</sup>.

Assim, crenças discriminatórias, baseadas em características fisiológicas e genéticas, servem de balizas para minimizar um problema de ordem social e transformá-lo em uma questão meramente biológica, sob pretextos de teorias científicas, para justificar o fato de os negros ocuparem sistematicamente as piores funções laborais com remunerações precárias.

1 *“O racismo é uma decorrência da própria estrutura social, ou seja, do modo “normal” com que se constituem as relações políticas, econômicas, jurídicas e até familiares, não sendo uma patologia social e nem um desarranjo institucional. O racismo é estrutural.”* (ALMEIDA, 2021, p.50)

Nesse contexto, pretende-se responder as seguintes questões centrais:

- a. O sistema tributário brasileiro tem conseguido atender o preceito constitucional de redução das desigualdades sociais por intermédio da justiça tributária?
- b. As escolhas alocativas no orçamento público têm cumprido seu papel de redutor das desigualdades sociais?

## 1. RELEVÂNCIA DO PROBLEMA

Esse tema é relevante na medida em que a implementação de medidas tributárias e orçamentárias pode contribuir para reduzir a desigualdade social que assola o país, decorrente da discriminação estrutural, que está enraizada no inconsciente social.

Em termos fiscais, na contramão do objetivo fundamental da República Federativa do Brasil referente à redução das desigualdades sociais, insculpido nos artigos 3<sup>o</sup> e 145, §1<sup>o</sup>, ambos da Constituição Federal, verifica-se que quase metade da carga tributária nacional materializa-se em tributação sobre consumo e serviço.

Estudos divulgados por OLIVEIRA (2023), do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA –, retratam o peso significativo da arrecadação advinda da tributação sobre o consumo de bens e serviços na receita total, representando 42,5% da arrecadação tributária em 2021, seguidos pela tributação sobre a renda (23,7%), tributos e contribuições previdenciárias (19,5%), salários (6,3%) e propriedade (4,9%).

Os tributos sobre consumo de bens e serviços recaem sobre o consumidor final, que é quem efetivamente arca com seu custo. O valor do tributo é o mesmo para todos, o que muda é a capacidade de contribuição das pessoas. Nesses termos, OLIVEIRA (idem) enfatiza a necessidade de avaliar o impacto dos tributos indiretos sob o enfoque econômico e social:

Quando se leva em conta que os tributos sobre consumo de bens e serviços são considerados tributos indiretos e são parte expressiva da carga tributária brasileira e que em contrapartida a tributação direta, renda e propriedade, responde por 28,5% da carga, percebe-se a necessidade de avaliação do impacto dos tributos sobre o consumo na vida econômica e social do país.

---

2 Art. 3<sup>o</sup> Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

3 Art. 145 § 1<sup>o</sup> Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.



Nesse contexto, resta evidente que, em termos proporcionais, a tributação sobre bens e consumo onera de forma mais pesada a população de mais baixa renda, que majoritariamente é composta por negros, dada suas restrições históricas de oportunidades de trabalho e das raras possibilidades de ascensão na carreira decorrentes do racismo estrutural.

O sistema tributário brasileiro é uma peça – e das mais importantes – do que chamamos de ‘racismo estrutural’, porque incide de forma mais aguda nas pessoas mais pobres e, assim, nas pessoas negras. Com isso, sendo mais tributadas, as pessoas negras acabam ficando com menos recursos disponíveis para sua formação pessoal, intelectual e acadêmica, o que diminui suas possibilidades de mobilidade social e demonstra sua ligação direta com o racismo estrutural. (ALMEIDA, 2016)

No mesmo sentido, argumenta PIRES (2018): *“a arrecadação de impostos indiretos no Brasil é muito elevada gerando muita ineficiência econômica, pouca progressividade e justiça tributária e nenhuma transparência”*.

Além disso, o racismo também pode ser verificado no orçamento público, *“em que traves-tidos de técnicas e procedimentos herméticos, as escolhas alocativas e seus processos desnudam os vencedores e perdedores da disputa por recursos públicos, elementos fundamentais para a garantia de direitos, riqueza e, em última instância, poder”*. (FARIA, 2020)

## **2. RACISMO ESTRUTURAL E SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Para a análise proposta, é importante considerar o sistema tributário brasileiro sob o contexto do racismo estrutural, visto que, como já dito, os mais pobres - representados majoritariamente pela população negra - pagam proporcionalmente mais tributos do que os mais ricos em relação às suas rendas, dado que os preços dos bens e serviços são os mesmos independentemente de quem é o consumidor.

Outrossim, a depender das escolhas alocativas orçamentárias, pode-se prejudicar acen-tuadamente uma classe em detrimento de outra, como observa XAVIER (2020, p.8): *“a decisão fiscal de reduzir o endividamento público a partir da diminuição dos gastos com a oferta de bens e serviços públicos e com o funcionamento da máquina estatal prejudicará principalmente as mulheres, pobres e negras”*.

Nesse contexto, o racismo estrutural é oriundo de uma inconsciência coletiva que, de certa forma, institui padrões de clivagem de raça, perpassados por gerações, cuja discriminação

não depende mais de uma ação consciente para existir, na medida em que passa a ser uma conduta inerente do indivíduo.

É oportuno mencionar que a expressão “estrutural” não remete à imutabilidade dessa condição; serve, todavia, para nos fazer refletir sobre os fatores complexos que dão ensejo a essa prática retrógrada tão enraizada em nossa cultura, bem como a necessidade de seu enfrentamento por mecanismos contemporâneos, sobretudo com o implemento de transformações sociais de caráter estrutural.

Tratar atos racistas como isolados revela-nos um dos efeitos mais nefastos do racismo: a ocultação e a negação de seu caráter processual e sistêmico. Com isso, o racismo aparece encantadoramente como tendo origem no sujeito que pratica o ato racista e não como um elemento estruturante das relações sociais. [...] Esse tipo de abordagem equivale a tratar apenas o sintoma sem pensar na doença. (ALMEIDA, 2014)

CONCEIÇÃO (2023), professora na FGV-EPPG/MIR, entende que “*no direito internacional, a noção de reparação inclui um conjunto de passos destinados ao restabelecimento das relações entre dois grupos, dos quais um vitimou o outro*”.

Nessa perspectiva, BENTO (2023) trata da reparação histórica dos danos materiais perpetrados às minorias por intermédio da tributação:

O Estado e a sociedade brasileira devem estar comprometidos com essa reparação, primeiro, por um dever moral, de reconhecer o mal que foi feito com a violência da escravização e que continua ocorrendo por meio da violência cotidiana e diversificada com que se defronta a população negra nos territórios para os quais foi empurrada, na falta de moradia decente, na falta de oportunidades sociais, políticas, culturais e econômicas (...). Depois porque, durante esses quase 150 anos que nos separa da chamada ‘Abolição’, sociedade e Estado brasileiros não conseguiram propiciar a essa parcela da população oportunidades para que conquistasse o que lhes é devido (...) permanecendo em situação de grandes desvantagens, principalmente no campo econômico, que significa péssimas condições de vida. Por que fazer a reparação por meio da tributação? Vale salientar aqui que, se de um lado a população negra tem o dever de pagar impostos como outros segmentos populacionais brasileiros, de outro lado, é uma população que tem direito a reparação.

Desse modo, verifica-se que o domínio resulta da fixação de parâmetros discriminatórios baseados na raça, gênero, entre outros, que serve para manter a hegemonia de quem está no poder. Isso faz com que a cultura, os padrões estéticos e as práticas de poder de um grupo em específico tornem-se o norte civilizatório do conjunto da sociedade.

*Assim, o domínio de homens brancos em instituições públicas – o legislativo, o judiciário, o ministério público, reitorias de universidades, etc. – e instituições privadas – por exemplo, diretoria de empresas depende, em primeiro lugar, da existência de regras e padrões que direta ou indiretamente dificultem a ascensão de negros e/ou mulheres, e, em segundo lugar, da inexistência de espaços em que se discuta a desigualdade racial e de gênero, naturalizando, assim, o domínio do grupo formado por homens brancos.* (ALMEIDA, 2021, p.40-41)

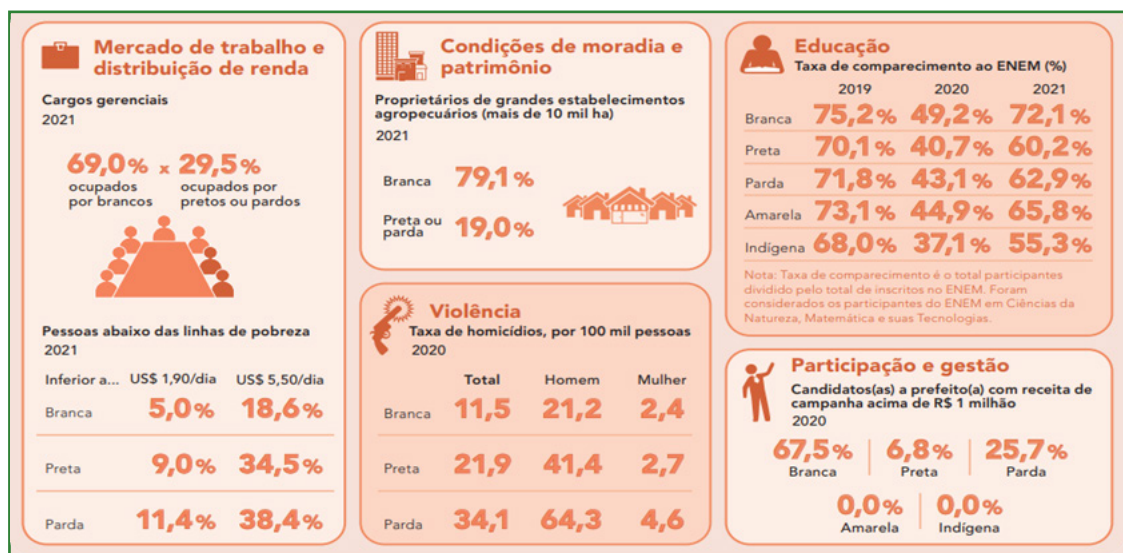




Outrossim, HAMILTON & KWANE (1967) trazem à baila uma forma de racismo decorrente da ausência de políticas públicas adequadas voltadas aos negros, que, apesar de menos evidente, não é menos destrutiva da vida humana:

*Quando terroristas brancos bombardeiam uma igreja negra e matam 5 crianças negras, isso é um ato de racismo individual, amplamente deplorado pela maioria dos segmentos da sociedade. Mas quando nessa mesma cidade – Birmingham, Alabama – 500 bebês negros morrem a cada ano por causa da falta de comida adequada, abrigos e instalações médicas, e outros milhares são destruídos e mutilados física, emocional e intelectualmente por causa das condições de pobreza e discriminação, na comunidade negra, isso é uma função do racismo institucional (...).*

Nessa perspectiva de discriminação institucional e estrutural<sup>4</sup> – que está enraizada no inconsciente social –, devem ser analisados e interpretados os dados provenientes do estudo Desigualdades Sociais por Cor ou Raça no Brasil, divulgado pelo IBGE 2022:



Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de População e Indicadores Sociais.

Segundo dados do IBGE (2022, p.1):

*Mesmo com a implementação de programas de transferência de renda, a exemplo do Auxílio Brasil e, mais recentemente, dos programas emergenciais adotados em 2020, como o Auxílio Emergencial, bem como das políticas públicas voltadas à ampliação do acesso desta população a bens e serviços acima referidos, os maiores impactos sobre a população preta ou parda, por exemplo, não foram capazes de reverter as históricas desigualdades que mantêm sua situação de maior vulnerabilidade socioeconômica.*

4 Não é o foco deste trabalho especificar as diferenças entre racismo estrutural e institucional.

Nesse contexto, o entendimento aristotélico acerca da igualdade de *“tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais”* (isonomia material)<sup>5</sup> deve ser interpretado de maneira formal. Assim, além de reconhecer as diferenças entre os indivíduos, deve-se, em conformidade com o artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988<sup>6</sup>, contrabalançar toda injustiça que foi praticada para esses grupos dominados, que sofreram discriminação.

### **3. REFORMA TRIBUTÁRIA – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023**

Com o advento da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, houve a simplificação do sistema tributário brasileiro, na medida em que os tributos sobre o consumo de bens e serviços (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) são substituídos pelo Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), com competência repartida nos âmbitos federal (Contribuição sobre Bens e Serviços - CBS) e estadual/municipal (Imposto sobre Bens e Serviços - IBS). Sua cobrança passa a ser única, de forma não cumulativa em todas as etapas da cadeia produtiva, tributando apenas o valor agregado e atribuindo crédito nas aquisições de insumo.

A Reforma Tributária cria também o Imposto Seletivo com o intuito de desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente (externalidades negativas), a exemplo dos cigarros, bebidas alcoólicas e combustíveis fósseis.

A despeito de a EC nº 132/2023 trazer maior simplicidade e transparência ao Sistema Tributário<sup>7</sup>, é oportuno destacar que não houve a preocupação em reduzir a carga tributária total sobre o consumo, o que seria um fator importante para amenizar as desigualdades sociais.

Verifica-se, contudo, que há previsão de alíquota zero ou reduzida para determinados bens e serviços, a exemplo da cesta básica com redução a zero dos tributos previstos nos artigos 156-A e 195, V, da Constituição Federal, cujos itens serão definidos posteriormente em lei complementar, e para serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa Prouni, entre outros.

5 “Se as pessoas não são iguais, não receberão coisas iguais; mas isso é origem de disputa e queixas (como quando iguais recebem partes desiguais, ou quando desiguais recebem partes desiguais). Ademais, isso se torna evidente pelo fato de que as distribuições devem ser feitas ‘de acordo com o mérito de cada um’, pois todos concordam que o que é justo com relação à distribuição, também o deve ser com o mérito em um certo sentido”. (ARISTÓTELES, *Ética a Nicômaco*)

6 Artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil - *“Todos somos iguais perante a lei sem distinção de qualquer natureza, garantindo - se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, (...)”*

7 O consumidor saberá o quanto pagará de imposto em cada produto ou serviço.





Além disso, caberá a lei complementar também definir as operações beneficiadas com a redução de 60% das alíquotas dos tributos atinentes aos produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda, serviços de saúde e educação, produtos de cuidados básicos à saúde menstrual, entre outros.

O artigo 156-A, § 5º, VIII, da CF, também instituído pela EC nº 132/2023, prevê que a lei complementar “disporá sobre as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda”.

Além disso, o novel artigo 177, §4º, II, “d” da CF prevê a utilização dos recursos arrecadados com a contribuição de intervenção de domínio econômico para o pagamento de subsídio a tarifas de transporte público coletivo de passageiros.

Outra alteração é a cobrança de tributos realizadas no destino (consumo), ao invés da incidência do tributo em sua origem (produção), cuja regulamentação será realizada por lei complementar (artigo 156-A, §1º, VII, da CF), o que pode eventualmente contribuir para o fim da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais, já que os Estados e Municípios não conseguirão mais atrair empresas contribuintes para seu território com a oferta de alíquotas tributárias diferenciadas.

Apesar de a EC nº 132/2023 ter como foco principal os tributos sobre consumo e serviço, destaca-se que também instituiu algumas alterações atinentes à tributação sobre a renda e o patrimônio, a exemplo da incidência do IPVA sobre a propriedade de aeronave e embarcações, antes não tributados (artigo 155, §6º, III da CF).

Todas essas alterações ocorrerão ao longo de alguns anos, durante um período de transição e adaptação, de forma que apenas em 2027 as contribuições sociais atuais (Pis, Cofins, Pis-Importação e Cofins Importação) não serão mais exigidas e, em relação ao ISS e ICMS, só deixarão de ser integralmente exigidos em 2033.

Nesse contexto, sem a pretensão de esgotar o tema, mas apenas elencar algumas de suas alterações, verifica-se que, a despeito de a EC nº 132/2023 já estar vigente desde a sua publicação, vários de seus dispositivos ainda precisam de regulamentação infraconstitucional para sua eficácia plena. Espera-se que essa normatividade seja produzida de modo a garantir a implementação dos direitos sociais fundamentais, notadamente dos grupos de maior vulnerabilidade socioeconômica, tornando-se capaz de minimizar as históricas desigualdades sociais e promover maior segurança jurídica.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Os números aqui elencados evidenciam que a desigualdade brasileira decorrente da discriminação racial é uma grave questão social, que demanda esforços de vários atores políticos para sua solução.

A despeito das alterações legislativas advindas com a Emenda Constitucional nº 132/2023, é também essencial a conscientização dos gestores públicos sobre a importância de suas escolhas alocativas no orçamento público, voltadas a repensar os comportamentos historicamente enraizados de desigualdade social e a cultivar valores humanísticos de respeito, empatia e igualdade entre os diversos grupos étnicos.

Trata-se de um longo processo educativo que faz vislumbrar um futuro alvissareiro ao longo de gerações e que tem como principal ator a educação, com o propósito de desconstruir crenças equivocadas assimiladas na infância, buscar o equilíbrio e o comedimento na mediação de conflitos, banir os vícios da sociedade escravocrata ainda arraigados nos tempos atuais e compensar uma dívida social histórica.

Semear nas novas gerações valores de direitos humanos e de conscientização do papel do negro na construção da sociedade pode ser um meio duradouro e eficiente de abordar as raízes do problema e não apenas seu efeito.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ALMEIDA, Silvio Luiz de. **Racismo estrutural**. São Paulo: Jandaira, 2021.

\_\_\_\_\_. **Negros e pobres pagam mais impostos no Brasil**. Entrevista a Pedro Borges. 2016. Disponível em: <https://almapreta.com.br/sessao/cotidiano/negros-e-pobres-pagam-mais-impostos-no-brasil/>. Acesso em: 08 nov 2023.

\_\_\_\_\_. **Racismo, futebol e o mercado de ódio**. 2014. Disponível em: <https://blogdaboitempo.com.br/2014/09/01/racismo-futebol-e-o-livre-mercado-do-odio/> <https://almapreta.com.br/sessao/cotidiano/negros-e-pobres-pagam-mais-impostos-no-brasil/>. Acesso em: 08 nov 2023.



ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. 6ª ed. São Paulo: Martin Claret, 2013, p. 99-100.

BENTO, Cida. **Reparação da população negra por meio da tributação**. 05.07.2023. Disponível em <https://www1.folha.uol.com.br/colunas/cida-bento/>. Acesso em: 18 jul 2023.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988.

CONCEIÇÃO, Eliana Barbosa da. **Tributação justa, reparação histórica: uma discussão necessária**. São Paulo: Casa do Direito, 2023.

FARIA, Roseli. Prefácio. In: **Gênero e Raça no Orçamento Público Brasileiro**. XAVIER, Elaine de Melo (org.). Brasília: Assecor.2020.

HAMILTON, Charles V.; KWANE, Ture. **Black Power. Politics of Liberation in America**. Nova York; Randon House, 1967, p.2. Apud. ALMEIDA, Silvio Luiz de. **Racismo estrutural**. São Paulo: Editora Jandaira, 2021.

IBGE 2022. Desigualdades Sociais por Cor e Raça no Brasil. Estudos e Pesquisas – Informação Demográfica e Socioeconômica nº 48. Rio de Janeiro. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/bibliotecacatalogo?view=detalhes&id=2101972>. Acesso em: 08 nov 2023.

OLIVEIRA, João Maria. **Proposta de reforma tributárias e seus impactos: Uma avaliação comparativa**. Carta de Conjuntura do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, nº 60, Nota de Conjuntura 1, 3º Trimestre de 2023. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2023/07/propostas-de-reforma-tributaria-e-seus-impactos-uma-avaliacao-comparativa/>. Acesso em: 07 nov 2023.

PIRES, Manoel. **O imposto sobre herança**. In: Observatório de Política Fiscal. FGV-IBRE – Instituto Brasileiro de Economia. 2018. Disponível em <https://blogdoibre.fgv.br/posts/o-imposto-sobre-heranca>. Acesso em: 07 nov 2023.

XAVIER, Elaine de Melo (org). **Gênero e Raça no orçamento público brasileiro**. Brasília: Assecor. Caps. 1 e 2, 2020.



# Equalização Fiscal

## Comparação entre Brasil e Austrália

### **Camila Rafael Gozzo Bruschi**

Mestranda em Gestão e Políticas Públicas pela Fundação Getúlio Vargas – FGV e Agente da Fiscalização do TCESP. [cbruschi@tce.sp.gov.br](mailto:cbruschi@tce.sp.gov.br)

### **Francisco Percival Pinheiro Filho**

Mestrando em Gestão e Políticas Públicas pela Fundação Getúlio Vargas – FGV e Agente da Fiscalização do TCESP. [fpinheiro@tce.sp.gov.br](mailto:fpinheiro@tce.sp.gov.br)

### **Miriane de Freitas Segalla**

Pós-Graduada em Gestão Pública pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP e mestranda em Gestão e Políticas Públicas pela Fundação Getúlio Vargas – FGV, Agente da Fiscalização do TCESP. [mfsegalla@tce.sp.gov.br](mailto:mfsegalla@tce.sp.gov.br)

## **RESUMO**

A equalização fiscal, traduzida na disponibilização de maiores recursos aos Entes que mais precisam deles para a entrega dos serviços públicos, mesmo após a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, é um desafio a ser enfrentado pelo Brasil, que tem na União o seu maior arrecadador, porém determinou Estados, Distrito Federal e Municípios como responsáveis pela oferta descentralizada dos serviços à população. Os critérios estabelecidos para o rateio e distribuição dos valores das transferências constitucionais, sobretudo do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), levam em conta apenas indicadores genéricos de demanda, como quantidade populacional e renda domiciliar per capita, sem considerar o impacto que a capacidade fiscal própria (oferta) e as realidades e dificuldades locais (demandas específicas) podem gerar nos cálculos, originando diferenças nas necessidades de recursos para o provimento dos mesmos serviços em localidades diversas do País, aspectos estes considerados por outras nações federativas, como a Austrália. Adotamos os métodos de pesquisa analítica e bibliográfica, visando construir

um diálogo entre os procedimentos utilizados no Brasil e aquilo que poderia ser aprimorado, utilizando como base de análise as práticas australianas, objetivando fornecer reflexões sobre a importância de processo de equalização fiscal que considere, em um País de dimensões tão grandiosas, aspectos de oferta e demanda tão divergentes.

**PALAVRAS-CHAVE:** Equalização fiscal; Sistemas federativos comparados; Fundos constitucionais.

## **ABSTRACT**

Fiscal equalization, translated into the availability of greater resources to the Entities that most need them for the delivery of public services, even after the promulgation of Constitutional Amendment nº 132/2023, is a challenge to be faced by Brazil, which has the Union as its biggest tax collector, but determined the States, Federal District and Municipalities as responsible for the decentralized provision of services to the population. The criteria established for apportioning and distributing the values of constitutional transfers, especially for State Participation Funds (FPE) and Municipalities (FPM), only take into account generic demand indicators, such as population size and per capita household income, without consider the impact that own fiscal capacity (supply) and local realities and difficulties (specific demands) can generate in the calculations, resulting in differences in the need for resources to provide the same services in different locations in the country, aspects which are considered by other federal nations such as Australia. We adopted analytical and bibliographical research methods, aiming to build a dialogue between the procedures used in Brazil and what could be improved, using Australian practices as a basis for analysis, aiming to provide reflections on the importance of the fiscal equalization process that considers, in a country of such great dimensions, aspects of supply and demand so divergent.

**KEYWORDS:** Fiscal equalization; Comparative federative systems; Constitutional funds.



## **INTRODUÇÃO**

O Brasil é um país federativo que enfrenta desafios de equilíbrio fiscal vertical (da União até os Municípios) e horizontal (entre Entes federativos similares), no tocante à geração de recursos e ao provimento de serviços públicos, até mesmo porque a maior arrecadadora de

recursos, a União, não é quem diretamente deve prover os serviços, tendo em vista a descentralização estabelecida no País. Ademais, por vezes, o Estado, Região ou Município que gera maior volume de recursos próprios não é aquele que gerencia maior quantidade de população, nem aquele que tem a necessidade mais urgente ou estrutura mais complexa para fornecimento de determinados serviços.

Para conciliar tal situação seria medida adequada o estabelecimento de uma sistemática de equalização fiscal, que poderia ser traduzida como a possibilidade de proporcionar capacidade fiscal e financeira aos governos para uma oferta de serviços públicos adequada às necessidades de seus cidadãos (MENDES, 2021), tal como previsto no art. 161, inciso II, da Constituição Federal (“promover o equilíbrio socioeconômico entre estados e entre municípios”).

Para trazer o equilíbrio vertical é preciso atentar para as transferências que são feitas da União para os Estados, Distrito Federal e Municípios, as quais são denominadas de fundos constitucionais. Simultaneamente, outra dimensão a ser observada é o equilíbrio horizontal. Se tudo aquilo que é tributado se concentra em alguns estados e regiões, é preciso discutir como as transferências serão repartidas. O critério básico para isso é a equalização fiscal, que é ajustar o local onde está o dinheiro ao local onde está o problema, fazendo com que o critério de rateio das transferências busque essa equalização (REZENDE, 2017).

Outros países federativos já enfrentaram esta situação, como a Austrália e o Canadá, porém, considerando as capacidades fiscais próprias de cada Estado ou Região, ponderando a possibilidade de oferta em cada situação particular. De outro modo, o Brasil considera o rateio de valores, através das transferências, de forma fixa ou estática, utilizando indicadores absolutos como a população e a renda domiciliar, focando a demanda.

O objetivo deste artigo é ponderar sobre como a questão da equalização fiscal se apresenta, no Brasil, e se tal modelo seria o mais adequado para a realidade brasileira, efetuando uma análise comparativa com os sistemas de outros países federalistas, como a Austrália, ampliando o debate sobre as transferências constitucionais e levantando considerações sobre possibilidades de alteração de sistema ou critérios de partilha de recursos, visando a uma melhor equalização fiscal.

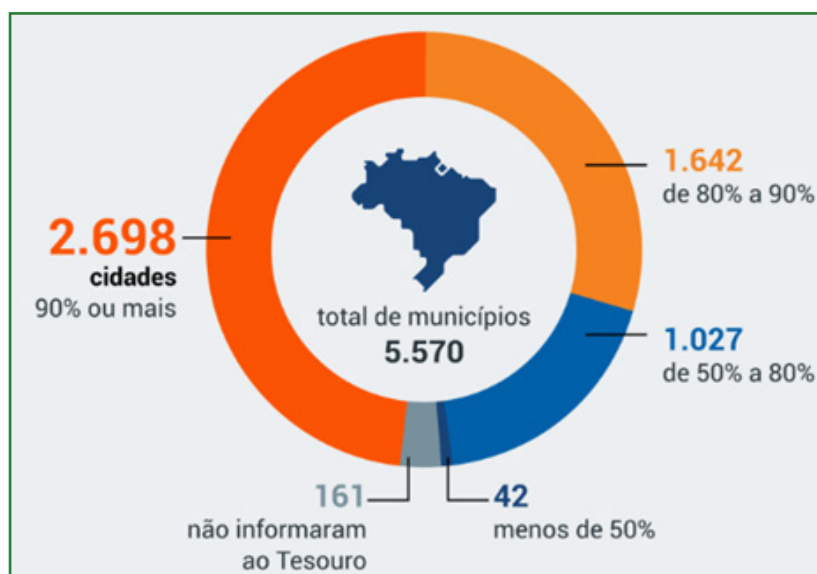
A seção 1 trará as justificativas para o estudo do tema, abordando, principalmente, a dependência que a maioria dos Municípios e Estados tem destes recursos dos fundos. A seção 2 discorrerá sobre os estudos mais relevantes realizados sobre Brasil e Austrália acerca da temática. A seção 3 abordará as principais transferências hoje existentes no País, sua distribuição, bem como as divergências entre os Estados, Regiões e cidades brasileiras, com relação tanto à capacidade de oferta quanto às necessidades ou demandas. Ao fim, serão apresentadas as considerações resultantes do estudo.



## 1. CONTEXTO BRASILEIRO

O Brasil, país de dimensões continentais, engloba locais geradores de muitos recursos ou mais ricos com população e necessidade menores, locais mais ricos com grande população e alta demanda, locais mais pobres e com população e necessidade menores, bem como locais mais pobres e com grande população e alta demanda. Se essa diversidade não for considerada, poderá gerar ou aumentar a desigualdade de acesso a recursos e serviços públicos, ainda mais considerando a intensa dependência que a maior parte dos Municípios e Estados tem das transferências dos recursos da União, maior arrecadador no sistema brasileiro.

Segundo gráfico elaborado com base nas informações entregues ao Tesouro Nacional em 2020, o Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – SICONFI – de 2021 apontou que quase a metade dos Municípios brasileiros tem 90% ou mais de sua receita decorrente de transferências federais ou estaduais, além de que outros 1.642 Municípios (dos 5.570 analisados) são mantidos com receitas de 80% a 90% provenientes dos fundos.



Fonte: dados do Siconfi tabelados pelo site Poder 360, disponível em <https://www.poder360.com.br/economia/quase-metade-das-cidades-brasileiras-dependem-90-ou-mais-de-repasses/>. Acesso em 19 de julho de 2023.

O Brasil, ainda, tem divergências territoriais que não são consideradas no momento da distribuição dos valores, as quais podem ser exemplificadas em dificuldades de acesso a determinadas regiões ou em necessidades específicas de arrecadação (falta de recursos humanos ou tecnológicos, por exemplo) ou de oferta de serviços em um local.



## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA – COMPARAÇÕES DO SISTEMA BRASILEIRO E AUSTRALIANO

Baião, Cunha e Souza (2017) apontam a importância das transferências para atenuar as desigualdades regionais por meio da equalização fiscal, beneficiando municípios com menor base tributária e maiores custos de provisão dos serviços públicos. Essas transferências buscam tornar mais equitativa a provisão dos serviços públicos, permitindo que os governos locais, para dado nível de esforço fiscal, ofereçam o mesmo volume e qualidade de serviços à população.

Não obstante, países federativos podem possuir modelos distintos de equalização fiscal, a depender de suas características de oferta ou renda (estrutura administrativa e arrecadação de impostos) e de demanda ou gasto (custos de serviços públicos e necessidades sociais), buscando reduzir distorções verticais e horizontais nas capacidades fiscais dos vários níveis de governo (MENDES, 2021).

No cenário internacional, atualmente a Austrália tem um dos sistemas mais complexos de equalização fiscal, que considera a informação tanto da capacidade de arrecadação quanto da necessidade fiscal de cada governo subnacional (BAIÃO, CUNHA e SOUZA, 2017).

Comparando-se os modelos utilizados pelo Brasil e pela Austrália, nas transferências realizadas pelo governo federal, verificam-se as seguintes diferenças (MENDES, 2021):

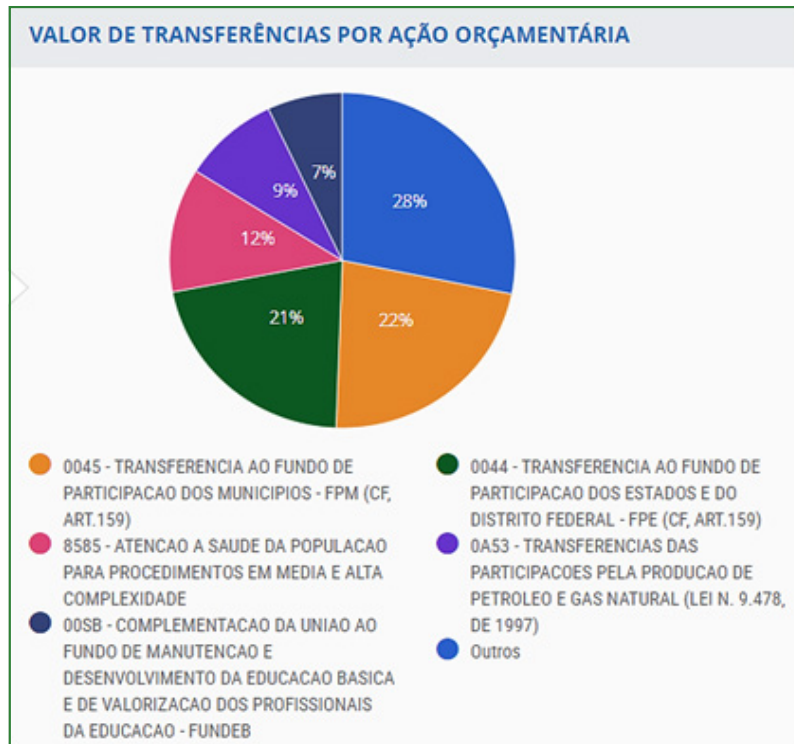
- Fonte de financiamento: imposto sobre bens e serviços (Austrália) e imposto sobre a renda ou produtos industrializados (Brasil).
- Grau de equalização: nível de serviços públicos ofertados e capacidade fiscal (Austrália) e princípios constitucionais sobre as condições socioeconômicas dos estados (Brasil).
- Desenho de programa com base em: capacidade fiscal, necessidades sociais e o custo do fornecimento de serviços públicos (Austrália) e população e renda domiciliar per capita dos estados (Brasil).
- Estrutura de governança: via Comissão de Subvenções da Comunidade das Nações (Commonwealth Grants Commission, no original em inglês) (Austrália) e por definição do governo federal da fórmula de equalização, com participação exclusiva (Brasil).

Destaca-se dentre os tópicos acima o desenho do programa australiano, o qual leva em conta a capacidade fiscal (oferta), além das necessidades locais (demandas), isto é, que avalia custos e encargos (...) e baseia a distribuição dos recursos sobre esta avaliação de necessidades fiscais (CAMPOS; MENDES; 2016).



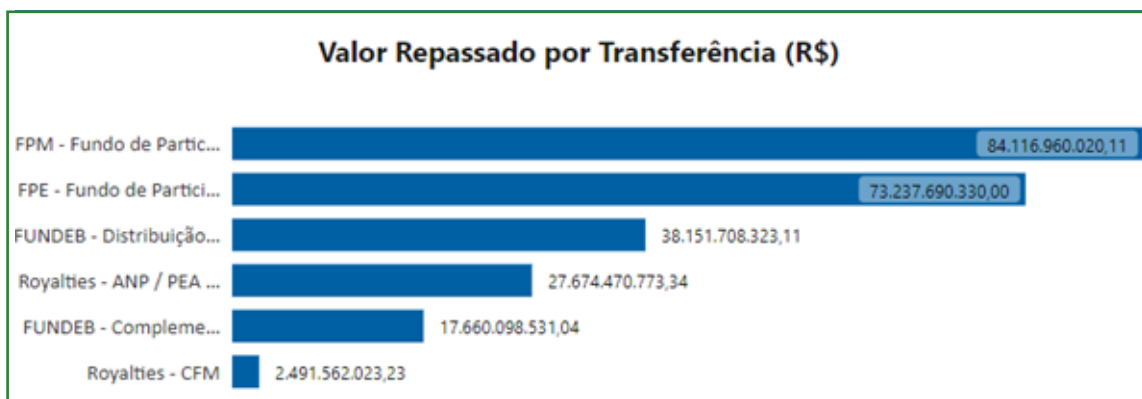
### 3. ANÁLISE DO CASO BRASILEIRO – FPE E FPM

Segundo a Controladoria Geral da União, as transferências no Brasil, no primeiro semestre de 2023, se deram da seguinte forma:



Fonte: Portal da Transparência da CGU – disponível em <https://portaldatransparencia.gov.br/transferencias/consulta?ordenarPor=mesAno&direcao=desc#avisualizacao-grafica>. Acesso em 18 de julho de 2023.

Os dados do primeiro semestre de 2023 do Tesouro Nacional também comprovam que a maior parte das transferências são oriundas do FPM e do FPE:



Fonte: Tesouro Nacional Transparente. Disponível em <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estados-e-municipios/transferencias-a-estados-e-municipios>. Acesso em 17 de julho de 2023.

Verifica-se que as principais transferências constitucionais realizadas pela União são o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), fundos que utilizam para distribuição, segundo a Constituição Federal de 1988 – CF/88 –, indicadores que não consideram a capacidade territorial de geração de recursos, mas apenas a demanda populacional e a renda domiciliar per capita, por exemplo.

A partir de 2016, passaram a vigorar os critérios da Lei Complementar nº 143/2013, determinando que os valores transferidos no ano anterior deveriam ser corrigidos pela variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) e por 75% da variação do produto interno bruto (PIB) nos dois anos anteriores (MENDES, 2021).

Considerando os recebimentos pelos Estados da Federação, no primeiro semestre de 2023, a Bahia, o Maranhão e o Ceará foram os que mais receberam recursos destes fundos.



Fonte: Tesouro Nacional Transparente – apenas FPM e FPE. Disponível em <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estados-e-municipios/transferencias-a-estados-e-municipios>. Acesso em 17 de julho de 2023.

Contudo, verifica-se que, dos estados que mais receberam recursos, apenas o Maranhão (população no censo de 2022 de 6.775.805 habitantes<sup>1</sup>) figura entre os que tiveram os piores indicadores da renda domiciliar *per capita* em 2022. Alagoas (3.127.683 habitantes<sup>2</sup>) e Amazonas

1 IBGE. Disponível em <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/ma/panorama>. Acesso em 19 de julho de 2023.

2 IBGE. Disponível em <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/al/panorama>. Acesso em 19 de julho de 2023.



(3.941.613 habitantes<sup>3</sup>) completam o trio dos entes estaduais com esses piores indicadores, mas receberam repasses bem menores que o Maranhão.

| Rendimento nominal mensal domiciliar per capita da população residente, segundo as Unidades da Federação - 2022 |  |                    |       |
|---|--|--------------------|-------|
| Unidades da Federação   | Rendimento nominal mensal domiciliar per capita da população residente (R\$) |                    |       |
|   |  | Paraíba            | 1.096 |
|   |  | Pernambuco         | 1.010 |
|   |  | Alagoas            | 935   |
|   |  | Sergipe            | 1.187 |
|   |  | Bahia              | 1.010 |
|   |  | Minas Gerais       | 1.529 |
|   |  | Espírito Santo     | 1.723 |
|   |  | Rio de Janeiro     | 1.971 |
|   |  | São Paulo          | 2.148 |
|   |  | Paraná             | 1.846 |
|   |  | Santa Catarina     | 2.018 |
|   |  | Rio Grande do Sul  | 2.087 |
|   |  | Mato Grosso do Sul | 1.839 |
|   |  | Mato Grosso        | 1.674 |
|   |  | Goiás              | 1.619 |
|   |  | Distrito Federal   | 2.913 |
| Brasil  | 1.625  |                    |       |
| Rondônia  | 1.365  |                    |       |
| Acre  | 1.038  |                    |       |
| Amazonas  | 965  |                    |       |
| Roraima <sup>(1)</sup>  | 1.242  |                    |       |
| Pará  | 1.061  |                    |       |
| Amapá   | 1.177  |                    |       |
| Tocantins   | 1.379  |                    |       |
| Maranhão  | 814  |                    |       |
| Piauí   | 1.110  |                    |       |
| Ceará   | 1.050  |                    |       |
| Rio Grande do Norte   | 1.267  |                    |       |

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Pesquisas por Amostra de Domicílios, Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua - PNAD Contínua - 2022.

Fonte: IBGE – Agência de Notícias. Disponível em <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/36320-ibge-divulga-rendimento-domiciliar-per-capita-2022-para-brasil-e-unidades-da-federacao>. Acesso em 17 de julho de 2023.

Verificando-se conjuntamente os dois indicadores (população e renda domiciliar *per capita*), comparamos o Estado da Bahia, maior receptor dos fundos constitucionais, e o Estado do Maranhão, segundo maior beneficiário, com outros Entes Federativos com população similar:

|                | População  | Renda Per Capita | Transferências    |
|----------------|------------|------------------|-------------------|
| Bahia          | 14.136.417 | R\$ 1.010        | R\$ 6,731 bilhões |
| Paraná         | 11.443.208 | R\$ 1.846        | R\$ 2,056 bilhões |
| Rio de Janeiro | 16.054.524 | R\$ 1.971        | R\$ 1,450 bilhão  |

Fonte: elaboração própria com base no IBGE e no Tesouro Nacional.

3 IBGE. Disponível em <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/am/panorama>. Acesso em 19 de julho de 2023.

|                | <b>População</b> | <b>Renda Per Capita</b> | <b>Transferências</b> |
|----------------|------------------|-------------------------|-----------------------|
| Maranhão       | 6.775.152        | R\$ 814                 | R\$5,196 bilhões      |
| Goiás          | 7.055.228        | R\$ 1.619               | R\$ 2,183 bilhões     |
| Santa Catarina | 7.609.601        | R\$ 2.018               | R\$ 899 milhões       |

Fonte: elaboração própria com base no IBGE e no Tesouro Nacional.

Entretanto, os indicadores acima não demonstram a capacidade fiscal dos entes estaduais de gerar e gerir seus próprios recursos, tampouco a necessidade de gastos específicos para manter o mesmo serviço público, como, por exemplo, o tamanho territorial de um Estado ou a dificuldade de acesso a determinados locais. Manter um serviço público em uma cidade isolada no sertão nordestino, na selva amazônica ou no pantanal pode requerer uma estrutura muito mais cara e trabalhosa, e talvez somente possa ser realizado em bases periódicas, do que oferecer a mesma prestação pública em um Município organizado e pavimentado da região sudeste ou sul do País.

Países federativos como a Austrália levam estas divergências e necessidades em consideração, no momento de buscar sua equalização fiscal. Conforme estudiosos da área, é possível reduzir as disparidades entre o que cada um tem de fazer e o quanto cada um precisa de recursos financeiros e institucionais para conseguir fazer direito. É preciso que o dinheiro esteja onde está o problema. Em alguns casos no Brasil encontramos situações em que o dinheiro está onde não está o problema, pelo menos nas mesmas dimensões (REZENDE, 2017). Por este motivo é tão importante levar em consideração as diferentes realidades estaduais e municipais, tanto na capacidade de oferta quanto na quantidade e qualidade das demandas.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este artigo buscou analisar o sistema de equalização fiscal levado a efeito no Brasil, através das transferências constitucionais, que permitem que o maior arrecadador brasileiro, a União, repasse recursos a Estados, Distrito Federal e Municípios para que os entes subnacionais realizem os serviços públicos a seus encargos respectivos. Ainda, buscou verificar os critérios e indicadores utilizados para levar a cabo o equilíbrio vertical e horizontal pretendidos, os quais tomam por parâmetros apenas questões de demanda “genéricas”, como a quantidade de habitantes e a renda domiciliar *per capita*. Comparando com outros países federativos, como a Austrália, que utiliza também critérios de capacidade de geração de renda própria dos



receptores, bem como das necessidades específicas eventualmente existentes nos Estados e Municípios, verifica-se que os critérios adotados no sistema brasileiro se mostram insuficientes para a equidade fiscal, no intuito de que, ao fim, os recursos cheguem em maior volume onde as dificuldades se apresentam em maior quantidade.

A Emenda Constitucional nº 132, promulgada em 20 de dezembro de 2023 (BRASIL, 2023), que altera o Sistema Tributário Nacional, não alterou a composição e os critérios de distribuição do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Entre outras medidas adotadas, criou o imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, cuja instituição depende de lei complementar, estabelecendo que o imposto “será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação” e que 25% da parcela destinada ao Estado será entregue aos Municípios, tendo como principal critério de distribuição a população local.

A cobrança do imposto sobre bens e serviços no destino da operação pode impactar positivamente a distribuição de recursos entre os Entes subnacionais, mas nada indica que a concentração de recursos na União diminuirá.

Levando-se em conta que a maioria dos Estados e Municípios do Brasil depende dos recursos oriundos das transferências constitucionais para prestação dos serviços públicos e sua própria manutenção, é imperioso que seja desenhada uma melhor forma de realização da equalização fiscal, fazendo com que as receitas cheguem em maior quantidade onde são mais necessárias, para que os serviços públicos sejam oferecidos de forma mais igualitária em toda a nação.

## REFERÊNCIAS

BAIÃO, A. L.; CUNHA, A. S. M.; SOUZA, F. S. R. N. **Papel das transferências intergovernamentais na equalização fiscal dos municípios brasileiros.** {S.l.}. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/download/1406/1578/8115>. Acesso em: 18 jul. 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.** Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 11 jan. 2024.

BRASIL. TESOUREIRO NACIONAL TRANSPARENTE. **Transferências constitucionais realizadas.** {S.l.}. DISPONÍVEL EM: <https://www.tesourotransparente.gov.br/consultas/transferencias-constitucionais-realizadas>. Acesso em: 19 jul. 2023.

CAMPOS, C. C.; MENDES, G. F. **Federalismo fiscal Brasil – Alemanha.** {S.l.}: IDP, 2016. Disponível em: <https://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/federalismo-fiscal-brasil-alemanha>. Acesso em: 17 jul. 2023.

FGV SOCIAL. **Mapa da nova pobreza: estudo revela que 29,6% dos brasileiros têm renda familiar inferior a R\$ 497 mensais.** {S.l.}: Portal FGV, 2022. Disponível em: <https://portal.fgv.br/noticias/mapa-nova-pobreza-estudo-revela-296-brasileiros-tem-renda-familiar-inferior-r-497-mensais>. Acesso em: 19 jul. 2023.

FGV SOCIAL. **Mapa da nova pobreza.** {S.l.}: jun. 2022. Disponível em: <https://cps.fgv.br/MapaNovaPobreza>. Acesso em: 19 jul. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Panorama.** {S.l.}: Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama>. Acesso em: 19 jul. 2023.

MENDES, C. C. **Equalização fiscal no Brasil: distorções e proposta para o caso dos estados.** {S.l.}: Boletim de Análise Político-Institucional, 2021. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10935/1/bapi\\_30\\_equalizacao\\_fiscal.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10935/1/bapi_30_equalizacao_fiscal.pdf). Acesso em: 10 jul. 2023.

MENDES, C. C. **Equalização fiscal no Brasil, Canadá e Austrália.** {S.l.}. Disponível em: [https://ipcig.org/sites/default/files/pub/pt-br/OP509PT\\_Equalizacao\\_fiscal\\_no\\_Brasil\\_Canada\\_e\\_Australia.pdf](https://ipcig.org/sites/default/files/pub/pt-br/OP509PT_Equalizacao_fiscal_no_Brasil_Canada_e_Australia.pdf). Acesso em: 17 jul. 2023.

POLITI, R. B.; MATTOS, E. **Transferências intergovernamentais e equalização fiscal regional: evidências para municípios do Brasil.** {S.l.}. Disponível em: [https://www.anpec.org.br/encontro/2013/files\\_I/i10-4b3b0b8f3b3858471c0bebf5f09ef0a7.pdf](https://www.anpec.org.br/encontro/2013/files_I/i10-4b3b0b8f3b3858471c0bebf5f09ef0a7.pdf). Acesso em: 17 jul. 2023.

REZENDE, F. **Equalização fiscal reduziria disparidades entre municípios.** {S.l.}: Saúde Amanhã, 2017. Disponível em: <https://saudeamanha.fiocruz.br/equalizacao-fiscal-reduziria-disparidades-entre-municipios/>. Acesso em: 18 jul. 2023.







# A Estruturação de Sistemas de Integridade Como Política Pública<sup>1</sup>

## Mario Vinícius Claussen Spinelli<sup>2</sup>

Diretor de Governança e Conformidade da Petrobrás, Professor do Mestrado Profissional em Gestão e Políticas Públicas da FGV EAESP e Doutor em Administração Pública e Governo  
mario.spinelli@fgv.br

## Marco Antonio Carvalho Teixeira<sup>3</sup>

Professor e coordenador do Mestrado Profissional em Gestão e Políticas Públicas da FGV EAESP  
marco.teixeira@fgv.br

## RESUMO

O presente artigo traz uma reflexão acerca da importância de transformar em políticas públicas a estruturação de sistemas de integridade nas mais variadas organizações que formam o setor público tanto na administração direta como indireta. Primeiro se contextualiza o papel de tais sistemas nos diferentes ambientes organizacionais e nas situações que podem colocar em risco a reputação da instituição que não tem uma política de integridade estruturada: escândalos de corrupção, casos de assédio sexual ou moral, bem como sua importância para assegurar um

1 Este texto é uma versão atualizada e ampliada de SPINELLI, M. V. C. Mecanismos de Prevenção e Controle da Corrupção: a Estruturação de Sistemas de Integridade no Setor Público. In: Amanda Scalisse Silva; Olavo Evangelista Pezzotti. (Org.). Corrupção: diálogos interdisciplinares. 1ed. São Paulo: Almedina, 2020.

2 Diretor de Governança e Conformidade da Petrobrás, Professor do Mestrado Profissional em Gestão e Políticas Públicas (MPGPP) da FGV EAESP, onde obteve o título de Doutor em Administração Pública e Governo, bem como Mestrado em Administração Pública pela Fundação João Pinheiro. Foi Controlador-Geral do Estado de Minas Gerais (2015), Controlador-Geral do Município de São Paulo (2013-2014), Conselheiro do Coaf (2010-2013) e Secretário de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas da Controladoria-Geral da União (2010-2013).

3 Professor e coordenador do Mestrado Profissional em Gestão e Políticas Públicas (MPGPP) da FGV EAESP, onde desenvolve pesquisas sobre controle e democracia.

ambiente de trabalho saudável. Posteriormente, usando a literatura especializada e com base em experiências concretas, discute-se não apenas a estruturação de tais sistemas, bem como as regras que o norteiam, mas também se faz uma discussão mais aprofundada sobre a importância desses sistemas para a prevenção de atos que envolvem riscos de corrupção, realçando a importância da construção de mecanismos de garantia do respeito à conformidade nos mais variados processos relacionais e decisórios que norteiam o dia a dia do setor público. Por fim, destaca-se a importância de ter sistemas de integridade estruturados não apenas como estratégia de preservação da boa reputação institucional, mas também como um meio eficaz de garantir um ambiente de trabalho saudável.

**PALAVRAS-CHAVE:** Integridade; Políticas Públicas; Setor Público.

## **ABSTRACT**

This article reflects on the importance of transforming the structuring of integrity systems in the most varied organizations that form the public sector into public policies, both in direct and indirect administration. First, the role of such systems is contextualized in different organizational environments and in situations that may put the reputation of the institution at risk if it does not have a structured integrity policy: corruption scandals, cases of sexual or moral harassment, as well as their importance in ensuring a healthy work environment. Subsequently, using specialized literature and based on concrete experiences, we discuss not only the structuring of such systems, as well as the rules that guide them, but also a more in-depth discussion about the importance of these systems for preventing acts that involve risks of corruption, highlighting the importance of building mechanisms to guarantee respect for compliance in the most varied relational and decision-making processes that guide the day-to-day activities of the public sector. Finally, the importance of having structured integrity systems is highlighted not only as a strategy for preserving a good institutional reputation, but also as an effective means of guaranteeing a healthy work environment.

**KEYWORDS:** Integrity; Public Policies; Public Sector.



## INTRODUÇÃO

Quando se fala em combater a corrupção, os assédios de todas as naturezas, bem como possibilitar um ambiente organizacional mais saudável, normalmente a expectativa corrente é do desenvolvimento de alguma ação repressiva a um fato que gerou comoção social. O debate público pouco trata de mecanismos preventivos e normalmente decorre de uma postura reativa frente a comoção pública diante de escândalos envolvendo o desvio de dinheiro público, assédios morais ou sexuais, que geralmente ganham manchetes nas diferentes mídias.

Cada vez mais, a construção de sistemas de integridade em organizações governamentais se torna relevante como estratégia preventiva e vem ganhando importância ao logo dos últimos anos, como desdobramento de um processo que já vinha sendo observado no setor privado e que ganhou destaque após a aprovação da Lei n.º 12.846/2013.

A questão que aqui se coloca refere-se principalmente a trazer holofotes sobre a centralidade que a construção de práticas de conformidade e controle pelos próprios órgãos e entidades do setor público pode ter para com o fomento da ética, a promoção da transparência e da probidade e, em última análise, a prevenção e enfrentamento da corrupção, como também outras variações de fraudes. Ainda, essas práticas representam uma estratégia eficiente na defesa em relação a possíveis mal feitos, como também em resposta direta à sociedade, que tende a esperar caminhos mais rápidos, mais muitas vezes danosos à Administração Pública e à democracia.

Não por acaso, verifica-se que os programas de integridade governamental passaram a ocupar as agendas política, administrativa e social, recebendo maior atenção de parlamentares, dos governos, do setor privado e da própria sociedade, como uma iniciativa importante para controlar atos praticados por gestores e também para reduzir os riscos de crise de reputações dessas organizações.

Nesse contexto, o tipo de sistema de integridade que vem sendo proposto para os órgãos governamentais guarda semelhanças com que já vem sendo utilizado pelo setor privado. Contudo, são necessárias adaptações e ajustes decorrentes da própria natureza jurídica e das peculiaridades que norteiam e diferenciam organizações públicas e privadas. Iniciativas relacionadas à prevenção, identificação, punição e remediação de atos de corrupção estão no eixo desses sistemas, contemplando medidas consagradas pela experiência do mercado, fixadas nas normas que regem a matéria ou são sugeridas e avaliadas pela literatura que se dispôs a estudar a questão.

O presente trabalho tem como objetivo avaliar este processo de desenvolvimento de sistemas de integridade na Administração Pública, dimensionando seu potencial para promover um ambiente pautado na ética e na probidade e para prevenir e combater a corrupção.

## 1. SISTEMAS DE INTEGRIDADE GOVERNAMENTAIS

Quando se fala num sistema de integridade corporativo é possível defini-lo como um conjunto de estruturas, mecanismos e ações que têm o objetivo de garantir que a atuação da organização ao qual ele foi edificado se relacione com seus stakeholders a partir de fundamentos que se orientem na legalidade, moralidade, ética e transparência.

No que se refere mais especificamente ao setor público, a Controladoria-Geral da União (CGU, 2017, p. 6-7) define o programa de integridade como um “conjunto de medidas e ações institucionais voltadas para a prevenção, detecção punição e remediação de fraudes e atos de corrupção”, que apresenta uma “estrutura de incentivos organizacionais – positivos e negativos – que visa orientar e guiar o comportamento dos agentes públicos de forma a alinhá-los ao interesse público”.

No setor público, tais sistemas de integridade incorporam práticas que no universo privado usualmente são as utilizadas nos chamados programas de *compliance*. Talvez muito em razão disso, tem sido relativamente comum no Brasil a utilização dos termos integridade e *compliance* com a mesma acepção, embora não sejam poucos os autores que apresentem distinções conceituais entre ambos, como é o caso de Barcat (2017) e de Troklus, Warner e Schwartz (2008), para os quais, enquanto o programa de integridade enfatiza os valores e o “fazer a coisa certa”, o *compliance* estaria mais voltado para o “cumprimento de regras e normas”.

Alfaro (2015), por sua vez, registra que o *compliance* orienta a organização no sentido de cumprir as normas jurídicas, por meio da imposição de valores, códigos, regras e procedimentos que tenham por objetivo prevenir, detectar e sancionar práticas ilícitas, enquanto Mendes (2018) alerta sobre uma progressiva tomada de consciência sobre a importância do *compliance*, dada sua capacidade de “evitar litígios, sanções, restrições regulatórias e danos à reputação” (MENDES, 2018, p. 12). Segundo o mesmo autor, sistemas e medidas colocados em prática com o intuito de promover a integridade podem ter impacto na avaliação da responsabilidade (coletiva e individual) e na determinação das sanções aplicáveis.

Portanto, não obstante eventuais distinções conceituais sobre os termos utilizados (e, a cada vez mais comum, confusão entre eles), um sistema de integridade tem que dispor, entre outros aspectos, de ações, regras e ferramentas que permitam identificar ilícitos, que busquem fazer com que a organização cumpra as normas vigentes, sejam elas internas ou externas, e que pautem sua atuação na ética e na probidade. A adoção desses mecanismos pela Administração Pública, seus limites e potencialidades serão debatidos nas seções seguintes deste trabalho, sem deixar, no entanto, que se faça antes uma breve reflexão sobre aspectos inerentes à corrupção e sua prevenção e controle pelo setor público.



## 2. O CONTROLE DA CORRUPÇÃO

Uma vasta literatura sobre o estudo da corrupção, editada a partir do final da década de 1980, passou a abordá-la não somente como uma questão de ordem individual, fundada principalmente em aspectos morais ou culturais, mas também como um problema relacionado a interesses econômicos dos atores envolvidos (Spinelli, 2016).

Não se quis com isso desprezar ou minimizar o papel dos fatores individuais, de ordem moral ou cultural, os quais também exercem influência sobre a corrupção, mas entender que fatores de ordem institucional também precisam ser avaliados quando se busca ter um correto diagnóstico sobre a complexa origem desse fenômeno. É preciso ter em mente, portanto, que ações que possam reduzir a incidência da corrupção precisam atuar nessas três dimensões – individual, cultural e institucional – de forma a desestimular sua prática.

Além disso, há também uma vasta literatura mostrando que a corrupção é um fenômeno que ganha dimensão pública apenas em regimes democráticos, que, nas tiranias, ditaduras e autocracias, fica escondida sob controle do governo de plantão. Na democracia, por haver liberdade de expressão, livre organização partidária e oposição ao governo, a competição pelo poder funciona como mecanismo de controle democrático sobre a gestão do dinheiro público, assim como em relação aos limites legais de ação das autoridades (Ribeiro, 2000).

Todavia, apesar de a democracia ter o mérito de não esconder a corrupção, não enfrentar tal problema com políticas estruturadas e não conter atos danosos ao interesse público pode ser fatal à sua sobrevivência ao gerar ambientes sociais propícios ao surgimento de lideranças carismáticas que usam o discurso anticorrupção para ganhar apelo eleitoral e se colocam acima das instituições quando chegam ao poder (Brito, Mendes, Salles, Amaral e Barreto, 2022).

A corrupção não é apenas um problema de caráter individual, cultural ou de fragilidade das instituições, mas traz consigo vários fatores. Do ponto de vista do conhecimento, não é um desafio que se resume apenas ao direito e ao sistema de justiça, mas tem caráter multidisciplinar. É também um problema da gestão, das instituições políticas, da qualidade das políticas públicas e da probidade dos políticos.

Jain (2001) aponta que um dos fatores determinantes da corrupção é a baixa possibilidade de detecção e de recebimento de sanções. Essa variável está, portanto, intimamente ligada aos mecanismos de controle e de penalização de eventuais responsáveis. Seguindo Tanzi (1998), se mantidas as demais condições constantes, ao menos em tese, a corrupção poderia ser reduzida pelo aumento da possibilidade de punição. Citando as clássicas análises de Gary Becker sobre a prevenção de crimes, Tanzi aponta que um sistema de sanções e a existência de controles

institucionais são fatores que podem reduzir a incidência do fenômeno. Mishra (2006), por sua vez, destaca a importância dos procedimentos de controle para limitar ou fomentar a corrupção.

Para o autor, o sucesso de medidas anticorrupção depende, em grande parte, dos esforços para monitorar o comportamento dos agentes. Já para Treisman (2000), a propensão à corrupção pelo agente público é determinada por meio de um balanço entre o custo e o benefício decorrente da ação. Assim, o agente avalia os custos, incluindo os aspectos psicológicos, sociais e financeiros, e os pondera diante dos benefícios oriundos da corrupção. Para o autor, cientistas políticos e economistas vêm sugerindo uma série de características dos sistemas econômicos, financeiros e políticos dos países que possam afetar essa relação entre custos e benefícios. Enfatiza, porém, que “o custo mais óbvio é o risco de ser pego e punido” (TREISMAN, 2000, p. 402).

Diante disso, uma das formas de se compreender as nuances do processo de controle e responsabilização de agentes públicos pode ser vista a partir do conceito de *accountability* e das ações colocadas em prática para a sua efetivação. São esses mecanismos que podem fazer com que não haja distorções nas atividades de agentes públicos. Segundo Abrucio e Loureiro (2004), a *accountability* ou responsabilização dos governantes pode ser definida como o processo institucionalizado de controle político dos governantes que se estende no tempo (eleição e mandato) e no qual devem participar, de um modo ou de outro, os cidadãos organizados politicamente. Já para o Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo – CLAD – (2000), *accountability* representa a obrigação que o governo tem de prestar contas à sociedade, estando sua concretização condicionada à capacidade dos cidadãos de atuarem na definição das metas coletivas e da construção de mecanismos institucionais que garantam o controle público das ações dos governantes, não apenas através das eleições, mas também ao longo do mandato dos representantes.

Klitgaard (1994), em clássica formulação, sugere que a corrupção pode ser expressa por uma equação em que ela seria igual ao monopólio do poder decisório, acrescido do poder discricionário, menos a *accountability* ( $C=M+D-A$ ). Com base nessa concepção, maiores graus de controle permitiriam reduzir a corrupção sem que, necessariamente, houvesse redução da discricionariedade. Tanzi (1998) destaca a importância dos controles, principalmente os existentes dentro das próprias instituições, para a prevenção da corrupção. Para o autor, procedimentos transparentes, boas estratégias de auditoria e regras claras sobre comportamento ético, entre outros aspectos, têm papel importante para reduzir a incidência do fenômeno.

Assim, é possível perceber que, devido ao fato de a corrupção tratar-se de um fenômeno multicausal, conforme detalhado nesta seção, medidas de combate à corrupção devem abordar aspectos relacionados à questão comportamental - foco nos indivíduos e na cultura -, mas também as regras institucionais a que estão submetidos os agentes, incluindo-se, por óbvio, os controles a que estão sujeitos. Essas medidas devem focar aspectos que regulem não apenas as ações dos agentes pertencentes à estrutura do poder público, mas também do setor privado





que com ele se relaciona (fornecedores, clientes, terceiros etc). Trata-se, portanto, de buscar adotar medidas que impeçam ou dificultem a prática da corrupção, tanto por parte do corrupto (corrupção passiva) quanto pelo corruptor (corrupção ativa)<sup>4</sup>.

### **3. A IMPORTÂNCIA DE UM SISTEMA DE INTEGRIDADE NA PREVENÇÃO E COMBATE À CORRUPÇÃO**

Nas organizações públicas, a adoção de práticas de integridade e de controle que tenham por objetivo prevenir e combater a corrupção (e, a depender do caso, também outras espécies de fraudes) está usualmente inserida nos chamados programas de integridade e tem sido cada vez mais importante e se relaciona com a forma de controlar os atos praticados e de reduzir os riscos de responsabilização da própria empresa e também de seus dirigentes.

Mesmo que em grande medida a experiência no setor público possa representar um mimetismo da iniciativa privada, no caso específico da elaboração de estratégias de integridade no ambiente estatal, há uma diferença importante que precisa ser destacada em relação ao modelo de *compliance* que vem sendo conduzido no setor privado. De forma distinta ao que ocorre em empresas privadas, em que o *compliance*, quando se refere à relação dessas organizações com o poder público, tem o foco em impedir a prática da chamada corrupção ativa, no caso de um órgão ou entidade do governo a preocupação é mais ampla, pois engloba tanto a prática da corrupção passiva (recebimento de vantagem por seus empregados) quanto da corrupção ativa. Um programa de *compliance* de uma organização estatal deve, por conseguinte, ser desenvolvido sobre essas bases, definindo ações que tenham a capacidade de abranger os dois aspectos aqui considerados.

E é com base nessas observações que, nas seções seguintes, serão expostas as medidas que podem ser utilizadas para a estruturação de um sistema de integridade governamental, buscando-se avaliar o alinhamento de tais medidas com a literatura que estudou a corrupção e suas causas.

---

4 O Código Penal Brasileiro, em seus artigos 317 e 333, estabelece que o crime de corrupção pode configurar-se sob a forma “passiva”, quando é praticado por funcionário público, ou sob a forma “ativa”, quando o autor oferece ou promete vantagem indevida a esse agente.



## **4. ESTRUTURAÇÃO ORGANIZACIONAL**

A criação de um sistema de integridade em organizações públicas demanda uma readequação organizacional de modo que se possa ter meios adequados de protegê-las dos riscos inerentes à prática da corrupção.

Nesse sentido, é importante identificar, por exemplo, o papel de cada uma das unidades do sistema de integridade instituído, delimitando o que cabe ao controle interno, às unidades correccionais, às ouvidorias, às comissões de ética, e à área responsável pela atividade de *compliance*, de modo a não haver lacunas e tampouco superposições nas tarefas executadas. Também é fundamental mapear processos que tenham o intuito de prevenir, detectar e remediar atos de corrupção, designando, em cada caso, que unidade será a responsável por cada um deles.

Recomenda-se, em muitas situações, que os titulares de algumas dessas unidades sejam protegidos por regras de governança corporativa que lhes permitam atuar com independência (a exemplo, em certos casos, do instrumento do mandato) e que tenham condições de se comunicar diretamente com a alta administração dessas organizações, de modo a se garantir o apoio necessário ao cumprimento de suas atividades.

Esse aprimoramento da estrutura de controle alinha-se diretamente com a literatura já abordada neste trabalho, notadamente a que enfoca questões institucionais como determinantes da corrupção e que estabelece a importância do aumento da *accountability* como medida capaz de reduzir sua incidência, a exemplo das obras de Klitgaard, Tanzi, Treisman, Jain e Mishra.

## **5. GOVERNANÇA CORPORATIVA**

Ponto relevante diz respeito ao aprimoramento do modelo de governança corporativa. Nesse sentido, o mapeamento das regras que regem a gestão – aliado a práticas de gerenciamento de riscos – pode ser importante para oferecer condições de se identificar o que deve ser feito para reduzir as possibilidades de corrupção. Se, por exemplo, o processo de tomada de decisões é muito concentrado e com possibilidade de grandes níveis de poder e discricionariedade, podem-se estabelecer regras que priorizem decisões colegiadas, que estabeleçam limites



de competência, que obriguem fundamentações de caráter técnico e que aumentem o nível de responsabilização dos gestores.

Além disso, uma série de outras medidas também podem ser importantes, a exemplo da adoção de políticas que estabeleçam regras nas indicações para posições gerenciais, estabelecendo-se requisitos de ordem técnica e de integridade. Pode-se, por exemplo, estabelecer verificações similares a sindicâncias de vida pregressa que busquem avaliar o perfil e histórico funcional dos indicados, assim como examinar registros internos ou situações externas a ela, que possam indicar possíveis incompatibilidades para a ocupação da função. É sabido que muitos dos grandes esquemas de corrupção se utilizam de uma estrutura em que agentes políticos indicam pessoas de seu interesse para postos de comando nas organizações públicas, alguns deles técnicos de carreira, com o intuito de promover desvios e repassar parte da quantia desviada aos responsáveis pela indicação. É razoável pressupor, nessa conjuntura, a importância de medidas como as verificações prévias de integridade, como forma de *accountability*, controlando as indicações para funções gerenciais de profissionais que não apresentem condições de ocupar o posto para os quais foram indicados.

## **6. PRÁTICAS DE CONFORMIDADE (COMPLIANCE)**

Um sistema de conformidade pode ser desenhado de modo a se constituir, por exemplo, na segunda linha de defesa da organização. A primeira linha seria de competência dos próprios gestores, por meio de seus controles internos primários, e a terceira linha caberia à auditoria interna, responsável pelo controle “independente”. Com base nesse modelo, a “função conformidade” (*compliance*) seria também a responsável por desenvolver e monitorar os controles da primeira linha de defesa, assessorando as diversas áreas da empresa na prevenção de atos contrários às normas e procedimentos. Assim, uma série de práticas de promoção da integridade, muitas delas já de longa data amplamente executadas por organizações privadas e que podem ser incorporadas à rotina do setor público, poderiam ser feitas para cumprir tais objetivos, entre as quais se destacam as seguintes.

### **6.1. Códigos de ética e de conduta, os treinamentos e divulgação sobre integridade**

Regras de conduta podem ser compreendidas como o conjunto de orientações de comportamento em situações da vida profissional. E, atualmente, seja no ambiente das empresas

privadas, seja no ambiente público, a criação de códigos de ética e guias de conduta tem sido uma prática recomendada justamente para permitir que se dê transparência aos princípios e condutas desejadas pela empresa. Usualmente, enquanto os códigos de ética tratam de aspectos mais gerais, dos princípios éticos, dos valores e da missão que é “abraçada” pela organização, os códigos de conduta conferem um aspecto operacional à questão, disciplinando e tratando das posturas esperadas.

É preciso, no entanto, que os princípios e regras estabelecidos nesses documentos sejam amplamente disseminados no ambiente da organização. Para tanto é fundamental que se desenvolva uma ampla política de treinamento e comunicação, de modo que todos os atores envolvidos conheçam seu teor.

É razoável pressupor que a ampla disseminação e valorização de princípios éticos e regras de conduta a todo conjunto da força de trabalho possa ter como resultado a criação de um ambiente de menor tolerância a desvios, inclusive os considerados de pequeno impacto. Como já visto, parte da literatura, que se concentra mais na análise da corrupção a enfoca com um olhar sob a conduta do indivíduo, baseada notadamente no ponto de vista da psicologia comportamental – como é o caso da seminal avaliação de Donald Cressey (1953) e das recentes pesquisas de Dan Ariely (2016) –, defende que a prática ilícita, entre outros fatores, está intimamente ligada a um processo de racionalização por parte do agente, que busca razões para justificar seu ato.

Um dos argumentos frequentemente utilizados por esses agentes está em concluir que muitos outros fariam práticas similares se tivessem as mesmas oportunidades. Diante dessa avaliação, é fácil perceber que, em um ambiente de baixa tolerância a práticas indevidas, as possibilidades de racionalização ficariam, em muito, reduzidas. E esse processo de mudança cultural pode não se limitar à redução da pequena corrupção, mas se estender inclusive aos grandes desvios. Além disso, também parece óbvio que, em um ambiente que valoriza a ética e a integridade, as pessoas se sintam mais confortáveis para reportar atos de corrupção por elas identificados.

## 6.2 Diligências de integridade em partes relacionadas

Ponto importante diz respeito a criação de rotinas que visem a identificar a integridade das partes com que a organização se relaciona. Nesse sentido, diligências de integridade podem ser feitas de modo a levantar, por exemplo, informações relacionadas à reputação, à idoneidade e à transparência dos fornecedores e prestadores de serviços. Essa medida, se feita de modo sistemático, pode estimular partes relacionadas a também desenvolverem seus sistemas internos de integridade. Com efeito, além do óbvio potencial para produzir mudanças de ordem cultural, foi estabelecido



um maior grau de *accountability* no que concerne ao processo de contratação, medida que, como já exaustivamente apontado, é descrita pela literatura como capaz de reduzir a corrupção.

### 6.3. Canais de denúncia

Uma das medidas de maior impacto na criação de sistemas de integridade governamental é a criação de canal de denúncias independente, que permita, entre outros aspectos, proporcionar confidencialidade ao denunciante, sigilo e integridade das informações e rastreabilidade do processo e tratamento da totalidade das denúncias recebidas.

Segundo pesquisa divulgada pela *Association of Certified Fraud Examinors* – ACFE – (2018), denúncias são o principal meio para a detecção de fraudes nas organizações, respondendo por cerca de 40% dos casos. A mesma pesquisa também apontou que, nas organizações que possuem canais de denúncias, 46% das fraudes foram detectadas por meio desses reportes, ao passo que, naquelas que não possuem tal ferramenta, somente 30% de tais irregularidades foram identificadas dessa forma.

Os canais de denúncias são, portanto, essenciais para conferir efetividade e credibilidade a um sistema de integridade governamental. Seu adequado funcionamento permite às organizações terem conhecimento de atos em desconformidade com as normas, antecipando-se à atuação de órgãos externos e, se necessário, adotando as devidas providências para o saneamento da situação e a responsabilização dos envolvidos. A respeito da importância dos canais de denúncias, a CGU (2017) destaca que sua criação é medida indispensável à garantia da manutenção da integridade pública. E, para que um canal de denúncias seja realmente efetivo, é fundamental que a organização adote uma série de medidas em paralelo a sua implementação.

Em primeiro lugar, assim como nas demais iniciativas incluídas em um sistema de integridade, é preciso haver o comprometimento da alta administração da organização (*tone at the top*) em relação a seu correto funcionamento. Deve-se garantir que as denúncias recebidas serão adequadamente tratadas e apuradas, independentemente do nível hierárquico do agente denunciado, e que, se for o caso, serão aplicadas as penalidades devidas aos envolvidos.

Do mesmo modo, a alta administração também deve adotar medidas que assegurem não haver retaliações aos que reportarem a ocorrência de irregularidades, assim como assegurar as condições de confidencialidade e anonimato aos usuários do canal.

Além disso, um dos pontos importantes para conferir credibilidade ao canal de denúncias é que os responsáveis pelo recebimento e apuração das manifestações recebidas, assim como os que irão aplicar o sistema de consequências, sejam eles agentes externos ou internos

à organização, tenham condições de atuar adequadamente. Daí a importância, por exemplo, do papel das ouvidorias, unidades que possuem a expertise para o tratamento de tais questões e cujos titulares devem dispor da devida independência para o cumprimento de sua missão<sup>5</sup>.

Outra questão fulcral é a adoção de uma ampla política de comunicação, que permita a todos os públicos de interesse conhecerem o canal de denúncias e saberem das regras para sua utilização.

Com relação ao teor das denúncias recebidas, é usual que os canais não se limitem a temas relacionados à fraude e corrupção, mas também sejam utilizados para reportar questões comportamentais, a exemplo de casos de violência física ou psicológica (tais como nas situações de assédio moral ou sexual, discriminação, ofensa ou agressão física ou psicológica), assim como outras práticas que possam violar as regras a que a organização está sujeita, a exemplo de normas de saúde e segurança no trabalho, questões ambientais, danos patrimoniais, entre tantos outros temas.

De modo geral, tem sido observada a prática de incluir no âmbito do canal de denúncias toda e qualquer manifestação que mencione situação supostamente violadora de normas internas ou externas, bem como os casos que, em tese, possam contrariar o teor do código de ética e do guia de conduta da organização. Se utilizada essa opção, de não limitar o canal a questões de fraude e corrupção, prática recomendável seria adotar um processo de triagem e de estabelecimento de fluxos distintos para o tratamento de cada uma dessas denúncias, de acordo com a natureza do fato relatado, haja vista a necessária especialização dos agentes responsáveis por sua apuração.

Como bem lembra Treisman (2000), o agente propenso à prática da corrupção faz uma avaliação de seus benefícios e custos, e o maior desses custos é a possibilidade de ser pego e punido. E as denúncias são, como já dito, uma das principais fontes para detecção de irregularidades, daí sua importância para a efetividade do sistema de integridade governamental.

## 6.4. Investigações internas, sistemas de responsabilização e de remediação

Um processo bem estruturado de investigação interna cria a oportunidade para a própria organização identificar desvios de conduta e adotar as devidas medidas corretivas e aplicar seu regime de consequências. Também permite que a organização coopere com

---

<sup>5</sup> No caso das empresas estatais federais, por exemplo, a Resolução nº 21 da Comissão interministerial de Governança e de Administração de Participações Societárias da União (CGPAR) fixou, entre outros aspectos, o instrumento do mandato para o cargo de ouvidor.



órgãos de investigação e persecução externos e, desse modo, reduza as possibilidades de sofrer consequências de processos de responsabilização.

As investigações internas contribuem para a tomada de decisões da alta administração, permitem que a organização se antecipe e adote medidas no sentido de mitigar os efeitos dos desvios cometidos e reduzem a possibilidade de eventuais exposições externas e prejuízos à reputação da organização.

Uma organização pública que demonstra ter capacidade de investigar internamente e, se for o caso, punir os responsáveis por situações de fraude ou corrupção, com isenção e ética, oferece ao mercado e a seus públicos de interesse uma evidente demonstração de seu compromisso com a integridade.

A literatura aponta que um adequado sistema de identificação de ilícitos e de responsabilização tem potencial para reduzir a prática da corrupção (Tanzi, 1998). Assim, quanto maiores as possibilidades de detecção do ato ilícito e de responsabilização de que lhe deu causa, é possível pressupor que menos atraente será a prática da corrupção.

## **7. O MONITORAMENTO DO SISTEMA DE INTEGRIDADE GOVERNAMENTAL**

Ponto fundamental para a credibilidade do sistema de integridade é que sua efetividade seja permanentemente avaliada no âmbito do processo de monitoramento contínuo. Nesse sentido, auditorias e verificações de rotina devem ser efetuadas sobre as medidas nele instituídas, a fim de que se possa avaliar seu funcionamento e os resultados porventura obtidos.

Nesse sentido, é importante examinar, por exemplo, se as denúncias recebidas pelo canal estão sendo adequadamente tratadas, se sua apuração está se dando em tempo razoável, se os arquivamentos de denúncias sem apuração efetuados seguem as rotinas formais estabelecidas, se foram estabelecidos controles que assegurem a integralidade dos registros, se está se preservando a confidencialidade e o anonimato, se não estão ocorrendo retaliações a denunciantes e testemunhas e se as medidas disciplinares previstas no sistema de consequências estão sendo rigorosamente adotadas, independentemente do nível hierárquico dos envolvidos.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Iniciativas que tenham o intuito de fazer com que as organizações públicas sejam pautadas na ética, na transparência e na probidade, como é o caso da criação de sistema de integridade governamentais, devem buscar enfatizar as três dimensões apontadas por boa parte da literatura como determinantes para a corrupção: individual (comportamental), cultural e institucional.

Questões comportamentais e culturais inserem-se no âmbito de uma série de ações que buscam estabelecer, entre outros aspectos, ampla disseminação de práticas éticas junto aos públicos de interesse que se relacionam com o poder público. A título de exemplo, mais do que documentos meramente formais (como comumente ocorre em várias organizações), políticas de treinamento e disseminação sobre o teor do código de ética e do guia de conduta devem evidenciar na prática o esforço de se promover uma mudança cultural e comportamental daqueles que atuam em nome da organização ou que se relacionam diretamente com ela. Além disso, a disponibilização, por exemplo, de canais de denúncia pode contribuir para o fomento de uma cultura de integridade, dando-se meios de identificar e, se for caso, coibir práticas ilícitas.

Do mesmo modo, no que diz respeito à dimensão institucional, é importante que se tenha regras que façam com que o setor público pautar sua conduta com base em preceitos éticos. Iniciativas que busquem tornar efetivos os sistemas de controles internos, assim como melhorias na governança corporativa, podem aprimorar o processo decisório, restringindo eventuais espaços de discricionariedade dos gestores e criando mecanismos de monitoramento e responsabilização. Além disso, verificação prévia de requisitos de integridade, não somente nas nomeações dos ocupantes de funções gerenciais, mas também nos potenciais fornecedores, podem estabelecer uma nova forma de relacionamento entre os setores público e privado, deixando-se claro seu compromisso com a boa reputação, a idoneidade e a transparência.

A efetividade de todas essas medidas no ambiente estatal e sua real capacidade de prevenir a corrupção ativa somente poderá ser mensurada ao longo do tempo. Como exaustivamente mencionado neste trabalho, a corrupção é um fenômeno multifacetado e multicausal e, por isso, de difícil prevenção e controle. Cada vez mais, estratégias complexas são e serão utilizadas para dificultar a detecção da prática da corrupção, o que torna necessário que as organizações públicas tenham a permanente capacidade de adaptação de seus sistemas de controle a esse novo contexto.

A corrupção é um fenômeno global que atinge as democracias contemporâneas e vem pautando fortemente o debate político-eleitoral mudando o rumo político de países e, em muitos casos, abrindo espaço para lideranças autocráticas que agem para o enfraquecimento das estruturas democráticas que estavam em consolidação em países de diferentes continentes.





A implementação de medidas de integridade ou aprimoramento daquelas já existentes, seja no setor público ou privado, demonstra-se cada vez mais necessária, de modo que se tenha condições de prevenir e detectar eventuais fraudes e desvios de conduta e, assim, proteger os ativos e a imagem das organizações, bem como fortalecer a crença social no papel das instituições democráticas nas suas clássicas funções de organizar a vida social e garantir a dignidade humana, como também na defesa da integridade do patrimônio público em sentido amplo.

Por fim, o presente trabalho não teve a pretensão de esgotar o debate em torno do tema integridade no seu sentido mais amplo, mas teve o objetivo de apontar caminhos para indicar ações estruturadas para garantir a conformidade dos atos e relações coletivas nas organizações com base na literatura e em experiências concretas. É óbvio que num país de dimensão continental e desigual como o Brasil, é preciso pensar na adequação entre a estrutura aqui proposta e cada uma das realidades específicas de implementação. Todavia, é notório que o combate à corrupção, bem como aos diferentes tipos de assédios e desvios, tem que ser visto como política pública e resposta democrática a esse drama social que afeta a vida de muitos cidadãos e cidadãs.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRUCIO, Fernando e LOUREIRO, Maria Rita. **Finanças públicas, democracia e instrumentos de accountability**. Relatório de pesquisa, 2004. FGV - EAESP/GVPESQUISA. Disponível em: <https://pesquisa-eaesp.fgv.br/publicacoes/gvp/financas-publicas-democracia-e-instrumentos-de-accountability>. Acesso em 04/03/2024.

ACFE (Association of Certified Fraud Examinors). **Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse**. Disponível em: <<https://s3-us-west-2.amazonaws.com/acfepublic/2018-report-to-the-nations.pdf>>. Acesso em 04/03/2024.

ALFARO, Luis Miguel Reyna. Implementación de Los Compliance Programs y sus Efectos de Exclusión o Atenuación de Responsabilidad Penal de Los Sujetos Obligados. In: AMBOS, Kai, CORIA, Dino Carlos Caro, MALARINO, Ezequiel (orgs.), **Lavado de Activos y Compliance – Perspectiva Internacional y Derecho Comparado**. Lima, Peru: Jurista Editores, 2015.

ARIELY, Dan; GINO, Francesca. “Dishonesty explained: what leads moral people to act immorally”. In: A.G. Miller, **The Social Psychology of Good and Evil**, New York: The Guilford Press, 2016.

BARCAT, George. Um programa de integridade não é um programa de conformidade. In: BRANDÃO, C.E.L.; FONTES FILHO, J.R.; MURITIBA, S. N. (orgs.). **Governança Corporativa e Integridade Empresarial – Dilemas e Desafios**. São Paulo: Saint Paul Editora, 2017.

BRITO, A. S.; MENDES, C. H.; SALES, F. R.; AMARAL M.C.S.; BARRETO M.S. (2022). São Paulo. **O caminho da autocracia - Estratégias atuais de erosão democrática**. Centro de Análise da Liberdade e do Autoritarismo (LAUT). Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/369034322\\_O\\_caminho\\_da\\_autocracia\\_Estrategias\\_atuais\\_de\\_erosao\\_democratica](https://www.researchgate.net/publication/369034322_O_caminho_da_autocracia_Estrategias_atuais_de_erosao_democratica) Acesso em 04.03.2024.

CGU (Controladoria-Geral da União. **Manual para Implementação de Programas de Integridade – Orientações para o Setor Público**. Brasília, 2017. Disponível em <[https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/integridade/arquivos/manual\\_profip.pdf](https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/integridade/arquivos/manual_profip.pdf)> Acesso em: 04.03.2024.

CLAD – Centro Latinoamericano De Administración Para El Desarrollo. **La responsabilidad en la nueva gestión pública latinoamericana**. Buenos Aires: Eudeba, 2000.

CRESSEY, Donald Ray. **Other people’s money: a study in the social psychology of embezzlement**. Glencoe, IL, The free press, 1953.

JAIN, Arvind. **Corruption: a review**. Journal of Economic Surveys, Oxford, v. 15, n. 1, 2001.

KLITGAARD, Robert: **A Corrupção sob Controle**. Rio de Janeiro, Jorge Zahar Editor, 1994.

MENDES, Paulo de Sousa: “Law Enforcement & Compliance”, In: PALMA, Maria Fernanda Palma; DIAS, Augusto Silva; MENDES, Paulo de Sousa (Coords.). **Estudos sobre Law Enforcement, Compliance e Direito Penal**. Coimbra, Portugal: Almedina, 2018.

MISHRA, Ajit. **Corruption, hierarchies and bureaucratic structure**. In Susan Rose-Ackerman (Ed.). International Handbook on the Economics of Corruption. Cheltenham, UK, Edward Elgar Publishing Limited, 2006.

Ribeiro, Renato Janine. **Da política da Corrupção**. In Ribeiro, Renato Janine (org). A sociedade contra o social. São Paulo, Companhia das Letras, 2000.



SPINELLI, Mário V. C. **Street-level Corruption: fatores determinantes da corrupção burocrática.** Tese de Doutorado aprovada na Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2016.

\_\_\_\_\_. **Mecanismos de Prevenção e Controle da Corrupção: a Estruturação de Sistemas de Integridade no Setor Público.** In: Amanda Scalisse Silva; Olavo Evangelista Pezzotti. (Org.). *Corrupção: diálogos interdisciplinares.* 1ed. São Paulo: Almedina, 2020.

TANZI, Vito. **Corruption around the world: causes, consequences, scope and cures.** In: IMF Staff Papers, Washington, D.C., v. 45, n. 4, 1998.

TREISMAN, Daniel. **The causes of corruption: across-national study.** In: *Journal of Public Economics*, 76, 3, June, 2000.

TROKLUS, D.; WARNER, G; SCHWARTZ, E. W. **Compliance 101 – How to build and maintain an effective compliance and ethics program.** Minneapolis: Society of Corporate Compliance & Ethics, 2008.

# Como Publicar Artigos na Revista Cadernos

## SUBMISSÃO DE ARTIGOS

Como parte do processo, os autores devem verificar a compatibilidade da submissão com os itens a seguir, tendo em vista que a inobservância das normas implicará devolução dos artigos.

- A contribuição deve ser original, inédita e não estar sendo avaliada para publicação em outra revista; caso contrário, deve-se justificar em “Comentários ao editor”, conforme orientações adiante no passo a passo do procedimento de encaminhamento.

- Deverá haver compatibilidade com a temática da Revista Cadernos, observando-se as peculiaridades em caso de edição especial.

- O arquivo da submissão deverá estar em formato tipo Word (\*.doc ou .docx).

- As URLs para as referências devem ser informadas quando possível.

- O texto deverá estar em espaço simples.

- Deve-se usar a fonte Times New Roman em tamanho 12 para o corpo/texto. Citações, legendas e notas de rodapé em tamanho 10.

- As figuras e tabelas devem estar inseridas no texto, não no final do documento na forma de anexos.

- O texto deve observar todas as regras previstas na página <https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/about/submissions>.





## ENCAMINHAMENTO

Só serão aceitas obras de autores cadastrados no site dos Cadernos, com o preenchimento do formulário online.

Todas as submissões serão feitas através do site dos Cadernos.

### São cinco passos rápidos:

**Início:** Neste passo, você deve conhecer e concordar com as condições de publicação. Leia e selecione a Seção que você acredita ser mais adequada para seu artigo e marque as caixas de seleção. Neste momento, também, você pode colocar seus comentários para o editor. Salve e continue.

**Transferência do manuscrito:** Neste passo, você escolhe o componente do artigo – normalmente, o texto do artigo – e envia o texto do arquivo (sempre em formato tipo Word - .doc ou .docx). É possível também transferir arquivos complementares para este artigo (por exemplo, uma ilustração que servirá de capa do artigo). Salve e continue.

**Inclusão de metadados:** Nesse passo, você deve incluir o título, um resumo e as palavras-chave do seu artigo. As palavras chaves devem estar separadas por ponto. Se necessário, pode incluir nesse passo outros contribuidores (autores) do seu artigo.

**Confirmação:** Você pode voltar e conferir todos os passos anteriores. Tudo OK? Salve e continue.

**Próximos passos:** Agora, é aguardar enquanto seu artigo passa por nosso processo de avaliação. Você receberá informações por e-mail.

## O processo de publicação

1. O artigo é enviado.
2. O artigo passa por um processo de avaliação. Neste processo, pode haver aprovação, rejeição, um pedido de correção ou melhoria ou, ainda, a recomendação para que seja submetido para outra publicação.
3. Sendo aprovado, o artigo vai para formatação e publicação. Neste processo, pode haver ainda mais pedidos de correção para o autor ou pedidos de complementação do artigo.
4. O artigo é programado para publicação.
5. O artigo é publicado.

## INFORMAÇÕES GERAIS

A desconsideração das normas apresentadas implicará a recusa do trabalho.

A partir da aceitação, avaliadores selecionados em função da área de especialidade analisarão o artigo de acordo com os parâmetros científicos em vigor. A equipe editorial repassará o parecer ao candidato assim que terminar o processo de avaliação, juntamente de eventuais indicações de ajustes no artigo.

## AUSÊNCIA DE REMUNERAÇÃO

A aprovação e publicação de trabalhos na Revista Cadernos não dá aos autores o direito de percepção de qualquer retribuição pecuniária, devido à gratuidade na distribuição do periódico. A publicação resguarda os direitos autorais, na forma da lei.





## **DECLARAÇÃO DE DIREITO AUTORAL**

Os textos aprovados são publicados sem alteração de conteúdo. Os conceitos e opiniões emitidas em trabalhos doutrinários assinados são de inteira responsabilidade de seus autores. Os artigos publicados poderão ser divulgados em outros canais, desde que citada a Revista Cadernos, ano, número e data de publicação como primeiro veiculador do trabalho.

## **POLÍTICA DE PRIVACIDADE**

Os nomes e endereços informados nesta revista serão usados exclusivamente para os serviços prestados por esta publicação, não sendo disponibilizados para outras finalidades ou a terceiros.



## ENDEREÇOS DO TCESP

### **Prédio-Sede e Anexo I**

Endereço: Av. Rangel Pestana, 315

São Paulo - SP

Telefone: (11) 3292-3266

### **Anexo II**

Endereço: Rua Venceslau Brás, 183

São Paulo - SP

Telefone: (11) 3292-3266



### **Unidade Regional 1**

#### **Araçatuba**

Endereço: Av. Café Filho, 402

Araçatuba - SP

Telefone: (18) 3609-9700

### **Unidade Regional 5**

#### **Presidente Prudente**

Endereço: Rua José Cupertino, 179

Presidente Prudente - SP

Telefone: (18) 3226-5060

### **Unidade Regional 2**

#### **Bauru**

Endereço: Rua José Francisco Augusto, 5-4

Bauru - SP

Telefone: (14) 3109-2350

### **Unidade Regional 6**

#### **Ribeirão Preto**

Endereço: Rua Adolfo Zéo, 426

Ribeirão Preto - SP

Telefone: (16) 3995-6800

### **Unidade Regional 3**

#### **Campinas**

Endereço: Av. Carlos Grimaldi, 880

Campinas - SP

Telefone: (19) 3706-1700

### **Unidade Regional 7**

#### **São José dos Campos**

Endereço: Av. Heitor Vila Lobos, 781

São José dos Campos - SP

Telefone: (12) 3519-4610

### **Unidade Regional 4**

#### **Marília**

Endereço: Rua Professor Francisco

Morato, 381

Marília - SP

Telefone: (14) 3592-1630

### **Unidade Regional 8**

#### **São José do Rio Preto**

Endereço: Av. José Munia, 5.400

São José do Rio Preto - SP

Telefone: (17) 3206-0800



**Unidade Regional 9**  
**Sorocaba**

Endereço: Rua Marco Francisco Garcia  
Chiuratto, 180  
Sorocaba - SP  
Telefone: (15) 3238-6660

**Unidade Regional 10**  
**Araras**

Endereço: Av. Maximiliano Baruto, 471  
Araras - SP  
Telefone: (19) 3543-2460

**Unidade Regional 11**  
**Fernandópolis**

Endereço: Rua Maria Batista, 209  
Fernandópolis - SP  
Telefone: (17) 3465-0510

**Unidade Regional 12**  
**Registro**

Endereço: Rua Goro Assanuma, 259  
Registro - SP  
Telefone: (13) 3828-7220

**Unidade Regional 13**  
**Araraquara**

Endereço: Rua Dr. Euclides da  
Cunha Viana, 551  
Araraquara - SP  
Telefone: (16) 3331-0660

**Unidade Regional 14**  
**Guaratinguetá**

Endereço: Av. Dr. Ariberto Pereira da Cunha, 1302  
Guaratinguetá - SP  
Telefone: (12) 3123-2260

**Unidade Regional 15**  
**Andradina**

Endereço: Rua Pereira Barreto, 1681  
Andradina - SP  
Telefone: (18) 3721-7800

**Unidade Regional 16**  
**Itapeva**

Endereço: Rua Leovigildo de Almeida Camargo, n° 143,  
Itapeva - SP  
Telefone: (15) 3524-4800

**Unidade Regional 17**  
**Ituverava**

Endereço: Rua Dom Pedro I, 520  
Ituverava - SP  
Telefone: (16) 3839-0376

**Unidade Regional 18**  
**Adamantina**

Endereço: Rua Josefina Dall'Antonia Tiveron, 180  
Adamantina - SP  
Telefone: (18) 3502-3260

**Unidade Regional 19**  
**Mogi Guaçu**

Endereço: Rua Catanduva, 145  
Mogi Guaçu - SP  
Telefone: (19) 3811-8300 / 3811-8339

**Unidade Regional 20**  
**Santos**

Endereço: Av. Washington Luiz, 299  
Santos - SP  
Telefone: (13) 3208-2400

## **Direção**

Bibiana Helena Freitas Camargo

## **Equipe**

Alessandro César Finardi  
Bruna Castilho Marques  
Bruno Chacon Fernandes  
Bruno Horota Horioka  
Carlos Henrique dos Reis Araújo  
Cinthya Harumi Yabasse  
Cintia Martins Morgado  
Edmilson Manoel de Araujo  
Fatima Aniceto Rodrigues dos Reis  
Gabriela Giardino Costa Bernardino  
Graça Aparecida Barcos  
Isabelle Santos Bezerra Freitas Kutney  
Ivan Moncoski Mangano  
Jessica Okajima Gomes  
José Luiz Ribeiro Vignoli Filho  
Juliana Lins Piques Bianchi  
Luis Valdir Morales  
Maria Luiza Costa Pascale  
Marina Guglielmetti Ashcar  
Patrick Raffael Comparoni  
Rosilene Ferreira Leite  
Rosmary Donadio Tavares  
Suane Jesus Aragão  
Victor Jung  
Vinícius Chinellato de Moura e Silva

## **Edição nº 12.**

Esta é uma publicação da Escola Paulista de Contas  
Públicas “Presidente Washington Luís” do Tribunal de  
Contas do Estado de São Paulo.

**cadernos@tce.sp.gov.br**

**ISSN: 2595-2412**