



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TIAGO CAVALCANTE CRUZ

**A UNIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA DA REFORMA FISCAL E OS REFLEXOS
FINANCEIROS NO ÂMBITO DA MUNICIPALIDADE**

FORTALEZA

2024

TIAGO CAVALCANTE CRUZ

A UNIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA DA REFORMA FISCAL E OS REFLEXOS
FINANCEIROS NO ÂMBITO DA MUNICIPALIDADE

Monografia apresentada ao Curso de Direito do Departamento de Direito Público da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^ª. Fernanda Cláudia Araújo da Silva.

FORTALEZA

2024

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

C965u Cruz, Tiago Cavalcante.

A unificação tributária da reforma fiscal e os reflexos financeiros no âmbito da
municipalidade / Tiago Cavalcante Cruz. – 2024.

43 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará,
Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2024.

Orientação: Profa. Fernanda Cláudia Araújo da Silva.

1. Reforma tributária. 2. Unificação tributária. 3. Impactos Financeiros Municipais. I.
Título.

CDD 340

TIAGO CAVALCANTE CRUZ

A UNIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA DA REFORMA FISCAL E OS REFLEXOS
FINANCEIROS NO ÂMBITO DA MUNICIPALIDADE

Monografia apresentada ao Curso de
Direito do Departamento de Direito Público
da Universidade Federal do Ceará, como
requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Aprovada em: 28/06/2024.

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Fernanda Cláudia Araújo da Silva (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Anaelisa de Sousa Ramos
Universidad del Museo Social Argentino (UMSA)

Diego Gomes Da Silva
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Dedico este trabalho a Deus. Sem ele nada seria possível. Dedico também a todos os professores que me influenciaram na minha trajetória. Em especial à professora Fernanda Cláudia, minha orientadora, com quem compartilhei minhas dúvidas e angústias a respeito do tema.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter permitido que eu tivesse saúde, determinação e esperança para não desanimar durante a realização deste trabalho.

À minha avó e ao meu cachorro, em especial, por todo o apoio e pela companhia, que muito contribuíram para a realização deste trabalho.

À minhas tias Claudiana e Conceição pela prontidão no empréstimo de computador e pelo apoio e suporte essenciais para produção deste trabalho.

À Universidade Federal do Ceará, pelo ensino superior e ao Governo.

À Profa. Fernanda Cláudia Araújo da Silva, pela serenidade e confiança transmitida em cada contato, pela excelente orientação, atenção e direção na conclusão do trabalho.

Aos professores participantes da banca examinadora Anaelisa de Sousa Ramos e Diego Gomes Da Silva pelo tempo, pelas valiosas colaborações e sugestões.

“A reforma tributária é um desafio diferente: a previdenciária unifica a Federação e divide a sociedade; já a tributária divide a Federação e unifica a sociedade. Nosso desafio é harmonizar essas divergências.”
Rodrigo Maia (DEM-RJ)

RESUMO

A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu no sistema fiscal brasileiro a unificação de tributos por meio do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). A reforma visa simplificar a estrutura tributária, reduzir a carga fiscal e fortalecer a autonomia financeira dos municípios. Contudo, os impactos financeiros dessa mudança nos municípios brasileiros são complexos e ainda carecem de análises aprofundadas. O estudo se fundamenta em uma análise de textos legislativos, documentos relacionados à reforma tributária, estudos técnicos, artigos acadêmicos e dados oficiais sobre a arrecadação tributária municipal para avaliar os reflexos da unificação de tributos. Os resultados apontam impactos positivos e negativos. Entre os reflexos positivos, destacam-se a simplificação do sistema tributário com a redução de cinco tributos para um único, o IBS, diminuindo os custos administrativos municipais, aumentando a transparência fiscal, e na esperança de estimular o crescimento econômico com a redução da burocracia e maior previsibilidade jurídica, fomentando investimentos e competitividade. Os reflexos negativos consubstanciam-se na uniformização das alíquotas do IBS, podendo agravar a desigualdade da arrecadação entre os municípios, concentrando recursos nos grandes centros urbanos e prejudicando as cidades de menor porte. A complexidade da implementação da reforma e a falta de clareza na legislação complementar representam desafios adicionais para os municípios com menor capacidade administrativa e tecnológica. O estudo representa uma contribuição para a compreensão dos impactos da reforma tributária nos municípios brasileiros. Por fim, ressalta-se que o estudo se baseia em análises preliminares da reforma e em dados disponíveis até o momento. Os impactos financeiros reais da unificação de tributos nos municípios ainda estão se desenhando e podem variar de acordo com o contexto específico de cada município. Outras questões como o impacto sobre as empresas e os cidadãos, também merecem estudos futuros.

Palavras-Chave: Reforma tributária. Unificação tributária. Impactos financeiros municipais.

ABSTRACT

Constitutional Amendment nº 132/2023 introduced the unification of taxes into the Brazilian tax system through the Tax on Goods and Services (IBS). The reform aims to simplify the tax structure, reduce the tax burden and strengthen the financial autonomy of municipalities. However, the financial impacts of this change on Brazilian municipalities are complex and still require in-depth analysis. The study is based on an analysis of legislative texts, documents related to tax reform, technical studies, academic articles and official data on municipal tax collection to assess the effects of tax unification. The results point to positive and negative impacts. Among the positive consequences, the simplification of the tax system stands out with the reduction of five taxes to a single one, the IBS, reducing municipal administrative costs, increasing fiscal transparency, and in the hope of stimulating economic growth by reducing bureaucracy. and greater legal predictability, promoting investments and competitiveness. The negative consequences are reflected in the standardization of IBS rates, which could worsen inequality in revenue between municipalities, concentrating resources in large urban centers and harming smaller cities. The complexity of implementing the reform and the lack of clarity in complementary legislation represent additional challenges for municipalities with less administrative and technological capacity. The study represents a contribution to understanding the impacts of tax reform on Brazilian municipalities. Finally, it should be noted that the study is based on preliminary analyzes of the reform and data available to date. The real financial impacts of unifying taxes in municipalities are still being developed and may vary according to the specific context of each municipality. Other issues, such as the impact on companies and citizens, also deserve future studies.

Keywords: Tax reform. Tax unification. Municipal financial impacts.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto sobre Exportação
II	Imposto sobre Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeira
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIS	Programa de Integração Social

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	MUDANÇAS TRIBUTÁRIAS NA CONTEXTUALIZAÇÃO REFORMISTA 14	
2.1	Reformas Tributarias Pós-Constituição de 1988	16
2.2	A EC nº 132/2023 e a unificação de tributos	17
2.3	Federalismo Fiscal e Autonomia Municipal: Desafios e Perspectivas na Unificação Tributária	22
3	UNIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA E FINANÇAS MUNICIPAIS: DESVENDANDO OS REFLEXOS FINANCEIROS DA EMENDA nº 132/2023.....	28
3.1	Noções de Direito Financeiro e os Impactos da Unificação Tributária nos Municípios	29
3.2	Reflexos Financeiros nos Municípios após a Emenda Constitucional nº 132: Uma Análise.....	33
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	39
	REFERÊNCIAS.....	41

1 INTRODUÇÃO

Com a Constituição de 1988, o Brasil implementou um processo de descentralização fiscal, no qual os Municípios foram dotados de maior autonomia financeira e orçamentária, ao mesmo tempo que tiveram a ampliação de atribuições e responsabilidades. Em contrapartida, a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, conhecida como Reforma Tributária, ensejou discussões sobre a autonomia dos municípios no Brasil, à medida que estabeleceu as bases de uma longa transição para unir impostos sobre o consumo.

A referida reforma derivou da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019 e objetiva a simplificação, ao reduzir o número de impostos e unificar de tributos que possuem a mesma base de incidência, assim como busca estabelecer a clareza e compreensão do sistema tributário para a população, de modo a atrair investimentos e estimular o crescimento econômico. Em linhas gerais, dentre as proposições promulgadas, uma das mais importantes seria a junção da tributação sobre o consumo no chamado Imposto sobre Operações com Bens e Serviços – IBS unindo o ICMS de arrecadação atual competente a Estados e o ISS, esse último de competência municipal.

Hodiernamente, a maioria dos pequenos Municípios brasileiros enfrenta dificuldades na aferição de receitas tributárias satisfatórias para honrar com suas despesas, sendo, portanto, dependentes de repasses e transferências intergovernamentais. Nesse cenário, Sérgio Wulff Gobetti e Priscila Kaiser Monteiro (2023) sobre os impactos regionais da reforma demonstram que os efeitos redistributivos positivos que serão produzidos pela reforma produzirão ganhos para 82% dos municípios, exatamente os entes federados menos desenvolvidos e mais pobres.

Além da perspectiva positiva, as proposições representam riscos de reduções no montante da receita para parte dos municípios. O estudo sobre os reflexos financeiros da unificação pela Emenda Constitucional nº 132/2023 nos municípios brasileiros é de extrema relevância no atual contexto tributário nacional. Essa emenda representa uma tentativa significativa de simplificar e tornar mais transparente o sistema tributário do país, que historicamente tem sido complexo e pouco equitativo. Os municípios brasileiros, especialmente os menores e menos desenvolvidos, dependem consideravelmente das receitas tributárias para financiar suas atividades

(repartição de receitas tributárias) e serviços públicos. Portanto, qualquer mudança na estrutura tributária, como a unificação de impostos proposta, pode ter impactos profundos na capacidade desses municípios de gerir suas finanças de maneira eficiente e autônoma.

A metodologia utilizada neste trabalho é a legal, bibliográfica e documental, dentro de uma abordagem exploratória e descritiva acerca da unificação de impostos promulgada na reforma tributária e seus reflexos financeiros nos municípios. Com base em conceitos e ideias de renomados autores que relacionam o tema, bem como de doutrinadores do Direito Constitucional, Tributário e Financeiro.

Com base no exposto, o objetivo principal do trabalho é realizar uma análise dos impactos da unificação de tributos promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 nos municípios brasileiros, investigando o contexto da reforma tributária pós-Constituição de 1988, avaliando os efeitos dessa Emenda no cenário fiscal nacional, analisando desafios e perspectivas para o federalismo fiscal e a autonomia municipal. Exploram-se as implicações do direito financeiro e realizando uma análise detalhada dos reflexos financeiros específicos gerados por essa reforma tributária.

Nesse estudo, o Capítulo 1 abordará as mudanças tributárias pós-Constituição de 1988, examinando suas implicações históricas e os desafios enfrentados ao longo das reformas. Em seguida, será discutida a EC nº 132/2023 e sua proposta de unificação de tributos sobre o consumo, detalhando as motivações por trás dessa medida e as transformações estruturais esperadas no sistema tributário nacional. Paralelamente, exploraremos o federalismo fiscal no Brasil e como a unificação tributária pode afetar a autonomia financeira dos municípios.

No Capítulo 2, o foco será nas finanças municipais, onde serão analisadas as noções de direito financeiro aplicados à unificação tributária, com ênfase nos impactos específicos sobre a gestão municipal. Outrossim, uma análise detalhada dos reflexos financeiros provocados pela EC nº 132/2023 nos municípios brasileiros será conduzida, identificando os potenciais ganhos e perdas de receita.

Por fim, no Capítulo 3, serão apresentadas as conclusões finais do estudo, onde serão abordados os principais resultados obtidos pela análise detalhada realizada nos capítulos anteriores, focando especificamente em responder à questão sobre os possíveis reflexos financeiros da unificação de tributos pela Emenda Constitucional nº 132/2023 nos municípios brasileiros. Além de resumir as principais descobertas, esta seção oferecerá brevemente diretrizes para futuras pesquisas e

políticas públicas que visem maximizar os benefícios econômicos e sociais decorrentes dessa reforma tributária no país.

2 MUDANÇAS TRIBUTÁRIAS NA CONTEXTUALIZAÇÃO REFORMISTA

A Emenda Constitucional nº 132/2023 é um marco importante na história jurídica brasileira, considerando não apenas a reforma tributária em si, mas também a mudança social e política. Para compreender plenamente o seu alcance e impacto, é importante investigar as suas origens e situá-la no contexto político e jurídico que levou ao seu desenvolvimento. Esta análise mostrará não só as forças motrizes por detrás da reforma, mas também os fatores sociais e políticos que influenciam o desenvolvimento e o curso da reforma.

Numa digressão histórica, o Sistema Tributário Brasileiro, delineado a partir da Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965, uma emenda à Constituição de 1946, estabeleceu as bases para a criação do Código Tributário Nacional (CTN), promulgado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. O CTN, embora originariamente uma lei ordinária, foi reconhecido como lei complementar pelo ordenamento jurídico, conforme estipulado no art. 19, § 1º, da Constituição Federal de 1967 e mantido pelas alterações subsequentes na Constituição de 1988, consolidando-se como a principal norma geral em matéria tributária no país.

Nesse sentido, Leandro Paulsen (2023, p. 79) cita que o Sistema Tributário Brasileiro passou a ser conformado pela EC nº 18/65 à Constituição de 1946 e pelo Código Tributário Nacional de 1966, refletindo a forma federativa de Estado¹.

Após a promulgação do Código Tributário Nacional (CTN), o Sistema Tributário brasileiro passou por várias alterações, notavelmente aquelas implementadas pela Constituição Federal de 1988 (CF/88). Por exemplo, a Constituição Federal de 1988 conferiu maior autonomia tributária às autoridades locais, resultando na criação de dois novos impostos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) para os estados e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) para os municípios. Essa mudança marcou o início de uma nova fase de competição entre as regiões para maximizar a arrecadação, desencadeando o fenômeno conhecido como "guerra fiscal"².

¹ "Federalismo Fiscal: é a parte do acordo federativo que atribui para cada ente da federação a competência para arrecadar um determinado tipo de tributo, a repartição de receitas tributárias entre esses entes, assim como a responsabilidade de cada ente na alocação dos recursos públicos e prestação de bens e serviços públicos para a sociedade" (ENAP, 2017, p.7). Esse conceito traz um direcionamento à responsabilização e distribuição de receitas tributárias.

² A guerra fiscal envolve concessões unilaterais feitas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, oferecendo benefícios e isenções fiscais relacionados ao ICMS. Essas estratégias visam tornar seus

Conforme abordado por Leandro Paulsen (2023, p. 81), a Constituição brasileira de 1988 previa sua revisão após cinco anos, conforme estipulado pelo art. 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Pouco tempo após a reconfiguração do Sistema Tributário Nacional, delineado nos arts. 145 a 162 da Constituição, já se discutia a necessidade de uma reforma tributária³.

Essa conjuntura evidencia a ausência de mudanças significativas na estrutura tributária brasileira, perpetuando a distância do sistema em relação à simplificação e à justiça tributária, clamando por reformas.

territórios mais atraentes ao reduzir o peso tributário, através de vantagens concedidas a empresas já estabelecidas em seus territórios, empresas estabelecidas em outros lugares ou até mesmo novas empresas que buscam um local para se instalar. (Vinicius Chaves, 2009).

³ Em entrevista ao Ministro Gilmar Ferreira Mendes, Mengardo (2024, online) coloca em seu texto as palavras do Ministro: “Há 50 anos, a divisão entre indústria, comércio e serviços para fins de repartição da competência tributária entre União, estados e municípios, no tocante aos impostos sobre o consumo, era plenamente justificável. Hoje, com a evolução da economia digital e das novas tecnologias, tal premissa é de difícil aplicação prática”.

2.1 Reformas Tributárias Pós-Constituição de 1988

Na década de 1990, foram feitas algumas tentativas de reformulação do sistema tributário, incluindo propostas para unificar o ICMS e o ISS em um imposto sobre valor agregado (IVA). Entretanto, tais iniciativas de reforma encontraram barreiras e oposições, levando o Brasil a direcionar-se para reformas setoriais em detrimento de uma revisão abrangente do sistema tributário. Exemplos disso incluem a reforma do Imposto de Renda (IR) em 1995, que reduziu as alíquotas e ampliou as faixas de isenção, e a implementação do Simples Nacional⁴ em 2006, com o intuito de aliviar a carga tributária sobre micro e pequenas empresas.

Apesar desses esforços, o sistema fiscal persistiu enfrentando desafios e problemas. Destacam-se entre esses desafios a complexidade e a falta de transparência do sistema tributário, a elevada carga tributária, a ineficácia na arrecadação e fiscalização dos tributos, além da falta de equidade na distribuição dos encargos tributários (Carrijo, 2023).

Apresentada em 2008, a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), designada como PEC nº 233/2008, propunha a fusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Serviços (ISS) em um novo imposto abrangente. Contudo, as preocupações dos estados com possíveis perdas de receita levaram a uma notável oposição à PEC proposta.

Em uma tentativa anterior de reforma tributária, o Congresso avaliou a PEC nº 110/2019 antes da introdução da PEC nº 45/2019. Apesar dos esforços, a primeira não conseguiu obter impulso, resultando em fracasso no avanço em direção aos seus objetivos.

Nesse âmbito, a sobreposição de competências tributárias entre os diferentes níveis de governo adiciona uma camada adicional de complexidade ao sistema, gerando insegurança jurídica e litígios tributários frequentes. Essa situação, combinada com a evasão fiscal e a insatisfação generalizada com a disparidade entre

⁴ O Simples Nacional é um regime tributário simplificado que integra diversos impostos e contribuições, incluindo aqueles geridos pela Receita Federal, além do ICMS estadual e do ISS municipal. Estabelecido pela Lei Complementar nº 123/2006, está em vigor desde 1º de julho de 2007. (Anderson Feitosa, 2024)

a carga tributária e a eficácia na alocação de recursos públicos, tem gerado um crescente apoio popular e empresarial à simplificação do sistema tributário, como destacado por Machado e Balthazar (2017).

O apoio dos parlamentares e do governo também desempenharam um papel significativo, até que no ano de 2023, a PEC nº 45/2019 foi aprovada no Congresso Nacional e convertida na Emenda Constitucional nº 132/2023.

Ao explorar o histórico da Emenda Constitucional nº 132/2023, portanto, torna-se evidente a complexa interseção entre os aspectos políticos, legislativos e sociais que culminaram na sua criação. Entender o contexto político e social que precedeu e motivou a aprovação desta emenda constitucional é crucial para uma análise abrangente dos seus dispositivos. Essa compreensão histórica fornece um fundamento sólido para a análise subsequente dos dispositivos relacionados à unificação de impostos, conforme delineado na EC nº 132, e seus impactos na esfera municipal.

2.2 A EC nº 132/2023 e a unificação de tributos

Nos últimos anos, a unificação de impostos tem sido um tema central nas agendas políticas e econômicas globais, refletindo a necessidade de simplificar sistemas tributários complexos caracterizados por uma diversidade de impostos, alíquotas e obrigações. A complexidade desses sistemas tem sido criticada por especialistas e pela sociedade em geral, pois dificulta o cumprimento fiscal e a eficiência econômica.

Nesse contexto, a promulgação da Emenda Constitucional nº 132, em 20 de dezembro de 2023, marca um avanço significativo na reforma do Sistema Tributário Nacional do Brasil, com um foco especial na tributação do consumo. A reforma introduz a substituição dos tributos atuais, a repartição das novas receitas e estabelece uma transição para um novo sistema, além de definir a administração e gestão do modelo reformado.

Outros aspectos abordados pela emenda incluem a criação de fundos constitucionais, mudanças nos impostos sobre a propriedade e contribuições sociais, novos princípios tributários, a prorrogação de benefícios e regras para as administrações tributárias. Essa ampla gama de modificações visa não apenas simplificar o sistema, mas também torná-lo mais justo e eficiente.

Esta emenda resulta da aprovação da PEC nº 45 de 2019, que foi aprovada inicialmente pela Câmara dos Deputados em 7 de julho de 2023, modificada pelo Senado Federal em 8 de novembro de 2023, e finalmente ratificada pela Câmara dos Deputados em 15 de dezembro de 2023. Dessa forma, a Emenda Constitucional nº 132 exemplifica uma resposta estruturada e abrangente aos desafios de simplificação e eficiência fiscal que são discutidos globalmente.

Entretanto, concentra-se, especificamente, nos dispositivos da reforma relacionados à unificação de impostos. Ao focar nesta área, buscamos detalhar os principais dispositivos da Emenda Constitucional nº 132 que tratam da unificação de impostos e seus desafios, sobretudo, para o âmbito municipal.

A Emenda Constitucional nº 132, promulgada em 20 de dezembro de 2023, consiste em vinte e três artigos que organizam o sistema tributário brasileiro. Os arts. 1º, 3º e 4º modificam a Constituição Federal, introduzindo novos tributos, revogando outros e ajustando bases de cálculo e alíquotas. Os arts. 2º e 5º modificam o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para adequar as novas medidas às diferentes datas de implementação. Os arts. 6º *usque* 21 detalham as características dos novos tributos, incluindo bases de cálculo, alíquotas, hipóteses de não incidência e isenções, e delineiam as responsabilidades dos entes federativos na gestão e arrecadação tributária. O art. 22 trata das cláusulas de revogação de leis anteriores, enquanto o art. 23 estabelece as datas de vigência das novas medidas, promovendo uma transição gradual.

Com isso, a reforma tributária promulgada introduziu mudanças significativas no sistema tributário brasileiro, com destaque, no âmbito da tributação do consumo, para criação do IBS com cerne fundamentado nos arts. 155, II; 156-A; 156-B; 156-C; e 156-D da Constituição Federal. Estes artigos delineiam os pilares essenciais do novo imposto e sua integração no panorama fiscal do Brasil.

O art. 155, II, da Constituição Federal estabelece o IBS como o imposto único sobre bens e serviços de competência estadual e municipal, excluindo apenas os serviços de comunicação e energia elétrica. Essa medida visa eliminar a multiplicidade de tributos que incidem sobre o consumo, como o ICMS e o ISS.

O IBS terá suas alíquotas definidas por lei complementar, permitindo que cada ente federativo estabeleça suas próprias alíquotas dentro de limites mínimos e máximos fixados pelo Senado Federal. Essa flexibilidade possibilita que estados e

municípios ajustem suas políticas tributárias de acordo com as necessidades locais, promovendo o desenvolvimento regional.

O Art. 156-A da Constituição Federal é central para o IBS ao definir os princípios fundamentais do imposto e as competências dos entes federativos na sua gestão. O fato gerador do IBS engloba a circulação de bens e a prestação de serviços, incluindo importações e exportações, enquanto a base de cálculo é o valor total da operação de venda ou prestação de serviço. O sistema adota princípios de não cumulatividade e creditamento, permitindo que empresas compensem o valor do IBS pago na aquisição de insumos, reduzindo assim a carga tributária final.

Marcus Abraham (2024) cita que o IBS pago poderá ser devolvido para as pessoas físicas de baixa renda através do sistema de *cashback*⁵, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda, sendo que os limites e os beneficiários da restituição serão definidos em lei complementar, conforme inciso VIII, § 5º, art. 156-A, CF/88.

Além disso, o IBS será administrado pelo Comitê Gestor do IBS, composto por representantes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme estabelecido pelo rt. 156-B. Esse órgão será responsável pela administração, normatização e fiscalização do imposto, buscando garantir sua efetividade e harmonização em todo o território nacional.

Conforme Marcus Abraham (2024, p. 379):

O Comitê Gestor do IBS terá funções administrativas de natureza tributária, dentre as quais, regulamentar e uniformizar a interpretação e aplicação da legislação, arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios, e também decidir o contencioso administrativo. Já a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao IBS serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Os arts. 156-C e 156-D complementam a estrutura institucional do IBS. O primeiro estabelece princípios para a harmonização das leis estaduais e municipais sobre o imposto, visando uniformizar o sistema tributário em todo o país e evitar distorções na concorrência entre empresas. Já o segundo determina a criação do Conselho Nacional do IBS, um órgão consultivo que visa promover a transparência e

⁵ Segundo Andrade (2024), o *cashback* é um mecanismo de devolução de tributos sobre o consumo, com o objetivo de reduzir desigualdades de renda ao desonerar a "renda consumida".

a participação social na gestão do imposto, incluindo representantes da sociedade civil e especialistas em tributação.

A substituição do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e do ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) é uma medida estratégica prevista no art. 129, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). O processo de transição prevê regras específicas para garantir uma adaptação gradual e ordenada dos estados, municípios e contribuintes ao novo regime tributário. Essas medidas de transição visam minimizar impactos econômicos e operacionais durante o período de implementação do IBS, assegurando uma transição suave e eficiente para o novo modelo tributário nacional.

Em se tratando da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), o art. 195, V, da Constituição Federal, aduz que é uma contribuição de seguridade social de competência exclusiva da União. Ela incidirá sobre a folha de salários e o faturamento bruto das empresas, substituindo integralmente as contribuições PIS/COFINS⁶ a partir de 2027.

O art. 195, § 4º, especifica que a CBS será aplicada sobre a folha de salários e o faturamento bruto das empresas, com exceção das microempresas e empresas de pequeno porte. Essa medida busca simplificar o sistema tributário e reduzir a carga fiscal para empresas de menor porte. Sobre isso, Marcus Abrham (2024, p. 431) assevera que, “A CBS poderá ter a sua alíquota fixada em lei ordinária, e não integrará a sua própria base de cálculo e nem do Imposto Seletivo (IS), IBS, PIS e COFINS”.

A destinação dos recursos arrecadados pela CBS será voltada ao financiamento da seguridade social, conforme determinado pelo art. 195, § 6º, com uma repartição entre União, Estados e Municípios para garantir o suporte adequado aos serviços públicos essenciais.

O art. 195, § 7º, prevê a possibilidade de estabelecimento de um sistema de dedução na CBS para empresas que realizem investimentos em pesquisa e desenvolvimento, incentivando assim o avanço tecnológico e a inovação no setor produtivo.

⁶ A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social foi oficializada por meio da Lei Complementar nº 70, sob o governo de Fernando Collor. No entanto, a regulamentação principal da COFINS é feita atualmente pela redação da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, promulgada durante o governo de Fernando Henrique Cardoso.

A regulamentação detalhada da CBS será feita por meio de lei complementar, conforme estipulado pelo art. 195, § 8º, assegurando uma implementação consistente e transparente da nova contribuição no sistema tributário nacional.

Outrossim, as regras estruturais para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e para a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) são estabelecidas pelo art. 149-B. Este artigo visa estabelecer padrões similares para ambos os tributos, abrangendo aspectos como os fatos geradores, bases de cálculo, sujeitos passivos, regimes de tributação e princípios de não cumulatividade. Segundo Marcus Abraham (2024), a possibilidade de pleno creditamento do IBS pago em cada etapa da cadeia econômica através do princípio da não cumulatividade tributária, a fim de reduzir o “efeito cascata” da tributação, destaca a grande característica do IBS, isto é, a de possuir o modelo “IVA Dual”, uma vez que incidirá simultaneamente com a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), tributo federal.

O sistema de *cashback*⁷ introduzido pelas disposições constitucionais, representa uma inovação significativa nas políticas de tributação sobre bens e serviços no Brasil. De acordo com o art. 156-A, § 5º, VIII, os critérios para receber *cashback*⁸ do IBS incluem a renda familiar e o tipo de bens adquiridos.

Além disso, o art. 195, § 18, da Constituição prevê a possibilidade de implementação de um sistema de *cashback* na CBS, que será regulamentado por lei complementar. Esta disposição amplia o escopo do benefício para abranger também contribuintes afetados pela CBS, reforçando o compromisso com políticas de redistribuição de renda e mitigação do impacto regressivo dos tributos sobre os consumidores menos favorecidos.

Nesse contexto, a busca por justiça tributária por meio da reforma em discussão visa assegurar tratamento equitativo entre os contribuintes, respeitando sua capacidade contributiva. Isso implica em distribuir de maneira mais equilibrada o ônus fiscal, e estabelecer um modelo tributário que reduza os impactos regressivos atualmente presentes no sistema tributário do Brasil. Ainda Marcus Abraham (2024) afirma que o novo mecanismo de devolução de tributos na modalidade *cashback* para

⁷ Desafios surgem quando itens essenciais, como os da cesta básica, são desonerados, o que pode impedir a aplicação dos benefícios do *cashback* para os mais necessitados (Andrade, 2024).

⁸ Andrade (2024) enfatiza a importância de incluir despesas essenciais como aluguel, energia elétrica e gás de cozinha no mecanismo do *cashback*, para garantir sua eficácia e equidade, além de levantar preocupações sobre a vinculação do *cashback* a programas sociais como o Bolsa Família, destacando que isso poderia desvirtuar sua intenção original de devolver tributos sobre o consumo de forma equitativa, considerando a renda dos consumidores.

as famílias de menor renda, juntamente com a isenção da cesta básica nacional, contribuirão com a materialização da justiça fiscal.

Ao analisar os possíveis impactos das inovações nos municípios, é relevante destacar que a implementação da unificação pode enfrentar desafios significativos. Entre estes, incluem-se a complexidade na definição das alíquotas, na perspectiva de Gustavo Prado (2023); a necessidade de coordenação e cooperação entre os entes federativos, segundo Marcus Pestana (2024); além da importância da transparência e da *accountability* nas ações para assegurar a efetividade do Comitê Gestor, como segmento da administração pública, conforme Mário Spinelli (2024).

Ademais, é crucial considerar o equilíbrio entre a autonomia fiscal dos entes federativos e a harmonização do sistema tributário, bem como a efetividade do Conselho Nacional do IBS, garantindo que suas decisões sejam devidamente incorporadas à gestão do imposto. Nesse sentido, o autor Ricardo Alexandre destaca o potencial de desequilíbrio com a unificação de tributos:

Por óbvio a criação de um IVA federal, com a extinção do ICMS, do IPI e do ISS resolveria todos esses problemas. Mas a solução tecnicamente perfeita é politicamente impossível, pois mesmo que se garanta o integral repasse dos recursos arrecadados com o sonhado IVA federal, os Estados e o Distrito Federal não vão assentir na perda do poder político que o tributo representa nas negociações para atração de investimentos para os seus territórios. (ALEXANDRE, 2021, p. 747).

Destarte, a análise dos dispositivos relacionados à unificação de impostos revela a complexidade e os desafios da implementação da EC nº132/2023. Detalhar os principais dispositivos que regem essa unificação é crucial para compreender como essa reforma impactará as finanças locais e a gestão orçamentária municipal. Nesse âmbito, a autonomia arrecadatória dos municípios antes da implementação da EC nº132/2023 desempenha um papel central nessa análise, pois é fundamental compreender as capacidades tributárias locais e como elas serão afetadas pela unificação de impostos proposta.

2.3 Federalismo Fiscal e Autonomia Municipal: Desafios e Perspectivas na Unificação Tributária

O federalismo se configura como um sistema de governo que reparte competências e responsabilidades entre a União, Estados e Municípios. Essa divisão visa garantir a autonomia de cada ente federativo, promovendo o equilíbrio entre a centralização e a descentralização das funções estatais (Tavares, 2022). No âmbito fiscal, essa repartição de competências se traduz no federalismo fiscal, que estabelece a competência de cada ente para instituir e cobrar tributos. Sua evolução histórica, marcada por disputas políticas, avanços e retrocessos, está diretamente relacionada à conquista da autonomia fiscal municipal, um pilar do federalismo fiscal contemporâneo. É importante, portanto, analisar a evolução histórica do federalismo fiscal no Brasil, destacando os momentos mais relevantes para a conquista da autonomia fiscal municipal.

Com o advento da República no Brasil, inspirada significativamente pelas doutrinas norte-americanas, o Federalismo fiscal é introduzido pela primeira vez, quando a então Constituição de 1891 estabeleceu genericamente, em seu Art. 63, que “cada Estado reger-se-á pela Constituição e pelas leis que adotar respeitados os princípios constitucionais da União”, estabelecendo um sistema de divisão de competências tributárias entre a União e os Estados-membros.

No entanto, a prática fiscal durante o período era marcada pela centralização de receitas na União, relegando os Municípios a uma posição secundária. Essa concentração de recursos dificultava o desenvolvimento local e impedia os Municípios de atender às necessidades básicas da população. No contexto brasileiro, houve, diante disso, um predomínio do Poder Central, em linha com a tendência de concentração do poder estatal conhecida como "vocaçã centrípeta do poder estatal". (Quintiliano, 2012, p. 57)

Ao longo do século XX, a estrutura política brasileira apresentou um caráter pendular, oscilando entre momentos de maior centralização e períodos de relativa descentralização. A partir da década de 1930, observou-se uma tendência de concentração das competências fiscais nas mãos do governo federal, intensificada em alguns períodos. Essa concentração foi amenizada na busca de um pacto federativo mais harmônico, sobretudo, na Constituição de 1946 e na Carta de 1988.

Desse modo, a Constituição Federal de 1946, que ampliou as competências tributárias dos Municípios, concedendo-lhes o direito de instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Essa conquista, fruto de intensa mobilização social e política, representou um passo significativo rumo à autonomia fiscal municipal. Conforme mencionado por Alexandre de Moraes (2024), a constitucionalização do Sistema Tributário Nacional começou a ser observada com a Emenda Constitucional nº 18/65 à Constituição Federal de 1946.

A Constituição Federal de 1988 consolidou a autonomia fiscal municipal, consagrando-a como princípio fundamental da organização federativa brasileira. O art. 32 da Carta Magna estabelece que os Municípios possuem competência para instituir tributos sobre bens e serviços, além de receber transferências de recursos da União e dos Estados. Nesse sentido, Regina H. Costa (2024, p. 39) destaca que:

... no Estado Democrático de Direito, a tributação há de comportar-se dentro de certos limites, para que possa ser legitimamente exercida. Assim, a noção de competência tributária corresponde ao 'poder de tributar', juridicamente limitado pela própria Constituição.
Competência tributária é a aptidão para criar tributos, mediante a edição do necessário veículo legislativo (art. 150, I, CR), indicador de todos os aspectos de sua hipótese de incidência.

Essa conquista histórica representou um reconhecimento da importância dos Municípios no desenvolvimento local e na prestação de serviços públicos à população. A autonomia fiscal municipal se tornou um instrumento fundamental para a promoção da democracia, da justiça social e do desenvolvimento sustentável nos Municípios brasileiros. Rezende (2009) defende a descentralização da gestão pública por meio da transferência de responsabilidades para os municípios. O autor argumenta que essa estratégia promove maior eficiência do Estado, pois os municípios, estando mais próximos da população, possuem maior capacidade de atender às suas demandas de forma personalizada e eficaz.

Hodiernamente, a Emenda Constitucional nº 132/2023 marcou uma significativa reformulação no sistema tributário brasileiro ao introduzir a unificação de tributos, impactando diretamente o federalismo fiscal e a autonomia fiscal dos municípios. Esta reforma, gradual e complexa, requer uma análise detalhada para compreender suas implicações nas relações entre os entes federativos e na capacidade dos municípios de gerir seus recursos de forma autônoma.

Uma análise detalhada da reforma revela aspectos cruciais que afetam diretamente a autonomia fiscal municipal. A Emenda, que institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), unifica o ISS, ICMS e IPI, permitindo aos municípios uma maior flexibilidade na definição das alíquotas dentro dos limites estabelecidos. Isso possibilita ajustes tributários mais adaptados à realidade local, embora imponha restrições pela definição dos limites de alíquotas por lei complementar federal, podendo limitar a autonomia fiscal municipal.

A controvérsia sobre o papel da lei complementar em matéria tributária no Brasil envolve duas correntes principais: a tricotômica e a dicotômica. A primeira defende que a lei complementar deve regular conflitos de competência, limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais de legislação tributária. Já a segunda corrente sustenta que a lei complementar deve focar em normas gerais, respeitando a autonomia das pessoas políticas, especialmente dos municípios, para legislar sobre questões tributárias locais específicas. (Costa, 2024)

Essa discussão é central para o federalismo brasileiro, pois determina até que ponto a União pode uniformizar as normas tributárias estaduais e municipais, influenciando diretamente na autonomia política dos entes federativos.

A emenda também estabelece uma fórmula de distribuição das receitas do IBS com base em população, valor adicionado e esforço fiscal. Apesar de buscar maior equidade na distribuição de receitas, há desafios relacionados à interpretação e implementação da fórmula, o que pode gerar conflitos entre os entes federativos e desfavorecer municípios com características socioeconômicas específicas. Dentre os cenários que ilustram esses empecilhos, destacam-se a arrecadação 'irregular' do ISS e ICMS e a geração de índices artificiais para distribuição da receita do IBS; e o aumento populacional dos municípios e a diminuição da receita pública per capita. (Pinho, 2024)

Outrossim, a definição das competências para a cobrança do IBS, CBS e IS também é contemplada, destacando a competência compartilhada para o IBS e a exclusividade da União para CBS e IS. Isso proporciona clareza nas responsabilidades tributárias, mas pode limitar a capacidade dos municípios de gerar

receitas próprias, aumentando sua dependência de transferências intergovernamentais e afetando sua autonomia fiscal.⁹

Os desafios enfrentados incluem a implementação gradual da reforma, que requer adaptação contínua dos municípios e pode gerar incertezas quanto aos resultados esperados. Além disso, a distribuição de receitas precisa ser equilibrada para evitar desigualdades entre os municípios, enquanto a capacidade de gestão fiscal municipal deve ser fortalecida para garantir o uso eficiente e transparente dos recursos do IBS¹⁰.

Perspectivas positivas incluem o potencial de fortalecimento da autonomia fiscal municipal através da gestão eficiente dos recursos do IBS e a possibilidade de simplificação do sistema tributário, reduzindo a carga sobre empresas e cidadãos. A transparência na gestão dos recursos públicos e a participação social são essenciais para fortalecer a democracia e garantir o uso adequado dos recursos.

Atualmente, empresas do setor de manufatura enfrentam altos custos administrativos devido à complexidade no cálculo e recolhimento de múltiplos impostos. Com a reforma tributária em discussão, esses desafios poderiam ser mitigados significativamente, simplificando o processo e tornando a gestão tributária mais eficiente para essas empresas. Por exemplo, uma pequena empresa de comércio eletrônico que comercializa produtos importados poderia beneficiar-se da transparência proporcionada pela reforma. Ao ter acesso claro aos tributos embutidos nos preços dos produtos, a empresa poderia realizar uma precificação mais precisa, levando em conta os custos tributários de maneira estratégica e competitiva (Gonçalves, 2024).

⁹ “A rigor, o IBS é um imposto federal, e o Comitê Gestor, um órgão da União. Todo o arranjo levado a efeito pela EC 132/2023, no que tange a esse novo imposto, parece um jogo de palavras para minimizar o fato de que os dois principais impostos de Estados, Distrito Federal e Municípios (ICMS e ISS) serão gradualmente abolidos, ao longo do período de transição que se encerra em 2032, para serem substituídos pelo IBS, o que poderia ser visto como ofensivo ao pacto federativo e, com isso, ao art. 60, § 4.º, I, da CF/88.” (BRITO, 2024)

¹⁰ “A transição para o novo sistema de impostos sobre bens e serviços, nominados CBS e IBS, será gradual, estendendo-se até 2033, uma dilatação temporal que, embora planejada para evitar prejuízos na arrecadação dos entes federativos, pode postergar os benefícios da simplificação tributária e impactar a segurança jurídica para contribuintes e investidores.” (ROESLER, 2023)

Este subcapítulo explora os conceitos de federalismo, federalismo fiscal e sua relação com a autonomia fiscal municipal, destacando o federalismo como princípio político essencial para a descentralização administrativa e o fortalecimento da autonomia local. O federalismo fiscal é definido como a distribuição de receitas e responsabilidades fiscais entre os entes federativos, enfatizando a importância da autonomia fiscal municipal para a democracia e o desenvolvimento socioeconômico local. A reforma tributária, com foco na unificação de tributos pela Emenda Constitucional nº 132/2023, representa uma mudança estrutural no sistema fiscal brasileiro. Os impactos dessa reforma no federalismo fiscal e na autonomia municipal são complexos: enquanto a flexibilização das alíquotas do IBS pode fortalecer a autonomia fiscal dos municípios, permitindo ajustes tributários locais, a concentração parcial da arrecadação na União e as restrições legais podem restringir essa autonomia. Assim, existe a possibilidade de a reforma tributária contrariar a tendência recente de fortalecimento da autonomia fiscal municipal, limitando a capacidade dos municípios de adaptar suas políticas tributárias às necessidades específicas de cada localidade.

3 UNIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA E FINANÇAS MUNICIPAIS: DESVENDANDO OS REFLEXOS FINANCEIROS DA EMENDA nº 132/2023

Em 20 de dezembro de 2023, a Emenda Constitucional nº 132 modificou o panorama fiscal brasileiro, desenhando um novo mapa para a tributação sobre bens e serviços. O surgimento do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), um sistema unificado e simplificado, gerou um impacto considerável nos municípios brasileiros, exigindo um exame minucioso de suas repercussões financeiras.

François E. J. de Bremaeker (2024) examina em profundidade três aspectos pelos quais a Emenda Constitucional 132/2023 afeta os municípios. Primeiramente, a incorporação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) ao novo imposto unificado representa um ponto crucial de interface entre a unificação tributária e as finanças municipais. Além disso, uma parte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) será transferida para os municípios, podendo alterar substancialmente o panorama da financeiro local. Adicionalmente, o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) também passará por modificações devido à unificação tributária, demandando atenção dos consequentes das alterações nas finanças públicas locais.

Compreender os impactos financeiros da unificação tributária nos municípios é crucial para assegurar a sustentabilidade fiscal e o desenvolvimento local. Este desafio requer um exame cuidadoso das interações entre Direito Financeiro, Direito Constitucional e Direito Tributário, áreas que se entrelaçam na complexa teia da reforma tributária brasileira. Álvaro Rodríguez Bereijo (1982) destaca que há relação umbilical entre o Direito Financeiro e o Direito Constitucional. Hugo Segundo (2024, p.409) complementa destacando que:

Como o disciplinamento da obtenção das receitas tributárias ganhou autonomia didática em virtude de sua crescente importância prática, sendo conhecido como Direito Tributário, pode-se dizer que o Direito Financeiro é o conjunto de regras e princípios que se ocupam da obtenção das receitas públicas (excetuadas as de natureza tributária e as acessórias destas), dos orçamentos, da dívida e da despesa pública.

Portanto, para compreender os efeitos financeiros da unificação tributária no

âmbito municipal, é essencial realizar uma análise sob a perspectiva do Direito Financeiro, para refletir, principalmente, sobre os impactos; do Direito Constitucional, sendo a reforma em estudo baseada principalmente em alterações na Constituição; e do Direito Tributário, crucial para a compreensão das receitas tributárias.

3.1 Noções de Direito Financeiro e os Impactos da Unificação Tributária nos Municípios

A Emenda Constitucional nº 132/2023 provocará impactos financeiros significativos nos municípios do país. Para se compreender adequadamente as implicações dessa reforma, torna-se essencial analisar os conceitos fundamentais do Direito Financeiro relacionados à gestão das finanças públicas municipais: despesa pública, orçamento, receita pública e os princípios que regem essa área do Direito.

No contexto da despesa pública, entende-se que se trata dos gastos realizados pela administração pública para cumprir suas diversas atribuições. A despesa pública pode apresentar dois conceitos: "Em primeiro lugar, designa o conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos" (Baleeiro, 1996, p. 65).

Por outro lado, pode significar "a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo" (Baleeiro, 1996, p. 65).

Em nível municipal, esses gastos englobam desde a manutenção de serviços públicos até investimentos em infraestrutura e pagamento de pessoal. A unificação tributária pode impactar a capacidade dos municípios de financiar essas despesas, seja pela possibilidade de perda de receita ou pela necessidade de adaptação na gestão orçamentária. Portanto, compreender como a reforma afeta as despesas públicas é crucial para assegurar a estabilidade financeira dos municípios.¹¹

No que tange ao orçamento¹², ele representa um instrumento essencial de

¹¹ Despesa pública deverá ser compreendida numa acepção mais ampla no plano financeiro, pois além do emprego nas necessidades básicas coletivas, o Estado destina parte das receitas públicas a ações devidamente programadas para propiciar o desenvolvimento social e econômico. Daí porque dizemos que a despesa pública se relaciona diretamente com a política fiscal, mecanismo pelo qual é exercida a administração financeira dos gastos e do emprego dos recursos públicos, de maneira planejada e direcionada para realização de um fim específico. (Abraham, 2024, p.11)

¹² "É a previsão feita, em qualquer atividade, das receitas e das despesas a ela inerentes, de como

planejamento e controle das finanças públicas municipais. A estrutura da tríade orçamentária pode ser resumida da seguinte forma: 1) Na Lei Orçamentária Anual, incluem-se: a) o orçamento fiscal, abrangendo receitas e despesas dos três Poderes, fundos, órgãos e entidades da Administração direta e indireta, incluindo fundações públicas; b) o orçamento de investimento, relativo a empresas em que o Estado tenha a maioria do capital com direito a voto; c) o orçamento da seguridade social, envolvendo entidades, órgãos e fundos ligados à Administração direta ou indireta. 2) Na Lei de Diretrizes Orçamentárias, contemplam-se: a) metas e prioridades da Administração Pública federal; b) diretrizes de política fiscal e metas relacionadas à sustentabilidade da dívida pública; c) orientações para elaboração da lei orçamentária anual; d) mudanças na legislação tributária; e) política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. 3) No Plano Plurianual, destacam-se as diretrizes, objetivos e metas da Administração pública federal para despesas de capital e programas de duração continuada (Abraham, 2024).

Com a unificação tributária, os municípios enfrentam o desafio de elaborar orçamentos mais flexíveis e precisos, considerando a incerteza quanto à receita futura. A elaboração de orçamentos realistas e a implementação de mecanismos eficazes de acompanhamento e controle¹³ são essenciais para a efetiva gestão das finanças municipais, tendo em vista que “o orçamento, enfim, é mais uma forma pela qual atuam os freios e contrapesos através dos quais os três “poderes” limitam-se e fiscalizam-se mutuamente” (Machado Segundo, 2024, p. 416)

A receita pública, por sua vez, refere-se aos recursos arrecadados pelo Estado para financiar suas atividades. No âmbito municipal, essa receita provém de diversas fontes, como impostos e taxas, originadas do patrimônio particular, e transferências intergovernamentais (Abraham, 2024).

A unificação tributária reestrutura significativamente a composição da receita municipal, incorporando o ISS ao IBS, transferindo parte do ICMS e modificando o Fundo de Participação dos Municípios. Compreender o impacto dessas mudanças na receita municipal é crucial para o planejamento financeiro e para a adequada gestão

serão obtidos e aplicados os recursos etc.” (Machado Segundo, 2024, p.416)

¹³ “Merecem destaque, quanto às estruturas de controle, os dois modelos existentes no sistema fiscal brasileiro: o controle externo e o controle interno. O controle externo é exercido pelo Poder Legislativo de cada ente, auxiliado pelo respectivo Tribunal de Contas; e o controle interno é desempenhado pelo sistema de controle específico que cada Poder deverá ter dentro da sua própria estrutura”. (Abraham, 2024)

dos recursos públicos locais.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu novos princípios na gestão fiscal brasileira ao instituir a unificação tributária, destacando-se Simplicidade, Transparência, Justiça Tributária, Cooperação e Defesa do Meio Ambiente (Santana, 2024). Esses princípios se entrelaçam com os tradicionais do Direito Financeiro, como Legalidade, Anualidade, Universalidade, Unidade, Exclusividade em Matéria Orçamentária, Vedação ao Estorno, Especialização e Publicidade, demandando uma análise cuidadosa de suas interações e dos impactos financeiros nos municípios. A Legalidade exige clareza na legislação tributária, enquanto a Simplicidade¹⁴ visa reduzir a burocracia. A Anualidade e a Transparência são cruciais para a gestão orçamentária municipal, garantindo a previsão e o acompanhamento das receitas e despesas. A Universalidade e a Justiça Tributária¹⁵ buscam equilibrar a carga fiscal entre os contribuintes, refletindo o princípio de que todos devem contribuir conforme sua capacidade econômica.

A Unidade e a Cooperação entre os entes federativos são essenciais para a integridade do orçamento municipal, respeitando a exclusividade legislativa local. A Vedação ao Estorno e a Especialização das despesas visam assegurar o uso eficiente dos recursos públicos, enquanto a Defesa do Meio Ambiente introduz um componente sustentável na gestão fiscal.

A análise dos princípios destaca os norteadores que logicamente sinalizam aspectos positivos a serem alcançados com as inovações da reforma tributária, com destaque as mudanças nas finanças dos municípios. Assim, entre os benefícios esperados com os princípios da Legalidade e Simplicidade está a redução de litígios fiscais, promovendo maior clareza na legislação e, conseqüentemente, diminuindo os custos associados a processos judiciais e acordos extrajudiciais. Isso possibilitaria aos municípios uma gestão fiscal mais eficiente, focada na correta aplicação dos recursos públicos.

Além de facilitar o cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes, a unificação tributária poderia resultar em um aumento na arrecadação de tributos para

¹⁴ “A simplicidade decorre da unificação de cinco tributos (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS) em apenas dois: IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), de competência compartilhada dos Estados, DF e Municípios; e a CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), de competência da União” (Abraham, 2024, p.472)

¹⁵ “Portanto, sinteticamente, ao tratarmos de justiça na seara tributária, estaremos discutindo temas como a dimensão da carga fiscal, as relações entre fisco e contribuinte e a harmonia do sistema tributário” (Abraham, 2024, p.81).

os municípios. A simplificação das normas tributárias permitiria um planejamento orçamentário mais preciso, alinhado aos princípios de anualidade e transparência. A anualidade assegura que o orçamento municipal seja elaborado anualmente, antecipando receitas e despesas para o próximo exercício financeiro, enquanto a transparência¹⁶ fortalece a confiança da sociedade nos gestores públicos e promove uma maior fiscalização dos recursos públicos.

Além dos aspectos técnicos, a busca pela justiça fiscal através da unificação tributária visa reduzir a desigualdade social, garantindo uma distribuição mais equitativa da carga tributária. Marcus Abraham (2024, p. 474) defende que

... a adoção do modelo de tributação no destino fará com que a arrecadação deixe de se concentrar na origem produtiva (onde as grandes empresas já se encontram) e se desloque para o local do consumo, beneficiando Estados e Municípios menos desenvolvidos, promovendo a redistribuição de receitas e reduzindo as desigualdades regionais.

Isso pode criar um ambiente mais justo e inclusivo, incentivando o desenvolvimento econômico local e fortalecendo a autonomia fiscal dos municípios para enfrentar desafios socioeconômicos de forma mais eficaz. Assim, a implementação dessas mudanças pode representar uma transformação significativa na gestão fiscal municipal, preparando os municípios para um futuro mais sustentável e equitativo.

Em suma, a compreensão dos impactos da unificação tributária nos municípios brasileiros requer uma análise abrangente e detalhada dos elementos do Direito Financeiro que regem a gestão das finanças públicas locais. A adaptação às novas regras e a implementação de práticas eficientes de administração financeira são essenciais para garantir a estabilidade financeira e promover o desenvolvimento regional sustentável após a implementação da Emenda Constitucional nº 132/2023.

¹⁶ No contexto da reforma tributária, a transparência será assegurada através da cobrança dos dois novos impostos separadamente do preço final, sem que façam parte da própria base de cálculo. Esses valores serão destacados explicitamente na nota fiscal, possibilitando tanto aos contribuintes quanto aos consumidores o conhecimento preciso dos montantes dos tributos pagos durante a transação. (Abraham, 2024)

3.2 Reflexos Financeiros nos Municípios após a Emenda Constitucional nº 132: Uma Análise

O sistema tributário nacional abrange ordinariamente 12 impostos, atribuídos de forma exclusiva entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. A União detém seis deles: o Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE), o Imposto de Renda (IR), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Os Estados administram três impostos, sendo eles o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Por fim, os Municípios são responsáveis por três impostos: o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), o Imposto sobre Serviços (ISS) e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) (Abraham, 2024)

Com a Emenda Constitucional nº 132/2023, criou-se o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), uma inovação no cenário tributário brasileiro, caracterizado por sua base de incidência ampla, abrangendo tanto bens quanto serviços. O tributo será gerido de forma conjunta por estados e municípios, refletindo uma tentativa de descentralização administrativa e fiscal, ao mesmo tempo que promove a adoção do princípio do destino, onde o imposto é recolhido no local de consumo, não na origem da produção. Fica, portanto, vedada a concessão autônoma de isenções, incentivos e quaisquer outros benefícios tributários ou financeiros pelos entes da Federação. (Orair; Gobetti, 2019)

Essas mudanças podem ensejar impactos distributivos significativos. Primeiramente, ao alterar o princípio da tributação do Princípio da Origem para o Princípio do Destino, o novo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) direcionará a arrecadação para o local de consumo dos bens e serviços. Isso pode beneficiar municípios¹⁷ com maior poder aquisitivo, que atraem mais consumo, enquanto

¹⁷ “Com a introdução do IBS, por meio da Emenda Constitucional n. 132/2023, o tema da guerra fiscal passa a ter seus dias contados: cobrado integralmente no destino, já não oferece esse imposto a oportunidade para que unidades da federação, reduzindo sua tributação, afetem a concorrência em território distinto” (Schoueri, 2024, p. 72).

prejudica aqueles com menor base econômica e capacidade arrecadatória, além de ter o potencial de punir o Estado produtivo¹⁸ (Harada, 2024).

Nesse contexto, a atual flexibilização para estabelecimento das alíquotas poderia sanar a desigualdade de arrecadação, por exemplo, em caso de redução das alíquotas nos municípios com baixa capacidade arrecadatória, de modo a atrair o consumo local. Porém, a uniformização das alíquotas do IBS impede essa possibilidade, concentrando recursos em grandes centros urbanos em detrimento de municípios menores e menos desenvolvidos, o que pode impactar negativamente o desenvolvimento econômico local.

Ademais, a reforma representa um desafio considerável para a autonomia fiscal dos municípios brasileiros. Com a centralização da gestão do IBS no Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, antes conhecido como Conselho Federativo, há uma clara redução na autonomia tributária municipal. A principal crítica é a quebra do princípio federativo ao retirar o ICMS dos estados e o ISS dos municípios para instituir o IBS, um imposto de competência comum. Isso é considerado inviável operacionalmente, pois contraria a estrutura federativa que não permite que dois entes tributem o mesmo objeto simultaneamente (Harada, 2024).

Isso limita a flexibilidade dos municípios em ajustar suas políticas fiscais de acordo com suas necessidades específicas, colocando em risco o controle sobre suas próprias receitas e gerando incerteza quanto à disponibilidade de recursos para investimentos e serviços públicos locais.

No contexto da arrecadação municipal, a implementação do IBS traz consigo um impacto dicotômico. Nesse contexto, a figura a seguir detalha o número de municípios que experimentam ganhos ou perdas em cada estado, além da soma total desses ganhos e perdas. Globalmente, cerca de R\$ 50 bilhões, equivalente a 21% das receitas municipais, são redistribuídos, beneficiando aproximadamente 82% dos municípios brasileiros, onde reside 67% da população (Gobetti & Monteiro, 2023).

¹⁸ A mudança no imposto municipal, estimamos que um volume total de R\$ 36 bilhões (um terço da receita de R\$ 107 bilhões) mudaria de mãos com a substituição do ISS na origem por um IBS no destino. (Gobetti, Monteiro, 2023).

Sérgio Wulff Gobetti e Priscila Kaiser Monteiro destacam ainda UFs nas quais o percentual de municípios ganhadores é inferior a 50%, como Espírito Santo e Mato Grosso, o que decorre, sobretudo, da maior perda relativa com a mudança do ICMS.

Quadro 1 – Efeito redistributivo da reforma entre municípios (2022)

Efeito redistributivo sobre a receita líquida dos municípios (2022)						
UF	Ganhos (R\$ milhões)	Perdas (R\$ milhões)	N Ganhadores	N Perdedores	Nº Mun	% Ganhadores
AC	212	0	22	0	22	100%
AL	1.011	-81	97	5	102	95%
AM	430	-1.290	47	15	62	76%
AP	301	-47	13	3	16	81%
BA	3.998	-1.864	383	34	417	92%
CE	2.173	-479	174	10	184	95%
DF	832	0	1	0	1	100%
ES	289	-1.579	31	47	78	40%
GO	1.938	-633	167	79	246	68%
MA	2.094	-792	204	13	217	94%
MG	6.326	-3.407	744	109	853	87%
MS	431	-768	32	47	79	41%
MT	468	-1.009	66	75	141	47%
PA	2.892	-1.218	130	14	144	90%
PB	1.115	-144	215	8	223	96%
PE	2.247	-1.470	172	12	184	93%
PI	1.372	-102	212	12	224	95%
PR	4.233	-1.152	361	38	399	90%
RJ	4.191	-3.237	57	35	92	62%
RN	1.093	-211	150	17	167	90%
RO	197	-83	29	23	52	56%
RR	112	-9	10	5	15	67%
RS	4.103	-632	386	111	497	78%
SC	1.919	-940	171	124	295	58%
SE	519	-119	66	9	75	88%
SP	6.941	-29.257	480	165	645	74%
TO	439	-64	119	20	139	86%
Total	51.876	-50.588	4539	1030	5569	82%
Capitais	2.757	-21.940	16	11	27	59%
G-100	9.008	-47	106	2	108	98%
PIBpc<25K	12.305	-68	1471	24	1495	98%
Pop>80K	22.042	-40.498	290	115	405	72%

Fonte: (Gobetti, Monteiro, 2023).

Enquanto alguns municípios podem ver um aumento na arrecadação devido à ampliação da base tributária e à não cumulatividade do imposto, outros, especialmente aqueles com baixa base de consumo, podem enfrentar uma redução significativa na receita. Isso poderia afetar negativamente a oferta de serviços públicos essenciais, exigindo dos gestores municipais a adoção de medidas de ajuste fiscal, como cortes de gastos e eventual aumento de impostos locais para compensar as perdas.

Por fim, a reforma enfrenta diversos desafios para sua implementação efetiva. A complexidade do novo sistema tributário demanda adaptações significativas nos sistemas de gestão fiscal dos municípios, o que pode representar um obstáculo considerável para cidades com menor capacidade administrativa e tecnológica. (Restuccia, Rogerson, 2023)

Além disso, a falta de clareza na legislação complementar que regulamenta o IBS gera insegurança jurídica tanto para os municípios quanto para os contribuintes, complicando ainda mais o cenário de transição. Nesse sentido Eduardo Araújo (2023) destaca que apesar de trazer inicialmente uma ideia importante ao simplificar tributos, a reforma tributária é insuficiente pela falta de transparência. Kiyoshi Harada (2024, p. 01) complementa:

... como se não bastassem os vícios das moléstias incuráveis retroapontados, a reforma aprovada é, ainda, caracterizada pela fenomenal e absurda prolixidade que impede a sua regular execução, estressando qualquer um que se disponha a interpretar as 491 normas confusas, dúbias e caóticas.

Adicionalmente, há o risco potencial de conflitos entre entes federativos, especialmente entre municípios e estados, na divisão dos recursos do IBS e na definição das alíquotas especiais¹⁹, o que pode dificultar a harmonização do novo sistema tributário e a efetivação dos seus objetivos redistributivos e de equidade fiscal.

Por outro lado, a reforma tributária promulgada pela Emenda Constitucional nº132/2023, que visa simplificar e reestruturar o sistema atual, apresenta uma série de potenciais benefícios significativos para os municípios brasileiros. Inicialmente, a unificação de cinco tributos em dois principais (IBS e CBS) promete reduzir a complexidade do sistema tributário, tornando-o mais acessível e compreensível para os contribuintes, além de diminuir os custos administrativos municipais. Essa simplificação, caso concretizada, não só facilita o cumprimento das obrigações fiscais, mas também pode reduzir a carga tributária das empresas, incentivando investimentos, criação de empregos e o crescimento econômico local.

¹⁹ Sugere-se que essa alíquota poderia ser ajustada de maneira mais flexível para diferentes setores, sem a complexidade atual que requer a intervenção do TCU em cálculos elaborados e complicados. (Harada, 2024)

Além de objetivar criar um ambiente fiscal mais claro e estável para as empresas, a simplificação do sistema tributário pode desempenhar um papel crucial no estímulo ao crescimento econômico local. Ao reduzir a incerteza jurídica e a burocracia associada ao pagamento de impostos, a reforma favorece um ambiente de negócios mais atraente, incentivando novos investimentos e promovendo a competitividade e inovação entre empresas de diversos setores e tamanhos. Desse modo, para Kiyoshi Harada (2024) a vedação de incorporar o montante do imposto em sua própria base de cálculo e na de outros tributos resolve um dos principais motivos de disputas judiciais existentes atualmente.

Existem aspectos que contribuem para a autonomia concedida aos municípios na reforma. A título de ilustração, a prorrogação da desvinculação de 30% das receitas municipais com exceção de algumas finalidades, como aplicações mínimas em saúde e educação ou Fundeb, oferece aos gestores locais a flexibilidade necessária para alocar recursos de acordo com as necessidades e prioridades da comunidade. (Agência Câmara de Notícias, 2023)

Isso fortalece a governança local, permitindo uma gestão financeira mais eficiente e transparente, o que contribui diretamente para a melhoria dos serviços públicos prestados à população.

Reduzir a burocracia e aumentar a transparência para os contribuintes não apenas simplifica o sistema tributário, mas também fortalece o vínculo entre os cidadãos e o governo local, promovendo uma relação mais harmoniosa e colaborativa na gestão fiscal municipal.

A implementação da reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que institui o novo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), portanto, apresenta potenciais impactos distributivos significativos. Conforme detalhado na figura 1 anterior, a reforma implica um impacto dicotômico na arrecadação municipal: enquanto alguns municípios podem ver aumentos devido à ampliação da base tributária, outros enfrentarão reduções significativas, especialmente aqueles com baixa base de consumo. Essas mudanças podem comprometer a oferta de serviços públicos essenciais, demandando ajustes fiscais como cortes de gastos ou aumento de impostos locais para compensar as perdas. Além disso, a complexidade do novo

sistema tributário representa um desafio adicional, exigindo adaptações significativas nos sistemas de gestão fiscal municipais.

Por outro lado, sob a perspectiva otimista dos objetivos, a Emenda 132/2023 não apenas visa simplificar o sistema tributário brasileiro, mas também promover o crescimento econômico, aumentar a eficiência na arrecadação de impostos, fortalecer a autonomia municipal e proporcionar benefícios tangíveis para a população por meio de uma gestão mais eficaz e transparente dos recursos públicos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No início da pesquisa, destaca-se a relevância de discutir os potenciais impactos financeiros da unificação de tributos pela Emenda Constitucional nº 132 nos municípios brasileiros, considerando a dependência significativa desses entes, especialmente os menores e menos desenvolvidos, das receitas tributárias para sustentar suas operações e serviços públicos essenciais. Qualquer modificação na estrutura tributária, como a unificação dos impostos proposta, pode acarretar consequências profundas na capacidade desses municípios de administrar suas finanças de maneira eficiente e autônoma. Assim, é fundamental o estudo sobre a unificação tributária da reforma fiscal e seus reflexos financeiros no âmbito da municipalidade.

Como a pesquisa tem como objetivo geral analisar os impactos financeiros da unificação de tributos promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 nos municípios brasileiros. No estudo, primeiramente aborda-se o contexto da reforma tributária implementada no Brasil desde a promulgação da Constituição de 1988, sintetizando o anseio público reformista. Posteriormente, faz-se a análise dos impactos da Emenda Constitucional nº 132/2023, que propõe a unificação de tributos, sobre o cenário fiscal brasileiro, compreendendo detalhadamente o que foi positivado. Além disso, dedica-se à avaliação dos desafios e das perspectivas do federalismo fiscal e da autonomia municipal diante dessa unificação tributária, fornecendo a base necessária para a compreensão crítica acerca dos reflexos que envolvem o pacto federativo.

O estudo também explora as noções de direito financeiro, destacando os impactos específicos que essa reforma pode ter sobre os municípios, especialmente em relação à capacidade de gestão autônoma de suas finanças frente às novas diretrizes legislativas propostas.

Ao realizar uma análise detalhada dos reflexos financeiros provocados pela Emenda Constitucional nº 132/2023 nos municípios brasileiros, fica claro que os possíveis reflexos financeiros da unificação de tributos são, em termos de impacto distributivo, a mudança do princípio da tributação, a desigualdade de arrecadação e o efeito redistributivo. Em relação à autonomia fiscal, destacam-se: a redução da autonomia tributária, a limitação da flexibilidade fiscal e o fortalecimento da

governança local. No contexto de simplificação tributária, os reflexos incluem a redução da complexidade, a facilitação do cumprimento das obrigações fiscais, o estímulo ao crescimento econômico e a transparência para os contribuintes. Quanto aos desafios de implementação, menciona-se a complexidade do novo sistema, a falta de clareza na legislação e o risco de conflitos entre entes federativos.

O estudo destaca que a análise dos reflexos frequentemente revela aspectos positivos e negativos para uma mesma consequência da unificação de tributos. Nesse sentido, destaca-se na análise quando identificadas as duas perspectivas, visando oferecer respostas ao problema de pesquisa.

Como a metodologia adotada neste estudo compreende uma pesquisa legal, bibliográfica e documental, utiliza-se uma abordagem exploratória e descritiva para investigar os impactos da unificação de impostos introduzida pela reforma tributária nos municípios, procurando, em alguns casos, inferir dos objetivos da reforma consequências positivas, além das conjecturas com completo respaldo prático consequências. As análises são embasadas em conceitos e teorias de autores que discutiram o tema sobretudo após a promulgação da Emenda Constitucional nº 132, além das contribuições de especialistas em Direito Constitucional, Tributário e Financeiro, com ênfase as obras atualizadas pós-emenda nº 132/2023.

Assim, conclui-se que poderia ter sido realizado um estudo de caso prático, observando em um município a efetividade dos reflexos descobertos na teoria, porém, em razão da limitação de tempo em contraponto a longa extensão do período de transição previsto pela reforma só foi possível pesquisa legal, bibliográfica e documental.

Destarte, para avançar nas abordagens de estudo e perspectivas sobre a unificação tributária da reforma fiscal e seus reflexos financeiros no âmbito da municipalidade, sugere-se investigar o impacto socioeconômico regional, incluindo a análises sobre crescimento econômico, emprego e desigualdades regionais. Além de avaliar a eficiência na alocação de recursos pelos municípios, com foco na melhoria dos serviços públicos e desenvolvimento social. Estudos sobre os efeitos nos diferentes setores econômicos, como agricultura, indústria e serviços, também são essenciais para entender as implicações das mudanças tributárias. Por fim, a análise dos efeitos de longo prazo da unificação tributária com estudo de caso prático pode contribuir para a sustentabilidade fiscal e o desenvolvimento econômico sustentável, auxiliando na projeção de cenários futuros e na mitigação de riscos potenciais.

REFERÊNCIAS

Abraham, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.

Agência Câmara de Notícias. Reforma tributária altera outros impostos estaduais e municipais, além de ICMS e ISS. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/978381-reforma-tributaria-altera-outros-impostos-estaduais-e-municipais-alem-de-icms-e-iss/>. Acesso em: 23 jun. 2024.

Alexandre, Ricardo. Direito tributário. 15. ed. Salvador: JusPodivm, 2021.

Araújo, E. Leis complementares, as travas da reforma tributária. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/opiniao/leis-complementares-as-travas-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 20 jun. 2024.

Baleeiro, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 14. ed. rev. atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 65.

Bereijo, Álvaro Rodríguez. Estudio preliminar a LABAND, Paul. Derecho Presupuestario. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979, p. X.

Brito, Hugo de. Manual de Direito Tributário. Grupo GEN, 2024. E-book. ISBN 9786559776177. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559776177/>. Acesso em: 22 jun. 2024.

CarriJo, Flávia Lopes. Reforma tributária no Brasil: impactos na vida do cidadão. 2022. 30 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) -- Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2023.

Chaves, Vinicius Figueiredo. O ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados. Revista da EMERJ, Rio de Janeiro, v. 12, n. 48, 2009.

Costa, Regina H. Curso de direito tributário. SRV Editora LTDA, 2024. E-book. ISBN 9788553620937. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553620937/>. Acesso em: 22 jun. 2024.

De Andrade, Leonardo Aguirra. Notas sobre a Regulamentação da Reforma Tributária por Lei Complementar. Revista Direito Tributário Atual, n. 56, 2024.

De Bremaeker, François EJ. OS MUNICÍPIOS FRENTE À REFORMA TRIBUTÁRIA. Aos Leitores, p. 5.

Feitosa, Anderson. Simples Nacional 2024: o que é, alíquotas, anexos e faturamento. Última atualização em 16 fev 2024. Disponível em: <https://conube.com.br/blog/o-que-e-simples-nacional/>. Acesso em: 24 jun. 2024.

Gobetti, S. W.; Monteiro, P. K. Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas. 28 ago. 2023.

Gomes, Fabio Luiz. Reforma Tributária: Tributação, desenvolvimento e economia digital. Almedina Brasil, 2022.

Gonçalves, Tiago Coelho. Alguns Pontos Positivos e Negativos da Reforma Tributária: Análise Jurimétrica. 30 mai. 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/alguns-pontos-positivos-e-negativos-da-reforma-tributaria-analise-jurimetrica/2531556210>. Acesso em: 22 jun. 2024.

Harada, K. Análise crítica da reforma tributária aprovada pela Câmara e sugestões para sua melhoria. Disponível em: <https://aplj.org.br/publicacoes/artigos/analise-critica-da-reforma-tributaria-aprovada-pela-camara-e-sugestoes-para-sua-melhoria.html>. Acesso em: 12 abr. 2024.

Harada, K. A confusa reforma tributária subverte a ordem jurídico-constitucional e desnorteia o intérprete. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/401805/a-confusa-reforma-tributaria-subverte-a-ordem-juridico-constitucional>. Acesso em: 07 jun. 2024.

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: 11 mai. 2024.

Moraes, Alexandre de. Direito constitucional. 40. ed., rev., atual. e ampl. Barueri, SP: Atlas, 2024. 1056 p. 24 cm.

Orair, Rodrigo Octávio; Gobetti, Sérgio Wulff. Reforma tributária e federalismo fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil. Texto para Discussão, 2019.

Paulsen, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

Pestana, Marcus. Reforma Tributária: contexto, mudanças e impactos. 04 mar. 2024. Estudo especial nº 19. Instituição Fiscal Independente, p. 11.

Pinho, João Ricardo Dias de. Distribuição das receitas do IBS e os riscos fiscais das regras de transição. 25 fev. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-fev-25/distribuicao-das-receitas-do-ibs-e-riscos-fiscais-das-regras-de-transicao/>. Acesso em: 22 jun. 2024.

Prado, Gustavo. A Reforma Tributária e a Complexidade das Alíquotas do IBS: Uma Crítica à PEC 45. Asis Projetos, 14 ago. 2023. Reforma Tributária 2023. Disponível em: <https://asisprojetos.com.br/spednews/complexidade-das-aliquotas-do-ibs/>. Acesso em: 18 maio 2024.

Pugas, Luiza Alves; De Oliveira Jurubeba, Fernanda Matos Fernandes. Impactos da Reforma Tributária no Cenário Fiscal Brasileiro. *Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação*, v. 10, n. 5, p. 5271-5287, 2024.

Quintiliano, Leonardo David. *Autonomia federativa: delimitação no Direito Constitucional brasileiro*. 2012. 321f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

Restuccia, D.; Rogerson, R. Misallocation and productivity. *Review of Economic Dynamics*, v. 16, n. 1, p. 1-10, 2013.

Rezende, Fernando. *A reforma tributária e a federação*. Editora FGV, 2009.

Roesler, Leonardo. Desafios e perspectivas da reforma tributária. 29 nov. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-fev-21/quais-os-principais-desafios-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 22 jun. 2024.

Santana, F. P. dos S. Princípios Constitucionais Tributários após a Reforma Tributária. Publicado em 19 de março de 2024. Acesso em 23 de junho de 2024. Disponível em: <https://www.estrategiaconcursos.com.br/blog/principios-constitucionais-reforma-tributaria/>.

Segundo, Hugo de Brito M. *Manual de Direito Tributário*. [Digite o Local da Editora]: Grupo GEN, 2024. E-book. ISBN 9786559776177. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559776177/>. Acesso em: 22 jun. 2024.

Spinelli, Mario Vinícius Claussen; Teixeira, Marco Antonio Carvalho. A Estruturação de Sistemas de Integridade Como Política Pública. In: *Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas: Reforma Tributária*, edição nº 12, 1º sem. 2024, pp. 66-82.

Tavares, André R. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555596915. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596915/>. Acesso em: 20 jun. 2024.

Taufner, Domingos Augusto; De Souza Camargos, Cristiane Pereira. A Reforma Tributária e os Desafios para a Manutenção do Pacto Federativo. *Cadernos*, v. 1, n. 12, p. 7-27, 2024.

Yamamoto, Nan Huei Chang; Da Silveira, Daniel Eustáquio; Ciabatari, Roberta Ramos. Reforma Tributária: Desdobramentos no Federalismo Fiscal. *Cadernos*, v. 1, n. 12, p. 28-44, 2024.