

O papel da reforma tributária na eficiência da administração pública municipal

The role of tax reform in the efficiency of municipal public administration

Marcos Vinicius Montalvão da Silva¹

RESUMO

A reforma tributária brasileira modificou a estrutura de incidência sobre o consumo ao instituir o Imposto sobre Bens e Serviços e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços, com repercussões na arrecadação, na autonomia financeira e na fiscalização municipal. O estudo objetivou analisar como essas mudanças poderiam influenciar a eficiência da administração pública municipal, considerando a distribuição das receitas e a adaptação dos controles tributários. Foi realizada uma revisão narrativa, qualitativa, descritiva e exploratória, complementada por análise documental. Foram consultados artigos científicos publicados entre 2020 e 2026 em bases e periódicos especializados, além da legislação constitucional e infraconstitucional vigente. A seleção excluiu revisões, dissertações, teses e trabalhos de eventos. A análise indicou que a não cumulatividade e o princípio do destino podem reduzir distorções e favorecer a redistribuição arrecadatória, embora os efeitos variem conforme a estrutura econômica e a capacidade institucional de cada município. A neutralidade arrecadatória agregada não assegura estabilidade local, pois municípios dependentes do ISS, das transferências do ICMS ou de fundos intergovernamentais permanecem expostos a perdas transitórias. A integração de dados, os documentos fiscais eletrônicos, a fiscalização coordenada e a qualificação dos servidores foram identificados como condições para ganhos administrativos. Concluiu-se que a reforma pode aprimorar a gestão tributária municipal, desde que os mecanismos de equalização, o planejamento contábil e a infraestrutura tecnológica reduzam assimetrias e preservem o financiamento dos serviços públicos durante a transição entre os sistemas tributários, sem desconsiderar diferenças de porte, arrecadação própria e dependência de transferências intergovernamentais.

¹Marcos Vinicius Montalvão da Silva. Contador (CRC-GO). Bacharel em Direito. Especialista em Direito Público. Especialista em Reforma Tributária. Fiscal Arrecadador do Município de Firminópolis-Go. Atua nas áreas de contabilidade, administração e fiscalização tributária municipal. E-mail: marcos_viniciuscont@hotmail.com.

Palavras-chave: Reforma tributária; Administração pública municipal; Federalismo fiscal; Arrecadação tributária; Eficiência fiscal.

ABSTRACT

The Brazilian tax reform changed the structure of consumption taxation by introducing the Tax on Goods and Services and the Social Contribution on Goods and Services, with implications for municipal revenue collection, financial autonomy, and tax enforcement. This study aimed to analyze how these changes could influence the efficiency of municipal public administration, considering revenue distribution and the adaptation of tax controls. A qualitative, descriptive, and exploratory narrative literature review was conducted and supplemented by documentary analysis. Scientific articles published between 2020 and 2026 were consulted in specialized databases and journals, together with current constitutional and statutory legislation. Review articles, dissertations, theses, and conference papers were excluded. The analysis indicated that noncumulative taxation and the destination principle may reduce distortions and promote revenue redistribution, although their effects vary according to each municipality's economic structure and institutional capacity. Aggregate revenue neutrality does not ensure local stability, as municipalities dependent on the Service Tax, transfers derived from the Tax on the Circulation of Goods and Services, or intergovernmental funds remain exposed to temporary losses. Data integration, electronic tax documents, coordinated enforcement, and staff training were identified as conditions for administrative efficiency gains. It was concluded that the reform may improve municipal tax administration, provided that equalization mechanisms, accounting planning, and technological infrastructure reduce disparities and preserve the financing of public services during the transition between tax systems, while accounting for differences in municipal size, own-source revenue, and dependence on intergovernmental transfers.

Keywords: Tax reform; Municipal public administration; Fiscal federalism; Tax revenue; Fiscal efficiency.

1 INTRODUÇÃO

A tributação representa fonte permanente de financiamento das funções estatais e influencia a capacidade dos entes públicos de manter serviços e executar investimentos. A Constituição Federal distribuiu competências tributárias entre União, estados, Distrito Federal e municípios, além de instituir mecanismos de repartição de receitas (Brasil, 1988). Essa estrutura compõe o federalismo fiscal, entendido como a organização das relações financeiras entre diferentes níveis governamentais. A autonomia municipal depende tanto da titularidade das receitas quanto da capacidade técnica de administrá-las com responsabilidade (Oliveira e Borges, 2024).

Na contabilidade aplicada ao setor público, a receita tributária interfere na elaboração orçamentária, na programação financeira e na mensuração da capacidade de financiamento municipal. A Lei nº 4.320/1964 disciplinou as etapas de previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento, que estruturam o controle contábil dos ingressos públicos (Brasil, 1964). A Lei de Responsabilidade Fiscal acrescentou exigências relacionadas à estimativa das receitas, ao equilíbrio entre recursos e obrigações e ao acompanhamento das metas fiscais, conferindo maior rigor à gestão municipal (Brasil, 2000).

A tributação sobre o consumo foi organizada por incidências pertencentes a diferentes entes federativos. O ICMS alcançava operações mercantis, comunicações e transportes intermunicipais ou interestaduais, além de assegurar transferências aos municípios (Brasil, 1996). O ISS incidia sobre serviços definidos em legislação complementar e constituía receita municipal diretamente arrecadada (Brasil, 2003). Queiroz (2021) identifica nessa separação dificuldades de enquadramento das operações e conflitos de competência. Também eram observadas limitações no creditamento, com repercussões sobre neutralidade, custos tributários e escrituração fiscal (Breyner, 2024).

A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu um modelo dual de tributação do valor agregado, estruturado pelo IBS e pela CBS (Brasil, 2023). O primeiro substitui gradualmente o ICMS e o ISS, enquanto o segundo sucede tributos federais incidentes sobre o consumo. A Lei Complementar nº 214/2025 estabeleceu regras sobre fatos geradores, bases de cálculo, sujeitos passivos, alíquotas, regimes de crédito e obrigações acessórias (Brasil, 2025). Essa alteração exigirá adequações nos sistemas de apuração, na conciliação tributária e no reconhecimento contábil dos créditos recuperáveis (Breyner, 2024).

A arrecadação orientada pelo destino tende a modificar a distribuição territorial dos recursos, favorecendo o ente onde ocorre o consumo. Fernandes e Souza (2024) reconhecem o potencial de redução das desigualdades regionais, enquanto Albano (2024) questiona os efeitos da administração compartilhada sobre a autonomia dos governos subnacionais. Para os municípios, as consequências dependerão da composição econômica, da dependência do ISS e das transferências estaduais. Silva (2026) identifica riscos de redução da capacidade de investimento entre localidades mais expostas às receitas substituídas durante a transição tributária (Silva, 2026).

Além das mudanças arrecadatórias, a reforma exige integração de cadastros, documentos fiscais e sistemas de fiscalização. A Lei Complementar nº 227/2026 atribuiu ao Comitê Gestor a coordenação das administrações tributárias subnacionais e o compartilhamento de informações fiscais (Brasil, 2026). Cabello *et al.* (2026) observam que infraestrutura de dados, atualização cadastral e qualificação profissional influenciam a eficiência da arrecadação. Municípios com limitações tecnológicas poderão enfrentar maiores custos de adaptação, demonstrando que uniformidade normativa não assegura desempenho administrativo equivalente (Cabello *et al.*, 2026).

O problema investigado decorreu da transição prolongada, da redistribuição das receitas e das desigualdades institucionais entre municípios. Essas condições podem comprometer previsões orçamentárias, disponibilidade de caixa, capacidade de investimento e financiamento de serviços, especialmente nas localidades dependentes de transferências (Costa *et al.*, 2024; Santos, 2023). Academicamente, ainda existem poucas evidências posteriores à implementação; profissionalmente, serão necessárias novas competências contábeis e fiscais. A relevância social está associada à continuidade dos serviços municipais. Questionou-se: de que maneira a reforma tributária poderá repercutir na eficiência da administração pública municipal?

O objetivo geral consistiu em analisar as repercussões da reforma tributária sobre a eficiência da administração pública municipal, considerando arrecadação, distribuição das receitas e fiscalização. Especificamente, buscou-se examinar as mudanças introduzidas pelo IBS e pela CBS na tributação do consumo; investigar os efeitos sobre autonomia financeira, arrecadação e

repartição de recursos; e discutir os desafios administrativos e tecnológicos relacionados à integração de dados, à qualificação dos servidores e à modernização fiscal. Esses objetivos articularam dimensões tributárias, contábeis, orçamentárias e gerenciais.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Reforma tributária e reorganização da tributação sobre o consumo no Brasil

Antes da reforma, a tributação sobre o consumo era composta por incidências distribuídas entre diferentes entes e bases econômicas. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e

Serviços (ICMS) alcançava operações mercantis e determinadas prestações de competência estadual (Brasil, 1996). O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), por sua vez, incidia sobre serviços definidos em lei complementar e era administrado pelos municípios (Brasil, 2003). Essa fragmentação dificultava a apuração tributária, a escrituração dos créditos e o cumprimento das obrigações acessórias (Queiroz, 2021).

A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu um modelo de Imposto sobre Valor Agregado de natureza dual, com competências e destinações arrecadatórias distintas (Brasil, 2023). O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) substitui gradualmente o ICMS e o ISS, sendo administrado de forma compartilhada pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios. A Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) pertence à União e substitui contribuições federais incidentes sobre o consumo. Apesar da separação institucional, os tributos apresentam regras materiais convergentes (Brasil, 2025).

A Lei Complementar nº 214/2025 definiu uma base de incidência que alcança operações onerosas com bens materiais, bens imateriais, direitos e serviços, inclusive importações (Brasil, 2025). O novo desenho procura reduzir controvérsias associadas à classificação contábil e fiscal das transações, especialmente quando uma operação reúne fornecimento de bens, licenciamento de direitos e prestação de serviços. A uniformização dos fatos geradores e das bases de cálculo tende a tornar mais consistente o reconhecimento das obrigações tributárias nos registros empresariais (Queiroz, 2021).

A não cumulatividade do IBS e da CBS adota uma sistemática de débitos e créditos destinada a evitar a tributação sucessiva do valor agregado nas diferentes etapas da cadeia econômica (Breyner, 2024). O contribuinte poderá apropriar créditos referentes às aquisições vinculadas à atividade, observadas as condições legais e a efetiva extinção do débito da operação anterior. Aquisições destinadas ao uso ou consumo pessoal permanecem excluídas. Esse tratamento exige conciliação entre documentos fiscais, escrituração contábil, contas tributárias e controles de créditos recuperáveis (Brasil, 2025).

O princípio do destino determina que a receita seja atribuída ao local em que ocorre o consumo, afastando a concentração no ente de origem da operação (Brasil, 2023). No IBS, a obrigação será calculada pela soma das alíquotas fixadas pelo estado e pelo município de destino. A identificação desse destino poderá considerar o endereço do adquirente, o local da

entrega, a disponibilização do bem ou a execução do serviço. Sua aplicação dependerá da consistência dos cadastros, dos documentos fiscais e dos registros das transações (Brasil, 2025).

A transição foi organizada para permitir a adaptação dos sistemas de apuração e escrituração. Em 2026, iniciou-se a cobrança experimental do IBS e da CBS mediante alíquotas reduzidas (Brasil, 2023). A CBS assume sua configuração integral em 2027, enquanto o IBS passa a apresentar parcelas estaduais e municipais. Entre 2029 e 2032, as alíquotas do ICMS e do ISS serão reduzidas progressivamente, paralelamente à expansão do IBS. A extinção desses tributos ocorrerá em 2033, quando o novo modelo estará integralmente vigente (Brasil, 2023; Brasil, 2025).

2.2 Repercussões da reforma tributária na arrecadação e na autonomia financeira dos municípios

O federalismo fiscal compreende a distribuição de competências tributárias, receitas e encargos entre os diferentes níveis governamentais. A autonomia municipal não decorre somente da autorização constitucional para instituir tributos, pois depende da disponibilidade financeira necessária à execução das atribuições locais. Oliveira e Borges (2024) relacionam essa autonomia à capacidade de obtenção e gestão de recursos sem dependência excessiva de transferências discricionárias. A reforma altera essa estrutura ao substituir competências exclusivas por uma competência compartilhada, exigindo novas formas de coordenação federativa (Albano, 2024).

As receitas municipais são formadas por tributos próprios, transferências constitucionais e

legais, receitas patrimoniais e outras entradas correntes ou de capital. Essa composição varia conforme população, atividade econômica e capacidade administrativa. Municípios com setor de serviços desenvolvido apresentam maior potencial de arrecadação própria, enquanto localidades pequenas dependem, em proporção elevada, dos repasses estaduais e federais. A avaliação dos efeitos da reforma precisa considerar essas diferenças, pois uma mesma alteração normativa pode produzir resultados fiscais distintos conforme a estrutura econômica de cada ente (Lobo, Ferreira e Nunes, 2022).

No sistema anterior, o ISS constituía receita diretamente arrecadada pelo município, enquanto 25% do produto do ICMS pertencente aos estados era transferido às administrações

municipais. A Lei Complementar nº 63/1990 vinculou parcela relevante dessa distribuição ao valor adicionado gerado em cada localidade (Brasil, 1990). Esse critério favorecia municípios com maior concentração industrial ou comercial, ainda que a produção não correspondesse ao consumo local. A transição para o IBS modifica a referência econômica utilizada na atribuição territorial das receitas e nos registros das transferências intergovernamentais (Fernandes e Souza, 2024).

Com o direcionamento da arrecadação ao destino, localidades consumidoras poderão receber uma fração superior àquela obtida no modelo concentrado na origem. Fernandes e Souza (2024) identificam potencial redistributivo nessa mudança, especialmente em regiões com menor participação na produção nacional. Entretanto, o resultado não será uniforme, porque o volume destinado a cada município dependerá do consumo realizado, das alíquotas aplicáveis e dos mecanismos transitórios. A redistribuição exige acompanhamento por indicadores per capita, séries históricas e projeções capazes de distinguir ganhos estruturais de variações temporárias (Oliveira e Borges, 2024).

A convivência temporária do ISS, do ICMS e do IBS introduz complexidade na previsão das receitas municipais. Durante a transição, os demonstrativos contábeis precisarão reconhecer ingressos provenientes de bases e critérios distributivos diferentes, dificultando comparações imediatas entre exercícios. Silva (2026) indica que municípios mais dependentes da tributação sobre o consumo podem experimentar redução da capacidade de investimento, sobretudo durante a substituição gradual das receitas. Por essa razão, estimativas orçamentárias deverão incorporar hipóteses de crescimento, composição setorial, consumo local e comportamento das transferências (Brasil, 1964).

As desigualdades municipais também se manifestam na capacidade de explorar as bases tributárias disponíveis. Cadastros desatualizados, estruturas administrativas reduzidas e baixa diversificação econômica restringem a arrecadação própria, mesmo quando existe competência formal para tributar. Lobo, Ferreira e Nunes (2022) observam, contudo, que baixa receita própria não significa necessariamente prestação ineficiente de serviços, especialmente nos municípios de pequeno porte. A análise da sustentabilidade fiscal deve, portanto, relacionar receitas disponíveis, custos de provisão, escala populacional e qualidade dos serviços ofertados (Lobo, Ferreira e Nunes, 2022).

As transferências intergovernamentais funcionam como instrumentos de equalização das capacidades fiscais, embora seus critérios nem sempre reduzam adequadamente as desigualdades territoriais. Em 2022, as transferências correntes destinadas aos municípios alcançaram aproximadamente R\$ 598 bilhões, equivalentes a 64% das receitas correntes municipais (Costa *et al.*, 2024). Os resultados indicam que transferências condicionadas apresentam maior contribuição equalizadora do que determinadas transferências devolutivas ou compensatórias. Essa constatação oferece referência para avaliar se a distribuição do IBS reduzirá disparidades ou reproduzirá assimetrias preexistentes (Costa *et al.*, 2024).

O Fundo de Participação dos Municípios permanece relevante para localidades com reduzida capacidade arrecadatória. Em 2022, seus repasses atingiram cerca de R\$ 183 bilhões, correspondentes a 1,85% do Produto Interno Bruto estimado naquele exercício (Santos, 2023). Entretanto, os critérios populacionais utilizados na partilha podem favorecer municípios pequenos com melhores condições fiscais e limitar recursos destinados a cidades maiores com demandas sociais elevadas. A introdução do IBS não elimina essa distorção, tornando necessária a articulação entre arrecadação compartilhada e transferências equalizadoras (Santos, 2023).

A sustentabilidade fiscal municipal corresponde à capacidade de financiar despesas presentes e futuras sem comprometer o equilíbrio das contas públicas. Esse conceito envolve estabilidade das receitas, controle das obrigações, preservação da liquidez e manutenção dos serviços ao longo do tempo. A Lei de Responsabilidade Fiscal exige compatibilidade entre previsão e realização das receitas, além da adoção de medidas quando a arrecadação se distancia das metas estabelecidas (Brasil, 2000). Oscilações decorrentes da reforma poderão demandar limitação de empenho, revisão de prioridades e atualização da programação financeira (Silva, 2026).

A capacidade de investimento depende da parcela da receita disponível após o atendimento das despesas obrigatórias e da manutenção administrativa. Quedas transitórias na arrecadação podem reduzir dotações destinadas à infraestrutura, à modernização dos equipamentos públicos e à expansão dos serviços. Silva (2026) identifica maior exposição entre municípios de porte médio e entre localidades das regiões Norte e Nordeste. Na contabilidade pública, esses efeitos devem ser acompanhados por indicadores de poupança corrente, resultado orçamentário, disponibilidade de caixa e participação das despesas de capital no total executado (Brasil, 1964).

A autonomia financeira municipal passará a combinar competência tributária, participação na arrecadação compartilhada e capacidade técnica de planejamento. Albano (2024) adverte que a gestão centralizada do IBS modifica a atuação direta dos entes na regulamentação e arrecadação do tributo. Ao mesmo tempo, a representação municipal nas instâncias decisórias pode ampliar a coordenação e reduzir conflitos de competência. A preservação da autonomia dependerá da transparência dos critérios distributivos, da qualidade das informações contábeis e da possibilidade de os municípios ajustarem suas decisões orçamentárias às necessidades locais (Oliveira e Borges, 2024).

2.3 Modernização da administração tributária e eficiência da fiscalização municipal

A modernização da administração tributária compreende a revisão integrada de processos, sistemas, estruturas organizacionais e competências profissionais. Sua finalidade não se limita à digitalização de procedimentos anteriormente executados em meio físico, pois envolve redesenho dos fluxos de trabalho, padronização de rotinas e utilização estratégica das informações fiscais. A Constituição estabelece a eficiência como princípio da administração pública, enquanto o Código Tributário Nacional disciplina os poderes e os limites da fiscalização. Esses fundamentos orientam a atuação municipal em ambiente tributário tecnologicamente integrado (Brasil, 1988; Brasil, 1966).

A fiscalização coordenada pressupõe articulação entre União, estados, Distrito Federal e municípios, respeitadas as competências constitucionais de cada ente. A Lei Complementar nº 227/2026 atribui ao Comitê Gestor do IBS (CGIBS) a coordenação das administrações tributárias subnacionais, além da uniformização de regulamentos, interpretações e procedimentos (Brasil, 2026). Esse arranjo busca reduzir atuações sobrepostas e divergências operacionais. Para os municípios, a integração exigirá adequação dos departamentos de fiscalização aos protocolos nacionais sem afastar as atribuições dos servidores responsáveis pelo lançamento tributário (Brasil, 2026).

O compartilhamento de informações depende de infraestrutura capaz de assegurar interoperabilidade, integridade, disponibilidade e rastreabilidade dos dados. Cadastros econômicos, documentos fiscais, registros contábeis e informações de pagamento precisam utilizar padrões compatíveis para permitir cruzamentos automatizados. Cabello *et al.* (2026) identificam a infraestrutura de dados como condição para que inovações administrativas

produzam ganhos de eficiência. A legislação também prevê intercâmbio recíproco de informações entre o CGIBS, a Receita Federal e as administrações municipais, observados o sigilo fiscal e as restrições de acesso (Brasil, 2026).

Os documentos fiscais eletrônicos transformam a fiscalização ao fornecer informações estruturadas sobre emitentes, destinatários, bases de cálculo, alíquotas e valores recolhidos. A integração da Nota Fiscal de Serviço eletrônica com os demais sistemas permite conciliar faturamento, escrituração fiscal e registros contábeis. Cabello *et al.* (2026) observam que a tecnologia pode reduzir custos administrativos, embora seus resultados dependam das condições institucionais de cada município. Validações automáticas, alertas de inconsistência e cruzamentos cadastrais favorecem a identificação tempestiva de omissões e divergências tributárias (Brasil, 2026).

A fiscalização orientada por risco utiliza critérios objetivos para selecionar contribuintes e operações com maior probabilidade de irregularidade. Esse método combina dados históricos, comportamento declaratório, movimentação econômica e incompatibilidades identificadas nos documentos fiscais. O lançamento permanece vinculado às normas gerais do Código Tributário Nacional, inclusive quanto à competência da autoridade, à constituição do crédito e às garantias do sujeito passivo (Brasil, 1966). A coordenação entre os entes deve evitar duplicidade de procedimentos e assegurar uniformidade na apuração, cobrança e tramitação do contencioso administrativo (Brasil, 2026).

A adaptação municipal requer capacitação contínua em legislação, contabilidade tributária, auditoria digital, análise de dados e segurança da informação. Investimentos tecnológicos isolados tendem a apresentar resultados limitados quando não são acompanhados pela reorganização das rotinas e pela qualificação dos servidores. Diferentes combinações de instrumentos administrativos e tecnológicos podem elevar o desempenho fiscal conforme a estrutura de cada município (Cabello *et al.*, 2026). Indicadores de produtividade, tempo de análise, conformidade e recuperação de créditos devem orientar o controle interno e o aperfeiçoamento das atividades fiscalizatórias (Brasil, 1988; Brasil, 2026).

3 METODOLOGIA

A pesquisa foi desenvolvida mediante uma revisão narrativa da literatura, com abordagem qualitativa e finalidade descritiva e exploratória. Esse delineamento permitiu examinar a reorganização da tributação sobre o consumo e suas repercussões na administração pública municipal, sem a adoção de procedimentos estatísticos de metanálise. O estudo também incorporou pesquisa documental, necessária à interpretação das normas constitucionais e infraconstitucionais relacionadas ao Imposto sobre Bens e Serviços, à Contribuição Social sobre Bens e Serviços, à distribuição das receitas e à fiscalização tributária. A análise concentrou-se na produção acadêmica e normativa pertinente aos objetivos estabelecidos.

As buscas foram realizadas na Scientific Electronic Library Online (SciELO), no Portal de Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) e nos acervos digitais dos periódicos selecionados. Também foram consultados os portais da Revista do Tribunal de Contas da União, da Revista de Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, da Revista Carioca de Direito, da revista Direito e Desenvolvimento, dos Cadernos de Finanças Públicas e da revista Economia e Sociedade. A legislação foi obtida no acervo oficial da Presidência da República.

A estratégia de busca combinou os descritores “reforma tributária”, “tributação sobre o consumo”, “Imposto sobre Bens e Serviços”, “Contribuição Social sobre Bens e Serviços”, “arrecadação municipal”, “federalismo fiscal”, “autonomia financeira dos municípios”, “transferências intergovernamentais”, “administração tributária municipal”, “fiscalização tributária”, “eficiência fiscal” e “documentos fiscais eletrônicos”. Os termos foram utilizados isoladamente e em combinações mediante os operadores booleanos *AND* e *OR*. As expressões de busca foram ajustadas às características de cada plataforma, com o propósito de recuperar publicações relacionadas aos três eixos definidos na fundamentação teórica.

Foram incluídos artigos científicos publicados entre 2020 e 2026, disponíveis integralmente em português ou inglês e relacionados aos objetivos da pesquisa. Também foram selecionadas normas anteriores a esse intervalo quando permaneceram vigentes ou foram necessárias à compreensão do sistema tributário substituído, das finanças municipais e da transição normativa. Foram excluídos artigos de revisão, dissertações, teses, trabalhos de conclusão, resumos, anais, comunicações de eventos, notícias, textos opinativos sem tratamento

acadêmico, publicações duplicadas e estudos que não apresentaram relação direta com a tributação do consumo, a arrecadação municipal ou a administração tributária.

A coleta foi realizada inicialmente pela leitura dos títulos, resumos e palavras-chave. Os trabalhos compatíveis com os critérios estabelecidos foram submetidos à leitura integral, seguida do registro de autoria, ano, objetivo, método, fundamentos normativos, resultados e contribuições para o problema investigado. A interpretação considerou três categorias: reorganização da tributação sobre o consumo; repercussões sobre arrecadação e autonomia municipal; e modernização da fiscalização. Divergências entre as fontes foram examinadas comparativamente, preservando-se as especificidades jurídicas, contábeis e fiscais de cada publicação.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A reorganização da tributação sobre o consumo respondeu a problemas de fragmentação normativa, sobreposição de incidências e elevado custo de conformidade. Queiroz (2021) sustenta que a separação entre mercadorias e serviços dificultava a identificação da materialidade tributável, sobretudo em operações híbridas. A Emenda Constitucional nº 132/2023 enfrentou essa limitação mediante um modelo dual, composto por tributos com regras convergentes e competências distintas (Brasil, 2023). Embora a unificação represente avanço na simplificação, a coexistência de dois tributos e de regimes diferenciados demonstra que a redução da complexidade dependerá da aplicação uniforme das normas instituídas pela legislação complementar (Brasil, 2025).

No regime anterior, o ICMS alcançava operações mercantis, comunicações e transportes intermunicipais ou interestaduais, enquanto o ISS incidia sobre os serviços definidos em legislação complementar (Brasil, 1996; Brasil, 2003). Queiroz (2021) identifica nessa divisão uma fonte recorrente de controvérsias, pois a evolução econômica reduziu a nitidez entre bens, direitos e serviços. O IBS substitui essas incidências subnacionais por uma base comum, mas não elimina todas as dificuldades classificatórias. A Lei Complementar nº 214/2025 precisou disciplinar operações complexas, importações e regimes específicos, indicando que a simplificação jurídica não corresponde, necessariamente, à eliminação das exigências de interpretação e escrituração fiscal (Brasil, 2025).

A não cumulatividade evidencia outra diferença entre o sistema substituído e o novo modelo. Breyner (2024) argumenta que as restrições aplicadas aos créditos do ICMS impediram a plena neutralidade, pois determinadas aquisições vinculadas à atividade econômica não geravam compensação imediata. A legislação do IBS e da CBS adotou crédito mais abrangente, condicionado às hipóteses e aos procedimentos previstos legalmente (Brasil, 2025). Sob a perspectiva contábil, essa mudança altera a mensuração dos tributos recuperáveis, a conciliação entre débitos e créditos e o controle dos saldos fiscais. Entretanto, a amplitude creditícia dependerá da interpretação administrativa e da efetividade dos mecanismos de ressarcimento (Breyner, 2024). O princípio do destino introduz uma alteração relevante na apropriação territorial da receita. Fernandes e Souza (2024) avaliam que a atribuição dos recursos ao local do consumo poderá beneficiar entes com menor concentração produtiva, reduzindo distorções do modelo baseado na origem. Albano (2024), contudo, chama atenção para a transferência de competências administrativas a uma estrutura compartilhada, com possíveis limitações à autonomia decisória de estados e municípios. As duas perspectivas não são excludentes: a redistribuição pode ampliar a capacidade financeira de determinados entes e, simultaneamente, reduzir sua ingerência individual sobre regulamentação, arrecadação e interpretação do tributo (Brasil, 2023).

As regras de transição foram formuladas para evitar ruptura imediata nos fluxos arrecadatórios, mas criaram um período prolongado de convivência entre sistemas. A redução gradual do ICMS e do ISS ocorrerá paralelamente à expansão do IBS, com conclusão prevista para 2033 (Brasil, 2023). Silva (2026) assinala que municípios dependentes da tributação sobre o consumo poderão enfrentar oscilações em sua capacidade de investimento, mesmo com mecanismos de compensação. Assim, a neutralidade arrecadatória agregada não assegura estabilidade individual. Diferenças na estrutura econômica, no volume de consumo e na receita histórica podem produzir trajetórias municipais distintas durante a substituição tributária (Silva, 2026).

A autonomia financeira também recebeu interpretações divergentes. Oliveira e Borges (2024) compreendem a reforma como uma reestruturação do federalismo fiscal capaz de contribuir para o desenvolvimento nacional e para a redução das desigualdades regionais. Albano (2024), em contraste, questiona a concentração de competências administrativas no Comitê Gestor, especialmente quanto à regulamentação e à cobrança. A Constituição assegura autonomia

política, administrativa e financeira aos municípios, mas admite exercício integrado da competência referente ao IBS (Brasil, 1988). Desse modo, a autonomia deixa de se apoiar exclusivamente na administração direta do tributo e passa a depender da representação municipal, da transparência deliberativa e da previsibilidade dos repasses (Brasil, 2023).

As projeções redistributivas igualmente comportam resultados distintos. Fernandes e Souza (2024) apresentam uma avaliação favorável, segundo a qual o destino e os mecanismos de distribuição podem reduzir disparidades regionais. Silva (2026), entretanto, identifica riscos para municípios de porte médio e para localidades das regiões Norte e Nordeste, principalmente quando a dependência de receitas vinculadas ao consumo é elevada. A divergência decorre, em parte, das unidades analisadas. Uma redistribuição nacionalmente progressiva pode conter perdas em grupos específicos. Por isso, a avaliação contábil deve desagregar os dados por município, porte populacional, região, composição econômica e dependência fiscal (Fernandes e Souza, 2024; Silva, 2026).

As transferências intergovernamentais oferecem outra perspectiva sobre a equalização. Costa *et al.* (2024) verificaram que transferências condicionadas apresentaram maior capacidade de reduzir diferenças de receitas do que modalidades devolutivas e compensatórias. Santos (2023), por sua vez, demonstra que os critérios do Fundo de Participação dos Municípios podem favorecer localidades pequenas relativamente mais ricas, limitando a correção das desigualdades. A Lei Complementar nº 63/1990 vinculou parcela da transferência do ICMS ao valor adicionado, privilegiando centros produtivos (Brasil, 1990). O IBS substitui essa referência gradualmente, mas seus efeitos redistributivos continuarão relacionados ao desenho conjunto das receitas compartilhadas e dos fundos de equalização (Costa *et al.*, 2024).

A situação dos municípios pequenos exige cautela na interpretação da sustentabilidade fiscal. Lobo, Ferreira e Nunes (2022) contestam a associação automática entre baixa arrecadação própria e ineficiência na prestação de serviços, pois identificaram localidades com reduzida autonomia tributária e desempenho satisfatório em indicadores sociais. Essa constatação relativiza abordagens que avaliam a administração municipal apenas pela proporção de receitas próprias. A Lei de Responsabilidade Fiscal, entretanto, exige planejamento, equilíbrio e compatibilidade entre receitas e despesas (Brasil, 2000). Portanto, dependência de transferências não configura isoladamente ineficiência, mas pode elevar a exposição a variações nos repasses e restringir decisões orçamentárias locais (Lobo, Ferreira e Nunes, 2022).

No campo contábil, a transição exigirá revisão das estimativas de receita e das séries utilizadas no planejamento governamental. A Lei nº 4.320/1964 determina que a receita percorra as etapas de previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento, enquanto a Lei de Responsabilidade Fiscal exige estimativas baseadas em critérios técnicos e demonstráveis (Brasil, 1964; Brasil, 2000). A substituição das fontes tradicionais pelo IBS poderá reduzir a comparabilidade entre exercícios, demandando notas explicativas, memórias de cálculo e análises de sensibilidade. Silva (2026) reforça que alterações temporárias na arrecadação podem repercutir na poupança corrente, na disponibilidade de caixa e na execução das despesas de capital (Silva, 2026).

A capacidade de investimento municipal depende do excedente gerado após o financiamento das despesas correntes e das vinculações legais. Silva (2026) relaciona perdas arrecadatórias à redução dos investimentos, mas Lobo, Ferreira e Nunes (2022) demonstram que disponibilidade fiscal e qualidade dos serviços não mantêm relação linear. Municípios com menor arrecadação podem alcançar resultados satisfatórios quando alocam recursos com eficiência, enquanto entes mais favorecidos podem apresentar desempenho insuficiente. Costa *et al.* (2024) acrescentam que transferências condicionadas contribuem para equalizar o financiamento de políticas públicas. A análise da reforma deve, assim, combinar volume de receita, composição do gasto e indicadores de entrega dos serviços (Silva, 2026).

A modernização da administração tributária constitui uma condição operacional para que as mudanças normativas produzam eficiência. Cabello *et al.* (2026) identificam diferentes combinações de inovação administrativa, tecnológica e regulatória associadas ao desempenho arrecadatório municipal. Os autores afastam a ideia de uma solução única, pois os resultados variam conforme estrutura institucional, qualidade cadastral e capacidade técnica. Essa conclusão complementa a padronização prevista na Lei Complementar nº 227/2026, mas também revela uma tensão: procedimentos nacionais uniformes precisarão acomodar administrações municipais com recursos, equipes e níveis de digitalização desiguais (Brasil, 2026; Cabello *et al.*, 2026).

A integração informacional prevista para o IBS modifica a organização da fiscalização. A Lei Complementar nº 227/2026 atribui ao Comitê Gestor a coordenação das atividades de lançamento, cobrança e contencioso administrativo, além do compartilhamento de dados com a administração federal (Brasil, 2026). O Código Tributário Nacional já autorizava a cooperação

entre as Fazendas Públicas, observados o sigilo fiscal e os limites legais (Brasil, 1966). A inovação reside na institucionalização de fluxos permanentes e sistemas interoperáveis. Essa estrutura pode reduzir duplicidades, porém exige governança de dados, perfis de acesso, trilhas de auditoria e controles internos compatíveis com a responsabilidade funcional (Brasil, 1988).

Os documentos fiscais eletrônicos e os cruzamentos automatizados ampliam a capacidade de identificar divergências entre faturamento, escrituração e recolhimento. Cabello *et al.* (2026) destacam que infraestrutura de dados, cadastros atualizados e inteligência fiscal devem anteceder a adoção de ferramentas analíticas mais sofisticadas. A Lei Complementar nº 227/2026 favorece a uniformização das obrigações acessórias e a coordenação dos procedimentos, mas não resolve deficiências locais de conectividade, segurança ou qualificação profissional (Brasil, 2026). Municípios com menor maturidade digital precisarão reorganizar rotinas, capacitar servidores e estabelecer mecanismos de continuidade operacional para participar adequadamente da fiscalização integrada (Cabello *et al.*, 2026).

A comparação das fontes indica convergência quanto à necessidade de simplificação, neutralidade e coordenação, mas revela divergências sobre autonomia e distribuição dos resultados. Queiroz (2021) e Breyner (2024) enfatizam ganhos normativos, enquanto Albano (2024) ressalta limites federativos. Fernandes e Souza (2024) identificam potencial equalizador, ao passo que Silva (2026) evidencia vulnerabilidades municipais. Santos (2023), Costa *et al.* (2024) e Lobo, Ferreira e Nunes (2022) demonstram que critérios distributivos, dependência fiscal e eficiência dos serviços não podem ser examinados separadamente. A reforma poderá elevar a eficiência municipal, desde que integração tecnológica, planejamento contábil e mecanismos de equalização funcionem de maneira articulada (Brasil, 2025; Brasil, 2026).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo analisou as repercussões da reforma tributária sobre a eficiência da administração pública municipal, considerando a reorganização da tributação do consumo, a distribuição das receitas e a modernização da fiscalização. Os resultados indicaram que o IBS e a

CBS podem reduzir fragmentações normativas, aperfeiçoar a não cumulatividade e favorecer maior integração entre os entes. Entretanto, os ganhos esperados dependerão da

estabilidade regulatória, da qualidade dos cadastros, da interoperabilidade dos sistemas e da capacidade técnica das administrações municipais.

A redistribuição baseada no destino poderá beneficiar municípios consumidores e localidades com menor concentração produtiva, mas não assegura equilíbrio financeiro uniforme. Municípios dependentes do ISS, da cota-parte do ICMS ou de transferências permanecerão sujeitos a riscos fiscais durante a transição. Entre as limitações do estudo, destacaram-se o caráter recente da regulamentação, a ausência de séries históricas posteriores à implementação integral e a impossibilidade de mensurar resultados fiscais ainda não realizados. A natureza narrativa da pesquisa também restringiu a comparação sistemática dos achados e das metodologias empregadas nas publicações selecionadas.

Trabalhos futuros poderão realizar análises longitudinais da arrecadação municipal entre 2026 e 2033, comparando municípios por porte, região e estrutura econômica. Pesquisas econométricas poderão estimar os efeitos do princípio do destino sobre receitas, investimentos e financiamento dos serviços públicos. Estudos de caso também poderão examinar custos de adaptação tecnológica, qualificação dos servidores, governança de dados e desempenho da fiscalização integrada. Outra possibilidade consiste em avaliar se os mecanismos de compensação e equalização reduziram desigualdades fiscais sem limitar a autonomia decisória dos municípios.

REFERÊNCIAS

- ALBANO, A. O impacto federativo da reforma tributária: a Emenda Constitucional nº 132/2023. **Revista Carioca de Direito**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 1, p. 67-84, 2024. DOI: <https://doi.org/10.62855/rcd.5.1.2024.154>. Disponível em: <https://rcd.pgm.rio/index.php/rcd/article/view/154>. Acesso em: 14 ago. 2026.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 14 ago. 2026.
- BRASIL. **Decreto nº 12.955, de 29 de abril de 2026**. Regulamenta a Contribuição Social sobre Bens e Serviços e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2026/decreto/d12955.htm. Acesso em: 14 ago. 2026.

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. Acesso em: 14 ago. 2026.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 14 ago. 2026.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 14 ago. 2026.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 14 ago. 2026.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços e o Imposto Seletivo; cria o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 14 ago. 2026.

BRASIL. Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços; dispõe sobre o processo administrativo tributário do Imposto sobre Bens e Serviços e sobre a distribuição do produto de sua arrecadação aos entes federativos. Brasília, DF: Presidência da República, 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 14 ago. 2026.

BRASIL. Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990. Dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos estados e de transferências por estes recebidas, pertencentes aos municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp63.htm. Acesso em: 14 ago. 2026.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 14 ago. 2026.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do

Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 14 ago. 2026.

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, aos estados e aos municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 14 ago. 2026.

BREYNER, F. M. Não cumulatividade do ICMS, do IBS e da CBS: dogmática jurídica e teoria da classificação das normas constitucionais. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 57, p. 221-242, 2024. DOI: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.9.2024.2568>. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2568>. Acesso em: 14 ago. 2026.

CABELLO, O. G.; MORAES, G. H. S. M. de; AZEVEDO, R. R. de; CASQUEL JUNIOR, J. M. Innovation and efficiency in local tax administration: evidence from Brazil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 2026. DOI: <https://doi.org/10.1590/0034-761220260007x>. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/98625>. Acesso em: 14 ago. 2026.

COSTA, L. A. da; SILVA, N. G. A.; TONDOLO, V. A. G.; NOGUEIRA, L. Análise do efeito redistributivo das transferências intergovernamentais sobre as receitas municipais no semiárido brasileiro. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 58, n. 5, e2024-0010, 2024. DOI: <https://doi.org/10.1590/0034-761220240010x>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/QpnmPNnQ8WmK8ckGFGgBv7w/>. Acesso em: 14 ago. 2026.

FERNANDES, T. R. M.; SOUZA, C. B. de. Reforma tributária e pacto federativo: um olhar sobre os possíveis impactos redistributivos da EC nº 132/2023. **Revista do TCU**, Brasília, v. 154, n. 1, p. 194-213, 2024. DOI: <https://doi.org/10.69518/RTCU.154.194-213>. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/2174>. Acesso em: 14 ago. 2026.

LOBO, C.; FERREIRA, R. N.; NUNES, M. A. A sustentabilidade fiscal e a oferta de serviços públicos: uma análise dos municípios brasileiros de pequeno porte. **urbe. Revista Brasileira de Gestão Urbana**, Curitiba, v. 14, e20210187, 2022. DOI: <https://doi.org/10.1590/21753369.014.e20210187>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/urbe/a/yDSQkbqtxXQ8rvWhDDwrs4b/>. Acesso em: 14 ago. 2026.

OLIVEIRA, B. B. de; BORGES, V. H. de O. Considerações sobre a reforma tributária aprovada e a reestruturação do federalismo fiscal brasileiro. **Direito e Desenvolvimento**, João Pessoa, v. 15, n. 1, p. 296-324, 2024. Disponível em: <https://periodicos.unipe.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/view/1675>. Acesso em: 14 ago. 2026.

QUEIROZ, R. C. F. C. L. de. Da simplificação da tributação do consumo no Brasil: análise crítica da reforma tributária instrumentalizada pela PEC nº 45/2019 e do desenho do Imposto sobre Bens e Serviços. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, n. 93, p. 65-90, 2021. DOI: <https://doi.org/10.22491/pgesp.vi93.738>. Disponível em: <https://revistas.pge.sp.gov.br/revistapegesp/article/view/738>. Acesso em: 14 ago. 2026.

SANTOS, C. H. M. dos. Fundo de Participação dos Municípios: antigos problemas e novas propostas inspiradas nos programas de equalização fiscal internacionais e na experiência do ICMS do Ceará. **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 32, n. 3, p. 719-747, 2023. DOI: <https://doi.org/10.1590/1982-3533.2023v32n3art09>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ecos/a/D4QxSRpHVmQfjLNGw5wtr8S/>. Acesso em: 14 ago. 2026.

SILVA, F. de A. e. Reforma tributária e sustentabilidade fiscal dos municípios: impactos da transição do ICMS/ISS para o IBS na arrecadação e capacidade de investimento. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, v. 26, n. 1, 2026. Disponível em: <https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/286>. Acesso em: 14 ago. 2026.