RCMOS – Revista Científica Multidisciplinar O Saber.
ISSN: 2675-9128. São Paulo-SP.

Ano VII, v.1 2026 | submissão: 23/05/2026 | aceito: 26/05/2026 | publicação: 29/05/2026

A reforma tributária e a reconfiguração da autonomia fiscal dos municípios de pequeno porte: desafios e o papel do controle externo.

Tax reform and the reconfiguration of the fiscal autonomy of small municipalities: challenges and the role of external control.

Reforma fiscal y reconfiguración de la autonomía fiscal de los pequeños municipios: desafíos y papel del control externo.

Abelardo Pereira Barros[1]
José Donizeti de Freitas Borges[2]
Jakson Henrique da Silva Milhomem[3]
Izabel Cristina Urani de Oliveira[4]

RESUMO

A Emenda Constitucional nº 132/2023, regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025, promoveu a mais abrangente reestruturação do sistema tributário brasileiro desde a Constituição de 1988, ao instituir o modelo dual de tributação do consumo composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). A adoção do critério da tributação no destino e a centralização da arrecadação em um Comitê Gestor compartilhado reconfiguram o federalismo fiscal, com impactos diretos sobre a autonomia financeira municipal. Este trabalho avalia de que maneira a reforma modifica a composição das receitas e a capacidade de gestão dos municípios de pequeno porte, considerando sua fragilidade estrutural, a dependência de transferências intergovernamentais e os limites à adaptação ao novo modelo. A pesquisa adota uma abordagem qualitativa e exploratória, com base em análise documental e em revisão bibliográfica atualizada. Os achados indicam que os efeitos tendem a ser assimétricos: municípios de maior dinamismo econômico podem se beneficiar da lógica do destino, enquanto aqueles de pequeno porte enfrentam risco de agravamento da fragilidade fiscal. Conclui-se que a sustentabilidade fiscal dos municípios de pequeno porte dependerá da efetividade dos mecanismos de equalização, da modernização administrativa e da atuação

Estratégica dos Tribunais de Contas como indutores de boas práticas de governança tributária. A efetividade prática da reforma dependerá da capacidade institucional dos entes locais, da qualidade das informações fiscais e da priorização de auditorias operacionais voltadas ao acompanhamento da transição.

Palavras-chave: reforma tributária; federalismo fiscal; municípios de pequeno porte; Imposto sobre Bens e Serviços (IBS); autonomia financeira municipal; controle externo.

[1] **Abelardo Pereira de Barros**, acadêmico do Curso de Direito da UNINASSAU/TO. Graduado em Administração Pública pela UNITINS.

[2] **Jose Donizeti de Freitas Borges**, acadêmico do Curso de Direito da UNINASSAU/TO. Graduado em Administração pela ULBRA. E-mail: jdoniborges@gmail.com.

[3] **Jackson Henrique da Silva Milhomem**, acadêmico do Curso de Direito da UNINASSAU/TO. Graduando em Direito. E-mail: jacksonmilhomem1997@gmail.com.

[4] **Orientadora**. Docente no Curso de Direito do CEULP/ULBRA. Mestre em Sociedade, Tecnologia e Meio Ambiente. Doutoranda em Ciências Jurídicas pela Universidade do Museu Social Argentino – UMSA. Email: izabelurani@hotmail.com

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

RCMOS – Revista Científica Multidisciplinar O Saber.
ISSN: 2675-9128. São Paulo-SP.

Ano VII, v.1 2026 | submissão: 23/05/2026 | aceito: 26/05/2026 | publicação: 29/05/2026

1 INTRODUÇÃO

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 representa uma ruptura estrutural com o modelo tributário vigente desde a Constituição Federal de 1988. Ao reorganizar a tributação do consumo, substituindo tributos como o ICMS e o ISS pelo sistema dual formado pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), regulamentado pela Lei Complementar nº 214/2025, a reforma busca simplificar o sistema, corrigir distorções históricas e aumentar a neutralidade fiscal. A inovação central é a adoção do princípio da tributação no destino, que transfere a arrecadação para o local do consumo, em substituição ao padrão baseado na origem. Essa mudança reconfigura profundamente o federalismo fiscal brasileiro.

No plano municipal, os impactos são particularmente sensíveis. O ISS, historicamente fonte relevante de receita própria, será gradualmente extinto e substituído pelo IBS, cuja gestão passará a obedecer às regras nacionais coordenadas pelo Comitê Gestor do IBS (CG-IBS). Tal mudança não se limita a uma alteração da incidência tributária: implica a reconfiguração da autonomia financeira municipal, elemento essencial ao exercício das competências constitucionais locais. Essa situação torna-se ainda mais crítica ao se considerar os municípios de pequeno porte, caracterizados por baixa capacidade de arrecadação própria, diversificação econômica limitada e elevada dependência de transferências intergovernamentais. Como demonstram Mendes e Souza (2025), a viabilidade da reforma para esses entes depende não apenas da eficiência econômica do novo modelo, mas também da capacidade de preservar o equilíbrio federativo por meio de mecanismos adequados de equalização.

A literatura recente evidencia que a redistribuição de receitas pela lógica do consumo pode produzir efeitos heterogêneos entre os municípios. Silva (2026), com base em modelos econométricos aplicados ao período 2010–2023 e em simulações prospectivas até 2032, demonstra que os entes localizados nas regiões Norte e Nordeste e os mais dependentes de tributos sobre o consumo são os mais vulneráveis à transição. Gobetti, Orair e Monteiro (2023) estimam que, sob determinadas condições de crescimento e de transição gradual, até 98% dos municípios poderiam ter ganhos líquidos com a reforma; contudo, ressaltam que a ausência de mecanismos robustos de compensação pode converter esses ganhos potenciais em perdas reais para os municípios de menor porte.

O objetivo geral desta pesquisa é analisar os impactos da reforma tributária sobre a composição das receitas e a autonomia financeira dos municípios de pequeno porte, com foco na

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

Ano VII, v.1 2026 | submissão: 23/05/2026 | aceito: 26/05/2026 | publicação: 29/05/2026

sustentabilidade fiscal e na capacidade institucional de adaptação ao novo modelo. São objetivos específicos: (a) examinar o federalismo fiscal brasileiro e suas fragilidades históricas; (b) analisar os efeitos da substituição do ISS pelo IBS sobre a autonomia e as receitas municipais; (c) identificar os pontos fortes e fracos da reforma sob a ótica da arrecadação municipal; e (d) avaliar o papel dos Tribunais de Contas na transição e na indução de boas práticas de governança tributária.

O presente estudo foi elaborado a partir de revisão bibliográfica e de análise documental da legislação constitucional e infraconstitucional relativa à reforma tributária, especialmente da Emenda Constitucional nº 132/2023, da Lei Complementar nº 214/2025 e dos atos normativos relacionados à implantação do IBS e da CBS. A pesquisa adota uma abordagem qualitativa e exploratória, não tendo por finalidade mensurar empiricamente os impactos da reforma em todos os municípios brasileiros, mas sim discutir os principais riscos, oportunidades e condicionantes institucionais da transição para os municípios de pequeno porte.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 FEDERALISMO FISCAL E AUTONOMIA MUNICIPAL

O federalismo brasileiro é marcado por uma estrutura descentralizada na qual União, estados, Distrito Federal e municípios são entes autônomos, conforme o artigo 18 da Constituição Federal de 1988. Essa autonomia, no entanto, está fortemente condicionada à capacidade financeira de cada ente para cumprir suas atribuições constitucionais (Brasil, 1988). A Constituição ampliou formalmente a autonomia municipal ao conferir-lhe tributos como ISS, IPTU e ITBI, mas essa autonomia sofre restrições substanciais decorrentes da limitada base econômica local, da capacidade administrativa e da própria arquitetura do sistema tributário nacional.

Estudos sobre finanças públicas municipais, a exemplo dos levantamentos do IPEA e das análises de Bremaeker, indicam que uma parcela expressiva dos municípios brasileiros possui baixa capacidade de arrecadação própria e elevada dependência de transferências intergovernamentais. Estudos do IPEA (2023) evidenciam que mais de 60% da receita disponível dos municípios brasileiros provém de transferências intergovernamentais, entre as quais o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) ocupa posição central. Rezende e Nascimento (2022) demonstram que, em municípios de pequeno porte, a cota-parte do ICMS

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

RCMOS – Revista Científica Multidisciplinar O Saber.
ISSN: 2675-9128. São Paulo-SP.

Ano VII, v.1 2026 | submissão: 23/05/2026 | aceito: 26/05/2026 | publicação: 29/05/2026

pode representar até 40% das receitas correntes líquidas, o que os torna especialmente vulneráveis a mudanças no sistema tributário nacional. Bremaeker (2017) destaca que a dependência de transferências é estrutural e resulta da concentração histórica de receitas nas esferas federal e estadual, o que compromete o planejamento e a execução independentes de políticas públicas locais. Esse quadro é agravado pelo que Arretche (2020) denomina "paradoxo da descentralização": a Constituição de 1988 transferiu responsabilidades crescentes aos municípios, sobretudo em saúde, educação e assistência social, sem a correspondente descentralização de receitas. Conforme apontam Rachelle e Gomes (2025), não existe autonomia municipal efetiva sem instrumentos tributários que permitam ao ente financiar suas políticas públicas; a limitação desses instrumentos traduz-se em perda material de autonomia, mesmo quando esta figure de forma plena no texto constitucional.

2.2 EXTRAFISCALIDADE E NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS

A análise dos efeitos da reforma sobre os municípios exige atenção à função extrafiscal dos tributos, ou seja, ao emprego do sistema tributário não apenas para arrecadar, mas também como instrumento de intervenção econômica e de orientação de comportamentos. A tradição doutrinária, a partir das contribuições de Bobbio (2007), distingue o direito sancionador do direito promocional: enquanto o primeiro utiliza sanções para controle social, o segundo faz uso de incentivos para orientar condutas em prol de objetivos econômicos e sociais definidos pelo Estado.

No campo tributário, essa dimensão se manifesta na extrafiscalidade, pela qual os tributos servem como instrumentos de política pública. Schoueri (2018) ressalta que a tributação moderna não pode ser vista apenas pela ótica arrecadatória, devendo ser entendida também como um mecanismo de intervenção na economia. Historicamente, os municípios utilizaram o ISS como instrumento extrafiscal, valendo-se de benefícios fiscais para atrair empresas e fomentar o desenvolvimento local. Conforme observa Job (2025), a proibição de concessão de incentivos fiscais relacionados à tributação do consumo, prevista na reforma, obriga os municípios a reconfigurar suas estratégias de promoção econômica, substituindo instrumentos tributários diretos por mecanismos indiretos, como subvenções, políticas públicas estruturadas e programas de conformidade tributária. Essa transição demanda maior capacidade de planejamento e de governança, elemento escasso justamente nos municípios de menor porte.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

RCMOS – Revista Científica Multidisciplinar O Saber.
ISSN: 2675-9128. São Paulo-SP.

Ano VII, v.1 2026 | submissão: 23/05/2026 | aceito: 26/05/2026 | publicação: 29/05/2026

2.3 SUSTENTABILIDADE FISCAL MUNICIPAL E DEPENDÊNCIA DE TRANSFERÊNCIAS

A sustentabilidade fiscal dos municípios é central para compreender os impactos da reforma. Como aponta Silva (2026), com base no Índice de Dependência Tributária Municipal (IDTM), municípios com maior dependência de tributos sobre o consumo tendem a ver reduzida sua capacidade de investimento durante a transição para o IBS, sobretudo na ausência de mecanismos eficientes de equalização fiscal. Essa realidade é particularmente sensível nos municípios de pequeno porte, para os quais a cota-parte do ICMS e do ISS compõe fatias relevantes da receita corrente.

Faria (2024) evidencia que mudanças nos critérios de partilha produzem efeitos heterogêneos entre os municípios, dependendo de fatores como a estrutura econômica, a população e o nível de atividade produtiva. Mendes e Souza (2025) reforçam que a incerteza quanto ao fluxo de recursos compromete a capacidade dos gestores de planejar políticas de médio e longo prazo, sobretudo quanto aos investimentos em infraestrutura. Gobetti, Orair e Monteiro (2023) demonstram que, embora a reforma possa gerar ganhos fiscais para a maioria dos municípios em um cenário de crescimento econômico acelerado, esses ganhos são desiguais e dependem fortemente dos critérios de calibragem do fundo de equalização. Assim, a sustentabilidade fiscal municipal passa a depender não só do desenho tributário, mas também da existência de mecanismos compensatórios capazes de atenuar os efeitos redistributivos da reforma.

2.4 O MODELO IVA DUAL E O FEDERALISMO COOPERATIVO

A opção brasileira pelo modelo de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) dual, com CBS de competência federal e IBS de competência compartilhada entre estados e municípios, alinha o país à experiência internacional adotada pela maioria dos países membros da OCDE (2021).

Esse modelo, ao mesmo tempo em que unifica a base de incidência e elimina a guerra fiscal, cria desafios para a governança federativa. O Ministério da Fazenda (2026) destaca que a criação do CG-IBS inaugura uma era de federalismo cooperativo, substituindo o federalismo predatório, marcado pela competição tributária entre os entes federados. Orair e Gobetti (2021) argumentam que a estruturação de um IVA subnacional compartilhado é um dos avanços mais

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

Ano VII, v.1 2026 | submissão: 23/05/2026 | aceito: 26/05/2026 | publicação: 29/05/2026

significativos do ponto de vista da eficiência alocativa, mas ressaltam que sua efetividade para os municípios de menor capacidade depende da qualidade dos mecanismos de distribuição e da velocidade de adaptação administrativa.

3 ANÁLISE DOS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

3.1 Estrutura do federalismo fiscal e suas limitações históricas

O federalismo fiscal brasileiro caracteriza-se por uma distribuição assimétrica de competências tributárias e de capacidade arrecadatória entre os entes federativos. Embora a Constituição de 1988 tenha ampliado formalmente a autonomia municipal, essa autonomia é frequentemente atenuada por limitações estruturais decorrentes da base econômica local, da capacidade administrativa e da arquitetura do sistema tributário nacional. Gobetti (2023) evidencia que a desigualdade fiscal entre entes subnacionais permanece elevada, apesar de reformas parciais, o que demonstra a incapacidade histórica do sistema de promover a distribuição equitativa de receitas.

Esse quadro é agravado pelo descompasso entre as responsabilidades atribuídas aos municípios e os recursos disponibilizados: a descentralização de políticas públicas não foi acompanhada de descentralização proporcional de receitas, o que Bremaeker (2017) denomina "descentralização sem recursos". Esse desequilíbrio força gestores municipais a conciliar demandas crescentes com restrições orçamentárias, recorrendo frequentemente a transferências voluntárias e convênios, o que compromete a previsibilidade financeira.

Com a Emenda Constitucional nº 132/2023, esse debate ganha nova dimensão. A unificação dos tributos sobre o consumo e a criação do IBS deslocam a lógica de arrecadação da origem para o destino, o que pode reduzir distorções, mas suscita apreensões quanto aos efeitos sobre a autonomia fiscal municipal. A transição, regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025, exigirá dos municípios não apenas adequações normativas, mas também o fortalecimento das estruturas administrativas e de fiscalização, sob pena de perda de participação na arrecadação e do aprofundamento das fragilidades existentes.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

RCMOS – Revista Científica Multidisciplinar O Saber.
ISSN: 2675-9128. São Paulo-SP.

Ano VII, v.1 2026 | submissão: 23/05/2026 | aceito: 26/05/2026 | publicação: 29/05/2026

3.2 Impactos da reforma tributária sobre a arrecadação municipal

3.2.1 Mudança de paradigma: do critério da origem ao critério do destino

No regime anterior, o ISS era cobrado no local de prestação do serviço, o que favorecia municípios com maior concentração de atividade econômica. Com a adoção do princípio do destino, a arrecadação passa a ser atribuída ao local de consumo final, o que provoca a redistribuição de receitas. Em tese, os municípios consumidores seriam beneficiados. Contudo, essa redistribuição não ocorre de forma uniforme: é condicionada pelo perfil econômico local, pelo poder de consumo da população e pela inserção nas cadeias produtivas regionais e nacionais.

Municípios de pequeno porte, com fraca atividade econômica e mercado consumidor limitado, podem não auferir ganhos relevantes, mantendo-se em situação de dependência fiscal. A regulamentação do IBS, por meio da Lei Complementar nº 214/2025, institui um sistema de arrecadação centralizado, com posterior repartição entre União, estados e municípios, por meio do CG-IBS. Esse modelo demanda um elevado grau de coordenação institucional e de transparência nos critérios de distribuição, pois os entes subnacionais perdem o controle direto sobre uma parcela relevante de suas receitas (Brasil, 2025).

3.2.2 Dependência de transferências e capacidade fiscal própria

A forte dependência de transferências intergovernamentais é uma das características mais marcantes do federalismo fiscal, especialmente para os municípios de pequeno porte. Estudos mostram que, em muitos casos, as transferências superam significativamente as receitas de tributos próprios, comprometendo a autonomia financeira e o planejamento de longo prazo (Alves, 2025). A baixa densidade econômica, a informalidade e a reduzida atividade empresarial limitam o potencial de arrecadação do ISS, ao passo que deficiências cadastrais e fragilidades na fiscalização prejudicam a eficiência do IPTU.

Essa dependência excessiva tende a desestimular investimentos na melhoria da administração tributária local, criando um ciclo de passividade arrecadatória. Municípios muito dependentes priorizam a captação de recursos externos em detrimento da construção de mecanismos eficientes de cobrança e fiscalização, perpetuando a dependência e comprometendo a sustentabilidade fiscal no médio e no longo prazo. A implementação da LC nº 214/2025 prevê mecanismos de transição para mitigar perdas abruptas, mas tais instrumentos não substituem a

c

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

RCMOS – Revista Científica Multidisciplinar O Saber.
ISSN: 2675-9128. São Paulo-SP.

Ano VII, v.1 2026 | submissão: 23/05/2026 | aceito: 26/05/2026 | publicação: 29/05/2026

necessidade de fortalecer a capacidade fiscal municipal (Brasil, 2025).

3.3 IMPACTOS NOS MUNICÍPIOS DE PEQUENO PORTE.

Os municípios de pequeno porte são particularmente vulneráveis no contexto da reforma. Esses entes costumam apresentar baixa densidade econômica, diversificação produtiva limitada e capacidade administrativa reduzida, o que os torna mais expostos a alterações na sistemática de arrecadação. Com a substituição do ISS pelo IBS, cujo critério é o destino do consumo, municípios com fraca capacidade de consumo interno tendem a não se beneficiar de forma expressiva, permanecendo dependentes de mecanismos redistributivos.

A realidade brasileira, inclusive em estados como o Tocantins — onde a maioria dos municípios possui menos de 20.000 habitantes e alta dependência do FPM —, demonstra que muitos entes apresentam arrecadação própria per capita significativamente abaixo dos parâmetros necessários para assegurar autonomia fiscal. Silva (2026) demonstra, com base em simulações para o período 2025–2032, que municípios localizados nas regiões Norte e Nordeste e com elevada dependência de tributos sobre o consumo enfrentam as quedas mais expressivas na capacidade de investimento durante a transição.

Um risco central é o aumento das desigualdades fiscais entre municípios: os já fragilizados, com baixa arrecadação própria e ausência de planejamento tributário, enfrentarão dificuldades mais acentuadas; em contrapartida, municípios que funcionam como polos de consumo regional ou que investirem em modernização administrativa tenderão a se apropriar melhor das receitas do IBS (Brasil, 2023; Gobetti, 2023).

4 ANÁLISE COMPLEMENTAR E APLICAÇÃO PRÁTICA

4.1 Impactos diferenciados conforme o perfil dos municípios

A diversidade econômica, demográfica e institucional dos municípios impõe uma análise segmentada dos impactos da reforma. Municípios de pequeno porte apresentam maior vulnerabilidade fiscal devido à diversificação econômica limitada, à reduzida capacidade arrecadatória e à alta dependência de transferências. A vedação de incentivos fiscais vinculados à tributação sobre o consumo elimina uma estratégia histórica de atração de investimentos,

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

RCMOS – Revista Científica Multidisciplinar O Saber.
ISSN: 2675-9128. São Paulo-SP.

Ano VII, v.1 2026 | submissão: 23/05/2026 | aceito: 26/05/2026 | publicação: 29/05/2026

obrigando os gestores a adotar instrumentos alternativos que exigem maior capacidade institucional (Brasil, 2023).

Municípios de porte médio ocupam posição intermediária: embora apresentem maior diversificação econômica, enfrentam limitações na gestão tributária. O impacto da reforma dependerá da capacidade institucional de adaptação; quem investir em tecnologia, qualificação e integração com os sistemas nacionais terá melhores condições de se apropriar da arrecadação do IBS. Municípios de grande porte, com elevada densidade populacional e dinamismo econômico, tendem a ser favorecidos pelo critério do destino, dada a expressiva base de consumo interno. Ainda assim, a centralização e a gestão compartilhada redefinem aspectos da autonomia fiscal local.

Orair e Gobetti (2021) argumentam que a redistribuição pela lógica do consumo não elimina as assimetrias estruturais e, na ausência de mecanismos eficazes de equalização, pode até aprofundá-las. Mendes e Souza (2025) reforçam que a calibragem dos fundos de equalização é a variável mais determinante para a sustentabilidade fiscal municipal do que a própria alíquota do IBS, conclusão corroborada empiricamente por Silva (2026).

4.2 Pontos fortes e pontos fracos da reforma sob a ótica da arrecadação municipal

A tabela a seguir sistematiza os principais pontos fortes e fracos da reforma tributária sob a perspectiva estrita da arrecadação municipal, com base na análise normativa e na literatura revisada:

PONTOS FORTES	PONTOS FRACOS
1. Simplificação do sistema e redução do custo Brasil 2. Maior transparência da carga tributária via IBS/CBS em documentos fiscais 3. Cashback tributário para famílias do CadÚnico (até ½ salário mínimo) 4. Possibilidade de participação federativa na definição e gestão do IBS, nos limites estabelecidos pela legislação complementar	1. Perda de autonomia sobre o ISS, instrumento histórico de política fiscal local 2. Incerteza sobre critérios definitivos de distribuição do IBS entre estados e municípios 3. Exigências tecnológicas elevadas para municípios com baixa capacidade técnica

c

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

RCMOS – Revista Científica Multidisciplinar O Saber.
ISSN: 2675-9128. São Paulo-SP.

Ano VII, v.1 2026 | submissão: 23/05/2026 | aceito: 26/05/2026 | publicação: 29/05/2026

	4. Coexistência de dois sistemas tributários entre 2026 e 2033 aumenta complexidade
PONTOS FORTES	**PONTOS FRACOS**
5. Fortalecimento do IPTU e ITBI como tributos exclusivamente municipais 6. Fim da guerra fiscal e adoção do federalismo cooperativo 7. Responsabilização solidária de marketplaces amplia controle sobre economia digital	5. Mecanismos de compensação têm caráter temporário e não garantem estabilidade de longo prazo 6. Municípios com fraco mercado consumidor tendem a não se beneficiar do critério do destino 7. Risco de aprofundamento das desigualdades regionais sem equalização fiscal eficaz

Fonte: Elaborado com base em Brasil (2023; 2025), Silva (2026), Mendes e Souza (2025) e Ministério da Fazenda (2026).

Entre os pontos fortes, a simplificação do sistema reduz o chamado "custo Brasil" tanto para contribuintes quanto para os entes públicos. A maior transparência da carga tributária, viabilizada pela exibição do IBS e da CBS nos documentos fiscais eletrônicos, facilita o controle social e a auditoria. O cashback tributário, previsto na LC nº 214/2025 para famílias inscritas no Cadastro Único com renda per capita de até meio salário mínimo, pode ampliar o consumo formal e, por consequência, a base do IBS nos municípios. O fortalecimento do IPTU e do ITBI como tributos exclusivamente municipais representa uma oportunidade estratégica para ampliar a receita própria diante da migração do ISS para o IBS compartilhado. O Ministério da Fazenda (2026) destaca ainda que a responsabilização solidária de marketplaces e plataformas digitais pela arrecadação do IBS amplia o controle sobre a economia digital, com potencial impacto positivo nas receitas municipais, embora acompanhada de aumento de complexidade no período de transição.

Entre os pontos fracos, a perda de autonomia sobre o ISS elimina um instrumento histórico de política fiscal local, enquanto a incerteza sobre os critérios definitivos de distribuição do IBS

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

RCMOS – Revista Científica Multidisciplinar O Saber.
ISSN: 2675-9128. São Paulo-SP.

Ano VII, v.1 2026 | submissão: 23/05/2026 | aceito: 26/05/2026 | publicação: 29/05/2026

gera insegurança para o planejamento orçamentário. A coexistência de dois sistemas tributários entre 2026 e 2033 eleva a complexidade operacional, e o caráter temporário dos mecanismos de compensação não garante estabilidade de longo prazo para municípios com perfil econômico desfavorável ao critério do destino (Brasil, 2023; Brasil, 2025)

.

4.3 Novidades da reforma tributária em 2025 e 2026

Desde a regulamentação da reforma pela Lei Complementar nº 214/2025, houve importantes avanços institucionais.

O ano de 2026 foi estruturado como fase de adaptação e teste do novo modelo: o IBS e a CBS devem ser destacados nos documentos fiscais, com alíquotas de 0,1% e 0,9%, respectivamente, sem a geração de obrigação efetiva de recolhimento, o que permite que empresas, contadores e administrações públicas testem processos e sistemas. Conforme o Ato Conjunto RFB/CGIBS nº 1/2025, a cobrança efetiva da CBS inicia-se em 2027, e a do IBS apenas a partir de 2029, com transição gradual até 2033, quando o ISS e o ICMS serão extintos (Brasil, 2025).

Nesse contexto, mais do que a fixação nominal das alíquotas ou a enumeração dos marcos normativos da transição, interessa aos municípios de pequeno porte compreender os efeitos administrativos e fiscais do novo modelo. A implantação do IBS e da CBS exigirá adequações progressivas nos sistemas, cadastros, rotinas de fiscalização, no controle das informações fiscais e na capacidade de integração com o Comitê Gestor do IBS. Assim, o ponto central para esses entes não será apenas acompanhar a substituição formal do ISS pelo IBS, mas também desenvolver condições institucionais mínimas para monitorar a repartição das receitas, qualificar suas bases de dados e planejar a transição sem comprometer a sustentabilidade fiscal local.

Em segundo lugar, o CG-IBS foi formalmente constituído com 54 membros titulares, sendo 27 representantes dos estados e 27 dos municípios, o que garante representação paritária na governança do novo tributo. A publicação do Regulamento do IBS, com 617 artigos, aprovado por unanimidade pelo Conselho Superior do CG-IBS em abril de 2026, representa um avanço decisivo na operacionalização da reforma (Brasil, 2026). Em terceiro lugar, a Lei Complementar nº 227/2026 regulamentou o CG-IBS e introduziu alterações relevantes à legislação complementar de regulamentação da reforma tributária, consolidando a estrutura normativa da transição.

Adicionalmente, o PLP 108/2024, aprovado ao final de 2025, trouxe definições relevantes para

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

RCMOS – Revista Científica Multidisciplinar O Saber.
ISSN: 2675-9128. São Paulo-SP.

Ano VII, v.1 2026 | submissão: 23/05/2026 | aceito: 26/05/2026 | publicação: 29/05/2026

os municípios: regulamentação do ITBI com base no valor venal de mercado, possibilidade de redução de alíquota municipal quando o contribuinte antecipar o pagamento, e isenção do IBS e da CBS para Fundos de Investimento Imobiliário e do Agronegócio. A tabela abaixo sintetiza o cronograma de transição e seus principais impactos para os municípios:

ANO	EVENTO	IMPACTO PARA OS MUNICÍPIOS
2025	Publicação LC 214/2025 e constituição do CGIBS (LC 227/2026)	Início da preparação administrativa e tecnológica
2026	Fase de adaptação e teste: IBS (0,1%) e CBS (0,9%) com caráter informativo	Adaptação dos sistemas, sem obrigação de recolhimento efetivo
2027	CBS com alíquota plena; IBS a 0,5% (estado) + 0,5% (município)	Início da cobrança real; extinção do PIS/COFINS
2029–2032	Implementação gradual do IBS com aumento progressivo de alíquota	Extinção paulatina do ISS; transição do fluxo de receitas
2033	Extinção completa de ISS e ICMS; alíquota plena do IBS, conforme definida na legislação aplicável	Novo regime plenamente operacional; FPM e IPTU ganham centralidade

Fonte: Elaborado com base em Brasil (2023, 2025 e 2026) e no Ato Conjunto RFB/CGIBS nº 1/2025.

Esses desenvolvimentos reforçam a ideia de que o êxito da transição para os municípios de pequeno porte dependerá da capacidade de adaptação administrativa e tecnológica a um sistema progressivamente mais complexo, ainda que concebido para ser mais simples em seu estado definitivo.

4.4 o papel dos tribunais de contas na transição para o modelo ibs.

A implementação da reforma constitui mais do que uma mudança normativa: é uma transformação institucional que demanda acompanhamento constante e atuação estratégica dos órgãos de controle externo. Nesse cenário, os Tribunais de Contas desempenham um papel central não apenas na fiscalização, mas também na orientação e na promoção de boas práticas de gestão, sobretudo no que se refere à adaptação dos municípios ao modelo do IBS. A atuação

c

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

Ano VII, v.1 2026 | submissão: 23/05/2026 | aceito: 26/05/2026 | publicação: 29/05/2026

tradicional, centrada na legalidade e na conformidade, mostra-se insuficiente diante da complexidade do novo sistema; é necessário ampliar o escopo de avaliação para incluir a capacidade institucional municipal, abrangendo a governança fiscal, as estruturas administrativas e a eficiência na gestão das receitas (Brasil, 2023).

A auditoria operacional destaca-se como ferramenta para avaliar a gestão tributária municipal. Ao examinar a eficiência, a eficácia e a efetividade das políticas públicas, esse tipo de auditoria identifica fragilidades, avalia a qualidade da administração tributária e propõe medidas corretivas antes que disfunções comprometam a sustentabilidade fiscal. A análise deve considerar a capacidade de integração com os sistemas nacionais de arrecadação do IBS, a existência de planejamento estratégico para a transição e a qualidade das informações fiscais (INTOSAI, 2019).

Paralelamente, é imprescindível fortalecer a atuação orientadora e pedagógica dos Tribunais de Contas. Em processos de mudança estrutural, a ênfase sancionadora deve ceder espaço a abordagens preventivas, voltadas à capacitação de gestores e à difusão de boas práticas. A elaboração de guias técnicos, programas de capacitação e alertas preventivos é um instrumento eficaz para reduzir assimetrias institucionais e ampliar a capacidade de adaptação dos municípios de menor porte. A efetividade dessa atuação depende da integração entre o controle interno e o externo, o que garante a identificação precoce de riscos e a adoção tempestiva de medidas corretivas.

No monitoramento dos riscos fiscais, os Tribunais de Contas devem desenvolver instrumentos contínuos e específicos para acompanhar a sustentabilidade das receitas municipais durante a transição. Indicadores sobre a dependência de transferências, a variação da arrecadação e a capacidade de investimento são fundamentais para identificar vulnerabilidades. Além disso, os tribunais podem promover melhores práticas de governança tributária, estabelecendo padrões baseados em planejamento, transparência, uso de tecnologia e qualificação do pessoal, contribuindo para elevar a arrecadação e fortalecer as finanças municipais.

CONCLUSÃO

A Reforma Tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representa uma transformação estrutural no sistema tributário brasileiro, com impactos diretos no federalismo fiscal e na autonomia financeira dos municípios. Ao substituir tributos historicamente relevantes, como o ISS e a cota-parte do ICMS, por um modelo baseado na tributação no destino

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

RCMOS – Revista Científica Multidisciplinar O Saber.
ISSN: 2675-9128. São Paulo-SP.

Ano VII, v.1 2026 | submissão: 23/05/2026 | aceito: 26/05/2026 | publicação: 29/05/2026

e na gestão compartilhada do IBS, a reforma inaugura uma nova lógica de arrecadação e de distribuição de receitas públicas.

A análise realizada demonstra que os efeitos da reforma são profundamente assimétricos. Municípios de maior porte e com elevado consumo tendem a se beneficiar do novo modelo, enquanto os de pequeno porte enfrentam riscos concretos de agravamento da fragilidade fiscal, em razão da combinação entre alta dependência de transferências, capacidade administrativa limitada e mercado consumidor insuficiente para capturar receitas por meio do critério do destino. Silva (2026) e Mendes e Souza (2025) são uníssonos ao afirmar que a calibragem dos mecanismos de equalização é a variável mais determinante para a preservação do equilíbrio federativo, mais do que a alíquota do IBS em si.

A proibição de incentivos fiscais ligados ao consumo exige a reconfiguração das estratégias de desenvolvimento local, substituindo instrumentos tradicionais de extrafiscalidade por mecanismos indiretos que demandam maior capacidade de planejamento e de governança, o que representa um desafio considerável para entes com estrutura administrativa limitada. Do ponto de vista do federalismo fiscal, a reforma evidencia uma tensão entre eficiência econômica e autonomia federativa: a simplificação e a redução de distorções são avanços inquestionáveis, mas a centralização da arrecadação pode, na prática, reduzir a autonomia financeira municipal, elemento essencial ao cumprimento das competências constitucionais locais.

A análise das novidades regulatórias de 2025 e 2026, com destaque para a constituição do CG-IBS, o cronograma de transição gradual até 2033 e a responsabilização dos marketplaces digitais, reforça que o novo sistema tende a ser mais simples em seu estado definitivo, mas impõe complexidade operacional significativa durante o período de transição. Esse intervalo é justamente onde reside o maior risco para os municípios de menor capacidade institucional.

O papel estratégico dos Tribunais de Contas é indispensável nesse processo. Além da fiscalização tradicional, esses órgãos devem atuar de forma orientadora e indutora, fortalecendo a governança tributária municipal, capacitando gestores e monitorando continuamente os riscos fiscais. A combinação entre controle externo eficaz, mecanismos de equalização bem calibrados e postura proativa dos gestores municipais constitui a tríade necessária para que a reforma cumpra seus objetivos de eficiência econômica sem comprometer a sustentabilidade das finanças locais. O êxito dependerá, em última instância, da capacidade do Estado brasileiro de conciliar eficiência com equidade federativa, evitando que os ganhos do novo modelo se deem à custa do enfraquecimento das bases financeiras dos municípios mais vulneráveis.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

Ano VII, v.1 2026 | submissão: 23/05/2026 | aceito: 26/05/2026 | publicação: 29/05/2026

REFERÊNCIAS

ARRETCHE, Marta**. Democracia, federalismo e centralização no Brasil.** Rio de Janeiro: FGV, 2020.

ALVES, Regiane Policarpo da Silva. Prevenção à fraude financeira: pilar da integridade econômica, confiança social e desenvolvimento sustentável sob uma abordagem global. **RCMOS - Revista Científica Multidisciplinar O Saber,** Brasil, v. 1, n. 2, 2025. DOI: 10.51473/rcmos.v1i1.2025.2261. Disponível em: https://submissoesrevistarcmos.com.br/rcmos/article/view/2261.

BOBBIO, Norberto**. Da estrutura à função: novos estudos em teoria do direito.** Barueri: Manole, 2007.

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: 1 de maio de 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui normas gerais relativas ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e ao Imposto Seletivo (IS). Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 1 de maio de 2026.

BRASIL. **Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços**; BRASIL. Receita Federal do Brasil. Ato Conjunto RFB/CGIBS nº 1, de 22 de dezembro de 2025. Estabelece o rol de documentos fiscais a serem recepcionados pelos regulamentos do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS e da Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS, bem como o prazo para sua observância no ano de 2026. Brasília, DF: CGIBS/RFB, 2025. Disponível em: https://www.normaslegais.com.br/legislacao/ato-conjunto-rfb-cgibs-1-2025.htm. Acesso em: 1 de maio de 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026**. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS); e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 1 de maio de 2026.

BREMAEKER, François E. J. **Finanças municipais no Brasil**: evolução e perspectivas. Rio de Janeiro: IBAM, 2017.

FARIA, Paulo Deiser Pereira**. Impacto da reforma tributária na participação do ICMS de Minas Gerais**: um enfoque nos municípios da mesorregião do Mucuri. 2024. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri, Teófilo Otoni, 2024.

GOBETTI, Sérgio Wulff**. Federalismo fiscal e reforma tributária no Brasil. Brasília**: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2023. (Texto para Discussão). Disponível em: https://www.ipea.gov.br. Acesso em: 1 de maio de 2026.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio; MONTEIRO, Priscila Kaiser**. Impactos redistributivos da reforma tributária na federação**. *Carta de Conjuntura*, Brasília, IPEA, n. 60, maio 2023. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura. Acesso em: 1 de maio de 2026.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA**. Nota técnica sobre a reforma tributária do consumo.** Brasília: IPEA, 2023. Disponível em: https://www.ipea.gov.br. Acesso em: 1 de maio de 2026.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

Ano VII, v.1 2026 | submissão: 23/05/2026 | aceito: 26/05/2026 | publicação: 29/05/2026

JOB, Pedro Henrique do Nascimento Gravina**. Normas tributárias indutoras nos municípios brasileiros**: perspectivas pós-reforma tributária (Emenda Constitucional nº 132/2023). 2025. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2025.

MENDES, Marcos; SOUZA, Celina. **Reforma tributária e sustentabilidade federativa:** perspectivas para o IBS. *Revista Cadernos de Finanças Públicas*, Brasília, n. 4, p. 15-42, 2025.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO**.** **Consumption Tax Trends 2021**: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. Paris: OECD Publishing, 2021.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff**. Reforma tributária e federalismo fiscal**: análise das propostas de criação de um imposto sobre o valor agregado no Brasil. *Cadernos de Finanças Públicas*, Brasília, v. 21, n. 1, 2021. Disponível em: https://publicacoes.tesouro.gov.br. Acesso em: 1 de maio de 2026.

RACHELLE, Fábio Silveira; GOMES, André Silva**. O novo federalismo fiscal promovido pela reforma tributária**: riscos à autonomia dos municípios. *Revista Projuris*, Novo Hamburgo, v. 1, n. 1, 2025.

REZENDE, Fernando; NASCIMENTO, Edson**.** Finanças municipais e reforma tributária: desafios para o federalismo brasileiro. ***Revista Economia e Sociedade***, Campinas, v. 31, n. 2, p. 321-348, 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo**. Direito tributário. 8. ed. São Paulo**: Saraiva, 2018.

SILVA, Frederico de Alcântara e**.** Reforma tributária e sustentabilidade fiscal dos municípios: impactos da transição do ICMS/ISS para o IBS na arrecadação e na capacidade de investimento. ***Revista Cadernos de Finanças Públicas***, Brasília, edição especial, p. 1-27, 2026. Disponível em: https://publicacoes.tesouro.gov.br. Acesso em: 1 de maio de 2026.

c

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.