

Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: Reflexos na Contabilidade e no Orçamento Público.

Tax Reform and Fiscal Federalism: Impacts on Public Accounting and Public Budgeting

Reforma Tributaria y Federalismo Fiscal: Impactos en la Contabilidad y en el Presupuesto Público

Grupo temático 02 - Finanças Públicas e Accountability

Leonardo Alves Corrêa, Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Paulo Vitor Jordão da Gama Silva, Universidade do Estado do Rio de Janeiro

RESUMO

A reforma tributária altera profundamente o federalismo fiscal, ao adotar o princípio do destino, redistribuir receitas entre os entes federativos e redefinir os mecanismos de governança tributária. Este estudo adota abordagem qualitativa, exploratória e descritiva com análise documental da legislação. A análise examina os efeitos da reforma sobre a arrecadação, a repartição das receitas, a contabilidade pública, os registros contábeis, os demonstrativos fiscais e os instrumentos orçamentários, especialmente no período de transição entre 2026 e 2033. Os resultados indicam a necessidade de modernização dos sistemas de informação, integração entre contabilidade e orçamento, fortalecimento da governança interfederativa e capacitação contínua. Conclui-se que, embora a reforma avance rumo a maior simplicidade e transparência, sua efetividade dependerá dos entes federativos, da operacionalização dos fundos compensatórios e da superação dos desafios fiscais e operacionais da transição.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Federalismo Fiscal. Contabilidade Pública. Orçamento Público. Gestão Fiscal.

ABSTRACT

The tax reform profoundly reshapes fiscal federalism by adopting the destination principle, redistributing revenues among federative entities, and redefining tax governance mechanisms. This study adopts a qualitative, exploratory, and descriptive approach based on documentary analysis of the legislation. The analysis examines the effects of the reform on revenue collection, revenue sharing, public accounting, accounting records, fiscal statements, and budgetary instruments, particularly during the transition period from 2026 to 2033. The results indicate the need to modernize information systems, integrate accounting and budgeting processes, strengthen intergovernmental governance, and ensure continuous capacity building. The study concludes that, although the reform advances toward greater simplicity and transparency, its effectiveness will depend on the institutional capacity of federative entities, the operationalization of compensatory funds, and the ability to overcome fiscal and operational challenges during the transition.

Keywords: Tax Reform. Fiscal Federalism. Public Accounting. Public Budgeting. Fiscal Management.

RESUMEN

La reforma tributaria transforma profundamente el federalismo fiscal al adoptar el principio de destino, redistribuir los ingresos entre los entes federativos y redefinir los mecanismos de gobernanza tributaria. Este estudio adopta un enfoque cualitativo, exploratorio y descriptivo, basado en el análisis documental de la legislación. El análisis examina los efectos de la reforma sobre la recaudación, la distribución de los ingresos, la contabilidad pública, los registros contables, los estados fiscales y los instrumentos presupuestarios, especialmente durante el período de transición entre 2026 y 2033. Los resultados indican la necesidad de modernizar los sistemas de información, integrar la contabilidad y el presupuesto, fortalecer la gobernanza intergubernamental y promover la capacitación

continua. Se concluye que, si bien la reforma avanza hacia una mayor simplicidad y transparencia, su efectividad dependerá de la capacidad institucional de los entes federativos, de la operacionalización de los fondos compensatorios y de la superación de los desafíos fiscales y operativos del proceso de transición.

Palabras clave: Reforma Tributaria. Federalismo Fiscal. Contabilidad Pública. Presupuesto Público. Gestión Fiscal.

1. Introdução:

O sistema tributário brasileiro historicamente caracteriza-se por elevada complexidade, resultante da multiplicidade de tributos, da sobreposição de competências entre os entes federativos e da distribuição desigual da carga tributária entre setores econômicos e regiões do país. Essa configuração tem gerado insegurança jurídica, elevados custos de conformidade e ineficiências na arrecadação pública, afetando tanto o setor privado quanto a gestão estatal (Medeiros & Souza, 2016). Nesse cenário, a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 representa um marco relevante no processo de reforma tributária brasileira, ao instituir um novo modelo de tributação do consumo, orientado à simplificação, à transparência e à eficiência do sistema (Brasil, 2023).

A reforma propõe a substituição de cinco tributos — PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS — por dois novos impostos sobre valor agregado: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados e municípios, além da criação do Imposto Seletivo, incidente sobre bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (Brasil, 2023). Essa reestruturação aproxima o Brasil de modelos internacionais de IVA, com potencial para reduzir a cumulatividade, ampliar a neutralidade econômica e aumentar a transparência do sistema tributário (González et al., 2024). Contudo, seus efeitos extrapolam o campo econômico, alcançando diretamente a organização do federalismo fiscal e a dinâmica de arrecadação e de repartição de receitas entre os entes federativos.

Os municípios, responsáveis pela prestação de serviços públicos essenciais como saúde, educação e infraestrutura, dependem fortemente de receitas próprias e de transferências constitucionais. A extinção do ISS e sua substituição pelo IBS suscitam preocupações quanto à autonomia financeira municipal, à previsibilidade das receitas e à equidade na distribuição dos recursos arrecadados (Pauli, 2025). No âmbito do federalismo fiscal brasileiro, estruturado pela Constituição Federal de 1988, a autonomia orçamentária, financeira e administrativa dos entes convive com mecanismos de cooperação e repartição de receitas, os quais precisarão ser reavaliados à luz da nova configuração tributária, especialmente durante o período de transição previsto até 2033 (Brasil, 1988; Giacomoni, 2021).

Além disso, a Reforma Tributária impõe impactos diretos à contabilidade pública e ao planejamento orçamentário. Os registros contábeis, os sistemas de informação e os demonstrativos fiscais precisarão ser adaptados para incorporar os novos tributos e as regras de repartição interfederativa, em conformidade com os princípios de transparência, controle e responsabilidade fiscal estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) (Brasil, 2000). Esse processo exige capacitação técnica contínua dos profissionais da contabilidade pública e a revisão dos fluxos de arrecadação e de execução orçamentária, sobretudo no âmbito municipal (Prieto & Martins, 2015).

Diante desse contexto, este estudo tem como objetivo analisar os impactos da Reforma Tributária sobre o federalismo fiscal brasileiro, com foco nos reflexos na contabilidade pública e na elaboração e execução do orçamento, especialmente nos municípios. Busca-se compreender de que forma a substituição dos tributos sobre o consumo, a adoção do princípio do destino e os novos mecanismos de repartição de receitas afetarão a autonomia financeira dos entes subnacionais, bem como os instrumentos de planejamento orçamentário — Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA) — durante o período de transição.

A relevância e a justificativa da pesquisa decorrem da atualidade do tema, da magnitude das mudanças introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e da necessidade de preparação técnica de gestores públicos e profissionais da contabilidade diante do novo arranjo tributário. A reforma tem como eixos centrais o estímulo ao crescimento econômico sustentável, a promoção da justiça fiscal e regional e a simplificação do sistema tributário, com potencial para reduzir distorções, mitigar desigualdades e fortalecer a cidadania fiscal (Brasil, 2024). Entretanto, sua efetividade dependerá da capacidade institucional dos entes federativos e da adequada adaptação dos sistemas contábil-orçamentários.

Este estudo contribui para o debate acadêmico e prático sobre os desafios e oportunidades que a Reforma Tributária impõe ao federalismo fiscal brasileiro, oferecendo subsídios à tomada de decisão por gestores públicos, legisladores e profissionais da contabilidade. Ao analisar os impactos sobre a gestão orçamentária e financeira municipal, a pesquisa busca contribuir para o fortalecimento da gestão pública e para a construção de estratégias de adaptação capazes de assegurar a sustentabilidade fiscal e a continuidade das políticas públicas em um cenário de profundas transformações tributárias.

2. Referencial Teórico

2.1 Federalismo Fiscal: Conceito e Estrutura no Brasil

O federalismo fiscal refere-se ao conjunto de normas, instituições e mecanismos que regulam a distribuição de competências tributárias, responsabilidades de gasto e instrumentos de cooperação entre os entes federativos, definindo quem arrecada, quem gasta e como os recursos são repartidos em uma federação. No Brasil, essa estrutura foi profundamente reconfigurada pela Constituição Federal de 1988, que ampliou a descentralização político-administrativa e reconheceu a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios como entes federativos autônomos (Brasil, 1988).

A Constituição de 1988 instituiu um modelo de federalismo cooperativo, no qual os diferentes níveis de governo compartilham competências e responsabilidades em áreas como políticas sociais, infraestrutura e desenvolvimento. Nesse arranjo, o federalismo fiscal busca equilibrar a autonomia financeira dos entes com mecanismos de coordenação necessários à estabilidade macroeconômica e à provisão de serviços públicos essenciais. Conforme Musgrave e Musgrave (1980), esse equilíbrio envolve a adequada distribuição das funções alocativa, distributiva e estabilizadora do setor público entre os níveis de governo.

No caso brasileiro, observa-se maior descentralização das despesas do que das receitas, uma vez que a prestação de serviços públicos recai majoritariamente sobre estados e municípios, enquanto a capacidade arrecadatória permanece concentrada na União (Giambiagi et al., 2011). Esse descompasso gera forte dependência de transferências intergovernamentais. Estudos indicam que esses mecanismos de transferência são fundamentais para a equalização das capacidades fiscais, embora sua distribuição seja influenciada por fatores institucionais e políticos (Deda, 2019). Além disso, a arrecadação própria municipal apresenta forte correlação com indicadores socioeconômicos, evidenciando a heterogeneidade da base tributária local e as desigualdades regionais (Costa, Silva & Tondolo, 2025).

Nesse contexto, instrumentos como o Fundo de Participação dos Estados (FPE), o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e as transferências vinculadas tornam-se essenciais para assegurar padrões mínimos de oferta de serviços públicos. A repartição constitucional de receitas tributárias também contribui para mitigar as assimetrias, embora intensifique a dependência financeira dos municípios e limite o fortalecimento de suas receitas próprias (Afonso & Araújo, 2006).

O funcionamento do federalismo fiscal brasileiro demanda elevada coordenação entre os entes federados. Apesar da descentralização de competências, a União mantém centralidade decisória na definição de normas fiscais e políticas nacionais, reforçada por instrumentos como a Lei de Responsabilidade Fiscal (Arretche, 2012). Assim, o federalismo fiscal brasileiro caracteriza-se por uma combinação complexa de autonomia, cooperação, descentralização de gastos e centralização de receitas, impondo desafios permanentes à coordenação, à equidade e à eficiência da gestão pública.

2.2 O Sistema Tributário Nacional e seus Desafios

O sistema tributário brasileiro é amplamente reconhecido por sua elevada complexidade estrutural e pelos altos custos de conformidade impostos a contribuintes e ao próprio Estado. Essa complexidade resulta da sobreposição de normas, da incidência de múltiplos tributos sobre bases de cálculo semelhantes e da diversidade de legislações estaduais e municipais, especialmente na tributação do consumo (Cabello & Nakao, 2022). Embora a Constituição Federal de 1988 tenha definido a repartição das competências tributárias entre os entes federativos, sua operacionalização ao longo do tempo produziu um sistema fragmentado e de difícil gestão.

A multiplicidade de tributos sobre o consumo — como ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS — gera perda de eficiência econômica, uma vez que cada imposto possui regras próprias de incidência, benefícios fiscais e metodologias de apuração distintas. Conforme destaca Afonso (2014), essa estrutura provoca distorções na alocação de recursos, compromete a competitividade e incentiva práticas como a guerra fiscal entre estados, afetando a neutralidade tributária e ampliando a insegurança jurídica no ambiente de negócios.

Outro problema estrutural é a elevada regressividade do sistema. Segundo o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA, 2020), parcela significativa da arrecadação brasileira provém de tributos indiretos, que incidem proporcionalmente mais sobre as camadas de menor renda, ampliando as desigualdades sociais. Esse padrão contrasta com o de países que priorizam a tributação progressiva da renda e do patrimônio como instrumento de justiça fiscal.

Somam-se a esses fatores a baixa transparência, a instabilidade normativa e a imprevisibilidade da arrecadação, agravadas por frequentes mudanças legais e disputas judiciais prolongadas, que elevam custos administrativos e reduzem a eficiência do sistema (Varsano, 1997). Ademais, a cumulatividade ainda presente em tributos como PIS e COFINS, mesmo em regimes ditos não cumulativos, gera encarecimento ao longo das cadeias produtivas e compromete a competitividade da indústria nacional (Rodrigues, 2025).

Diante dessas fragilidades, o debate sobre a reforma tributária tem buscado soluções voltadas à simplificação da tributação sobre o consumo, à adoção de um imposto sobre valor agregado e à modernização da tributação sobre renda e patrimônio. Contudo, como ressalta Pauli (2025), a implementação de reformas estruturais exige amplo consenso federativo, dadas as implicações políticas e econômicas da redistribuição das bases tributárias. Assim, os desafios do sistema tributário brasileiro envolvem, simultaneamente, complexidade normativa, injustiça fiscal e perdas de competitividade, demandando esforços contínuos de coordenação e aperfeiçoamento institucional.

2.3 A Reforma Tributária e a Emenda Constitucional nº 132/2023

A Emenda Constitucional nº 132/2023 representa a mais profunda reformulação do sistema tributário brasileiro desde a Constituição de 1988, ao concentrar-se na simplificação da tributação sobre o consumo, historicamente marcada por elevada complexidade normativa, litigiosidade e sobreposição de competências federativas (Brasil, 2023). A reforma substitui cinco tributos — ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS — por dois novos impostos: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados e municípios, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal. A adoção do modelo de Imposto sobre Valor Agregado aproxima o Brasil das boas práticas internacionais observadas em países da OCDE (OCDE, 2022).

Segundo Appy (2023), a implementação do IVA dual busca corrigir distorções estruturais, reduzir a cumulatividade, ampliar a transparência e fortalecer a segurança jurídica, além de diminuir os custos de conformidade e limitar práticas de guerra fiscal. A proposta fundamenta-se em estudos técnicos desenvolvidos pelo Centro de Cidadania Fiscal, que defende a adoção do IVA dual como instrumento de racionalização do sistema tributário brasileiro (CCiF, 2020). A Emenda prevê um período de transição até 2033, no qual os tributos atuais coexistirão gradualmente com a CBS e o IBS, permitindo a adaptação dos contribuintes e dos entes federativos.

Um dos pilares centrais da reforma é a adoção do princípio do destino, segundo o qual a arrecadação passa a ocorrer no local de consumo, e não no de produção. Essa mudança tende a redistribuir receitas em favor de entes com maior mercado consumidor, exigindo, contudo, mecanismos de compensação para os estados que historicamente se beneficiaram da tributação na origem (Gobetti et al., 2023). Nesse sentido, a reforma institui o Fundo de Desenvolvimento Regional, destinado a mitigar desigualdades e substituir gradualmente os incentivos fiscais do ICMS, bem como o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais, destinado à indenização de perdas decorrentes de incentivos concedidos anteriormente.

A Emenda também cria o Imposto Seletivo, de competência federal, com função extrafiscal, destinado à tributação de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, em consonância com práticas internacionais de indução a comportamentos sustentáveis. Apesar dos avanços, a implementação da reforma impõe desafios relevantes, sobretudo no que se refere à gestão compartilhada do IBS, que demandará elevada coordenação federativa e padronização operacional. Como observa Silva (2024), o êxito da reforma dependerá da cooperação entre os entes federados, da transparência da governança e da atuação eficiente dos comitês gestores.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 inaugura um novo ciclo no sistema tributário brasileiro, com potencial para promover maior eficiência econômica, justiça fiscal e estabilidade federativa. Todavia, seus resultados concretos dependerão da capacidade institucional dos entes federativos e da condução coordenada do processo de transição ao longo da próxima década.

2.4 Implicações para a Contabilidade Pública e na Gestão Fiscal

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) desempenha papel central na gestão fiscal ao fornecer informações essenciais para a tomada de decisão, a transparência, o controle social e a prestação de contas pelos entes governamentais. Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, que

promove uma profunda reestruturação da tributação sobre o consumo, a contabilidade pública passa a enfrentar novos desafios relacionados ao reconhecimento, à mensuração e ao registro das receitas, bem como à consolidação das demonstrações contábeis (CFC, 2016).

A substituição de tributos como ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS pelos novos Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) altera significativamente as rotinas contábeis dos entes federativos. A adoção do princípio do destino modifica a forma de contabilização das receitas tributárias por estados e municípios, exigindo ajustes nos critérios de reconhecimento, nos controles das transferências intergovernamentais e nos registros dos novos fundos criados pela reforma. A criação do Fundo de Desenvolvimento Regional e do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais demanda tratamento contábil específico quanto à natureza, à temporalidade e às condicionalidades dessas receitas.

Nesse contexto, torna-se necessária a harmonização das práticas contábeis em razão da implementação progressiva do novo modelo tributário. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), alinhadas às IPSAS, exigem o reconhecimento das receitas pelo regime de competência, o que impõe a revisão dos planos de contas, dos sistemas de informação e dos procedimentos de escrituração contábil. Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional, os sistemas contábeis deverão ser adaptados para refletir a convivência temporária entre os tributos vigentes e os novos impostos ao longo do período de transição até 2033 (STN, 2024a).

A consolidação das contas públicas também será afetada. A coexistência de diferentes regimes tributários amplia a complexidade da consolidação nacional das demonstrações contábeis, exigindo maior padronização, integração entre os entes federativos e transparência nos repasses intergovernamentais (STN, 2024b). Nesse cenário, a CASP assume uma função estratégica no monitoramento do comportamento das receitas, permitindo avaliar a neutralidade fiscal da reforma e seus efeitos sobre o equilíbrio federativo.

As repercussões da EC nº 132/2023 estendem-se diretamente ao orçamento público, principal instrumento de planejamento e execução das políticas governamentais, estruturado pelo Plano Plurianual (PPA), pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e pela Lei Orçamentária Anual (LOA). Alterações na arrecadação e na partilha das receitas afetam a previsibilidade orçamentária, exigindo maior cautela nas estimativas de receitas e despesas, sobretudo durante a transição, quando diferentes bases de incidência coexistirão (STN, 2024b).

As novas regras de repartição, baseadas no destino, impõem aos entes federativos a reavaliação de suas estratégias de execução orçamentária. Estados e municípios que se beneficiavam da tributação na origem podem enfrentar perdas relativas de receita, o que demandará ajustes de despesas e o replanejamento de investimentos, enquanto aqueles com maior mercado consumidor precisarão fortalecer sua capacidade administrativa. Essas mudanças também afetam o cumprimento dos limites e metas estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que as flutuações nas receitas podem impactar despesas com pessoal, o endividamento e o resultado fiscal (Brasil, 2000).

Além disso, a operacionalização dos novos fundos criados pela reforma exigirá adequações nas rotinas orçamentárias, no acompanhamento dos repasses condicionados e na compatibilização com o planejamento de médio e longo prazo. Conti (2024) destaca que o sucesso da reforma dependerá da capacidade dos entes federativos de se adaptarem ao novo ambiente fiscal por meio da modernização dos sistemas de gestão, da integração entre contabilidade e orçamento e da capacitação contínua dos servidores públicos.

A EC nº 132/2023 inaugura um novo paradigma no federalismo fiscal brasileiro, cujos impactos sobre a contabilidade pública e o orçamento exigem esforços coordenados de adaptação normativa, técnica e institucional. O fortalecimento das capacidades contábeis e orçamentárias, especialmente nos entes subnacionais, será decisivo para assegurar a transparência, o equilíbrio fiscal e a efetividade no novo sistema tributário.

3. Metodologia

A presente pesquisa adota uma abordagem qualitativa, de natureza exploratória e descritiva, fundamentada em levantamento bibliográfico e documental. Essa opção metodológica justifica-se pela necessidade de compreender os impactos da Reforma Tributária sobre o federalismo fiscal brasileiro, bem como de analisar, de forma interpretativa, seus reflexos na contabilidade pública e no planejamento orçamentário. Conforme destaca Gil (2019), a pesquisa qualitativa é particularmente adequada para o exame de fenômenos complexos que envolvem dimensões jurídicas, econômicas e institucionais, que não podem ser plenamente captados por métodos quantitativos.

O caráter exploratório do estudo decorre do fato de a Emenda Constitucional nº 132/2023 constituir uma inovação recente, ainda em processo de regulamentação e implementação gradual. Simultaneamente, a pesquisa assume natureza descritiva ao buscar identificar e explicar as mudanças introduzidas na estrutura tributária brasileira, especialmente as relacionadas à substituição dos tributos sobre o consumo pelo novo modelo de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). A análise concentra-se nos efeitos dessas transformações sobre a organização das receitas públicas, a autonomia financeira dos estados e municípios e as práticas contábeis e orçamentárias da administração pública.

A pesquisa bibliográfica constitui o referencial teórico do estudo e abrange a análise de livros, artigos científicos, teses e dissertações que abordam temas como federalismo fiscal, repartição de receitas, contabilidade pública e reforma tributária. Esses materiais permitem contextualizar o debate sob a perspectiva histórica e conceitual. De forma complementar, a pesquisa documental baseia-se no exame de fontes institucionais e normativas, com destaque para a Emenda Constitucional nº 132/2023, bem como documentos oficiais do Ministério da Fazenda, como o relatório *Perguntas e Respostas – Reforma Tributária* (Brasil, 2023), além de relatórios técnicos, pareceres legislativos e estudos elaborados por órgãos públicos, como o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2021).

A análise dos dados foi conduzida de maneira sistemática, a partir da definição de categorias temáticas que orientaram a leitura e a interpretação do material selecionado. Para tanto, adotou-se a técnica de análise de conteúdo proposta por Bardin (2016), que permite identificar padrões, convergências e eventuais tensões nos textos normativos e institucionais. As categorias analíticas contemplaram, entre outros aspectos, a estrutura do federalismo fiscal brasileiro, as alterações nos mecanismos de arrecadação e de repartição das receitas, os impactos contábeis do novo modelo tributário e as transformações nos instrumentos de planejamento e de execução orçamentária dos entes subnacionais.

O estudo delimita-se à análise das mudanças promovidas pela Reforma Tributária no âmbito da tributação sobre o consumo e de seus efeitos sobre o federalismo fiscal, a contabilidade pública e o orçamento dos estados e municípios brasileiros. Questões dependentes de regulamentação

complementar ou de avaliações quantitativas futuras não integram o escopo da pesquisa. Os materiais analisados são de domínio público ou de acesso livre, o que assegura a transparência e a confiabilidade dos resultados. A metodologia adotada busca, assim, garantir rigor científico e coerência interpretativa na análise dos efeitos da Emenda Constitucional nº 132/2023 sobre a organização contábil e orçamentária do setor público.

4. Resultados e Discussões

4.1 A compreensão integrada do impacto no federalismo fiscal e na autonomia municipal

A Reforma Tributária representa uma reorganização profunda do federalismo fiscal brasileiro ao substituir tributos de competências fragmentadas — como PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS — por um modelo duplo de Imposto sobre Valor Agregado, composto pela CBS, de competência federal, e pelo IBS, de gestão compartilhada entre estados e municípios. A adoção plena do princípio do destino modifica estruturalmente a lógica de arrecadação, deslocando a incidência tributária do local de produção para o de consumo, o que implica uma redistribuição significativa das receitas públicas entre os entes subnacionais.

Nesse contexto, a extinção do ISS e sua incorporação ao IBS afetam diretamente a autonomia financeira dos municípios. Embora o IBS seja partilhado entre estados e municípios, sua gestão centralizada reduz o controle direto que antes exerciam os municípios sobre a arrecadação e a fiscalização de seu principal tributo próprio. Esse efeito tende a ser mais pronunciado durante o período de transição, previsto para ocorrer entre 2026 e 2033, quando coexistirão sistemas distintos e haverá maior incerteza na especificação das receitas municipais.

Além das mudanças arrecadatórias, a Reforma exige um novo padrão de cooperação entre União, estados e municípios, ampliando a necessidade de governança interfederativa e de capacidades técnicas robustas, especialmente nas áreas de contabilidade pública e de execução orçamentária. A complexidade do processo transitório exigiu a integração de sistemas, a padronização de procedimentos e o fortalecimento das estruturas administrativas locais.

A ausência de padronização inicial entre os entes federativos tende a gerar assimetrias no cumprimento das obrigações tributárias durante a transição. Como o IBS depende de regras uniformes e de sistemas integrados, qualquer divergência — seja em alíquotas referenciais, códigos de itens, layouts de documentos fiscais ou cadastros compartilhados — pode resultar em inconsistências de dados, dificuldades operacionais e disputas federativas.

Embora a Reforma prometa neutralidade fiscal, seus efeitos podem variar significativamente entre os entes federados. Estados exportadores ou com forte dependência de incentivos fiscais correm maior risco de perda de arrecadação no curto prazo. A efetividade dos fundos compensatórios, como o Fundo de Desenvolvimento Regional e o Fundo de Compensação de Receitas, dependerá de governança eficiente, de critérios transparentes e da tempestividade dos repasses, elementos essenciais para mitigar desigualdades e garantir a estabilidade financeira durante a adaptação ao novo sistema tributário. A Tabela 1 sintetiza o panorama dos impactos da reforma sobre a autonomia.

Tabela 1: Panorama consolidado dos impactos no federalismo fiscal e na autonomia dos municípios.

Dimensão/Aspecto	Descrição/Situação	Impactos Identificados	Riscos	Oportunidades/Consequências
Adoção do princípio do destino	A tributação passa a incidir no local do consumo.	Redistribuição da receita entre regiões.	Perdas relatadas em estados industrializados.	Ganhos em municípios consumidores; redução das desigualdades regionais.
Redistribuição de receitas	Fundos de compensação para perdas de ICMS e ISS.	Reequilíbrio federativo.	Litígios sobre metodologias de cálculo.	Correção gradual de assimetrias históricas.
Autonomia arrecadatória municipal	Fim da arrecadação direta do ISS.	Dependência do Comitê Gestor.	Perda de autonomia.	Maior estabilidade futura com regras nacionais.
Previsibilidade das receitas	ISS era estável e de controle municipal.	Transição até 2033 gera incertezas.	Instabilidade fiscal temporária.	Possível aumento da receita nos municípios consumidores.
Responsabilidade de gestão fiscal	Os municípios legislaram e fiscalizaram o ISS.	Competências centralizadas no IBS.	Redução da flexibilidade fiscal.	Simplificação a longo prazo por meio de sistemas unificados.
Governança compartilhada (IBS)	Criação de órgão único nacional.	Coordenação Federativa Ampliada.	Tensionamentos entre a União, os estados e os municípios.	Padronização e cooperação institucional.
Padronização operacional	Sistemas diferentes entre entes.	Assimetria de alíquotas, cadastros e obrigações.	Erros, inconsistências de dados e disputas.	Uniformização gradual e redução de custos no futuro.
Fim da guerra fiscal	Benefícios do ICMS deixam de existir.	Estabilidade competitiva.	Perda de instrumentos de atração de empresas.	Ambiente mais previsível ao investimento.
Neutralidade fiscal	Prometida pela Reforma.	Possível não efetivação imediata.	Perdas para estados exportadores.	Necessidade de acompanhamento contábil contínuo.
Contabilidade e governança fiscal	Novos modelos de registro e mensuração.	Exigência de maior qualificação técnica.	Dificuldade de adaptação, especialmente em pequenos municípios.	Modernização, integração e capacitação permanente.

Síntese: A Reforma Tributária reconfigura o federalismo fiscal ao centralizar a gestão do IBS, deslocar a arrecadação para o destino e ampliar a padronização dos procedimentos. Apesar da redução inicial da autonomia municipal e dos riscos de instabilidade durante a transição, o novo modelo tende a promover maior equidade regional, fortalecer a cooperação entre os entes federativos e simplificar o sistema tributário a longo prazo, desde que sustentado por governança eficiente, integração tecnológica e capacitação técnica contínua.

Fonte: Desenvolvido pelos autores.

4.2 A necessidade de uma transformação estrutural na contabilidade e orçamento públicos

A Reforma Tributária promovida pela EC 132/2023 inaugura um ciclo de profundas mudanças institucionais que atingem diretamente a contabilidade pública, o orçamento governamental e a arquitetura fiscal dos municípios. A substituição gradativa dos tributos atuais pelo modelo de IVA dual (CBS e IBS), somada às etapas de transição que se estendem até 2033, impõe adaptações simultaneamente normativas, tecnológicas, procedimentais e estruturais.

O período 2026–2033 representa, portanto, uma janela crítica de transformação, caracterizada pela convivência entre o sistema antigo e o novo, pela necessidade de atualização metodológica das peças orçamentárias, pela ampliação das obrigações de registro e pela modernização dos sistemas de informação contábeis e fiscais. Como destacam Afonso e Castro (2019), a implantação de um IVA moderno exige mudanças profundas no reconhecimento das receitas, no plano de contas e na classificação das operações governamentais, especialmente em entes subnacionais.

Nesse contexto, tanto a contabilidade pública municipal quanto o processo orçamentário passam a exigir revisões estruturais — não apenas ajustes operacionais. Essas transformações incluem: (i) atualização dos sistemas integrados; (ii) criação de novos classificadores de receita; (iii) mudanças no tratamento de fundos compensatórios; (iv) revisão das metodologias de estimativa de receitas; e (v) reconstrução de rotinas diante da coexistência de dois regimes tributários. Trata-se de uma transição que exige reorganização técnica, investimentos significativos, maior capacitação profissional e fortalecimento da governança fiscal. A Tabela 2 sintetiza as principais alterações e os desafios na transição.

Tabela 2: Síntese das alterações contábeis, orçamentárias e dos desafios de transição.

Eixo de transformação	Descrição da alteração exigida	Implicações práticas / Impactos
Plano de contas e estrutura contábil	Inclusão de novas contas para CBS, IBS e Imposto Seletivo; revisão das classificações e das regras de creditamento.	Atualização dos sistemas contábeis; maior complexidade na conciliação das receitas; necessidade de capacitação contínua.
Reconhecimento e estimativa de receitas	Adequação às novas regras de repartição, creditamento e destino; receitas híbridas no período de transição.	Projeções mais incertas; revisões constantes na LOA; maior risco de inconsistências nas receitas previstas.
Sistemas de informação (SIAFIC e similares)	Atualização tecnológica para suportar CBS/IBS e dois regimes simultâneos.	Custos elevados; adaptações urgentes; necessidade de interoperabilidade com plataformas de arrecadação.
Coexistência de dois sistemas (2026–2033)	Operação paralela entre o regime atual e o novo IVA dual.	Obrigações acessórias duplicadas; retrabalho; maior insegurança jurídica; reconciliação contábil complexa.
PPA, LDO e LOA	Ajustes estruturais para incorporar receitas híbridas e mecanismos compensatórios.	Revisão metodológica; novos anexos e classificadores; maior detalhamento na gestão fiscal.
Fundos compensatórios da EC 132/2023	Registro, acompanhamento e transparência dos fluxos compensatórios.	Criação de novos classificadores; monitoramento de transferências; exigência de maior clareza fiscal.

Regimes específicos ainda não consolidados	Definição e interpretação dos regimes diferenciados no modelo IVA.	Risco de divergências; necessidade de ajustes frequentes na classificação de receitas.
Interoperabilidade de plataformas tributárias	Integração limitada entre os sistemas locais e federativos de arrecadação.	Atualização de softwares e parametrizações; risco de inconsistências nos registros.
Transparência e demonstrativos fiscais	Reformulação das informações das peças fiscais e divulgação das mudanças tributárias.	Replanejamento da gestão fiscal: necessidade de padronização e maior clareza no controle social.

Fonte: Desenvolvido pelos autores.

4.3 Um modelo mais transparente, eficiente e alinhado às boas práticas internacionais

A Reforma Tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representa uma inflexão histórica na modernização do sistema tributário brasileiro ao aproximar sua estrutura das boas práticas internacionais, especialmente dos modelos de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) amplamente adotados na OCDE e na União Europeia. A substituição de tributos cumulativos e fragmentados (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS) por um modelo dual de IVA — a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) — promove maior simplicidade, neutralidade e transparência, ao mesmo tempo em que reduz distorções econômicas e assimetrias federativas (AFONSO; CASTRO, 2019).

O alinhamento internacional ocorre sobretudo pela plena adoção do princípio do destino, que harmoniza o sistema tributário brasileiro com os padrões globais, deslocando a tributação para o local de consumo. Tal movimento tende a reduzir a guerra fiscal, fortalecer a competitividade e aumentar a equidade na arrecadação entre as regiões. Ao mesmo tempo, a criação de estruturas de governança compartilhada — como o Comitê Gestor do IBS — aproxima o país de modelos já consolidados em federações fiscalmente cooperativas, como o Canadá e a Índia.

No entanto, para que o novo modelo alcance seus objetivos de eficiência e transparência, será indispensável a transformação estrutural dos sistemas de contabilidade pública, orçamento público e gestão fiscal, cujos desafios se intensificam durante o período de transição (2026–2033). A contabilidade pública municipal precisará adaptar seus sistemas de registro, mensuração e integração de dados tributários, incorporando novas contas para o CBS, o IBS e o Imposto Seletivo. Paralelamente, as peças orçamentárias (PPA, LDO e LOA) deverão ser reformuladas para refletir receitas híbridas, fundos compensatórios e novas formas de repartição tributária.

Além da modernização técnica, o sucesso do modelo depende do fortalecimento de capacidades institucionais, especialmente no âmbito municipal, que historicamente enfrentam assimetrias de recursos, de sistemas e de infraestrutura administrativa. A capacitação continuada, a padronização dos sistemas e a governança federativa integrada tornam-se pilares fundamentais para garantir a segurança jurídica, a confiabilidade das informações fiscais e a eficiência operacional. A Tabela 3 apresenta as principais mudanças no sistema tributário reformado e suas implicações.

Tabela 3: Mudanças contábeis, federativas e de governança no sistema tributário reformado.

Dimensão avaliada	Alterações / Impactos identificados	Descrição integrada	Implicações para Estados e Municípios
Alinhamento ao modelo IVA internacional	Substituição de tributos cumulativos por CBS e IBS.	Convergência a sistemas adotados na OCDE, eliminando cumulatividade e ampliando neutralidade.	Redução de distorções, maior competitividade e uniformização nacional.
Adoção do princípio do destino	Tributação no local de consumo.	Redirecionamento do fluxo de receitas e redução da guerra fiscal.	Ganhos para as regiões consumidoras e necessidade de ajustes para as regiões industrializadas.
Governança compartilhada (IBS)	Comitê Gestor com atuação conjunta.	Modelo de gestão inspirado em federações cooperativas internacionais.	Necessidade de cooperação interfederativa e de padronização de procedimentos.
Transformações contábeis essenciais	Novas contas, regras de crédito e destino.	Modernização dos registros e ampliação da complexidade na receita tributária.	Capacitação técnica e integração de sistemas contábeis.
Atualização de sistemas de informação	Adequações no SIAFIC e nas plataformas locais.	Obrigatoriedade de interoperabilidade e de automação de rotinas.	Custos de adaptação e risco de inconsistências durante a transição.
Transparência fiscal ampliada	Revisão de PPA, LDO e LOA.	Necessidade de refletir a nova estrutura arrecadatória e os fundos compensatórios.	Replanejamento da gestão fiscal e fortalecimento do controle social.
Coexistência de dois regimes (2026–2033)	Antigo sistema + IVA dual.	Período de sobreposição normativa e operacional.	Retrabalho, riscos de erro e necessidade de reconciliação contínua.
Governança e capacidades institucionais	Necessidade de capacitação contínua.	Mudanças permanentes nas regras e sistemas demandam atualização técnica.	Programas de formação, de padronização e de mecanismos de decisão compartilhada.

Fonte: Desenvolvido pelos autores.

A construção de um modelo tributário mais transparente e eficiente exige não apenas a simplificação normativa, mas também uma reestruturação profunda da governança fiscal, da contabilidade pública e da cultura administrativa dos entes federativos. A Reforma Tributária aproxima o Brasil das melhores práticas internacionais ao adotar o modelo IVA dual, o princípio do destino e a governança compartilhada. Porém, o pleno funcionamento desse sistema dependerá de uma transição bem coordenada, da modernização tecnológica e da profissionalização contínua dos agentes públicos.

5. Considerações finais

A Reforma Tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representa uma das mais profundas reestruturações do sistema tributário brasileiro desde a Constituição de 1988, com impactos diretos sobre o federalismo fiscal, a autonomia financeira dos entes federativos e a organização

da contabilidade e do orçamento público. Ao substituir tributos fragmentados e cumulativos por um modelo dual de IVA — composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) —, o país avança rumo a um sistema mais transparente, eficiente e alinhado às boas práticas internacionais, mas também enfrenta desafios operacionais significativos durante o período de transição.

Do ponto de vista federativo, a adoção do princípio do destino, a padronização das regras tributárias e a criação de uma governança compartilhada por meio do Comitê Gestor do IBS alteram o equilíbrio entre os entes. Se, por um lado, a reforma tende a reduzir desigualdades regionais e eliminar distorções históricas, como a guerra fiscal, por outro, impõe uma reorganização das competências tributárias, especialmente para estados industrializados e municípios com forte concentração de serviços. A autonomia municipal, antes sustentada pela arrecadação direta do ISS, passa a depender de um modelo de gestão centralizada, exigindo maior cooperação interfederativa e maior capacidade técnica para interpretar, projetar e acompanhar as novas fontes de receita.

No campo contábil, as mudanças são ainda mais expressivas. A inclusão de novas contas no plano de contas, a necessidade de adequação aos regimes de destino e creditamento e a coexistência de dois sistemas tributários até 2033 demonstram que a modernização da contabilidade pública será imprescindível. Esse processo requer investimentos em sistemas, atualização normativa, treinamento contínuo e padronização de procedimentos, além da revisão de instrumentos de planejamento fiscal como PPA, LDO e LOA, que precisarão registrar receitas híbridas, fundos compensatórios e novos mecanismos de repartição.

O orçamento público também enfrenta incerteza, especialmente na fase inicial da reforma. A dificuldade de estimar receitas, a inclusão de novos classificadores, a necessidade de reestruturar os anexos fiscais e a adaptação aos critérios de neutralidade exigem maior rigor metodológico, transparência e governança. Para pequenos municípios, o desafio é mais acentuado, devido ao risco de instabilidade na arrecadação e à limitação das capacidades técnicas locais.

Adicionalmente, a transição entre 2026 e 2033 configura-se como o período mais sensível para contribuintes, gestores e profissionais da contabilidade. A convivência simultânea de normas antigas e novas, a multiplicidade de obrigações acessórias, a falta inicial de padronização entre estados e municípios e a necessidade de interoperabilidade entre os sistemas tributários e contábeis aumentam a complexidade operacional, ampliando o risco de erros, inconsistências e insegurança jurídica.

Ainda assim, o conjunto das mudanças aponta para um horizonte institucional mais sólido. O fortalecimento da governança fiscal, a integração de plataformas, o estímulo à padronização e a simplificação estrutural do sistema tendem a elevar a qualidade do gasto público, aprimorar o ambiente de negócios e ampliar a capacidade de planejamento dos entes federativos. O sucesso da reforma dependerá, sobretudo, da maturidade da coordenação intergovernamental, da efetividade dos fundos compensatórios, da capacidade de adaptação dos municípios e da consolidação de mecanismos de transparência e de informação.

Foi possível concluir que a Reforma Tributária, ao mesmo tempo em que impõe desafios significativos ao federalismo fiscal e à administração pública, representa uma oportunidade histórica de modernização dos sistemas contábil e orçamentário brasileiros. A transição exige cautela, preparação técnica e cooperação federativa, mas, se conduzida de forma eficiente, tem potencial para fortalecer a autonomia dos entes, promover maior equidade regional e consolidar um modelo tributário mais racional, moderno e sustentável para o país.

Recomenda-se que estudos posteriores investiguem os impactos da reforma no desempenho fiscal de municípios de diferentes portes, bem como avaliem empiricamente os efeitos da adoção do princípio do destino sobre a arrecadação regional. Outra vertente relevante consiste em analisar a eficácia dos comitês gestores do IBS e da CBS, especialmente quanto à governança, à resolução de conflitos e à integração tecnológica. Por fim, sugere-se a realização de pesquisas comparativas entre o caso brasileiro e sistemas de IVA adotados em outros países federativos, a fim de identificar boas práticas e potenciais aperfeiçoamentos para o novo modelo.

6. Referências

- Afonso, J. R. (2012). Federalismo fiscal no Brasil: conceitos, problemas e alternativas. In: *M. Arretche* (Org.),
- Cabello, O. G., & Nakao, S. H. (2022). Complexidade, conformidade e arrecadação tributária. *Economia e Sociedade*, 30(3), 1033–1050.
- Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). (2020). *Reforma tributária do consumo: fundamentos e propostas*. CCiF.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2016). *NBC TSP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público*. CFC.
- Conti, J. M. (2024). *A luta pelo direito financeiro* (2ª ed.). Blucher.
- Costa, L. A. da, Silva, N. G. A., & Tondolo, V. A. G. (2025). Socioeconomic indicators and municipal revenues: Explanatory factors of the fiscal capacity of Brazilian municipalities. *Revista de Administração Pública*, 59(1), 1–23.
- Deda, C. C. (2019). Determinants of fiscal transfers to municipal units: Effects of malapportionment of Brazilian electoral districts. *Revista de Administração Pública*, 53(4), 715–735.
- Giacomoni, J. J. (2021). *Orçamento público* (18ª ed.). Atlas.
- Giambiagi, F., Além, A. C., Finan, E., & Pinto, S. (2011). *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil* (4ª ed.). Campus.
- Gobetti, S. W., Orair, R. O., & Monteiro, P. K. (2023). Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas. *Carta de Conjuntura*, n. 60.
- González, T. H., Faria, L. A. G. de, & Correia Neto, C. de B. (2024). Federalismo fiscal brasileiro: da desconfiança à cooperação. *Argumentum: Revista de Ciências Sociais e Humanas*, 3(2), 1–18.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2021). *Perfil dos municípios brasileiros*. IBGE.
- Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. (2020). *Tributação e desigualdade no Brasil: diagnóstico e propostas*. Ipea.
- Medeiros, M., & Souza, P. H. G. (2016). A estabilidade da desigualdade no Brasil entre 2006 e 2012: resultados adicionais. *Pesquisa e Planejamento Econômico*.
- Musgrave, R. A., & Musgrave, P. B. (1980). *Finanças públicas: teoria e prática*. Campus.

ARTIGO

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2022). *Consumption tax trends 2022: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. OECD Publishing.

Pauli, M. R. G. (2025). *O federalismo fiscal e a reforma tributária brasileira* (Trabalho de Conclusão de Curso). Universidade Federal de Santa Catarina.

Prieto, M. F., & Martins, V. F. (2015). Adoção das normas internacionais de contabilidade pública no Brasil: Uma análise nos demonstrativos da União no triênio 2010 a 2012. *RAGC*, 3(5), 1–22.

Rodrigues, T. E. B. de O. (2025). *Impacto da reforma tributária para as micro e pequenas empresas: Uma análise sobre competitividade e viabilidade* (Trabalho de Conclusão de Curso). Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

Secretaria do Tesouro Nacional. (2024a). *Manual de contabilidade aplicada ao setor público – MCASP* (10ª ed.). STN.

Secretaria do Tesouro Nacional. (2024b). *Orientações para implementação da reforma tributária no âmbito da contabilidade aplicada ao setor público*. STN.

Silva, D. T. da. (2024). *A evolução da tributação do consumo: um estudo comparativo entre CBS/IBS no Brasil e o IVA europeu* (Trabalho de Conclusão de Curso). Universidade Federal do Rio de Janeiro.

Varsano, R. (1997). *A guerra fiscal no Brasil*. Ipea.