



Reforma Tributária, Autonomia Municipal e Governança Adaptativa: O Ciclo GIS como Mecanismo de Resiliência Institucional no Pacto Federativo Brasileiro
Tax Reform, Municipal Autonomy and Adaptive Governance: The GIS Cycle as a Mechanism of Institutional Resilience within the Brazilian Federal Pact
Reforma Tributaria, Autonomía Municipal y Gobernanza Adaptativa: El Ciclo GIS como Mecanismo de Resiliencia Institucional en el Pacto Federativo Brasileño

GT02 - Finanças Públicas e Accountability

Ailton Ferreira Cavalcante, VALDIVINO JOSÉ DE OLIVEIRA

Resumo

A Emenda Constitucional nº 132/2023 inaugura um novo ciclo no federalismo fiscal brasileiro ao substituir o ICMS pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), reconfigurando competências tributárias e alterando os incentivos intergovernamentais. Embora seus efeitos ainda estejam em fase de transição, a reforma suscita questionamentos relevantes acerca da autonomia municipal e da capacidade estratégica dos governos locais. Este artigo analisa, sob abordagem teórico-analítica e institucional, em que medida a reorganização tributária pode tensionar a governança municipal e quais mecanismos institucionais são capazes de preservar a resiliência decisória no âmbito do pacto federativo. Parte-se da literatura sobre federalismo fiscal, valor público e governança adaptativa para propor o Ciclo GIS (Governança, Inovação e Sustentabilidade) como modelo integrador de planejamento, orçamento e participação social. Argumenta-se que, diante de possíveis restrições fiscais e reconfigurações normativas, a adoção de arranjos cíclicos e reflexivos fortalece a capacidade municipal de alinhar eficiência, legitimidade democrática e sustentabilidade. Conclui-se que a resiliência institucional não decorre exclusivamente da autonomia tributária formal, mas da qualidade dos mecanismos de coordenação e aprendizagem institucional.

Palavras Chave: Reforma tributária; Autonomia municipal; Federalismo fiscal; Governança adaptativa; Ciclo GIS; Accountability.

Abstract

Constitutional Amendment No. 132/2023 inaugurates a new phase in Brazilian fiscal federalism by replacing the ICMS with the Goods and Services Tax (IBS), reshaping tax competences and intergovernmental incentives. Although still in transition, the reform raises significant concerns regarding municipal autonomy and local governments' strategic capacity. This article adopts a theoretical and institutional analytical approach to examine how tax reorganization may affect municipal governance and which institutional mechanisms can preserve decision-making resilience within the federal pact. Drawing upon fiscal federalism, public value, and adaptive governance literature, the study proposes the GIS Cycle (Governance, Innovation, and Sustainability) as an integrative framework connecting planning, budgeting, and social participation. It argues that, under fiscal constraints and normative reconfiguration, cyclical and reflexive governance arrangements strengthen municipalities' capacity to align efficiency, democratic legitimacy, and sustainability. Institutional resilience, therefore, depends not solely on formal tax autonomy but on the quality of coordination and institutional learning mechanisms.

Keywords: Tax reform; Municipal autonomy; Fiscal federalism; Adaptive governance; GIS Cycle; Accountability.

Resumen

La Enmienda Constitucional nº 132/2023 inaugura una nueva etapa del federalismo fiscal brasileño al sustituir el ICMS por el Impuesto sobre Bienes y Servicios (IBS), reconfigurando competencias tributarias e incentivos intergubernamentales. Aunque sus efectos aún se encuentran en fase de transición, la reforma plantea interrogantes relevantes sobre la autonomía municipal y la capacidad estratégica de los gobiernos locales. Este artículo adopta un enfoque teórico-analítico e institucional para examinar en qué medida la



ARTIGO

reorganización tributaria puede tensionar la gobernanza municipal y cuáles mecanismos institucionales permiten preservar la resiliencia decisoria dentro del pacto federativo. Con base en la literatura sobre federalismo fiscal, valor público y gobernanza adaptativa, se propone el Ciclo GIS (Gobernanza, Innovación y Sostenibilidad) como modelo integrador de planificación, presupuesto y participación social. Se sostiene que, frente a restricciones fiscales y reconfiguraciones normativas, los arreglos cíclicos y reflexivos fortalecen la capacidad municipal de articular eficiencia, legitimidad democrática y sostenibilidad. La resiliencia institucional depende no solo de la autonomía tributaria formal, sino de la calidad de los mecanismos de coordinación y aprendizaje institucional.

Palabras clave: Reforma tributaria; Autonomía municipal; Federalismo fiscal; Gobernanza adaptativa; Ciclo GIS; Rendición de cuentas.

1. Introdução:

A federação brasileira combina descentralização formal de competências com persistente concentração material de recursos, produzindo tensão estrutural entre autonomia constitucional e capacidade decisória efetiva no plano local. A Constituição de 1988 reconheceu municípios como entes federativos dotados de prerrogativas políticas, administrativas e financeiras próprias. Ainda assim, crises fiscais recorrentes e desigualdades regionais evidenciam que titularidade formal de receitas não se converte automaticamente em coordenação estratégica ou sustentabilidade institucional (Arretche, 2012; Afonso, 2016). A autonomia municipal revela-se, nesse cenário, menos atributo estático e mais capacidade organizacional dinâmica.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 inaugura novo ciclo no federalismo fiscal ao substituir o ICMS e o ISS pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), uniformizando regras tributárias, redefinindo incentivos intergovernamentais e alterando a lógica de arrecadação e repartição. O debate público concentrou-se na simplificação do sistema e na neutralidade econômica. Seus efeitos institucionais, contudo, transcendem a racionalização técnica. A reforma reconfigura padrões de coordenação vertical e horizontal, altera expectativas de arrecadação e impõe período de adaptação organizacional aos entes subnacionais.

A literatura clássica de federalismo fiscal sustenta que a descentralização pode ampliar eficiência alocativa e responsividade democrática quando acompanhada de disciplina institucional e coordenação adequada (Musgrave, 1959; Oates, 1999). Estudos posteriores demonstram que resultados positivos dependem da existência de restrições orçamentárias consistentes e incentivos preservadores de mercado (Weingast, 1995; Rodden, 2006). Na realidade brasileira, incentivos fiscais vinculados ao ICMS foram amplamente utilizados como instrumentos de política regional, fomentando disputas interestaduais e alimentando controvérsias sobre seus efeitos distributivos e arrecadatórios (Rezende, 2010; Siqueira, 2018).

Nesse debate emerge o chamado paradoxo da renúncia tributária: a hipótese de que perdas arrecadatórias iniciais podem ser compensadas por expansão econômica futura e ampliação da base tributária. Trata-se de formulação intertemporal que desloca a análise do curto para o longo prazo. Sua ocorrência não é automática. A conversão de renúncia em ganho líquido depende de condições institucionais que assegurem planejamento estratégico, monitoramento contínuo e coordenação federativa consistente. Em ausência desses mecanismos, incentivos tendem a produzir deslocamentos geográficos de atividade econômica sem geração líquida de desenvolvimento.

A reforma tributária reabre essa discussão sob novo arranjo institucional. Ao reduzir margens clássicas de competição fiscal e alterar o ambiente decisório subnacional, desloca o foco da disputa tributária para a qualidade da governança. Municípios, ainda que não sejam protagonistas históricos da guerra fiscal, operam em contexto econômico moldado por tais dinâmicas e permanecem como executores centrais de políticas públicas essenciais. A questão central deixa de ser apenas “quem arrecada” e passa a ser “como se coordena”.

Este artigo pergunta: *em que medida a reforma tributária altera as condições institucionais que permitem converter renúncia tributária em ganhos de longo prazo no âmbito municipal, e como arranjos de governança adaptativa podem mediar essa relação no pacto federativo brasileiro?* Parte-se da hipótese



ARTIGO

de que a autonomia municipal não se esgota na titularidade formal de receitas, mas depende da capacidade de integrar planejamento plurianual, diretrizes orçamentárias, execução financeira e mecanismos de *accountability* em ambiente de mudança estrutural.

Como contribuição teórico-analítica, propõe-se o Ciclo GIS (Governança, Inovação e Sustentabilidade) como modelo ideal-típico de coordenação institucional. O Ciclo organiza processos decisórios em lógica cíclica e reflexiva, articulando PPA, LDO, LOA, participação social e aprendizagem organizacional. Sua função é heurística e explicativa: explicitar mecanismos mediadores capazes de transformar restrições fiscais em capacidade estratégica local. Ao integrar federalismo fiscal, paradoxo da renúncia tributária e governança adaptativa em um enquadramento institucional unificado, o artigo propõe modelo analítico alternativo para compreender a autonomia municipal no contexto pós-EC 132/2023.

O texto organiza-se em quatro etapas. Primeiramente, apresenta referencial teórico integrado sobre federalismo fiscal, renúncia tributária e governança adaptativa. Em seguida, formula o modelo analítico e explicita o papel mediador do Ciclo GIS. Na terceira etapa, descreve o delineamento metodológico adotado. Por fim, discute implicações institucionais da reforma tributária para a resiliência municipal e para a sustentabilidade do pacto federativo brasileiro.

Em síntese, a contribuição central do artigo consiste em explicar como capacidades institucionais municipais de coordenação estratégica condicionam a resiliência federativa no contexto pós-EC 132/2023, deslocando o foco analítico da mera redistribuição tributária para os mecanismos organizacionais que estruturam sua implementação.

2. Referencial Teórico

A compreensão dos efeitos institucionais da reforma tributária exige articulação entre três campos analíticos que, embora frequentemente tratados de forma separada, revelam forte interdependência quando examinados sob perspectiva federativa. O primeiro diz respeito ao federalismo fiscal e à lógica de coordenação entre entes subnacionais. O segundo envolve o debate sobre incentivos e renúncia tributária, especialmente sua dimensão intertemporal e seus efeitos territoriais. O terceiro refere-se à governança adaptativa e à produção de valor público em ambientes de mudança estrutural.

A construção teórica a seguir não tem por finalidade revisitar exaustivamente esses campos, mas organizá-los de maneira integrada, de modo a evidenciar como a reconfiguração do pacto federativo altera incentivos institucionais e demanda novos mecanismos de coordenação estratégica no âmbito municipal. Ao conectar federalismo fiscal, paradoxo da renúncia e governança adaptativa, busca-se fundamentar o modelo explicativo que será desenvolvido no capítulo seguinte.

2.1 Federalismo Fiscal e Coordenação Federativa

O federalismo fiscal constitui uma das bases analíticas mais relevantes para compreender a distribuição de competências tributárias e de gasto entre níveis de governo. Desde a formulação clássica de Musgrave (1959), reconhece-se que a função alocativa, distributiva e estabilizadora do Estado pode ser exercida de forma diferenciada entre entes federados, desde que haja coordenação adequada. Oates (1999), ao desenvolver o chamado “teorema da descentralização”, sustenta que a provisão descentralizada tende a produzir maior eficiência quando as preferências locais diferem e os governos subnacionais dispõem de capacidade decisória compatível com suas responsabilidades.

No caso brasileiro, a Constituição de 1988 consolidou a autonomia municipal como elemento estruturante do pacto federativo. Municípios passaram a ser reconhecidos como entes federativos, com competências tributárias próprias e participação relevante nas receitas partilhadas. Essa configuração fortaleceu o desenho descentralizado do Estado, ampliando a responsabilidade local pela execução de políticas públicas essenciais, especialmente nas áreas de saúde, educação e assistência social (Arretche, 2012).

Vale registrar que a descentralização não eliminou assimetrias estruturais. A dependência de transferências intergovernamentais permanece elevada em grande parte dos municípios, sobretudo nos de pequeno e médio porte. A autonomia financeira, embora formalmente assegurada, revela-se condicionada pela dinâmica arrecadatória e pela estrutura das repartições constitucionais. O federalismo brasileiro, nesse



ARTIGO

sentido, combina descentralização política com forte coordenação fiscal vertical, exigindo mecanismos institucionais capazes de alinhar responsabilidades e recursos (Afonso, 2016).

A literatura internacional reforça que a descentralização fiscal bem-sucedida depende da existência de mecanismos institucionais que preservem disciplina orçamentária e coordenação intergovernamental. Weingast (1995) argumenta que sistemas federativos sustentáveis exigem regras que impeçam competição predatória e garantam previsibilidade institucional. Rodden (2006) complementa ao demonstrar que, na ausência de restrições orçamentárias efetivas, governos subnacionais tendem a internalizar riscos fiscais excessivos, transferindo custos ao nível central. Tais análises ampliam a compreensão do caso brasileiro ao evidenciar que autonomia formal, desacompanhada de coordenação institucional robusta, pode gerar fragilidades estruturais.

Nessas circunstâncias os incentivos fiscais vinculados ao ICMS tornaram-se instrumento central da política regional. Estados utilizaram renúncias tributárias como estratégia de atração de investimentos produtivos, estimulando cadeias industriais e ampliando sua base econômica. A literatura identifica esse fenômeno como “guerra fiscal”, destacando seus efeitos ambivalentes: por um lado, dinamização econômica; por outro, competição descoordenada e potencial erosão arrecadatória (Rezende, 2010; Siqueira, 2018).

O debate sobre a guerra fiscal revelou tensão entre eficiência econômica e coordenação federativa. Incentivos concedidos sem articulação nacional podem gerar deslocamento de atividades produtivas sem ganho agregado para o país. A ausência de mecanismos de governança cooperativa intensifica disputas horizontais e reduz previsibilidade institucional. Essa dinâmica reforça a centralidade da coordenação federativa como variável explicativa dos resultados fiscais e regionais.

Assim, o federalismo fiscal não pode ser analisado apenas como arranjo normativo de repartição de competências. Trata-se de sistema de incentivos interdependentes, no qual decisões tributárias produzem efeitos redistributivos e estratégicos. A qualidade da coordenação vertical e horizontal passa a ser elemento determinante para que políticas fiscais contribuam para desenvolvimento sustentável, em vez de intensificar fragilidades estruturais.

2.2 Reforma Tributária como Transição Institucional

A Emenda Constitucional nº 132/2023 promove alteração estrutural no sistema tributário brasileiro ao instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) em substituição ao ICMS e ao ISS, além de redefinir bases de incidência e mecanismos de arrecadação. O novo modelo busca simplificação, neutralidade econômica e redução de litígios. A dimensão institucional dessa transição ultrapassa o objetivo técnico de racionalização tributária.

Ao uniformizar regras e criar instâncias compartilhadas de gestão do IBS, a reforma altera o padrão de competição fiscal entre estados e, indiretamente, impacta o ambiente decisório municipal. O deslocamento de competências e a redefinição dos critérios de partilha modificam incentivos históricos associados à concessão de benefícios tributários. A transição federativa introduz nova lógica de coordenação vertical, com potencial redução de margens discricionárias subnacionais.

Sob perspectiva institucional, reformas tributárias não apenas reorganizam fluxos financeiros, mas redefinem estruturas de poder e mecanismos de coordenação. Alterações na base arrecadatória repercutem sobre planejamento orçamentário, previsibilidade de receitas e capacidade de investimento público. Municípios, ainda que não sejam protagonistas na concessão de incentivos estaduais, operam em ambiente econômico moldado por essas decisões.

A literatura institucional destaca que mudanças estruturais tendem a produzir períodos de incerteza e adaptação organizacional. A capacidade dos entes subnacionais de internalizar novas regras e reorganizar seus instrumentos de planejamento torna-se variável central para evitar perda de eficiência ou desalinhamento estratégico. Nesse cenário, a autonomia municipal passa a depender menos da titularidade formal de tributos e mais da habilidade de coordenação e integração de políticas públicas.

Sob perspectiva institucionalista, reformas estruturais alteram trajetórias decisórias previamente consolidadas, gerando processos de dependência de trajetória e custos de adaptação organizacional (North, 1990; Pierson, 2004). Mudanças na arquitetura tributária redefinem incentivos e moldam expectativas dos



ARTIGO

atores subnacionais, exigindo aprendizagem institucional e reconfiguração de rotinas administrativas. A reforma tributária brasileira, nesse sentido, pode ser compreendida como evento crítico capaz de reorganizar padrões federativos ao longo do tempo.

A reforma tributária, ao reduzir espaços clássicos de competição fiscal, desloca o debate da concessão de benefícios para a qualidade da governança local. A questão central deixa de ser a amplitude da renúncia e passa a ser a capacidade institucional de converter restrições fiscais em estratégias de desenvolvimento sustentável.

A reforma não suprime a autonomia constitucional dos entes federativos, mas redefine seu conteúdo material. A titularidade formal de competências permanece assegurada; o que se altera é o espaço de discricionariedade tributária e o padrão de coordenação intergovernamental. Nesse contexto, a autonomia desloca-se do plano normativo para o plano organizacional, tornando-se cada vez mais dependente da capacidade estratégica dos entes subnacionais.

2.3 O Paradoxo da Renúncia Tributária como Fenômeno Institucional Condicionado

A renúncia tributária tem sido tradicionalmente analisada sob duas perspectivas. A primeira, de orientação mais restritiva, enfatiza riscos de perda arrecadatória e distorções competitivas. A segunda, de caráter desenvolvimentista, sustenta que incentivos fiscais podem produzir expansão econômica suficiente para compensar perdas iniciais. Essa segunda leitura fundamenta o chamado paradoxo da renúncia tributária, segundo o qual a arrecadação futura pode superar a renúncia inicial em razão do efeito multiplicador do investimento produtivo.

A hipótese paradoxal introduz dimensão intertemporal na análise fiscal. O impacto da renúncia não deve ser medido apenas no exercício corrente, mas ao longo do ciclo de maturação do investimento incentivado. Essa abordagem, embora relevante, depende de condições institucionais específicas. Sem planejamento adequado, monitoramento de resultados e articulação federativa, incentivos podem produzir deslocamento geográfico de atividades econômicas sem geração de valor agregado líquido.

Musgrave (1959) e Oates (1999) já indicavam que a eficiência da descentralização tributária depende da compatibilidade entre responsabilidades e capacidades administrativas. A conversão da renúncia em ganho líquido exige coordenação entre níveis de governo, previsibilidade normativa e integração entre política fiscal e estratégia de desenvolvimento. Ausência de mecanismos de *accountability* e avaliação contínua tende a transformar incentivos em custo permanente.

A literatura comparada sobre descentralização fiscal demonstra que incentivos econômicos somente produzem efeitos líquidos positivos quando inseridos em arranjos de restrição orçamentária clara e monitoramento intergovernamental efetivo (Rodden et al., 2003). A ausência de coordenação pode transformar políticas de desenvolvimento em ciclos cumulativos de dependência fiscal, reforçando desigualdades regionais. Assim, o paradoxo da renúncia deve ser interpretado à luz da arquitetura institucional que condiciona sua implementação.

Sob essa perspectiva, o paradoxo da renúncia deve ser compreendido como fenômeno condicionado institucionalmente. Sua ocorrência não resulta apenas da decisão de conceder benefício, mas da estrutura de governança que orienta sua implementação e monitoramento. Em ambiente federativo reconfigurado pela reforma tributária, a probabilidade de conversão de incentivo em desenvolvimento sustentável dependerá da robustez dos mecanismos de coordenação e aprendizagem institucional.

Essa leitura abre espaço para integrar o debate fiscal à literatura de governança adaptativa. A renúncia tributária, longe de ser variável exclusivamente econômica, torna-se expressão de capacidade institucional. A análise desloca-se do plano estritamente arrecadatório para o campo da coordenação estratégica e da resiliência federativa.

Ainda que a EC nº 132/2023 reduza os espaços clássicos de competição tributária associados ao ICMS, o paradoxo da renúncia mantém relevância analítica como categoria intertemporal. Políticas de desenvolvimento territorial, fundos compensatórios e instrumentos de incentivo continuam envolvendo *trade-offs* fiscais cuja conversão em ganhos líquidos dependerá de coordenação institucional. O fenômeno desloca-se de formato, mas não desaparece como problema teórico.



2.4 Governança Adaptativa e Valor Público

A literatura contemporânea em administração pública deslocou o foco da eficiência burocrática tradicional para a produção de valor público em ambientes complexos. Moore (1995) propôs que a legitimidade da ação estatal não se restringe à conformidade legal ou ao equilíbrio fiscal, mas depende da capacidade de gerar valor reconhecido pela sociedade. Essa concepção amplia o escopo da gestão pública ao integrar resultados substantivos, legitimidade democrática e sustentabilidade institucional.

A transição para modelos de governança em rede reforçou essa mudança paradigmática. Osborne (2010) argumenta que a administração pública contemporânea opera em ecossistemas colaborativos, nos quais Estado, mercado e sociedade civil compartilham responsabilidades na formulação e implementação de políticas. Em tal ambiente, coordenação e aprendizagem tornam-se variáveis centrais. A governança deixa de ser mero exercício hierárquico e passa a envolver articulação multinível e coprodução de soluções públicas.

A experiência internacional demonstra que processos de descentralização bem-sucedidos exigem mecanismos de coordenação multinível que combinem autonomia local com alinhamento estratégico nacional (OECD, 2019). A integração entre planejamento, transparência fiscal e responsabilização institucional fortalece a confiança pública e reduz riscos de fragmentação decisória. Em ambientes de mudança estrutural, como o inaugurado pela EC nº 132/2023, a capacidade de adaptação organizacional torna-se elemento decisivo da sustentabilidade federativa.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD, 2021) tem enfatizado que a confiança institucional e a capacidade de inovação governamental dependem da integração entre planejamento estratégico, transparência fiscal e participação cidadã. Reformas estruturais, especialmente em contextos federativos, exigem mecanismos de coordenação capazes de reduzir incertezas e alinhar incentivos entre diferentes níveis de governo. A ausência dessa integração tende a fragmentar políticas e enfraquecer resultados.

No campo da teoria institucional, a noção de adaptação assume papel central diante de ambientes marcados por incerteza regulatória e restrições fiscais. Arranjos rígidos, estruturados sob lógica linear de planejamento e controle, mostram-se insuficientes para lidar com mudanças estruturais profundas. Modelos baseados em ciclos de aprendizagem, retroalimentação contínua e revisão estratégica ampliam a capacidade estatal de responder a choques externos e reconfigurações normativas.

Essa perspectiva dialoga diretamente com o debate sobre o paradoxo da renúncia tributária. A conversão de incentivo fiscal em desenvolvimento sustentável não depende apenas de parâmetros econômicos, mas da capacidade institucional de integrar informações, avaliar resultados e ajustar políticas ao longo do tempo. Em ambientes federativos reconfigurados, como o inaugurado pela EC nº 132/2023, a governança adaptativa torna-se variável determinante da resiliência subnacional.

Municípios que operam sob forte dependência de transferências intergovernamentais enfrentam desafios adicionais. A previsibilidade de receitas, a compatibilização entre planejamento plurianual e execução orçamentária e a articulação com instâncias estaduais e federais demandam estruturas de coordenação mais sofisticadas. Autonomia, nesse contexto, deixa de ser atributo estático e passa a ser expressão de capacidade organizacional dinâmica.

A governança adaptativa pode ser compreendida como arranjo institucional que combina integração estratégica, monitoramento contínuo e aprendizagem organizacional. Tal abordagem permite superar dicotomias entre centralização e descentralização ao enfatizar a qualidade da coordenação. A questão central não reside na mera distribuição de competências, mas na capacidade de articulá-las de forma coerente e sustentável.

Essa transição conceitual prepara o terreno para a proposição de um modelo específico de integração institucional. Se o paradoxo da renúncia depende de condições estruturais de coordenação, torna-se necessário identificar mecanismos capazes de estruturar essa coordenação no âmbito municipal. É nessa interseção que se insere o Ciclo GIS como proposta analítica e normativa de governança adaptativa aplicada ao pacto federativo.

3. Modelo Analítico e Formulação de Hipóteses



ARTIGO

O referencial teórico desenvolvido até aqui evidenciou que a reforma tributária, o paradoxo da renúncia fiscal e a governança adaptativa não constituem debates isolados, mas dimensões interdependentes de um mesmo problema institucional. A transição federativa introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 redefine incentivos estruturais; o paradoxo da renúncia revela que resultados fiscais dependem de condições intertemporais específicas; e a literatura de governança demonstra que tais condições são mediadas por arranjos institucionais capazes de integrar planejamento, execução e *accountability*.

Este capítulo organiza essas dimensões em modelo analítico coerente, capaz de explicar sob quais circunstâncias a reconfiguração do pacto federativo pode resultar em fragilidade fiscal ou em fortalecimento institucional municipal. Ao estruturar o encadeamento causal entre reforma tributária, incentivos fiscais e governança adaptativa, busca-se deslocar a análise da esfera meramente normativa para o campo das condições institucionais de resiliência. O objetivo não é testar mecanicamente variáveis, mas oferecer arcabouço explicativo que permita compreender como autonomia municipal se constrói, ou se deteriora, em ambientes de mudança estrutural.

Ao longo de mais de cinco décadas de administração do ICMS e, posteriormente, do ISS, estados e municípios estruturaram sistemas tecnológicos, quadros técnicos especializados e rotinas administrativas complexas voltadas à arrecadação e fiscalização tributária. Essa trajetória histórica constitui ativo institucional acumulado, cuja relevância transcende o mero volume arrecadado. A eventual descontinuidade ou reconfiguração desses arranjos pode gerar custos de transição e perda de aprendizado organizacional, aspecto frequentemente subestimado no debate sobre centralização tributária.

Quadro 1 – Evidência Histórica Sintética

Indicador	Período	Tendência Observada
ICMS vs PIB	1999–2018	Crescimento superior ao PIB
ISS vs PIB	2010–2018	Crescimento superior ao PIB
PIB Regional	1991–2021	Convergência parcial
Estrutura Administrativa	1967–2023	Modernização contínua

Fonte: elaborado pelo autor

3.1 Estrutura Conceitual do Modelo

A articulação desenvolvida nas seções anteriores permite estruturar o argumento central deste artigo a partir de uma engrenagem conceitual composta por três níveis interdependentes. O primeiro corresponde à reconfiguração do federalismo fiscal promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023. A reforma não se limita à substituição de tributos; ela reorganiza incentivos intergovernamentais, redefine mecanismos de coordenação e altera o ambiente institucional no qual estados e municípios estruturam suas estratégias fiscais e de desenvolvimento. Trata-se de transformação que incide sobre o padrão de interação federativa e sobre a previsibilidade das receitas públicas, introduzindo novo ciclo de adaptação institucional.

O segundo nível analítico refere-se ao paradoxo da renúncia tributária. A hipótese segundo a qual perdas arrecadatórias iniciais podem ser compensadas por ganhos econômicos e fiscais futuros depende de condições estruturais específicas. A literatura evidencia que incentivos fiscais podem produzir efeitos distintos conforme o contexto institucional em que são implementados. Em ambientes marcados por competição descoordenada e ausência de monitoramento, a renúncia tende a gerar deslocamentos



ARTIGO

geográficos de atividades produtivas sem expansão líquida da base econômica. Em arranjos mais coordenados, a mesma política pode funcionar como instrumento de dinamização territorial. O paradoxo, assim, não constitui lei econômica universal, mas fenômeno condicionado pela qualidade da coordenação federativa e pela capacidade organizacional dos entes subnacionais.

O terceiro nível introduz a governança adaptativa como variável explicativa central. A autonomia municipal, nesse modelo, deixa de ser compreendida como atributo exclusivamente jurídico-formal e passa a ser analisada como capacidade dinâmica de coordenação estratégica. A literatura sobre valor público e governança em rede demonstra que resultados institucionais dependem da integração entre planejamento, execução orçamentária, mecanismos de accountability e processos de aprendizagem organizacional (Moore, 1995; Osborne, 2010; OECD, 2021). Em contextos de transição federativa, essa integração torna-se elemento estruturante da resiliência institucional.

Essa leitura dialoga com a noção de dependência de trajetória e mudança institucional gradual (Pierson, 2004), segundo a qual reformas estruturais produzem efeitos diferenciados conforme a capacidade dos atores de reinterpretar regras e reorganizar incentivos. Municípios que internalizam mecanismos de aprendizagem institucional apresentam maior capacidade de adaptação a choques regulatórios e restrições fiscais.

O modelo proposto parte da premissa de que a reforma tributária atua como variável estrutural exógena que redefine incentivos e condiciona o ambiente decisório municipal. O paradoxo da renúncia emerge como fenômeno intertemporal cujo resultado depende de mediação institucional. A governança adaptativa, por sua vez, constitui o mecanismo capaz de organizar essa mediação, transformando restrições fiscais em oportunidade de reorganização estratégica. Ao inserir o Ciclo GIS nesse arranjo, o artigo propõe compreender a resiliência municipal como produto da qualidade dos mecanismos de coordenação, e não apenas da distribuição formal de competências tributárias.

Essa estrutura conceitual permite deslocar o debate da dicotomia entre centralização e descentralização para o campo da capacidade institucional. O foco analítico recai sobre as condições que possibilitam converter incentivos fiscais e mudanças estruturais em trajetórias sustentáveis de desenvolvimento municipal. A autonomia, sob essa perspectiva, assume caráter relacional e processual, sendo construída a partir da integração entre instrumentos formais de planejamento e práticas efetivas de governança.

3.2 O Ciclo GIS como Variável Mediadora

O Ciclo GIS (Governança, Inovação e Sustentabilidade) é concebido como arranjo institucional de natureza integradora, estruturado em lógica cíclica que articula planejamento estratégico, normatividade fiscal, execução orçamentária e mecanismos de participação social. Sua dinâmica conecta o Plano Plurianual, as Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual em fluxo contínuo de retroalimentação, no qual decisões estratégicas são permanentemente revisadas à luz da execução financeira, dos indicadores de desempenho e das demandas sociais. Não se trata de modelo linear de controle, mas de estrutura reflexiva que incorpora aprendizagem institucional como elemento constitutivo da gestão pública.

Essa arquitetura organizacional amplia a coerência entre capacidade fiscal e estratégia territorial. Ao integrar instrumentos formais de planejamento com processos de avaliação e participação, o Ciclo GIS reduz a fragmentação decisória que frequentemente caracteriza administrações municipais submetidas a restrições orçamentárias e a pressões intergovernamentais. A coordenação entre metas fiscais, prioridades estratégicas e execução financeira deixa de ocorrer de forma episódica e passa a constituir processo institucionalizado de alinhamento contínuo.

No contexto da reforma tributária, essa integração assume relevância adicional. A transição para o novo arranjo federativo redefine incentivos e impõe ajustes na previsibilidade de receitas e na articulação intergovernamental. Municípios que operam sob estruturas rígidas ou compartimentalizadas tendem a enfrentar maior dificuldade de adaptação, sobretudo quando políticas de desenvolvimento econômico dependem de interação com estados e União. Em contraste, arranjos institucionais que combinam planejamento, monitoramento e transparência ampliam a capacidade de resposta a mudanças estruturais.



ARTIGO

Sob essa perspectiva, o Ciclo GIS atua como variável mediadora entre restrições fiscais e resultados institucionais. Sua função não é substituir decisões tributárias, mas estruturar sua implementação em ambiente de coordenação estratégica. A avaliação de incentivos econômicos passa a ser incorporada ao planejamento territorial; a execução orçamentária retroalimenta escolhas estratégicas; a participação social reforça legitimidade e controle público; e a transparência reduz assimetrias informacionais entre níveis de governo.

A probabilidade de ocorrência do paradoxo da renúncia como ganho líquido não pode ser dissociada da qualidade desses mecanismos de governança. Municípios com arranjos fragmentados tendem a internalizar apenas o custo imediato da renúncia ou das restrições fiscais, sem capacidade de converter tais condicionantes em estratégia de desenvolvimento. Já aqueles que dispõem de governança adaptativa apresentam maior aptidão para reorganizar prioridades, integrar instrumentos de planejamento e alinhar decisões fiscais a objetivos de longo prazo. Nesse sentido, a resiliência institucional municipal emerge como função da capacidade de coordenação estratégica, e o Ciclo GIS configura-se como mecanismo estruturador dessa capacidade.

Neste artigo, o Ciclo GIS é apresentado como modelo analítico ideal-típico, concebido para explicitar mecanismos de coordenação institucional que, quando presentes, ampliam a capacidade estratégica municipal em contextos de transição federativa. Embora possua implicações normativas, por sugerir arranjos mais integradores, sua função principal é heurística e explicativa: delimitar dimensões observáveis de governança adaptativa (integração planejamento-orçamento, participação, transparência e aprendizagem institucional) e orientar futuras operacionalizações empíricas e comparações entre municípios.

Cumprir registrar que o Ciclo GIS não é apresentado como única arquitetura possível de integração institucional, mas como uma entre diferentes configurações organizacionais capazes de estruturar governança adaptativa em âmbito municipal. O argumento central deste artigo não depende exclusivamente da adoção desse modelo específico, mas da presença de mecanismos institucionais que promovam integração entre planejamento, execução orçamentária, monitoramento e participação social sob lógica

reflexiva. O Ciclo GIS constitui, nesse contexto, uma formulação analítica destinada a explicitar dimensões observáveis dessa integração, funcionando como heurística explicativa e não como proposição normativa exclusiva ou solução organizacional única.

Diferentemente de modelos lineares de gestão por resultados ou de estruturas instrumentais como Balanced Scorecard e frameworks isolados de planejamento estratégico, o Ciclo GIS enfatiza a integração formal entre instrumentos orçamentários obrigatórios (PPA, LDO e LOA) e mecanismos de participação e aprendizagem institucional. Seu diferencial reside menos na definição de metas e mais na institucionalização da retroalimentação estratégica como prática contínua de coordenação federativa.

3.3 Proposições Analíticas

A partir do modelo conceitual delineado, é possível derivar um conjunto de proposições que estruturam a contribuição teórica do artigo. A primeira delas sustenta que a reforma tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 redefine os incentivos estruturais do federalismo fiscal brasileiro, alterando indiretamente o ambiente decisório municipal. Ainda que os municípios não sejam os principais responsáveis pela concessão de incentivos associados ao antigo ICMS, operam em ambiente econômico e institucional moldado por tais dinâmicas, o que impacta planejamento, previsibilidade de receitas e coordenação intergovernamental.

A segunda proposição afirma que a conversão de renúncia tributária em ganho fiscal líquido não constitui resultado automático de políticas de incentivo, mas depende da qualidade da coordenação institucional e da integração entre planejamento estratégico e execução orçamentária. O paradoxo da renúncia, sob essa perspectiva, revela-se fenômeno condicionado. Seus efeitos variam conforme a capacidade dos entes federados de monitorar resultados, ajustar estratégias e articular instrumentos fiscais a objetivos de desenvolvimento territorial.

A terceira proposição desloca o debate da autonomia formal para a capacidade organizacional



ARTIGO

dinâmica. Municípios dotados de estruturas de governança adaptativa apresentam maior probabilidade de preservar resiliência institucional diante de mudanças no arranjo federativo. A adaptação não decorre apenas da redistribuição de receitas, mas da habilidade de integrar informações, revisar prioridades e alinhar decisões fiscais a estratégias de longo prazo.

Concluindo, sustenta-se que o Ciclo GIS atua como mecanismo mediador entre restrição fiscal e capacidade estratégica municipal. Ao integrar planejamento plurianual, diretrizes orçamentárias, execução financeira e participação social em lógica reflexiva, o modelo amplia a coerência entre política fiscal e desenvolvimento sustentável. A mediação institucional promovida pelo Ciclo GIS eleva a probabilidade de que incentivos fiscais e ajustes estruturais resultem em fortalecimento institucional, e não em fragilidade arrecadatória.

3.4 Consolidação do Modelo e Encadeamento Analítico

O modelo proposto articula três dimensões interdependentes que estruturam a análise do artigo. A primeira corresponde à reconfiguração institucional promovida pela reforma tributária, compreendida como variável estrutural que redefine incentivos federativos e altera o ambiente decisório subnacional. A segunda dimensão refere-se ao paradoxo da renúncia tributária, entendido como fenômeno intertemporal cuja ocorrência depende de condições institucionais específicas. A terceira dimensão introduz a governança adaptativa como mecanismo capaz de mediar os efeitos da transição federativa sobre a autonomia municipal.

Essa articulação permite deslocar o foco analítico da simples redistribuição de competências tributárias para o campo da capacidade institucional. A reforma não atua de forma homogênea sobre os entes subnacionais; seus efeitos variam conforme a robustez dos mecanismos de coordenação e integração estratégica existentes no nível local. A autonomia municipal emerge, assim, como resultado processual, condicionado pela habilidade de organizar planejamento, execução orçamentária e mecanismos de accountability em ambiente de mudança estrutural.

Para fins analíticos, a resiliência institucional municipal pode ser identificada por indicadores de processo e de desempenho que expressem: (i) coerência entre prioridades estratégicas e alocação orçamentária ao longo do tempo; (ii) capacidade de reprogramar metas e prioridades sem ruptura de legitimidade pública, aferível por mecanismos de transparência, participação e controle social; e (iii) estabilidade de entrega de políticas essenciais sob restrição fiscal. Esses elementos não constituem mensuração definitiva, mas delimitam parâmetros mínimos para futuras análises empíricas.

O paradoxo da renúncia assume papel central nesse encadeamento. Quando inserido em contexto de fragmentação institucional, tende a produzir competição predatória e perda fiscal líquida. Quando mediado por arranjos de governança adaptativa, pode converter-se em instrumento de dinamização econômica e fortalecimento institucional. A diferença entre esses dois cenários reside menos na decisão formal de conceder incentivos e mais na qualidade dos mecanismos que estruturam sua implementação e monitoramento.

Neste artigo, resiliência institucional é compreendida como a capacidade de manter coerência estratégica sob condições de restrição fiscal e de reorganizar prioridades públicas sem perda de legitimidade democrática. Trata-se de atributo dinâmico, expresso na habilidade de integrar planejamento, execução orçamentária e mecanismos de accountability de modo a preservar direção estratégica mesmo diante de choques estruturais ou reconfigurações federativas.

O Ciclo GIS, nesse arranjo, opera como dispositivo integrador. Ao articular instrumentos de planejamento plurianual, diretrizes fiscais, execução financeira e participação social em lógica reflexiva, o modelo cria condições para que decisões fiscais sejam permanentemente avaliadas e ajustadas. A governança deixa de ser reação pontual a restrições e passa a constituir processo contínuo de coordenação estratégica.

O encadeamento analítico proposto pode ser sintetizado da seguinte forma: a reforma tributária redefine incentivos federativos; esses incentivos condicionam o ambiente em que o paradoxo da renúncia pode ou não se materializar; a ocorrência do paradoxo depende da presença de governança adaptativa; e o Ciclo GIS representa mecanismo institucional capaz de estruturar essa adaptação. A resiliência municipal,

ARTIGO

portanto, não decorre automaticamente da arquitetura constitucional, mas da capacidade de integrar instrumentos fiscais e estratégicos sob lógica institucional coerente.

Essa consolidação teórica fornece a base para a definição do delineamento metodológico adotado no artigo, cuja finalidade é examinar, sob perspectiva institucional, a plausibilidade desse modelo explicativo.

A Figura 1 sintetiza o encadeamento analítico desenvolvido neste capítulo, evidenciando a relação entre reforma tributária, paradoxo da renúncia e governança adaptativa, bem como o papel mediador do Ciclo GIS na construção da resiliência institucional municipal.

Figura 1 – Modelo Analítico da Resiliência Institucional Municipal no Contexto da Reforma Tributária



Fonte: elaborado pelo autor

O modelo destaca que a reforma tributária atua como variável estrutural exógena, cujos efeitos sobre a autonomia municipal são condicionados pela qualidade dos mecanismos institucionais de coordenação. O Ciclo GIS opera como variável mediadora capaz de transformar restrições fiscais em capacidade estratégica adaptativa.

Para fins analíticos, a resiliência institucional municipal pode ser observada por meio de proxies como: (i) consistência entre prioridades do PPA e execução efetiva da LOA; (ii) capacidade de reprogramação orçamentária alinhada a metas estratégicas; (iii) institucionalização de mecanismos periódicos de monitoramento e avaliação; e (iv) regularidade de instâncias participativas com impacto decisório. Tais dimensões oferecem base para futuras análises comparativas.

Quadro 2 – Padrões Institucionais Municipais diante da Reforma Tributária

Dimensão Governança	Governança Adaptativa (Ciclo GIS)	
	Fragmentada	
Integração PPA–LDO–LOA	Desconectada	Integrada com retroalimentação
Monitoramento de incentivos fiscais	Inexistente ou episódico	Sistematizado e vinculado a metas
Capacidade de reprogramação	Reativa e incremental	Estratégica e orientada por

orçamentária		resultados
Participação social	Formal e pouco vinculante	Institucionalizada com impacto decisório
Transparência fiscal	Foco contábil	Foco estratégico e avaliativo
Risco de renúncia ineficiente	Elevado	Moderado a baixo
Resiliência institucional	Baixa	Elevada

Fonte: elaborado pelo autor

4. Metodologia

O estudo assume natureza de ensaio teórico-analítico com revisão narrativa orientada por problema. A seleção bibliográfica priorizou contribuições clássicas e contemporâneas diretamente relacionadas à coordenação federativa, renúncia tributária e governança adaptativa, buscando integrar campos tradicionalmente tratados de forma segmentada.

O presente estudo adota abordagem teórico-analítica de natureza institucional, orientada por finalidade explicativa. O objetivo não é testar empiricamente hipóteses por meio de modelagem estatística, mas construir arcabouço conceitual capaz de esclarecer sob quais condições a reforma tributária pode impactar a autonomia municipal e a resiliência institucional no contexto do pacto federativo brasileiro. A investigação parte da premissa de que mudanças estruturais no sistema tributário produzem efeitos indiretos sobre coordenação intergovernamental, planejamento estratégico e capacidade decisória subnacional, exigindo análise que ultrapasse o plano estritamente arrecadatório.

O referencial institucional adotado inspira-se na tradição neo-institucionalista (North, 1990), que compreende as instituições como estruturas de incentivos que moldam comportamentos e trajetórias decisórias. Essa abordagem permite examinar a reforma tributária não apenas como mudança normativa, mas como transformação na configuração dos incentivos federativos.

A estratégia metodológica fundamenta-se na integração sistemática de três eixos teóricos: federalismo fiscal, debate sobre renúncia tributária e governança adaptativa. Inicialmente, procede-se à revisão crítica da literatura clássica e contemporânea sobre descentralização fiscal e coordenação federativa (Musgrave, 1959; Oates, 1999), com atenção especial às especificidades do arranjo constitucional brasileiro. Em seguida, incorpora-se o debate acerca do chamado paradoxo da renúncia tributária, examinando sua dimensão intertemporal e sua dependência de condições institucionais que permitam converter incentivos fiscais em desenvolvimento territorial sustentável. Por fim, mobiliza-se a literatura sobre valor público e governança em rede (Moore, 1995; Osborne, 2010; OECD, 2021), a fim de identificar mecanismos institucionais capazes de estruturar coordenação estratégica em ambientes federativos complexos.

A análise normativa da Emenda Constitucional nº 132/2023 constitui elemento adicional da estratégia metodológica, permitindo compreender a reforma tributária como variável estrutural que redefine incentivos intergovernamentais e altera o ambiente decisório municipal. A partir dessa integração teórica e normativa, desenvolve-se modelo explicativo no qual o paradoxo da renúncia é tratado como fenômeno condicionado e o Ciclo GIS é proposto como mecanismo mediador da resiliência institucional.

Tabela 1 – Dimensões Operacionais da Resiliência Institucional Municipal

Dimensão Analítica	Indicador Observável	Possível Fonte
--------------------	----------------------	----------------



ARTIGO

Integração planejamento orçamento	Percentual de metas do PPA com dotação executada $\geq 70\%$	Relatórios de execução orçamentária
Coerência estratégica	Alinhamento explícito entre programas da LOA e objetivos do PPA	Lei Orçamentária e PPA
Monitoramento contínuo	Existência de relatórios periódicos de avaliação de metas	Portal da Transparência
Capacidade adaptativa	Frequência de revisões estratégicas formais	LDO / Revisões do PPA
Participação efetiva	Número de audiências com incorporação documentada de propostas	Atas e relatórios participativos

Fonte: elaborado pelo autor

Com o propósito de conferir plausibilidade operacional ao modelo conceitual, o artigo incorpora referência ilustrativa ao caso do município de Goiânia, particularmente no que diz respeito à integração entre Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual e mecanismos de participação social. Essa aplicação não pretende produzir generalização estatística, mas evidenciar viabilidade institucional do arranjo de governança adaptativa proposto. O uso de caso ilustrativo permite observar, em contexto concreto, como estruturas integradas de planejamento e monitoramento podem reduzir fragmentação decisória e fortalecer alinhamento entre estratégia fiscal e desenvolvimento territorial.

A incorporação de proxies operacionais e aplicação ilustrativa ao caso de Goiânia não pretende produzir inferência estatística, mas conferir plausibilidade empírica ao modelo conceitual. O objetivo é demonstrar que as dimensões analíticas propostas são observáveis e potencialmente mensuráveis, abrindo agenda para investigações comparativas futuras.

Reconhece-se que a natureza teórico-analítica da pesquisa impõe limites à generalização empírica de suas conclusões. O modelo identifica mecanismos causais plausíveis e relações condicionais, mas não realiza teste quantitativo das proposições formuladas. Investigações futuras poderão empregar bases de dados fiscais municipais e indicadores de governança para examinar empiricamente as relações aqui sugeridas. Ademais, considerando que a transição institucional decorrente da EC nº 132/2023 encontra-se em fase de implementação, os efeitos de longo prazo da reforma ainda dependerão de desdobramentos regulatórios e operacionais.

O presente estudo assume natureza teórico-analítica e proposicional-exploratória. Seu objetivo não consiste em testar empiricamente o modelo proposto, mas em construir enquadramento conceitual capaz de integrar literatura de federalismo fiscal e governança adaptativa sob perspectiva institucional.

A operacionalização empírica do Ciclo GIS e a mensuração comparada da resiliência institucional municipal constituem agenda de pesquisa futura, especialmente relevante para análises quantitativas ou estudos de caso aprofundados. O artigo assume deliberadamente natureza teórico-explicativa, com finalidade de modelagem institucional, não de mensuração estatística.

5. Resultados Analíticos

A aplicação do modelo proposto permite identificar padrões diferenciados de resposta institucional municipal diante da reconfiguração promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Os resultados analíticos indicam que os efeitos da reforma tributária sobre a autonomia municipal não são homogêneos, variando conforme a qualidade da governança local e o grau de integração entre instrumentos de planejamento e execução orçamentária.

O primeiro resultado diz respeito à reconfiguração indireta da autonomia municipal. Embora a



ARTIGO

reforma tenha incidido principalmente sobre tributos estaduais, a alteração na lógica de arrecadação e repartição repercute sobre o ambiente econômico em que os municípios operam. A previsibilidade de receitas, a dinâmica de investimentos regionais e a coordenação entre níveis de governo passam a depender de arranjos institucionais compartilhados. Nessas circunstâncias, a autonomia municipal revela-se menos vinculada à titularidade formal de tributos e mais associada à capacidade de adaptação estratégica.

O segundo resultado refere-se à natureza condicionada do paradoxo da renúncia tributária. A análise indica que a possibilidade de conversão de incentivos fiscais em ganhos líquidos futuros depende de variáveis institucionais mediadoras. Em ambientes caracterizados por fragmentação decisória, ausência de monitoramento sistemático e desconexão entre planejamento e orçamento, a renúncia tende a produzir efeitos regressivos ou deslocamentos competitivos sem expansão sustentável da base econômica. A competição fiscal descoordenada, nesse cenário, intensifica vulnerabilidades estruturais.

Em contraste, quando inseridos em arranjos de governança adaptativa, incentivos e políticas fiscais apresentam maior probabilidade de gerar efeitos multiplicadores consistentes. A integração entre planejamento plurianual, metas fiscais e execução financeira permite que decisões sejam avaliadas e ajustadas ao longo do tempo, reduzindo risco de captura setorial ou de manutenção de benefícios ineficientes. O paradoxo, nesse caso, deixa de ser aposta intertemporal incerta e passa a ser hipótese condicionada por coordenação institucional qualificada.

O terceiro resultado analítico confirma o papel mediador do Ciclo GIS. Municípios que estruturam seus processos decisórios em lógica cíclica e reflexiva demonstram maior capacidade de reorganizar prioridades diante de restrições fiscais e mudanças regulatórias. A retroalimentação entre PPA, LDO e LOA fortalece alinhamento entre estratégia territorial e capacidade financeira, ao mesmo tempo em que a participação social amplia legitimidade e transparência. Essa combinação reduz assimetrias informacionais e reforça *accountability*, elementos centrais para sustentabilidade institucional.

Dados históricos indicam que, no período entre 1999 e 2018, a arrecadação do ICMS apresentou crescimento real superior à expansão do PIB nacional, evidenciando ampliação da capacidade arrecadatória subnacional. Movimento semelhante é observado no caso do ISS entre 2010 e 2018, cujo crescimento também superou a variação do produto agregado.

Esses resultados sugerem que estados e grandes municípios não apenas mantiveram eficiência arrecadatória, como desenvolveram expertise administrativa, tecnológica e fiscal ao longo de décadas de gestão autônoma desses tributos. A trajetória de crescimento acima do PIB reforça a hipótese de que o arranjo institucional vigente não se encontrava estruturalmente disfuncional do ponto de vista arrecadatório. A aplicação ilustrativa ao caso de Goiânia reforça essa interpretação. A integração entre planejamento estratégico municipal e instrumentos orçamentários, associada a mecanismos participativos, evidencia que coordenação institucional pode mitigar efeitos adversos de restrições fiscais e reorganizações normativas. Ainda que não se trate de teste empírico generalizável, o exemplo demonstra plausibilidade operacional do modelo proposto.

Para conferir maior densidade empírica ao modelo analítico, apresenta-se evidência descritiva ilustrativa referente ao município de Goiânia, a partir de informações constantes nos instrumentos orçamentários e relatórios públicos disponíveis no período recente.

Observa-se que:

- a) O Plano Plurianual 2022–2025 estrutura programas com metas quantificadas vinculadas a eixos estratégicos explícitos.
- b) A Lei Orçamentária Anual apresenta correspondência formal entre programas do PPA e dotações orçamentárias específicas.
- c) Relatórios de execução fiscal indicam percentual significativo de execução em programas prioritários vinculados a políticas urbanas estruturantes.
- d) Há realização periódica de audiências públicas para discussão de LDO e LOA, com registros formais de participação.

Embora tais elementos não constituam teste estatístico, evidenciam presença de mecanismos institucionais compatíveis com as dimensões analíticas do Ciclo GIS, notadamente integração planejamento-orçamento, monitoramento periódico e institucionalização de participação social.



ARTIGO

A análise sugere que municípios com esse tipo de arranjo apresentam maior probabilidade de reorganizar prioridades sob restrição fiscal sem ruptura estratégica, reforçando a plausibilidade empírica do modelo proposto.

De forma sintética, a análise sugere padrões diferenciados, diante da existência de dois padrões institucionais possíveis para a reforma tributária. No primeiro, caracterizado por governança fragmentada, a reconfiguração federativa tende a reduzir margem estratégica municipal e a transformar incentivos fiscais em fonte de instabilidade. No segundo, estruturado sob lógica adaptativa, a mesma transição pode estimular reorganização estratégica, aprimoramento de mecanismos de controle e fortalecimento institucional.

A distinção entre esses padrões não decorre da simples redistribuição de competências tributárias, mas da qualidade dos mecanismos de coordenação que estruturam a ação pública local. A reforma tributária, sob essa perspectiva, atua como catalisador que evidencia diferenças preexistentes na capacidade institucional municipal.

6. Discussão

A análise desenvolvida permite reinterpretar o debate sobre reforma tributária e autonomia municipal sob perspectiva menos normativa e mais institucional. A literatura tradicional de federalismo fiscal tende a concentrar-se na distribuição formal de competências e na eficiência alocativa associada à descentralização (Musgrave, 1959; Oates, 1999). Os resultados analíticos aqui apresentados sugerem, contudo, que a capacidade estratégica municipal não se define exclusivamente pela titularidade de receitas, mas pela qualidade dos mecanismos de coordenação que organizam sua utilização. A autonomia revela-se menos como prerrogativa formal e mais como atributo organizacional dependente da integração entre instrumentos decisórios.

A literatura sobre federalismo preservador de mercado sustenta que arranjos federativos sustentáveis exigem equilíbrio entre autonomia subnacional e disciplina institucional (Weingast, 1995). A ausência desse equilíbrio pode gerar ciclos de dependência fiscal e incentivos distorcidos, fenômeno amplamente documentado na literatura comparada (Rodden, 2006). O modelo proposto dialoga com essa tradição ao enfatizar que a resiliência municipal depende menos da extensão formal das competências e mais da qualidade dos mecanismos de coordenação estratégica que estruturam sua execução.

Experiências como o IVA harmonizado na União Europeia e o GST canadense demonstram que a uniformização tributária somente se sustenta quando acompanhada de arranjos cooperativos contínuos, mecanismos robustos de equalização fiscal e estruturas administrativas compartilhadas. A coordenação institucional, e não apenas a engenharia tributária, constitui elemento determinante para evitar aprofundamento de desigualdades regionais.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 representa reconfiguração estrutural dos incentivos federativos. Ainda que seus objetivos centrais estejam associados à simplificação e neutralidade tributária, a reforma produz efeitos indiretos sobre o ambiente decisório subnacional. A discussão desloca-se, assim, da pergunta “quem arrecada?” para “como se coordena?”. A autonomia municipal revela-se relacional e processual, construída a partir da interação contínua entre planejamento, execução e controle, especialmente em contextos de restrição fiscal e transição normativa.

Nesse cenário, o paradoxo da renúncia tributária assume significado ampliado. A hipótese de que incentivos fiscais possam gerar ganhos líquidos futuros depende de condições institucionais que permitam monitoramento, avaliação e correção de trajetórias. Sem coordenação intergovernamental e integração entre instrumentos fiscais e estratégicos, a renúncia tende a converter-se em custo permanente. Com governança adaptativa, pode tornar-se instrumento de reorganização produtiva e fortalecimento territorial.

O paradoxo, portanto, não é fenômeno econômico isolado, mas expressão de capacidade institucional. Sua materialização depende da presença de estruturas capazes de manter coerência estratégica sob restrição fiscal e de reorganizar prioridades públicas sem perda de legitimidade democrática, dimensões que aqui definem a resiliência institucional municipal.

A trajetória histórica da arrecadação brasileira revela crescimento da carga tributária superior ao ritmo de expansão do PIB nas últimas décadas, fenômeno amplamente registrado na literatura econômica



ARTIGO

e em dados das contas nacionais. Esse movimento sugere aumento da capacidade de extração fiscal do Estado e aprimoramento dos mecanismos de fiscalização e formalização econômica.

A análise da evolução regional do PIB entre 1991 e 2021 indica movimento de convergência econômica relativa entre regiões brasileiras, ainda que parcial e heterogênea. Tal trajetória ocorreu sob vigência do modelo de autonomia tributária subnacional baseado no ICMS e no ISS. Isso não implica afirmar que a convergência decorreu exclusivamente da política tributária, mas evidencia que o arranjo federativo anterior não impediu processos de redução de disparidades relativas.

A transição para o princípio do destino e a centralização administrativa do IBS devem, portanto, ser avaliadas não apenas sob a ótica de eficiência estática, mas também quanto aos seus efeitos sobre dinâmicas territoriais de longo prazo.

Tal constatação indica que o desafio contemporâneo do federalismo brasileiro não reside exclusivamente na insuficiência de recursos, mas na qualidade de sua coordenação e alocação estratégica. Reformas tributárias devem ser analisadas, portanto, não apenas sob a ótica da arrecadação agregada, mas da capacidade institucional de transformar receitas em estratégias sustentáveis de desenvolvimento territorial.

A adoção do princípio do destino como base de incidência do IBS introduz nova dinâmica distributiva no federalismo fiscal brasileiro. Embora reduza distorções associadas à tributação na origem e à competição industrial predatória, o critério do consumo pode beneficiar regiões com maior densidade populacional e mercado consumidor consolidado.

A literatura sobre desigualdade fiscal horizontal e equalização federativa oferece lente adicional para compreender os potenciais efeitos distributivos do princípio do destino. Estudos clássicos de federalismo comparado indicam que sistemas baseados predominantemente no consumo tendem a reproduzir assimetrias regionais quando não acompanhados de mecanismos robustos de equalização intergovernamental (Bird & Smart, 2002; Rodden et al., 2003). No caso brasileiro, a heterogeneidade estrutural entre municípios em termos de densidade econômica, formalização produtiva e capacidade administrativa impõe desafios adicionais à transição para o IBS.

A teoria da equalização fiscal sustenta que transferências compensatórias devem não apenas recompor perdas arrecadatórias transitórias, mas mitigar desigualdades estruturais persistentes entre entes subnacionais. Nesse sentido, fundos compensatórios previstos na EC nº 132/2023 desempenharão papel crucial na preservação do equilíbrio federativo. Sua efetividade dependerá menos do volume agregado de recursos e mais da arquitetura institucional de distribuição e monitoramento.

A desigualdade territorial, portanto, não pode ser analisada exclusivamente como efeito redistributivo automático do novo arranjo tributário. Ela emerge também como função da capacidade institucional dos entes subnacionais de internalizar mecanismos de coordenação estratégica. Municípios com maior capacidade organizacional tendem a adaptar-se mais rapidamente ao critério do destino, enquanto aqueles com estruturas frágeis podem enfrentar dificuldades adicionais de ajuste. Assim, a equalização federativa não é apenas mecanismo financeiro; é igualmente instrumento de redução de assimetrias institucionais.

A neutralidade econômica pretendida pela reforma não elimina assimetrias estruturais históricas. Nesse cenário, mecanismos de compensação federativa e coordenação intergovernamental tornam-se decisivos para evitar que a uniformização tributária produza concentração indireta de capacidade fiscal.

Cumprir reconhecer que a própria Emenda Constitucional nº 132/2023 prevê mecanismos de compensação e fundos de equalização destinados a mitigar eventuais perdas arrecadatórias e distorções regionais durante o período de transição.

A efetividade desses instrumentos dependerá, contudo, de sua implementação institucional e da capacidade de coordenação federativa. A existência formal de mecanismos redistributivos não elimina, por si só, o risco de assimetrias persistentes caso não sejam acompanhados de fortalecimento organizacional subnacional.

Do ponto de vista analítico, a dimensão regional pode ser incorporada como condição contextual que modera os efeitos do novo arranjo tributário. Em ambientes nos quais consumo, densidade econômica e capacidade administrativa se concentram, a transição tende a favorecer territórios já estruturados, a



ARTIGO

menos que mecanismos redistributivos e capacidades subnacionais reduzam assimetrias de adaptação. Assim, desigualdade territorial não é apenas resultado distributivo; é também expressão de diferenças de capacidade institucional para converter mudanças fiscais em estratégia de desenvolvimento.

A introdução do Ciclo GIS como variável mediadora contribui para superar dicotomia recorrente entre centralização e descentralização. O debate frequentemente opõe uniformização normativa a autonomia local, como se fossem categorias excludentes.

O modelo proposto sugere que a questão central não reside no grau de centralização, mas na capacidade de integrar instrumentos decisórios sob lógica reflexiva e adaptativa. A governança adaptativa permite compatibilizar restrições estruturais com estratégias locais, transformando o pacto federativo em processo dinâmico de coordenação e aprendizagem institucional.

Essa interpretação amplia o campo das finanças públicas ao incorporá-lo à literatura de governança urbana. A sustentabilidade fiscal deixa de ser tratada apenas como equilíbrio contábil e passa a ser analisada como resultado de alinhamento entre planejamento estratégico, participação social e execução orçamentária. Municípios com estruturas fragmentadas tendem a reagir de forma defensiva a mudanças estruturais; aqueles que dispõem de arranjos integradores apresentam maior capacidade de antecipação, ajuste e preservação de direção estratégica.

A discussão também revela implicações normativas relevantes. A consolidação do novo regime tributário exigirá mais do que regulamentação técnica. Demandará fortalecimento efetivo das capacidades institucionais municipais, investimento na integração de sistemas de planejamento e aprimoramento de mecanismos de transparência e avaliação. Sem esse fortalecimento, a reforma tributária poderá ampliar assimetrias federativas, mesmo que alcance êxito em termos de simplificação normativa ou estabilidade macroeconômica.

A homogeneização das regras tributárias não garante homogeneidade de capacidades estatais. Municípios com estruturas organizacionais frágeis tenderão a enfrentar maiores dificuldades de adaptação, o que pode aprofundar desigualdades territoriais já existentes.

Do ponto de vista teórico, o artigo contribui ao integrar três campos frequentemente analisados de maneira isolada: federalismo fiscal, renúncia tributária e governança adaptativa. Ao posicionar o Ciclo GIS como mecanismo mediador, propõe-se modelo explicativo que desloca a análise da dimensão exclusivamente arrecadatória para o plano da coordenação estratégica. A autonomia municipal emerge como construção institucional contínua, dependente da qualidade dos processos de integração decisória e da capacidade de responder adaptativamente a choques estruturais.

A reforma tributária, nesse sentido, funciona como evento revelador. Ela expõe diferenças na capacidade organizacional dos municípios e evidencia que sustentabilidade federativa não decorre apenas da arquitetura constitucional, mas da robustez dos mecanismos de governança que articulam planejamento, orçamento e participação social. O desafio federativo contemporâneo não reside apenas na redistribuição de receitas, mas na construção de capacidades organizacionais capazes de transformar mudanças estruturais em trajetórias sustentáveis de desenvolvimento local.

7. Conclusão

A argumentação desenvolvida neste estudo indica que a resiliência municipal diante da Emenda Constitucional nº 132/2023 não decorre da mera preservação formal de competências tributárias, mas da capacidade organizacional de integrar planejamento estratégico, execução orçamentária e *accountability* sob lógica adaptativa. A autonomia municipal, nessa perspectiva, deixa de ser atributo estático de titularidade fiscal e passa a constituir processo dinâmico de coordenação entre instrumentos normativos e práticas efetivas de gestão.

Este artigo oferece três contribuições principais ao debate sobre a Reforma Tributária e o federalismo brasileiro. Primeiramente, reconceitualiza o chamado paradoxo da renúncia tributária como fenômeno institucional condicionado, deslocando sua interpretação de uma lógica exclusivamente econômica para uma lógica de mediação organizacional. A conversão de incentivos fiscais ou de restrições arrecadatórias em ganhos sustentáveis de longo prazo não é automática; depende da qualidade dos mecanismos que estruturam decisões fiscais, prioridades estratégicas e monitoramento contínuo de



ARTIGO

resultados.

Em segundo lugar, integra o debate sobre federalismo fiscal e equalização federativa à teoria da governança adaptativa, sustentando que a resiliência municipal decorre menos da titularidade formal da competência tributária e mais da capacidade de coordenação entre planejamento, orçamento e avaliação de políticas públicas. Municípios com arranjos fragmentados tendem a absorver custos imediatos sem reorganização estrutural; aqueles que operam sob lógica reflexiva apresentam maior probabilidade de preservar coerência estratégica sob restrição fiscal e reorientar prioridades sem ruptura de legitimidade.

Em terceiro lugar, apresenta o Ciclo GIS como arcabouço heurístico de natureza ideal-típica, destinado a explicitar dimensões observáveis de integração entre PPA, LDO e LOA, transparência fiscal, participação social e aprendizagem institucional. Trata-se de instrumento analítico, não de proposição normativa exclusiva, concebido para estruturar investigações comparativas futuras sobre mediação institucional e capacidade adaptativa no âmbito subnacional.

Do ponto de vista normativo, a transição para o IBS exigirá mais do que harmonização tributária. Demandará fortalecimento das capacidades municipais de planejamento integrado, coordenação intergovernamental e avaliação sistemática de resultados. Sem o aprimoramento dessas estruturas, a reforma poderá reproduzir ou mesmo ampliar assimetrias federativas preexistentes, ainda que alcance êxito macroeconômico agregado.

A reforma tributária não redefine apenas bases de incidência ou critérios de partilha; redefine o teste histórico da maturidade institucional do federalismo brasileiro. O pacto federativo pós-2023 será aferido menos pela distribuição formal de receitas e mais pela habilidade dos entes subnacionais de aprender, coordenar estrategicamente e transformar restrições fiscais em trajetórias sustentáveis de desenvolvimento territorial.

REFERÊNCIAS

- Afonso, J. R. (2016). *Federalismo fiscal brasileiro: Desafios e perspectivas*. Fundação Getulio Vargas.
- Afonso, J. R., & Castro, K. P. (2019). Federalismo fiscal brasileiro e a reforma tributária. *Revista de Administração Pública*, 53(6), 1053–1072.
- Arretche, M. (2012). Democracia, federalismo e centralização no Brasil. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, 27(80), 27–43.
- Bahl, R., & Bird, R. M. (2008). Subnational taxes in developing countries: The way forward. *Public Budgeting & Finance*, 28(4), 1–25.
- Bird, R. M., & Gendron, P. P. (2007). *The VAT in developing and transitional countries*. Cambridge University Press.
- Bird, R. M., & Smart, M. (2002). Intergovernmental fiscal transfers: International lessons for developing countries. *World Development*, 30(6), 899–912.
- Falleti, T. G. (2010). *Decentralization and subnational politics in Latin America*. Cambridge University Press.
- Moore, M. H. (1995). *Creating public value: Strategic management in government*. Harvard University Press.
- Musgrave, R. A. (1959). *The theory of public finance: A study in public economy*. McGraw-Hill. North, D. C. (1990). *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge University Press.
- Organization for Economic Co-operation and Development. (2019). *Making decentralisation work: A handbook for policy-makers*. OECD Publishing.
- Organization for Economic Co-operation and Development. (2021). *Government at a glance 2021*. OECD Publishing.
- Oates, W. E. (1999). An essay on fiscal federalism. *Journal of Economic Literature*, 37(3), 1120–1149.
- Osborne, S. P. (2010). *The new public governance? Emerging perspectives on the theory and practice of public governance*. Routledge.
- Pierson, P. (2004). *Politics in time: History, institutions, and social analysis*. Princeton University Press.



ARTIGO

- Rezende, F. (2010). Federalismo fiscal no Brasil: Incentivos, guerra fiscal e desenvolvimento regional. *Revista de Economia Contemporânea*, 14(3), 521–545.
- Rodden, J. (2006). *Hamilton's paradox: The promise and peril of fiscal federalism*. Cambridge University Press.
- Rodden, J., Eskeland, G. S., & Litvack, J. (Eds.). (2003). *Fiscal decentralization and the challenge of hard budget constraints*. MIT Press.
- Siqueira, M. L. (2018). Incentivos fiscais e desenvolvimento regional: Evidências e controvérsias no federalismo brasileiro. *Revista de Economia Política*, 38(2), 325–343.
- Smart, M., & Bird, R. M. (2009). The impact on investment of replacing a retail sales tax with a value added tax: Evidence from Canadian experience. *National Tax Journal*, 62(4), 591–609.
- Weingast, B. R. (1995). The economic role of political institutions: Market-preserving federalism and economic development. *Journal of Law, Economics, & Organization*, 11(1), 1–31.
- Wildavsky, A. (1986). *Budgeting: A comparative theory of budgetary processes*. Transaction Publishers.