

A REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS NA GESTÃO PÚBLICA: ANÁLISE DAS PROPOSTAS, DESAFIOS E PERSPECTIVAS PARA UM SISTEMA TRIBUTÁRIO EFICIENTE

RESUMO

Este artigo aborda a importância da tributação para a administração pública e a necessidade de reformas para tornar o sistema tributário mais eficiente e equitativo. Discute-se a complexidade do atual modelo fiscal brasileiro, os desafios enfrentados e as propostas para sua modernização. Além disso, são analisados os impactos das mudanças na arrecadação, na distribuição de receitas e na gestão pública. Por fim, a pesquisa evidencia a relevância de um sistema tributário transparente e justo para o desenvolvimento econômico e social do país. A análise também destaca as dificuldades políticas e institucionais que permeiam a implementação das reformas, abordando a necessidade de um consenso entre os diferentes níveis de governo e setores da economia. Além disso, discute-se a influência da tributação sobre a competitividade das empresas, a geração de empregos e a atração de investimentos. Considera-se, ainda, a experiência de outros países que passaram por reformas tributárias semelhantes, oferecendo comparações e possíveis lições para o Brasil. Dessa forma, o estudo reforça a importância de um debate aprofundado e bem fundamentado sobre as mudanças necessárias no sistema tributário nacional.

Palavras-chave: Tributação. Reforma tributária. Gestão pública. Eficiência fiscal. Equidade tributária. Desenvolvimento econômico. Arrecadação de impostos.

ABSTRACT

This article addresses the importance of taxation for public administration and the need for reforms to make the tax system more efficient and equitable. The complexity of the current Brazilian fiscal model, the challenges faced and proposals for its modernization are discussed. Furthermore, the impacts of changes in collection, revenue distribution and public management are analyzed. Finally, the research highlights the relevance of a transparent and fair tax system for the country's economic and social development. The analysis also highlights the political and institutional difficulties that permeate the implementation of reforms, addressing the need for consensus between different levels of government and sectors of the economy. Furthermore, the influence of taxation on the competitiveness of companies, job creation and investment attraction is discussed. The experience of other countries that have undergone similar tax reforms is also considered, offering comparisons and possible lessons for Brazil. In this way, the study reinforces the importance of an in-depth and well-founded debate on the necessary changes in the national tax system.

Keywords: Taxation. Tax reform. Public management. Tax efficiency. Tax equity. Economic development. Tax collection.

1. INTRODUÇÃO:

A tributação desempenha um papel fundamental na estruturação e manutenção do Estado, sendo o principal mecanismo de arrecadação de recursos para o financiamento das políticas públicas. Por meio da tributação, o governo consegue prover serviços essenciais à população, como saúde, educação, segurança e infraestrutura. No entanto, o atual sistema tributário brasileiro é amplamente criticado por sua complexidade, burocracia e elevada carga tributária, o que compromete a eficiência administrativa e a equidade na distribuição dos tributos.

Diante desse cenário, a necessidade de uma reforma tributária se torna evidente, especialmente para corrigir distorções que perpetuam desigualdades e dificultam o crescimento econômico. Ainda, a estrutura atual do sistema tributário impõe uma carga desproporcional sobre o consumo, penalizando as camadas mais pobres da população, enquanto a tributação sobre renda e patrimônio ainda apresenta desafios em termos de progressividade. Além disso, a diversidade de normas entre os entes federativos gera insegurança jurídica e altos custos para empresas e cidadãos.

Neste contexto, o presente artigo tem como objetivo analisar as propostas de reforma tributária em discussão e seus impactos na gestão pública. Serão abordados as principais mudanças previstas, seus desafios e os possíveis benefícios para a administração pública e para o equilíbrio fiscal do país. A partir de uma abordagem qualitativa, baseada em revisão bibliográfica e análise comparativa, busca-se compreender como a modernização do sistema tributário pode contribuir para uma estrutura mais eficiente, justa e transparente, garantindo um ambiente econômico mais favorável ao desenvolvimento social e produtivo do Brasil.

Ademais, a reforma tributária não apenas se propõe a simplificar o sistema vigente, mas também a promover maior justiça fiscal e estimular o crescimento econômico. A unificação de tributos sobre o consumo e a redução da carga tributária para setores produtivos podem tornar o ambiente de negócios mais competitivo, incentivando investimentos e impulsionando o mercado de trabalho. Dessa forma, uma reforma bem estruturada tem o potencial de gerar impactos positivos tanto para o setor público quanto para a sociedade como um todo.

2. FUNDAMENTOS TEÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO

Inicialmente, a tributação desempenha um papel essencial no funcionamento do Estado, sendo o principal mecanismo de financiamento das políticas públicas e da manutenção dos serviços essenciais à sociedade. Para compreender sua relevância, é necessário analisar seus conceitos fundamentais, os princípios que orientam a justiça fiscal e sua influência no desenvolvimento econômico.

Além disso, a tributação pode ser definida como o conjunto de normas jurídicas que disciplinam a imposição de tributos pelo Estado, visando arrecadar recursos para custear suas atividades (ROQUE CARRAZZA, 2017, s.p). Sob o mesmo ponto de vista, estabelecido no Código Tributário Nacional (CTN), tributo é toda prestação pecuniária compulsória instituída em lei, que não constitua sanção por ato ilícito (BRASIL, 1966, art. 3º).

Outrossim, segundo Gabriel Boscioni (2024, s.p) os tributos podem ser classificados de acordo com sua natureza e forma de incidência. Entre as principais categorias, destacam-se os impostos, as taxas e as contribuições especiais. Os impostos são tributos cuja arrecadação não possui vinculação direta com uma contraprestação específica do Estado, como o Imposto de Renda (IR) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Já as taxas são cobradas em razão de um serviço público prestado ou disponibilizado ao contribuinte, como a taxa de coleta de lixo (BOSCIONI, 2024, s.p).

Ainda mais, as contribuições especiais têm destinação específica, como a “Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-(COFINS)”. Nisto, a compreensão desses conceitos é essencial para a análise da tributação como ferramenta de regulação econômica e instrumento de justiça social.

Salienta-se ainda que, no ordenamento jurídico, a tributação deve estar fundamentada em princípios que garantam sua aplicação de forma justa e equilibrada. Entre os mais relevantes, destacam-se os princípios da capacidade contributiva, isonomia e progressividade.

Em vista disso, o princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988, estabelece que a tributação deve considerar a aptidão econômica de cada contribuinte, ou seja, aqueles que possuem maior capacidade financeira devem contribuir com uma carga tributária proporcionalmente superior. Esse

princípio está diretamente ligado à progressividade dos impostos, na qual alíquotas aumentam conforme a renda ou patrimônio do contribuinte.

Com isso, o princípio da igualdade tributária está previsto na Constituição Federal de 1988, no artigo 5º, sendo detalhado de forma mais específica no artigo 150, inciso II. De acordo com Luciano Amaro (2014, p. 159) esses dispositivos garantem que o sistema tributário brasileiro se baseie na justiça fiscal, assegurando um tratamento equilibrado entre os contribuintes.

Dessa forma, a isonomia tributária estabelece que indivíduos em condições semelhantes devem ser tributados de maneira igual, evitando favorecimentos indevidos e assegurando a aplicação imparcial dos tributos. Com isso, busca-se prevenir distorções no regime fiscal e garantir que a tributação ocorra de maneira justa e coerente com os princípios constitucionais.

No entanto, o princípio da igualdade tributária conforme artigo 150, inciso II e 145, §1º ambos da CRFB/88, não deve ser compreendido como uma uniformidade absoluta, pois, em determinados contextos, distinções são necessárias para assegurar a verdadeira equidade. É o que ocorre, por exemplo, com as isenções fiscais concedidas a setores estratégicos da economia ou a pessoas em situação de vulnerabilidade social, medidas que visam promover justiça fiscal e equilíbrio econômico.

Partindo nesta incógnita, Campos aduz:

[...] No Estado Democrático Fiscal, caracterizado pela liberdade econômica do indivíduo, como pela responsabilidade do cidadão solidário, direitos e deveres devem conviver em equilíbrio, em uma relação de implicações recíprocas. Isso significa, de um lado, que o Estado não pode exercer o poder de tributar de forma arbitrária; de outro, que o particular não possui a faculdade libertária de não contribuir ao custeio das tarefas gerais e sociais do Estado. O contribuinte tem o dever fundamental de pagar impostos, que sejam justos e democraticamente instituídos. Surge o dever tributário legítimo e fundamental quando estabelecido na forma e nos limites previstos nas constituições democráticas.(CAMPOS, 2019, p.621)

É relevante observar que grande parte das controvérsias acadêmicas relacionadas à teoria que sustenta o dever fundamental de pagar tributos reflete, em maior medida, mal-entendidos interpretativos do que efetivas divergências conceituais. A teoria, amplamente difundida pelo professor português José Casalta Nabais (1988, p.185 *apud* FREY, 2022, p.200), fundamenta-se na compreensão de que o tributo não deve ser concebido apenas como uma prerrogativa do Estado, nem tampouco como um simples peso ou sacrifício imposto aos cidadãos. Pelo contrário, é defendido como uma

contribuição essencial para assegurar uma convivência coletiva e próspera entre os membros de uma comunidade politicamente organizada sob a forma de Estado.

Para Luciano Amaro (2014, p. 159) destaca que essa norma e princípio enfatiza a inutilidade de certas distinções, ao proibir qualquer desigualdade entre aqueles que se encontram em situações equivalentes. Além disso, veda diferenciações baseadas na atividade exercida pelo contribuinte, garantindo que a tributação ocorra de maneira imparcial e sem favorecimentos indevidos.

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da isonomia encontra respaldo na artigos 5º, *caput* e 150º, inciso II, 145º, § 1º ambos da CRFB/88 harmônicos com a Lei nº 5.172/1966, que institui o Código Tributário Nacional (CTN). Em seu artigo 118, por exemplo, há uma referência indireta ao tema ao estabelecer que a definição legal dos fatos geradores dos tributos independe da validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes. Esse dispositivo reforça a ideia de que a tributação deve observar critérios objetivos, evitando tratamentos distintos para situações idênticas (SERGIO, 2013, p.67).

Além disso, o artigo 126 do mesmo código também traz uma alusão ao princípio da isonomia ao dispor sobre a continuidade da sujeição passiva em casos específicos, assegurando que mudanças na condição jurídica do contribuinte não sirvam como artifício para alterar suas obrigações fiscais.

Sergio Pinto Martins (2013, p. 67) explica que, de acordo com a norma em questão, há a determinação de um tratamento específico que deve ser seguido, assegurando que suas diretrizes sejam aplicadas de forma coerente e conforme os princípios estabelecidos pelo ordenamento jurídico. Vejamos:

[...] É vedado ao sujeito ativo instituir tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (SERGIO, 2013, p.67)

Dessa forma, percebe-se que a isonomia tributária não apenas constitui um pilar fundamental do sistema tributário brasileiro, mas também encontra respaldo normativo no CTN/66, garantindo que a tributação seja aplicada de maneira justa e proporcional, respeitando as particularidades de cada situação sem comprometer a imparcialidade do sistema fiscal. (SERGIO, 2013, p.67)

Ainda que, a progressividade tributária desempenha um papel essencial na busca por justiça fiscal, pois permite que a carga tributária seja distribuída de forma mais justa, levando em conta a capacidade econômica dos contribuintes. Um exemplo claro disso é

o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), no qual as alíquotas aumentam conforme a renda do indivíduo, garantindo que quem ganha mais contribua proporcionalmente mais para o financiamento do Estado.

Entretanto, a aplicação desse princípio nem sempre é aceita em todos os tipos de tributo. O Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da Súmula 656, decidiu que “é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”. (ROSENBLATT; STUDART, 2017, p. 196)

Ora, o entendimento do STF, na época, conforme Rosenblatt e Studart (2017, p. 197) era de que a progressividade deve estar atrelada ao princípio da capacidade contributiva, que se refere à pessoa e não ao bem. Nisto, como o ITBI é um imposto real, ou seja, incide sobre o patrimônio e não sobre a pessoa, sua alíquota não poderia variar conforme o valor do imóvel, pois isso contrariaria a lógica da tributação baseada na renda ou no patrimônio global do contribuinte.

Dessa maneira, percebe-se que, embora a progressividade seja um mecanismo importante para garantir maior justiça fiscal, sua aplicação deve respeitar os limites constitucionais e a natureza de cada tributo, evitando distorções no sistema tributário. (ROSENBLATT; STUDART, 2017, p. 209). Assim, a observância desses princípios visa garantir que o sistema tributário não seja apenas um instrumento arrecadatório, mas também uma ferramenta de promoção da justiça social e redução das disparidades econômicas.

Salienta-se ainda que, a tributação desempenha uma função crucial no financiamento das atividades estatais, sendo o principal meio pelo qual o governo obtém recursos para custear serviços essenciais, como saúde, educação e segurança pública. Além do aspecto arrecadatório, os tributos também exercem influência direta sobre a economia, podendo ser utilizados como mecanismo de intervenção e regulação de mercado.

Neste mesmo sentido, Manoel Pires (2021, s.p) destaca:

[...] É inegável a importância da atuação governamental durante a pandemia. No mundo inteiro, o governo adotou ações para amenizar a queda de renda das famílias com transferências de recursos, ampliar a capacidade dos sistemas hospitalares, repor recursos para estados e municípios administrarem as cidades e evitar a quebra das empresas. A expansão fiscal ainda não se encerrou, pois, a crise persiste com a segunda onda. Mesmo com a vacina, há necessidade de recuperar as economias para evitar o erro de retirada prematura dos estímulos, como ocorreu na crise financeira de 2008. Dessa forma, alguns debates vão na direção de ampliar o potencial de arrecadação dos governos, tanto para manter a proteção social e o suporte fiscal quanto para controlar o

crescimento das dívidas públicas. [...] As alíquotas do Imposto de Renda para pessoa física apresentam baixa progressividade, e muitas isenções atenuam seu potencial redistributivo, reduzindo sua capacidade de arrecadação e limitando o financiamento de políticas públicas. A isenção na tributação sobre lucros e dividendos, instituída para estimular investimentos, encorajou o planejamento tributário para os profissionais liberais de renda mais elevada. A evidência empírica indica que a isenção não gerou crescimento econômico, tampouco elevou os investimentos. (MANOEL PIRES, 2021, s.p)

Partindo deste entendimento, no contexto econômico, a carga tributária afeta o consumo, o investimento e a competitividade das empresas. Tributos elevados podem desestimular o crescimento econômico, ao passo que uma tributação excessivamente baixa pode comprometer a capacidade do Estado de prover serviços públicos adequados. Por essa razão, a estrutura tributária deve ser equilibrada, garantindo a arrecadação necessária sem comprometer o desenvolvimento econômico.

Outro fator relevante é a função extrafiscal dos tributos, ou seja, seu uso como instrumento de políticas públicas. De acordo com Leandro Paulsen, extrafiscalidade:

[...] se trata de um tributo com finalidade extrafiscal quando os efeitos extrafiscais são não apenas uma decorrência secundária da tributação, mas seu efeito principal, deliberadamente pretendido pelo legislador que se utiliza do tributo como instrumento para dissuadir ou estimular determinadas condutas. (PAULSEN, 2012, p.18-19)

Ainda mais, os tributos podem ser utilizados para incentivar ou desestimular determinadas atividades econômicas, como ocorre com a tributação ambiental, que impõe maiores encargos sobre atividades poluentes para estimular práticas sustentáveis.

Nas palavras de José dos Santos Carvalho Filho:

[...] Estado Regulador é aquele que, através de regime interventivo, se incumbe de estabelecer as regras disciplinadoras da ordem econômica com o objetivo de ajustá-la aos ditames da justiça social. [...] Como agente normativo, o Estado cria as regras jurídicas que se destinam à regulação da ordem econômica. Cabem-lhe três formas de atuar: a de fiscalização, a de incentivo e a de planejamento. (CARVALHO, 2011, p.975)

Dessa forma, o Direito Tributário torna-se um instrumento essencial na dinâmica entre o Estado e a economia, regulando a arrecadação de tributos e influenciando o desenvolvimento econômico.

[...] O Direito Tributário, o qual estuda os tributos fiscais e seus contornos, relaciona-se com o Direito Econômico a partir do momento em que a política tributária intervir na economia. A forma pela qual a política tributária intervém na política econômica é chamada de extrafiscalidade. Por exemplo, quando há o intuito de estimular determinado setor da economia, o governo tem a possibilidade de reduzir a alíquota dos impostos incidentes, de forma a incentivar determinada atividade econômica. (NAZAR, 2009, p.39)

Inclusive, o Estado, em determinadas situações, pode exercer atividades econômicas que, em regra, competem à iniciativa privada, atuando, assim, em regime de concorrência com o setor privado. Nesse contexto, a intervenção estatal busca atender ao interesse público e equilibrar o mercado. Da mesma forma, segundo Chimenti (2010 p.32) a concessão de regimes tributários diferenciados, como incentivos fiscais para pequenas empresas, representa uma estratégia para fomentar o empreendedorismo e impulsionar setores estratégicos da economia, promovendo o desenvolvimento e a competitividade.

Dessa maneira, a tributação não se restringe à sua função arrecadatória, mas também desempenha um papel fundamental na regulação econômica e na promoção do desenvolvimento social. De acordo com Carrazza (2009, s.p) Um sistema tributário bem estruturado contribui para a estabilidade fiscal do Estado e para a redução das desigualdades, tornando-se um pilar essencial da administração pública.

2.1 PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

De fato, o sistema tributário exerce um papel fundamental na organização e no funcionamento do Estado, sendo responsável pela arrecadação de recursos necessários para o financiamento das políticas públicas. No entanto, conforme Isabella Reimann Gnas (2023, s.p) diversas críticas são dirigidas à estrutura tributária brasileira, notadamente em relação à sua complexidade, ao elevado custo para os contribuintes e à insegurança jurídica gerada pelas frequentes alterações legislativas.

[...] Uma das principais razões para essa complexidade é a grande quantidade de impostos e tributos existentes no país, cada um com suas próprias regras e alíquotas. Além das constantes mudanças na legislação tributária, o que torna difícil para as empresas acompanharem e se adaptarem às novas regras. (REIMANN, 2023, s.p)

Nesse contexto, as propostas de reforma tributária buscam promover maior eficiência, justiça fiscal e simplificação dos tributos, garantindo um ambiente econômico mais favorável ao crescimento e ao desenvolvimento social.

Dentre as propostas em debate no Brasil, destacam-se a simplificação tributária, a substituição de impostos e o aperfeiçoamento do federalismo fiscal. Essas propostas visam corrigir distorções no atual sistema e tornar a tributação mais justa e eficiente.

[...] A reforma tributária teve como um de seus principais objetivos a consolidação e a simplificação dos tributos, substituindo os atuais IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS pelos ISB e CBS, tornando o sistema mais claro e compreensível. Naturalmente, a simplificação do sistema foi uma das metas

buscadas pelo Congresso Nacional para conferir mais segurança jurídica e clareza aos contribuintes, bem como permitir aos consumidores finais uma melhor percepção dos tributos pagos por eles. [...] Essa simplificação começa pela unificação de alíquotas, que facilita o processo de apuração dos tributos devidos e a própria fiscalização. Ao aplicar uma taxa uniforme, em vez de múltiplas taxas para diferentes produtos ou serviços, a apuração dos tributos devidos se torna uma tarefa muito mais simples do que temos na atual legislação. (BORNIA, 2024, s.p)

Assim, a simplificação tributária tem como objetivo reduzir o número de tributos existentes e facilitar o cumprimento das obrigações fiscais. Ora, o Brasil é conhecido por possuir um sistema tributário extremamente burocrático, o que eleva o custo das empresas para manterem a conformidade com a legislação fiscal.

Com efeito, alguns representantes do povo se manifestaram em favor deste marco histórico, com a reforma tributária em meio a simplificação que acreditam ser um sonho para a eficiência econômica brasileira. Nisto, o deputado Reginaldo Lopes (PT-MG) afirmou que: “O povo brasileiro reconhece nessa reforma a possibilidade de voltar a sonhar com um Brasil mais eficiente, mais dinâmico, que vai tirar o custo da produção. É a reforma mais estruturante da história” (AGÊNCIA SENADO, 2024, s.p).

Neste mesmo sentido, o deputado Sidney Leite (PSD-AM) do mesmo modo salvaguardou e orientou. “Já passou da hora de o Brasil ter uma nova política tributária e, com isso, garantir a simplificação, a transparência, a melhoria do ambiente de negócios e a diminuição do Custo Brasil” (AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS, 2023, s.p).

Segundo a deputada Erika Kokay (PT-DF) asseverou que simplificação tem o potencial de estabelecer um sistema que reduz o ônus tributário incidente sobre as camadas de menor renda da população. “Teremos uma redução de imposto para 90% da população e ainda vai ter alíquotas reduzidas para cesta básica. Será beneficiada a parcela da população de baixa renda” (AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS, 2023, s.p).

Como enfatiza o deputado Weliton Prado (Solidariedade-MG) sublinhou os efeitos benéficos da reforma tributária no âmbito da saúde, prevendo a redução da carga fiscal incidente sobre medicamentos e equipamentos médicos. “Um ponto muito importante da reforma tributária é a isenção de impostos sobre medicamentos para pacientes com câncer e pessoas com deficiência” (AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS, 2023, s.p).

De acordo com a avaliação da deputada Bia Kicis (PL-DF), a proposta em questão não promove uma efetiva simplificação, uma vez que mantém a coexistência de dois regimes tributários ao longo do período de transição. “Apesar do trabalho hercúleo que

foi feito, a pressa para votar este projeto faz com que a gente tenha muita crítica ao tema proposto.” (AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS, 2023, s.p).

Neste ínterim, a proposta de unificação de tributos sobre o consumo, como a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) em substituição ao ICMS, ISS, PIS e COFINS, é uma das principais medidas nesse sentido. Essa mudança permitiria a adoção de um modelo semelhante ao Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), amplamente utilizado em outros países.

[...] Para isso, o modelo de pagamento de tributos adotado pelo PL 68/2024 conta com um amplo sistema de créditos para as empresas envolvidas na produção do item. Como regra, o tributo será recolhido pelo vendedor. Assim que o fizer, um estabelecimento que comprar um insumo deste vendedor receberá, perante a administração pública, créditos do mesmo valor. Quando a empresa processar o insumo que comprou e transformá-lo em um produto mais elaborado, ela terá que recolher o tributo sobre ele quando vendê-lo. Porém, caso a venda não seja para o consumidor final, o repasse do IVA ao governo poderá ser abatido com os créditos acumulados. Isso ocorre por toda a cadeia produtiva, de modo que quem arca com o tributo sobre o consumo, no final das contas, é somente o consumidor final. (AGÊNCIA SENADO, 2024, s.p)

Mediante o exposto, a substituição de impostos busca corrigir distorções relacionadas à regressividade da carga tributária. No Brasil, a tributação sobre o consumo representa uma parcela desproporcional da arrecadação, onerando mais a população de baixa renda. Diante disso, afirmou Pedro Faria economista, em entrevista para Camilla Feitas do uol, em São Paulo, dia 28 de agosto de 2014:

[...] “O problema atual é que pagamos diversos impostos, como ICMS, IPI, PIS e Cofins, sem saber exatamente o valor total que estamos pagando. A legislação tributária é tão complexa que o consumidor final acaba arcando com impostos cumulativos. O IVA visa simplificar esse processo. Então, embora a alíquota de 28% possa parecer alta, não haverá mais a cobrança de imposto sobre imposto”. (FARIA *apud* FREITAS, 2024, s.p)

Dessa forma, algumas propostas defendem a redução dos impostos indiretos, como o ICMS, e um maior foco na tributação da renda e do patrimônio, tornando o sistema mais progressivo. Portanto, as propostas de reforma tributária trazem consigo diversos benefícios potenciais, mas também desafios e riscos que precisam ser considerados.

Pensando nisto, através dos estudos de João Maria de Oliveira (2023, s.p) em “propostas de reforma tributária e seus impactos: uma avaliação comparativa”, é relevante compreender alguns dos principais impactos esperados na reforma tributária, vejamos:

1. Redução da complexidade tributária: a unificação de tributos sobre o consumo e a simplificação das regras fiscais podem diminuir o custo da conformidade tributária para empresas e cidadãos.
2. Maior justiça fiscal: a substituição de impostos regressivos por tributos progressivos pode contribuir para uma distribuição mais equitativa da carga tributária.
3. Aumento da competitividade econômica: a redução da burocracia fiscal e da carga tributária sobre a produção pode estimular investimentos e favorecer o crescimento econômico.
4. Melhoria na arrecadação: sistemas tributários mais eficientes tendem a reduzir a sonegação e aumentar a base de arrecadação, sem necessidade de elevação das alíquotas.

Ainda neste mesmo sentido, João Maria de Oliveira (2023, s.p), abre nossa visão para os riscos e desafios no Direito Tributário envolvem a necessidade de equilibrar a arrecadação estatal com a justiça fiscal, evitando excessos que possam prejudicar a atividade econômica, observe:

1. Resistência política e corporativa: qualquer mudança no sistema tributário enfrenta oposição de setores que podem ser impactados negativamente, como grandes empresas e governos estaduais que perdem arrecadação.
2. Impacto na arrecadação no curto prazo: reformas que alteram significativamente a estrutura tributária podem gerar instabilidade e incerteza nos primeiros anos de implementação.
3. Dificuldade de harmonização federativa: no Brasil, a autonomia dos Estados e Municípios na gestão de tributos dificulta a implementação de uma reforma unificada e abrangente.

4. Possíveis distorções na transição: a migração para um novo modelo tributário pode criar períodos de sobreposição de impostos ou de perda de arrecadação para determinados setores.

Dessa forma, qualquer reforma tributária deve ser cuidadosamente planejada, considerando não apenas os benefícios esperados, mas também os desafios que podem surgir no processo de implementação. Ademais, afirma João Maria de Oliveira (2023, s.p) “na perspectiva social ela é regressiva, uma vez que impacta a população de mais baixa renda”. Visto que, reformas bem-sucedidas são aquelas que conciliam eficiência econômica com justiça social, promovendo um sistema tributário mais transparente e equilibrado.

2.2 IMPACTOS DA REFORMA NA GESTÃO PÚBLICA

As reformas tributárias têm um impacto direto na administração pública, uma vez que modificam a forma como os tributos são arrecadados, distribuídos e utilizados pelo Estado. As alterações no sistema tributário podem afetar não apenas a arrecadação e a eficiência da gestão fiscal, mas também a capacidade do setor público de financiar políticas sociais e prestar serviços essenciais à população.

Nesse sentido, o secretário de Estado da Fazenda do Espírito Santo, Benicio Suzana Costa (2024, s.p), afirmou:

“[...] Nossa maior preocupação, no primeiro momento, não é nem com a arrecadação, mas com a perda econômica que a reforma pode causar. E essa perda econômica pode gerar uma queda arrecadatória ainda maior, o que vai se refletir para Estado e municípios, já que 25% da arrecadação estadual vai para as administrações municipais” (BENICIO *apud* TRIBUNAL DE CONTAS DO ESPIRITO SANTO, 2024, s.p)

Dessa forma, torna-se essencial analisar os possíveis desdobramentos da reforma tributária sob a ótica da gestão pública, considerando seus efeitos sobre a arrecadação e distribuição de receitas, a eficiência administrativa e o financiamento das políticas públicas.

Um dos principais desafios da reforma tributária é promover uma reorganização eficiente da arrecadação e da distribuição dos tributos entre os entes federativos, segundo Benicio (*apud*. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESPIRITO SANTO, 2024, s.p) que expressou preocupações quanto à extinção dos benefícios fiscais, ressaltando que o

Espírito Santo “é referência para o país e tem solidez fiscal porque utilizou de forma muito prudente e inteligente os benefícios fiscais. E termos que ter em mente que eles vão acabar e nós precisaremos suprir isso”. Em corroboração, o procurador-geral do Ministério Público de Contas de Pernambuco, Ricardo Alexandre (apud. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESPIRITO SANTO, 2024, s.p), asseverou:

“[...] Eu sou um entusiasta da reforma, mas alguns pontos precisam ser corrigidos. O Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, por exemplo, vem para ajudar os Estados que vão perder a possibilidade de dar incentivos fiscais. No entanto, a maior parte desse Fundo vai para o Estado de São Paulo, já que o tamanho da população é o principal critério de divisão” (ALEXANDRE apud. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESPIRITO SANTO, 2024, s.p)

No Brasil, a atual estrutura tributária é marcada por uma repartição desigual das receitas, concentrando grande parte da arrecadação na União, enquanto Estados e Municípios dependem de repasses federais para financiar suas atividades.

Então, a proposta de unificação dos tributos sobre o consumo, como a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) em substituição ao ICMS, ISS, PIS e COFINS, pode ter impactos significativos na arrecadação estadual e municipal. De acordo com João Ricardo Dias de Pinhao (2024):

Um dos principais motes da reforma tributária foi a alteração do local da tributação dos chamados “tributos sobre consumo”, pois o novo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) deve, como regra geral, incidir integralmente no local de destino, substituindo o modelo atual em que parte da tributação é realizada no local da produção, como ocorre por exemplo com a tributação do Imposto sobre Serviços (ISS) exigido dos estabelecimentos prestadores, ou com o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) incidente sobre as operações interestaduais, destinado parcialmente ao estado de origem da mercadoria ou serviço. Essa alteração do local da incidência do tributo impacta profundamente na capacidade arrecadatória dos estados e municípios, na medida que alguns entes têm um potencial de arrecadação sobre o consumo de bens e serviços menor do que têm sobre a produção de bens e serviços. [...] Merecem, portanto, ter lugar no debate, algumas situações que exemplificam esses riscos. Analisaremos duas delas: a arrecadação ‘irregular’ do ISS e ICMS e a geração de índices artificiais para distribuição da receita do IBS e o aumento populacional dos municípios e a diminuição da receita pública *per capita*. (DIAS, 2024, s.p)

Nesse mesmo sentido, Alexandre Pegoraro (2024, s.p), afirmou:

[...] Apesar dos benefícios, há preocupações com possíveis aumentos na carga tributária para setores específicos, como o de serviços, devido à unificação dos tributos. Durante os sete anos de transição, a coexistência dos sistemas antigo e novo pode elevar os custos administrativos. Além disso, a monetização de saldos credores e a reconfiguração dos sistemas operacionais das empresas representam uma possibilidade de aumento considerável do custo de conformidade para o setor privado, o que poderá afetar sua competitividade. (PEGORARO, 2024, s.p)

Atualmente, o ICMS representa a principal fonte de receita dos Estados, enquanto o ISS é essencial para os Municípios. A substituição desses tributos por um imposto único pode gerar incertezas sobre a arrecadação local, exigindo mecanismos de compensação para evitar perdas fiscais aos entes subnacionais.

Ainda Alexandre Pegoraro (2024), destaca:

[...] A substituição de cinco tributos sobre o consumo pelo Imposto sobre Valor Agregado (IVA) aproxima o país das práticas internacionais e visa simplificar a complexidade do sistema tributário. No entanto, a aprovação de todos os detalhes exigirá um trabalho político bem estruturado. Acompanhe nesse artigo os principais pontos da Reforma Tributária!. (PEGORARO, 2024, s.p)

Além disso, a reforma tributária pode alterar a dinâmica da distribuição de receitas, estabelecendo novos critérios para o repasse de tributos. Modelos que privilegiam a arrecadação no destino como ocorre no Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) em países europeus tendem a beneficiar Estados e Municípios com maior consumo, enquanto aqueles com menor capacidade econômica pode sofrer impactos negativos.

[...] A Reforma Tributária traz mudanças profundas ao sistema tributário brasileiro, mas também apresenta desafios e possíveis desvantagens que podem afetar consumidores, empresas e governos. Aumento da carga tributária para alguns setores : Setores como serviços, educação e saúde, que possuem baixa capacidade de compensar créditos tributários, podem enfrentar elevações na carga tributária devido às alíquotas unificadas do IVA. Isso pode levar a um aumento de custos para consumidores e empresas. Coexistência de dois sistemas tributários: Durante o período de transição, que se estenderá até 2033, haverá a sobreposição do sistema atual e do novo modelo de IVA. Essa dualidade pode elevar os custos de conformidade tributária, exigindo das empresas adaptações operacionais e maior esforço administrativo para atender às duas legislações. Impacto nos custos operacionais das empresas: Empresas precisarão ajustar sistemas internos, como softwares fiscais e práticas contábeis, para atender ao novo regramento. Essas mudanças podem aumentar os custos iniciais, principalmente para pequenos e médios negócios, que dispõem de menos recursos para adaptação. Redução de benefícios fiscais regionais: A extinção ou revisão de incentivos fiscais pode prejudicar estados e municípios que dependem dessas políticas para atrair investimentos. Isso pode agravar desigualdades regionais e dificultar a competitividade de algumas áreas do país. Complexidade na regulamentação e implementação: A regulamentação de diversos pontos, como alíquotas, regimes especiais e tributações específicas, exigirá intensa articulação política e poderá gerar incertezas durante o processo. Até que as regras sejam definidas, empresas e consumidores enfrentarão dificuldades para planejar e precificar adequadamente seus produtos e serviços. Possíveis distorções no consumo: A tributação uniforme do IVA pode penalizar de forma desproporcional bens e serviços essenciais que compõem a maior parte do consumo de famílias de baixa renda, apesar das promessas de alíquotas reduzidas para alguns itens. Embora a Reforma Tributária tenha o potencial de modernizar o sistema fiscal brasileiro, essas desvantagens mostram que sua implementação precisa ser cuidadosa, com atenção às especificidades regionais e setoriais, para evitar impactos desiguais e garantir estabilidade econômica durante a transição. (PEGORARO, 2024, s.p)

Assim, a equidade na repartição de receitas deve ser um dos princípios orientadores da reforma, garantindo que todos os entes federativos tenham condições adequadas de financiamento. Em suma, a complexidade do atual sistema tributário brasileiro impõe desafios tanto para os contribuintes quanto para a administração pública.

De acordo com Oliver e Bartley (2005, s.p) os custos de arrecadação de tributos incluem custos de administração do governo e os custos de conformidade dos contribuintes no cumprimento de suas obrigações nos termos da lei.

Por isso, a reforma tributária também tem implicações diretas na capacidade do Estado de financiar políticas públicas e prestar serviços essenciais à população. O modelo de arrecadação vigente influencia diretamente o orçamento dos governos federal, estaduais e municipais, impactando áreas como saúde, educação, segurança pública e infraestrutura.

Ressalta-se, que uma reforma que altere a distribuição dos tributos pode gerar efeitos positivos ou negativos na prestação desses serviços.

“[...] As mudanças consideradas nas quatro variáveis exógenas afetadas pela reforma tributária resultariam em um aumento do PIB potencial do Brasil de 20,2% em 15 anos (2021-2035) e de 24% no longo prazo. Esse impacto decorre principalmente do aumento da produtividade total dos fatores (14,4% em 15 anos e 16,4% no longo prazo) e do aumento dos investimentos em ativos fixos, que geram uma elevação do estoque de capital de 12,0% em 15 anos e de 15,6% no longo prazo.” (BORGES, 2020, apud BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2023, p. 17)

Outrossim, o Tribunal de Contas da União (TCU) destaca a análise de Edson Rodrigues e Débora Freire, que aborda os impactos da reforma tributária, enfatizando os efeitos das mudanças propostas sobre a economia e a distribuição da carga tributária.

“[...] Nos cenários sem o efeito produtividade, o impacto no PIB seria da ordem de 4,14%. Todos os agregados macroeconômicos apresentariam desvio positivo (consumo das famílias, investimentos, exportações e importações). Merece destaque o grande aumento do investimento nos cenários padrão e base (superior a 16%), o que mostra, segundo os autores, o quanto as distorções do atual sistema tributário impactam a acumulação de capital na economia brasileira. [...] Foram simulados outros dois cenários, desta vez com ganhos de produtividade, um, otimista, supondo que a produtividade do capital se eleva de modo a que o crescimento do PIB alcance 20%. [...] outro, mais conservador, supondo que a produtividade do capital se eleva de forma a produzir um aumento do PIB potencial de 12% no longo prazo.” (DOMINGUES e FREIRE, 2020 apud. BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2023, p. 18–19)

Com efeito, se a nova estrutura garantir uma arrecadação mais equilibrada e eficiente, os governos terão maior previsibilidade orçamentária e poderão planejar melhor seus investimentos.

João Maria de Oliveira (2023, p.13) com base em uma versão anterior da reforma, especificamente na proposta do “Grupo de Trabalho da Câmara”, conclui que a reforma tributária tende a gerar impactos positivos no PIB e na produtividade. No entanto, sua análise aponta que esses efeitos são reduzidos à medida que se flexibiliza a alíquota única originalmente prevista na PEC 45/2019, devido à ampliação das exceções concedidas a determinados setores, bens e serviços.

“[...] Durante o período de transição, quando gradativamente se substitui o sistema antigo pelo novo, a diferença do PIB realizado em cada cenário cresce. Para a PEC no 45/2019, ao final do período de transição (2036), o PIB cresce 5,75%. Para a PEC nº 110/2019, até 2032 o PIB cresce 4,48%, enquanto para o substitutivo da PEC no 45/2019, também até 2032, cresce 2,39%.”. (OLIVEIRA, 2023, p. 13).

No entanto, se a reforma resultar em perda de arrecadação para determinados entes federativos, pode haver uma redução na oferta de serviços públicos, especialmente nas regiões mais dependentes dos repasses da União.

2.3 IMPACTOS NA GOVERNANÇA PÚBLICA

A criação do Conselho Federativo, prevista na EC 132/2023, representa uma das alterações institucionais mais significativas introduzidas pela reforma tributária, com reflexos diretos sobre a governança pública.

[...] Em 15 de dezembro de 2023, a PEC 45/2019 foi aprovada no Congresso Nacional, originando a Emenda Constitucional n.º 132/2023, sendo, de fato, digna de visibilidade por apresentar ao país relevantes mudanças no Sistema Tributário Nacional, mudanças que por décadas foram aclamadas por aqueles que almejam a simplificação do complexo Sistema Tributário atual, a redução da carga tributária e maior segurança jurídica nas relações tributárias. (TCESP, 2017, p.14)

Nesta perspectiva, esse novo órgão nacional, responsável por gerir a arrecadação, distribuição e regulação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), simboliza uma tentativa de harmonizar a atuação dos entes federativos e superar divergências históricas relativas à tributação sobre o consumo.

A Emenda Constitucional n.º 132/2023 veio com o objetivo central de realizar uma grande reforma no atual sistema tributário brasileiro, especificamente em

relação à tributação de bens e serviços, visando à simplificação deste sistema, com perspectivas de redução de contencioso tributário e do custo burocrático de recolhimento dos tributos, além de um aumento significativo da produtividade e do PIB potencial do país. A reforma traz como base central de mudança a substituição de cinco tributos atuais (IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS) por apenas dois tributos não cumulativos sobre o valor adicionado (IVA Dual). Um dos novos tributos criados pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 é a CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços –, que será de competência da União e substituirá o IPI, PIS e COFINS. O outro tributo é o IBS – Imposto sobre Bens –, de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e que substituirá o ICMS e ISS. A CBS e o IBS possuirão base tributária comum, uma vez que está previsto que terão: I) os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; II) as mesmas imunidades; III) os mesmos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e IV) as mesmas regras de não cumulatividade e de creditamento. (TCESP, 2017, p.15)

No entanto, a centralização administrativa que decorre da atuação do Conselho suscita debates relevantes sobre autonomia federativa, equilíbrio institucional e efetividade na gestão fiscal.

No que se refere ao processo decisório, o Conselho Federativo adota quóruns qualificados que buscam equilibrar o peso político e econômico dos entes. Ora, a exigência de maioria dupla, por votos e por representatividade populacional, visa impedir que estados maiores controlem a pauta tributária nacional, ao mesmo tempo em que impede que estados menores bloqueiem avanços estruturantes.

Para Alexandre de Moraes (2022, p. 351), a adoção do modelo de Estado federal está fundamentada no princípio da autonomia e na participação política, exigindo a consagração de determinadas normas constitucionais. Essas normas não apenas visam à sua estruturação, mas também à garantia de sua continuidade e à preservação da sua indissolubilidade.

Nesse sentido, a Constituição estabeleceu a organização político-administrativa do Estado federal brasileiro, garantindo autonomia a todos os entes federativos. É relevante destacar que essa autonomia possui um alcance abrangente, englobando não apenas as dimensões administrativa e política, mas também a financeira, que é fundamental para sustentar as demais formas de autonomia.

Partindo dessa linha de pensamento, a reforma tributária exerce um impacto relevante no federalismo brasileiro, considerando que a tributação constitui uma das principais fontes de receita dos entes federativos. Dessa maneira, a padronização das alíquotas de impostos sobre bens e serviços pode ocasionar efeitos redistributivos entre estados e municípios, já que a arrecadação passaria a se basear no destino do consumo em vez da origem da produção.

Assim, essas mudanças na forma de arrecadar e distribuir os recursos têm o potencial de gerar conflitos entre os entes federativos, especialmente entre estados e municípios, que podem sofrer uma redução na autonomia para gerir suas finanças (ORAIR; GOBETTI, 2021).

Nesse contexto, são pertinentes as considerações de J.R Caldas Furtado (2014, p 37):

O Estado, considerado como uma organização destinada a assegurar as condições universais de ordem social, tem a missão, que justifica sua existência, de prestar serviços para o cidadão. Não se concebe a ideia de Estado sem a consequente prestação dos denominados serviços públicos. Buscando esse objetivo, ele desenvolve atividades de natureza diversificada (políticas, sociais, administrativas, econômicas etc.), favorecendo o homem nos mais diversos setores, tais como saúde, educação, meio ambiente, segurança, prestação jurisdicional, infraestrutura, urbanização, transporte, saneamento básico, previdência, assistência e inclusão social, dentre tantos outros. Para seu desempenho, o Poder Público precisa de recursos pecuniários e de disciplina na aplicação desses recursos. Essa condição impõe ao ente público o exercício de uma atividade-meio, instrumental, que não cumpre função de atender diretamente à satisfação das necessidades da coletividade, mas possibilita o alcance dos fins colimados pelo Estado.

Todavia, essa engenharia decisória poderá gerar impasses recorrentes, sobretudo em matérias sensíveis como definição de alíquotas de referência, regimes diferenciados e transição de benefícios fiscais. Além disso, a complexidade do quórum tende a demandar capacidade elevada de negociação, o que pode tornar o processo deliberativo mais lento e sujeito a bloqueios estratégicos.

A Assembleia Geral se reunirá ao menos duas vezes por ano e deliberará por maioria simples de votos (admitido o uso de procuradores). Será exigido um quórum mínimo de 80% dos votos em primeira convocação. Na segunda convocação exige-se um quórum de 60% e na terceira a Assembleia se instala com qualquer quórum. O intervalo entre as convocações será de no mínimo 1 hora. Importante destacar a não existência de quórum qualificado objetivando evitar situações de impasse que poderiam impedir o regular funcionamento do CF-IBS prejudicando a administração tributária e a arrecadação. (ANFIP, 2023)

Assim, as dificuldades federativas constituem, portanto, um dos maiores desafios da governança pública no novo modelo. Já que a substituição de tributos estaduais e municipais por um imposto compartilhado exige profunda reorganização das competências e das relações financeiras entre os entes.

Dessa forma, Estados que tradicionalmente utilizavam benefícios fiscais como instrumento de política econômica poderão enfrentar resistência para abrir mão dessa autonomia. Ainda mais, os municípios, por sua vez, temem perder protagonismo na gestão das receitas que antes controlavam diretamente por meio do ISS. Esse cenário tende a intensificar disputas internas, sobretudo em regiões marcadas por desigualdades econômicas expressivas.

União, Estados e Distrito Federal tinham basicamente os impostos que têm hoje. Com a CF-88 a União ganhou o Imposto Sobre Grandes Fortunas, que nunca foi regulamentado. O Estado viu o antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) transformar-se em Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), já que passou a tributar os serviços de transportes e comunicação, exceto os estritamente municipais, que antes eram da União. O ICMS também passou a incidir sobre combustíveis e minerais, que também antes eram de competência da União. Outra mudança foi no tocante ao imposto de transmissão sobre bens. Antes da CF-88 era de

competência estadual. Após a CF-88 ele foi dividido: os relativos à transmissão de bens causa mortis e doação continuaram com os Estados, e os relativos à transmissão de bens imóveis inter vivos e onerosos ficaram com os Municípios. A repartição das receitas tributárias também sofreu mudanças, mas sem modificar a estrutura principal. Já existia o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), bem como o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e a distribuição do ICM dos Estados para os Municípios, dentre outras repartições. O que ocorreu foi um aumento significativo dos repasses para Estados e Municípios. Entretanto, há de se registrar que não é facilmente mensurável se Estados e Municípios foram beneficiados, pois esses entes também receberam mais encargos na prestação de serviços à sociedade. Outro fator de mudança, que é um ponto favorável ao pacto federativo e à autonomia dos entes, foi a proibição de isenções heterônomas. Na CF-67/69, em seu art. 19, §2º, era possível, por meio de lei complementar, a União conceder isenção de impostos estaduais e municipais. Isso foi expressamente proibido pelo art. 151, III, da CF-88. (TCESP, 2017, p.11)

Além disso, a complexidade institucional introduzida pelo Conselho Federativo amplia o risco de judicialização, especialmente durante o período de transição. Questões relativas à repartição de receitas, critérios de distribuição, regime especial de créditos acumulados e competências normativas poderão gerar conflitos levados ao Supremo Tribunal Federal.

É importante enfatizar que o federalismo fiscal demonstra que disputas dessa natureza são comuns em momentos de reconfiguração tributária. Contudo, a magnitude da reforma sugere que o volume de litígios pode ser significativamente maior, especialmente porque a ausência de regulamentação clara nos primeiros anos tende a agravar esse quadro. Não se trata, portanto, de uma problemática simples, passível de solução mediante uma análise restrita à teoria do federalismo ou à autonomia financeira dos entes.

Ainda mais, a insubsistência do federalismo fiscal brasileiro é uma realidade complexa, marcada por tensões estruturais entre competências e receitas, e foi bem descrita por Everardo Maciel (2019, p. 200), nos seguintes termos:

A CF/88 não conseguiu superar, quiçá reforçou, a insubsistência crônica do federalismo fiscal ao longo da história republicana, em virtude de uma forte coalizão de razões: a) as transferências compulsórias de rendas públicas da União para os estados e municípios, que se deduzem da partilha constitucional de receitas públicas, assumiram uma trajetória crescente por força de pressões políticas dos entes subnacionais, que se renovam a cada crise fiscal; b) além disso, a partilha observa critérios que não guardam a mínima consistência, nem entre si, nem quando vistos isoladamente; c) o quadro das transferências intergovernamentais se completa com as transferências voluntárias que assumiram, igualmente, trajetória ascendente, e se traduzem em “emendas parlamentares”, que, como dito, deformam o federalismo fiscal, porque a correspondente alocação de recursos é descompromissada com a lógica das políticas públicas, prestando-se a uso, quase sempre, meramente político, sem falar dos recorrentes casos de corrupção e de inepta barganha política do Poder Executivo com o Congresso Nacional; d) a discriminação dos encargos públicos, no âmbito da Federação, é claudicante, produzindo ineficientes situações de competência concorrente na execução; e) o disciplinamento da cooperação dos entes federativos no planejamento e execução das políticas públicas, de que trata o parágrafo único do art. 23 da Constituição, atribuído à lei complementar, converteu-se praticamente em letra morta, infirmando, na prática, a tese do federalismo cooperativo.

Embora o Conselho Federativo represente um avanço significativo na busca por padronização, transparência e coordenação tributária, sua efetividade dependerá diretamente da capacidade cooperativa entre União, Estados e Municípios. A reforma exige uma postura federativa madura, ancorada em diálogo técnico e compromisso institucional, sob pena de reproduzir assimetrias e tensões já conhecidas.

Como adverte Pessoa (apud CARRANÇA, 2023) ao afirmar que “estamos numa federação disfuncional”, é fundamental reconhecer que a federação deve existir para servir aos cidadãos, e não o contrário. Se o arranjo federativo produz subdesenvolvimento, entraves ao crescimento e desequilíbrios estruturais, então é a própria federação que precisa se remodelar para cumprir sua função essencial.

Para Gobetti, Orair e Monteiro (2023) corrobora que a reforma tributária pode causar um importante impacto redistributivo na forma como as receitas são distribuídas na Federação. Na esfera municipal, em particular, a unificação da base tributária entre bens e serviços, além da aplicação do princípio do destino, proporcionará uma redução substancial da desigualdade de receitas, com consideráveis benefícios para as cidades mais pobres, sejam pequenas ou grandes.

Nesta senda, a governança pública será desafiada a abandonar práticas históricas de competição fiscal e a desenvolver mecanismos de coordenação capazes de conciliar interesses heterogêneos.

Portanto, a reforma tributária, nesse aspecto, não resolve automaticamente conflitos federativos, ao contrário, exige um ambiente institucional robusto, capaz de equilibrar autonomia e cooperação. O sucesso do modelo dependerá, em última análise, da capacidade dos entes de construir consensos duradouros e de adequar suas estruturas administrativas às novas exigências da tributação nacional.

2.4 DESAFIOS E OBSTÁCULOS À IMPLEMENTAÇÃO

A reforma tributária é um tema amplamente discutido no cenário político e econômico, sendo vista como um passo fundamental para a modernização e eficiência do sistema fiscal. De acordo com Maria Isabel e Ana Palma (s.d, s.p), enfatizam alguns aspectos e desafios que a reforma tributária enfrenta, observe:

A manutenção da carga atual de tributos sobre o consumo é um dos principais desafios da Reforma Tributária, principalmente considerando sua proporção com o Produto Interno Bruto (PIB) do país. O que foi apresentado até agora pelo Governo Federal sinaliza uma alíquota bastante elevada em comparação com a que é aplicada em outros países que adotam um modelo semelhante ao proposto, especialmente para os prestadores de serviços do Brasil. Com base em dados de mercado e da nota técnica apresentada pelo Ministério da Fazenda, a KPMG listou os seguintes desafios e ofensores potenciais para a

manutenção da carga tributária, considerando-se a estimativa para as alíquotas-padrão: 1.Lei Complementar: pendências relevantes que poderão impactar alíquotas-padrão foram atribuídas à lei complementar, como fato gerador do imposto seletivo, itens da cesta básica, e termos dos regimes diferenciados. 2.Padrões internacionais versus estrutura brasileira: apesar da semelhança do percentual de arrecadação sobre o PIB, há exemplos de países sem independência nas definições tributárias, com matrizes econômicas diferentes da brasileira. 3.Distorções no Hiato: o hiato futuro do Brasil será significativamente menor, baseado nos fatores de simplificação da legislação, e de cobrança do imposto no momento da liquidação financeira. Falhar nessas variáveis pode impactar o hiato futuro. 4.Risco de retorno da guerra fiscal: a autonomia na Nota Técnica para definição de alíquotas, após o período de transição, pode colocar em risco o retorno da guerra fiscal e a pluralidade atual de alíquotas.5.Impacto parcial do Imposto Seletivo: por ser um tema infraconstitucional, não há clara definição da abrangência do imposto seletivo e foram considerados apenas bebidas e fumo no impacto do valor da alíquota.6.Falta de clareza do impacto dos serviços: o estudo demonstra apenas o comparativo da nova tributação aplicada aos bens, sem esclarecer o impacto sobre o setor de serviços, o qual representou 58% do PIB brasileiro em 2022.7.Fragilidade da base de dados: os dados são de 2018 tanto para o PIB brasileiro e a maioria dos regimes especiais de tributos sobre consumo não estão evidenciados nos documentos fiscais.8.Comparativo de carga: o resultado demonstra uma redução de 34,4% para no máximo 27% de carga tributária. Contudo, se não houver alteração de preço dos produtos, a equação pode apresentar um resultado diferente. (ISABEL; PALMA s.d)

No entanto, sua implementação enfrenta inúmeros desafios que vão além dos aspectos técnicos e jurídicos, envolvendo barreiras políticas, resistência de setores econômicos, impactos da transição para um novo modelo e a necessidade de adaptação da administração tributária às novas realidades tecnológicas. A análise desses desafios é essencial para compreender as dificuldades na concretização de um sistema tributário mais justo e eficiente.

Também, a implementação de uma reforma tributária enfrenta, antes de tudo, desafios políticos significativos. No Brasil, a complexidade do federalismo fiscal e os interesses divergentes entre União, Estados, Municípios e setores econômicos dificultam a construção de um consenso sobre as mudanças necessárias. Nisto, nas palavras de Dias (2007):

[...] No Brasil, que se caracteriza por grande heterogeneidade econômica entre as várias unidades federadas e diferenciadas bases tributárias, o sistema financeiro estatal deve adotar meios de transferências de recursos com sentido redistributivo entre as regiões, objetivando compensar ou atenuar as diferenças existentes entre elas, contribuindo para o equilíbrio do sistema e para a solidificação do federalismo. (Dias, 2007, s.p)

Partindo deste ponto de vista, a redistribuição das receitas tributárias entre os entes federativos é um dos principais pontos de conflito. Atualmente, a arrecadação é altamente concentrada na União, enquanto Estados e Municípios dependem de repasses do governo federal para financiar suas atividades. Todavia, argumenta Arretche (2012,

s.p) que os riscos da competição entre os entes federativos no Brasil são compensados pela concentração de autoridade regulatória no governo federal. Portanto, um alerta que qualquer proposta que altere essa repartição de receitas pode gerar forte resistência por parte dos entes que se sintam prejudicados, tornando a negociação política ainda mais complexa.

Além disso, há uma forte oposição de setores econômicos que temem aumentos na carga tributária ou perda de benefícios fiscais. Grandes empresas e setores produtivos que atualmente se beneficiam de incentivos fiscais, como a indústria automotiva e o agronegócio, muitas vezes se opõem à unificação de tributos ou à eliminação de regimes especiais, sob o argumento de que tais mudanças podem comprometer sua competitividade.

Partindo dessa premissa, assim afirma Migiyama (apud CAMILA PATI, 2025, s.p):

“[...] Para os consumidores, a reforma tributária promete maior transparência no pagamento de impostos, mas há o risco de um aumento da carga tributária. [...] isso é possível se os aumentos da alíquota do IBS e da CBS, nos setores produtivos e de serviços, forem repassados por meio de aumento de preço ao consumidor final. [...] como a análise quinquenal será baseada em dados obtidos após a implementação da Reforma Tributária, há a possibilidade de que, no início, as alíquotas do IBS e CBS fiquem acima do limite de 26,5%. Isso tem gerado preocupações.” (MIGIYAMA apud CAMILA PATI, 2025, s.p)

Partindo do mesmo pensamento Kelvin Costa (2025, s.p):

“[...] Para os empresários, a nova forma de tributação pode impactar significativamente o fluxo de caixa. Alguns pontos-chave são: Mudança na apuração dos tributos: Com o modelo de IVA, os créditos tributários poderão ser compensados de maneira mais simples, reduzindo a incidência cumulativa de impostos. Impacto na previsão financeira: Com a cobrança do imposto no destino, empresas que vendem para diferentes estados podem enfrentar alterações nas alíquotas e precisam ajustar seu planejamento de fluxo de caixa. Possíveis ajustes no capital de giro: Empresas precisarão recalcular a necessidade de capital de giro para lidar com eventuais aumentos nos prazos de pagamento e recolhimento de tributos. Perda de incentivos estaduais: Muitas empresas que se beneficiavam de regimes especiais de tributação em estados menos favorecidos podem considerar migrar para regiões mais vantajosas, alterando a dinâmica do mercado. (COSTA, 2025, s.p)

Ainda, a reforma tributária é um tema sensível, pois afeta diretamente a arrecadação e a atividade econômica, o que faz com que diferentes setores pressionem parlamentares para defender interesses específicos. Essa dinâmica frequentemente resulta em propostas fragmentadas ou em reformas que não atacam os problemas estruturais do sistema tributário, mas apenas promovem ajustes pontuais.

Dessa forma, a superação das barreiras políticas e econômicas exige uma negociação cuidadosa entre os diferentes agentes envolvidos, com a busca por soluções equilibradas que garantam maior eficiência tributária sem comprometer a arrecadação dos entes federativos ou prejudicar setores produtivos estratégicos (KELVIN COSTA, 2025, s.p).

Ademias, a transição para um novo modelo tributário representa um dos maiores desafios na implementação da reforma. Uma mudança estrutural no sistema fiscal exige um período de adaptação para empresas, contribuintes e entes governamentais, o que pode gerar instabilidade econômica e insegurança jurídica caso não seja realizada de maneira gradual e bem planejada.

Desta maneira, afirma Kelvin Costa (2025, s.p):

A implementação da reforma será gradual, permitindo que as empresas se ajustem ao novo modelo tributário. As principais etapas são: 2025 - Planejamento e Ajustes: Este será um ano essencial para que empresários revisem suas estruturas tributárias, revisem suas precificações e façam projeções financeiras com base nas novas regras. 2026 - Teste do Novo Modelo: O governo implementará um período de testes para avaliar a adaptação das empresas e possíveis ajustes na legislação. 2027 a 2032 - Transição Completa: A nova estrutura tributária será gradativamente consolidada, extinguindo definitivamente os tributos antigos. Dessa forma, é fundamental que os empresários utilizem 2025 como um período estratégico para se prepararem, reavaliando seus custos, margens e políticas comerciais. (COSTA, 2025, s.p):

Além do mais, um dos principais desafios nesse processo é a migração dos tributos atuais para um novo sistema, especialmente no que diz respeito aos impostos sobre o consumo. A substituição de tributos como o ICMS, ISS, PIS e COFINS pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), por exemplo, requer uma transição coordenada para evitar distorções na arrecadação e impactos negativos na economia. Nisto, Estados e Municípios que dependem desses tributos podem enfrentar dificuldades financeiras durante o período de transição, o que demanda a criação de mecanismos de compensação para minimizar eventuais perdas de arrecadação.

Assim explica Adiel Ferreira da Silva Júnior (2025, s.p):

[...] Quanto à tributação variável, prevista no artigo 473, é relevante observar que, anteriormente, fornecedores contratados por determinados entes federativos eram obrigados a pagar ICMS, ISS, PIS ou Cofins para outros entes. No entanto, a nova regra é que “o produto da arrecadação do IBS e da CBS sobre as aquisições de bens e serviços pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas será integralmente destinado ao ente federativo contratante”. Isso significa que, se a aquisição for realizada pela União, os tributos estaduais e municipais (IBS) serão zerados, e o CBS absorverá toda a tributação correspondente. Da mesma forma, em aquisições

realizadas por estados, o CBS e o IBS municipal serão zerados, restando apenas a incidência do IBS estadual. Nas compras realizadas por municípios, o CBS e o IBS estadual serão zerados, permanecendo apenas a incidência do IBS municipal, que acumulará os valores correspondentes aos demais impostos. A legislação também prevê a possibilidade de pagamento direto nesse tipo de contratação, o que ainda carece de maior clareza e regulamentação por parte do governo federal e da Receita Federal. Será necessário observar como essa medida será implementada e quais serão seus impactos na escrituração contábil das fornecedoras que atuam junto às entidades federativas. (FERREIRA, 2025, s.p)

Nesta esteira, concatenando o entendimento anterior Sergio André Rocha, expõe:

Agora, o dever fundamental de pagar impostos não é e não pode ser visto como um instrumento de maximização da tributação. Não pode levar a uma visão de ampliação da incidência pela via hermenêutica, numa espécie de ‘in dubio pro fisco’. Não faz sentido, dessa maneira, ao julgar a procedência ou improcedência de um auto de infração de Imposto de Renda, por exemplo, alegar-se que o fundamento da incidência é o dever fundamental de contribuir. A fundamentação deve ser a interpretação da legislação do Imposto de Renda, nos marcos do pluralismo metodológico, sem buscar-se ampliar ou reduzir a incidência fiscal, com base em argumentos axiológicos. (ROCHA, 2020, p.27)

Além disso, a adaptação das empresas às novas regras tributárias pode gerar custos operacionais adicionais, principalmente para pequenos e médios empreendedores. A necessidade de adequação a novas alíquotas, regimes de cobrança e sistemas de escrituração fiscal pode representar um desafio para setores que já lidam com uma elevada carga burocrática.

Conforme destaca Leonardo Schattenberg Ligowski (2025, s.p) a reforma tributária bem-sucedida são aquelas que adotam modelos de transição gradual, permitindo que contribuintes e governos se adaptem progressivamente às novas regras. Exemplo, o IVA (Imposto sobre o Valor Agregado) de forma escalonada, demonstram que um período de transição adequado é essencial para evitar impactos negativos no crescimento econômico e na arrecadação pública.

Dessa forma, o sucesso da reforma tributária dependerá não apenas do modelo adotado, mas também da estratégia de implementação, garantindo que a transição ocorra de maneira previsível e organizada.

2.5 PERSPECTIVAS PARA UM SISTEMA TRIBUTÁRIO EFICIENTE

A busca por um sistema tributário eficiente é um dos desafios mais complexos enfrentados pelos Estados contemporâneos. A tributação desempenha um papel fundamental na arrecadação de receitas para o financiamento das políticas públicas, mas, ao mesmo tempo, deve garantir justiça fiscal, incentivar o crescimento econômico e promover a transparência na relação entre o fisco e os contribuintes.

Diante disso, torna-se essencial analisar as perspectivas para um modelo tributário mais eficiente, considerando propostas de aprimoramento, alternativas para ampliar a transparência e a participação social, além das tendências da tributação no contexto global.

Joaquim Levy (2024, s.p), ministro da Fazenda e presidente do BNDES nos governos de Dilma Rousseff (PT) e Jair Bolsonaro (PL), respectivamente, e atual diretor do Banco Safra, levanta uma perspectiva otimista, vejamos:

“[...] A expectativa da reforma tributária é muito positiva, porque ela vai simplificar muito a vida das empresas. Ela vai dar maior transparência ao impacto tributário nos diversos setores, maior equalização entre os setores, o que vai melhorar a alocação de capital no país. E o que a gente mais precisa é de aumento da eficiência: menos ônus nas empresas, e melhor alocação de capital. Isso significa uma taxa de crescimento da economia maior.” (LEVY 2024, s.p)

Destarte, a justiça fiscal é um dos pilares de um sistema tributário eficiente. No Brasil, a estrutura atual apresenta fortes características regressivas, com elevada carga tributária sobre o consumo e baixa progressividade na tributação da renda e do patrimônio. Ora, pensando nisto e baseado na obra “Justiça fiscal no Brasil: a tributação como mecanismo para equidade” de autoria de Fernando Silveira; Luana Passo; Dyeggo Rocha Guedes (2017, p.1-25), exponho algumas propostas que vêm sendo discutidas, destacando-se:

- I. Maior progressividade na tributação da renda e do patrimônio: a progressividade tributária consiste na aplicação de alíquotas mais elevadas para contribuintes com maior capacidade econômica. O Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), por exemplo, poderia ser reformulado para estabelecer faixas de alíquotas mais amplas e progressivas, garantindo que os cidadãos com rendas mais altas contribuam proporcionalmente mais. Além disso, a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto no artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal de 1988, é frequentemente apontada como uma alternativa para promover maior equidade fiscal.

- II. Redução da carga tributária sobre o consumo: uma das principais críticas ao modelo brasileiro é a elevada tributação sobre bens e serviços, que impacta desproporcionalmente a população de baixa renda. A substituição de tributos como ICMS, PIS e COFINS por um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), com alíquotas uniformes e regras simplificadas, poderia reduzir distorções e tornar a arrecadação mais eficiente. Além disso, a implementação de isenções fiscais para produtos essenciais, como alimentos e medicamentos, contribuiria para mitigar os impactos regressivos da tributação sobre o consumo.
- III. Incentivo à formalização e desoneração da folha de pagamentos: a alta tributação sobre a folha de pagamento é um dos fatores que desestimula a formalização de trabalhadores e onera a atividade empresarial. A desoneração desses encargos, aliada à simplificação do regime de contribuições previdenciárias, poderia incentivar a geração de empregos formais e reduzir a informalidade no mercado de trabalho.

Essas medidas, se implementadas de forma equilibrada, poderiam tornar o sistema tributário mais justo e eficiente, reduzindo desigualdades sociais sem comprometer a arrecadação necessária para o financiamento das políticas públicas.

Jeferson Neves de Souza (2024, s.p) traz o entendimento que a transparência na administração tributária é essencial para fortalecer a confiança da sociedade no sistema fiscal e reduzir a evasão fiscal. No Brasil, a complexidade das normas tributárias e a falta de clareza sobre a destinação dos recursos arrecadados são fatores que dificultam o controle social e a participação cidadã no debate sobre a tributação.

Diante do exposto as autoras Taís Feracini Duenhas Monrea; Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas (2014, s.p) em sua obra “Transparência como mecanismo de isonomia no processo administrativo tributário”, que nos faz compreender três pontos importantes quando nos referimos ao princípio da transparência tributária, vejamos:

- I. Simplificação das normas e redução da burocracia fiscal: um dos principais entraves à transparência tributária é a fragmentação do sistema, com regras distintas entre União, Estados e Municípios. A unificação dos tributos sobre o

consumo e a padronização da legislação fiscal poderiam tornar as obrigações tributárias mais compreensíveis para os contribuintes e reduzir a margem para interpretações divergentes.

- II. Divulgação detalhada da arrecadação e do gasto público: a disponibilização de informações claras e acessíveis sobre a arrecadação de tributos e a destinação dos recursos é uma medida essencial para garantir a transparência fiscal. O fortalecimento de portais da transparência, com detalhamento sobre os tributos arrecadados e sua aplicação em áreas como saúde, educação e segurança, pode contribuir para um maior controle social sobre os gastos públicos.
- III. Ampliação dos mecanismos de participação social: a criação de espaços institucionais para a participação da sociedade na formulação da política tributária é uma alternativa viável para aumentar a legitimidade do sistema fiscal. O orçamento participativo, já adotado em alguns municípios brasileiros, é um exemplo de iniciativa que permite que os cidadãos contribuam diretamente para a definição das prioridades na alocação de recursos públicos. Além disso, audiências públicas e consultas populares sobre mudanças na legislação tributária podem fortalecer o engajamento social no tema.

Portanto, a transparência e a participação social são fundamentais para garantir que o sistema tributário seja percebido como legítimo e justo, reduzindo a resistência ao pagamento de tributos e fortalecendo a relação entre Estado e sociedade.

3. CONCLUSÃO

Ao longo deste estudo, analisou-se a importância da tributação para o financiamento das políticas públicas e a necessidade de uma reforma tributária que promova maior eficiência e equidade no sistema fiscal brasileiro. Destacou-se que o atual modelo tributário apresenta desafios significativos, como a alta carga sobre o consumo, a complexidade normativa e a insegurança jurídica para os contribuintes. A reforma tributária surge, assim, como um mecanismo essencial para corrigir essas distorções e fomentar um ambiente econômico mais competitivo e justo.

No que tange à viabilidade das reformas propostas, percebe-se que, embora existam avanços significativos nas discussões legislativas, ainda há desafios consideráveis para sua implementação. A resistência política, a necessidade de ajustes no pacto federativo e os impactos econômicos a curto prazo são fatores que exigem cautela e planejamento estratégico. Contudo, a modernização do sistema tributário, se bem conduzida, pode resultar em benefícios duradouros para a sociedade e a administração pública, promovendo um sistema mais transparente e eficiente.

Diante do exposto, sugere-se que futuras pesquisas aprofundem a análise dos impactos socioeconômicos das reformas tributárias, considerando diferentes cenários e modelos adotados em outros países. Além disso, investigações sobre a transição para um novo regime fiscal e suas implicações na arrecadação pública podem contribuir para um melhor entendimento dos desafios e oportunidades inerentes à reformulação do sistema tributário nacional.

4. REFERÊNCIAS:

AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS. **Deputados ressaltam simplificação como ponto principal da reforma tributária.** Site: câmara dos deputados. Publicado em: 15/12/2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/1026887-deputados-ressaltam-simplificacao-como-ponto-principal-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 11 de nov. 2024

AGÊNCIA SENADO. **Como a reforma tributária vai mexer com o Brasil.** Site: senado notícias. Publicado em: 16/12/2024. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/12/16/como-a-reforma-tributaria-vai-mexer-com-o-brasil>. Acesso em: 18 de dez. 2024

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 20ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

ARRETCHE, Marta T. S. **Democracia, Federalismo e Centralização no Brasil.** 1ª. ed. Rio de Janeiro: Ed. Fiocruz/Ed. FGV (coedição), 2012.

BORNIA, Mauri. **Como a reforma pretende simplificar o sistema tributário brasileiro.** Site: consultor jurídico. Publicado em: 20/01/2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jan-30/como-a-reforma-pretende-simplificar-o-sistema-tributario-brasileiro/>. Acesso em: 18 de dez. 2024

BOSCIANI, Gabriel Bearsi. **Resumo sobre conceito e classificação de tributos.** Site: Estratégia. Data da Publicação: 06/02/2024. Disponível em: <https://www.estrategiaconcursos.com.br/blog/resumo-conceito-classificacao-tributos/>. Acesso: 20 de dez. 2024

BRASIL. **Código de Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966.** Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>. Acesso: 20 de dez. 2024

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.** Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Resultados do Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária**. Brasília, DF. Site: Tribunal de Contas da União – TCU. Publicado em: 2023. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/sumario-executivo-grupodetrabalho-reformatributaria_web.pdf Acesso em:

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESPÍRITO SANTO. **Impactos da reforma tributária para Estados e municípios encerram discussões de Encontro Técnico**. Site: TCE-ES. Publicado em: 18/10/2024. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/noticias/impactos-da-reforma-tributaria-para-estados-e-municipios-encerram-discussoes-de-encontro-tecnico-sobre-receita/> . Acesso em: 26 de dez. 2024

CARRANÇA, T. **‘Reforma tributária pode ser Plano Real de Lula’, diz economista Samuel Pessoa**. Entrevistado: Samuel Pessoa. BBC News Brasil. [S.l.], 06 jul. 2023.

CARAZZA, Roque. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARAZZA, Roque. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 24 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 975.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário: uma visão prática**. São Paulo: Editora Atlas, 2010

COSTA, Kelvin. **Reforma Tributária: Impactos no Fluxo de Caixa e na Precificação para Empresários - Se Prepare em 2025**. Site: contábeis. Publicado em: 12/02/2025. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/artigos/69322/reforma-tributaria-2025-impactos-no-fluxo-de-caixa-e-precificacao/>. Acesso em: 20 de fev. 2025

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **Interpretação e elusão legislativa da constituição do crédito tributário**. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (coord.). Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 621.

DIAS, Wladimir Rodrigues. **O federalismo fiscal na Constituição de 1988: descentralização e recentralização**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 12, n. 1298, 20 jan. 2007. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/9411>. Acesso em: 22 fev. 2025.

DIAS, João Ricardo de Pinho. **Distribuição das receitas do IBS e os riscos fiscais das regras de transição**. Site: consultor jurídico. Publicado em: 25/02/2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-fev-25/distribuicao-das-receitas-do-ibs-e-riscos-fiscais-das-regras-de-transicao/>. Acesso em: 27 de dez. 2024.

FERACINI, Taís Duenhas Monrea; Maria. Lídia Lopes Rodrigues Ribas. **Transparência como mecanismo de isonomia no processo administrativo tributário**. Site: publicadireito.com. Publicado em: 2014. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=891c97c0ef7bb882>. Acesso em: 28 de dez. 2024.

FURTADO, J.R Caldas. **Direito Financeiro**. 4 ed. Ver. amp. e atual. 1ª reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

FERREIRA, Adiel da Silva Júnior. **Reforma tributária e aquisições públicas: impactos e desafios na transição fiscal**. Site: consultor jurídico. Publicado em: 23/01/2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jan-23/reforma-tributaria-e-aquisicoes-publicas-impactos-e-desafios-na-transicao-fiscal/>. Acesso em: 1 de fev. 2025.

FARIA, Pedro. **Entrevista concedida a Camilla Feita, sobre a taxa de 28%, Brasil pode ter maior imposto do mundo sem arrecadar mais**. Site: uol. Publicado em: 28/08/2024. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2024/08/28/carnes-vao-ficar-mais-baratas-apos-reforma-tributaria-entenda.htm>. Acesso em: 10 de jan. 2025

GOBETTI, S.; ORAIR, R. O.; MONTEIRO, P. K. **Impactos redistributivos (na Federação) da reforma tributária. Carta de Conjuntura: Nota 17**, 2º trimestre de 2023. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. [S.l.], [s.d.].

ISABEL, Maria; Palma, Ana. KPMG. **lista 8 desafios da Reforma Tributária para a manutenção da carga atual versus PIB**. Site: KPMG. Publicado em: s.d. Disponível em: <https://kpmg.com/br/pt/home/insights/2023/09/perspectivas-desafios-reforma-tributaria.html>. Acesso em: 10 de jan. 2025

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2013.

MIGIYAMA apud CAMILA PATI. **Reforma tributária pode aumentar a carga de impostos para o consumidor final?**. Site: veja negócios. Publicado em : 03/01/2025. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/economia/reforma-tributaria-pode-aumentar-a-carga-de-impostos-para-o-consumidor-final> . Acesso em: 10 de jan. 2025

MORAIS, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 39º ed. Rev. amp. a atual. Barueri: Atlas, 2023.

MACIEL, Everardo. A Constituição de 1988, na perspectiva das finanças públicas e da tributação. In: MACIEL, Everardo. **A Constituição Cidadã E O Direito Tributário. Estudos Em Homenagem Ao Ministro Carlos Ayres Britto**. Belo Horizonte: Fórum, 2019

NAZAR, Nelson. **Direito Econômico**. 2 ed. Bauru: EDIPRO, 2009, p. 39.

ANFIP. Nacional. Conselho Federativo do Imposto Sobre Operações Com Bens E Prestações De Serviços – CF-IBS. Publicado: 04/2023. Site: <https://www.anfip.org.br/>. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2023/04/RT-NT-CCIF-CONSELHO-IBS-05-16.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2025.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 185
ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. **O Dever Fundamental de pagar (legalmente) Tributos: Significado, Alcance e Análise de Precedentes do Carf**. Revista Direito Tributário Atual nº 51. ano 40. p. 197-224. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2022.

OLIVEIRA, João Maria de. **Propostas de reforma tributária e seus impactos: Uma avaliação comparativa: Carta de Conjuntura : n. 60**, jul./set. 2023. Brasília, DF. Site: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, IPEA, Publicado em: 06/07/2023. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/07/230706_cc_60_nota_01_reforma_tributaria.pdf. Acesso em: 14 de jan. 2025

OLIVER, T.; BARTLEY, E. **Imposto sistema complexidade e conformidade custa alguns teórico considerações**. Economic Round- Up , 53, Inverno de 2005

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 18-19

PEC 45/2019. propunha a substituição do IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS por um único tributo, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Site: câmara dos deputados. Publiado em: 03/04/2019. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833#:~:text=PEC%2045/2019%20Inteiro%20teor,Proposta%20de%20Emenda%20%C3%A0%20Constitui%C3%A7%C3%A3o&text=Altera%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio%20Nacional%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.&text=NOVA%20EMENTA:%20Altera%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio%20Nacional.&text=Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Federal%20\(1988\)%2C%20altera%C3%A7%C3%A3o,_Reforma%20tribut%C3%A1ria%2C%20tributa%C3%A7%C3%A3o](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833#:~:text=PEC%2045/2019%20Inteiro%20teor,Proposta%20de%20Emenda%20%C3%A0%20Constitui%C3%A7%C3%A3o&text=Altera%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio%20Nacional%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.&text=NOVA%20EMENTA:%20Altera%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio%20Nacional.&text=Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Federal%20(1988)%2C%20altera%C3%A7%C3%A3o,_Reforma%20tribut%C3%A1ria%2C%20tributa%C3%A7%C3%A3o). Acesso em: 10 de nov. 2024.

PEGORARO, Alexandre. **O que muda com a Reforma tributária 2025?**. Site: kronoos. Publicado em: 19/11/2024. Disponível em: <https://kronoos.com/blog/o-que-muda-com-a-reforma-tribut%C3%A1ria-2025>. Acesso em: 16 de jan. 2025

PIRES. Manoel. **Tributação, equidade e crescimento econômico**. Site: observatório política fiscal. Publicado em: 22/02/2021. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/politica-economica/outros/tributacao-equidade-e-crescimento-economico>. Acesso em: 20 de jan. 2025

ROCHA, Sergio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020, p. 27.

ROSENBLATT. PAULO; STUDART. JULIANA PEREIRA. **Alíquotas progressivas no imposto sobre a transmissão de bens imóveis Proposta de superação da Súmula 656 do Supremo Tribunal Federal**. Site: Senado. Publicado em: 09/2017. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/54/215/ril_v54_n215_p195.pdf. Acesso em: 20 de jan. 2025

REIMANN.Isabella Gnas. **A complexidade do sistema tributário brasileiro: necessidade de acompanhamento especializado para continuar competitivo no mercado**. Site: jubrasil. Publicado em: 05/03/2023. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/a-complexidade-do-sistema-tributario-brasileiro/1829223841>. Acesso em: 10 de jan. 2025

SCHATTENBERG. Leonardo Ligoski. **Reforma Tributária: Período de Transição**. Site: Maran, Gehlen & Advogados Associados. Publicado em: 11/02/2025. Disponível em: <https://marangehlen.adv.br/midia/reforma-tributaria-periodo-de-transicao/>. Acesso em: 20 de fev. 2025

SILVEIRA. Fernando; Passo. Luana; Rocha. Dyeggo Guedes. **Justiça fiscal no Brasil: a tributação como mecanismo para equidade**. Site: sep.org. Publicado em: 2017. Disponível em: <https://sep.org.br/anais/Trabalhos%20para%20o%20site/Area%203/31.pdf>. Acesso em: 20 de fev. 2025

STF. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 656**. Site: STF. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2151#:~:text=%C3%89%20inconstitucional%20a%20lei%20que,no%20valor%20venal%20do%20im%C3%B3vel.&text=Imposto%20de%20transmiss%C3%A3o%20inter%20vivos%20de%20bens%20im%C3%B3veis%20%2D%20Al%C3%ADquotas%20progressivas,656%20da%20S%C3%BAmula%20do%20Supremo>. Acesso em: 20 de fev. 2025.

TCESP. **Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas do TCESP** [recurso eletrônico] / Escola Paulista de Contas Públicas do TCESP. – v. 1, n. 1 (2017)- . – São Paulo : Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, 2017.