

REFORMA TRIBUTÁRIA E FEDERALISMO FISCAL: UMA ANÁLISE DAS PROPOSTAS DE CRIAÇÃO DE UM NOVO IMPOSTO SOBRE O VALOR ADICIONADO PARA O BRASIL

*Rodrigo Octávio Orair
Sérgio Wulff Gobetti*

RESUMO

Este artigo analisa as duas propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional, comparando-as entre si e apontando suas virtudes e limitações. Além disso, oferece quatro contribuições empíricas importantes para o debate: *i*) estimativas de qual seria a alíquota neutra para o novo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e de como essa alíquota seria dividida entre os três entes da Federação e suas distintas subvinculações; *ii*) simulação da regra de transição para o novo modelo de tributação e partilha baseado no princípio do destino; *iii*) mensuração do grau de regressividade do IBS com alíquota única *vis-à-vis* o atual modelo de tributação do consumo e a estimativa de custo fiscal para a implementação do dispositivo de devolução de imposto para as famílias mais pobres; e *iv*) avaliação dos potenciais impactos da reforma sobre a partilha federativa.

Palavras-chave: reforma tributária; Imposto sobre Bens e Serviços; federalismo fiscal.

ABSTRACT

This paper analyses two tax reform bills that are being discussed at the Brazilian National Congress, by comparing them and pointing their advantages and drawbacks. Moreover, the paper provides four empirical contributions to the debate: *i*) neutral rate estimates for the new Goods and Services Tax (GST) and its shares between federal entities and budget earmarks; *ii*) simulation of the new tax model transition rules; *iii*) regressivity measures of the single rate GST compared to the current model with differentiated rates, as well as cost estimates for implementing a mechanism to reimburse the tax paid by low income households; and *iv*) assessment of the potential impact on the revenue sharing between state and local governments.

Keywords: tax reform; Goods and Services Tax; fiscal federalism.

JEL: H25, H71.

1 INTRODUÇÃO

A discussão sobre as propostas de reforma tributária que tentam fundir vários tributos federais e subnacionais em um Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) alinhado às melhores práticas internacionais tem sido recorrente na agenda econômica brasileira das últimas décadas. Desde a redemocratização, três propostas de reformas amplas com esse conteúdo foram debatidas no Congresso Nacional: a do Ipea, apresentada à Assembleia Nacional Constituinte de 1987; a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 175/1995, no início do governo Fernando Henrique Cardoso; e a PEC nº 233/2008, no segundo mandato do governo Luiz Inácio Lula da Silva.¹ Os formatos de modelos de tributação das propostas variaram: desde a criação de um único IVA de competência federal e compartilhado com os governos subnacionais até um sistema de IVA dual, reunindo, por um lado, os impostos de competência federal – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programa de Integração Social (PIS)/Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) etc. – e, por outro, os subnacionais – o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) estadual e o Imposto sobre Serviços (ISS) municipal. Nenhuma das propostas de reforma vingou politicamente, seja pelos conflitos federativos envolvidos na redistribuição de receitas, seja pela resistência dos diferentes grupos de interesse que atuam na sociedade e no Parlamento.

Diante dos sucessivos malogros, o ímpeto inicial do esforço reformista foi sendo desidratado e repartido em três vetores de mudanças pontuais: a União tentando modernizar a sistemática de cobrança do PIS/Cofins; os municípios introduzindo uma alíquota mínima e ampliando a lista de serviços sujeita à tributação de seu imposto, o ISS; e os estados buscando um acordo até hoje inconcluso para acabar com a guerra fiscal e corrigir as distorções do ICMS. Na prática, porém, a aposta da última década – de avançar por medidas pontuais em vez de reformas amplas – tampouco se mostrou exitosa. Dado o conflito distributivo entre as esferas da Federação e entre os setores da economia atingidos por essas mudanças, os avanços concretizados após mais de três décadas de debates foram pouco significativos, e persistimos com um sistema tributário extremamente ineficiente e regressivo.

Em 2019, a opção por uma reforma ampla com foco na modernização e na simplificação da tributação de bens e serviços ganhou uma nova ênfase. Os presidentes das duas Casas do Congresso Nacional definiram a reforma tributária entre as prioridades a serem pautadas no

1. Rezende *et al.* (1987), Afonso, Rezende e Varsano (1998) e Zouvi *et al.* (2008) discutem em detalhes cada uma dessas três propostas de reforma tributária de instituição do IVA. Outra referência importante é Lukic (2014), que analisa conjuntamente as três propostas tramitadas pelo Congresso desde a Constituinte de 1987-1988.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

segundo semestre do ano e duas propostas passaram a ser apreciadas: as PECs nºs 45/2019 e 110/2019. Logo em seguida, foi constituída uma Comissão Mista de Reforma Tributária com a finalidade de reunir as duas PECs em um texto único a ser apreciado pelo Congresso Nacional ainda em 2020. As novas propostas são fruto da experiência acumulada com os insucessos anteriores e buscam, por meio de alguns instrumentos inovadores e pragmáticos, lidar com vários dos conflitos distributivos, ao prever mecanismos de transição bastante suaves para o novo modelo de tributação e para a partilha federativa.²

Por essas virtudes e pelo esgotamento do velho modelo tributário, a proposta de substituição dos tributos das três esferas federativas por um IVA alinhado às melhores práticas internacionais, batizado de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), parece ter conquistado a simpatia da maioria dos secretários estaduais de Fazenda. Contudo, outras vozes dissonantes, principalmente do meio jurídico, têm apresentado uma série de argumentos formais para tentar desqualificar a reforma tributária, principalmente na versão da PEC nº 45/2019, que prevê que o novo tributo terá alíquota única (não diferenciada por bem ou serviço) e gestão compartilhada entre as três esferas da Federação.

Basicamente, segundo os críticos da reforma, essa modelagem seria inconstitucional porque fere o pacto federativo, por supostamente retirar dos estados e dos municípios a autonomia de gestão dos seus orçamentos, e não respeita o princípio da capacidade contributiva, na medida em que todos os bens ou serviços seriam gravados igualmente. O pano de fundo dessa polêmica evidentemente é um conflito distributivo, capitaneado pelos potenciais e eminentes perdedores nesse processo de uniformização da carga tributária, que estão localizados no setor de serviços e especialmente nas corporações de profissionais liberais organizados sob a forma societária.

Nesse contexto de conflito distributivo exacerbado, esta monografia busca fazer uma análise técnica detalhada sobre as propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional, comparando-as entre si e apontando suas virtudes e limitações. Além disso, a monografia oferece quatro contribuições de ordem empírica importantes para o debate.

- 1) Estimativas inéditas de qual seria a alíquota neutra para o novo IBS, e de como essa alíquota seria dividida entre os três entes da Federação e suas distintas subvinculações.
- 2) Simulação da regra de transição para o novo modelo de tributação e partilha baseado no princípio do destino.

² O texto único também deve incorporar um projeto do Poder Executivo, mas que não havia sido enviado ao Congresso no momento de conclusão desta monografia.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

- 3) Mensuração do grau de regressividade do IBS com alíquota única *vis-à-vis* o atual modelo de tributação do consumo e a estimativa de custo fiscal para a implementação do dispositivo de devolução de imposto para as famílias mais pobres.
- 4) Avaliação dos potenciais impactos da reforma sobre a partilha federativa nos planos estadual e municipal.

Em termos de estrutura, o texto está dividido em três seções, além desta introdução. Na próxima seção serão detalhadas as duas propostas de reforma tributária e os instrumentos destinados a mitigar as principais fontes de resistência. Paralelamente, nessa seção 2 serão apresentadas as três primeiras contribuições empíricas enumeradas anteriormente. A seção 3 será dedicada à avaliação dos potenciais impactos distributivos da reforma na partilha federativa, que corresponde à quarta e última contribuição empírica do texto. Seguem-se as considerações finais.

2 ANÁLISE DAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

As duas principais propostas que estão tramitando no Congresso Nacional durante o triênio 2018-2020 seguem os princípios básicos das reformas amplas com foco na modernização e na simplificação da tributação de bens e serviços.³ No final de 2018, a Comissão Especial da Reforma Tributária da Câmara dos Deputados aprovou uma proposta de reforma tributária apresentada pelo então deputado Luiz Carlos Hauly na forma de um substitutivo à PEC nº 293/2004, que reforma o sistema tributário nacional. Na mesma comissão, o deputado Mendes Thame apresentou um segundo texto substitutivo – a Emenda Substitutiva Global nº 7/2018 – à PEC nº 293/2004, com uma reforma alternativa que segue as linhas gerais da proposta do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). A Comissão Especial da Reforma Tributária aprovou a admissibilidade da Emenda nº 7/2018 e alguns dos seus itens foram incorporados ao texto final do substitutivo à PEC nº 293/2004. Mesmo assim, há a possibilidade de que o plenário da Câmara dos Deputados delibere pela adoção do texto integral da Emenda Substitutiva Global nº 7/2018. Em tese, os dois textos com propostas alternativas de reforma tributária estão prontos para serem submetidos ao plenário da Câmara.⁴

3. Para uma síntese bastante completa sobre as matérias de tributação em discussão no Congresso, ver Araujo e Neto (2019). Orair e Gobetti (2018) também traçam um panorama mais amplo das propostas de reforma tributária em debate.

4. O texto do substitutivo adotado pela comissão da PEC nº 293/2018 e a Emenda Substitutiva Global nº 7/2018 estão disponíveis, respectivamente, em: <<http://twixar.me/KnfT>> e <<http://twixar.me/nnfT>>. As duas propostas de reforma tributária estão detalhadas em CCiF (2017) e nos textos complementares apresentados pelo relator da PEC nº 293/2004. Esses textos estão disponíveis na página eletrônica da comissão em: <<http://twixar.me/GnfT>>.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

Houve uma reviravolta com o início da nova legislatura em 2019. No mês de abril deste ano, foi protocolada a PEC nº 45/2019 na Câmara Legislativa, cujo signatário é o deputado Baleia Rossi. O texto da PEC nº 45/2019 é idêntico ao da Emenda nº 7/2018 de reforma tributária formulada pelo CCiF. A Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) aprovou sua admissibilidade e, em julho de 2019, instituiu-se uma comissão especial com a finalidade de analisar a PEC nº 45/2019, cuja relatoria foi atribuída ao deputado Aguinaldo Ribeiro.

Quase simultaneamente, a PEC nº 110/2019 foi protocolada no Senado Federal em julho de 2019, tendo como primeiro signatário o presidente do Senado, Davi Alcolumbre. Essa PEC reproduz o texto final do substitutivo à PEC nº 293/2004, aprovado na Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara em dezembro do ano anterior, sob relatoria do ex-deputado Luiz Carlos Hauly. A PEC nº 110/2019 estava em análise na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJC) do Senado, que designou como relator o senador Roberto Rocha.⁵ Até que as duas casas entraram em acordo e constituíram uma Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária, que foi instalada em março de 2020, sob a presidência do Senador Roberto Rocha e a relatoria do Deputado Aguinaldo Ribeiro. A Comissão Mista tem como objetivo reunir as duas PECs, além de um eventual projeto do Poder Executivo, em um texto único a ser apresentado em parecer pelo relator.

Ao fim e ao cabo, as discussões sobre reforma tributária em curso no Congresso Nacional no triênio 2018-2020 giram em torno de duas propostas: *i*) a do Senado Federal (PEC nº 110/2019), com teor igual ao texto final do substitutivo apresentado na Câmara pelo ex-deputado Luiz Carlos Hauly (PEC nº 293/2004); e *ii*) a da Câmara Legislativa (PEC nº 45/2019), formulada pelo CCiF e com redação idêntica ao texto da Emenda Substitutiva Global nº 7/2018 à PEC 293/2004.

As duas propostas compartilham um diagnóstico semelhante sobre os principais problemas do atual modelo fragmentado de tributação de bens e serviços do país. O objetivo prioritário de ambas é promover a migração para um novo modelo com dois impostos: um imposto moderno sobre valor adicionado, batizado de IBS; e um Imposto Seletivo (IS) com incidência sobre bens específicos cujo consumo se deseja desestimular (bebidas alcólicas, produtos do fumo etc.). O quadro 1 lista as principais diferenças entre o atual e o novo modelo proposto.

5. O trâmite e os documentos relativos às PECs nºs 45/2019 e 110/2019 estão disponíveis, respectivamente, em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>> e <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021
QUADRO 1
Comparação entre o atual e o novo modelo de tributação de bens e serviços

Modelo atual	Novo modelo
Múltiplos tributos (IPI, PIS/Cofins, ICMS, ISS etc.) administrados autonomamente pelos entes federados e inúmeros conflitos de competência entre eles.	Unificação da tributação de bens e serviços no IBS, com legislação uniforme em todo o país, que veda a concessão autônoma de benefícios fiscais.
Convivência entre impostos e regimes cumulativos e não cumulativos, com dificuldades de aproveitamento de créditos tributários que, na prática, fazem com que todos eles incidam em cascata ao longo da cadeia produtiva e sobre as exportações e os investimentos.	Imposto sobre valor adicionado, com pleno aproveitamento de créditos tributários, que faz com que sua incidência se dê de maneira não cumulativa e exclusiva sobre o consumo final (e não sobre as exportações e os investimentos).
Bases estreitas e erodidas pela guerra fiscal entre os entes federados por concessão de benefícios fiscais.	Base ampla sobre bens e serviços, tangíveis e intangíveis.
Modelo de arrecadação e partilha dos impostos subnacionais que prioriza o princípio da origem e envia a distribuição das receitas em favor das localidades que concentram os empreendimentos econômicos.	Arrecadação e repartição no destino que favorece as localidades que concentram os consumidores e onde estes normalmente demandam os serviços públicos.
Gestão complexa que impõe elevados custos de conformidade para os contribuintes cumprirem suas obrigações tributárias.	Gestão simples por um sistema totalmente informatizado e integrado no território nacional.
Baixo grau de transparência para os contribuintes sobre o montante de imposto embutido no preço dos produtos.	Transparência fiscal do imposto único com alíquota-padrão sobre o consumo final.

Elaboração dos autores.

Há diferenças em termos de grau de abrangência das duas propostas. A proposta da Câmara (PEC nº 45/2019) tem foco exclusivo na substituição dos cinco principais tributos que incidem sobre bens e serviços – IPI, PIS e Cofins federais, ICMS estadual e ISS municipal. A do Senado (PEC nº 110/2019) é mais abrangente porque adiciona outros quatro tributos a serem substituídos – Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre as operações realizadas com combustíveis (Cide-combustíveis), Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e salário-educação, todos federais –, além de um conjunto de medidas auxiliares de tributação sobre folha salarial, renda e propriedade que se resume a ações meramente pontuais (quadro 2). O eixo das duas propostas em tramitação no Congresso Nacional converge para o objetivo prioritário de reformar a tributação de bens e serviços no país.

As duas propostas mostram mais semelhanças em termos dos instrumentos incorporados para mitigar as usuais fontes de resistência às propostas de modernização da tributação de bens e serviços. O quadro 3 apresenta uma lista com algumas dessas principais fontes de resistência e os instrumentos destinados a mitigá-las, os quais detalharemos na sequência do texto.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021
QUADRO 2
Principais medidas tributárias previstas na proposta da Câmara (PEC nº 45/2019) e na do Senado (PEC nº 110/2019)

	Proposta da Câmara	Proposta do Senado
Impostos sobre bens e serviços	Substituição de cinco tributos (PIS, Cofins e IPI federais, ICMS estadual e ISS municipal) por dois: IBS nacional e IS federal.	Substituição de nove tributos (PIS, Cofins, IPI, Cide-combustíveis, IOF, Pasep e salário-educação federais, ICMS estadual e ISS municipal) por dois: IBS estadual e IS federal.
Impostos sobre renda		Extinção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que é incorporada ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), com gradual desvinculação da seguridade social. Ampliação da base de incidência do IRPF para incluir verbas indenizatórias.
Tributos sobre folha salarial		Fim do salário-educação, que é incorporado ao IBS estadual.
Impostos sobre propriedade		Transferência da competência para tributar heranças e doações (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCD) da esfera estadual para a federal. Ampliação da base de incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) para abarcar, além de veículos automotores terrestres, veículos aquáticos e aéreos (exclusive veículos de uso comercial na pesca ou no transporte público de passageiros e cargas). Gradual redirecionamento da totalidade das receitas do ITCD e do IPVA para os municípios.

Elaboração dos autores.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021
QUADRO 3
Fontes de resistência e instrumentos previstos na proposta da Câmara (PEC nº 45/2019) e na do Senado (PEC nº 110/2019)

Fonte de resistência	Proposta da Câmara	Proposta do Senado
Perda de autonomia orçamentária dos entes federados	Preservação de autonomia restrita para os entes da Federação que gerem suas alíquotas individualmente. Os três entes compartilham a base de cálculo do IBS uniforme no território nacional, mas cada um preserva autonomia para fixar suas alíquotas por legislação própria.	Preservação de autonomia restrita para os estados que assumem a competência pelo IBS sujeitos às condicionalidades da legislação nacional, que veda a concessão autônoma de benefícios fiscais. Ampliação das transferências para os municípios, a fim de compensá-los pela perda de competência para tributar os serviços.
Perda de receitas de orçamentos específicos (seguridade social, saúde, educação etc.)	Impacto limitado sobre a estrutura de vinculações e repartições da receita, por meio do sistema de alíquotas singulares que reproduz as regras de vinculações e repartições dos tributos atuais.	Impacto limitado sobre a estrutura de vinculações e repartições da receita, por meio de coeficientes fixos do IBS que reproduzem as principais regras de vinculações e repartições dos tributos atuais.
Aversão dos contribuintes aos aumentos de impostos	Ganhos arrecadatórios quase nulos, assegurados pelo mecanismo de transição que calibra as alíquotas do IBS para compensar (e não exceder) a perda de arrecadação com os impostos substituídos.	Ganhos arrecadatórios quase nulos, assegurados pelo mecanismo de transição que calibra as alíquotas do IBS para compensar (e não exceder) a perda de arrecadação com os impostos substituídos.
Empresas que realizaram investimentos contando com benefícios fiscais	Mecanismo suave de transição para os contribuintes, com prazo de dez anos, o que facilita a adaptação sem impor prejuízos excessivos aos investimentos preexistentes.	Mecanismo suave de transição para os contribuintes, com prazo de seis anos, o que facilita a adaptação sem impor prejuízos excessivos aos investimentos preexistentes.
Perda nos orçamentos de entes federados beneficiados pelo atual modelo	Mecanismo de transição ainda mais suave para a partilha federativa, com prazo de cinquenta anos, o que torna o risco de perdas muito remoto.	Mecanismo de transição ainda mais suave para a partilha federativa, com prazo de catorze anos e maior risco de perdas. Constituição de um fundo com recursos destacados para cobrir perdas nas receitas municipais.
Perda de instrumento de política regional	Necessidade de reforço da política de desenvolvimento regional com recursos da União, a fim de substituir o uso de benefícios fiscais.	Constituição de fundos regionais para equalizar as disparidades de receitas entre os entes federados, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura.
Perda de poder de compra das famílias de baixa renda	Instituição de mecanismo de devolução de impostos para famílias de baixa renda, a fim de compensar a eliminação de alíquotas diferenciadas sobre bens de necessidade básica.	Instituição de mecanismo de devolução de impostos para famílias de baixa renda e exceções de alíquotas previstas na legislação nacional (alimentos, medicamentos, transporte público coletivo, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação etc.).

Elaboração dos autores.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021**2.1 Preservação de autonomia restrita para os entes da Federação**

A principal medida da proposta da Câmara é a instituição de um novo imposto (IBS), que, após um período de transição, substituirá os cinco principais tributos que incidem sobre bens e serviços. O IBS será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios exercer sua competência exclusivamente pela administração de alíquotas. Fica vedada a concessão autônoma de isenções, incentivos e quaisquer outros benefícios tributários ou financeiros pelos entes da Federação. A regulamentação do IBS será feita por uma lei complementar, a qual criará o Comitê Gestor Nacional, integrado por representantes dos três entes federados, que ficará responsável pela gestão do imposto em termos da definição de critérios para a cobrança, a fiscalização e a operacionalização da repartição das receitas, entre outras atribuições.

A migração para o novo IBS, sob uma gestão conjunta e uma legislação uniforme no território nacional, inevitavelmente reduz os graus de liberdade dos entes federados em comparação com a situação atual, na qual cada um gere seus impostos autonomamente. Esta talvez seja a principal fonte de resistência à proposta de reforma tributária. Alguns críticos chegam a levantar a tese de que a proposta fere o pacto federativo por retirar dos estados e municípios a autonomia de gestão dos seus orçamentos.

O contra-argumento dos defensores do IBS é que a proposta provê autonomia orçamentária aos entes federados ao lhes facultar o direito de administrar individualmente suas alíquotas. Para exemplificar como funcionaria esse sistema, a tabela 1 apresenta uma estimativa de alíquotas do IBS. A essência da proposta é que a alíquota do IBS seja única para o contribuinte e se desdobre em três subalíquotas pela ótica dos orçamentos públicos. Nossos cálculos sugerem que o IBS teria uma alíquota de referência de 26,9% para o contribuinte, a qual seria dividida pelos três entes da Federação, cabendo à União 10,2%; aos estados 14,7%; e aos municípios 2,0%.

Essas alíquotas de referência foram calibradas para repor a receita com os antigos tributos, segundo as diretrizes da PEC nº 45/2019. Isto é, a alíquota de referência do IBS federal proporciona uma estimativa de arrecadação igual à soma do PIS/Cofins e do IPI (deduzidos os ganhos de receitas com o novo IS); a alíquota de referência do IBS estadual, igual ao total de ICMS arrecadado pelos estados; e a alíquota do IBS municipal, igual ao total de ISS dos municípios.⁶

6. O cálculo tomou como base a arrecadação dos impostos e a despesa de consumo final das famílias nas contas nacionais em 2016. Para se chegar a uma aproximação da base de cálculo do IVA, foram excluídos os atuais tributos incidentes sobre o consumo e aplicado um fator de ajuste de 0,88 para controlar a influência de fatores

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

A PEC nº 45/2019 permite que as alíquotas do IBS venham a variar entre estados e municípios, situando-se acima ou abaixo das alíquotas de referência. Um município poderá legislar, por exemplo, uma alíquota do IBS municipal de 2,5% e seu vizinho, de 1,5%. Se as alíquotas federal e estadual permanecerem nos seus níveis de referência, a alíquota do IBS para os contribuintes será de 27,4% na primeira localidade e 26,4% na segunda. Os ganhos ou perdas de receitas provenientes dos desvios de alíquotas em relação às referências serão integralmente apropriados pelo ente que as instituiu, conferindo-lhes uma autonomia restrita para gerir seus orçamentos. É como se cada um dos entes federados administrasse um imposto próprio sujeito à restrição de que sua autonomia deve ser exercida exclusivamente via alíquotas (e não por outros instrumentos, como a concessão de benefícios fiscais).

não considerados (informalidade, evasão, diferenças de conceitos das contas nacionais etc.). Esse fator foi calibrado para coincidir com o observado na Hungria, um país emergente que possui a maior alíquota de IVA de toda a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) (27%).

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

TABELA 1

Estimativas das alíquotas de referência e das receitas do IBS nacional e do IS federal segundo os critérios da proposta da Câmara (PEC nº 45/2019)

	Alíquotas de referência (%)	Tributos e vinculações atuais	Arrecadação (% do PIB)
IBS nacional	26,9	PIS/Cofins + IPI (deduzidos IPI fumo e IPI bebidas) + ICMS + ISS	12,1
IBS federal	10,3	PIS/Cofins + IPI	4,6
Cota federal	9,4	PIS/Cofins + IPI (líquido das transferências)	4,2
Seguridade social	5,0	70% da Cofins	2,3
Seguro-desemprego e abono	0,8	42% do PIS	0,4
BNDES	0,5	28% do PIS	0,2
Fundos regionais	0,04	3% do IPI	0,02
Educação	0,1	18% do IPI (líquido das transferências)	0,1
Livre ¹	2,9	30% da Cofins + 30% do PIS + 33,1% do IPI (deduzidos IPI fumo e IPI bebidas)	1,3
Cota estadual	0,4	FPE (21,5% do IPI) + cota estadual do IPI exportação (75% x 10% do IPI)	0,2
Educação	0,1	25% da parcela estadual	0,05
Saúde	0,1	12% da parcela estadual	0,02
Livre ²	0,3	63% da parcela estadual	0,1
Cota municipal	0,4	FPM (24,5% do IPI) + cota municipal do IPI exportação (25% x 10% do IPI)	0,2
Educação	0,1	25% da parcela municipal	0,05
Saúde	0,1	15% da parcela municipal	0,03
Livre ²	0,2	60% da parcela municipal	0,1
IBS estadual	14,7	ICMS	6,6
Cota estadual	11,0	75% do ICMS	4,9
Educação	2,8	25% da parcela estadual	1,2
Saúde	1,3	12% da parcela estadual	0,6
Livre ²	6,9	63% da parcela estadual	3,1
Cota municipal	3,7	25% do ICMS	1,6
Educação	0,9	25% da parcela municipal	0,4
Saúde	0,6	15% da parcela municipal	0,2
Livre ²	2,2	60% da parcela municipal	1,0
IBS municipal	2,0	ISS	0,9
Educação	0,5	25% do ISS	0,2
Saúde	0,3	15% do ISS	0,1
Livre ²	1,2	60% do ISS	0,5
IS federal		IPI fumo e IPI bebidas	0,1

Elaboração dos autores. Notas: ¹ A proposta mantém a vinculação do mínimo de 15% da receita corrente líquida (RCL) da União para ações de saúde que podem reduzir a parcela livre (dependendo do volume de receitas da seguridade social). ² A proposta prevê a inclusão de alíquotas singulares para outras destinações definidas nas legislações próprias dos estados e dos municípios que reduzem as alíquotas livres. Obs.: BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social; FPE – Fundo de Participação dos Estados; FPM – Fundo de Participação dos Municípios.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

A PEC nº 110/2019 guarda uma série de semelhanças. Propõe-se introduzir um novo imposto, batizado com o mesmo nome de IBS, a ser regulamentado por lei complementar, com legislação nacional uniforme e vedação à concessão autônoma de benefícios fiscais pelos entes federados. A principal diferença é que a “proposta Haully” delega a competência do IBS aos governos estaduais. Outra diferença é que o Comitê Gestor Nacional do IBS será composto somente por representantes dos estados e dos municípios (e não da União). A consequência mais imediata desse formato de IBS é deslocar parte expressiva da arrecadação para a esfera estadual de governo. De acordo com nossos cálculos, apresentados na tabela 2, a arrecadação sob responsabilidade dos governos estaduais, em proporção do PIB, passaria de 6,6% com o ICMS para algo em torno de 11,2% com o IBS estadual.

A concentração da arrecadação na esfera estadual só não seria maior porque se prevê instituir um IS de competência federal e base de incidência ampla. As duas propostas de reforma tributária contemplam um IS federal, a ser regulamentado por lei complementar, que incidiria em uma única etapa (monofásico) sobre bens e serviços específicos. A proposta da Câmara define que a finalidade precípua desse imposto é extrafiscal, pretendendo desestimular o consumo de determinados bens e serviços, como cigarros e bebidas alcólicas. Já a proposta do Senado atribui uma função arrecadatória complementar para o IS federal, com incidência sobre uma lista mais ampla de produtos: petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas não alcólicas e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Esta foi a solução encontrada para desidratar um pouco o IBS estadual e manter um certo volume de arrecadação na esfera federal. As estimativas na tabela 2 indicam que a arrecadação do governo federal cairia de 5,7% do PIB com os tributos que seriam eliminados para 2,0% do PIB com o IS federal de função arrecadatória (e não meramente extrafiscal).

Para compensar as perdas de arrecadação impostas à União e aos municípios, a proposta do Senado determina que as receitas do IBS estadual sejam compartilhadas com os demais entes federados. A proposta cria um sistema de partilha dos novos impostos bastante complexo, retratado na tabela 2: as receitas do IS federal são compartilhadas com os governos estaduais e as do IBS estadual são compartilhadas com os governos municipais e com o governo federal, sendo que um pedaço da cota federal do IBS estadual dá origem a novos repasses para os governos municipais e o outro pedaço retorna aos governos estaduais. Os coeficientes de partilha dos novos impostos foram calibrados para fazer com que os fluxos de transferências intergovernamentais neutralizem a concentração da arrecadação na esfera estadual. O resultado

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

final é uma distribuição das receitas apropriadas pelas três esferas de governo semelhante à atual. É o que apontam nossos cálculos na tabela 2, a partir das regras de partilha dos novos impostos, que chegam a estimativas de receitas (pós-transferências) apropriadas pelos governos federal, estadual e municipal muito próximas da estrutura atual, em torno de 5,2%, 5,2% e 2,8% do PIB, respectivamente.⁷

Um recurso adicional previsto para compensar os municípios, que perdem a competência de tributar os serviços com a extinção do ISS, é a ampliação de transferências. A proposta do Senado estabelece um redirecionamento gradual de receitas do IPVA e do ITCD para os municípios, hoje apropriadas pelos governos estaduais.⁸ Em números de 2016, esse redirecionamento representa um ganho da ordem de 0,4% do PIB. E esses ganhos devem ser ainda maiores porque a PEC estimula um conjunto de medidas com impacto arrecadatório, como a ampliação da base de incidência do IPVA para veículos aquáticos e aéreos, a regulamentação de novas alíquotas do ITCD e a mudança na administração desse último imposto, que é federalizado e integrado ao Imposto de Renda (IR).

7. A diferença encontrada nos números dos governos estaduais e municipais é explicada pelo fato de os coeficientes de partilha da proposta terem sido calibrados com dados de 2015, e nossos cálculos tomam como base o ano de 2016.

8. Começando no primeiro ano após o fim do ISS, quando o coeficiente da cota municipal do IPVA deve aumentar de 50% para 55% e se criará um coeficiente do ITCD de 10%, cabendo a uma lei complementar definir os critérios de partilha entre os municípios. Os dois coeficientes de cotas municipais serão majorados, respectivamente, em 5 pontos percentuais (p.p.) e 10 p.p. a cada um dos anos subsequentes, até 100% no final de dez anos.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

TABELA 2

Receitas e destinações dos tributos atuais e do novo modelo da proposta do Senado (PEC nº 110/2019)

(Em % PIB)

Governo federal			
Tributos atuais	Receitas	Novo modelo	Receitas
Arrecadação total	5,74	Arrecadação total	2,02
IPI	0,67	IS	2,02
Fundos regionais (3%)	0,02	Cota estadual (20%)	0,4
FPM (24,5%)	0,16	Arrecadação líquida (80%)	1,62
FPE (21,5%)	0,14	Educação (7,79% + 3,37%) ¹	0,18
Cota estadual do IPI exportação (10% x 75%)	0,05	Não vinculado	1,44
Cota municipal do IPI exportação (10% x 25%)	0,02		
Educação (18% x 44%)	0,05		
Não vinculado	0,22		
Cofins	3,23		
Seguridade social (70%)	2,26		
Desvinculada pela DRU (30%)	0,97		
PIS/Pasep	0,85		
Abono salarial e seguro- desemprego (70% x 60%)	0,36		
BNDES (70% x 40%)	0,24		
Desvinculado pela DRU (30%)	0,25		
Salário-educação	0,31		
Cota estadual e municipal	0,19		
Educação (FNDE)	0,12		
Cide-combustíveis	0,14		
Cota estadual e municipal	0,02		
Destinações específicas	0,08		
Desvinculada pela DRU (30%)	0,04		
IOF	0,54		
Educação (18%)	0,1		
Cota estadual e municipal (IOF- Ouro)	0		
Não vinculado	0,44		
Transferências	-0,58	Transferências	3,14
Recebidas	0	Recebidas	3,98
Repassadas	-0,58	Repassadas ²	-0,84
Receita apropriada	5,16	Receita apropriada	5,16

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021
TABELA 2
Continuação

Governo estadual			
Tributos atuais	Receitas	Novo modelo	Receitas
Arrecadação total	6,59	Arrecadação total	11,19
ICMS	6,59	IBS estadual	11,19
Cota municipal (25%)	1,65	Cota federal (35,57%)	3,98
Arrecadação líquida	4,94	Fundos regionais (0,59%)	0,02
		Educação (7,79% + 3,37%) ¹	0,44
		FPE (4,23%) ³	0,17
		FPM (4,82%) ³	0,19
		IPI exportação cota estadual (1,97% x 75%)	0,06
		IPI exportação cota municipal (1,97% x 25%)	0,02
		Seguridade social, BNDES, seguro-desemprego e abono ⁴	3,07
		Cota municipal (22,91%)	2,56
		Arrecadação líquida (41,52%)	4,65
Transferências	-1,35	Transferências	-5,91
Recebidas	0,29	Recebidas	0,63
Repassadas	-1,65	Repassadas	-6,55
Receita apropriada	5,24	Receita apropriada	5,28
Governo municipal			
Arrecadação total	0,88	Arrecadação total	0
ISS	0,88		
Transferências	1,94	Transferências	2,78
Recebidas	1,94	Recebidas	2,78
Repassadas	0	Repassadas	0
Receita apropriada	2,82	Receita apropriada	2,78

Elaboração dos autores.

Notas: ¹ Considera o coeficiente adicional de 3,37%, que substitui a vinculação do salário-educação (inclusive a parcela a ser repassada a estados e municípios proporcionalmente ao número de alunos matriculados na rede pública). ² Inclui os repasses do FPE, do FPM e do IPI exportação. ³ Inclui o adicional que substitui as cotas-partes estadual e municipal da Cide-combustíveis. ⁴ Os percentuais relativos ao atual PIS, que destina recursos para o abono salarial e o seguro-desemprego e para o BNDES, serão definidos por lei e reduzirão a parcela da seguridade social definida por resíduo.

Obs.: DRU – Desvinculação de Receitas da União; FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação.

Em resumo, as duas propostas de reforma tributária têm como objetivo prioritário promover a migração para um modelo inteiramente novo de tributação de bens e serviços no país. Propõe-se substituir o atual modelo fragmentado, que é caracterizado pela convivência de um conjunto de impostos de bases estreitas e administrado autonomamente pelos três entes da Federação, por um modelo baseado em um imposto de base ampla e legislação uniforme em todo o país, que veda a concessão autônoma de benefícios fiscais.

As propostas seguem caminhos diferentes para lidar com as resistências à perda de autonomia dos entes federados que resulta dessa migração. A proposta da Câmara introduz um sistema engenhoso de subdivisão do IBS entre alíquotas federal, estadual e municipal

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

administráveis individualmente, restringindo, sem eliminar por completo, a autonomia dos entes da Federação. Os três compartilham a base de cálculo do imposto, que será uniforme em todo o país, mas cada um terá a liberdade de alterar suas alíquotas por lei legislação própria. A regulamentação do imposto ficará a cargo do Comitê Gestor Nacional, composto por representantes de cada um.

A proposta do Senado procura contornar as resistências dos entes federados, preservando a subdivisão de competências federativas e conferindo aos estados uma posição proeminente no novo modelo. Os estados assumem a responsabilidade pelo IBS, com o compartilhamento de receitas com os demais entes, e a União fica com um IS de base mais ampla, que ameniza um pouco sua perda arrecadatória. A autonomia de gestão do principal imposto do país, o IBS estadual, será restringida pela legislação uniforme no território nacional e sua regulamentação ocorrerá pelo Comitê Gestor Nacional, que exigirá a observância de um conjunto de condicionalidades, como a vedação à concessão de benefícios fiscais – salvo exceções previstas na lei nacional. Nesse caso, o Comitê Gestor do IBS será integrado apenas por representantes dos entes subnacionais (e não da União).

Em relação aos municípios, a compensação se dá pela ampliação das transferências intergovernamentais de impostos sobre a propriedade. Os municípios perdem a competência para tributar os serviços e recebem em troca um montante mais do que compensatório de receitas de transferências. Trata-se de uma proposta mais pragmática, para contornar resistências dos entes federados, que coloca, simultaneamente, os governos estaduais na posição proeminente do novo modelo e amplia a fatia de receitas dos municípios a fim de compensá-los – diferentemente da proposta da Câmara, que dá uma solução tecnicamente mais bem desenhada de compartilhamento das atribuições entre os três entes federados.

2.2 Impacto limitado sobre a estrutura de vinculações e repartições da receita

Uma fonte adicional de resistências de grupos de interesse na sociedade é o risco de que a migração para o novo modelo de tributação de bens e serviços modifique a estrutura de destinações dos atuais tributos e provoque perdas de receitas em orçamentos específicos (seguridade social, saúde, educação etc.). A proposta do Senado (PEC nº 110/2019) elimina parte desse risco ao fixar coeficientes de vinculações e repartições do IBS estadual e do IS que resultam em uma estrutura de destinação das receitas próxima à dos tributos que se pretende substituir. Pelo atual arcabouço orçamentário brasileiro, os múltiplos tributos que incidem sobre bens e serviços estão sujeitos a diferentes regras de vinculações orçamentárias e alguns deles são repartidos com estados e municípios.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

Basicamente, o que a proposta do Senado faz é fixar coeficientes dos novos impostos que reproduzem as principais vinculações. A título de exemplo, tomemos o caso dos programas de financiamento ao setor produtivo dos fundos regionais – Fundo de Financiamento do Centro-Oeste (FCO), FNE e FNO –, que são feitos com 3% da arrecadação do IPI e equivalem a 0,02% do PIB. A PEC nº 110/2019 redefine essa vinculação para 0,59% da cota federal do IBS estadual, que, segundo nossos cálculos, resultaria no mesmo 0,02% do PIB. As principais regras de vinculações e repartições dos tributos que se pretende eliminar são redefinidas por coeficientes equivalentes, a partir dos quais é possível chegar a uma estrutura de vinculações próxima (mas não idêntica) à atual, que está detalhada na tabela 2.⁹

A proposta da Câmara (PEC nº 45/2019) apresenta um sistema alternativo de vinculações e repartições denominado de alíquotas singulares. Por esse sistema, as atuais regras de vinculações e repartições são substituídas por subalíquotas equivalentes do IBS. Voltemos ao exemplo dos fundos regionais. Nossas estimativas sugerem que o mesmo 0,02% do PIB de receitas poderia ser levantado por uma alíquota do IBS de 0,04% – denominada alíquota singular de referência dos fundos regionais, cuja estimativa de recursos é igual à atual vinculação do IPI. A mesma lógica pode ser replicada para cada uma das atuais destinações de receitas e resulta nas alíquotas singulares dispostas na tabela 1. A proposta é que o IBS (federal, estadual ou municipal) seja composto pela soma dessas alíquotas singulares com uma alíquota livre residual (não vinculada) e que suas receitas sejam atribuídas a cada destinação de acordo com a participação das alíquotas singulares na alíquota total.

O sistema de alíquotas singulares seria neutro em relação à atual estrutura de destinações orçamentárias caso todas as alíquotas fossem fixadas nos seus níveis de referência. Algo que não necessariamente ocorrerá. A proposta da Câmara permite que as alíquotas singulares sejam alteradas por lei do respectivo ente federado, desde que observados alguns pisos mínimos. A Constituição Federal e sua legislação complementar, por exemplo, determinam a aplicação mínima de 25% das receitas do ISS na manutenção e no desenvolvimento do ensino e de 15% em ações e serviços públicos de saúde. Sempre que o município eleva seu ISS, as receitas vinculadas a gastos com saúde e educação crescem de maneira proporcional. Essas vinculações seriam substituídas por alíquotas singulares de referência do IBS de 0,5% para a educação e

9. Há divergências nos volumes de receitas de vinculações e repartições da estrutura atual e do novo modelo na tabela 2. O principal motivo é que os coeficientes da PEC foram fixados para que a estrutura atual coincida com a nova estrutura, composta pelo IBS estadual, pelo IS federal e pelo novo IR, uma vez que se prevê incorporar a CSLL ao IRPJ. Por isso, as vinculações isoladas do IBS e do IS federal não necessariamente devem coincidir. Outro motivo é que nossos cálculos são referentes a 2016 e a definição dos coeficientes da PEC considerou dados de 2015. Não foi possível encontrar referências na redação da PEC às transferências do IOF-Ouro.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

0,3% para a saúde, o que, segundo nossos cálculos, mantém o mesmo nível de receitas atual. Caso o município pretenda elevar sua receita livre (não vinculada), basta aprovar uma lei que majore a alíquota municipal do IBS sem alterar as alíquotas singulares de saúde e educação. Outra flexibilização permitida é o município reduzir sua alíquota de educação de 0,5% para 0,4%, desde que compense via aumento equivalente da alíquota de saúde de 0,3% para 0,4%, tendo em vista que nesse caso específico a proposta prevê que a soma das duas alíquotas não pode ser fixada em um nível inferior à soma das duas alíquotas de referência, ou seja, 0,8%.

Esse tipo de piso mínimo para a saúde e a educação dado pela soma das respectivas alíquotas de referência está fixado para as receitas do IBS (inclusive transferências) dos três níveis de governo, que poderão fixar uma das duas alíquotas abaixo da referência desde que esse hiato seja compensado por um excedente na outra alíquota. Além disso, a PEC nº 45/2019 define pisos mínimos individuais correspondentes às alíquotas de referência para as transferências intergovernamentais (FPE, FPM, IPI exportação e cota municipal do IBS estadual) e para os fundos regionais. As demais alíquotas singulares não possuem piso mínimo (seguridade social, BNDES e seguro-desemprego e abono salarial) e, em tese, podem ser zeradas por lei federal. Em suma, o sistema de alíquotas singulares facilita a introdução de mudanças nas regras de vinculações e cria um caminho para a flexibilização orçamentária.

2.3 Ganhos arrecadatários quase nulos

Uma das principais fontes de resistência às reformas tributárias é a aversão dos contribuintes aos aumentos de impostos, sobretudo em um país que já possui uma carga tributária que, como a nossa, onera excessivamente os bens e serviços. Por isso, as duas propostas de reforma tributária preconizam que os ganhos arrecadatários serão quase nulos durante todo o período de migração do antigo para o novo modelo de tributação. Esse resultado deriva do mecanismo de transição previsto em cada proposta, que calibra as alíquotas do IBS para compensar exatamente a perda de arrecadação com a substituição dos antigos tributos.

A proposta da Câmara estabelece um período de teste de dois anos sucedido de um período de transição propriamente dito de oito anos. Durante o teste, o IBS será introduzido com uma alíquota módica de 1%. Em compensação, a alíquota da Cofins será reduzida a fim de ocasionar uma perda na arrecadação em montante igual à estimativa de ganho de receita com o IBS. Nos oito anos subsequentes, as alíquotas de cinco tributos (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) serão gradualmente reduzidas, ao ritmo de um oitavo por ano, até zerarem no último ano da transição. Paralelamente, as alíquotas de referência do IBS serão majoradas para repor, em cada ano da transição, a estimativa de perda de receita ocasionada pela redução das alíquotas

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

dos cinco tributos, após deduzir o ganho arrecadatório com a introdução do IS federal no primeiro ano da transição.¹⁰ Se as alíquotas do IBS (federal, estadual e municipal) se mantiverem sempre nos seus níveis de referência, o mecanismo de calibragem de alíquotas garante uma arrecadação relativamente estabilizada em proporção da base tributável. Dado que não há restrição para que os entes federados venham a fixar alíquotas maiores ou menores do que as de referência, o mais provável é que a carga tributária gravite em torno do seu atual patamar ao longo do período de transição.

Esse mecanismo de calibragem de alíquotas para assegurar que os ganhos arrecadatórios com os novos tributos apenas neutralizem as perdas com os antigos, sem alterar (ou pouco alterando) a arrecadação global, foi incorporado na proposta do Senado. Os prazos de transição, porém, são mais curtos. O período de teste com alíquota de até 1% do IBS (e redução compensatória na Cofins) é abreviado para um ano, e a conclusão da transição é em mais cinco anos, período no qual as alíquotas de nove tributos (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS, Cide-combustíveis, IOF, Pasep e salário-educação) seriam reduzidas em um quinto a cada ano até zerarem – ao mesmo tempo que as alíquotas do IBS estadual e do IS federal serão gradualmente majoradas e fixadas nos níveis que repõem a perda de arrecadação com os antigos tributos.

2.4 Mecanismo suave de transição para os contribuintes

Mesmo que a carga tributária permaneça constante durante o período de transição, a uniformização pretendida nas alíquotas sobre bens e serviços tende a gerar perdedores entre os setores econômicos. É o caso das empresas que realizaram investimentos contando com benefícios fiscais do modelo atual e que incorreriam em prejuízos no novo modelo. O objetivo de reduzir essas perdas é uma justificativa adicional para que as duas propostas de reforma tributária contenham mecanismos suaves de transição, que garantam a convivência do modelo antigo com o novo, em que o primeiro vai desaparecendo gradualmente para dar lugar ao segundo. Ao invés de uma mudança brusca, a migração para o novo modelo é feita de maneira gradual por um período relativamente longo, de dez anos pela proposta da Câmara e de seis pela do Senado, incluindo os períodos de teste, o que facilita a adaptação dos contribuintes sem impor prejuízos excessivos aos investimentos preexistentes.

2.5 Mecanismo de transição ainda mais suave para a partilha federativa

Como vimos, as arquiteturas das propostas de reforma tributária foram concebidas para não provocar mudanças substanciais nas fatias das receitas apropriadas pelas três esferas de governo

10. Os critérios precisos para o cálculo das alíquotas serão definidos na lei complementar. As diretrizes da PEC apenas indicam que as alíquotas serão fixadas pelo Senado Federal com base em estudo técnico elaborado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), e eventuais erros de estimativas podem ser corrigidos nos anos subsequentes.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

(federal, estadual e municipal).¹¹ Se é verdade que a reforma prevê um impacto (quase) neutro em termos de distribuição vertical das receitas entre essas três esferas, o mesmo não se pode afirmar com relação à distribuição horizontal das receitas entre as unidades de uma delas – isto é, entre os 26 estados e o Distrito Federal e entre os 5.568 municípios. Muito pelo contrário, a migração para o novo IBS tem grande potencial de redistribuir receitas entre os estados e entre os municípios.

O atual modelo de arrecadação dos impostos subnacionais descrito no quadro 4 segue um híbrido dos princípios de destino e origem, mas privilegia excessivamente este último. O princípio da origem é ainda privilegiado no modelo de partilha do ICMS, que é repartido entre os municípios do estado predominantemente pelo critério de valor adicionado municipal, ou seja, de maneira proporcional ao valor de produção apurado em cada localidade. O resultado é um modelo de arrecadação e partilha dos impostos subnacionais que envia a distribuição das receitas em favor dos locais que concentram os empreendimentos econômicos e em detrimento daqueles que concentram os consumidores e onde estes normalmente demandam os serviços públicos.

11. Ao menos no que diz respeito à comparação entre os novos impostos e aqueles substituídos. A proposta do Senado amplia a fatia dos municípios por outros fluxos de transferências provenientes de impostos sobre propriedade.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021
QUADRO 4
Comparação entre o atual e o novo modelo de arrecadação e partilha dos impostos subnacionais

Modelo atual	Novo modelo	
	Proposta da Câmara	Proposta do Senado
Modelo de arrecadação		
Híbrido de destino e origem	Baseado inteiramente no destino	
O ICMS sobre operações interestaduais de comercialização de bens e serviços se desdobra em duas alíquotas. A primeira de 12% ou 7% ¹ cabe ao estado de origem. O estado de destino fica com a diferença entre sua alíquota interna, normalmente entre 17% e 18%, e a alíquota interestadual.	O IBS estadual caberá ao estado de destino (local do consumo).	O IBS estadual pertencerá ao estado de destino (local do consumo).
O ISS sobre operações intermunicipais é devido ao local do estabelecimento prestador do serviço (origem), salvo nas exceções previstas em lei, quando será recolhido no local da prestação do serviço (destino).	O IBS municipal caberá ao município de destino (local do consumo).	Não haverá imposto ou alíquota municipal.
Modelo de partilha		
Priorização do critério de origem	Priorização do critério populacional	Priorização do critério de destino
A cota municipal do ICMS (25% do total das receitas) é partilhada por dois critérios: <ul style="list-style-type: none"> • 75% proporcionalmente ao valor adicionado fiscal de cada município; e • 25% por critérios próprios definidos nas leis estaduais. 	A cota municipal do IBS estadual (25% do total das receitas) será partilhada por dois critérios: <ul style="list-style-type: none"> • 75% proporcionalmente à população de cada município; e • 25% por critérios próprios definidos nas leis estaduais. 	A cota municipal do IBS estadual (22,91% do total das receitas) será partilhada por dois critérios: <ul style="list-style-type: none"> • 84,26% pertencem ao município de destino (local do consumo); e • 15,74% por critérios próprios definidos nas leis estaduais.

Elaboração dos autores. Nota: ¹ A alíquota reduzida de 7% se aplica quando a operação é originada de um estado das regiões Sul e Sudeste (exclusive Espírito Santo) e destinada aos estados das demais regiões (inclusive Espírito Santo).

As duas propostas reformam esse modelo de arrecadação ao introduzir o novo IBS, baseado inteiramente no princípio do destino. A proposta da Câmara define que, nas operações interestaduais e intermunicipais do IBS, incidirá a alíquota do estado e do município de destino e o imposto pertencerá ao estado ou município de destino. Mais precisamente, a cobrança do IBS será feita de maneira centralizada em todo o país e suas receitas serão distribuídas a cada ente federado na proporção do saldo líquido entre créditos e débitos do imposto atribuível a cada um. A aferição do imposto devido aos entes subnacionais é feita de acordo com as respectivas alíquotas do IBS estadual ou do IBS municipal, que substituem o ICMS e o ISS. A mudança se estende ao modelo de partilha do imposto estadual. As regras de repartição da cota municipal do ICMS, que priorizam o critério de valor adicionado, são substituídas por novas regras de

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

repartição da cota municipal do IBS estadual, que priorizam o critério populacional (quadro 4). A introdução desse critério populacional potencializa o caráter distributivo do novo modelo.

A proposta do Senado, por sua vez, define que o IBS estadual pertencerá ao estado de destino do bem ou serviço, podendo vir a ser cobrado no estado de origem e repassado para o estado de destino de acordo com regras a serem estabelecidas na lei complementar que o regulamentar. A competência pelo IBS é delegada à esfera estadual, que deve repassar 22,91% das receitas para os municípios. A cota municipal do IBS será distribuída por dois critérios: 84,26% das receitas pertencem ao município de destino, em substituição ao ISS e à parcela da cota municipal do ICMS distribuída pelo critério do valor adicionado; e 15,74% serão repassados de acordo com lei estadual, tal qual ocorre hoje com a parcela restante da cota municipal do ICMS.

Em comum, as duas propostas de reforma tributária promovem uma migração para um novo modelo de arrecadação e de repartição, que prioriza o princípio do destino (ou da população, no caso da regra de partilha da proposta da Câmara). Essa migração tem o potencial de promover uma significativa redistribuição de receitas em benefício dos governos estaduais e municipais que concentram proporcionalmente mais os consumidores e são desfavorecidos pelos critérios baseados na origem – em detrimento daqueles que concentram proporcionalmente mais empreendimentos em seu território e são beneficiados atualmente. Trata-se, sem dúvida, de uma mudança importante porque o consumo normalmente se dá no local de residência do consumidor, onde ele mais pressiona a demanda por serviços públicos. Dito de outro modo, o novo modelo traz, de maneira implícita, um efeito de equalização fiscal federativa no sentido de reduzir disparidades entre disponibilidades de receitas e demandas por serviços públicos nos estados e municípios.

Mesmo que a equalização seja desejável do ponto de vista da Federação como um todo, uma migração abrupta para o novo modelo de arrecadação e partilha importaria perdas muito grandes nos orçamentos de determinados estados e municípios. O risco de incorrer em perdas de receitas causa preocupação e resistência por parte dos governadores e prefeitos. Para minimizar esse risco, as duas propostas de reforma tributária propõem mecanismos de transição gradual para a partilha federativa, com prazos ainda mais longos do que os da transição para os contribuintes.

Os mecanismos de transição da partilha federativa das duas propostas seguem a mesma lógica. A partilha das receitas do novo IBS é feita por um modelo híbrido durante a transição: uma primeira parcela por critérios baseados nas receitas atuais dos impostos a serem

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

substituídos (isto é, o ICMS dos estados e o ISS dos municípios), decrescente ao longo do tempo; e a parcela restante pelos novos critérios, que priorizam o destino, crescendo gradualmente até se converter no único critério de partilha. As diferenças estão menos na concepção desse modelo e mais nos critérios específicos de partilha e nos prazos da transição.

O prazo de transição na proposta da Câmara é de cinquenta anos, subdividido em duas etapas. Durante a etapa inicial, de vinte anos, uma primeira parcela das receitas do IBS será repassada anualmente para cada estado e município de modo a repor o valor equivalente à perda de receita de ICMS ou ISS, corrigido pela inflação.¹² O excedente de receitas do IBS, após a reposição das perdas de ICMS e ISS, será repassado para estados e municípios de acordo com os critérios do novo modelo de arrecadação baseado no destino. Na segunda etapa, de trinta anos, os repasses do IBS pelo critério de reposição das perdas serão reduzidos em um trinta avos por ano até zerar – por construção, o excedente de receita distribuído pelos critérios do novo modelo no destino crescerá mais rapidamente.

O exemplo didático apresentado no gráfico 1 ajuda a entender como se processaria a transição para dois municípios hipotéticos caso o IBS fosse introduzido em 2021. Admitiu-se, por hipótese, que os dois municípios têm o mesmo nível de consumo *per capita* e a mesma população, sob um cenário em que as bases de incidência dos impostos crescem à taxa de 2% ao ano. O município A sedia um empreendimento econômico de elevado valor adicionado que faz com que suas receitas com ISS e cota-parte do ICMS sejam inicialmente o dobro das receitas do município B.¹³ Sob tais hipóteses, uma transição súbita, para um novo modelo baseado no destino, levaria à queda de 33% nas receitas do município A e ao crescimento de 50% nas do B, de modo que ambos passariam a ter um mesmo nível de receita *per capita*. Os mecanismos de transição postergam essa convergência para suavizar as trajetórias das receitas.

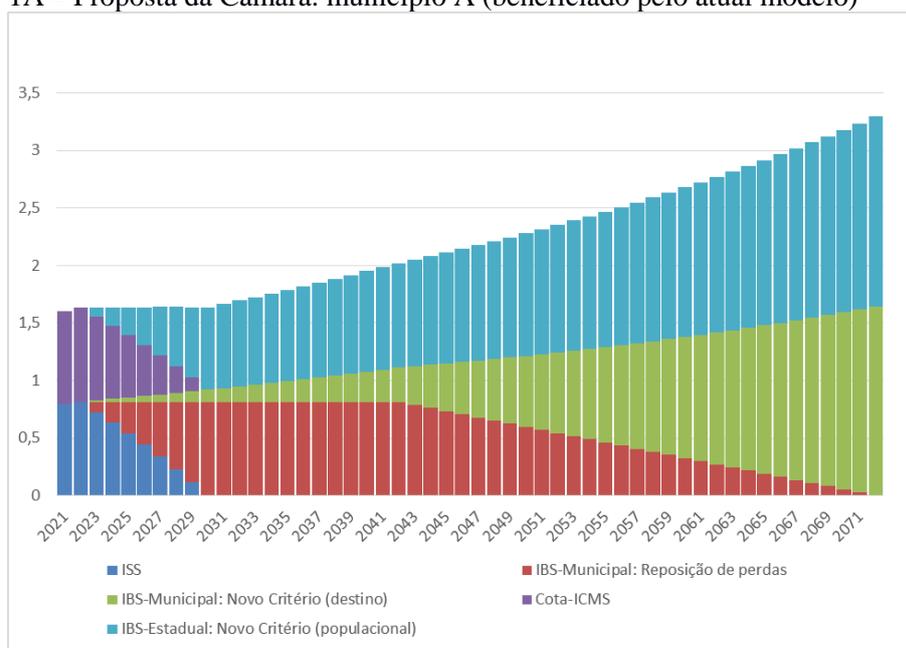
Os gráficos 1A e 1B simulam as trajetórias das receitas nos dois municípios segundo as regras de transição da proposta da Câmara. Após dois anos iniciais de teste, as receitas de ISS e de cota-parte do ICMS começam a cair, até zerar em 2030, ao passo que as do IBS vão crescendo e sendo repartidas por dois critérios distintos. O primeiro é o de reposição da perda do ISS. A reposição da perda é integral por vinte anos e torna-se parcial e decrescente nos anos seguintes. Esse critério assegura que a soma do ISS com os repasses do IBS municipal pelo critério de reposição de perdas fique constante (em valores reais) durante todos os anos do

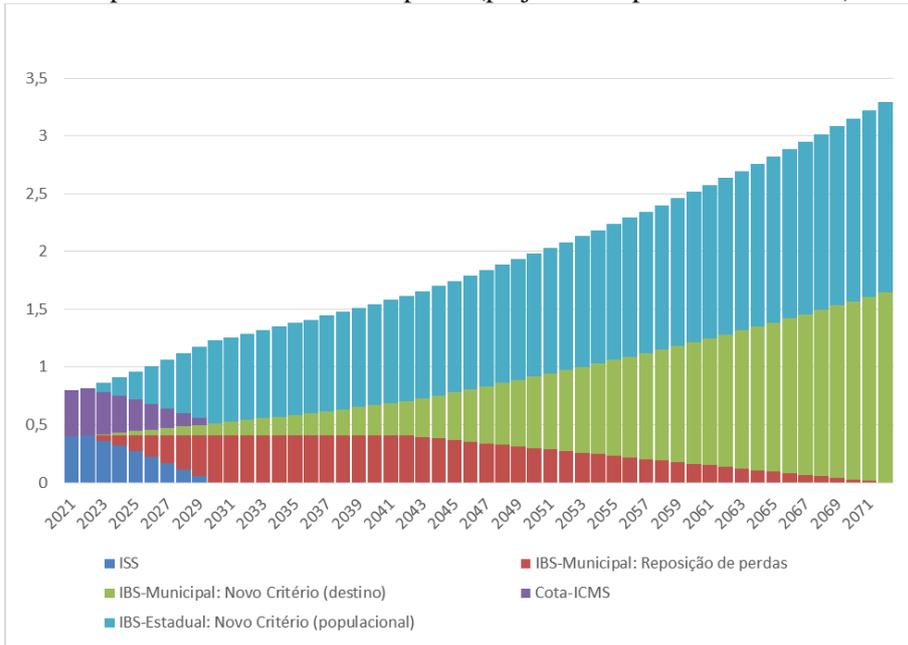
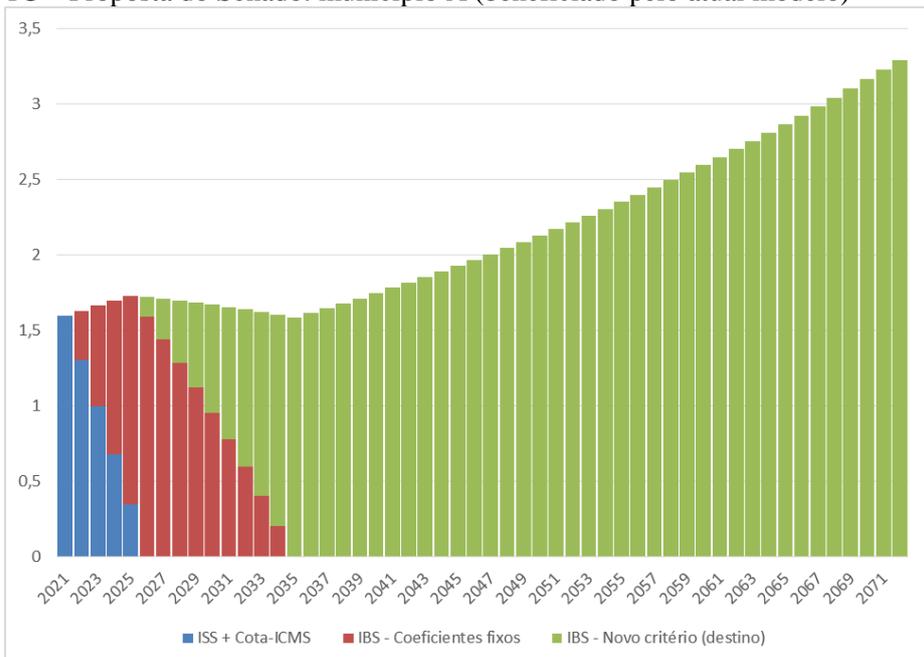
12. Desde que a alíquota do IBS estadual ou do IBS municipal coincida com a de referência. Caso o estado ou município fixe uma alíquota diferente, o ganho ou a perda de receita serão totalmente apropriados pelo ente em questão.

13. Por simplicidade, admitimos que as receitas distribuídas de acordo com a lei estadual segue o critério do destino.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

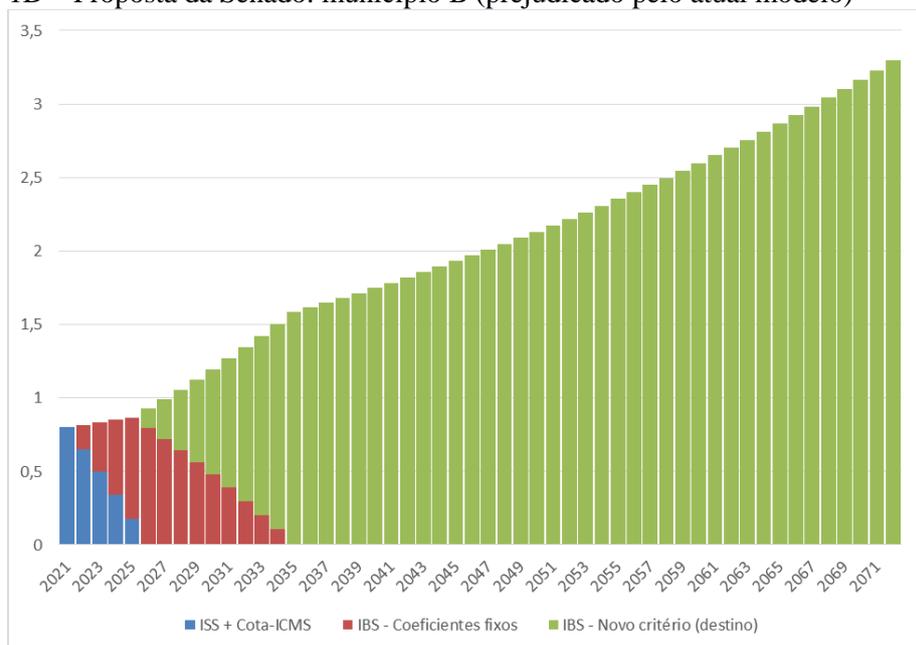
período 2023-2042 para os dois municípios nos gráficos 1A e 1B. O excedente de receitas do IBS municipal, desde 2023, é distribuído pelos critérios mais equitativos do novo modelo baseado no destino e dá início ao processo de convergência das receitas dos dois municípios. A partir de 2043, o repasse relativo à reposição de perdas começa a declinar e um volume cada vez maior de receitas do IBS é repartido pelos novos critérios no destino. Nessa etapa da transição, a reposição pelas perdas deixa de ser integral e há chances de eventuais municípios terem perdas reais de receitas. No nosso exemplo nos gráficos 1A e 1B isso não ocorre. A convergência prossegue com as receitas do município B crescendo mais que as do município A, até se igualarem em 2072.

GRÁFICO 1
Simulação da trajetória das receitas de dois municípios hipotéticos segundo as regras de transição da proposta da Câmara (PEC nº 45/2019) e da proposta do Senado (PEC nº 110/2019)
1A – Proposta da Câmara: município A (beneficiado pelo atual modelo)


Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021
1B – Proposta da Câmara: município B (prejudicado pelo atual modelo)

1C – Proposta do Senado: município A (beneficiado pelo atual modelo)


Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

1D – Proposta da Senado: município B (prejudicado pelo atual modelo)



Elaboração dos autores.

Uma questão adicional é que a proposta da Câmara não prevê que o critério de reposição das perdas se aplique para a substituição da cota municipal do ICMS pela do IBS estadual, mas apenas para a substituição do ISS pelo IBS municipal e do ICMS pelo IBS estadual. O IBS estadual pertencente aos municípios é repartido desde o início pelo novo critério populacional. Abre-se, assim, a possibilidade de que municípios com elevado valor adicionado fiscal, em comparação com as suas populações, venham a incorrer em perdas reais de receitas no início da transição – tal qual ocorre no nosso exemplo didático do gráfico 1A com o município A no biênio 2029-2030.

Em contrapartida, a proposta do Senado prevê um mecanismo de transição da partilha federativa com prazo de catorze anos, subdividido entre a etapa inicial, de quatro anos, e a final, de dez. Nos quatro anos iniciais, a distribuição das receitas dos novos tributos (IBS e IS) segue um único critério, baseado em coeficientes calculados pela participação de cada um dos entes nas receitas dos tributos que serão eliminados (líquidas das transferências), considerando-se as médias de três exercícios anteriores. Esses coeficientes seguem sendo calculados nos dois primeiros anos da etapa final e, após a eliminação dos antigos tributos, são congelados e utilizados como referência para a partilha nos anos subsequentes. Durante essa etapa final da transição, a repartição das receitas dos novos tributos (IBS e IS) segue uma média ponderada de dois critérios: o de coeficientes, que reproduz a partilha dos antigos tributos, e o do novo modelo baseado no destino. A média é ponderada por pesos variáveis ao longo do tempo, com o peso do primeiro critério definido inicialmente em 90% e caindo 10 p.p. por ano até zerar, e

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

o peso do segundo começando em 10% e crescendo em montante equivalente até 100% no último ano da transição.

As simulações das trajetórias de receitas nos dois municípios hipotéticos pelas regras de transição da proposta do Senado estão apresentadas dos gráficos 1C e 1D. Os prazos de transição são sempre mais curtos – o período de teste do IBS é de um ano, e as receitas do ISS e do ICMS começam a cair já no ano seguinte, extinguindo-se em 2026. De 2022 a 2025, a cota municipal do IBS é integralmente distribuída pelo critério de coeficiente calculado pela participação da soma do ISS e da cota-parte do ICMS de cada município em relação ao total de receitas dos tributos a serem substituídos (PIS/Cofins, IPI, ICMS, ISS etc.). A partilha nos anos 2026-2034 passa a ser feita pela média ponderada de dois critérios, com pesos decrescentes para o de coeficientes e crescentes para o novo critério do destino. A combinação entre a introdução mais tardia do novo critério do destino e o prazo mais curto de transição torna o processo de convergência das receitas dos dois municípios muito mais veloz. A convergência começa em 2026 e as receitas dos municípios são igualadas em 2035, 37 anos antes do que na proposta da Câmara. Em contrapartida, o município A incorre em perdas reais de receitas durante todos os anos do decênio 2026-2035.

A análise do gráfico 1 permite identificar as principais similaridades e diferenças entre os dois mecanismos de transição da partilha federativa. Ambos se baseiam em um modelo híbrido, com um processo gradualista do tipo *phase-in/phase-out*: no início do período há a predominância de critérios baseados na estrutura atual de partilha, que são progressivamente retirados; com o passar do tempo, os novos critérios vão ganhando importância, até a plena conversão no modelo único ao final da transição. Esse processo gradualista suaviza as trajetórias das receitas durante a migração para o novo modelo, mesmo que não elimine por completo o risco de perdas nos orçamentos das unidades dos entes federados beneficiadas pelo atual modelo de arrecadação e repartição dos impostos subnacionais.

O risco de perdas é maior pelo mecanismo de transição da proposta do Senado. A introdução do novo critério baseado no destino é postergada por alguns anos e a transição se concentra em um período mais breve, com maior efeito desestabilizador sobre as receitas. No caso da transição da proposta da Câmara, o novo critério é introduzido mais imediatamente e por um prazo de transição muito mais longo, o que assegura uma trajetória das receitas mais estável e um menor risco de perdas. No nosso exemplo dos gráficos 1C e 1A, o município A observou perdas de receitas durante todo o decênio 2026-2035 pela proposta do Senado e somente no biênio 2029-2030 pela proposta da Câmara, sendo que nesse último caso as perdas

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

são explicadas pela ausência de um modelo de transição para a substituição da cota-parte do ICMS pela cota-parte do IBS estadual.

Grosso modo, há uma espécie de dilema (*trade-off*) entre o prazo de transição para o novo modelo e o risco de perdas de receitas que se sobrepõe aos desenhos específicos dos mecanismos de transição. Quanto mais rápida a transição, maior o risco para os orçamentos de unidades dos entes federados que são beneficiados pelo atual modelo. Tais constatações, extraídas a partir da análise dos municípios, são generalizáveis para os estados que estão sujeitos às mesmas regras de transição da partilha federativa. A única ressalva é que o risco de perdas é menor porque os diferenciais de receitas apropriadas entre os estados são muito menores que entre os municípios.¹⁴

Outra ressalva importante é que o risco de perdas deve ser relativizado quando consideramos o efeito diferencial que a reforma tributária pode ter em termos de crescimento da arrecadação dos entes federados. A migração para um modelo moderno de tributação de bens e serviços, que elimina inúmeras ineficiências do modelo atual, tem potencial de alavancar o crescimento da economia brasileira no médio e no longo prazo e, indiretamente, as bases tributáveis dos impostos. Por isso, projeta-se que o crescimento da arrecadação induzido pela expansão da base tributável seja maior no cenário com o novo IBS que no cenário com os atuais tributos. Quando consideramos esse efeito diferencial de maior crescimento da arrecadação e um mecanismo de transição gradualista de prazo longo, os riscos de perdas nos orçamentos dos entes federados tornam-se remotos.

Esta é a aposta da “proposta do CCiF” (PEC nº 45/2019) ao delimitar um prazo de transição da partilha federativa de cinquenta anos e prescindir de um mecanismo de compensação por perdas nos orçamentos dos entes federados – ao contrário da “proposta Haully” (PEC nº 110/2019), que abrevia o prazo de transição para catorze anos e implicitamente admite o risco de perdas. Para lidar com tais perdas, a PEC nº 110/2019 contém um dispositivo que determina a constituição de um fundo com a finalidade de reduzir disparidades de receitas *per capita* entre os municípios e que terá uma parcela dos recursos destacada para compensar eventuais perdas nas receitas municipais durante o período de transição. A proposta não fornece qualquer detalhamento sobre as fontes de recursos, a parcela destinada à compensação por perdas e os critérios de alocação, que deverão ser definidos em lei complementar.

14. Esse tema será mais bem explorado na próxima seção, que avalia os impactos da transição para o novo modelo sobre as receitas dos estados e municípios.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

Uma crítica válida é que os prazos de transição para a partilha federativa das duas propostas de reforma tributária são muito extensos. Prazos extensos têm as vantagens de redução do risco de perdas de receitas dos entes federados hoje beneficiados pelo atual modelo e de mais tempo para a adaptação dos orçamentos ao novo modelo tributário, sob o ônus de postergação excessiva do período de convivência com as imperfeições do atual modelo. Uma eventual abreviação desses prazos amplificaria os riscos de perdas nos orçamentos de entes federados e as fontes de resistência à aprovação da reforma tributária, a não ser que fosse possível alocar receitas adicionais em um fundo de compensação de perdas. Voltaremos a esse tema mais adiante.

2.6 Necessidade de reforço da política de desenvolvimento regional

Afora o debate sobre mecanismos de compensação de perdas de receitas dos entes federados, uma segunda questão diz respeito à compensação pela perda de autonomia por um instrumento de política regional. O atual modelo de gestão autônoma do ICMS e do ISS, com parte ou a totalidade da arrecadação sobre operações interestaduais ou intermunicipais cabendo ao estado ou ao município de origem, abre espaço para que as unidades dos entes da Federação façam uso de benefícios fiscais com a finalidade de atrair investimentos e promover o desenvolvimento regional. Acontece que, ao longo das últimas décadas, houve uma gradual deterioração desse instrumento de política regional, devido às deficiências de desenho, à falta de coordenação, à não seletividade e à suscetibilidade à influência de grupos de interesse. Sob tais condições, o modelo tributário estimulou a guerra fiscal do ICMS e do ISS. Isto é, um jogo não cooperativo de competição predatória – via concessão excessiva de benefícios fiscais – entre as unidades dos entes federados que, com o intuito de atrair empreendimentos econômicos de cada unidade, culminou na corrosão das bases tributáveis de todas elas. Além disso, esse jogo resultou em ineficiências na alocação dos investimentos e em práticas de planejamento tributário agressivo pelas empresas.

As duas propostas de reforma tributária impedem esse tipo de guerra fiscal predatória ao instituírem o novo IBS, arrecadado integralmente no destino e com legislação uniforme no território nacional, vedando a concessão autônoma de benefícios fiscais. A perda de autonomia para a concessão de benefícios fiscais implica a perda de um instrumento de política regional – o qual, a despeito do seu esgotamento e das suas notáveis ineficiências, é um dos poucos disponíveis para os governos subnacionais. Não por acaso, as duas propostas de reforma tributária estabelecem entre suas diretrizes a necessidade de substituição do uso de benefícios fiscais por outro formato de política de desenvolvimento regional.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

A referência à política de desenvolvimento regional é feita de maneira mais vaga na proposta da Câmara. A justificativa da PEC nº 45/2019 apresenta uma defesa genérica em favor da alocação de recursos da União para reforçar essa política, sem entrar em detalhes sobre as fontes e os critérios de aplicações dos recursos que caberiam à legislação infraconstitucional.

A proposta do Senado vai um pouco além, ao incluir um dispositivo determinando que os entes federados constituirão dois fundos para equalizar as disparidades de receita *per capita* entre as unidades dos entes federados, um estadual e outro municipal, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura. A regulamentação ficará a cargo de uma lei complementar, que poderá prever a hipótese de destinação de parcela da arrecadação de impostos para os dois fundos. Em outras palavras, a proposta do Senado avança no sentido de determinar explicitamente que sejam constituídos dois fundos para custear uma nova política de desenvolvimento regional, mas não esclarece sobre como se daria a operacionalidade dos fundos em termos de gestão, critérios de alocação e fontes de recursos.

A desconfiança em torno do redesenho da política regional talvez seja a principal fonte de resistência à reforma tributária por parte dos representantes dos governos estaduais e municipais. É claro que a migração para o novo modelo de arrecadação e partilha que prioriza o destino já embute um efeito de equalização fiscal que redistribui receitas em favor das localidades com menor grau de desenvolvimento socioeconômico, parte das quais poderia ser canalizada para uma política de desenvolvimento regional muito mais eficiente que a promovida hoje via guerra fiscal. Isso não esgota a questão, porém, pela perspectiva dos entes subnacionais, que demandam um instrumento específico de combate às desigualdades.

Na ausência de uma definição mais precisa sobre o formato de um fundo de custeio da nova política regional (e que pode complementarmente ter a atribuição de compensar perdas nos orçamentos de entes federados), seguirá sendo difícil contornar as resistências dos representantes dos governos dos entes da Federação. Uma saída para esse impasse é o Executivo federal assumir um papel de protagonista durante o processo de aprovação da reforma tributária, cabendo à União abrir mão de receitas para viabilizar a constituição do novo fundo regional e atuar na coordenação dos governos subnacionais, com o objetivo de alcançar uma solução consensual para o formato desse fundo.

2.7 Uniformização de alíquotas e devolução de impostos para famílias de baixa renda

A proposta da Câmara preserva a autonomia para que cada estado e município fixe sua alíquota do IBS, mas exige que essa alíquota seja única para todos os bens e serviços consumidos dentro da jurisdição local. Essa uniformização representa uma mudança radical em relação ao quadro

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

atual, de alíquotas muito díspares entre os bens e serviços. No caso do ICMS, por exemplo, as alíquotas efetivas de produtos como a gasolina chegam a se situar entre 25% e 32% em todos os estados do país, enquanto outros produtos são praticamente isentos em função da diferenciação de alíquotas e outros benefícios fiscais muitas vezes concedidos por critérios que carecem de justificativas sociais e econômicas. Por um lado, a uniformização das alíquotas incidentes sobre bens e serviços equaliza tratamentos tributários que eliminariam uma série de arbitrariedades do nosso sistema. Por outro, ela inviabiliza o uso de alíquotas diferenciadas para fins de políticas distributivas.

Sobre esse aspecto, a proposta do Senado é um pouco mais flexível. Ela define que o IBS terá uma alíquota-padrão para a maioria dos bens e serviços e possíveis alíquotas diferenciadas ou benefícios fiscais para bens e serviços específicos definidos na lei complementar que regulamentará o imposto. A PEC nº 110/2019, inclusive, delimita uma lista prévia de bens e serviços passíveis de receberem tratamento diferenciado, o que inclui alimentos, medicamentos, transporte público coletivo, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação. Tal flexibilização cria alguma margem para a persecução de objetivos distributivos pela diferenciação de alíquotas do IBS, com o escopo reduzido às exceções previstas na legislação nacional.

É importante ter em mente que a uniformização das alíquotas sobre bens e serviços não necessariamente tornaria o perfil da tributação mais regressivo no sentido de onerar proporcionalmente mais a renda dos mais pobres que a dos mais ricos. Para avaliar essa hipótese, procedemos a uma análise comparativa da incidência das atuais alíquotas diferenciadas em relação a uma alíquota uniforme.

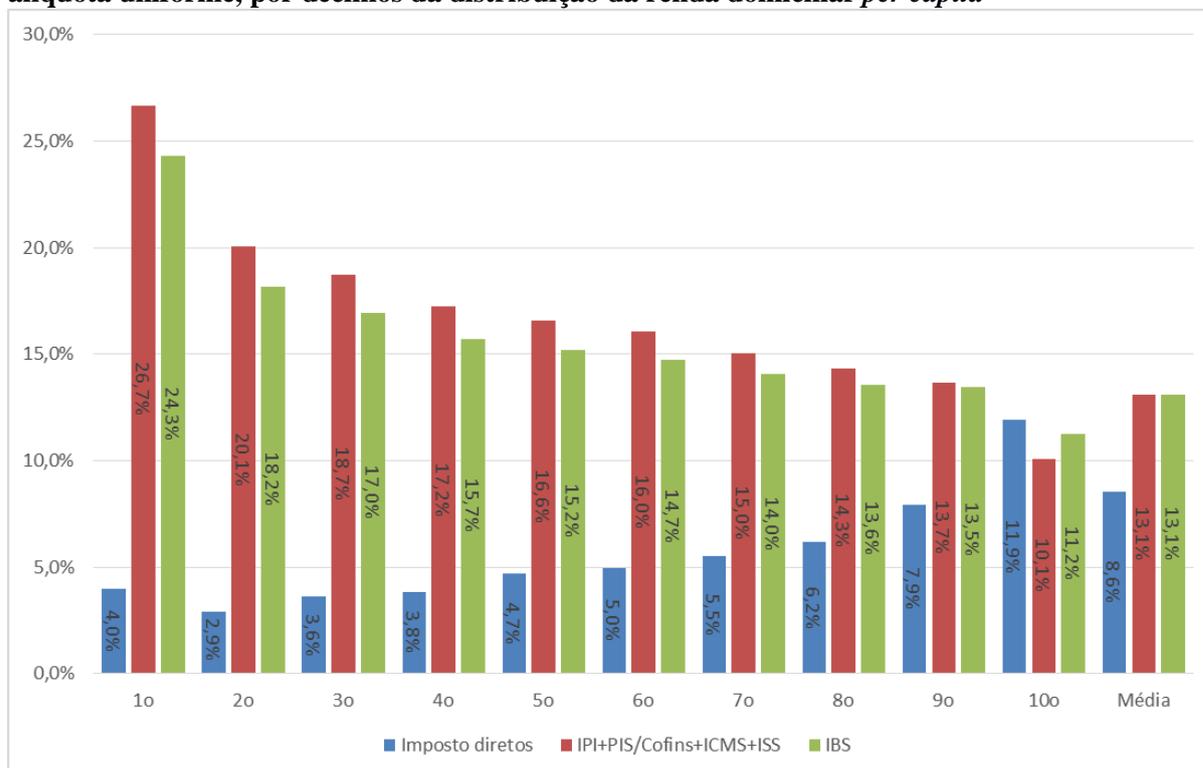
No gráfico 2, apresentamos as proporções dos cinco principais tributos sobre bens e serviços (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) na renda média domiciliar *per capita* de cada um dos décimos da distribuição, extraídas do trabalho de Silveira (2012), que aplica as inúmeras legislações de alíquotas, desonerações e isenções tributárias para cada um dos produtos constantes na cesta de consumo das famílias da Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). De posse dos microdados da matriz de incidência tributária de Silveira (2012), foi realizado um exercício de simulação contrafactual, que consiste em recalcular os pesos dos impostos na renda dos domicílios caso as alíquotas

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

diferenciadas dos cinco tributos fossem substituídas por uma alíquota uniforme que gera o mesmo nível de arrecadação.¹⁵

GRÁFICO 2

Peso dos impostos atuais com alíquotas diferenciadas (IPI, PIS/Cofins, ICMS e ISS) e do IBS com alíquota uniforme, por décimos da distribuição da renda domiciliar *per capita*



Elaboração dos autores contando com dados da matriz de incidência tributária de Silveira (2012).

Os resultados mostram que os impostos sobre bens e serviços (IPI, PIS/Cofins, ICMS e ISS) são claramente regressivos. Eles incidem proporcionalmente mais sobre a renda dos mais pobres, começando em 26,7% da renda do primeiro décimo da distribuição e caindo gradualmente até 10,1% da renda do décimo mais rico. Nosso exercício sugere que a substituição por uma alíquota uniforme atenua um pouco o perfil regressivo da tributação. A incidência de impostos continua decrescendo à medida que caminhamos da base para o topo da distribuição: de 24,3% da renda do décimo mais pobre para 11,2% da renda do mais rico. Os pesos dos impostos na renda, contudo, caem um pouco para os nove primeiros décimos da distribuição, e a única exceção é o décimo mais rico, que vê sua tributação ligeiramente aumentada.

15. É preciso ressaltar que esse é um mero exercício de simulação estática que capta apenas o efeito dos impostos no consumo final. Uma avaliação mais precisa, que foge do escopo deste texto, deve levar em consideração efeitos dinâmicos e os impostos embutidos nos insumos, dado que o atual modelo de tributação de bens e serviços possui uma natureza cumulativa.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

Esses resultados estão alinhados aos de outros estudos da OCDE, que sugerem que as alíquotas diferenciadas são, além de ineficientes, regressivas no sentido de beneficiar mais as famílias ricas que as pobres, tanto em termos absolutos quanto em termos relativos (OECD, 2016, p. 47; OECD e KIPF, 2014). À luz desses resultados, não se pode afirmar com assertividade que a uniformização de alíquotas sobre bens e serviços tornaria o sistema tributário brasileiro mais regressivo. Isso não significa deixar de reconhecer que a revisão de algumas alíquotas especiais e isenções, como aquelas que incidem sobre cesta básica e medicamentos, pode ter o impacto relevante de reduzir o poder de compra de famílias de baixa de renda.

Para evitar esse efeito, as propostas da Câmara e do Senado definem entre suas diretrizes a instituição de um mecanismo de devolução parcial do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda. A devolução pode ser operacionalizada via transferências de renda para famílias identificadas no cadastro de programas sociais do governo federal, e o montante a ser transferido pode ser definido a partir do cruzamento de dados de Cadastro de Pessoa Física (CPF) declarados pelos contribuintes no ato das suas compras, semelhante ao que já ocorre em programas de restituição de créditos tributários presentes em vários estados brasileiros – ou de maneira mais simples, por estimativa do valor do imposto contido na cesta média de consumo das famílias. As duas propostas remetem a uma lei complementar que ficará responsável por definir os critérios e a forma pela qual será realizada a devolução de imposto para as famílias de baixa renda.

Um mecanismo bem desenhado de transferência de renda que devolvesse parte do IBS pago pelos mais pobres pode neutralizar parcialmente sua regressividade. Suponha-se, por exemplo, que se desejasse fazer com que a incidência de impostos pós-devolução nos três primeiros décimos da distribuição convergisse para a média nacional de 13,1% no gráfico 2. Para tanto, seria necessário devolver 46% do imposto pago pelas famílias do décimo mais pobre do país, 28% do segundo décimo e 23% do terceiro, com um custo total estimado em R\$ 18,9 bilhões, ou 1,3% das receitas do IBS. Uma proposta mais ousada que estenda essa convergência para o quarto e quinto décimos da distribuição, devolvendo respectivamente 17% e 14% do imposto pago pelas famílias, teria um custo total de R\$ 30,7 bilhões, ou 2% das receitas do IBS. O resultado final seria converter o perfil de incidência do IBS, pós-devolução às famílias mais pobres, em aproximadamente neutro sobre a distribuição de renda.

A ausência de progressividade em um imposto como o IBS, por si só, não é um problema. O ideal é que o sistema tributário seja avaliado sob uma perspectiva sistêmica, em

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

que não há a necessidade de todas as partes do sistema perseguirem simultaneamente todos os objetivos. O principal objetivo de um IVA moderno é arrecadatório, dada a sua maior capacidade de levantar – com menos distorções – as receitas de que os governos necessitam para alcançar suas metas distributivas e de gasto. Seu eventual efeito regressivo não será um problema desde que seja compensado pelas outras partes do sistema, como é o caso do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), que é considerado um instrumento tributário muito mais apropriado para perseguir objetivos distributivos, ou quando o potencial arrecadatório do IVA é canalizado para reforçar instrumentos das políticas social, setorial e regional.

Há outros caminhos para se perseguir a progressividade do sistema tributário brasileiro que exploraremos nas considerações finais deste texto. De todo modo, a simples uniformização das alíquotas pretendida pelas propostas de reforma tributária que instituem o IBS, combinada com um mecanismo de devolução parcial do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, atenua um pouco a regressividade da tributação de bens e serviços no Brasil.

3 SIMULAÇÕES DE IMPACTO SOBRE A PARTILHA FEDERATIVA

A reforma tributária, como visto anteriormente, foi concebida para ser neutra do ponto de vista da carga tributária global e da distribuição vertical de receita entre as três esferas da Federação, mas poderá ter significativa repercussão sobre a distribuição horizontal entre os estados e municípios. Tomando como referência a proposta da Câmara, esses impactos distributivos têm origem em três vetores: *i*) a adoção de uma base ampla de tributação sobre o consumo de bens e serviços, com alíquota única; *ii*) a adoção plena do princípio do destino na atribuição de quem detém o direito de arrecadar o imposto sobre as transações interestaduais e intermunicipais (em substituição aos modelos híbridos do ICMS e do ISS, que priorizam o princípio da origem); e *iii*) a redistribuição da cota municipal no IBS estadual pelo critério populacional em vez do valor adicionado fiscal.

A fim de avaliar esses potenciais impactos distributivos, o primeiro e principal desafio deste estudo foi estimar uma boa *proxy* de como o consumo de bens e serviços, nova base tributável do IBS, distribui-se no país, não só entre os estados mas também entre os municípios. Isso porque precisamos estimar os efeitos da substituição do ICMS pelo IBS estadual e do ISS pelo IBS municipal.

Como é sabido, o Sistema de Contas Nacionais (SCN) não possui estimativas do consumo das famílias desagregadas por município, tampouco por estado. Dessa forma, a estratégia utilizada para mensurar a participação de cada estado e município na nova base

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

tributável foi partir da renda aferida pelo último censo do IBGE, de 2010, e da propensão média a consumir de cada Unidade da Federação (UF), calculada a partir dos dados da POF de 2008-2009.¹⁶

Note-se que o fato de as informações serem de uma década atrás não prejudica sua aplicação neste exercício de simulação, pois não estamos interessados em medir o valor do consumo em termos absolutos em cada estado e município, mas apenas em termos relativos. Ou seja, o que importa é obter uma *proxy* razoável de qual seria a participação de cada ente federado no consumo total.

É claro que essas participações podem ter se alterado ao longo da década devido aos distintos ritmos de crescimento da renda em cada local e região. Por isso, corrigimos os valores de consumo inicialmente estimados pela variação do PIB de cada município entre 2010 e 2016 e extraímos uma média entre as participações relativas obtidas em cada um dos dois períodos de tempo.¹⁷

Sendo assim, chegamos à *proxy* a ser utilizada nas simulações de qual seria a arrecadação de cada ente federado caso as mudanças fossem implementadas de imediato, ou seja, sem a regra de transição. Esse exercício hipotético serve para avaliar o potencial distributivo de longo prazo da reforma, comparando o que cada ente arrecada hoje com o que arrecadaria caso o novo modelo previsto já estivesse em vigor.

Por certo, a *proxy* utilizada tem suas imperfeições e os efeitos da reforma tributária e do crescimento econômico futuro alterarão as participações relativas consideradas, mas o objetivo do estudo não é prever com exatidão quanto cada ente receberá de receita, e sim analisar qualitativamente as tendências redistributivas. Ou seja: quem são os potenciais ganhadores e perdedores com a reforma? Sendo assim, os números que apresentaremos na sequência devem ser interpretados com cautela. Essa perspectiva qualitativa exige que o foco seja maior sobre os sinais (positivos ou negativos) que sobre as magnitudes dos ganhos e perdas. Mesmo porque a regra de transição contribuirá, na prática, para suavizar os impactos distributivos ao longo do tempo.

¹⁶ Os resultados da POF 2017-2018 não estavam disponíveis na fase de elaboração do presente estudo e por isso não foram considerados nas estimativas. Uma análise preliminar desses dados indica algumas alterações relevantes na participação de cada unidade federada no consumo nacional, provavelmente decorrentes de mudanças metodológicas. São Paulo, por exemplo, elevou sua participação no consumo de 27,8% para 29,6% entre as duas POF's, o que tende a reduzir significativamente as estimativas de sua perda agregada com a reforma tributária.

¹⁷ Decidimos por utilizar a média dos coeficientes de participação obtidos para 2010 e 2016 por cautela, uma vez que a estimativa de consumo de 2016 é mais atual, mas foi obtida pela variação do PIB entre os dois períodos, que é uma *proxy* bastante imperfeita do que pode ter ocorrido com o consumo – especialmente se lembrarmos os impactos da crise sobre a composição do produto. Então, optou-se por considerar a média entre os dois pontos do tempo.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

Inicialmente, apresentamos um quadro comparativo entre a receita atual de ICMS e ISS por UF, tendo como base 2018, e a receita potencial com o novo IBS, caso a migração fosse feita de maneira abrupta. A tabela 3 provê uma ideia inicial dos efeitos distributivos de longo prazo da reforma. Suas duas últimas colunas indicam, em termos relativos, qual a participação atual de cada UF no bolo dos impostos sobre consumo, seja no cenário atual, com o ICMS e o ISS, ou no potencial, com o novo IBS.

Pode-se verificar que oito UFs tendem a perder, em termos relativos, participação no novo IBS, enquanto dezenove tendem a ganhar. Ganham justamente as UFs que são consumidoras líquidas, ou seja, que consomem mais do que produzem e que, em geral, são as mais pobres. É importante observar, contudo, que essa análise preliminar considera a UF como o conjunto formado pelo governo do estado e por todos os municípios desse estado, ou seja, não permite ainda avaliar o impacto distributivo dentro de cada UF, entre os diferentes municípios e entre estes e o estado. Por exemplo, embora São Paulo apareça na tabela a seguir como a UF com maior valor absoluto de perda, existem municípios paulistas que potencialmente ganhariam com a reforma, como veremos adiante.¹⁸

TABELA 3

Distribuição da receita atual de ICMS e ISS comparada à estimativa potencial do IBS (R\$ milhões)

UF	ICMS	IBS E	ISS	IBS M	ICMS+ISS	IBS-E+M	Diferença	ICMS+ISS	IBS-E+M
AC	1.413	1.757	118	239	1.531	1.996	464	0,3%	0,4%
AL	4.268	5.196	381	708	4.649	5.904	1.255	0,9%	1,1%
AM	9.276	7.848	773	1.069	10.050	8.916	-1.133	1,8%	1,6%
AP	855	1.713	96	233	952	1.946	994	0,2%	0,4%
BA	23.508	26.380	2.569	3.592	26.076	29.971	3.895	4,8%	5,5%
CE	11.967	14.401	1.389	1.961	13.356	16.362	3.006	2,4%	3,0%
DF	8.135	10.851	1.712	1.477	9.847	12.328	2.482	1,8%	2,3%
ES	10.136	8.497	1.142	1.157	11.277	9.654	-1.623	2,1%	1,8%
GO	15.691	15.780	1.328	2.149	17.020	17.928	909	3,1%	3,3%
MA	6.950	10.632	846	1.448	7.795	12.080	4.284	1,4%	2,2%
MG	49.228	43.390	4.120	5.908	53.347	49.298	-4.049	9,8%	9,0%
MS	8.569	6.394	736	871	9.305	7.265	-2.040	1,7%	1,3%
MT	10.438	8.853	904	1.205	11.343	10.059	-1.284	2,1%	1,8%
PA	10.918	15.571	1.141	2.120	12.058	17.691	5.632	2,2%	3,2%
PB	5.547	6.860	427	934	5.973	7.794	1.820	1,1%	1,4%
PE	15.665	15.526	1.649	2.114	17.314	17.640	325	3,2%	3,2%
PI	4.482	5.563	369	757	4.851	6.320	1.470	0,9%	1,2%
PR	30.081	30.586	3.192	4.165	33.273	34.751	1.477	6,1%	6,4%
RJ	42.388	47.021	8.456	6.402	50.843	53.423	2.579	9,3%	9,8%
RN	5.662	6.451	622	878	6.284	7.330	1.045	1,1%	1,3%

¹⁸ Lembrando que a perda de São Paulo pode ser menor do que a apontada, segundo indicam os novos números da POF 2017-2018, que só foram divulgados na fase de revisão do presente texto. Qualitativamente, porém, a natureza dos impactos não se altera e indica ganhos no longo prazo para as unidades da federação mais pobres.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

RO	3.695	3.775	283	514	3.978	4.289	311	0,7%	0,8%
RR	880	1.187	88	162	967	1.348	381	0,2%	0,2%
RS	34.839	30.887	2.814	4.205	37.653	35.092	-2.560	6,9%	6,4%
SC	21.307	20.119	1.936	2.739	23.242	22.858	-384	4,3%	4,2%
SE	3.458	4.040	431	550	3.889	4.590	700	0,7%	0,8%
SP	139.025	128.102	27.762	17.442	166.786	145.543	-21.243	30,5%	26,6%
TO	2.852	3.854	242	525	3.094	4.378	1.284	0,6%	0,8%
Total	481.231	481.231	65.523	65.523	546.754	546.754	-	100%	100%

Elaboração dos autores.

Além disso, o caso de São Paulo ilustra um outro fenômeno interessante de se destacar: os dados indicam que a reforma tributária, sintetizada na mudança origem-destino, afetaria de forma mais substancial a participação paulista no ISS que no ICMS. E isso se explica em parte pela agressiva guerra fiscal promovida por alguns municípios paulistas, como Barueri e Poá, que oferecem incentivos fiscais para que administradoras de cartão de crédito, operadoras de *leasing* e outros prestadores de serviços fixem seus escritórios centrais nessas cidades. Dessa maneira, devido à cobrança do ISS na origem, tais municípios acabam concentrando uma arrecadação muito maior do que o esperado pelo simples diferencial de PIB ou de desenvolvimento econômico.

Essa distorção alocativa fica muito clara quando verificamos que o ICMS de São Paulo representa 28,9% do montante nacional, enquanto o ISS dos municípios paulistas chega a 42,4% do total. Com a unificação das bases tributáveis e alíquotas dos dois impostos e sua cobrança no destino, a participação paulista no IBS (tanto estadual quanto municipal) convergiria para 26,6%, que é a estimativa aproximada de quanto do consumo nacional está concentrado em São Paulo.

Mais uma vez, porém, convém lembrar que essa redução na participação paulista no ISS – ou melhor, no seu substituto, o IBS municipal – não implica que todos ou que a maioria dos municípios paulistas potencialmente perderiam com a mudança. Basta que um município tenha uma base de consumo mais ampla que a base que ele tributa hoje com o ISS para que venha a ganhar arrecadação no novo modelo. Além disso, os ganhos/perdas dos municípios com o IBS municipal podem, em alguns casos, ser neutralizados por perdas/ganhos na partilha da cota-parte do IBS estadual (substituto do ICMS, no qual os municípios participam com 25%).

No caso do Distrito Federal e do Rio de Janeiro, por exemplo, o menor volume da estimativa de IBS municipal (em relação ao ISS atual) é mais do que compensado pelo aumento do IBS estadual (em comparação com o ICMS), que também tende a beneficiar a maioria dos municípios fluminenses. No Espírito Santo e em Mato Grosso do Sul, ao contrário, a queda relativa na estimativa do IBS estadual é muito mais acentuada que o ganho com o IBS

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

municipal, ocasionando perdas não apenas para o estado – a exemplo de São Paulo, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Santa Catarina – como também para muitos municípios.

Nacionalmente, os grandes ganhadores com a reforma tributária são os estados e municípios do Nordeste e do Norte (com exceção de Amazonas), destacando-se os casos de Pará e Maranhão, com estimativas da ordem de R\$ 5,6 bilhões e R\$ 4,3 bilhões, respectivamente, o que representa uma oportunidade fiscal importante para que essas unidades potencializem sua infraestrutura. Bahia, Ceará, Paraíba, Alagoas e Rio Grande do Norte, além dos ex-territórios, também apresentam estimativas de ganho expressivas.

De modo geral, pode-se verificar, pela tabela 4, que todos os estados de baixa renda tendem a ser beneficiados com a reforma, canalizando 72,5% da estimativa de R\$ 34 bilhões redistribuídos ao longo do tempo. Já os estados mais ricos da Federação (entre os quais estão alguns do Centro-Oeste, pelo seu elevado PIB *per capita*) tendem a perder R\$ 27,5 bilhões, embora Rio de Janeiro, Distrito Federal e Paraná sejam potenciais ganhadores, o que nos oferece um importante insumo de informação quando analisarmos o impacto distributivo de outras mudanças na partilha federativa.¹⁹

19. Os estados foram divididos em três grupos de acordo com seu nível de PIB *per capita*: renda baixa (até R\$ 20 mil por habitante), renda média (entre R\$ 20 mil e R\$ 30 mil) e renda alta (acima de R\$ 30 mil).

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

TABELA 4

Efeitos distributivos potenciais por nível de renda

(R\$ milhares)

Renda	UF	PIB <i>per capita</i>	Ganho no longo prazo	Perda no longo prazo
Baixa	AC	16.712	464.499	-
	AL	14.614	1.255.342	-
	AP	18.193	994.387	-
	BA	16.805	3.895.043	-
	CE	15.323	3.005.997	-
	MA	12.173	4.284.221	-
	PA	16.500	5.632.457	-
	PB	14.664	1.820.446	-
	PE	17.637	325.356	-
	PI	12.794	1.469.605	-
	RN	17.041	1.045.402	-
	SE	17.026	700.106	-
Média	AM	22.079	-	1.133.303
	ES	27.283	-	1.623.326
	GO	26.933	908.571	-
	MG	25.745	-	4.048.987
	RO	21.909	311.044	-
	RR	21.254	380.908	-
	TO	20.445	1.284.369	-
Alta	DF	78.511	2.481.548	-
	MS	33.993	-	2.039.745
	MT	37.184	-	1.283.914
	PR	35.460	1.477.412	-
	RJ	38.195	2.579.486	-
	RS	35.937	-	2.560.411
	SC	36.864	-	383.847
	SP	45.203	-	21.242.667
Total	30.180	34.316.199	34.316.199	
Baixa	15.807	24.892.861	-	
Média	25.292	2.884.891	6.805.616	
Alta	41.738	6.538.446	27.510.583	

Elaboração dos autores.

Antes disso, no entanto, vamos introduzir uma outra variável de interesse na análise dos efeitos distributivos: a RCL *per capita* das UFs, que foi obtida pela soma de todas as receitas tributárias e de transferências correntes dos entes federados. A consolidação das contas das 27 UFs e seus 5.568 municípios mereceria um capítulo à parte, em razão do grau de complexidade e dificuldade envolvido na coleta, na padronização e na correção de inconsistências nos dados disponíveis, especialmente na esfera municipal, mas tal detalhamento acabaria por tirar o foco deste estudo.²⁰

20. Sucintamente, a consolidação requereu a utilização de diferentes fontes de informação, de balanços elaborados pelos próprios entes subnacionais para dados provenientes de bases nacionais e federais. Assim, foi possível testar a consistência dos números declarados e construir uma matriz de transferências intergovernamentais.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

A partir da consolidação das receitas correntes por UF, é possível verificar, pela tabela 5, o quão distinto é o peso do ICMS e do ISS para as regiões do país. Enquanto no Sul, no Sudeste e no Centro-Oeste esses dois impostos representam mais de 40% da receita líquida e, em alguns casos, ultrapassam os 50%, no Norte e Nordeste se situam em torno de 30%. Essa diferença tende a se reduzir com a reforma tributária, na medida em que o IBS seria proporcional ao consumo e, portanto, embora correlacionado com a renda, menos concentrado e menos desigual que o ICMS e o ISS (variando de R\$ 1,7 mil *per capita* no Maranhão a R\$ 3,2 mil em São Paulo).

Note-se, contudo, que as disparidades na RCL *per capita* entre as UFs sobreviveriam a essa reforma tributária porque outros dispositivos geradores de distorções, presentes no nosso modelo federativo, não seriam alterados. É o caso do Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF) e dos critérios de repartição do FPE, responsáveis por colocar a capital federal e os ex-territórios no topo do *ranking* da RCL *per capita*.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

TABELA 5

Efeitos potenciais da reforma sobre a RCL *per capita* (estados mais municípios) – ranking da maior para a menor RCL *per capita* atual
(Em R\$)

UF	RCL atual	RCL pós-reforma	ICMS/ISS	IBS	Diferença
DF	12.079	12.914	3.310	4.144	834
RR	8.899	9.560	1.678	2.338	661
AC	7.845	8.379	1.762	2.296	534
MT	7.690	7.317	3.295	2.922	-373
MS	7.688	6.945	3.386	2.644	-742
TO	7.589	8.414	1.989	2.815	826
AP	7.475	8.674	1.147	2.346	1.199
SP	7.024	6.557	3.662	3.196	-466
RS	6.960	6.734	3.323	3.097	-226
SC	6.819	6.765	3.285	3.231	-54
RJ	6.740	6.891	2.963	3.113	150
PR	6.584	6.714	2.932	3.062	130
RO	6.459	6.636	2.263	2.440	177
ES	6.380	5.972	2.839	2.430	-409
GO	5.884	6.015	2.459	2.590	131
SE	5.827	6.135	1.707	2.014	307
MG	5.629	5.437	2.535	2.343	-192
AM	5.607	5.330	2.463	2.185	-278
PI	5.374	5.824	1.486	1.936	450
RN	5.236	5.537	1.806	2.107	300
AL	5.013	5.391	1.399	1.777	378
PE	4.876	4.910	1.823	1.858	34
PB	4.813	5.268	1.495	1.950	456
BA	4.681	4.944	1.760	2.023	263
CE	4.481	4.812	1.472	1.803	331
PA	4.357	5.019	1.416	2.078	662
MA	4.207	4.816	1.108	1.717	609
Média	6.127		2.622		0

Elaboração dos autores.

Como já destacado, a reforma tributária teria um efeito positivo sobre a receita *per capita* dos estados mais pobres do Nordeste, além de beneficiar UFs que hoje são privilegiadas por esses outros fundos. Tal constatação, porém, não representa uma crítica à proposta de reforma tributária em debate, e sim aos outros elementos do nosso modelo federativo que geram tais distorções.

Os fundos de participação deveriam desempenhar, segundo a nossa Constituição, uma função equalizadora ou redutora das desigualdades regionais, mas não cumprem adequadamente essa função, uma vez que seus critérios de repartição beneficiam

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

desproporcionalmente os ex-territórios e alguns estados que, ao longo das últimas décadas, cresceram aceleradamente, como Mato Grosso e Mato Grosso do Sul.

Em contrapartida, o FCDF, criado para auxiliar no financiamento dos serviços públicos da capital federal, talvez justificável há décadas, agigantou-se de tal forma que, sozinho, hoje proporciona uma receita de mais de R\$ 4,5 mil por habitante ao ano, cifra que – a título de auxílio financeiro para saúde, educação e segurança públicas – supera a receita tributária *per capita* do estado mais rico da Federação, São Paulo.

Ou seja, o Distrito Federal acumula receitas tributárias e transferências de estado e município que lhe proporcionam uma receita *per capita* de R\$ 8,7 mil (segunda maior do país) e, depois disso, ainda recebe um complemento especial da União (R\$ 13,7 bilhões em 2018), que eleva sua dotação orçamentária final para R\$ 12,1 mil por habitante ao ano.

Quiçá a aprovação da reforma tributária, ou até mesmo o debate em torno dos seus possíveis efeitos distributivos, que são globalmente positivos, abra caminho para que outras reformas sejam feitas no sistema de partilha federativa. Uma dessas reformas, já aprovada no Congresso e atualmente suspensa pelo Supremo Tribunal Federal (STF), diz respeito aos critérios de distribuição dos *royalties* do petróleo, que, como veremos a seguir, é responsável – junto com a cota-parte do ICMS – pelas maiores distorções de receita *per capita* no âmbito municipal.

A tabela 6 evidencia esse problema ao confrontar a realidade dos municípios que possuem as trinta maiores receitas *per capita* do país (em 2018) com a dos que possuem as dez menores e ao mostrar que, em geral, os casos de abundância extrema de recursos se explicam por dois fatores: *royalties* de petróleo e/ou valor desproporcionalmente alto de ISS ou cota-parte de ICMS.

Entre os municípios mais ricos em arrecadação do país está Presidente Kennedy, no Espírito Santo, que lidera o *ranking* com uma receita de R\$ 36,9 mil por habitante ao ano, da qual 72% provêm de *royalties* do petróleo. No outro extremo, com uma receita *per capita* 36 vezes menor, aparece a cidade de São Gonçalo, que, apesar de estar localizada em um estado produtor de petróleo como o Rio, recebe um valor insignificante de *royalties* e também de cota-parte de ICMS.

Enquanto a receita de São Gonçalo tende a ser incrementada significativamente no longo prazo, uma estimativa da ordem de 60%, com a introdução do IBS e a mudança nos critérios de partilha da cota-parte (que passaria a se basear na população, segundo a proposta da Câmara), a receita de Presidente Kennedy tende a sofrer uma pequena redução, da ordem de

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

1,4%. Isso porque o ISS e a cota-parte do ICMS possuem um pequeno peso na receita do município capixaba.²¹

Já os municípios cuja abundância de receita provém justamente do ISS ou do ICMS, como Guimarães (Rio Grande do Norte), São Francisco do Conde (Bahia), Paulínia (São Paulo), Barueri (São Paulo), entre outros, tendem a ser mais atingidos pela mudança tributária, com uma redução expressiva de sua dotação orçamentária *per capita* no médio e no longo prazo, uma vez que a regra de transição seja implementada.

Em resumo, esta tabela mostra que a reforma tributária tem um poder importante para aumentar a receita de municípios muito pobres (assim como de estados pobres), mas em contrapartida não é suficiente para eliminar muitos casos de receitas extraordinariamente altas, na medida em que se trata de uma mudança restrita ao mecanismo de tributação do consumo e da partilha da receita dela decorrente.

21. Tal tendência não se alteraria qualitativamente se utilizássemos o critério da proposta do Senado para a distribuição da cota-parte dos municípios no IBS estadual. Em vez da população, a proposta do Senado prevê que o próprio consumo seja base para a partilha.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

TABELA 6

Efeitos potenciais da reforma sobre a receita *per capita* dos trinta municípios mais ricos e dos dez mais pobres
 (Em R\$)

UF	Municípios	População	RCL pré-reforma	ISS/ICMS ¹	Royalties	Outras	RCL pós-reforma	Diferença
ES	Presidente Kennedy	11.488	36.961	990	26.686	9.285	36.443	(518)
SP	Ilhabela	34.333	27.741	623	21.891	5.227	28.356	614
RN	Guamaré	15.349	15.784	11.815	1.194	2.775	4.667	(11.117)
MG	Serra da Saudade	786	15.317	2.112	-	13.205	13.821	(1.496)
MG	São Gonçalo do Rio Abaixo	10.818	15.182	6.936	5.947	2.300	8.791	(6.391)
GO	Alto Horizonte	6.218	15.068	3.648	3.122	8.298	12.029	(3.038)
MS	Santa Rita do Pardo	7.801	14.502	1.310	179	13.013	13.834	(667)
SP	Borá	836	14.474	4.141	-	10.333	11.080	(3.394)
RS	Engenho Velho	1.088	14.006	1.887	-	12.119	13.154	(852)
BA	São Francisco do Conde	39.338	12.975	9.229	821	2.925	4.395	(8.580)
TO	Lajeado	3.101	12.704	5.711	92	6.900	7.964	(4.740)
RJ	Maricá	157.789	12.474	1.162	9.031	2.281	12.385	(89)
SP	Paulínia	106.776	12.171	8.774	5	3.392	4.385	(7.786)
MT	Araguainha	956	11.617	1.987	-	9.631	10.334	(1.284)
PR	Jardim Olinda	1.343	11.364	1.424	226	9.715	10.765	(599)
ES	Itapemirim	34.032	11.332	1.319	7.148	2.865	10.543	(789)
RS	Pinhal da Serra	1.965	11.305	4.172	931	6.201	7.877	(3.428)
RJ	São João da Barra	36.138	11.220	3.536	4.588	3.096	8.499	(2.721)
SP	Nova Castilho	1.255	11.217	2.353	-	8.864	9.620	(1.597)
SP	São Sebastião	87.596	10.772	1.358	1.573	7.841	10.155	(617)
SP	Uru	1.177	10.652	2.861	90	7.702	8.664	(1.989)
MG	Jeceaba	4.973	10.494	6.830	-	3.665	4.515	(5.979)
SP	Barueri	271.306	10.212	6.945	8	3.259	4.194	(6.018)
MG	Grupiara	1.389	10.044	1.283	2.281	6.480	9.402	(643)
PR	Itaipulândia	10.961	9.919	999	6.222	2.698	9.835	(84)
RS	Capão Bonito do Sul	1.668	9.880	3.013	-	6.866	7.589	(2.291)
RJ	Quissamã	24.246	9.856	3.697	3.800	2.359	6.951	(2.905)
PR	Saudade do Iguçu	5.459	9.774	6.181	282	3.312	4.369	(5.406)
RS	Lagoa dos Três Cantos	1.611	9.773	2.088	-	7.685	8.555	(1.218)
RS	União da Serra	1.192	9.712	2.564	-	7.148	8.134	(1.578)
PA	Bragança	126.436	1.282	101	0	1.181	1.818	536
GO	Águas Lindas de Goiás	207.070	1.262	97	0	1.164	1.825	563
PA	Vigia	53.191	1.261	130	1	1.131	1.754	493
RJ	São João de Meriti	471.888	1.245	256	32	956	1.872	627
SP	Carapicuíba	398.611	1.234	310	5	920	1.792	557
PA	Ananindeua	525.566	1.216	215	0	1.000	1.670	455
AP	Santana	119.610	1.188	303	0	885	1.617	429
GO	Novo Gama	113.679	1.182	65	0	1.117	1.801	619
MG	Ribeirão das Neves	331.045	1.133	220	0	913	1.541	408
RJ	São Gonçalo	1.077.687	1.045	249	20	776	1.673	629

Elaboração dos autores.

 Nota: ¹ Inclui a soma da receita municipal com a cota-parte da Lei Kandir e do IPI exportação, que são repartidos pelo mesmo critério da cota-parte do ICMS.

A tabela 7 reforça essas evidências ao indicar, para o conjunto dos 5.568 municípios brasileiros (exceto Fernando de Noronha, que não possui prefeitura), que a reforma tributária tende a elevar a receita mínima *per capita* em absolutamente todas as UFs do país, mesmo nas regiões mais ricas, e a equalizar um pouco a receita média *per capita*, reduzindo as diferenças entre as médias estaduais. Ela, no entanto, tem o poder limitado de eliminar situações de arrecadação desproporcionalmente altas, na medida em que nem todos os casos de discrepância desse tipo são explicados pelo ISS ou pela cota-parte do ICMS.

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

Nesse sentido, a reforma tributária deve servir como ponto de partida para um processo mais amplo de revisão do nosso modelo de partilha federativa, que englobe as regras de distribuição dos *royalties* e avance para as regras de distribuição dos FPEs e FPMs.

TABELA 7

Efeitos potenciais da reforma tributária na receita *per capita* municipal
(Em R\$)

UF	RCL <i>per capita</i> atual			RCL <i>per capita</i> pós-reforma		
	Mínimo	Máximo	Média	Mínimo	Máximo	Média
AC	1.467	3.195	2.034	1.780	3.234	2.282
AL	1.955	6.117	3.031	2.258	6.260	3.253
AM	1.391	9.404	2.367	1.646	7.631	2.417
AP	1.188	4.194	1.975	1.617	3.700	2.295
BA	1.413	12.975	2.532	1.779	6.269	2.734
CE	1.512	6.488	2.447	1.815	6.042	2.645
DF	-	-	-	-	-	-
ES	1.616	36.961	3.637	1.783	36.443	3.481
GO	1.182	15.068	3.754	1.801	12.029	3.633
MA	1.440	7.234	2.339	1.941	5.423	2.704
MG	1.133	15.317	2.899	1.541	13.821	2.952
MS	2.294	14.502	4.232	2.457	13.834	3.837
MT	1.639	11.617	3.826	1.983	10.334	3.583
PA	1.216	9.709	2.304	1.670	8.027	2.638
PB	1.553	7.028	2.867	1.787	7.024	3.142
PE	1.363	8.017	2.282	1.566	3.932	2.433
PI	1.673	8.901	2.805	2.108	9.289	3.159
PR	1.574	27.888	3.998	2.199	26.823	3.949
RJ	1.045	12.474	4.299	1.673	12.385	3.896
RN	1.660	15.784	3.158	2.018	7.446	3.291
RO	1.774	9.041	2.913	2.097	6.082	2.923
RR	1.472	2.921	2.009	1.753	3.163	2.304
RS	1.582	14.006	4.628	2.172	13.154	4.318
SC	2.058	9.602	4.111	2.352	8.140	3.882
SE	1.395	7.556	3.052	1.772	6.632	3.083
SP	1.234	27.741	3.842	1.792	28.356	3.639
TO	1.704	12.704	3.246	2.303	8.137	3.533
Total	1.045	36.961	3.321	1.541	36.443	3.330

Elaboração dos autores.

Por fim, concluímos esta seção apresentando uma tabela com o resumo dos efeitos da reforma tributária na esfera municipal, contabilizando quantos municípios ganham e quantos perdem com as mudanças na tributação do consumo e na forma de distribuição dos recursos. Além do impacto direto da substituição do ISS e do ICMS pelo IBS (municipal e estadual), estimamos o efeito indireto sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) – que é formado hoje por 20% de algumas receitas, entre as quais o ICMS – e sobre as transferências federais e estaduais que se baseiam no critério da cota-parte do ICMS. Como o critério de distribuição atual, baseado

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

predominantemente no valor adicionado, seria modificado para a população, isso afetaria não só o rateio da cota-parte do IBS estadual como também os repasses da Lei Kandir e do chamado Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados (FPEX), ou IPI exportação (10% da receita de IPI destinada a compensar os estados exportadores de produtos industrializados, sendo 25% dos recursos divididos entre seus municípios).

Ao considerar esse conjunto de impactos, verificamos na tabela 8 que a reforma tende a beneficiar aproximadamente 70% dos municípios do país (inclusive em UFs consideradas perdedoras), com uma estimativa de redistribuição de receitas na esfera municipal da ordem de R\$ 32,4 bilhões. Além disso, no agregado, os municípios tendem a ter um ganho de arrecadação sobre os estados, estimado em R\$ 2,9 bilhões, embora a reforma tenha sido concebida para ser neutra nesse quesito. Isso se explica por dois fatores: *i*) os efeitos indiretos do Fundeb; e *ii*) a impossibilidade de os governos estaduais seguirem se utilizando, no novo modelo tributário, de fundos com parte da receita do ICMS que não é dividida com os municípios (como o caso dos fundos de combate e erradicação da pobreza).

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

TABELA 8

Efeitos potenciais da reforma tributária sobre receitas municipais

UF	Número de municípios	Efeito sobre a receita de ICMS/ISS <i>versus</i> IBS				Efeito sobre a RCL, inclusive reflexos do FUNDEB				
		Municípios que ganham	Municípios que perdem	Ganho (R\$ milhares)	Perda (R\$ milhares)	Municípios que ganham	Municípios que perdem	Ganho (R\$ milhares)	Perda (R\$ milhares)	Resultado líquido (R\$ milhares)
AC	22	21	1	186.721	350	22	-	211.752	-	211.752
AL	102	93	9	592.931	72.550	96	6	716.889	67.548	649.341
AM	62	54	8	423.771	412.927	48	14	344.565	490.384	(145.819)
AP	16	13	3	323.051	18.124	14	2	377.791	15.459	362.332
BA	417	377	40	3.035.024	1.350.836	382	35	3.404.945	1.323.114	2.081.831
CE	184	153	31	1.454.697	304.949	160	24	1.777.739	272.670	1.505.069
DF ¹	1	1	-	419.837	-	1	-	419.837	-	419.837
ES	78	41	37	462.208	787.524	27	51	365.260	908.667	(543.408)
GO	246	137	109	1.484.160	505.842	136	110	1.498.596	510.768	987.827
MA	217	207	10	1.787.332	305.059	209	8	2.303.417	261.170	2.042.248
MG	853	674	179	3.642.639	2.007.843	660	193	3.469.545	2.137.371	1.332.173
MS	79	32	47	187.601	484.428	23	56	70.953	615.858	(544.905)
MT	141	58	83	462.395	462.553	55	86	400.954	551.833	(150.879)
PA	144	129	15	2.388.387	506.963	133	11	2.982.161	433.512	2.548.648
PB	223	207	16	877.198	87.907	213	10	1.031.326	79.286	952.040
PE	184	165	19	1.566.548	1.039.490	165	19	1.557.098	1.047.703	509.395
PI	224	209	15	748.099	93.782	212	12	858.383	66.007	792.376
PR	399	223	176	2.076.075	1.065.252	222	177	2.143.688	1.082.803	1.060.885
RJ	92	38	54	2.565.438	2.871.456	38	54	2.870.310	2.590.667	279.643
RN	167	143	24	661.474	225.578	146	21	753.911	221.790	532.121
RO	52	37	15	267.370	35.846	37	15	274.651	35.573	239.078
RR	15	15	-	133.477	-	15	-	154.184	-	154.184
RS	497	190	307	1.845.031	1.227.361	165	332	1.601.962	1.397.886	204.076
SC	295	132	163	1.220.493	702.855	125	170	1.147.529	771.288	376.241
SE	75	49	26	343.396	162.874	51	24	406.615	149.652	256.964
SP	645	321	324	3.967.281	16.568.096	306	339	3.595.763	17.335.108	(13.739.345)
TO	139	117	22	547.934	55.595	124	15	645.618	47.750	597.868
Total	5.569	3.836	1.733	33.670.571	31.356.039	3.785	1.784	35.385.444	32.413.869	2.971.575

 Elaboração dos autores. Nota: ¹ Os cálculos para o Distrito Federal foram realizados apenas para o ISS mais 25% do ICMS (a exemplo de um município).

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021**4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

As propostas de reforma tributária sintetizadas nas PECs nºs 45/2019 e 110/2019, originárias da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, respectivamente, buscam modernizar e simplificar nosso modelo de tributação do consumo inaugurando um IBS, nos moldes de um IVA, alinhado às melhores práticas internacionais, em substituição aos diversos tributos federais, estaduais e municipais que hoje se sobrepõem. Sob um panorama mais geral, como vimos ao longo deste estudo, as duas propostas têm mais similaridades que diferenças, tanto nos seus possíveis efeitos sobre a economia e a vida dos contribuintes como sobre a partilha federativa, na medida em que se baseiam no princípio do destino, segundo o qual o imposto pertence ao local em que o bem ou o serviço são consumidos.

Nesse sentido, é preciso salientar que a reforma tributária é importante não apenas para o mundo dos negócios e para eliminar a guerra fiscal, como tem se repetido exaustivamente nos últimos anos, mas também para reduzir graves desequilíbrios fiscais federativos que hoje existem pela forma como as competências tributárias e os recursos são divididos entre os diferentes entes federativos.

Em linhas gerais, ambas as propostas tendem a desconcentrar receitas das unidades dos entes mais pobres, ao migrar de um modelo de arrecadação e partilha dos impostos subnacionais que prioriza o princípio da origem para o que prioriza o destino (ou a população, no caso da partilha na proposta da Câmara). Essa mudança, como ficou evidenciado, mudaria a forma como o ICMS é repartido atualmente e, principalmente, o ISS, cuja receita é extremamente concentrada nas regiões mais ricas.

Nossas simulações indicam que a mudança origem-destino na forma como o novo IBS (em substituição ao ICMS e ao ISS) será apropriado por estados e municípios tem o potencial de promover uma redistribuição da ordem de R\$ 25 bilhões das UFs mais ricas para as mais pobres, onde o consumo é maior que a produção. Ademais, a proposta da Câmara teria um efeito distributivo adicional ao prever que a cota-parte municipal sobre o IBS estadual seja distribuída com base na população em vez do consumo, como na proposta do Senado.

Na esfera municipal, nossas estimativas apontam para um potencial redistributivo superior a R\$ 30 bilhões com a implementação da proposta da Câmara, em claro benefício aos municípios mais pobres e populosos. Nem todos os municípios ricos, contudo, são afetados significativamente, na medida em que nem sempre a receita de ISS e ICMS é o principal fator explicativo dos maiores indicadores de receita *per capita* (como no caso dos recebedores de *royalties*). De modo geral, a proposta da Câmara possui maiores impactos redistributivos que a

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

do Senado na esfera municipal. Em compensação, tem prazos mais longos de transição para o novo modelo de arrecadação e partilha, que suavizam as trajetórias das receitas.

Pelo conjunto da obra e não apenas por essa dimensão federativa, avaliamos que a proposta da Câmara provê uma solução tecnicamente mais bem desenhada que a do Senado.

- 1) A definição de que o IBS será um imposto nacional administrado conjuntamente pelos três entes federados, cada um com suas próprias alíquotas, restringe sem eliminar a autonomia federativa, ao contrário da alternativa de um imposto estadual partilhado, que retira a competência tributária dos municípios. Assegura-se, assim, a flexibilidade para que cada estado e município altere sua alíquota de acordo com suas necessidades fiscais, desde que essa alíquota seja a mesma para todos os bens e serviços.
- 2) A utilização do IS apenas para fins extrafiscais e a vedação à concessão de benefícios fiscais do IBS, diferentemente da proposta do Senado, que prevê um IS com finalidade arrecadatória, assim como uma maior flexibilidade para a concessão de novos benefícios fiscais que podem ser previstos na lei nacional, abrindo margem para o retorno de uma série das distorções atuais – por exemplo, o não aproveitamento pleno dos créditos.
- 3) O modo engenhoso como o sistema de alíquotas singulares permite tratar a questão das vinculações e repartições, dando liberdade aos entes, mas ao mesmo tempo oferecendo garantias mínimas de receitas para os orçamentos de áreas como a saúde e a educação e para as transferências intergovernamentais.

Além disso, ambas as propostas preveem que a lei complementar que regulamentará o novo imposto estabeleça critérios para sua devolução às famílias mais pobres, de modo a reduzir a regressividade inerente a qualquer imposto indireto. Nossas estimativas indicam que o custo de implementar um mecanismo de devolução do imposto para os contribuintes de baixa renda varia entre R\$ 18 bilhões e R\$ 30 bilhões.

Os cálculos ainda sugerem que, mesmo sem esse mecanismo de transferência, um imposto com alíquota única em torno de 27% – alíquota necessária para manter a mesma arrecadação atual dos impostos a serem extintos pela proposta da Câmara – seria levemente menos regressivo que o modelo atual, no qual as alíquotas podem ser diferenciadas. Isso reforça as evidências de que a seletividade das alíquotas de ICMS, principalmente, não é utilizada atualmente com finalidade distributiva, mas meramente arrecadatória. Isso fica explícito quando verificamos que as maiores alíquotas são aplicadas para combustíveis, energia elétrica e comunicações, com impacto considerável sobre a cesta de consumo dos mais pobres. Dessa

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

forma, o novo IBS, combinado com o mecanismo de devolução de imposto aos mais pobres, pode contribuir para tornar nosso modelo de tributação do consumo um pouco menos regressivo e talvez até aproximadamente neutro.

Por fim, ressaltamos que, embora não seja atribuição da reforma do IBS contornar o problema da regressividade do nosso sistema tributário, seria possível embutir nas propostas em tramitação no Congresso Nacional um dispositivo explícito que contribua nesse sentido. Pelos mecanismos de transição previstos nas propostas de reforma tributária, as alíquotas do IBS devem ser calibradas para apenas neutralizar as perdas com os impostos a serem eliminados, sem alterar (ou pouco alterando) a estimativa de arrecadação global. Bastaria, por exemplo, estabelecer que a calibragem de alíquotas será feita de modo a neutralizar as perdas com os antigos impostos, líquidas de medidas adicionais de ganhos de receitas. A proposta também poderia estabelecer diretrizes para que as medidas adicionais tenham como foco ampliar a arrecadação do IRPF, que é considerado o instrumento, por excelência, para que se persigam objetivos distributivos pelo lado da arrecadação.

Na ausência desse tipo de medida de ganhos adicionais de receitas, a alíquota do IBS deve chegar a níveis próximos de 27% segundo as nossas estimativas, o que colocaria o Brasil entre os países com as maiores alíquotas-padrão de IVA do mundo, ao lado da Hungria, que tributa em 27%, e acima de países como Noruega, Dinamarca e Suécia, com alíquotas de 25%. Caso se avance na agenda de ampliação da arrecadação do IRPF por medidas como a revisão de deduções e isenções (por exemplo, a retomada da tributação de dividendos), os ganhos de arrecadação seriam levados em consideração para fins de calibragem das alíquotas do IBS, cuja alíquota ficaria abaixo de 27% no final do período de transição. Tal ajuste contribuiria para ampliar a progressividade do nosso modelo de tributação da renda e, simultaneamente, diminuir os impactos regressivos da tributação sobre o consumo.

Na mesma linha propositiva, consideramos que a reforma tributária deveria ser complementada por mudanças nos demais mecanismos de partilha do nosso modelo federativo, de modo a corrigir graves distorções presentes hoje na regra de distribuição de *royalties* (sobretudo petróleo) e no rateio dos FPEs e FPMs, bem como no FCDF.

Em resumo, é preciso que a reforma tributária seja apenas o primeiro passo rumo à construção de um modelo federativo mais justo e equilibrado, no qual a disparidade de dotação orçamentária entre os entes federados não seja tão grande quanto hoje em dia. Diferenças essas que, como discutimos, não possuem relação com os méritos (ou deméritos) dos entes da

Caderno de Finanças Públicas, Brasília, v. 21, n. 1, p. 1-51, maio 2021

Federação, mas com decisões políticas tomadas no passado em relação a como os recursos são repartidos.

REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R.; REZENDE, F.; VARSANO, R. **Reforma tributária no plano constitucional: uma proposta para o debate**. Rio de Janeiro: Ipea, 1998. (Texto para Discussão, n. 606). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0606.pdf>.

ARAUJO, J. E. C.; NETO, C. B. C. Legislação tributária: debates e perspectivas para a 56ª legislatura (2019-2023). **Cadernos ASLEGIS**, n. 56, 2019. Disponível em: <<http://aslegis.org.br/files/cadernos/caderno56/4-Legislacao-tributaria-Debates-e-perspectivas-para-a-56-legislatura-Aslegis56-35-62.pdf>>.

CCIF – CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços**. São Paulo: CCiF, 2017. (Nota Técnica, n. 1). Disponível em: <<http://ccif.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf>>.

LUKIC, M. **Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições**. Curitiba: Juruá, 2014.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Tax policy reforms in the OECD 2016**. Paris: OECD Publishing, 2016. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/tax-policy-reform-in-the-oecd-2016-9789264260399-en.htm>>.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; KIPF – KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE. **The distributional effects of consumption taxes in OECD countries**. Paris: OECD Publishing, 2014. (OECD Tax Policy Studies, n. 22). Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/the-distributional-effects-of-consumption-taxes-in-oecd-countries-9789264224520-en.htm>>.

ORAIR, R.; GOBETTI, S. Reforma tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate. **Novos estudos CEBRAP**, v. 37, n. 2, p. 213-244, 2018. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/nec/v37n2/1980-5403-nec-37-02-213.pdf>>.

REZENDE, F. *et al.* **Proposta de reforma do sistema tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Ipea, 1987. (Texto para Discussão, n. 104). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0104.pdf>.

SILVEIRA, F. G. Equidade fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social. *In*: STN – SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. (Org.). **Finanças públicas: XVII Prêmio Tesouro Nacional, 2012 – coletânea de monografias**. 1. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2012.

ZOUVI, A. *et al.* **Reforma tributária: a PEC nº 233, de 2008**. Brasília: Consultoria Legislativa do Senado Federal, 2008. (Texto para Discussão, n. 44). Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-44-reforma-tributaria-a-pec-no-233-de-2008>>.