

Impacto da Reforma Tributária nas Finanças Municipais: efeitos do novo critério da distribuição do IBS pertencente aos municípios

Equipe técnica

Professores Doutores:

Prof. Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy

Prof.^a Dr.^a Hadassah Laís S. Santana

Prof.^a. Dr.^a Liziane Angelotti Meira

Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão

Assistentes de pesquisa:

Msc. Aline Guiotti Garcia

Daniel Felzke Feitosa

Msc. Frederico Medeiros

João Pedro G. Maier de Carvalho

Msc. Marjorie Madoz

Msc. Wesley Rocha

Brasília, outubro de 2023

Este parecer técnico é resultado de um trabalho de pesquisa independente realizado por professores doutores e alunos de diversas instituições e reflete tão somente a opinião dos autores.

Equipe técnica

Professores Doutores:

Prof. Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy

Presidente da Comissão de Reforma Tributária da OAB-DF. Livre docente em Teoria Geral do Estado pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo-USP. Professor Visitante na Faculdade Nacional de Direito de Nova Délhi (Índia), na Faculdade de Direito da Universidade da Califórnia-Berkeley, na Universidade de Pretória (África do Sul) e no Instituto Max-Planck de História do Direito Europeu- Frankfurt (Alemanha). Pós-doutorado em Direito Comparado na Universidade de Boston, em Direito Constitucional pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul-PUC-RS, em Direito Tributário pela Universidade Federal do Ceará-UFC, em Literatura no Departamento de Teoria Literária da Universidade de Brasília-UnB e em História do Direito na Faculdade de Direito da Universidade de Brasília-UnB. Doutor e Mestre em Filosofia do Direito e do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUC-SP. MBA em Direito Comunitário Europeu pela Fundação Getúlio Vargas e pela Escola de Administração Fazendária-Brasília. Pós-graduação em Filosofia e Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Londrina- PR. Consultor-Geral da União (fevereiro de 2011 a junho de 2015). Procurador-Geral Adjunto na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (outubro de 2015 a janeiro de 2016). Procurador da Fazenda Nacional Aposentado (concurso de 1993). Vencedor do prêmio capes, orientação melhor tese em Direito, 2018. Lecionou em escolas de governo, Instituto Rio Branco (Direito Internacional), ESAF e ENAP (Direito Tributário e Direito Constitucional). Advogado em Brasília. Colunista do jornal eletrônico Consultor Jurídico (Conjur). Consultor da ad hoc da Coordenação de Aperfeiçoamento do Pessoal de Nível Superior-CAPES. Membro do Instituto Histórico e Geográfico do Distrito Federal.

Endereço para acessar este CV: <http://lattes.cnpq.br/2987368350054932>

Prof.^a Dr^a Hadassah Laís S. Santana

Vice-Presidente da Comissão de Reforma Tributária da OAB-DF Professora de Pós-graduação Stricto Sensu no Brasil e pesquisadora no Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, em Portugal. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Tributos Federais e Políticas Públicas para o Sistema Tributário Nacional. Pesquisa na área de tributação e desenvolvimento; reforma tributária; tributação e terceiro setor; e, tributação de novas tecnologia. Possui experiência na área de Educação, com pesquisas na área de Educação do Ensino Superior. Autora de artigos científicos e livros publicados nessa área, assim como em áreas correlatas. Editora associada de revistas especializadas. Co-coordenadora da obra Tributação 4.0 e do grupo de pesquisa 4.0 e governance 4.0. Associada fundadora da Associação Fórum de Integração Brasil Europa - FIBE, sediada em Lisboa. Presidente da Associação Núcleo de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor. Vice-Presidente da Comissão de Direito Financeiro da OAB-DF. Advogada. Parecerista e Palestrante. Autora do livro Educação Jurídica: métodos de ensino e formação do professor. Pós-doutorado em Direito Tributário (UnB/2021). Doutora em Educação pela Universidade Católica de Brasília - UCB. Mestre em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília (2014), com bolsa CAPES. Possui especialização em direito Tributário e Finanças Públicas pela Escola de Administração Fazendária - ESAF (2011). Editora do periódico científico: Economic Analysis of Law Review (A2).

Endereço para acessar este CV: <http://lattes.cnpq.br/7817744309547446>

Prof.^a. Dr^a Liziane Angelotti Meira

Professora, Pesquisadora e Coordenadora de Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu. Coordenadora do Grupo de Pesquisa Capes "Família e Políticas Públicas: Projeção Econômica das Famílias". Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2007). Mestre e Especialista pela Universidade de Harvard (2003). Experiência na área de Políticas Públicas e Direito Público, com ênfase em Direito Aduaneiro, Tributário e Internacional, atuando principalmente nos seguintes temas: tributos sobre o comércio exterior, regimes aduaneiros especiais, acordos internacionais, importação, exportação, Mercosul, administração tributária, políticas públicas e economia. Conselheira do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Presidente da 3ª Seção do CARF. Auditora Fiscal da Receita Federal. Membro das equipes redatoras do Regulamento Aduaneiro brasileiro de 2009 e do Código Aduaneiro do MERCOSUL/2010. Membro do Grupo Women Inside Trade (WIT). Foi Professora e Coordenadora da Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito da Universidade Católica de Brasília. Autora dos Livros: Tributos sobre o Comércio Exterior (Saraiva, 2012); Tributação e Direitos Fundamentais, em coautoria (Saraiva, 2012), Regimes Aduaneiros Especiais (Thomson/IOB, 2002); Direito Tributário Constitucional, organizadora (Almedina, 2015), além de diversos artigos e capítulos de livros em obras especializadas. Colunista da Conjur na coluna Território Aduaneiro. Agraciada com o Prêmio Prêmio Landon H. Gammon Fellow pela Universidade de Harvard.

Endereço para acessar este CV: <http://lattes.cnpq.br/7247403201762735>

Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão

Pós-Doutor em Direito (UnB, 2017), Doutor em Direito pela Southern Methodist University - EUA (SMU, 2005) - (título revalidado pela UnB). Possui graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC-GO, 1993), especialização em Administração Tributária (PUC-GO, 1991), MBA- Executivo em Finanças pelo IBMEC (1996), é Mestre em Direito pela Universidade de Brasília (UnB, 1999). É também graduado em Engenharia Mecânica pela UnB (1982). EX-Membro brasileiro do Comitê de Peritos em Cooperação Internacional em Matéria Tributária da ONU (ECOSOC) (jun/2009-jun/2013), Membro do Subcomitê de Preços de Transferência da ONU (2009-...). Membro do Steering Group of the South Centre Tax Initiative for International Tax Cooperation (2018 - ...). Professor de Pós-graduação Stricto Sensu no Brasil. Ex-Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (aposentado). Ex Coordenador-Geral de Relações Internacionais da Receita Federal do Brasil. Ex-Presidente da 1ª Seção, e da 2ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do MF (CARF) (mar 2012 - jul/2017). Membro dos conselhos editoriais das seguintes publicações: Law and Business Review of the Americas (USA) (1571-9537), Journal of Tax Reform (Rússia) (2412-8872), Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (1980-1995), Revista de Finanças Públicas (806-8944), Revista do Curso de Mestrado em Direito da UCB (1980-8860), Fórum de Direito Tributário (1678-8656), Direito em Ação (UCB/DF) (1518-9562), Conselhos Científicos da Revista Direito Tributário Atual (1415-8124) e da da Revista Direito Tributário Internacional Atual. Associado da International Fiscal Association (IFA). Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Coordenador do Grupo de Pesquisa CNPq "Direito Constitucional Tributário em Perspectiva Crítica". Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Tributário, atuando principalmente nos seguintes temas: Direito brasileiro, Direito Tributário, Direito Tributário Internacional, Direito Constitucional, Direito Financeiro, Direito Econômico, Direito Internacional Público.

Endereço para acessar este CV: <http://lattes.cnpq.br/3748040229048548>

Assistentes de pesquisa:

Msc. Aline Guiotti Garcia

Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás (2012). cursou um semestre na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra/Portugal (2010). Especialista em Direito Tributário pelo IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (2012). Possui MBA em Contabilidade e Direito Tributário pelo IPOG - Instituto de Pós-Graduação e Graduação. Professora monitora do IBET/GO. Advogada no âmbito do Direito Tributário desde 2013. Mestre pela FGV/BSB - Escola de Políticas Públicas e Governo. Integrante do Grupo de Pesquisa Capes "Família e Políticas Públicas: Projeção Econômica das Famílias". <http://lattes.cnpq.br/9318952202249406>

Daniel Felzke Feitosa

Graduação em andamento em Administração Pública. Estagiário no escritório Sousa e Diniz advocacia com atuação na Reforma Tributária. <http://lattes.cnpq.br/9953612589112768>

Msc. Frederico Batista dos Santos Medeiros

Doutorando em Direito (IDP). Advogado, Graduado em Direito pela Universidade Salgado de Oliveira, especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET/GO, possui cursos de extensão em Processo Tributário, Planejamento Tributário e Contabilidade Tributária pelo referido instituto (IBET/GO), é especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Universidade Cândido Mendes/RJ e Mestre em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília/DF. Milita atualmente nas áreas tributária e cível na cidade de Goiânia/GO, sendo associado ao escritório Rodovalho Advogados, estabelecido nesta capital. É, também, professor nos cursos de Especialização em Direito Tributário oferecidos pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET nos estados de Goiás e Tocantins, do Instituto Dalmas estabelecido em Goiás e da Escola Superior de Advocacia - ESA da OAB/GO. Ocupa atualmente o cargo de Vice-Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/GO. <http://lattes.cnpq.br/2970692259016242>

João Pedro G. Maier de Carvalho

Empresário. Estudante de Administração de Empresas na FGV EPPG (2023). Tem ampla experiência nas áreas de Matemática, Física, Robótica e Marketing. <http://lattes.cnpq.br/2898571794296920>

Msc. Marjorie Camila Madoz Pinheiro

Doutoranda em Economia (FGV). Mestre em Economia pela Fundação Getúlio Vargas (2023). Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (2011) e graduação em História - Claretiano Centro Universitário (2013). Atualmente é agente de suporte ao negócio da Companhia de Águas e Esgotos de Brasília. Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Administração Pública. <http://lattes.cnpq.br/8543370070585506>

Wesley Rocha

Conselheiro do CARF (Vice-Presidente da 1ª Turma, da 3ª Câmara, da 2ª Seção). Graduado em Direito pela Universidade de Caxias do Sul (2008); Especialista em Planejamento Tributário pela Universidade de Brasília (2012). Ministra cursos de Execução Fiscal e a processo administrativo fiscal, bem como palestras nas áreas do direito público: administrativo e tributário. Consultor Convidado e Coordenador da Subcomissão da Reforma Tributária da OAB-DF. Presidente do Comitê permanente dos tribunais superiores e CARF da ABAT. <http://lattes.cnpq.br/0484853716758813>

Sumário

1. INTRODUÇÃO	6
2. DISTRIBUIÇÃO DE RECEITAS NO CONTEXTO FEDERATIVO	8
2.1 Modalidades de transferências de receitas	10
3. CRITÉRIO DA PARTILHA DO ICMS	13
3.1 Histórico do ICM-ICMS	13
3.2 Cota-parte do ICM e ICMS: evolução histórica, situação atual e perspectivas normativas	15
3.3 Impactos atuais na distribuição da cota-parte municipal do ICMS nas políticas regionais estaduais.....	25
3.4 Federalismo, comparativo no plano internacional	31
4. CRITÉRIOS DE REPARTIÇÃO DO IBS AOS MUNICÍPIOS PROPOSTOS PELA PEC 45/2019 – Texto aprovado na Câmara dos Deputados	35
4.1 Especificidades da Proposta	38
5. Efeitos econômicos na proposta de reforma tributária em discussão no Congresso Nacional (PEC Nº 45/2019).....	42
5.1 Metodologia	45
5.1.1 A Base de Dados do SICONFI	46
5.1.1.1 Simulações e Resultados	48
5.2.1 A Base de Dados das Secretarias Estaduais de Fazenda	52
5.2.1.1 Simulações e Resultados	54
6. ANÁLISE CRÍTICA DO DADOS VERIFICADOS E DOS IMPACTOS NAS FINANÇAS DOS MUNICÍPIOS	59
6.1 Efeitos negativos da distribuição de 85% da cota-parte do ICMS/IBS com base apenas na população do município	63
6.1.1 Violação da norma programática prevista no art. 3º, inciso III	63
6.1.2. Na contramão do federalismo fiscal	64
6.1.3 Desincentivo à fiscalização do IBS	65
6.1.4 Incentivo às avessas	65
6.1.5 Ineficiência de transferências incondicionais	66
6.1.6 Efeitos negativos da instabilidade e confiabilidade dos dados populacionais	66
7. Considerações finais.....	67

Lista de figuras, gráficos e tabelas

Figura 1 – Partilha dos Estados para os Municípios 40

Quadro 1 – Comparação da Cota-parte Municipal 43

GRÁFICO 1 – EFEITOS REDISTRIBUIÇÃO DA COTA-PARTE DO ICMS (MUDANÇA DE VAF PARA POPULAÇÃO COMO CRITÉRIO DE DISTRIBUIÇÃO) ENTRE OS MUNICÍPIOS ORDENADOS POR ORDEM ALFABÉTICA. 57

Tabela 1 – População - Dados Considerados versus Dados Totais 47

TABELA 2 - EFEITO DA REDISTRIBUIÇÃO DA COTA-PARTE DO ICMS POR ESTADO 49

Tabela 3 - Correlações Atuais e Propostas 50

TABELA 4 VARIAÇÕES DAS COTAS-PARTE 50

Tabela 5 Efeito da Redistribuição da Cota-Parte do ICMS por Tamanho da População 51

TABELA 6 EFEITO DA REDISTRIBUIÇÃO DA COTA-PARTE DO ICMS POR TAMANHO DA POPULAÇÃO 51

Tabela 7 - Dados Considerados versus Dados Totais 53

TABELA 8 - EFEITO DA REDISTRIBUIÇÃO DA COTA-PARTE DO ICMS POR ESTADO 55

Tabela 9 - Variações das Cotas-Parte 56

1. INTRODUÇÃO

A atual versão da Reforma Tributária representa um marco importante para o Brasil, mas, como em qualquer transformação, acarreta consequências variadas. Este estudo tem como objetivo compreender os efeitos específicos dessa reforma sobre os municípios e explorar alternativas que preservem os benefícios do projeto, ao mesmo tempo em que atenuem seus impactos negativos sobre as administrações municipais. O foco dessa análise se concentra no projeto aprovado pela Câmara dos Deputados, que atualmente está em pauta para discussão no Senado.

Esta pesquisa, aborda assim, os impactos da reforma tributária na distribuição das receitas municipais. O escopo é especialmente a metodologia do Valor Adicionado Fiscal na distribuição da cota-parte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). O estudo analisa a redação atual do parágrafo único do art. 158 da Constituição em face da proposta de introdução do § 2º no mesmo artigo, por meio da alteração que consta da atual redação final, aprovada pela Câmara dos Deputados em junho deste ano (doravante PEC Nº 45/2019).

Dessa forma, o novo parágrafo visa a introduzir texto que substituirá a distribuição da chamada “cota-parte do ICMS” (atualmente 25% da arrecadação do ICMS) pela nova metodologia que passará a corresponder a 25% do futuro Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que substituirá o ICMS - de competência dos estados - e o Imposto sobre Serviços (ISS) - de competência dos municípios.

A execução da pesquisa tem como objetivo compreender qual o impacto e o possível cenário para as finanças públicas municipais em

decorrência da aprovação da proposta de reforma tributária que ora tramita no Senado Federal, especialmente com relação à substituição da sistemática de distribuição da cota-parte do ICMS aos municípios.

O problema da pesquisa pode ser definido nos seguintes termos: “Em que medida a reforma tributária, no que concerne à distribuição do IBS aos municípios, garante a manutenção de políticas públicas e de serviços públicos municipais atualmente respaldadas financeiramente na cota-parte do ICMS?”.

A pesquisa busca explicitar em que medida os critérios contidos na proposta de reforma tributária podem afetar as finanças municipais. Assim, neste trabalho, propõe-se verificar, de forma independente, a validade da hipótese de que a extinção do Valor Adicionado pode prejudicar o acesso da população às políticas públicas e aos serviços públicos municipais.

2. DISTRIBUIÇÃO DE RECEITAS NO CONTEXTO FEDERATIVO

A alocação de recursos financeiros no âmbito de um sistema federativo apresenta aspectos relevantes tanto no sentido vertical quanto no horizontal. A concentração da receita, em paralelo à descentralização das responsabilidades na prestação de serviços públicos, é um fator que pode dar origem a desequilíbrios de natureza vertical, gerando a necessidade de transferências financeiras entre entidades federativas de diferentes níveis, conhecidas como transferências verticais.

Por outro lado, tais desequilíbrios denominam-se horizontais quando ocorrem entre entidades do mesmo nível hierárquico. Para mitigá-

los, faz-se necessária a equalização fiscal, frequentemente realizada por meio de transferências intergovernamentais.

Conforme discutido por Lira, Monteiro e Faul¹, as transferências entre as entidades federativas podem ser categorizadas em dois tipos distintos:

1) Transferências Verticais: são transferências de recursos financeiros que ocorrem de entidades governamentais de maior abrangência, como as nacionais, para aquelas de menor abrangência, como os governos locais, com o propósito de suplementar as receitas destas para financiar seus gastos públicos. Isso inclui, por exemplo, as transferências do governo nacional para os governos subnacionais.

2) Transferências Horizontais: referem-se a mecanismos de ajuste de capacidade financeira entre unidades que se encontram no mesmo nível dentro do sistema federativo.

É importante destacar que a distribuição de receitas no contexto vertical não necessariamente resulta em desequilíbrios federativos, uma vez que a concentração do poder arrecadatório nos governos nacionais e subnacionais, aliada à responsabilidade pelos gastos nos governos subnacionais de terceiro nível, objeto desta pesquisa, pode representar uma alternativa viável e eficaz.

Nesse sentido, as transferências verticais são vistas como meios eficientes para mitigar as desigualdades horizontais e implementar políticas

¹ Lira, N. K. M., Monteiro, A. de O., & Fadul, É. M. C. (2013). A distribuição de receitas públicas nos municípios do estado da Bahia: uma análise crítica de sua equidade. *Organizações & Sociedade*, 20(66), 423–438. <https://doi.org/10.1590/S1984-92302013000300004>

públicas que alcancem maior eficiência por meio da redistribuição dos recursos fiscais.

2.1 Modalidades de transferências de receitas

Conforme apresentado por Prado², as transferências de recursos no contexto federativo podem ser categorizadas em diferentes modalidades:

a) Transferências Livres: referem-se a transferências que não demandam intervenção ou controle direto por parte do governo central. Essas transferências são incorporadas às receitas do ente beneficiário sem uma aplicação pré-determinada.

b) Transferências Condicionadas: são transferências que possuem um propósito ou finalidade previamente estabelecido. Isso resulta em menor autonomia para os governos beneficiários e, por consequência, em maior controle para o governo central. Este último pode exigir que o recurso seja utilizado para a realização de serviços específicos.

c) Transferências Devolutivas: trata-se de transferências em que o governo central coleta recursos e os devolve à origem de sua arrecadação.

d) Transferências Redistributivas: têm como objetivo transferir recursos para os entes subnacionais independentemente de suas capacidades econômicas individuais. Essas transferências podem também

² PRADO, S. Financiamento do gasto social em federações: vinculação e programas nacionais. In: **FÓRUM Fiscal dos Estados Brasileiros. Transferências intergovernamentais na federação brasileira: avaliação e alternativas de reforma**", São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, v. 3, n. 6, p. 38-48, 2006.

desempenhar o papel de equalização, visando a reduzir as disparidades financeiras entre as diferentes unidades federativas.

e) Transferências Legais: são aquelas que estão estabelecidas pela Constituição Federal ou por legislação infraconstitucional, sendo, portanto, de caráter obrigatório.

f) Transferências Voluntárias (também conhecidas como convênios): correspondem a transferências resultantes de acordos celebrados entre os entes federativos para financiar serviços específicos, sem que haja uma obrigação legal estrita que as respalde.

No contexto brasileiro, considerando alguns itens de interesse dos municípios, é possível classificar os mecanismos de transferência de recursos públicos da seguinte maneira: os fundos de participação são caracterizados como redistributivos; **a parcela destinada aos municípios referente ao ICMS é predominantemente de natureza devolutiva**; os convênios e emendas parlamentares se enquadram na categoria de transferências voluntárias; o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB) e o Sistema Único de Saúde (SUS) representam transferências condicionadas.

As funções primordiais da política fiscal englobam a alocação, distribuição e estabilização dos recursos econômicos de um país. No contexto da função distributiva, há uma prerrogativa discricionária para determinar quais entidades serão beneficiadas e quais sofrerão impactos negativos. Dentro dessa função, encontra-se a importante tarefa de distribuição de receitas aos municípios no âmbito do federalismo brasileiro.

Assim, considerando a definição das competências tributárias estabelecidas na Constituição Federal e que grande parte da arrecadação tributária é efetivada pela União, a Carta Magna determina a realização de transferências financeiras entre os diferentes entes federativos. De acordo com as atuais disposições legais, as receitas a serem repassadas aos municípios incluem:

- a totalidade (100%) do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) retido dos servidores públicos municipais (art.158, inciso I, da Constituição Federal);
- metade (50%) do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), podendo chegar a 100% (art. 158, II, da Constituição Federal);
- metade (50%) do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) arrecadado dos veículos licenciados nos municípios (art. 158, III, da Constituição Federal);
- um quarto (25%) do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) arrecadado pelos estados (art. 158, IV, da Constituição Federal);
- setenta por cento (70%) do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) obtido em operações envolvendo ouro em formato de ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 153, V, § 5º, da Constituição Federal).

Interessa a este trabalho a partilha dos 25% de ICMS aos municípios e as mudanças propostas na reforma tributária em tramitação. Há especial atenção à natureza da partilha aos municípios, predominantemente de viés devolutivo, o que reforça o entendimento de que tal recurso é meio eficiente

para mitigar as desigualdades horizontais por implementar políticas públicas focalizadas no contexto regional de benefícios coletivos.

3. CRITÉRIO DA PARTILHA DO ICMS

3.1 Histórico do ICM-ICMS

O ICMS foi introduzido no sistema tributário nacional pela Constituição de 1988, substituindo o ICM do sistema anterior (que tinha base mais restrita). De início, o ICMS vigorou a partir das normas transitórias estabelecidas pelo convênio CONFAZ 66/1988. Posteriormente, foi editada a Lei Complementar 87/1996, chamada de “Lei Kandir”.

Em termos mais abrangentes, a origem do ICMS remonta à Constituição brasileira de 1934, quando foi criado o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC).

O formato do IVC tinha em sua essência a natureza mercantil, no qual cada extração financeira dava origem ao fato gerador pontual, que voltava a ocorrer em todas as fases de circulação, do produtor até o consumidor. Assim se perfazia uma “incidência em cascata”, ou seja, um fato gerador é seguido de outros sequencial e cumulativamente.

Em linhas gerais, para cada venda subsequente da mesma mercadoria, do produtor até o consumidor final, era exigido o IVC incidente sobre o preço do bem comercializado.

Em 1964, ocorreu uma considerável reavaliação da tributação federal e do repasse aos municípios. Cresce a importância dos impostos

sobre transações relacionadas a vendas e serviços e transfere-se o imposto sobre a exportação dos Estados para a União.

Pela Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965, surgiu o ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias, substituindo o IVC, o qual, porém, era de competência dos estados e dos municípios (que seria cobrado como uma alíquota adicional, com a mesma legislação). Referido imposto inovou por não apresentar as características de cumulatividade, próprias dos impostos “em cascata”, como era o IVC, sendo, assim, não cumulativo.

Em dezembro de 1966, o Ato Complementar 31, de 1966, definiu a existência de um só imposto sobre circulação de mercadorias, de competência estadual, o ICM (ACP-31, 1966). O interessante é que o art. 2º do Ato previa que 20% do valor arrecadado deveria ser repassado aos municípios, na proporção do valor das operações tributáveis realizadas nos respectivos territórios municipais. O Código Tributário Nacional não alterou esse repasse. Sobrevieram a Constituição de 1977 e a Emenda Constitucional n. 1 de 1969, que não alteraram esses aspectos relativamente ao ICM.

Com a Constituição Federal de 1988, entrou em vigor o atual sistema tributário nacional. Assim, em 1º de março de 1989, foram extintos os impostos de incidência única e de competência federal sobre: 1) combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos; 2) energia elétrica; 3) minerais do país; 4) serviços de transporte (exceto os intramunicipais) e 5) serviços de comunicação, que passaram ao âmbito de incidência do ICMS.

O texto original da CF/88 estabelecia a imunidade do ICMS nas exportações apenas para produtos industrializados e delegava à lei

complementar competência para desonerar os produtos semielaborados que especificasse. A Lei Complementar 65, de 15 de abril de 1991, preencheu essa lacuna. Dessa forma, a exportação de uma série de produtos semielaborados e de todos os produtos primários era onerada pelo ICMS. Essa tributação, segundo expressiva parcela dos estudiosos da questão fiscal, diminuía a competitividade dos produtos nacionais.

Assim, a partir da edição da lei complementar do ICMS (Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996), obrigatória a todos os estados, houve a desoneração das operações de exportação do referido imposto, com a instituição de um fundo para compensar as perdas dos estados e dos municípios (pelo repasse da cota-parte do ICMS), gerando uma discussão, que perdura até hoje, pelo repasse e cálculo dos montantes.

3.2 Cota-parte do ICM e ICMS: evolução histórica, situação atual e perspectivas normativas

- As finanças dos entes federativos, especialmente dos municípios, são utilizadas diretamente na prestação de serviços e realização de obras essenciais à população, como educação, transporte, infraestrutura, preservação do meio ambiente e saúde. É no município que as políticas públicas se efetivam, de modo a trazer a solução de problemas locais e ampliar a noção de cidadania.

Dessarte, qualquer diminuição nas receitas municipais deve ser muito bem mensurada, bem como seus impactos meticulosamente avaliados, pois pode acarretar significativos prejuízos, especialmente para

aqueles com menor poder aquisitivo que dependem mais intensamente da prestação do ente municipal.

A cota-parte do ICMS, apesar das mudanças estruturais decorrentes da economia digital, representa a principal fonte de receita de grande parte dos municípios brasileiros. Isso porque o ICMS é o principal tributo sobre o consumo, com maior arrecadação, considerando os três níveis da Federação.

Atualmente, por força do art. 158, IV, da CF/88, 25% do ICMS pertence aos municípios do estado respectivo. O critério de distribuição foi modificado no ano de 2020 pela EC 108/2020, conforme o parágrafo único do mesmo artigo, que dispõe que a receita obtida a partir do referido percentual é repartida aos municípios com base nos seguintes critérios: (i) 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do Valor Adicionado (comumente chamado de “VAF”) pelas operações e prestações realizadas em seus territórios e (ii) até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual. É o que se extrai do artigo 158, inciso IV e parágrafo único, da Constituição Federal.

A redação anterior à mudança implementada pela EC 108/2020 dispunha sobre o critério de partilha, considerando (i) 75%, no mínimo, na proporção do Valor Adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios, e (ii) até 25%, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Observe-se que, de 1988 a 2020, o texto constitucional contemplava os municípios com, no mínimo, 75% da cota-parte do ICMS com base no Valor Adicionado (normalmente denominado Valor Adicionado Fiscal - VAF).

A Emenda Constitucional 108/2020 possibilitou a redução deste percentual do Valor Adicionado para 65%. Contudo, na distribuição da outra parte, determinou que, no mínimo, 10% fosse estabelecido com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos.

É a seguinte a redação atual do dispositivo constitucional:

Art. 158 [...]

[...]

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos.

Cumprе salientar que a decisão de como introduzir os 10% do critério educacional da EC 108/2020 ficou por conta das leis estaduais. Como exemplo, citamos SP, MG, ES e GO, que regulamentaram a EC 108/2020 e o VAF ficou em 75%. Desse modo, os municípios foram encorajados a concentrar seus esforços na melhoria desses importantes aspectos, tendo como contrapartida a maior participação no montante da cota-parte. Trata-se, desse modo, de um importante incentivo econômico-social.

Importante ressaltar que o VAF se consubstancia no valor agregado das operações tributáveis pelo ICMS e é obtido com base no resultado da diferença entre o valor total das saídas, descontadas as entradas, relativas aos produtos e serviços das empresas.

Ademais, considera-se também todo movimento gerado pelos produtores rurais, em que o VAF é 100% do faturamento. Isso pode ser verificado, por exemplo, em Minas Gerais, na Portaria SRE 175/2020 – MG; no Espírito Santo, na Portaria 35-R – ES; ou no Ceará, com a Instrução Normativa SEFAZ 14, de 28/3/2018.

Em relação às empresas optantes pelo Simples Nacional, o valor adicionado fiscal não é estabelecido com base na saída-entrada, mas corresponde, na verdade, ao percentual de 32% das receitas provenientes do faturamento com incidência de ICMS.

Por sua vez, para as empresas contribuintes de ICMS não optantes pelo Simples Nacional, a apuração do VAF ocorre normalmente mesmo nas operações isentas (conforme a LC 87/96), alíquotas zero e concessões fiscais.

O critério de estabelecimento do VAF, anterior à Constituição de 1988, remonta à Constituição de 1967, na qual se previa o percentual de 20% do ICM (antecessor do atual ICMS) para distribuição aos municípios, cujos critérios deveriam estar previstos em lei federal. Ademais, vale lembrar que os municípios não eram considerados uma entidade federativa de terceiro nível, *status* que alcançaram a partir da Constituição de 1988.

No período 1967-1988, a partilha do Valor Adicionado para os municípios estava disciplinada em leis federais. O Decreto-Lei 380/1968, posteriormente substituído pelo Decreto-Lei 1.216/1972 (revogado pela LC 63/1990), disciplinava a distribuição da cota-parte do ICM com base no Valor Adicionado, veiculando os conceitos necessários à sua aplicação. Tal sistemática foi mantida pela CF/88, embora com percentual diferente de distribuição e, a partir da EC 108, também com critérios diversos.

O VAF surgiu na década de 1960, na tentativa da criação de um novo sistema tributário nacional, mais adequado, que dialogasse com as políticas nacionais da época.

O Decreto-Lei 1.216/72 foi importante para o conceito atual do VAF, tendo em vista que instituiu operações para o cálculo do imposto, como, por exemplo, a repartição do montante total apurado do ICM pela média do índice de apuração no território dos municípios. Houve, também, a previsão, pela primeira vez, de que o ICM seria repartido em um índice calculado pela média do VAF referente aos 24 meses anteriores.

O VAF de um município corresponde ao valor que se acrescenta (adiciona) nas operações de entradas/saídas de mercadorias e/ou prestações de serviços de transporte e de comunicação em seu território, em determinado ano civil.

Para o VAF, são consideradas todas as operações com mercadorias ou produtos que constituem fato gerador do ICMS, desde que se trate de mercadorias ou insumos utilizados na produção ou comercialização e nas prestações de serviços de transportes e de comunicação (inciso I do § 1º do art. 3º da LC 63/90)

Ademais, são computadas também as mercadorias isentas ou imunes tipificadas no inciso II do § 1º do art. 3º da LC 63/90 (operações com mercadorias ao exterior; prestações de serviços de transporte e de comunicação para o exterior; remessa, para outra unidade da Federação, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis dele derivados, e de energia elétrica, quando destinados à comercialização ou à industrialização; bem como a circulação de livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão).

A história do VAF está intrinsecamente ligada à evolução do sistema tributário brasileiro e à busca por um modelo mais adequado e justo de distribuição de recursos entre os municípios. Ao longo das décadas, o VAF passou por diversas mudanças e adaptações, sendo consolidado como um mecanismo de distribuição de recursos aos municípios a partir da CF/88. Segundo a CF/88, 25% das receitas originadas pelo ICMS devem ser entregues aos municípios usando-se o índice de VAF como principal critério.

A manutenção do critério do Valor Adicionado se coaduna com o federalismo adotado pela Carta Magna, tendo em vista que incentiva a cooperação entre os entes federados na medida em que os municípios fomentam e proporcionam melhores condições para o desenvolvimento econômico de seus respectivos estados, visando, também, à obtenção de mais recursos para manutenção das próprias atividades municipais.

Com a ascensão dos municípios ao nível de entidade federativa plena na Constituição de 1988, o percentual de distribuição do ICMS aumentou para 25%, cujos critérios passaram a ser definidos por lei estadual.

Contudo, a definição de Valor Adicionado, para efeito da distribuição, bem como a forma de acompanhamento pelos beneficiários do cálculo das cotas e da sua liberação, foi para a seara da lei complementar, conforme prevê o art. 161, incisos I e III, da CF/88, que tem a seguinte redação:

Art. 161. Cabe à lei complementar:

I - definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I;

[...]

III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos arts. 157, 158 e 159.

Com o propósito de cumprir esse comando constitucional, foi editada a Lei Complementar 63/1990, a qual definiu o conceito de Valor Adicionado para o cálculo da cota-parte do ICMS em seu art. 3º, como segue transcrito:

Art. 3º [...]

§ 1º O valor adicionado corresponderá, para cada Município, ao valor das mercadorias saídas acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil.

[...]

A redação, após as Leis Complementares 123/2006, 157/2016 e 158/2017, é a seguinte:

Art. 3º [...]

§ 1º O valor adicionado corresponderá, para cada Município, ao valor das mercadorias saídas acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil.

§ 1º O valor adicionado corresponderá, para cada Município:

I – ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil;

II – nas hipóteses de tributação simplificada a que se refere o parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal, e, em outras situações, em que se dispensem os controles de entrada, considerar-se-á como valor adicionado o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta.

§ 1º-A. Na hipótese de pessoa jurídica promover saídas de mercadorias por estabelecimento diverso daquele no qual as transações comerciais são realizadas, excluídas as transações comerciais não presenciais, o valor adicionado deverá ser computado em favor do Município onde ocorreu a transação comercial, desde que ambos os estabelecimentos estejam localizados no mesmo Estado ou no Distrito Federal.

§ 1º-B. No caso do disposto no § 1º-A deste artigo, deverá constar no documento fiscal correspondente a identificação do estabelecimento no qual a transação comercial foi realizada.

§ 2º Para efeito de cálculo do valor adicionado serão computadas:

I - as operações e prestações que constituam fato gerador do imposto, mesmo quando o pagamento for antecipado ou diferido, ou quando o crédito tributário for diferido, reduzido ou excluído em virtude de isenção ou outros benefícios, incentivos ou favores fiscais;

II - as operações imunes do imposto, conforme as alíneas “a” e “b” do inciso X do § 2º do art. 155, e a alínea “d” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

§ 3º O Estado apurará a relação percentual entre o valor adicionado em cada Município e o valor total do Estado, devendo este índice ser aplicado para a entrega das parcelas dos Municípios a partir do primeiro dia do ano imediatamente seguinte ao da apuração.

§ 4º O índice referido no parágrafo anterior corresponderá à média dos índices apurados nos dois anos civis imediatamente anteriores ao da apuração.

§ 5º Os Prefeitos Municipais, as associações de Municípios e seus representantes terão livre acesso às informações e documentos utilizados pelos Estados no cálculo do valor adicionado, sendo vedado, a estes, omitir quaisquer dados ou critérios, ou dificultar ou impedir aqueles no acompanhamento dos cálculos.

§ 6º Para efeito de entrega das parcelas de um determinado ano, o Estado fará publicar, no seu órgão oficial, até o dia 30 de junho do ano da apuração, o valor adicionado em cada Município, além dos índices percentuais referidos nos §§ 3º e 4º deste artigo.

§ 7º Os Prefeitos Municipais e as associações de Municípios, ou seus representantes, poderão impugnar, no prazo de 30 (trinta) dias corridos contados da sua publicação, os dados e os índices de que trata o parágrafo anterior, sem prejuízo das ações cíveis e criminais cabíveis.

§ 8º No prazo de 60 (sessenta) dias corridos, contados da data da primeira publicação, os Estados deverão julgar e publicar as impugnações mencionadas no parágrafo anterior, bem como os índices definidos de cada Município.

§ 9º Quando decorrentes de ordem judicial, as correções de índices deverão ser publicadas até o dia 15 (quinze) do mês seguinte ao da data do ato que as determinar.

§ 10. Os Estados manterão um sistema de informações baseadas em documentos fiscais obrigatórios, capaz de apurar, com precisão, o valor adicionado de cada Município.

§ 11. O valor adicionado relativo a operações constatadas em ação fiscal será considerado no ano em que o resultado desta se tornar definitivo, em virtude da decisão administrativa irrecurável.

§ 12. O valor adicionado relativo a operações ou prestações espontaneamente confessadas pelo contribuinte será considerado no período em que ocorrer a confissão.

§ 13º A lei estadual que criar, desmembrar, fundir ou incorporar Municípios levará em conta, no ano em que ocorrer, o valor adicionado de cada área abrangida.

§ 14. O valor da produção de energia proveniente de usina hidrelétrica, para fins da apuração do valor mencionado no inciso I do § 1o, corresponderá à quantidade de energia produzida, multiplicada pelo preço médio da energia hidráulica comprada das geradoras pelas distribuidoras, calculado pela Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel).

Destaque-se que o texto inicial da reforma tributária, PEC 45/2019, protocolado na mesa do Plenário em 19/7/2023, já previa a extinção do critério VAF. Então, essa redação normativa acima descrita, com alterações evolutivas, deve vigorar somente até a aprovação do texto final da reforma nas duas Casas Legislativas, se não houver mudança para reinserir o critério do VAF e o de decisão estadual na distribuição dos 25% da cota-parte do ICMS.

A redação atual do dispositivo da PEC 45/2019, na parte dá nova redação ao inciso IV do art. 158 e seu parágrafo único, agora desdobrado em dois, já aprovado na Câmara dos Deputados, tem a seguinte redação:

“Art. 158

.....

IV – vinte e cinco por cento:

a) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

b) do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A distribuída aos Estados.

§ 1º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, 'a', serão creditadas conforme os seguintes critérios:

.....
§ 2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, 'b', serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – 85% (oitenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção da população;

II – 10% (dez por cento), com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos, de acordo com o que dispuser lei estadual; e

III – 5% (cinco por cento), em montantes iguais para todos os Municípios do Estado.” (NR)

Observe-se que a distribuição relativamente ao ICMS, enquanto este existir, permaneceu inalterada. Por outro lado, o critério do VAF desaparece, sendo substituído pela população, dentre outras alterações, mas somente para o IBS, imposto previsto no art. 156-A da Emenda proposta.

A questão que permeia a discussão da extinção da distribuição de recursos, em especial para os municípios produtores, é de grande relevância, especialmente em um contexto de desafios econômicos e sociais, como foi o enfrentamento da pandemia de COVID-19, cujos perversos efeitos econômicos se perpetuam no pós-pandemia e se somam aos problemas gerados pela guerra na Ucrânia.

A distribuição dos recursos arrecadados, incluindo os provenientes do ICMS e calculados com base no VAF, desempenha um papel fundamental na capacidade dos municípios de fornecer serviços essenciais à população, como saúde, educação, infraestrutura, transporte e segurança.

A situação atual da arrecadação dos municípios pode variar amplamente, em razão de fatores econômicos, demográficos e políticos. A distribuição equitativa dos recursos, baseada em critérios como o VAF, é

essencial para garantir que todos os municípios tenham acesso a uma parcela justa da arrecadação tributária.

No entanto, a eficácia desse sistema depende da atualização constante das regras e da consideração das mudanças nas atividades econômicas e na dinâmica demográfica.

A história do VAF demonstra a importância de um mecanismo justo de distribuição de recursos entre os municípios, ao passo que a situação atual da arrecadação destaca a necessidade contínua de monitorar e aprimorar esse sistema para garantir o desenvolvimento equitativo de todas as regiões do país.

Não se pode dizer que a receita dos municípios seria compensada na mudança de critério da distribuição da cota-parte pelo fato de que a alíquota do IBS atribuível ao município doravante terá a base expandida de serviços para consumo em geral. Ocorre que os municípios com pouca população e alta produção não serão de fato beneficiados porque o critério de tributação do IBS será no destino, ou seja, onde está o consumo. Desta forma, mesmo tendo um alto valor agregado, com alta produção, o município não terá aumento da arrecadação própria, em virtude do baixo consumo local.

3.3 Impactos atuais na distribuição da cota-parte municipal do ICMS nas políticas regionais estaduais

A diretriz atual de movimentação da partilha fiscal dos estados para os municípios permite que aqueles construam uma política interna, adequando regionalmente, nos termos da Constituição, quais *inputs* geram maior desenvolvimento para a sua respectiva região.

A Constituição possibilita essa gestão da política regional estadual ao determinar que até 35% da partilha do ICMS seja utilizado de acordo com o que dispuser lei estadual, desde que observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, dez pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos.

Dessa forma, os estados gozam de certo grau de liberdade para definir os parâmetros referentes à distribuição do ICMS, podendo criar instrumentos de incentivos para o desenvolvimento econômico e de políticas públicas de acordo com sua realidade e suas necessidades regionais e locais. Ressalta-se que, por força da Constituição, todas as leis estaduais utilizam 65%, no mínimo, para o VAF e 10%, no mínimo, para o critério educacional, neste caso, aqueles estados que regulamentaram a EC 108/2020.

Essa liberdade de cada estado definir os parâmetros reflete não apenas a diversidade e as particularidades de cada estado, mas também a consideração primordial da questão populacional. Todos os estados, de maneira unânime, adotaram o critério populacional para a distribuição de recursos, ainda que não preponderante, equilibrando-o com outros critérios específicos de suas regiões.

Por exemplo, em Alagoas³, há uma atenção especial para a qualidade educacional, valorizando-se o capital humano como motor de crescimento.

³ Conforme informações disponíveis em <https://gcs2.sefaz.al.gov.br/#/documentos/visualizar-documento?access=1&key=Urc4LgaPvJI%3D> (acesso em 06.out.2023).

Na Bahia⁴, a distribuição equitativa busca promover o desenvolvimento de forma balanceada em todas as áreas do estado.

No Ceará⁵, o foco em saúde e meio ambiente evidencia o compromisso com o bem-estar da população e a preservação do ecossistema local. No Espírito Santo⁶, a gestão avançada de saúde e o consórcio para prestação de serviços de saúde refletem o empenho na melhoria da qualidade de vida.

Em Goiás⁷, o índice ecológico demonstra a preocupação com a conservação do meio ambiente, ao passo que se impulsiona o progresso econômico. No Maranhão⁸, a alocação de recursos busca promover um crescimento equitativo e sustentável, considerando a área e a população.

O Mato Grosso⁹ enfatiza a importância das unidades de conservação e da receita bruta própria, valorizando a proteção do meio ambiente e o fortalecimento da economia local. Já em Mato Grosso do Sul¹⁰, o ICMS ecológico e a parte igualitária ressaltam a integração entre crescimento econômico e preservação ambiental.

⁴ Conforme informações disponíveis em <http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/lei-complementar-no-53-de-31-de-agosto-de-2022> (acesso em 06.out.2023).

⁵ Conforme informações disponíveis em <https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis96/12612.htm> (acesso em 06.out.2023).

⁶ Conforme informações disponíveis em <https://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/lei112272020.html> (acesso em 06.out.2023).

⁷ Conforme informações disponíveis em https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/103152/constituicao-estadual (acesso em 06.out.2023).

⁸ Conforme informações disponíveis em <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=21307> (acesso em 06.out.2023).

⁹ Conforme informações disponíveis em <https://www.al.mt.gov.br/norma-juridica/urn:lex:br:mato.grosso:estadual:lei.complementar:2022-08-25;746/ficha-tecnica> (acesso em 06.out.2023).

¹⁰ Conforme informações disponíveis em <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/secoge/govato.nsf/1b758e65922af3e904256b220050342a/4651954e86e69092042573da00414909?OpenDocument> (acesso em 06.out.2023).

Minas Gerais¹¹ adota uma abordagem abrangente, considerando uma variedade de critérios, desde educação até recursos hídricos, refletindo o compromisso do estado com o desenvolvimento abrangente e sustentável

No estado da Paraíba¹², a distribuição do ICMS é pautada nos critérios de Valor Adicionado, fator populacional e índice equitativo, buscando-se promover o crescimento econômico e social.

No Paraná¹³, a alocação do ICMS leva em conta o Valor Adicionado; a produção agropecuária; a população rural; o fator ambiental, de área, e o igualitário; bem como as propriedades rurais, refletindo o compromisso do estado com o desenvolvimento econômico e a sustentabilidade rural.

No Rio de Janeiro¹⁴, os critérios incluem Valor Adicionado, cota mínima, área geográfica, população, conservação ambiental, ajuste econômico e propriedades rurais, demonstrando um compromisso com o desenvolvimento sustentável e a preservação ambiental.

Em Rondônia¹⁵, a distribuição do ICMS considera o índice de população, de território, de produção agropecuária, de unidade de

¹¹ Conforme informações disponíveis em <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/secoge/govato.nsf/1b758e65922af3e904256b220050342a/4651954e86e69092042573da00414909?OpenDocument> (acesso em 06.out.2023).

¹² Conforme informações disponíveis em <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/318-decretos-estaduais/icms/icms-2022/12925-decreto-n-43-319-de-26-de-dezembro-de-2022> (acesso em 06.out.2023).

¹³ Conforme informações disponíveis em <https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtosAno.do?action=exibir&codAto=270797&codItemAto=1723139#1723139> (acesso em 06.out.2023).

¹⁴ Conforme informações disponíveis em https://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afriLoop=114765487385750749&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC343781&_adf.ctrl.ctrl-state=17y3megdho_9 (acesso em 06.out.2023).

¹⁵ Conforme informações disponíveis em <http://ditel.casacivil.ro.gov.br/COTEL/Livros/Files/LC1166.pdf> (acesso em 06.out.2023).

conservação e o fixo, buscando promover um crescimento econômico e social sustentável.

São Paulo¹⁶ adota critérios como Valor Adicionado, população, receita tributária própria, área cultivada, componente fixo, área inundada e área protegida, refletindo o compromisso do estado com o desenvolvimento econômico aliado à preservação ambiental.

No Tocantins¹⁷, a distribuição do ICMS considera o Valor Adicionado, cota igual, número de habitantes, área territorial, Política do Meio Ambiente – IPAm, Controle de Queimadas – ICQM, Conservação da Biodiversidade e das Comunidades Indígenas, Saneamento Básico e Água – ISBAM, Conservação e Manejo do Solo – ICSm e Turismo Sustentável – TS, refletindo o compromisso do estado com o desenvolvimento sustentável e a preservação ambiental

Levando-se em consideração os parâmetros escolhidos pelos estados, além do critério VAF e educacional, determinados na CF/88, verifica-se o quão importante é considerar as especificidades regionais na distribuição de recursos. Evidencia-se, por outro lado, grande preocupação de que o texto da PEC 45 possa, inadvertidamente, destruir essa estrutura consolidada e importante na definição das políticas públicas municipais e estaduais, prejudicando o desenvolvimento de municípios e gerando crises, pois muitos não mais disporão dos recursos necessários para serviços e obras essenciais que prestavam à população há décadas.

¹⁶ Conforme informações disponíveis em <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1981/lei-3201-23.12.1981.html> (acesso em 06.out.2023).

¹⁷ Conforme informações disponíveis em <http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei2.959.15.htm#:~:text=LEI%20no%202.959%2C%20de,ICMS%2C%20e%20adota%20outras%20provid%C3%A2ncias> (acesso em 06.out.2023).

As alterações que foram aprovadas pela Câmara dos Deputados, para além de extinguirem o Valor Adicionado Fiscal, impossibilitam cada estado de utilizar os 25%, correspondentes ao inciso II do art. 158 da CF/88 para distribuição, conforme suas especificidades regionais.

Hoje, ao menos 11 (TO, SP, RO, RJ, PR, MG, MS, MT, GO, CE e AL), dos 15 estados pesquisados, utilizam o meio ambiente como critério para distribuição de recurso referente aos 25% da cota-parte do ICMS. Trata-se de importante incentivo direto nas políticas públicas municipais. Com a extinção do VAF, os estados não disporão mais da competência de incentivar, por exemplo, essas relevantes políticas públicas ambientais.

Portanto, existe atualmente uma política regional de desenvolvimento local atrelada aos critérios com os quais cada estado escolheu distribuir os 25% da cota-parte do ICMS. Conclui-se, dessa forma, que, no atual cenário da política tributária brasileira, é inegável que destinar um percentual para que cada estado discuta seus próprios critérios de partilha é essencial para a manutenção das atuais políticas regionais de desenvolvimento, já existentes nos municípios.

Em conformidade com a legislação vigente, a comunicação, representada pelo VAF, deve corresponder a, no mínimo, 65% do ICMS repassado aos municípios. No entanto, é interessante observar que muitos estados brasileiros, por iniciativa própria, têm optado por permanecer com o percentual anterior de 75%, demonstrando um compromisso com a descentralização de recursos e o fortalecimento das administrações locais. Tal decisão, embora não obrigatória, reforça a importância do VAF como instrumento de equidade fiscal entre as diferentes regiões do país.

Atualmente, o VAF assume uma relevância singular nas receitas municipais, constituindo-se em um dos principais fatores de sustentabilidade financeira para as prefeituras. O cálculo do VAF leva em consideração o valor adicionado às operações de circulação de mercadorias e a prestação de serviços, refletindo diretamente a atividade econômica local. Assim, o Valor Adicionado Fiscal (VAF) emerge como um elemento-chave na distribuição do ICMS aos municípios brasileiros, extrapolando sua dimensão meramente fiscal para se tornar um instrumento de fomento ao crescimento e desenvolvimento local.

3.4 Federalismo, comparativo no plano internacional

A utilização do Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) como fonte de financiamento para governos subnacionais é uma prática adotada por países que tenham características federativas.¹⁸ No contexto de uma reforma tributária, torna-se essencial, primeiramente, determinar a composição das fontes de recursos destinados aos entes federativos, particularmente aos estados e municípios no cenário brasileiro.

Após essa definição, é necessário analisar as fontes de receita própria e estabelecer critérios para as transferências destinadas à equalização de receitas. A título de exemplo, podem ser mencionadas as práticas de transferência de recursos adotadas em outros países, como Alemanha, Austrália e Canadá.

¹⁸ VARSANO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. Banco Interamericano de Desenvolvimento. Documento para Discussão # IDB-DP-335, fevereiro, 2014.

Na Alemanha, que é considerada por Varsano¹⁹ um paradigma de federalismo cooperativo, os governos subnacionais possuem limitações significativas em sua autonomia fiscal, embora participem ativamente da formulação das políticas que influenciam suas finanças. O país compreende três níveis de governo, cada um com impostos próprios e compartilhados. Destes, os impostos sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas somados ao IVA representam cerca de 70% da arrecadação total.

Em razão da considerável proporção da arrecadação sob a jurisdição do governo nacional, é necessária a implementação de um sistema de equalização para a transferência de recursos para as demais esferas. Assim, a Alemanha adota um sistema de equalização fiscal, que estabelece um procedimento para as transferências com quatro fases distintas: 1) distribuição vertical inicial dos recursos, incluindo uma parcela destinada às municipalidades; 2) distribuição horizontal entre as regiões (*länder*); 3) equalização das receitas nas referidas regiões (*länder*), com o objetivo de promover a igualdade financeira; e 4) definição das transferências suplementares do governo federal para as regiões (*länder*) mais carentes (suplementação federal).

Na Austrália, o Imposto sobre Bens e Serviços (GST), implementado a partir de julho de 2000, assemelha-se ao IVA, sendo a receita destinada aos estados e territórios. No entanto, por ser regulado por uma lei nacional e arrecadado pelo governo federal, que posteriormente distribui a receita líquida às unidades subnacionais, não pode ser considerado verdadeiramente um IVA subnacional. Apesar disso, a receita proveniente do GST substituiu as transferências de assistência financeira do governo

¹⁹ *Ibidem.*

nacional para as unidades subnacionais, bem como a receita de diversos impostos estaduais. Essa transição foi realizada por meio de transferências temporárias de recursos.

Assim como a Alemanha, tendo em vista a concentração da arrecadação e a necessidade de redistribuição de recursos, a Austrália adota um método de equalização fiscal horizontal, o qual visa a assegurar que todas as unidades subnacionais tenham a capacidade de oferecer um padrão equitativo de serviços públicos. No entanto, nesse caso, a equalização está condicionada ao cumprimento de metas relacionadas ao aumento da arrecadação própria e à eficiência na gestão dos recursos públicos. Os coeficientes de participação são definidos por uma comissão com base em um modelo complexo, que parte do princípio de igualdade de participação *per capita* de todas as unidades e, posteriormente, faz ajustes com base nas necessidades específicas de certos serviços e nas receitas particulares de cada unidade. Esse processo resulta na determinação das transferências *per capita*.

No contexto do Canadá, os arranjos fiscais apresentam uma notável diversidade. No que concerne à tributação de bens e serviços, observam-se quatro modalidades distintas de tratamento tributário. Em termos concisos, destaca-se a existência de um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) de competência federal, bem como a possibilidade de adesão das províncias ao Imposto de Vendas Harmonizado (HST). As transferências dependerão da tributação adotada pela província.

Analisando os exemplos de países com sistemas federativos que podem inspirar o modelo brasileiro, conforme apontado por Varsano, é

notável que, em nações importantes e relevantes em termos econômicos e políticos, as transferências equalizadoras desempenham um papel central no federalismo, contribuindo para a promoção de maior homogeneidade nas transferências intergovernamentais.²⁰

Na Austrália, por exemplo, o princípio de equalização orienta as transferências do IVA, que é arrecadado pelo governo central, mas cuja titularidade pertence aos estados. Na Alemanha, os estados também arrecadam o IVA, mas existem transferências horizontais, além das verticais, com o objetivo de alcançar a igualdade financeira.

Dessa forma, considerando a realidade do Brasil, que abriga substanciais disparidades entre estados e municípios, a importância das transferências intergovernamentais, em particular do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e da cota-parte do ICMS para os municípios, é inegável, sendo fundamental para a manutenção do federalismo brasileiro por meio da equalização fiscal.

Essa parcela dos recursos tributários está diretamente vinculada ao VAF, cujo impacto transcende a mera formalidade contábil. Em conformidade com a legislação vigente, o critério de distribuição representada pelo VAF deve corresponder a, no mínimo, 65% do ICMS repassado aos municípios. Entretanto, é relevante destacar, como já mencionado, que diversos estados do Brasil têm voluntariamente escolhido permanecer com esse índice em cerca de 75%, evidenciando um compromisso com a descentralização de recursos e o fortalecimento das gestões locais, com uma ótica semelhante à de outras federações. Essa

²⁰ *Ibidem.*

escolha, ainda que não seja obrigatória, enfatiza a relevância do VAF como uma ferramenta para promover a equidade fiscal entre as diversas regiões do país.

4. CRITÉRIOS DE REPARTIÇÃO DO IBS AOS MUNICÍPIOS PROPOSTOS PELA PEC 45/2019 – Texto aprovado na Câmara dos Deputados

Duas propostas de emenda, no âmbito da reforma tributária em curso (PEC 110/2019 e PEC 45/2019), além de outras pospostas surgidas no bojo da discussão, resultaram na aprovação da Emenda Aglutinativa de Plenário 45 pela Câmara dos Deputados (PEC 45/2019), atualmente em discussão no Senado da República.

Entre os vários aspectos da PEC 45/2019, destaca-se a extinção do ICMS e do ISS, os quais darão lugar ao IBS, que incidirá sobre operações e importações com bens materiais e imateriais, inclusive direitos e serviços.

Não bastasse a alteração da competência constitucional para instituição do IBS, a PEC 45/2019 também propõe a mudança nos critérios de repartição da cota-parte devida aos municípios, extinguindo o atual critério do VAF aplicado em relação ao ICMS.

Caso a PEC 45/2019 seja aprovada nos termos até então apresentados, o artigo 158, IV, § 2º, da CF/88 passará a estabelecer os seguintes critérios para repartição da cota-parte municipal do valor auferido a título do IBS: (i) 85% (oitenta e cinco por cento), na proporção da população; (ii) 10% (dez por cento), com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o

nível socioeconômico dos educandos, de acordo com o que dispuser lei estadual; e (iii) 5% (cinco por cento), em montantes iguais para todos os municípios do estado.

Portanto, percebe-se que foi abandonado o critério objetivo relativo à contribuição de cada município para o desenvolvimento econômico regional, pois, na PEC 45/2019, prioriza-se a análise meramente populacional para a repartição da receita municipal, desconsiderando o volume de operações que ocorrem em cada município. Destaque-se que esse volume revela esforço e investimento do ente federativo e dos seus cidadãos para produzir riquezas que atendem a necessidades e promovem desenvolvimento socioeconômico em nível local, regional e nacional.

Assim, no que se refere aos contextos federativos vislumbrados na Carta Magna, esse novo modelo proposto para a repartição da cota-parte municipal se mostra como um mitigador do federalismo de cooperação horizontal e um incentivador do federalismo fiscal vertical. No sentido inverso ao ideal, o novo modelo prioriza o gigantismo dos poderes centrais, ao arrecadar e repassar o produto da arrecadação sem considerar o esforço e os investimentos de cada ente federado municipal para o aferimento das receitas.

Por outro lado, o uso da população da jurisdição como critério de distribuição é sustentado na premissa falsa de que efetivamente seria eficiente como fundamento para mudar o critério atual, centrado na destinação da cota-parte do ICMS onde ocorrer a produção ou prestação de serviços, para o critério do consumo, i.e., que a receita do imposto pertenceria à jurisdição em que se dá o consumo. A premissa está

equivocada porque a população não é um *proxy* adequado para consumo, por diversos motivos, sendo os principais: a) desprezo absoluto pelo B2B, i.e., o comércio entre as pessoas jurídicas, que são os elos produtores e geradores de valor na cadeia de produção antes que ocorra o consumo final, o qual, muitas vezes, não ocorre na jurisdição, sendo o produto ou serviço exportado para outra jurisdição interna ou para o exterior; b) o nível de renda das populações das diversas cidades varia bastante no Brasil, não sendo, portanto, o consumo determinado somente pela população; c) a população está ligada a diversos fatores migratórios de sazonalidade, o que impacta um número considerável de municípios. Por exemplo, cidades turísticas com população “oficial” residente pequena, tem uma demanda por serviços públicos, ainda que sazonais e de infraestrutura para o turismo, que jamais seriam capturados pelo critério de população usado na distribuição da cota-parte. Por outro lado, municípios com intenso comércio entre empresas, com baixa população residente, que têm alta demanda de infraestrutura, especialmente transporte e conservação ambiental, teria problemas de receita no que diz respeito à cota-parte, justamente porque seu consumo não é capturado pelo tamanho da população, que muitas vezes é residente em outro município e apenas trabalha no município produtor. Ou seja, usar a “população” como critério predominante de repatriação de receitas de um tributo, proxy do que é o consumo ocorrido dos municípios, no caso do IBS, é uma premissa equivocada. Um critério eficiente deve efetivamente levar em conta esse consumo e produção, seja entre empresas, seja o efetivo da população. Isto porque é o consumo efetivo e a produção que determinam, pelo menos em grande parte, as necessidades de investimento e de parte relevante de despesas correntes dos municípios.

4.1 Especificidades da Proposta

A PEC nº 45/2019 representa um marco importante na busca por uma reforma tributária abrangente no Brasil. Ao propor mudanças significativas no Sistema Tributário Nacional, visa a simplificar e otimizar a tributação sobre a produção, comercialização de bens e prestação de serviços. Com a aprovação em dois turnos pela Câmara dos Deputados, a proposta agora encontra-se pronta para votação no Senado, o que demonstra um amplo respaldo para as mudanças propostas.

A PEC nº 45/2019 prevê a instituição da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que substituirá o IPI, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins; ao passo que o IBS substituirá o ICMS e o ISS. A CBS será administrada pela União, ao passo que o IBS contará com gestão compartilhada entre estados e municípios. Adicionalmente, a proposta prevê a introdução de um imposto seletivo, que incidirá sobre produtos prejudiciais à saúde, como cigarros e bebidas alcoólicas.

O IBS, que será regulamentado por meio de uma lei complementar, está previsto para substituir de forma gradativa e definitiva o ICMS e o ISS até 2033. Com a implementação do IBS, a arrecadação dos valores será feita em âmbito nacional e, para gerir e distribuir esses recursos entre os entes federativos, será estabelecido um conselho federativo. Esse conselho será composto por 27 representantes estaduais, sendo um para cada estado e o Distrito Federal, além de 27 representantes dos municípios e do DF.

Durante o período de transição, que ocorrerá entre a implementação do IBS que se inicia em 2026, com período de teste até 2028, e implementação efetiva em 2029, e a extinção do ICMS e ISS em 2034, 90%

do montante arrecadado será redistribuído pelo conselho entre os estados e municípios. Essa distribuição será feita de acordo com a média de receita arrecadada no período entre 2024 e 2028, proporcionando uma transição gradual e equitativa para o novo sistema tributário.

No entanto, gera forte preocupação o congelamento da participação nesse formato de distribuição, pois que pode gerar implicações a longo prazo na distribuição de recursos entre os entes federativos, já que a participação estabilizada em percentuais deve crescentemente destoar da realidade e impactar na relação receita e despesa dos municípios, em especial nos serviços de saúde e educação.

No âmbito municipal, as fontes de arrecadação consideradas serão: a) a receita obtida através do imposto estabelecido no art. 156, III, da Constituição Federal, que se refere ao ISS; e b) a parte creditada conforme o art. 158, IV, “a”, da Constituição Federal, que corresponde à cota-parte do ICMS destinada aos municípios. Esses dois elementos comporão a base de arrecadação municipal no novo sistema tributário.

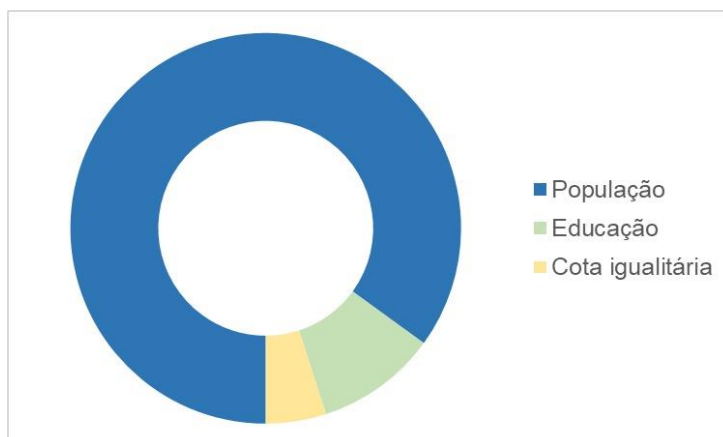
Após o período de transição, as parcelas de receita pertencentes aos Municípios serão distribuídas conforme os seguintes critérios:

I – 85% (oitenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção da população;

II – 10% (dez por cento), com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos, de acordo como que dispuser lei estadual;
e

III – 5% (cinco por cento), em montantes iguais para todos os Municípios do Estado.”

Figura 1 – Partilha dos Estados para os Municípios



Dessa forma, a proposta de reforma tributária traz uma mudança significativa na distribuição de impostos entre os entes federativos. A criação de um conselho encarregado dessa tarefa marca uma diferença considerável em relação ao sistema atual, onde estados e municípios têm autonomia na gestão dos impostos sob sua responsabilidade. Por essa razão, a instituição do Conselho é criticada por diversos setores da sociedade que apontam como consequência a completa e total perda da autonomia municipal, já que a arrecadação será centralizada no âmbito federal e a representação dos demais entes federados no processo de decisão será limitada, com apenas um representante de cada Estado e Município no conselho. Como exemplo, em Minas Gerais, um representante seria responsável por 853 municípios, o que evidencia a possível diluição das vozes locais no processo de tomada de decisões.

Outra alteração relevante proposta na Reforma Tributária diz respeito ao local de cobrança do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), que

passará a ocorrer no local de consumo dos produtos, não mais na região onde são produzidos. Essa mudança tem como objetivo eliminar a prática de guerra fiscal entre os entes federados para atrair empresas para seus territórios.

Contudo, essa mudança tende a prejudicar os estados e municípios de menor porte populacional, que muitas vezes recebem indústrias e empreendimentos produtores. Importante ter presente também que produção rural e a agricultura familiar estão nos municípios de menor porte populacional, justamente os que sofrerão o maior impacto negativo das mudanças propostas na reforma.

Estes entes federados podem ter que arcar com os custos do processo produtivo, como poluição, uso de recursos naturais e necessidade de expandir a infraestrutura local, ao passo que os municípios mais populosos passarão a receber uma parcela maior dos impostos relativos a essa produção. Os custos dos municípios produtores também abrangem áreas vitais como saúde e educação, o que adiciona uma camada adicional de complexidade ao desafio enfrentado pelos entes de menor porte populacional.

Apresenta-se como necessária a simplificação tributária que assegure a integridade territorial, mas que não prejudique as receitas municipais, e ainda não sobrecarregue os contribuintes. É imperativo, portanto, optar por um caminho que fortaleça os municípios, reafirme a autonomia municipal e, acima de tudo, promova o bem-estar da população municipal e garanta seu desenvolvimento econômico-social.

5. Efeitos econômicos na proposta de reforma tributária em discussão no Congresso Nacional (PEC Nº 45/2019)

Conforme já mencionado, a Constituição Federal atribui aos estados (art. 155, II) competência para instituir o ICMS, mas destina 25% dessa arrecadação aos municípios (art. 158, IV). Tais recursos devem ser rateados por cada governo estadual (art. 158, parágrafo único) com pelo menos 65% com base no VAF e até 35% conforme lei estadual, sendo que destes pelos menos dez pontos percentuais sendo repassados conforme indicadores de melhoria na educação e de aumento da equidade. A Lei Maior também atribui aos governos municipais (art. 156, III) competência para instituir o ISS.

Conforme já observado, a proposta de reforma tributária em discussão propõe unificar o ICMS e o ISS no novo IBS. Este novo imposto vai incidir sobre o valor agregado em cada etapa produtiva, cobrado tão somente no destino e com cada nível de governo fixando a sua própria alíquota. Salvo exceções amparadas no novo ordenamento constitucional, a alíquota cobrada em cada circunscrição administrativa será uniforme. Assim, as operações serão tributadas pelo somatório das alíquotas estadual e municipal em vigor no local da transação. Dessa forma, dentro do mesmo estado, as alíquotas totais variarão na exata medida das diferenças observadas entre as alíquotas municipais.

Observe-se que o percentual da alíquota específica dos municípios, em princípio substitui a tributação do ISS, que será extinto. Assim, não há que se falar em mecanismos de compensação do valor adicionado dos serviços, o que corresponde em geral à totalidade da arrecadação do ISS,

com base na cobrança da parcela do IBS no que diz respeito à alíquota municipal, porque essa reposição, remete única e exclusivamente à reposição pela perda da receita do ISS, devido à sua extinção.

Além da sua alíquota específica, as prefeituras ainda terão direito a 25% da parcela estadual do IBS. Por ora, a PEC nº 45, de 2019, prevê que a partilha desses recursos observará os seguintes critérios:

- a) 85% na proporção da população;
- b) 10% conforme indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, fixados por lei estadual; e
- c) 5% em montantes iguais para todos os municípios de cada estado.

O quadro a seguir resume os dois conjuntos de critérios:

Quadro 1 – Comparação da Cota-parte Municipal

COTAS-PARTE MUNICIPAL	CONSTITUIÇÃO	CONSTITUIÇÃO OU LEI ESTADUAL		LEI ESTADUAL		TOTAL	
	VAF	POPULAÇÃO	IGUAL	OUTROS	EDUCAÇÃO		
ICMS	≥ 65%	≤ 25%			≥ 10% e ≤ 35%		100%
IBS	0%	85%	5%	0%	10%	100%	

Fonte: elaboração dos autores.

Presentemente, até 25% da cota-parte municipal do ICMS pode ser alocada por leis estaduais conforme critérios não relacionados com o desempenho escolar dos estudantes matriculados. Isso inclui, mas não obriga, a divisão segundo o tamanho da população e em cotas iguais entre todos os beneficiados. A PEC nº 45/2019, a seu tempo, limitará a

possibilidade de lei estadual ao critério educacional, com participação fixada em 10%.

Impõe-se notar que o IBS terá uma base tributária mais ampla do que a do ICMS, pois também incidirá sobre os serviços de forma geral. Conseqüentemente, a cota-parte municipal do IBS deverá superar o montante rateado atualmente. Porém, deve ser observado, que haverá perda da arrecadação do ISS considerando o município individualmente. Como a premissa da reforma é que não aumente a carga tributária, a arrecadação do total do IBS total deverá ser similar à do ICMS e ISS juntas.

Considera-se ainda que, mesmo que se considere um aumento na arrecadação total, os municípios não terão a capacidade de aprimorar sua participação na distribuição de recursos, a menos que haja um crescimento populacional. Isso significa que município não poderá mais melhorar sua participação na repartição do ICMS pelo seu esforço em melhorar sua economia local. Sua participação somente melhora se sua população vier a crescer.

Observe-se que estamos tratando da "participação" e não dos valores absolutos distribuídos. Esta é uma dinâmica já presente: se a arrecadação do ICMS aumenta, o repasse para todos também cresce proporcionalmente, o mesmo se dará com o IBS. No entanto, na sistemática atual, um município que se esforça para fortalecer sua economia local pode experimentar um aumento ainda mais significativo em sua participação na distribuição de recursos.

Assim, partindo do pressuposto de que não haverá alteração da carga tributária como consequência da reforma tributária (valor arrecadado

global sobre o consumo/PIB) é possível verificar os efeitos de alteração da sistemática de distribuição da cota-parte do atual ICMS e da construção do novo imposto, IBS, considerando o atual critério do VAF e a proposta de alteração para o critério de população.

5.1 Metodologia

Este estudo adota duas abordagens distintas para analisar o impacto da PEC Nº 45/2019. Cada uma dessas metodologias apresenta suas próprias vantagens e desafios inerentes.

O primeiro método se baseia na utilização de dados provenientes do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), fornecendo uma fonte nacional de informações auditadas que confere uma substancial robustez à análise. Contudo, é crucial salientar que esses dados, embora auditados, podem se mostrar incompletos em certos aspectos, notadamente devido à ausência de indicadores cruciais, como o Índice de Participação dos Municípios (IPM), o que pode introduzir um viés em determinadas conclusões.

Por sua vez, o segundo método se apoia na utilização de dados disponibilizados pelas Secretarias de Fazenda Estaduais²¹. Estes constituem uma fonte oficial e mais abrangente de informações, abarcando um leque mais amplo de indicadores essenciais para a avaliação do impacto da PEC 45/2019.

²¹ Os dados de VAF são calculados, auditados e publicados por auditores fiscais das secretarias estaduais de fazenda. As Secretarias de Fazenda Estaduais têm setores em suas estruturas administrativas específicos para apuração do VAF, geralmente formados por gerente e seus auditores fiscais.

Portanto, a análise que se segue se concentrará nos resultados obtidos a partir desses dois métodos, com o propósito não apenas de proporcionar uma compreensão mais abrangente e multifacetada do impacto da PEC Nº 45/2019, mas também de enriquecer o debate sobre a relevância e confiabilidade dos dados empregados em estudos de cunho fiscal e orçamentário.

5.1.1 A Base de Dados do SICONFI

O SICONFI reúne informações contábeis, financeiras e de estatísticas fiscais de 5.568 municípios, 26 estados, o Distrito Federal e a União. Os dados efetivamente disponíveis, contudo, dependem da colaboração e presteza de cada ente. Dessa forma, é comum haver lacunas nas séries informadas. No que tange ao exercício de 2022, a STN conta com os balancetes de 5.502 municípios. Excluindo-se aqueles que não informaram as cotas-parte recebidas referentes ao ICMS e ao FPM (Fundo de Participação dos Municípios), chega-se ao total de 5.408 entes.

Combinando-se o SICONFI com os resultados do censo demográfico de 2022, recém-publicados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE),²² tem-se que os municípios considerados reúnem 98,7% da população brasileira, com a seguinte distribuição:

²² Conforme informações disponíveis em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/37734-relacao-da-populacao-dos-municipios-para-publicacao-no-dou.html?=&t=resultados> (acesso em 06.out.2023).

Tabela 1 – População - Dados Considerados versus Dados Totais

UF	MUNICÍPIOS	POPULAÇÃO	TOTAL DE	POPULAÇÃO
	CONSIDERADOS	CONSIDERADA	MUNICÍPIOS	TOTAL
AC	20	807.630	22	830.018
AL	98	3.067.211	102	3.127.683
AM	62	3.941.613	62	3.941.613
AP	13	705.741	16	733.759
BA	414	14.070.263	417	14.141.626
CE	184	8.794.957	184	8.794.957
ES	78	3.833.712	78	3.833.712
GO	241	7.031.079	246	7.056.495
MA	215	6.741.882	217	6.775.805
MG	847	20.241.167	853	20.539.989
MS	78	2.736.404	79	2.757.013
MT	139	3.634.581	141	3.658.649
PA	139	7.906.063	144	8.121.025
PB	216	3.911.492	223	3.974.687
PE	182	9.022.079	184	9.058.931
PI	221	3.256.907	224	3.271.199
PR	372	11.108.486	399	11.444.380
RJ	83	15.434.976	92	16.055.174
RN	164	3.281.753	167	3.302.729
RO	49	1.531.168	52	1.581.196
RR	15	636.707	15	636.707
RS	460	10.528.804	497	10.882.965
SC	264	7.286.443	295	7.610.361
SE	74	2.206.067	75	2.210.004
SP	642	44.396.967	645	44.411.238
TO	138	1.500.630	139	1.511.460
TOTAL	5.408	197.614.782	5.568	200.263.375

Fonte: STN e IBGE; elaboração dos autores.

Em face da pouca representatividade dos entes sem dados ou com dados incompletos, eles foram excluídos da análise que segue.

Em que pesem as inconsistências observadas, os dados do SICONFI, combinados com dados demográficos disponibilizados pelo IBGE e pelo IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada)²³, são um bom ponto de partida para analisar os efeitos redistributivos da PEC nº 45, de 2019.

5.1.1.1 Simulações e Resultados

Na simulação do rateio da cota-parte municipal do ICMS de 2022 segundo os critérios da proposta de reforma tributária, optou-se por usar os dados demográficos publicados pelo IBGE recentemente. Uma vez que a população tem, dependendo da legislação estadual, peso reduzido ou mesmo nulo no rateio em questão, diferentemente do preconizado pelo novo sistema tributário, concluímos que seria importante tentar captar como as importantes mudanças nos quantitativos populacionais apontadas pelo censo afetariam as prefeituras.

Compondo-se a participação da população de cada ente somatório estadual dos habitantes dos entes considerados, com peso de 85%, e o inverso da quantidade de municípios considerados de cada estado, com peso de 5%, e dividindo-se o coeficiente resultante por 0,9 para compensar a ausência de dados sobre o critério educacional, chega-se a 5.408 coeficientes. Multiplicados pelos 26 somatórios estaduais das cotas-parte desses mesmos entes, chega-se às novas cotas-partes. Comparando-se ambas, tem-se que 3.303 municípios ganhariam, enquanto 2.105 perderiam, conforme a tabela a seguir:

²³ Informações disponíveis em <http://www.ipeadata.gov.br/Default.aspx> (acesso em 06.out.2023)

TABELA 2 - EFEITO DA REDISTRIBUIÇÃO DA COTA-PARTE DO ICMS POR ESTADO

UF	QUANTIDADE DE MUNICÍPIOS		
	GANHADOR	PERDEDOR	TOTAL
AC	12	8	20
AL	59	39	98
AM	52	10	62
AP	7	6	13
BA	356	58	414
CE	104	80	184
ES	46	32	78
GO	76	165	241
MA	170	45	215
MG	673	174	847
MS	25	53	78
MT	47	92	139
PA	102	37	139
PB	168	48	216
PE	149	33	182
PI	189	32	221
PR	146	226	372
RJ	26	57	83
RN	118	46	164
RO	12	37	49
RR	7	8	15
RS	135	325	460
SC	88	176	264
SE	39	35	74
SP	419	223	642
TO	78	60	138
TOTAL	3.303	2.105	5.408

Fonte: elaboração dos autores.

Interessante notar que oitos estados (GO, MS, MT, PR, RJ, RO, RS e SC) têm mais entes perdedores do que ganhadores.

A próxima tabela contém as correlações das duas cotas-parte do ICMS: com o tamanho da população, as cotas-parte do FPM e a arrecadação do ISS:

Tabela 3 - Correlações Atuais e Propostas

COTA-PARTE DO ICMS	POPULAÇÃO 2023	COTA-PARTE DO FPM	ARRECADAÇÃO DO ISS
Atual	0,90	0,52	0,89
Proposta	0,97	0,44	0,96

Fonte: elaboração própria.

Verifica-se que, pelo critério contido na proposta de reforma tributária, há um aumento na aderência da cota-parte do IBS ao tamanho da população, o que era esperado, e ao produto da arrecadação do ISS. No caso da cota-parte do FPM, porém, há uma diminuição, o que pode ser explicado pelo forte viés pró-municípios pouco populosos desse Fundo. A tabela que segue detalha as variações percentuais das cotas-parte propostas em relação às cotas-parte atuais:

TABELA 4 VARIAÇÕES DAS COTAS-PARTE

VARIAÇÕES	QUANTIDADE
≤ -50%	436
> -50% e ≤ 0%	1.669
> 0% e ≤ 50%	1.430
> 50% e ≤ 100%	975
> 100% e ≤ 150%	524
> 150% e ≤ 200%	219
> 200% e ≤ 250%	84
> 250% e ≤ 300%	27
> 300% e ≤ 350%	22
> 350% e ≤ 400%	4
>400%	18
TOTAL	5.408

Fonte: elaboração própria.

As quantidades de ganhadores e perdedores por tamanho da população dos municípios, por sua vez, é a seguinte:

Tabela 5 Efeito da Redistribuição da Cota-Parte do ICMS por Tamanho da População

POPULAÇÃO	QUANTIDADE MUNICÍPIOS			% PERDE
	GANHA	PERDE	TOTAL	
< 10.001	1.224	1.178	2.402	49,0%
> 10.000 e ≤ 20.000	896	431	1.327	32,5%
> 20.000 e ≤ 50.001	743	290	1.033	28,1%
> 50.000 e ≤ 100.000	235	97	332	29,2%
> 100.000 e ≤ 150.000	85	33	118	28,0%
> 150.000 e ≤ 300.000	62	42	104	40,4%
> 300.000 e ≤ 500.000	35	17	52	32,7%
> 500.000	23	17	40	42,5%
TOTAL	3.303	2.105	5.408	38,9%

Fonte: elaboração dos autores.

Constata-se que a redistribuição pretendida poderá impactar negativamente não só uma grande quantidade de entes pouco populosos, mas também percentuais elevados dos municípios muito populosos.

A seguir, a distribuição de ganhos e perdas em termos das cotas-parte *per capita* atual:

TABELA 6 EFEITO DA REDISTRIBUIÇÃO DA COTA-PARTE DO ICMS POR TAMANHO DA POPULAÇÃO

COTA-PARTE PER CAPITA	QUANTIDADE MUNICÍPIOS			% PERDE
	GANHA	PERDE	TOTAL	
< 100,00	11	0	11	0,0%
< 100,00 e ≤ 200,00	230	0	230	0,0%
< 200,00 e ≤ 500,00	1.413	16	1.429	1,1%
< 500,00 e ≤ 1.000,00	1.164	355	1.519	23,4%
< 1.000,00 e ≤ 2.000,00	454	1.038	1.492	69,6%
< 2.000,00 e ≤ 5.000,00	30	647	677	95,6%
< 5.000,00 e ≤ 10.000,00	1	42	43	97,7%
>10.000,00	0	7	7	100,0%
TOTAL	3.303	2.105	5.408	38,9%

Fonte: elaboração própria.

A questão que resta a ser respondida é: quão dinâmicos são os entes prejudicados pelos novos critérios. Tomando-se o crescimento populacional no período de 2010 a 2023 como uma medida de dinamismo, tem-se que as populações de mais de 50% dos cinquenta entes com as maiores cotas-parte *per capita* (superior a R\$ 5.000,00) cresceram mais rapidamente do que a média estadual. Trata-se justamente dos municípios mais prejudicados pelos novos critérios. Ou seja, o critério de população é um desincentivo ao desenvolvimento, pois ao priorizar apenas a população, municípios que poderiam estar investindo em iniciativas para fortalecer suas economias locais podem ser desencorajados. Isso ocorre porque, independentemente dos esforços para promover o crescimento econômico, a alocação de recursos permanecerá fortemente influenciada pelo número de habitantes.

Pode-se dizer que o critério de população como critério preponderante impõe um viés inadequado na distribuição, podendo ser considerado um aspecto puramente político-democrático.

5.2.1 A Base de Dados das Secretarias Estaduais de Fazenda

A planilha foi composta a partir de dados obtidos junto às Secretarias Estaduais de Fazenda, abrangendo 5.552 dos 5.568 municípios brasileiros.²⁴ Os dezesseis municípios do Amapá não foram considerados nesta análise. Os dados fornecidos compreendem informações como estado, código identificador, nome do município, PIB (Produto Interno Bruto), VAF, IVA (Índice do Valor Adicionado), IVA médio (média dos IVAs de 2020 e 2021), IPM 2022 (Índice de Participação do Município na cota-parte municipal do ICMS em 2022) e ICMS 2022 (cota-parte do município em 2022). As seis

últimas séries foram obtidas diretamente das Secretarias Estaduais de Fazenda. A planilha abrange informações sobre a população estadual, o somatório das cotas-parte do ICMS e os PIBs municipais em nível estadual, assim como o total de municípios em cada estado, todos provenientes do IBGE.

Tabela 7 - Dados Considerados versus Dados Totais

UF	Municípios Considerados	População	Total de Municípios	População Total
AC	22	830.026	22	830.018
AL	102	3.127.511	102	3.127.683
AM	62	4.269.995	62	3.941.613
AP	-	-	16	733.759
BA	417	14.136.417	417	14.141.626
CE	184	8.791.688	184	8.794.957
ES	78	3.833.486	78	3.833.712
GO	246	7.055.228	246	7.056.495
MA	217	6.775.152	217	6.775.805
MG	853	20.538.718	853	20.539.989
MS	79	2.756.700	79	2.757.013
MT	141	3.658.813	141	3.658.649
PA	144	8.116.132	144	8.121.025
PB	223	3.974.495	223	3.974.687
PE	184	9.058.155	184	9.058.931
PI	224	3.269.200	224	3.271.199
PR	399	11.443.208	399	11.444.380
RJ	92	16.054.524	92	16.055.174
RN	167	3.302.406	167	3.302.729
RO	52	1.581.016	52	1.581.196
RR	15	636.303	15	636.707
RS	497	10.880.506	497	10.882.965
SC	295	7.609.601	295	7.610.361
SE	75	2.209.558	75	2.210.004
SP	645	44.420.459	645	44.411.238
TO	139	1.511.459	139	1.511.460
Total	5.552	199.840.756	5.568	200.263.375

Fonte: Secretarias estaduais de fazenda e IBGE; elaboração dos autores.

Conforme os dados fornecidos pelas secretarias estaduais de fazenda em 2022, excluindo o estado do Amapá, o total de municípios

sujeitos ao estudo é de 5.552, contabilizando uma população de 199.840.756 habitantes.

5.2.1.1 Simulações e Resultados

A partir dos dados primários, foi calculado o IPM-PEC para cada município, qual seja, o índice de participação municipal levando em consideração os critérios de partilha da PEC 45/2019. Compôs-se a participação da população de cada ente somatório estadual dos habitantes dos entes considerados, com peso de 85%, e o inverso da quantidade de municípios considerados de cada estado, com peso de 5% e 10% relacionado ao índice educacional, calculado a partir das legislações estaduais. Desta forma, aplicou-se o IPM-PEC no montante distribuído no estado em 2022 e obteve-se a cota-parte do município com base nessa premissa. Em seguida, calculou-se a diferença entre o valor recebido em 2022 e aquele calculado pela IPM-PEC. Comparando-se ambas, tem-se que 3.782 municípios ganhariam, enquanto 1.770 perderiam, conforme a tabela a seguir:

TABELA 8 - EFEITO DA REDISTRIBUIÇÃO DA COTA-PARTE DO ICMS POR ESTADO

UF	Quantidade de Municípios		
	Ganhador	Perdedor	Total
AC	15	7	22
AL	67	35	102
AM	56	6	62
AP	-	-	0
BA	364	53	417
CE	123	61	184
ES	60	18	78
GO	142	104	246
MA	183	34	217
MG	675	178	853
MS	29	50	79
MT	68	73	141
PA	114	30	144
PB	202	21	223
PE	164	20	184
PI	198	26	224
PR	199	200	399
RJ	47	45	92
RN	137	30	167
RO	15	37	52
RR	7	8	15
RS	193	304	497
SC	154	141	295
SE	37	38	75
SP	447	198	645
TO	86	53	139
Total	3.782	1.770	5.552

Fonte: Secretarias estaduais de fazenda e IBGE; elaboração dos autores.

Utilizando-se os dados das Secretarias Estaduais de Fazenda, sete estados (MS, MT, PR, RO, RR, RS e SE) têm mais entes perdedores do que ganhadores.

Assim como demonstrado nos estudos baseados nos dados do SICONFI e nas informações das secretarias de estado, é evidente que a redistribuição proposta tem o potencial de ter efeitos adversos significativos

tanto em entidades pouco populosas quanto em uma proporção substancial dos municípios densamente habitados.

A tabela de frequência abaixo detalha as variações percentuais das cotas-parte propostas em relação às cotas-parte atuais:

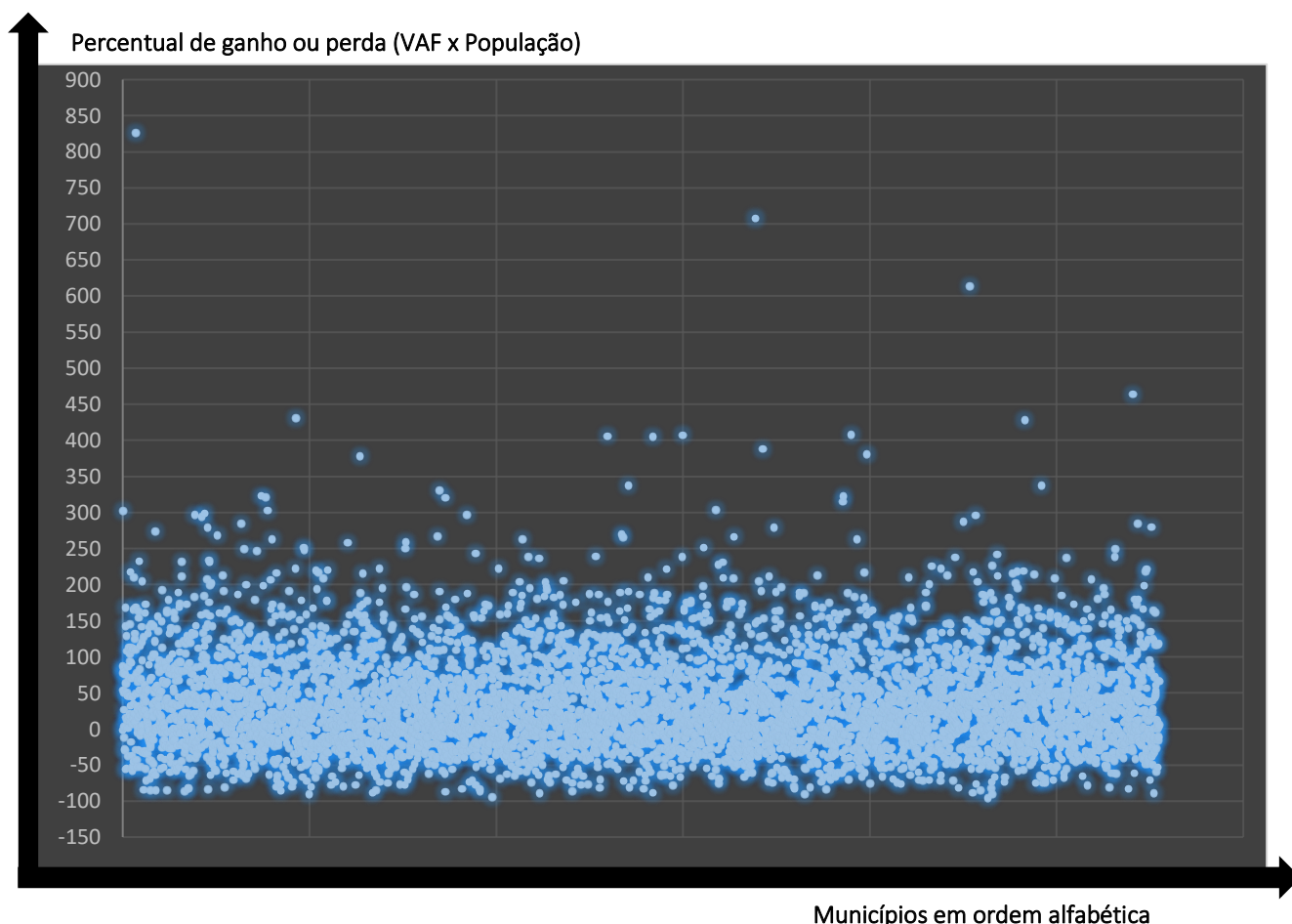
Tabela 9 - Variações das Cotas-Parte

Faixas (%)	Quantidade	%
-10 a +10	740	13,3285
10 a 20	392	7,06052
20 a 30	333	5,99784
30 a 40	333	5,99784
40 a 50	315	5,67363
>=50	2.027	36,5094
-10 a -20	342	6,15994
-20 a -30	331	5,96182
-30 a -40	262	4,71902
-40 a -50	186	3,35014
<=50	291	5,24135
	5.552	100

Fonte: elaboração dos autores

Os dados revelam um desequilíbrio notável na distribuição de recursos. Enquanto 2.027 municípios deverão experimentar um aumento significativo de 50%, 1.770 municípios enfrentarão uma redução em sua parcela.

GRÁFICO 1 – EFEITOS REDISTRIBUIÇÃO DA COTA-PARTE DO ICMS (MUDANÇA DE VAF PARA POPULAÇÃO COMO CRITÉRIO DE DISTRIBUIÇÃO) ENTRE OS MUNICÍPIOS ORDENADOS POR ORDEM ALFABÉTICA.



Fonte: elaboração dos autores

O gráfico de dispersão proporciona uma visão clara da distribuição de recursos sob a influência da proposta da PEC 45/2019. No eixo X estão representados os 5.552 municípios, distribuídos por ordem alfabética, enquanto o eixo Y indica o percentual de ganho ou perda em relação ao modelo atual de partilha. Assim, podemos entender como a implementação da PEC 45/2019, ao excluir o critério VAF e focar exclusivamente no critério populacional, afetaria cada município.

Ao analisar o gráfico, notamos que a retirada do VAF causa uma mudança significativa na distribuição dos recursos. O VAF, um elemento

crucial na alocação de recursos, possui uma influência considerável, e sua ausência gera uma alteração notável nos resultados. Adicionalmente, observa-se uma disparidade marcante na distribuição dos recursos. Alguns municípios recebem uma proporção consideravelmente maior, enquanto outros recebem uma proporção menor.

Vale ressaltar que uma parcela significativa dos municípios se encontra em faixas de porcentagem menos favorecidas. Isso indica que muitos desses municípios receberiam uma proporção menor de recursos em comparação com o modelo atual de partilha. Em contrapartida, uma minoria de municípios desfruta de uma proporção desproporcionalmente maior dos recursos disponíveis. Isso sugere que certos municípios seriam beneficiados de forma notável com a implementação da PEC 45/2019.

Para uma análise mais detalhada, é importante observar as linhas amarela e vermelha no gráfico. Os municípios abaixo da linha amarela teriam potencialmente perdas com a implementação da PEC 45/2019. Já os municípios acima da linha vermelha seriam os beneficiados por essa proposta. No centro do gráfico, encontramos os municípios que provavelmente receberiam uma parcela semelhante de recursos em comparação com o modelo atual. O gráfico demonstra que, ao implementar somente o critério populacional e remover o VAF, surge uma disparidade marcante na distribuição de recursos. A observação revela que uma parcela substancial dos municípios é alocada em faixas de porcentagem menos favorecidas, enquanto uma minoria desfruta de uma proporção desproporcionalmente maior dos recursos disponíveis.

Neste contexto, é essencial ressaltar que a adoção do critério proposto pela PEC 45/2019 tem o potencial de afetar inversamente a distribuição de recursos. Dessa forma, surge uma necessidade premente de reexaminar os critérios de alocação.

A análise dos dados provenientes tanto do SICONFI quanto das secretarias de fazenda estaduais aponta claramente para um viés inadequado na distribuição de recursos, devido à preponderância do critério populacional. Embora essa abordagem possa ser defendida por motivos políticos e democráticos, os resultados de ambos os estudos revelam que muitos municípios estão destinados a sofrer prejuízos significativos.

Isso suscita uma importante discussão sobre a necessidade de reavaliar os percentuais propostos pela PEC Nº 45/2019. Uma redistribuição mais equitativa e justa dos recursos se faz imperativa para assegurar um desenvolvimento mais homogêneo e sustentável entre os diferentes municípios do país. Tal revisão poderia representar um passo crucial em direção a uma distribuição mais equânime de recursos, em consonância com os princípios de justiça e eficiência na gestão pública.

6. ANÁLISE CRÍTICA DO DADOS VERIFICADOS E DOS IMPACTOS NAS FINANÇAS DOS MUNICÍPIOS

Com a mudança do critério para a distribuição das parcelas de receita pertencentes aos municípios do IBS, vários de municípios de menor porte sofrerão impactos relevantes.

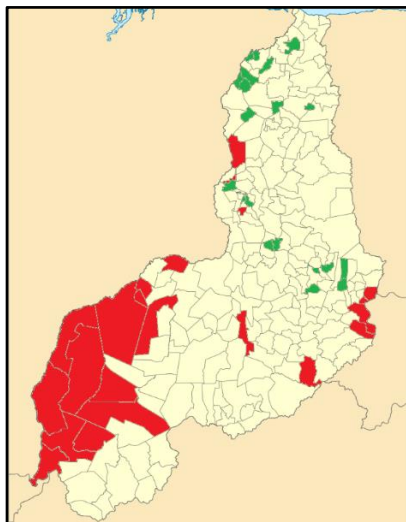
A implementação dessa mudança, que passa a utilizar apenas parâmetro demográfico, i.e., a população, ignorando a realidade econômica

de cada prefeitura, pode gerar impactos desastrosos para diversos municípios. Ao desprezar o critério do VAF, o novo critério torna irrelevante qualquer ação de incentivo dos municípios para o crescimento do comércio, indústria e do agronegócio. Isso certamente gerará um desincentivo ao investimento e produção, com prejuízos para os municípios, para a região e para o Brasil.

Ademais, havendo expressivas perdas, elas tendem a se concentrar na população com menor poder aquisitivo, que é aquela que depende mais de políticas públicas, especialmente locais.

Ao analisar o caso prático do estado do Piauí, por exemplo, fica nítida essa situação. Ao localizar os municípios mais afetados (em vermelho), é possível verificar uma semelhança geográfica:

Figura 2 – Mapa do Piauí com a concentração de população

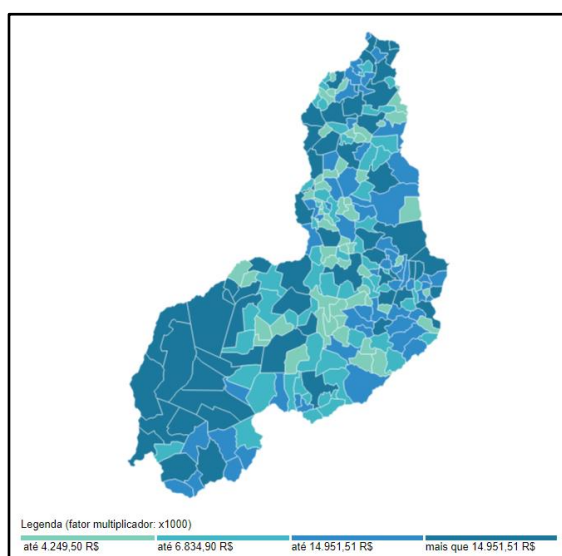


fonte: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pi/baixa-grande-do-ribeiro/pesquisa/38/47001?indicador=47006&tipo=cartograma>

Apesar de não haver uma grande consistência em relação aos municípios mais beneficiados (em verde), fica nítida a sua coincidência dos mais prejudicados. O Sudoeste Piauiense é o claro perdedor.

Coincidentemente ou não, os municípios com maiores perdas são os grandes “celeiros” do estado. Observe-se agora o mapa dos municípios com maior Valor Agregado Bruto (VAB) no setor agropecuário, apurado pelo IBGE (2020):

FIGURA 3 – MAPA DO PIAUÍ OS MUNICÍPIOS QUE POSSUEM O MAIOR VALOR AGREGADO BRUTO



fonte: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pi/baixa-grande-do-ribeiro/pesquisa/38/47001?indicador=47006&tipo=cartograma>

Conforme os dados apurados pelo IBGE²⁵, os municípios piauienses que mais geraram valor com agropecuária em 2020 foram os seguintes: Baixa Grande do Ribeiro; Uruçuí; Bom Jesus; Santa Filomena; e Ribeiro Gonçalves. Todos figuram como maiores perdedores de recursos. A característica de todos é clara: têm baixa densidade populacional, têm forte

²⁵ IBGE - Censo Demográfico. Disponível em <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/22827-censo-2020-censo4.html?=&t=series-historicas>.

aptidão agropecuária e contribuem enormemente para a economia do estado.

O critério de distribuição de recursos da PEC 45/2019 beneficia os centros populacionais já estabelecidos. Nessa lógica, os recursos gerados por pequenos municípios produtores serão usados para sustentar os municípios que possuem maior população, em detrimento de suas próprias estruturas de saúde, educação e infraestrutura.

Em geral observa-se o seguinte: os maiores prejudicados são as cidades com menor proporção da população estadual, mas que contribuem enormemente com o PIB do estado. Desconsiderar essa característica penalizaria enormemente esses municípios e certamente afetaria o crescimento local, regional e, talvez, até nacional.

Portanto, uma mudança radical, com o propósito de prestigiar parâmetros demográficos e, em tese, promover igualdade distributiva tende a ter efeito totalmente oposto: desestimular a produção, o desenvolvimento econômico, os investimentos, com perda de riquezas, empregos e impactos negativos maiores sobre as pessoas menos favorecidas.

Ao eliminar o VAF dos critérios para distribuição das cota-partes do novo imposto, estimula-se a concentração da população, elimina-se qualquer estímulo aos municípios produtores e, no médio e longo prazo, irá fragilizar o desenvolvimento econômico nacional.

6.1 Efeitos negativos da distribuição de 85% da cota-parte do ICMS/IBS com base apenas na população do município

6.1.1 Violação da norma programática prevista no art. 3º, inciso III

O art. 3º, da Constituição Federal que dispõe sobre princípios fundamentais da República brasileira prevê:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (Grifou-se).

Pois bem, no ponto que o dispositivo da redação final, que modifica o art. 158, § 2º, inciso II remete à distribuição baseada em critério à melhoria do nível socioeconômico a partir de políticas de educação, ele se alinha com o art. 3º, inciso II atualmente vigente; porém, quando em seu inciso I fixa a distribuição de 85% com base em apenas critério de população, o dispositivo termina por violar o inciso II do art. 3º da Constituição Federal originária.

Ressalte-se que a busca do desenvolvimento está intrinsecamente associada ao aumento de receitas (derivadas) ou por transferência, justamente por conta dos custos intrínsecos gerados por essas políticas.

Sendo fixado o critério apenas por população em 85% desses recursos

que de fato têm origem no potencial econômico instalado do município, e não no resultado da realização desse potencial, cria-se um mecanismo que não garante o desenvolvimento nacional, que se faz também a partir de políticas locais, projetando-se para o restante do território nacional.

Portanto, ainda que de maneira indireta, a distribuição de 85% da cota-parte pelo critério da população viola um dos princípios basilares da federação brasileira: o desenvolvimento nacional.

6.1.2. Na contramão do federalismo fiscal

A distribuição das receitas com base em critério *per capita*, que é o efeito da distribuição por população, resulta em uma equalização *per capita*, sem vinculação com indicadores mais específicos, é por si só ineficiente.

Por outro lado, o critério que leva em conta as necessidades fiscais, i.e., as despesas e custos efetivos (aí incluídos os de investimento) tende a ser mais eficiente, porque aloca mais recursos para as jurisdições que maiores necessidade e custos.²⁶

Assim, municípios que detêm necessidades permanentes e muitas vezes crescentes de despesas por conta dos parques industriais e mesmo as zonas de preservação ecológica, embora com população baixa em relação a outros municípios, apresentam demandas por recursos que destoam do critério *per capita* “puro”. Isso significa que as necessidades desses municípios são influenciadas pela atividade produtiva, indo além da mera consideração da população residente.

²⁶ Cf. PRADO, Sérgio. Critérios de rateio das transferências federais e indexador das dívidas dos estados com a União. In: MENDES, Gilmar Ferreira (Org.); CAMPOS, Cesar Cunha Campos (Org.). **Federação e guerra fiscal**. Rio de Janeiro: FGV, 2012.

Assim, a distribuição da receita da tributação do consumo entre os municípios de determinado estado, considerando apenas a população, termina por se configurar um critério ineficiente. O resultado será um desequilíbrio orçamentário ou aumento de acidentes e desastre ambientais.

6.1.3 Desincentivo à fiscalização do IBS

Outro aspecto bastante importante é que a sistemática de distribuição baseada apenas na população, para a parte não dependente de regulamentação estadual, provoca o comportamento indesejado de desincentivo à fiscalização do IBS, pelos municípios produtores.

Este aspecto gera sério risco de diminuição na arrecadação deste imposto. Isto porque, hoje as prefeituras têm interesse na fiscalização do ICMS em seus municípios, funcionando como colaborador do estado nesta tarefa. Passando para somente o critério “passivo” de população, este incentivo de colaboração é reduzido literalmente a zero, passando o município, neste aspecto, a se comportar como *free-rider*. Isso porque independentemente de qualquer auxílio no esforço arrecadatório do IBS pelo estado a cota-parte do IBS, baseada apenas em população, não se alteraria, já que o restante depende de outros fatores (também não ligados ao valor acrescentado).

6.1.4 Incentivo às avessas

Passando a distribuição da cota-parte a ser baseada na população, ao invés do valor adicionado fiscal, ocorrerá uma inversão nos incentivos ao desenvolvimento econômico. Isto porque, paradoxalmente, a política de crescimento de receitas, que é bastante dependente da cota-parte do

ICMS/IBS, estará atrelada ao crescimento da população (não necessariamente instalada adequadamente, em termos de infraestrutura pública como saneamento, educação energia elétrica, lazer, etc), ao invés de estar atrelada à atração de novos investimentos que criem empregos, crescimento do PIB municipal e, conseqüentemente, crescimento da receita do IBS associado ao município.

6.1.5 Ineficiência de transferências incondicionais

É reconhecido na literatura do federalismo fiscal que transferências incondicionadas são ineficientes, pois reduzem a percepção marginal do custo dos fundos públicos.²⁷ Assim, as transferências de 85% da cota-parte com base somente na população dos municípios, portanto, uma transferência incondicionada deve ser evitada. O critério de população como mediada de equalização poderia ser usado, mas em percentual que não resulte em redução reduza substancialmente da percepção marginal do custo dos fundos públicos.

6.1.6 Efeitos negativos da instabilidade e confiabilidade dos dados populacionais

Os dados de população são coletados a partir das pesquisas demográficas do IBGE, especialmente o chamado censo demográfico. Contudo a periodicidade do censo demográfico, às vezes supera os dez anos.²⁸ Assim, os efeitos dos fluxos migratórios internos só são capturados

²⁷ WORLD BANK. Brazil: **Topics in Fiscal Federalism**. Document of the World Bank. Washington: WB, 2008, p. 60.

²⁸ Cf. IBGE - Censo Demográfico. Disponível em <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/22827-censo-2020-censo4.html?=&t=series-historicas>

muitos anos depois, gerando uma distorção na alocação da cota-parte baseada na população, ainda que se façam projeções estatísticas de crescimento da população, muitas vezes não capturam antecipadamente as mudanças de densidade populacional, seja nas grandes conurbações urbanas (que podem ser afetadas, por exemplo, pela criação de um bairro novo altamente populoso, em pequena cidade vizinha de um grande centro urbano), como na zona rural. Esta volatilidade na concentração da população mostra a baixa qualidade do critério de distribuição baseado apenas na população, de forma incondicionada.

7. Considerações finais

Este trabalho procurou verificar, de forma independente, os possíveis efeitos redistributivos da mudança de critérios para os novos critérios do IBS dos critérios contidos na PEC nº 45/2019, de rateio da cota-parte municipal.

Evitando tentar prever possíveis mudanças nos valores arrecadados para o futuro, por conta das diversas variáveis que podem afetar o resultado, no presente trabalho, decidiu-se utilizar os valores arrecadados no ano de 2022 como ano-base e colocá-los em um cenário futuro de arrecadação do IBS, com as regras propostas de distribuição da PEC Nº 45/2019. Nesse cenário, foram feitos dois tipos de cálculo:

- 1) partilha dos valores arrecadados do IBS com base nos critérios atuais e vigentes de distribuição do ICMS;
- 2) partilha dos valores arrecadados do IBS com base nos novos critérios previstos na PEC Nº 45/2019.

Esses cálculos foram realizados duas vezes, a primeira com base no SICONFI/IBGE e outra com base nos dados das secretarias de fazenda dos estados.

Cumprе lembrar que o SICONFI reúne informações contábeis, financeiras e de estatísticas fiscais de 5.568 municípios, 26 estados, o Distrito Federal e a União e esses dados, no presente trabalho, foram combinados com os resultados do censo demográfico de 2022.

O segundo método foi baseado nas informações disponibilizadas pelas secretarias de fazenda estaduais. Estas constituem uma fonte oficial e mais abrangente de informações, abarcando um leque mais amplo de indicadores essenciais para a avaliação do impacto da PEC Nº 45/2019. Contudo, anotamos que esses dados, apesar da maior amplitude, não passam pelo crivo de auditorias, o que pode acarretar inconsistências pontuais.

Nos cálculos feitos com base no SICONFI/IBGE, foram encontradas importantes perdas para 2.105 municípios e, nos cálculos feitos com base nas informações das Secretarias de Fazenda dos Estados, também foi possível verificar prejuízos significativos para 1.770 municípios.

Quando se observa os dados a partir da coleta feita somente no SICONFI, a demonstração é de que o rateio que resultará da introdução do IBS terá uma base de incidência mais ampla. Ademais, além da participação dos municípios na arrecadação estadual do IBS, esses entes também contarão com uma alíquota própria. Desse modo, a mensuração de como os municípios serão impactadas pela proposta de reforma tributária como um todo, precisaria considerar um leque mais amplo de receitas.

Não obstante essa última ressalva, buscou-se comparar, ainda dentro da análise a partir dos dados coletados no SICONFI, as cotas-parte atuais com aquelas que resultariam da aplicação dos novos critérios. A conclusão é que os entes com cotas-parte per capita elevadas seriam afetadas fortemente pela nova sistemática, alterando a quantidade de recursos que recebem em relação à população que atendem.

Também se apurou que os cinquenta municípios que mais recebem recursos em bases per capita têm, na sua ampla maioria, desempenho demográfico superior ao dos seus estados. Em sentido bastante restrito, portanto, a proposta de reforma tributária redistribuirá recursos de áreas mais dinâmicas para áreas menos dinâmicas do ponto de vista demográfico.

Ao mesmo tempo, os resultados mostraram que não é apenas em municípios onde se concentram atividades produtivas que haverá prejuízos, mas também aqueles com pequena produção e pequena população serão afetados, inclusive os que possuem forte produção agrícola.

Além de uma projeção dos critérios considerando as receitas e o status quo atual, é preciso ter presente que a mudança constante da PEC Nº 45/2019 retira a capacidade de os estados, por meio de suas leis, ao fixarem critérios para distribuição de parcela do imposto, estabelecerem incentivos a políticas públicas muito importantes em nível regional e local.

Neste sentido, cita-se exemplos de políticas importantes praticadas por estados: em Alagoas, a lei estabeleceu critérios ligados a educação; na Bahia e no Maranhão, há uma preocupação com o desenvolvimento equitativo e balanceado nas diferentes áreas do estado. O Ceará indicou critérios relacionados a saúde e meio ambiente. O Espírito Santo a

preocupação também foi com saúde. Goiás optou por um índice ecológico. No Mato Grosso, o foco foi a preservação do meio ambiente e o fortalecimento da economia local. No Mato Grosso do Sul, a questão principal também foi a preservação ambiental. Minas Gerais, por sua vez, elegeu vários critérios, desde educação até recursos hídricos.

No item 3.3 agregou-se a situação de outros estados, sempre evidenciando que cada estado pode eleger critérios de distribuição do ICMS que se configuram em incentivo para políticas importantes e adequados para o desenvolvimento daquele estado e seus municípios. Afinal, cada estado tem suas particularidades e pode definir prioridades distributivas relacionadas ao desempenho desses setores.

Desse modo, além de perdas consistentes para alguns municípios que irão inviabilizar a manutenção dos serviços prestados atualmente a suas populações, também haverá prejuízos para políticas públicas de outras searas importantes. Isso porque deixaremos de ter incentivo, por meio da distribuição de parcela das receitas aos municípios, a políticas municipais de incremento nas áreas de educação, saúde, meio ambiente, conservação da biodiversidade, respeito às comunidades indígenas e ao pequeno produtor rural.

Ademais, a sistemática proposta confronta princípios fundamentais da República brasileira, garantias fundamentais resguardadas pela Constituição Federal. Isso porque a nova regra constante da PEC Nº 45/2019 afasta a possibilidade de distribuição do IBS relacionada a políticas públicas de educação, saúde, meio-ambiente, etc. Também por isso, a proposta coloca-

se na contramão dos objetivos prescritos na Constituição de garantia do desenvolvimento nacional e de erradicação da pobreza e da marginalização.

Ou seja, o novo critério constante da PEC Nº 45/2019, com base exclusivamente no critério populacional tem, na verdade, uma perspectiva perfunctória. Pois, embora pareça atender ao aprimoramento de índices sociais, após uma análise mais aprofundada, conforme se demonstrou neste estudo, evidencia-se que o efeito é inverso, gerando confronto com os princípios programáticos do desenvolvimento e combate à pobreza e desigualdade constantes do art. 3º, II e III, da CF.

Outro aspecto importante levantado neste estudo é que a sistemática de distribuição baseada apenas na população, para a parte não dependente de regulamentação estadual, provoca o comportamento indesejado de desincentivo à fiscalização do IBS, pelos municípios produtores. Ou seja, os novos critérios, além de injustos e ineficazes, podem levar à corrosão da arrecadação. No item 3.4, foi realizado um estudo comparado e a conclusão foi de que, em nações importantes e relevantes em termos econômicos e políticos, as transferências equalizadoras desempenham um papel central no federalismo, contribuindo para a promoção de maior homogeneidade nas transferências intergovernamentais.

Considerando a crítica em relação ao acúmulo de receitas da cota-parte para municípios que têm os chamados “megaempreendimentos”, uma solução para minimizar este tipo de distorção é limitar a distribuição em um valor que leve em conta as despesas correntes desses municípios quando da mudança. Isto porque essas despesas já estão sendo instaladas e são

decorrentes de um fator histórico, além do que, como já foi dito, esses municípios têm implicitamente despesas que outros municípios não têm, como custo de manutenção e fiscalização desses megaempreendimentos especialmente relacionados à preservação ecológica, e prevenção de riscos e desastres.

Dessarte, um mecanismo concebido com fulcro em critérios populacionais, tende a desestimular a produção, o investimento, a geração de emprego, gerando mais pobreza e desigualdade social.

Outra solução seria equalizar os fatores de distribuição, de forma a minimizar os efeitos negativos da distribuição da cota-parte do IBS pelo critério da população, sem desconsiderar o critério, mas dando prevalência ao VAF, e também com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos, de acordo com o que dispuser lei estadual. Esta forma de distribuição traduz uma melhor equalização dos critérios, sem desconsiderar o tradicional e eficiente critério do valor adicionado fiscal (VAF).

Nesse contexto, apesar de se considerar o avanço significativo para o Brasil, urge revisar as alterações propostas constantes da PEC 45/2019, especialmente no tocante à extinção do Valor Adicionado Fiscal, evitando a desestruturação dos pequenos e médios municípios que produzem, geram riqueza, emprego e equidade para suas populações, sua região e, conseqüentemente, para o Brasil. A redistribuição e equalização da parcela do IBS considerando o VAF coaduna com o princípio constitucional do desenvolvimento regional e aprimora a discussão sobre a reforma tributária.

Anexos

Seguem junto com este trabalho as seguintes planilhas:

- ANEXO 1 - BASE DE DADOS SICONFI;
- ANEXO 2 - CÁLCULOS SICONFI;
- ANEXO 3 -EVOLUÇÃO POPULACIONAL - 2000 A 2023;
- ANEXO 4 - BASE DE DADOS SEFAZ E IBGE;
- ANEXO 5 - CÁLCULOS SEFAZ;
- ANEXO 6 - TABELA DE FREQUÊNCIA POR UF.