REVISTA EJEF
ISSN: 2965-1395

A ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DO DESTINO COMO CRITÉRIO PARA A ARRECADAÇÃO E DIVISÃO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS PODERÁ REPRESENTAR UM APRIMORAMENTO DO FEDERALISMO FISCAL PARA OS PEQUENOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS?

COULD THE ADOPTION OF THE DESTINATION PRINCIPLE AS A CRITERION FOR THE COLLECTION AND DISTRIBUTION OF THE GOODS AND SERVICES TAX REPRESENT AN IMPROVEMENT IN FISCAL FEDERALISM FOR SMALL BRAZILIAN MUNICIPALITIES?

Gélson Mário Braga Filho*

RESUMO

O objetivo deste artigo é realizar uma análise crítica da reforma tributária, com enfoque na adoção do destino da operação como critério para a arrecadação e divisão do imposto sobre bens e serviços. Parte-se do princípio de que uma eventual redistribuição de recursos entre os entes federados, proporcionada pela utilização do princípio do destino, deve vir acompanhada de uma contrapartida em termos de retirada ou inclusão de atribuições, a fim de garantir a esses entes federados condições de implementar políticas públicas essenciais para suas populações locais sem depender da União. Ao final, conclui-se que a reforma tributária só representará um aprimoramento do federalismo fiscal para os pequenos municípios brasileiros se vier acompanhada de uma redefinição das competências administrativas dos entes federados.

Palavras-chave: reforma tributária; princípio do destino; imposto sobre bens e serviços; federalismo fiscal; pequenos municípios; competências administrativas.

* Procurador do Estado de Minas Gerais. Advogado. Mestre em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Especialista em Direito Tributário pela IEC/PUC/MG. Especialista em Direito Público pela Faculdade de Direito Milton Campos. *E-mail*: gelsonbraga.advocacia@gmail.com.

ISSN: 2965-1395

ABSTRACT

This article aims to conduct a critical analysis of the tax reform, focusing on the adoption of the destination principle as the criterion for the collection and distribution of the goods and services tax. It is based on the premise that any potential redistribution of resources among federative entities, enabled by the use of the destination principle, must be accompanied by corresponding adjustments in their responsibilities – either through the removal or addition of functions. This is essential to ensure that these entities are capable of implementing key public policies for their local populations without depending on the federal government. The article concludes that tax reform will only represent an improvement in fiscal federalism for small Brazilian municipalities if it is accompanied by a redefinition of the administrative competencies of the federative entities.

Keywords: tax reform; destination principle; goods and services tax; fiscal federalism; small municipalities; administrative competencies.

1 INTRODUÇÃO

Realizou-se, em âmbito constitucional, a reforma tributária com o advento da Emenda Constitucional n° 132 de 2023 (Brasil, 2023), sendo uma de suas principais alterações a introdução do destino da operação como critério para a cobrança e distribuição do produto da arrecadação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Neste artigo, propõe-se realizar uma análise crítica sobre adoção do princípio do destino, diante do modelo de federalismo fiscal adotado no Brasil. A principal crítica que se apresenta é como poderá permanecer intacta a atual repartição de competências administrativas dos municípios diante do novo critério de cobrança e partilha do imposto sobre bens e serviços, que implicará, necessariamente, uma redistribuição de receitas tributárias entre esses entes federados.

Tendo como base o estudo das normas do direito brasileiro, da literatura pertinente e informações estatísticas e geográficas, pretende-se demonstrar que a reforma tributária só representará um aprimoramento do federalismo fiscal para essas localidades se vier acompanhada de uma redefinição das suas atribuições.

Como se demonstrará adiante, existe uma excessiva centralização de receitas nas mãos da União e uma divisão desproporcional de tarefas entre os entes federados, a qual não restou superada pela reforma tributária.

Acresce-se a isso o fato de que, sem exclusão dos encargos dos Estados e Municípios, a Emenda Constitucional n° 132 de 2023 (Brasil, 2023) retirou da competência legislativa deles impostos que lhes haviam sido

ISSN: 2965-1395

constitucionalmente outorgados, centralizando, na União, a competência para instituição de um imposto comum que vise ao atendimento das finalidades desses entes federados. Portanto, além de ter lhes subtraído competências, a emenda não solucionou as adversidades administrativas dos concelhos, que continuam sem liberdade na escolha de suas prioridades.

Suscita dúvidas, ainda, a possibilidade de absorção da competência legislativa das demais esferas da federação pela União em face da cláusula pétrea contida no inciso I do § 4º do artigo 60 da Constituição Federal 1988 (Brasil, 1988), pois a doutrina se divide quanto a esse aspecto.

Por sua vez, o pacto federativo reclama a existência de equilíbrio fiscal dos entes federados visando ao atendimento das finalidades públicas que lhe foram constitucionalmente atribuídas.

Entretanto, como se sabe, os municípios invariavelmente se sentem prejudicados com a falta de recursos para a realização de suas políticas públicas, pois a Constituição Federal (Brasil, 1988) outorgou a eles, sem distinção e em comum com os Estados e a União, uma série de deveres, cujos ônus vêm progressivamente aumentando. Não obstante, esse incremento de competências ainda não foi devidamente compensado em termos de receitas tributárias.

Essas distorções no federalismo de cooperação, atribuídas com razão à atuação da União, provocaram, durante muitos anos, as chamadas guerras fiscais, além de terem levado as urbes brasileiras a uma relação de dependência quanto aos repasses do poder central, o que implicou o surgimento de divisões territoriais com fraca densidade populacional e econômica, atreladas apenas a critérios de distribuição de recursos.

Os pequenos municípios brasileiros, notoriamente, foram os mais prejudicados com a assimetria entre obrigações e obtenção de receitas no modelo atual de federalismo fiscal.

Como consequência, em virtude da fluidez da densidade demográfica municipal, as médias e grandes localidades acabaram arcando com demandas dos cidadãos que, ultrapassando os limites territoriais dos pequenos povoamentos que habitavam, passaram a buscar serviços públicos em municípios vizinhos mais bem estruturados.

Assim, a importância deste trabalho é discutir se a reforma tributária apresentou uma solução para esses problemas, representando um aprimoramento do federalismo fiscal para os pequenos municípios brasileiros, diante dos novos desafios que lhe são apresentados pelo crescimento das demandas locais em termos de políticas públicas, ao mesmo tempo em que sua arrecadação não se afigura mais suficiente para atendê-las.

As origens da reforma tributária são apresentadas, de forma sucinta, no primeiro capítulo.

A seguir, aborda-se a compatibilidade da reforma tributária com o federalismo fiscal brasileiro, sob o prisma da competência legislativa para a

ISSN: 2965-1395

instituição de impostos, tendo em vista o pacto federativo e o equilíbrio fiscal dos entes federados.

O último capítulo, em continuidade à discussão do capítulo anterior, visa discorrer sobre a possibilidade ou não de a reforma tributária representar um aprimoramento do federalismo fiscal para os pequenos municípios brasileiros, levando em conta o aumento de competências administrativas e os critérios de distribuição do IBS por ela definidos.

Ao final, chega-se à conclusão que é necessário o equilíbrio entre o regime de repartição de recursos e o de atribuições conferidas aos entes federados, visando à preservação do pacto federativo. A reforma tributária, na esteira das recentes discussões acerca do modelo de federalismo fiscal brasileiro, deveria vir acompanhada de uma nova divisão de competências administrativas entres os municípios e de uma maior liberdade para estes entes na escolha de suas prioridades.

2 ORIGENS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Com o propósito de modernizar o sistema tributário nacional e seu emaranhado de impostos e contribuições, como o imposto sobre circulação de bens e serviços (ICMS), imposto sobre serviços (ISS) e contribuições sociais destinadas ao financiamento do programa de integração social (PIS) e da seguridade social (Cofins), foi promulgada a Emenda Constitucional n° 132 (Brasil, 2023).

Originada da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) n° 45, apresentada em 03.04.2019 (Brasil, 2019) pelo Deputado Baleia Rossi (MDB-SP), verifica-se que a maior parte do texto da reforma tributária depende de regulamentação por meio de Lei Complementar. Inclusive, a própria criação do "Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), para englobar o ICMS e o ISS, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) para substituir o PIS, o PIS-Importação, a Cofins e a Cofins-Importação" (Piovesan, 2023), pilares do novo modelo tributação, serão instituídos por lei complementar.

Do mesmo modo, a aplicação do princípio do destino demandará articulação política dos representantes dos entes federados, cujo poder de barganha deverá, efetivamente, influenciar na forma como ocorrerá a distribuição dos recursos entre as esferas da federação. É o que se extrai do § 5º do artigo 146-A da Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988), com a alteração promovida pela Emenda Constitucional n° 132 de 2023, ao dispor, no inciso I, que a lei complementar será responsável por estabelecer "as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto", bem como ao estabelecer, no inciso V, que ela disporá sobre

> os critérios para a definição do destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do

ISSN: 2965-1395

> domicílio ou da localização do adquirente ou destinatário do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação (Brasil, 2023).

Todavia, a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) n° 45 de 2019 não foi a primeira proposição apresentada com o objetivo de reestruturar o sistema tributário nacional.

Relatam Orair e Gobetti (2019), pesquisadores do IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), que as discussões acerca da reforma têm sido recorrentes na agenda econômica do país nas últimas décadas.

Salientam os referidos pesquisadores que, desde a redemocratização, várias propostas que tinham por objetivo alinhar o sistema tributário nacional às melhores práticas internacionais, fundindo diversos tributos federais e subnacionais em um Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), foram apresentadas. Dentre elas, destacam uma proposta submetida pelo próprio IPEA à Assembleia Nacional Constituinte em 1987, a PEC n° 175/1995, no governo de Fernando Henrique Cardoso e a PEC n° 233/2008, entregue durante o segundo mandato do governo de Luiz Inácio Lula da Silva (Orair; Gobetti, 2019, p. 7).

Observam, além disso, que nenhuma dessas propostas "vingou politicamente, seja pelos conflitos federativos envolvidos na redistribuição de receitas, seja pela resistência dos diferentes grupos de interesse que atuam na sociedade e no Parlamento" (Orair; Gobetti, 2019, p. 7).

De fato, durante os trabalhos da recente reforma tributária, nenhuma das proposições acima mencionadas foi analisada pelos congressistas. A sugestão enviada pelo IPEA à Assembleia Nacional Constituinte não foi acolhida, elegendo-se o antigo modelo de tributação que constava da Constituição da República (Brasil, 1988). A PEC n° 175/1995 foi retirada após a Presidência República apresentar a Mensagem de Retirada de Proposição (MSC) n°199/2003 (Brasil, 2003). E, por derradeiro, a PEC n° 233/2008 (Brasil, 2008) foi apensada à PEC n° 31/2007 (Brasil, 2007), cuja última movimentação ocorreu em 29.10.2015.

Assim, três proposições distintas remanesceram e tramitaram apensadas durante o processo de discussão da reforma no Congresso Nacional: a PEC n° 45/2019 (oriunda da Câmara dos Deputados), que contava com o apoio da CNM (Confederação Nacional dos Municípios, que representa pequenos e médios municípios), a PEC n° 110/2019 (proveniente do Senado Federal) e a PEC n° 46/2022 (provinda do Senado Federal), que contava com o apoio da FNP (Frente Nacional de Prefeitos, que representa os grandes Municípios).

A aprovação da Emenda Constitucional n° 132 de 2023, enquanto originária da PEC n° 45/2019, representa, em princípio, uma vitória da CNM (Confederação Nacional dos Municípios), que representa os pequenos e

ISSN: 2965-1395

médios municípios brasileiros, especialmente pela adoção do princípio do destino como critério a ser adotado para a cobrança e distribuição do produto da arrecadação do imposto sobre bens e serviços.

Entretanto, considerando que existe uma divisão desproporcional em termos de políticas públicas, entre os entes federativos e, principalmente, entre os municípios brasileiros, poder-se-ia dizer que a reforma tributária significará um aprimoramento do federalismo fiscal para as pequenas localidades deste país?

3 DA (IN)COMPATIBILIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA COM O MODELO DE ESTADO FEDERAL BRASILEIRO

3.1 Sob o prisma da competência legislativa para a instituição de impostos

Como já observavam Bernardes e Fonseca (2010, p. 2525), a "grande questão que se coloca para a instituição do imposto sobre o valor agregado é justamente sua compatibilidade com a estrutura do Estado Federal brasileiro". Para os autores, mesmo que a adoção do imposto sobre o valor agregado possibilite a simplificação da confusão de incidências tributárias, tornando o sistema mais eficiente e menos complexo para os administradores públicos e para os sujeitos passivos do tributo, geram dúvidas sua compatibilidade com o modelo de Estado Federal brasileiro e a titularidade da imposição e da arrecadação do tributo sob o prisma do princípio federativo (Bernardes; Fonseca, 2010, p. 2.525).

Nesse sentido, a própria justificativa da Proposta de Emenda Constitucional n° 45 de 2019 (Brasil, 2019) já apontava a existência de "várias questões federativas envolvidas na mudança".

A primeira preocupação destacada é que, "no modelo atual, os Estados e Municípios possuem autonomia na gestão de seus impostos, e a forma federativa de Estado é uma das cláusulas pétreas da Constituição" (Brasil, 2019).

Ainda, quanto à competência legislativa, é sabido que a Constituição da República de 1988 outorgou competência comum aos entes federados para legislar sobre direito tributário e à União "apenas para legislar sobre normas gerais" (Oliveira, 2019, p. 93).

Entretanto, a renovação do debate sobre modelo de federalismo fiscal adotado na Constituição Federal de 1988, em que a centralização do poder na União vem mitigando, com o passar dos anos, a competência tributária dos demais entes federados, não parece ter sido resolvida pela reforma tributária. A irresignação que, há muito, atormenta os entes federados diz respeito ao fato de que, mesmo sendo tolhidos no exercício de suas competências tributárias, a eles vêm sendo atribuídos encargos cada vez maiores pela União.

ISSN: 2965-1395

Contudo, no modelo proposto pela Emenda Constitucional n° 132, de 2023, vislumbra-se o mesmo problema em face da absorção das competências tributárias legislativas das demais esferas da federação pela União sem que, em contrapartida, ocorra uma redefinição das competências administrativas desses entes.

A respeito, Henriques (2013) enfatiza que a alteração das competências tributárias legislativas dos Estados divide a doutrina nacional, por existir "uma divergência em qual seria o limite aceitável de alteração" (p. 444).

Acentua o autor que parte da doutrina considera imutáveis as competências tributárias legislativas por entender que sua modificação violaria "a forma federativa de Estado tal como instituída pelo poder constituinte originário" (Henriques, 2013, p. 444). De outro lado, existem aqueles que defendem que a "limitação material instituída pelo artigo 60, § 4º, I, do texto constitucional não determina a intangibilidade literal da divisão de competências, mas somente a proteção do 'núcleo essencial' da forma federativa de Estado" (Henriques, 2013, p. 444-445).

Portanto, a primeira preocupação acerca da compatibilidade da reforma tributária com o modelo de Estado federal brasileiro diz respeito à violação ou não da cláusula pétrea contida no inciso I do § 4º do artigo 60 da Constituição Federal (Brasil, 1988) face à absorção da competência legislativa dos Estados pela União.

3.2 Levando em conta o pacto federativo e o equilíbrio fiscal dos entes federados

Por sua vez, o segundo afligimento com relação à questão federativa e que também foi mencionado na justificativa da Proposta de Emenda Constitucional n° 45 (Brasil, 2019) é que a "migração da tributação nas transações interestaduais e intermunicipais para o destino afeta a distribuição da receita entre Estados e Municípios, o que tende a gerar resistência por parte dos perdedores".

Um desdobramento dessa preocupação com a arrecadação é a terceira e última inquietação, ao refletir que, "embora seja altamente ineficiente, a guerra fiscal ainda é vista como um importante instrumento de desenvolvimento regional por parte de alguns Estados" (Brasil, 2019).

Como ressalta Moreira (2016), esse "aspecto financeiro da autonomia dos entes federados é, sem dúvida, o seu lado mais relevante". Sublinha o autor que a inércia no repasse de recursos para os demais entes federados, como, por exemplo, os Estados-membros, a fim de que exerçam as competências que lhe são atribuídas (sejam elas administrativas, judiciárias, legislativas ou políticas), torna o exercício de tais competências por esses entes inócua, porquanto "estes dependerão permanentemente das verbas do poder central para o atingimento de suas finalidades" (Moreira, 2016, p. 70).

ISSN: 2965-1395

Entretanto, o conceito de federalismo fiscal no Brasil como "a partilha dos tributos pelos diversos entes federativos, de forma a lhes assegurar meios para atendimento de seus fins" (Oliveira, 2019, p. 95), demonstrou ser insuficiente para explicar por que a divisão de recursos entre os entes federados não consegue alcançar seu desiderato.

É que, em um modelo ideal de Estado Federal, o sistema tributário deveria "ser dividido entre os três entes federativos" (Oliveira, 2019, p. 93), de forma que, ao mesmo tempo em que "a Constituição distribui as competências político-administrativas de cada qual" (Oliveira, 2019, p. 93), deveria lhes atribuir os correspondentes recursos para atingir suas finalidades.

Ocorre que, no Brasil, ainda existe excessiva centralização de receitas nas mãos da União e uma divisão desproporcional de atribuições entre esses entes. Nas palavras de Ribeiro (2018), "a Constituição de 1988 estabeleceu um federalismo cooperativo com traços de assimetria" (p. 360).

Ressalta o autor que "a autonomia dos entes locais está baseada na auto-organização, no autogoverno, e na autoadministração" (Ribeiro, 2018, p. 360). Entretanto, contraditoriamente, a esses entes federativos não é facultado eleger suas próprias prioridades.

Nesse descompasso entre as atribuições constitucionalmente deferidas aos Estados e Municípios e a limitação de recursos para cumprir suas obrigações, é que nascem as guerras fiscais.

No intuito de progredir, muitas vezes as unidades federativas concedem "incentivos de toda a espécie para que possa haver o desenvolvimento regional" (Oliveira, 2019, p. 96), e, na "tentativa de elevar a arrecadação direta e indireta, bem como fomentar a atividade econômica estadual, os estados-membros tendem a baixar suas alíquotas para atrair investimentos, o que gera, enfim, uma redução global da arrecadação do ICMS" (Bachur, 2005, p. 390). Da mesma forma,

> é patente a guerra fiscal travada em torno do ISS, principal imposto municipal relacionado à atividade econômica local. Com efeito, alguns municípios reduzem as alíquotas desse imposto para atrair investimentos, e, assim, desviar para si grande parte das receitas fiscais que seriam arrecadadas em municípios vizinhos, à semelhança do que acontece com o ICMS dos estados (Bachur, 2005, p. 390).

A preocupação com a chamada "guerra fiscal" foi um dos motivos da adoção do princípio do destino no IBS, conforme argumento apresentado na justificativa constante da Proposta de Emenda Constitucional n° 45 de 2019 (Brasil, 2019), ao destacar que a cobrança na origem do ICMS, nas operações estaduais, e do ISS, nas operações intermunicipais, contraria o desenho do IVA, tomado como paradigma para a reforma e que é um imposto cobrado no

ISSN: 2965-1395

destino. Buscou-se, assim, afastar-se do protótipo anterior, de cobrança na origem, pois tal "modelo estimulou a guerra fiscal entre estados e municípios – afetando o equilíbrio da estrutura federativa brasileira –, além de gerar um viés antiexportação no sistema tributário do país" (Brasil, 2019).

Portanto, a cobrança do imposto no destino visa, a princípio, desestimular a guerra fiscal, além de propiciar um alinhamento do país às melhores práticas internacionais, garantindo a "participação e cooperação do Brasil no comércio internacional, consequentemente resultando em ganhos para o desenvolvimento econômico" (Montenegro, 2022, p. 3). Aponta Montenegro (2022) também que o novo cânone teve por objetivo atender à recomendação da OCDE em seu relatório de 2018, ao preferir a tributação no destino como forma de "neutralizar a tributação indireta do comércio internacional" (Montenegro, 2022, p. 3). Ressalta também a referida autora que o relatório em questão propõe expressamente a consolidação dos "impostos estaduais e federais que taxam o consumo para um único imposto sobre valor agregado" (Montenegro, 2022, p. 3).

Entretanto, para garantir o equilíbrio fiscal dos entes federados diante das obrigações constituídas no pacto federativo, a reforma tributária, além de evitar a guerra fiscal, necessitaria garantir "a descentralização territorial do poder, permitindo que os Estados definam suas próprias prioridades, independentemente das políticas definidas pela União" (Ribeiro, 2018, p. 346), o que ainda não ocorreu.

Assim, as demais preocupações não se referem apenas à redistribuição da arrecadação, mas, principalmente, à compatibilidade da reforma tributária com o modelo de Estado federal brasileiro já que deve existir equilíbrio fiscal dos entes federados perante o novo pacto federativo.

4 A REFORMA TRIBUTÁRIA PODERÁ REPRESENTAR UM APRIMORAMENTO DO FEDERALISMO FISCAL PARA OS PEQUENOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS?

Tendo por premissa que, à divisão desproporcional de atribuições entre os entes federados deve corresponder uma redistribuição de recursos, é preciso avaliar se a reforma tributária poderá representar um aprimoramento do federalismo fiscal para os pequenos burgos brasileiros.

Em Carta de Conjuntura divulgada pelo IPEA no 2º semestre de 2023, Gobetti, Orair e Monteiro (2023, p. 13) concluem que a

> reforma tributária causará um importante impacto redistributivo na forma como as receitas são distribuídas na Federação. Na esfera municipal, em particular, a unificação da base tributária entre bens e serviços, além da aplicação do princípio do destino, proporcionará uma redução substancial da desigualdade de receitas, com

ISSN: 2965-1395

> consideráveis benefícios para as cidades mais pobres, sejam pequenas ou grandes.
>
> Outro resultado interessante mostrado pelo estudo é que a combinação entre regra de transição e crescimento econômico mitigará significativamente o impacto das mudanças sobre os entes federativos, proporcionando potenciais ganhos de arrecadação para pelo menos 92% dos municípios brasileiros no cenário em que a reforma produza efeitos moderados sobre a produtividade (Gobetti; Orair; Monteiro, 2023, p. 13).

Tal conclusão parte do princípio de que a "aplicação do princípio do destino tende a favorecer as regiões menos desenvolvidas, que concentram proporcionalmente mais a população e o consumo (e, portanto, a demanda por serviços públicos)" (Gobetti; Orair; Monteiro, 2023, p. 2).

Todavia, há de se observar que as grandes metrópoles, notadamente as capitais, concentram maior densidade populacional e são responsáveis por boa parte das políticas públicas que atendem a regiões metropolitanas onde se encontram inseridas, especialmente nas áreas de educação e saúde. Não é despiciendo afirmar que a maior parte das capitais possuem serviços públicos que são usufruídos não apenas por suas populações locais, mas também por boa parte da população dos concelhos que integram suas regiões metropolitanas.

Por outro lado, os pequenos burgos sofrem com a carência de recursos, o que se apresenta como um obstáculo para que se venham a implementar políticas públicas essenciais destinadas às populações locais, fato que onera sobremaneira os municípios maiores.

Ou seja, a limitação de recursos, para as metrópoles e para pequenos concelhos, provoca uma espiral de consequências negativas para ambos. Os municípios médios e pequenos se sentem prejudicados com a falta de recursos para a realização de suas atividades básicas e, em virtude de tal situação, não conseguem atender a demanda de seus locais por serviços públicos elementares como, por exemplo, educação e saúde, o que reverbera nos municípios maiores que passam a absorver essa demanda.

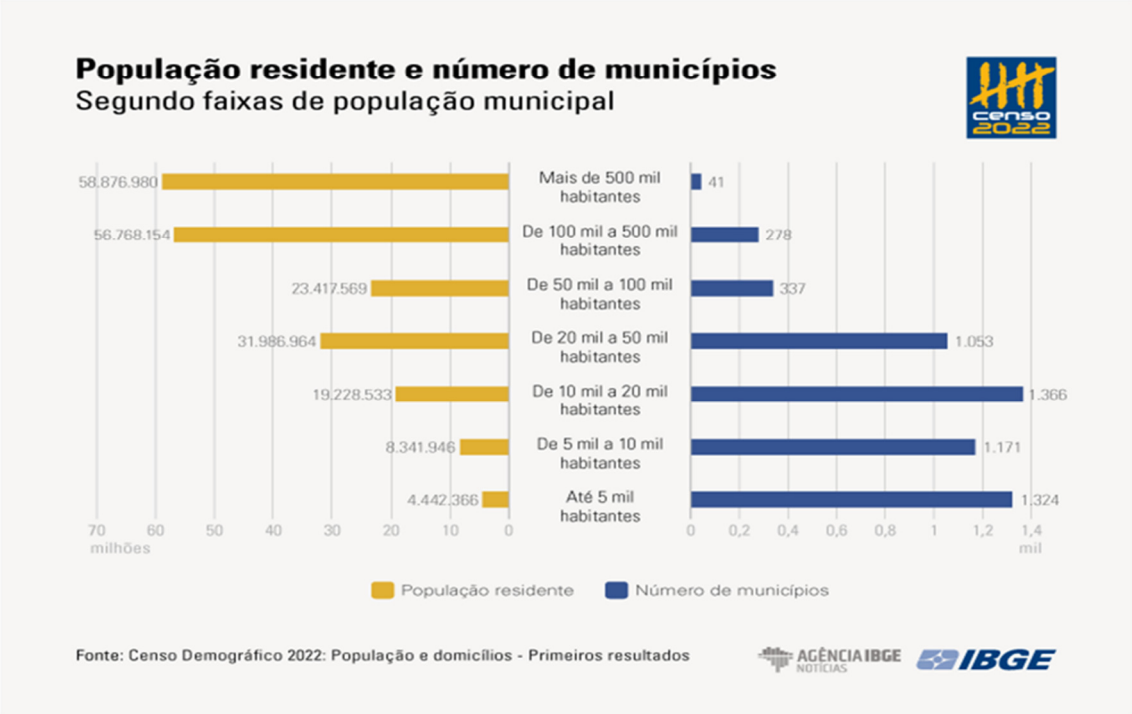
Essa dinâmica perversa não permite que o aporte de recursos superior recebido pelas capitais seja suficiente para a realização dos seus serviços públicos. A contiguidade das povoações nas regiões metropolitanas provoca grande fluidez demográfica, de modo que o conceito de população municipal não permite o dimensionamento adequado da demanda relacionada àquela localidade.

Concorrentemente, verificam-se um crescimento demográfico superior nas capitais e a concentração da população nos centros urbanos.

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2023), por meio do Censo 2022, apurou que a maior densidade demográfica (municípios com

ISSN: 2965-1395

população superior a 500 mil habitantes) está concentrada em apenas 41 localidades do país:



Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2023.

O IBGE (2023) demonstrou ainda que “maior parte da população do país (57% do total) habitava apenas 319 municípios, o que, de acordo com a publicação, evidencia que as pessoas estão concentradas em centros urbanos acima de 100 mil habitantes”, bem como que os “20 municípios mais populosos do país concentravam 22,1% do total da população e 17 deles são capitais” (IBGE, 2023):

ISSN: 2965-1395

Municípios com as maiores populações				
UF	Município	População		Variação
		2010	2022	
SP	São Paulo	11.253.503	11.451.245	1,80%
RJ	Rio de Janeiro	6.320.446	6.211.423	-1,70%
DF	Brasília	2.570.160	2.817.068	9,60%
CE	Fortaleza	2.452.185	2.428.678	-1,00%
BA	Salvador	2.675.656	2.418.005	-9,60%
MG	Belo Horizonte	2.375.151	2.315.560	-2,50%
AM	Manaus	1.802.014	2.063.547	14,50%
PR	Curitiba	1.751.907	1.773.733	1,20%
PE	Recife	1.537.704	1.488.920	-3,20%
GO	Goiânia	1.302.001	1.437.237	10,40%
RS	Porto Alegre	1.409.351	1.332.570	-5,40%
PA	Belém	1.393.399	1.303.389	-6,50%
SP	Guarulhos	1.221.979	1.291.784	5,70%
SP	Campinas	1.080.113	1.138.309	5,40%
MA	São Luís	1.014.837	1.037.775	2,30%
AL	Maceió	932.748	957.916	2,70%
MS	Campo Grande	786.797	897.938	14,10%
RJ	São Gonçalo	999.728	896.744	-10,30%
PI	Teresina	814.230	866.300	6,40%
PB	João Pessoa	723.515	833.932	15,30%

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2023.

Foram as deturpações no federalismo de cooperação que provocaram o surgimento de muitos dos pequenos burgos brasileiros visando à captação de recursos da União.

Como ressalta Bachur (2005), as transferências do Fundo de Participação dos Municípios provocaram a elevação de localidades (distritos) que não constituíam unidades socioeconômicas ou demográficas perfeitamente individualizadas, “multiplicando as instâncias a serem beneficiadas pelo fundo, o que gera, como resultado, repasses insuficientes para todos ou, ao menos, para grande parte dos municípios” (p. 391).

De fato, o Censo 2022 (IBGE, 2023) comprovou que quase metade dos 5.570 municípios do país possuía até 10 mil habitantes em 2022, e que, nesses

ISSN: 2965-1395

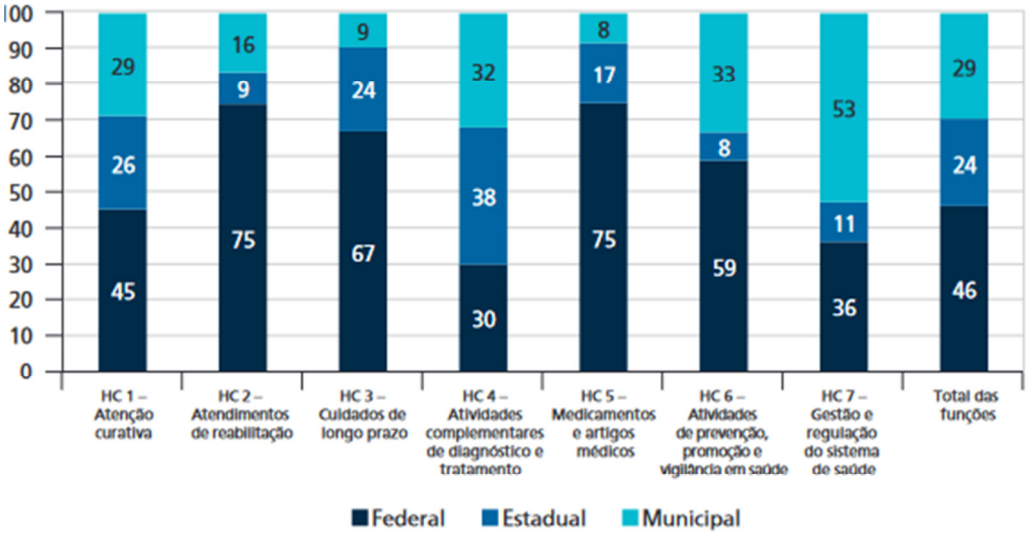
"2.495 municípios, viviam 12,8 milhões de pessoas", ante aos 203,1 milhões que totalizavam a população brasileira (IBGE, 2023).

Ao mesmo tempo em que se verifica grande concentração populacional, gradativamente vem ocorrendo um aumento dos gastos dos municípios com despesas como educação e saúde, que são as políticas públicas que consomem a maior quantidade de recursos por estes entes federados.

Em matéria veiculada no Jornal Valor Econômico em 15 de setembro de 2023, Carro e Rosas (2023), com base em estudo realizado pelo Observatório de Informações Municipais (OIM) relatam que, nas últimas décadas, ocorreu o "aumento das obrigações legais dos municípios em relação aos dois setores" imposta pela União por meio de emendas constitucionais. Tal situação aumentou a pressão nas grandes e médias cidades de regiões metropolitanas por serviços públicos como os da área de saúde, em virtude não apenas da sua própria expansão populacional, mas fruto da demanda que adveio principalmente de municípios vizinhos menores. Não obstante, ainda existe uma concentração de recursos brutal nas mãos do governo federal (Carro; Rosas, 2023, p. 26-27).

Para exemplificar, em termos de incremento de políticas públicas, quando se toma, por exemplo, o quinhão dos municípios no financiamento das funções de saúde do SUS, verifica-se que, conforme relatório elaborado pelo Ministério da Saúde, Fundação Oswaldo Cruz e Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (2022) sua participação chega a superar a dos Estados:

Participação das esferas de governo no financiamento das funções de saúde do SUS – Brasil (2019)
(Em %)



Fontes: Ministério da Saúde, Ministério da Educação, Ministério da Economia, Senado Federal e IBGE. Para mais informações, ver quadro B.1 no apêndice B.
Elaboração a partir da metodologia das Contas SHA 2011 (OECD, Eurostat e WHO, 2017).

Fonte: Brasil, 2022.

ISSN: 2965-1395

Por sua vez, para Bremaeker (2020):

> Ao se comparar os gastos municipais com atividades das outras esferas de Governo tomando por base as receitas tributárias municipais, verifica-se que os 2.451 Municípios (44,02% do total) que integram os grupos de habitantes com população inferior a 20 mil habitantes despendem com essas atividades mais do que conseguem arrecadar com seus tributos.
>
> Os 127 Municípios com população até 2 mil habitantes têm um gasto com as despesas de responsabilidade dos Estados e da União 3,00 vezes maior que o da sua arrecadação tributária; para os 1.125 Municípios com população entre 2 mil e 5 mil habitantes esta relação é de 1,83 vezes; para os 1.199 Municípios com população entre 5 mil e 10 mil habitantes esta relação é de 1,32 vez.
>
> Isso representa dizer que 44,02% dos Municípios brasileiros comprometem mais do que toda a sua arrecadação tributária para custear serviços que a União e os Estados deveriam executar no seu território por sua própria conta (Bremaeker, 2020, p. 4).

Ou seja, visto tanto sob a ótica dos pequenos quanto dos grandes municípios, os dados mostram que existe um evidente descompasso entre a participação deles nas receitas tributárias e nas políticas públicas de que são incumbidos. A redefinição de competências administrativas, com até maior grau de substancialidade, demandaria atenção por parte do constituinte derivado. Entretanto, até o momento, esse problema parece não ter despertado interesse, voltando-se os olhares apenas para a questão da arrecadação.

5 CONCLUSÃO

É sabido que os pequenos municípios brasileiros são os que mais sofrem com a carência de recursos e que eles necessitam de uma equalização de receitas, especialmente em relação à União, a fim de garantir a satisfação de suas políticas públicas. É preciso, principalmente, que eles rompam sua relação de dependência de recursos com relação ao poder central, dado que essa inconformidade, nas últimas décadas, foi a principal responsável pela fragmentação dos interesses territoriais e as guerras fiscais. Não obstante, antes de se concluir que a reforma tributária poderá corrigir a assimetria entre os entes federados, é preciso questionar se o aumento gradativo de receita dos municípios menores corresponderá, nas próximas décadas, à progressão dos seus gastos.

Ademais, de nada adianta redistribuir recursos entre os entes federados sem que a eles seja atribuída a devida contrapartida em termos de retirada ou

ISSN: 2965-1395

inclusão de competências administrativas. É indispensável o equilíbrio entre o regime de repartição de recursos e o de atribuições conferidas às esferas da federação, visando à preservação do pacto federativo.

Outrossim, é necessário que se permita maior liberdade para esses entes federados na escolha de suas prioridades. Estados e Municípios não podem permanecer reféns das obrigações que lhe são atribuídas pela União, dentro de um modelo que continua a provocar disputas, divergindo do propósito de cooperação mútua almejado em uma federação.

Este artigo teve por objetivo realizar uma análise crítica da adoção do princípio do destino como critério para a divisão do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) entre os municípios brasileiros, a fim de demonstrar que não é possível que permaneça intacta a atual repartição de competências administrativas entre os entes federados diante de uma eventual redistribuição de receitas tributárias entre eles.

O estudo das normas do Direito brasileiro, da literatura pertinente e das informações estatísticas e geográficas permitiu concluir que a reforma tributária só representará um aprimoramento do federalismo fiscal para os pequenos municípios brasileiros se vier acompanhada de uma redefinição das suas competências administrativas, pois é preciso que uma nova reforma contemple os desafios apresentados pelo crescimento das demandas locais em termos de políticas públicas, ao mesmo tempo em que a arrecadação municipal não se afigura mais suficiente para atendê-las.

REFERÊNCIAS

BACHUR, João Paulo. Federalismo fiscal, atribuições fiscais constitucionais e equalização regional: EUA, Alemanha e Brasil em perspectiva comparada. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 56, n. 4, p. 377-401, out./dez. 2005. Disponível em: https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/237/242. Acesso em: 8 jan. 2024.

BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana de Almeida. Reforma tributária dos impostos incidentes sobre o consumo e o pacto federativo no Estado Democrático de Direito. *In*: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, XIX, 2010, Fortaleza, Anais [...] 2010, p. 2.525-2.534. Disponível em: http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3994.pdf. Acesso em: 5 jan. 2024.

BREMAEKER, François E. J. de. *Despesas municipais com ações e programas de competência dos Estados e da União em 2019*. Observatório de Informações Municipais. Maricá, outubro de 2020. Disponível em: https://www.oim.tmunicipal.org.br/abre_documento.cfm?arquivo=_repositorio/_oim/_documentos/54BB2D7B-C3C5-C7A2-2A71C1DD668B7F5A18102020092550.pdf&i=3172. Acesso em: 5 dez. 2024.

ISSN: 2965-1395

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil.* Brasília, DF: Presidência da República, 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 5 jan. 2024.

BRASIL. *Emenda Constitucional n° 132 de 2023*. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/2023/emendaconstitucional-132-20-dezembro-2023-795084-norma-pl.html. Acesso em: 5 jan. 2024.

BRASIL. *Mensagem de Retirada de Proposição n° 199/2003*. Solicita a retirada da Proposta de Emenda Constitucional nº 175, de 1995. Brasília: Câmara dos Deputados, 21 maio 2003. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=116719. Acesso em: 28 dez. 2023.

BRASIL. Ministério da Saúde. *Contas de saúde na perspectiva da contabilidade internacional*: conta SHA para o Brasil, 2015 a 2019. Brasília: IPEA, 2022. 90 p., ISBN: 978-65-5635-028-8. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11014/4/Contas_de_saude.pdf. Acesso em: 4 jan. 2023.

BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição n° 31/2007*. Altera o Sistema Tributário Nacional, unifica a legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, dentre outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 9 abr. 2007. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=347421&fichaAmigavel=nao. Acesso em: 28 dez. 2023.

BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição n° 45 de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833. Acesso em: 5 jan. 2024.

BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição n° 233/2008*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 22 ago. 2008. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954. Acesso em: 28 dez. 2023.

CARRO, Rodrigo; ROSAS, Rafael. Em 50 anos, educação e saúde concentram gastos de municípios. *Valor Econômico*, São Paulo, 15 set. 2023. Tributos-Contribuições e Impostos, p. A06. Disponível em: https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2023/09/Clipping-ANFIP-15-09-2023.pdf. Acesso em: 4 jan. 2024.

ISSN: 2965-1395

HENRIQUES, Elcio Fiori. *A autonomia financeira dos Estados no federalismo brasileiro*: a alteração de competências tributárias estaduais em face de cláusula pétrea, 2013. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2013. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-16092016-120934/publico/TESE_ELCIO_FIORI_HENRIQUES_INTEGRAL.pdf. Acesso em: 8 jan. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. De 2010 a 2022, população brasileira cresce 6,5% e chega a 203,1 milhões. *Agência IBGE Notícias*, Rio de Janeiro, 27 out. 2023. Disponível em: https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de noticias/noticias/37237-de-2010-a-2022-populacao-brasileira-cresce-6-5-e-chega-a-203-1-milhoes. Acesso em: 8 jan. 2023.

MONTENEGRO, Juliana Galvão. *Princípio do destino tributário*: uma solução para uma maior autonomia dos municípios diante do federalismo fiscal e das propostas de reforma tributária? Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2022. Disponível em: https://repositorio.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/46906/1/TCC.%20JULIANA%20GALV%c3%83O%20XAVIER%20MONTENEGRO.%20Completo-revisado.pdf Acesso em: 11/01/2024. Acesso em: 8 jan. 2023.

MOREIRA, André Mendes. Repartição de receitas tributárias e autonomia federativa. *In*: GOMES, Marcus Lívio, ABRAHAM, Marcus, TORRES, Heleno Taveira. *Direito financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*: homenagem ao Ministro Marco Aurélio. Curitiba: Juruá, 2016. 464 p.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. *Reforma tributária e federalismo fiscal*: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil. Brasília/Rio de Janeiro: IPEA, 2019, 56p. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9596/1/TD_2530.PDF. Acesso em: 28 dez. 23. Acesso em: 8 jan. 2023.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff; MONTEIRO, Priscila Kaiser. *Impactos redistributivos (na Federação) da reforma tributária*. Carta de Conjuntura n° 59. Nota de Conjuntura n° 17. 2º trimestre de 2023. Brasília/ Rio de Janeiro: IPEA, 14p. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wpcontent/uploads/2023/05/230531_nota_17.pdf. Acesso em: 8 jan. 2023.

PIOVESAN, Eduardo. Câmara aprovou reforma tributária e regime fiscal que substituiu teto de gastos. *Agência Câmara de Notícias*, Brasília, 29 dez. 2023. Disponível em: https://www.camara.leg.br/noticias/1028811-camara-aprovou-

ISSN: 2965-1395

reforma-tributaria-e-regime-fiscal-que-substituiu-teto-de-gastos/. Acesso em: 29 dez. 2023.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação: a evolução dos modelos de estado e a repartição do poder de tributar. *Revista Interdisciplinar de Direito*, Faculdade de Direito de Valença, v. 16, n. 1, 2018, p. 335-362, jan./jun. 2018. Disponível em: file:///C:/Users/LG/Downloads/FDV2018+-+1%C2%BA+Semestre+-+Ricardo+Lodi-2.pdf. Acesso em: 11 jan. 2024.

ROSSI, Baleia. *Proposta de Emenda Constitucional n°45, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 3 abr. 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833. Acesso em: 28 dez. 2023.