

ORIENTAÇÃO PREVENTIVA N. 333/2026

A reforma tributária do consumo e os municípios brasileiros: planejamento estratégico como imperativo de estabilidade fiscal

1. INTRODUÇÃO

A aprovação da Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023, e sua subsequente regulamentação pela Lei Complementar n. 214, de 16 de janeiro de 2025, inauguram a mais abrangente reforma da tributação sobre o consumo já empreendida no Brasil desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Cuida-se de alteração estrutural que não se limita à substituição de nomenclatura tributária ou à redistribuição de alíquotas: trata-se de uma reconfiguração profunda da base de incidência, do sujeito ativo, da lógica de repartição e, por consequência, da previsibilidade das receitas dos entes subnacionais - em especial, dos Municípios.

Para os gestores municipais, o desafio que se apresenta não é apenas normativo. É, antes de tudo, um desafio de governança e de planejamento. A transição para o novo sistema, que se estende por período plurianual previsto na própria LC n. 214/2025, exige que as Prefeituras atuem em múltiplas frentes simultaneamente: reavaliação de receitas, adequação legislativa interna, gestão de contratos administrativos e atualização dos instrumentos de planejamento orçamentário. A passividade, nesse contexto, não é uma opção neutra - é um vetor de instabilidade fiscal.

O presente artigo tem por objetivo examinar os principais aspectos da reforma tributária do consumo que impactam os Municípios brasileiros, a partir do marco normativo estabelecido pela EC n. 132/2023 e pela LC n. 214/2025, demonstrando que a resposta adequada do ente municipal é, necessariamente, estratégica, coordenada e tecnicamente fundamentada.

2. DESENVOLVIMENTO

2.1. O marco normativo da reforma: EC n. 132/2023 e LC n. 214/2025

A EC n. 132/2023¹ alterou o Título VI da Constituição Federal, reestruturando o Capítulo do Sistema Tributário Nacional. Em sua dimensão mais imediata para os Municípios, a emenda promoveu a extinção gradual do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), previsto no art. 156, inciso III, da CF/88², substituindo-o, em conjunto com o ICMS, o PIS e a

¹ Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em 27 de fevereiro de 2026.

² Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;



COFINS, por dois novos tributos de incidência não cumulativa sobre bens e serviços: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

O IBS, de natureza dual, será compartilhado entre Estados, Distrito Federal e Municípios, com gestão centralizada pelo Comitê Gestor do IBS, órgão de governança colegiada criado pela própria reforma. A CBS, por sua vez, é tributo de competência federal, destinado a substituir PIS e COFINS. Ambos seguirão o princípio do destino, isto é, a incidência ocorrerá no local do consumo, e não no local do prestador ou produtor - o que representa inversão paradigmática em relação ao modelo vigente do ISS.

A LC n. 214/2025 regulamentou o novo regime, estabelecendo as regras de incidência, hipóteses de isenção, regimes diferenciados, sistemática de compensação, mecanismos de distribuição do IBS entre os entes subnacionais e, crucialmente, o período de transição, que se inicia em 2026 e se estende até 2033, com convivência simultânea do regime antigo e do novo. Durante esse interregno, o Município arcará com a responsabilidade de administrar, ao mesmo tempo, as obrigações decorrentes do ISS - ainda vigente de forma decrescente - e as exigências do novo IBS.

Do ponto de vista constitucional-financeiro, importa recordar que o art. 165 da Constituição Federal estrutura o planejamento orçamentário municipal em três instrumentos interdependentes: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Todos esses instrumentos pressupõem projeções de receita confiáveis e metodologicamente sustentadas - exigência que se torna mais complexa diante de um processo de transição tributária de longa duração e de resultado ainda parcialmente incerto.

2.2. Impactos sobre a receita municipal e a fragilidade das estimativas tradicionais

O ISS representa, em muitos Municípios brasileiros - especialmente os de médio e grande porte, com economias orientadas ao setor de serviços -, parcela significativa da receita tributária própria. A sua extinção programada, substituída por um modelo de partilha com critério de destino e mediação por órgão colegiado, altera radicalmente as premissas sobre as quais foram construídas, ao longo de décadas, as projeções de receita municipal.

No regime do ISS, a arrecadação municipal estava diretamente associada à concentração geográfica de prestadores de serviços no território do Município. Assim, Municípios com forte presença de instituições financeiras, empresas de tecnologia, serviços de saúde privada ou profissionais liberais beneficiavam-se de uma base tributável robusta, independentemente do local em que os tomadores dos serviços estivessem situados. Com o IBS, a lógica se inverte: a



receita passará a refletir o perfil de consumo da população local, e não mais a localização dos prestadores.

Essa mudança estrutural impõe ao Município a necessidade de reconstruir sua metodologia de estimativa de receitas. Projeções elaboradas “por inércia”, replicando o histórico do ISS sem adequação às novas premissas, produzirão estimativas irrealistas, com elevado risco de frustração de receita e de desencaixe entre a programação orçamentária e a capacidade real de arrecadação. A Lei Complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), em seu art. 12³, exige que as previsões de receita sejam acompanhadas de demonstrativo de sua evolução, com metodologia e premissas de cálculo, o que reforça a exigência de fundamentação técnica atualizada.

A transição gradual, com convivência entre os regimes, torna o desafio ainda mais complexo. Durante o período 2026-2033, o Município deverá projetar, separada e articuladamente, as receitas decorrentes do ISS (em queda progressiva) e as oriundas da distribuição do IBS (em ascensão). A falta de séries históricas confiáveis para o novo tributo obriga os gestores a trabalharem com cenários, hipóteses e margens de segurança - postura que, embora tecnicamente mais trabalhosa, é a única compatível com o princípio da prudência fiscal.

2.3. Adequação normativa interna: o Código Tributário Municipal e as obrigações acessórias

A reforma tributária não se conclui, para o Município, com a promulgação das normas federais. Ela exige, em paralelo, um esforço de adequação do ordenamento jurídico local. O Código Tributário Municipal (CTM), as leis sobre o ISS, as normas sobre taxas e os atos infralegais que regulam procedimentos administrativos fiscais precisarão ser revisados, atualizados e, em alguns casos, integralmente substituídos.

Durante o período de transição, o Município manterá competência ativa sobre o ISS, devendo zelar pela arrecadação, fiscalização e cobrança do tributo enquanto ele ainda vigorar. Ao mesmo tempo, precisará se preparar para operar no ambiente do IBS, inclusive no que diz respeito às obrigações acessórias, aos cadastros tributários e aos sistemas de informação. A

³ Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

§ 1º Reestimativa de receita por parte do Poder Legislativo só será admitida se comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal.

§ 2º O montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária.

§ 3º O Poder Executivo de cada ente colocará à disposição dos demais Poderes e do Ministério Público, no mínimo trinta dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo.



coexistência de dois regimes distintos dentro do mesmo aparato administrativo é, por si só, fonte de complexidade operacional que pode gerar inconsistências, litígios e fragilidades perante o controle externo.

A revisão normativa não se limita à dimensão tributária *stricto sensu*. Ela alcança procedimentos administrativos fiscais - prazos de lançamento, formas de notificação, recursos, execuções fiscais - que precisam ser compatibilizados com as novas exigências da LC n. 214/2025 e com as orientações do Comitê Gestor do IBS. Municípios que mantenham um arcabouço normativo local defasado em relação ao novo sistema estarão sujeitos a apontamentos dos Tribunais de Contas, a questionamentos judiciais e a perda de eficiência na administração tributária.

A edição de atos normativos municipais - decretos regulamentadores, instruções normativas, portarias de procedimento - é, nesse contexto, não apenas uma conveniência administrativa, mas uma exigência de legalidade e de segurança jurídica. A motivação dos atos administrativos, princípio consagrado na doutrina e na jurisprudência do controle externo, demanda que cada escolha procedimental seja juridicamente fundamentada e documentada.

2.4. Gestão contratual preventiva: reequilíbrio econômico-financeiro e responsabilidade do gestor

Um dos impactos mais imediatos e concretos da reforma tributária sobre a gestão municipal manifesta-se na seara contratual. Contratos administrativos em execução — especialmente os de serviços continuados, como limpeza urbana, vigilância patrimonial, tecnologia da informação, serviços de saúde e conservação predial — foram celebrados sob premissas tributárias do regime anterior. A alteração da carga fiscal suportada pelos contratados, decorrente da transição para o IBS/CBS, pode configurar alteração do equilíbrio econômico-financeiro originalmente pactuado.

O art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal⁴, e o art. 124 da Lei n. 14.133/2021⁵ (Nova Lei de Licitações e Contratos) asseguram ao contratado a manutenção do equilíbrio econômico-

⁴ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

[...]

XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

⁵ Art. 124. Os contratos regidos por esta Lei poderão ser alterados, com as devidas justificativas, nos seguintes casos:

I - unilateralmente pela Administração:



financeiro do contrato ao longo de sua execução. Quando alterações tributárias - especialmente as de natureza superveniente e imprevisível - repercutem sobre os custos do contratado, pode ser cabível o pedido de reequilíbrio, cuja análise e deferimento ou indeferimento fundamentado são obrigações do gestor público.

O risco de inação é duplo: se o Município ignorar os pleitos de reequilíbrio fundamentados, expõe-se à judicialização, à rescisão unilateral por parte do contratado e à descontinuidade de serviços essenciais. Se deferir reequilíbrios sem análise técnica adequada, incorre em irregularidade passível de apontamento pelos órgãos de controle. A única resposta tecnicamente adequada é a instauração de processo administrativo instruído com análise tributária, memória de cálculo e nota jurídica fundamentada, para cada contrato relevante.

Concessões e Parcerias Público-Privadas (PPPs) merecem atenção redobrada, dado o longo prazo de seus contratos e a complexidade de suas matrizes de risco. Nesses ajustes, a alocação do risco tributário é, em geral, objeto de cláusula específica, e sua reinterpretação à luz das novas normas pode demandar renegociação formal e, eventualmente, arbitragem ou mediação. A falta de preparo do Município nessa frente pode comprometer investimentos de longo prazo e projetos de infraestrutura urbana.

2.5. Planejamento orçamentário e responsabilidade fiscal: a imperatividade da revisão metodológica

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece um arcabouço de exigências que pressupõem, em sua base, a qualidade das estimativas de receita e a consistência entre

-
- a) quando houver modificação do projeto ou das especificações, para melhor adequação técnica a seus objetivos;
 - b) quando for necessária a modificação do valor contratual em decorrência de acréscimo ou diminuição quantitativa de seu objeto, nos limites permitidos por esta Lei;

II - por acordo entre as partes:

- a) quando conveniente a substituição da garantia de execução;
- b) quando necessária a modificação do regime de execução da obra ou do serviço, bem como do modo de fornecimento, em face de verificação técnica da inaplicabilidade dos termos contratuais originários;
- c) quando necessária a modificação da forma de pagamento por imposição de circunstâncias supervenientes, mantido o valor inicial atualizado e vedada a antecipação do pagamento em relação ao cronograma financeiro fixado sem a correspondente contraprestação de bens ou execução de obra ou serviço;
- d) para restabelecer o equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe ou em decorrência de fatos imprevisíveis ou previsíveis de consequências incalculáveis, que inviabilizem a execução do contrato tal como pactuado, respeitada, em qualquer caso, a repartição objetiva de risco estabelecida no contrato.

§ 1º Se forem decorrentes de falhas de projeto, as alterações de contratos de obras e serviços de engenharia ensejarão apuração de responsabilidade do responsável técnico e adoção das providências necessárias para o ressarcimento dos danos causados à Administração.

§ 2º Será aplicado o disposto na alínea “d” do inciso II do **caput** deste artigo às contratações de obras e serviços de engenharia, quando a execução for obstada pelo atraso na conclusão de procedimentos de desapropriação, desocupação, servidão administrativa ou licenciamento ambiental, por circunstâncias alheias ao contratado.



planejamento e execução orçamentária. O art. 12 da LRF determina que as previsões de receita observem as normas técnicas e legais, considerem os efeitos das alterações na legislação tributária e sejam acompanhadas de demonstrativo metodológico. O art. 4º exige que a LDO disponha sobre os riscos fiscais e as providências a serem adotadas para enfrentá-los.

Diante da transição tributária inaugurada pela EC n. 132/2023 e regulamentada pela LC n. 214/2025, o cumprimento dessas exigências não pode ser meramente formal. O Município que elaborar suas peças de planejamento - PPA, LDO e LOA - sem incorporar, de modo explícito e metodologicamente sustentado, os efeitos da reforma sobre sua base de arrecadação estará produzindo documentos que, embora formalmente aprovados, não refletirão a realidade fiscal do ente, expondo o gestor à responsabilização por descumprimento dos princípios da legalidade, da eficiência e da transparência.

A construção de cenários é, nesse contexto, uma exigência de prudência fiscal e de boa governança. Trabalhar com cenários conservador, base e otimista - cada qual com suas premissas explicitadas e documentadas - permite ao Município tomar decisões de gasto com graus adequados de cautela e antecipar contingenciamentos antes que eles se tornem emergências.

A responsabilidade fiscal, no ambiente da reforma tributária, não é apenas uma obrigação técnica: é uma obrigação política e ética do gestor perante a população. A transparência nas estimativas, a clareza sobre os riscos e a comunicação pública fundamentada - por meio de audiências públicas nos termos do art. 48 da LRF - são instrumentos que fortalecem a confiança institucional e reduzem a vulnerabilidade do Município perante o controle externo.

2.6. Os riscos do imprevisto: instabilidade fiscal, fragilidade contratual e exposição ao controle externo

A ausência de planejamento estratégico frente à reforma tributária não é uma omissão de consequências difusas ou de longo prazo: ela produz efeitos concretos, identificáveis e, em muitos casos, irreversíveis no horizonte do mandato. O gestor que não se antecipar tomará decisões sem fundamento técnico adequado em um ambiente de crescente complexidade normativa e de exigência reforçada de governança.

No plano da receita, a estimativa inadequada pode gerar orçamentos superavitários fictícios, que induzem decisões de gasto incompatíveis com a capacidade real de arrecadação. O resultado são contingenciamentos traumáticos, comprometimento de serviços essenciais, dificuldade no cumprimento de pisos constitucionais de saúde e educação e o surgimento de restos a pagar sem cobertura financeira - situação tipicamente apontada pelos Tribunais de Contas como irregularidade grave.



No plano contratual, a inação produz passivos latentes que se materializam sob a forma de pleitos de reequilíbrio não instruídos adequadamente, inadimplência de fornecedores, rescisões contratuais e judicialização de avenças. O impacto sobre serviços essenciais - saúde, limpeza, segurança - pode ser imediato e de alta visibilidade política.

No plano do controle externo, os Tribunais de Contas estaduais têm intensificado o monitoramento das adaptações municipais à reforma tributária. Municípios que não demonstrarem, em suas prestações de contas e na instrução de processos, evidências de planejamento, diagnóstico e ação coordenada estarão mais vulneráveis a ressalvas, recomendações e, nos casos mais graves, determinações compulsórias. A governança documentada é, nesse ambiente, não apenas uma boa prática: é uma proteção jurídica do próprio gestor.

2.7. O planejamento estratégico municipal como resposta adequada: frentes de atuação

Diante do quadro normativo e dos riscos mapeados, a resposta adequada do Município é a estruturação de um plano de ação estratégico e coordenado, que articule, sob uma governança formal, as diferentes dimensões do desafio. Não se trata de medidas isoladas ou pontuais, mas de um projeto institucional de transição, com escopo definido, responsáveis identificados, prazos estabelecidos e resultados mensuráveis.

A primeira frente de atuação é a governança da transição. A criação de um grupo de trabalho intersetorial - reunindo as Secretarias de Finanças, Tributação, Planejamento e Administração, a Procuradoria, a Controladoria Interna e, quando necessário, a Câmara Municipal - assegura que as decisões sejam tomadas de forma integrada, com visão sistêmica e registro documental adequado. A formalização desse grupo por portaria do Chefe do Executivo confere legitimidade institucional ao processo e delimita responsabilidades.

A segunda frente é o diagnóstico normativo e procedimental. O Município deve mapear, com rigor técnico, todas as normas locais que precisarão ser revisadas ou revogadas em função da transição, bem como os procedimentos administrativos que deverão ser atualizados. Esse diagnóstico deve resultar em um cronograma legislativo e infralegal - com datas, prioridades e fluxo de aprovação - que permita ao Município antecipar-se às exigências normativas, em vez de reagir a elas.

A terceira frente é a revisão das estimativas de receita e dos instrumentos de planejamento. A metodologia de projeção do ISS deve ser gradualmente substituída por uma metodologia que incorpore os critérios de distribuição do IBS estabelecidos pela LC n. 214/2025, com memória de cálculo explicitada e cenários documentados. Essa revisão deve orientar a elaboração do PPA e da LDO para os exercícios abrangidos pela transição, assegurando coerência entre planejamento e execução.



A quarta frente é a gestão contratual preventiva. Deve ser realizado um inventário dos contratos em execução, com classificação por impacto tributário potencial. Para cada contrato relevante - especialmente os de serviços continuados e os de longa duração -, deve ser produzida nota técnica que analise a repercussão da mudança tributária sobre a equação econômico-financeira pactuada e indique, fundamentadamente, se há ou não necessidade de instrução de pedido de reequilíbrio. A padronização desse procedimento reduz o risco de tratamentos desiguais e fortalece a posição do Município perante eventuais questionamentos.

A quinta frente é a modernização da infraestrutura tecnológica e dos cadastros tributários. O novo ambiente do IBS exige que o Município disponha de sistemas de informação capazes de processar obrigações acessórias, cruzar dados com o Comitê Gestor e manter trilhas de auditoria confiáveis. Sistemas obsoletos ou cadastros desatualizados comprometem a eficiência da administração tributária e aumentam a vulnerabilidade à sonegação e à perda de receita.

A sexta frente, transversal às demais, é a capacitação das equipes. A reforma tributária introduz conceitos, técnicas e obrigações que muitos servidores municipais não dominam. O investimento em capacitação - tanto nas áreas tributária e financeira quanto nas áreas de contratos, compras e controle interno - é condição necessária para que as demais frentes sejam implementadas com a qualidade técnica exigida.

3. CONCLUSÃO

A reforma tributária do consumo, inaugurada pela EC n. 132/2023 e regulamentada pela LC n. 214/2025, representa muito mais do que uma alteração na nomenclatura ou na repartição de tributos. Ela reconfigura, de modo estrutural, a lógica sobre a qual os Municípios brasileiros construíram, ao longo de décadas, suas estratégias de arrecadação, seus modelos de planejamento orçamentário e suas premissas de gestão contratual.

A substituição do ISS - tributo de competência exclusivamente municipal, cujas regras os gestores dominavam - por um imposto compartilhado, gerido por órgão colegiado e distribuído pelo critério do destino, não é uma mudança incremental. É uma mudança de paradigma, que exige do Município uma postura ativa, coordenada e tecnicamente fundamentada. O período de transição, que se estende até 2033, não é uma folga - é uma janela de oportunidade para que os Municípios bem organizados se adaptem com menor custo e saíam do processo com uma administração mais eficiente, transparente e resiliente.

A estabilidade fiscal municipal, nesse novo ambiente, não estará assegurada pela mera leitura das novas normas. Ela dependerá da capacidade do gestor de traduzir o conhecimento normativo em ação administrativa coordenada: revisar estimativas, atualizar legislação local, gerir contratos preventivamente, modernizar sistemas e capacitar equipes. Cada uma dessas ações, isoladamente, tem valor limitado. Articuladas em um plano estratégico de transição, elas constituem a resposta institucional que o novo modelo exige.



O gestor municipal que compreender, desde já, que a reforma tributária é um projeto institucional - e não um evento pontual a ser gerenciado de forma reativa - estará em posição de transformar o desafio normativo em oportunidade de fortalecimento da governança local. Os demais estarão, como já alertou a doutrina da responsabilidade fiscal, navegando contra a corrente - com todos os riscos que essa postura implica para a continuidade dos serviços públicos e para a responsabilidade pessoal do administrador.

Adamantina/SP, 3 de março de 2026.

Antonio Francisco Moreno

Sócio-diretor responsável pela elaboração

