

O CONTENCIOSO JUDICIAL FISCAL E A REFORMA TRIBUTÁRIA

Janine Gomes Berger de Oliveira Macatrão¹

Mônica Mayumi Eguchi²

Rebecca Corrêa Porto de Freitas³

Danilo Barth Pires⁴

Fábio Augusto Daher Montes⁵

Hélio José Marsiglia Júnior⁶

Sumário: 1 – Introdução; 2 – O modelo da PEC n° 45/2019; 3 – O(s) modelo(s) da PEC n° 110/2019; 4 – Uma possível solução: eficiência no exercício da competência e exação do tributo – simplificação do arquétipo constitucional e legal do novo tributo – repartição de receitas tributárias; 5 – Conclusão; Referências bibliográficas.

-
- 1 Procuradora do Estado de São Paulo. Especialista em Direito do Estado e em Direito Processual Civil pela Escola Superior da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo.
 - 2 Procuradora do Estado de São Paulo. Professora de Direito na Universidade Santo Amaro (Unisa). Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (2022/2023).
 - 3 Procuradora do Estado de São Paulo. Especialista em Direito Processual Civil pela Escola Superior da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo. Graduada pela Universidade de São Paulo (USP).
 - 4 Procurador do Estado de São Paulo. Mestre em Direito Constitucional e Processual Tributário pela PUC/SP. Autor do livro *Tutela Provisória no Direito Processual Tributário*, publicado pela Editora Juruá (2018). Vencedor do prêmio “O Estado em Juízo” da PGE-SP (2019/2020).
 - 5 Procurador do Estado de São Paulo. Especialista em Direito Administrativo pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV).
 - 6 Procurador do Estado de São Paulo.

1. Introdução

Há muito já existe consenso na sociedade brasileira de que o Sistema Tributário Nacional precisa ser simplificado. A quantidade de normas existentes além das leis e da Constituição Federal⁷, tais como Decretos, Instruções Normativas, Portarias, Resoluções, entre outros, dificultam sobremaneira a compreensão e a correta aplicação do Direito Tributário. É nesse contexto que existem Propostas de Emendas Constitucionais (PECs) tramitando no Congresso Nacional. Dentre elas, destacam-se a PEC nº 110/19, em curso no Senado Federal, e a PEC nº 45/19, em tramitação na Câmara dos Deputados. Ambas têm muitos pontos em comum e, entre outras medidas, unificam os seguintes tributos incidentes sobre a cadeia de operações que envolvem bens e serviços: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programa Integração Social/Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – PIS/Cofins, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto Sobre Serviço (ISS). Essa unificação traz uma evidente simplificação e as propostas, como um todo, buscam tanto reduzir o *custo de conformidade* das empresas quanto reduzir a burocracia estatal e a litigiosidade que ocorre no Poder Judiciário. Visa-se, assim, atingir maior eficiência no âmbito público e privado.

Mas essa simplificação tem vários desafios. Hoje, por exemplo, cada ente federativo possui seu próprio corpo administrativo para fiscalizar, cobrar e executar judicialmente as dívidas advindas do inadimplemento tributário. Por outro lado, a competência para o julgamento das ações que envolvem referidos tributos que serão unificados se divide entre a Justiça Federal e as diversas Justiças estaduais.

As alterações, portanto, a depender do modelo adotado, pressupõem uma nova conformação das estruturas hoje existentes nos diferentes níveis de governo, alinhando todos os atores envolvidos para tornar possível uma atuação eficaz e coordenada. Também podem pressupor uma nova distribuição das competências do Poder Judiciário. São esses novos contornos que não são tão simples e claros. É pertinente que seja

7 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

vislumbrado o impacto de cada modelo, a fim de que seja possível o devido planejamento estratégico, bem como que possam ser sanadas eventuais dificuldades ou inconsistências do novo desenho constitucional.

A propalada simplificação do Sistema Tributário Nacional nas duas PECs traz problemas de monta que não parecem estar no radar, ao menos por ora, dos idealizadores da Reforma Tributária, especialmente no que se refere à competência para cobrar o indébito tributário.

As ideias apresentadas neste artigo têm a finalidade de contribuir com esse debate, sem a pretensão de esgotar o tema ou insinuar alguma solução única e definitiva. Até porque, como se verá adiante, o impacto das reformas, no âmbito do que aqui discutido, carecerá de regramento infraconstitucional, de forma que ainda haverá muita discussão sobre o tema. Para delimitar melhor os quadros possíveis, é indicado que cada proposta de emenda constitucional seja analisada individualmente. É o que se passa a fazer.

2. O modelo da PEC nº 45/2019

A PEC nº 45/2019 está em tramitação na Câmara dos Deputados e tem origem nos estudos realizados pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)⁸. O vetor de simplificação do Sistema Tributário Nacional está estampado na justificativa da proposta de emenda à Constituição Federal: “O modelo proposto busca simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos Estados e Municípios, que manteriam o poder de gerir suas receitas através da alteração da alíquota do IBS”⁹.

A proposta em tela pretende unificar tributos federais (IPI, PIS e Cofins), estadual (ICMS) e municipal (ISS), criando assim um imposto único sobre consumo de bens e serviços denominado de IBS¹⁰. A gestão das

8 “O Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) é um *think tank* independente que tem como objetivo contribuir para a simplificação do sistema tributário brasileiro e para o aprimoramento do modelo de gestão fiscal do país”. Disponível em: www.ccif.com.br. Acesso em: 14 nov. 2020.

9 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/555563-proposta-simplifica-sistema-tributario-e-unifica-tributos-sobre-consumo/>. Acesso em 30 maio 2022.

10 Essas ideias não são exatamente novas: “No Brasil, temos, sobre a circulação de bens e serviços, a incidência de variados tributos (IPI, ICMS, ISS, Cofins, PIS, Cides) além dos impostos regulatórios de importação e exportação. Uma simplificação nesse sentido seria interessante. Talvez a criação de um IVA nacional pertencente à Federação, com a incorporação do IPI, ICMS e ISS – como propus ao tempo da revisão constitucional de

cobranças e de débitos fiscais ficaria a cargo de um *Comitê Gestor*, órgão que ainda será regulamentado por lei complementar, cujo conteúdo do projeto ainda é desconhecido. A representação judicial e extrajudicial de tal Comitê ficará a cargo das Procuradorias da Fazenda Nacional, Estadual e Municipais. Para melhor entendimento, vale a transcrição dos artigos a seguir:

Art. 109 [...]

I – as causas em que a União, entidade autárquica, empresa pública federal ou o comitê gestor nacional do imposto sobre bens serviços a que se refere o art. 152-A forem interessados na condição de autores, réus, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho;

[...]

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

[...]

§ 6º A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá:

[...]

§ 7º A representação judicial e extrajudicial do comitê gestor será exercida de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos estados e dos municípios.

Como visto, a intenção inicial do Poder Constituinte Derivado é que a Justiça Federal seja a competente para todas as ações que envolvam

1993 – e partilhado entre União, estados e municípios pudesse ser a solução” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Reforma tributária e a carga burocrática. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 14, n. 81, p. 19-27, maio-jun. 2016).

o novo IBS. É aqui que se inicia o debate apontando as dificuldades de implantação do novo modelo proposto a partir dos estudos do CCiF.

De plano, há um ponto que merece atenção. Definida a Justiça competente, quem se incumbirá de representar o Comitê Gestor no caso concreto? Isso porque, como transcrito na proposta, a competência é comum entre as procuradorias da União, dos Estados e dos Municípios, e será exercida de “forma coordenada”.

É possível intuir as dificuldades práticas dessa conformação. As ações tributárias podem ser divididas em exacionais e antiexacionais. Fiquemos inicialmente com as ações exacionais, com a Fazenda no polo ativo, de forma a facilitar a exemplificação. Ao que parece, nos termos da PEC nº 45/2019, cada operação gerará um crédito tributário, que, se não saldado espontaneamente, deverá ser inscrito na dívida ativa. Essa dívida abarcará montantes devidos à União, ao estado e ao município em que o consumo ocorreu, referentes às respectivas alíquotas por cada um fixadas. Mas presume-se que a inscrição da dívida ativa será una, em nome do Comitê Gestor, até para se evitar a multiplicidade de ações referentes à mesma operação¹¹. Dessa forma, repisa-se o questionamento anteriormente apresentado: para qual unidade da federação deveria ser encaminhada a respectiva Certidão da Dívida Ativa (CDA) para proceder a cobrança?

Embora a aventada competência seja comum, há que ser criada na lei complementar um mínimo de racionalidade administrativa para a questão. Uma possibilidade seria a de o Comitê Gestor estabelecer linhas de cortes por valores para definir a atuação de cada ente federativo. Por exemplo, em operações de valor até “x”, a execução fiscal ficaria a cargo da Procuradoria Municipal; de “x” a “2x”, ficaria a cargo da Procuradoria Estadual; e de “2x” em diante, ficaria a cargo da Procuradoria da Fazenda Nacional. Em ações antiexacionais, com a Fazenda Pública no polo passivo, poderia ocorrer o mesmo, relacionando-se tal critério com os valores das CDAs ou dos próprios autos de

11 Caso contrário, a inscrição da dívida poderia ser realizada por cada ente federativo referente à sua própria alíquota. Nessa hipótese, as procuradorias, ao contrário do texto da PEC, representariam seu próprio ente federativo, e não o Comitê Gestor, o que potencialmente geraria três diferentes ações discutindo a mesma operação.

infração. Mas mesmo essa solução não está indene de críticas, pois acabará criando uma espécie de hierarquia entre as Procuradorias, que não encontra respaldo no atual texto constitucional.

Um dos desafios é que, como o êxito na ação seria de interesse direto de todos os entes envolvidos, haveria que ser criado um mecanismo que permitisse a atuação dos demais de forma subsidiária, seja em função da demora na atuação (do tempo decorrido), seja em função da baixa eficiência (da atuação) da procuradoria atuante. O Comitê Gestor deverá estar equipado e estruturado, pois, para a aferição desse trabalho pelas advocacias públicas.

Outro problema é que grande parte dos municípios não tem uma advocacia pública estruturada. Essa é uma realidade apenas das capitais e dos grandes centros urbanos. Alguns terceirizam o serviço de escritórios de advocacia ou contratam assessores jurídicos para exercer a função. Até por isso seria salutar que o texto da emenda constitucional remetesse para a lei complementar a possibilidade de serem estabelecidas condições mínimas para atuação das procuradorias municipais. Se não atendidas essas condições mínimas, a respectiva Procuradoria Estadual assumiria a representação do Comitê Gestor na circunscrição do município. Essa linha de corte poderia se pautar por vários critérios, desde exigir uma carreira própria e estruturada da Procuradoria Municipal, com adequadas condições de trabalho, até estabelecer que apenas os municípios que fossem Capitais ou que tivessem determinado número de habitantes ou um valor de orçamento mínimo poderiam ter sua Procuradoria Municipal como representante do Comitê Gestor. Por certo, é importante que seja explícita na PEC tal possibilidade de limitação, acrescentando-se a expressão “nos termos da lei complementar” no *novel* § 7º do artigo 152-A da CF. Desse modo, evitar-se-ia que Procuradorias Municipais não enquadradas nos critérios estipulados alegassem que sua competência de atuação estaria ilimitadamente garantida no texto constitucional.

Mas imagine-se agora, idealmente, os grandes centros urbanos, com Procuradoria Municipal instituída e organizada. A implantação do Comitê Gestor, ainda assim, será um grande desafio. Procuradores dos municípios, dos estados e da Fazenda Nacional têm carreiras distintas, com estrutura física, quadro de servidores de apoio, remuneração e especialidades completamente diferentes. A atuação, hoje, é estanque,

cada um com sua própria expertise, de acordo com a competência tributária repartida na Constituição Federal. Por exemplo, um procurador do estado pouco sabe sobre ISS, e o procurador do município não atua com o ICMS. O IPI, o PIS e a Cofins são especialidades dos procuradores da Fazenda Nacional. Tais servidores públicos, especialmente os municipais e estaduais, cuidam também de inúmeras questões jurídicas dos respectivos entes, e não apenas da matéria fiscal. Não é difícil compreender a grandiosidade do problema em debate. Reunir, em um mesmo ente, servidores públicos com formação jurídica e especialidade distintas, atuando em realidades físicas díspares, sendo remunerados de forma desigual. Os orçamentos da União, dos estados e dos municípios são também obviamente diferentes. Existem estados com centenas de procuradores e outros tantos com apenas algumas dezenas.

Claro que não há conclusão ou proposta imune a críticas. Cada alteração gerará benefícios e malefícios, cabendo ao Poder Legislativo, ao regulamentar o modelo, encontrar um bom termo para a questão.

Há algumas emendas a esta PEC para retirar a União do referido Comitê Gestor¹². Mesmo que essa ideia tenha êxito, a entidade permaneceria sendo nacional, por abranger os demais entes federativos. E a União ainda teria interesse arrecadatório nas operações. Por conseguinte, parece difícil afastar a competência da Justiça Federal, nesse modelo, para julgar causas envolvendo o novo tributo e o Comitê Gestor. Até mesmo considerando-se o potencial litígio entre seus componentes, atribuir à Justiça Estadual tais causas estaria em descompasso com a atual lógica adotada pela Carta Magna¹³.

Como positivo para essa conformação, pode-se dizer que haveria um movimento maior de especialização no julgamento das causas, já que, como sabido, a Justiça Federal atua tão somente com direito público, especialmente com tributos¹⁴.

12 Emenda Constitucional (EMC) n° 47/2019 e EMC n° 73/2019.

13 Vide artigo 102, I, “e”, da Constituição Federal. Mesmo que possa ser alegado que o Poder Constituinte derivado tem a permissão de alterar a regra de competência para a Justiça Estadual, o ideal é que houvesse dados que comprovassem que essa é a melhor saída, de forma a afastar a lógica adotada aos demais casos.

14 Artigo 109 da Constituição Federal.

É importante, por outro lado, verificar os dados e números relacionados aos processos que serão objeto da mudança pretendida, seja para haver o devido planejamento, seja para aferir a viabilidade prática da alteração da competência judiciária, tal como proposto.

Números do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) apontam as execuções fiscais como “o principal fator de morosidade do Poder Judiciário”, sendo que o “maior impacto está na Justiça Estadual, que concentra 85% dos processos”¹⁵. Segundo tal relatório, o Poder Judiciário possuía, no final de 2018, um acervo de 79 milhões de processos pendentes, sendo que 54,2% se referia a execuções, ou seja, mais de 42 milhões. Desse total de execuções, 73% diz respeito às execuções fiscais – mais 31 milhões de feitos.

A Justiça Estadual, também segundo o mesmo estudo, concentra 85% dos casos, ou seja, mais de 26 milhões, ficando a Justiça Federal com um pouco mais de quatro milhões. Percentualmente, os processos de execução fiscal correspondem a 45% do acervo total da Justiça Federal, enquanto na Justiça Estadual é de 42%. A taxa de congestionamento desses feitos é de 93% na Justiça Federal e de 89% na Justiça Estadual. Isso significa que, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2018, apenas sete e onze foram baixados, respectivamente.

As 26 milhões de execuções fiscais em trâmite na Justiça Estadual dizem respeito aos tributos estaduais e municipais – ICMS, IPVA, ITCMD, IPTU, ISS, taxas e contribuições.

Com a aprovação da PEC nº 45, teremos a junção, no IBS, dos dois maiores tributos de estados e municípios – ICMS e ISS –, o que deve corresponder a uma grande parcela das ações executivas em trâmite.

Se considerarmos que a metade das ações iria migrar para a Justiça Federal, teríamos um deslocamento de, aproximadamente, treze milhões de feitos, o que corresponderia a um quarto do volume de processos da Justiça Estadual e mais que o dobro do volume hoje existente na Justiça Federal.

15 Justiça em Números 2019 – Conselho Nacional de Justiça, p. 131. Disponível em: www.cnj.jus.br. Acesso em: 14 nov. 2020.

Ainda de acordo com o mesmo relatório, temos, atualmente, 2.511 cargos existentes de magistrados federais e 28.132 de servidores na Justiça Federal; enquanto, na Justiça Estadual, temos 16.031 cargos de magistrados estaduais e 186.244 de servidores.

Assim, para que fosse possível modificar a competência para a análise só das execuções fiscais, da Justiça Estadual para a Justiça Federal, necessário seria um acréscimo de milhares de magistrados e dezenas de milhares de servidores.

Pensando em um universo menor, a título de exemplo, na Vara das Execuções Fiscais de São Paulo – Comarca da Capital há hoje o montante de 179.411 execuções fiscais pendentes, das quais 71.863 estão em andamento e 107.548 estão suspensas por diversos motivos – parcelamento em andamento, recurso com efeito suspensivo, ausência de localização de bens, entre outros¹⁶. Como não são mais ajuizadas e foi realizada a desistência de todas as ações executivas com valores inferiores a 1.200 Unidades Fiscais do Estado de São Paulo (Ufesp), ou seja, R\$ 33.132,00, a grande maioria desses processos diz respeito à cobrança de ICMS¹⁷.

É esse o volume de execuções fiscais que deixará de ser da competência da Justiça Estadual e que, em pouco tempo, poderá acarretar a paralisação do Poder Judiciário Federal, que não disporá de força de trabalho para suportar esse acréscimo. O ajuste de pessoal até pode ser feito de forma gradativa, com a realização de novos concursos, mas por certo seria necessário longo tempo para equilibrar de forma razoável essa equação.

Como se vê, muito mais do que a singela transição idealizada na proposta, será necessário um completo redimensionamento da Justiça Federal, com a ampliação dos quadros de servidores e magistrados, nos Juízos de primeira instância e, também, nos Tribunais Regionais Federais,

16 Conforme levantamento feito nos sistemas informatizados da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo em novembro de 2020.

17 Lei Estadual nº 14.727/2010, na redação da Lei Estadual nº 16.498/2017: “Artigo 1º – Fica o Poder Executivo, por meio dos órgãos competentes da Procuradoria Geral do Estado, autorizado a não propor ações, inclusive execuções fiscais, assim como requerer a desistência das ajuizadas, para cobrança de débitos de natureza tributária ou não tributária, cujos valores atualizados não ultrapassem 1.200 (mil e duzentas) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo – UFESPs”.

de forma a dar vazão à nova realidade proposta. As ações exacionais e antiexacionais do novo IBS, assim, precisam ser consideradas de acordo com o que hoje se faz nas Justiças estaduais de todo o país. Evidentemente, levar toda e qualquer discussão referente ao IBS para a Justiça Federal lhe trará impactos orçamentários e administrativos, o que impõe um planejamento de longo prazo para a assunção da competência.

Em resumo, a implementação da alteração da competência judiciária para o trâmite das ações que envolvam o novo imposto, nos moldes trazidos pela PEC nº 45/2019, embora possa fazer sentido do ponto de vista jurídico, pode encontrar diversas dificuldades práticas na sua implementação, o que deve ser sopesado pelo Congresso Nacional, ante as alternativas disponíveis, principalmente a trazida pelo texto original da PEC nº 110/2019.

3. O(s) modelo(s) da PEC nº 110/2019

A PEC nº 110/2019, em trâmite no Senado Federal, reproduz texto de reforma tributária já aprovado por Comissão Especial da Câmara dos Deputados, que teve como idealizador e relator o então Deputado Federal Luiz Carlos Hauly na PEC nº 293-A/2004, à qual foram apensadas as PECs nº 140/2012 e nº 283/2013.

No texto da PEC nº 110/2019, principalmente em sua versão original, a conformação do novo imposto único sobre consumo de bens e serviços é diferente da PEC nº 45/2019. Impende-se colacionar as linhas principais sobre os pontos aqui tratados:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

[...]

IV – por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.

[...]

Art. 156-A. Do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 155, IV, trinta e cinco inteiros e cinquenta e sete centésimos por cento pertencem à União, observado o disposto no art. 159, IV.

[...]

Art. 162-B. Fica criado o Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional, composto por representantes da administração tributária estadual, distrital e municipal para administrar e coordenar, de modo integrado, as atribuições previstas no presente artigo, cabendo-lhe estabelecer, nos termos de lei complementar:

I – a instituição de regulamentações e obrigações acessórias unificadas, em âmbito nacional, e a harmonização e divulgação de interpretações relativas à legislação;

II – a gestão compartilhada de banco de dados, cadastros, sistemas de contas e informações fiscais referentes aos tributos estaduais, distritais e municipais;

III – a emissão de diretivas gerais para as autoridades tributárias estaduais, distritais e municipais;

IV – a coordenação de fiscalizações integradas em âmbito nacional, bem como a arrecadação, cobrança e distribuição de recursos aos entes federados;

V – os procedimentos a serem adotados para a implantação e funcionamento da Escola Nacional de Administração Tributária, visando a capacitação, formação e aperfeiçoamento, em âmbito nacional, das autoridades tributárias;

VI – a forma pela qual seus dirigentes serão escolhidos pelos governadores dos Estados e Distrito Federal, prefeitos das capitais e demais municípios.

A pretensão é a extinção de nove tributos: IPI, IOF, PIS/Pasep, Cofins, Salário-Educação, Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (Cides), todos federais; ICMS, de competência estadual; e o ISS, municipal. Todos esses tributos serão substituídos por um único imposto sobre bens e serviços.

Como visto, diferentemente da PEC nº 45/2019, a PEC nº 110/2019 centraliza as ações materiais relacionadas à tributação e respectiva arrecadação nos estados. O próprio imposto é definido como tributo estadual.

Nessa conformação original da PEC, o repasse de parte do tributo à União e aos municípios seria resolvido como as demais repartições

tributárias hoje realizadas, ou seja, por simples transferência de recursos. O produto da arrecadação do imposto será partilhado entre União, estados, Distrito Federal e municípios, segundo o método previsto nas regras constitucionais descritas no novo texto constitucional proposto na Emenda, mediante entrega de recursos a cada ente federativo, conforme aplicação de percentuais previstos na Constituição sobre a receita bruta do IBS (repasso de cota-parte).

Destarte, nesse modelo, não há dúvidas de que a exação do novo tributo será competência da Justiça Estadual. Tampouco há dúvidas de que as procuradorias estaduais ficariam responsáveis pela exação do tributo pela própria característica de que o produto da arrecadação pertenceria ao Estado de destino, sendo que entendimento contrário levaria à clara violação ao pacto federativo, cláusula pétrea da Constituição que assegura autonomia dos entes federativos¹⁸. As dificuldades aventadas para a concretização da PEC nº 45/2019, especialmente a atribuição para exação do novo tributo e a migração de milhões de ações judiciais para a Justiça Federal, estariam assim superados no texto original da PEC nº 110/2019.

Mas a análise da tramitação da PEC nº 110/2019, conforme dados disponíveis no *site* do Senado Federal, indica que também essa proposta caminha para passar a compartilhar ao menos um dos problemas antes aventados da PEC nº 45/2019, que é a intrincada competência para exação do novo tributo¹⁹.

Ainda na Comissão de Constituição e Justiça do Senado Federal, após a apreciação de mais de uma centena de emendas, o relator Senador Roberto Rocha apresentou um projeto substitutivo que altera a sistemática original. Há previsão de criação de um “IBS Dual”, ou seja, propõe-se bipartir o IBS, fundindo os sete impostos e contribuições sociais de competência da União em um IBS “Federal”; e o ICMS e o ISS em outro, o IBS “Estadual/Municipal”.

18 Constituição Federal: “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado” (BRASIL, op. cit.).

19 Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 14 nov. 2020.

No que compete ao objeto deste estudo, confira-se a redação dos dispositivos propostos no aludido substitutivo:

Art. 155-A. Lei complementar, apresentada nos termos do art. 61, §§ 3º e 4º, instituirá imposto sobre operações com bens e serviços, cuja competência será compartilhada pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

[...]

Art. 155-B. A regulamentação, a arrecadação, a fiscalização e a cobrança do imposto previsto no art. 155-A, bem como de outros tributos ou responsabilidades que lhes sejam delegados por convênio, serão realizadas pelo conjunto das administrações tributárias dos Estados, Distrito Federal e Municípios, cabendo à lei complementar:

I – dispor sobre as regras de organização e funcionamento integrado, em âmbito nacional, das administrações tributárias em cada Estado, Distrito Federal e Município, bem como as responsabilidades das autoridades tributárias responsáveis pela fiscalização e constituição do crédito tributário de impostos e contribuições;

II – definir outros tributos a serem arrecadados, fiscalizados ou cobrados nos termos deste artigo, podendo ser delegados por meio de convênio;

III – estabelecer regras unificadas para o processo administrativo tributário.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no caput, os Municípios poderão ter suas próprias administrações tributárias locais para lançamento e fiscalização de tributos de sua competência e para o controle dos repasses das receitas que lhes pertençam, sendo-lhes ainda assegurada, na forma prevista em convênio, atuação na fiscalização de outros tributos de seu interesse.

[...]

Art. 162-B. Fica criado o Comitê Gestor da Administração Tributária Subnacional, composto por representantes da administração tributária estadual, distrital e municipal e dos contribuintes para administrar e coordenar, de modo integrado, as atribuições previstas no presente artigo, cabendo-lhe estabelecer, nos termos de lei complementar:

I – a instituição de regulamentações e obrigações acessórias unificadas, em âmbito nacional, e a harmonização e divulgação de interpretações relativas à legislação;

II – a gestão compartilhada de banco de dados, cadastros, sistemas de contas e informações fiscais referentes aos tributos estaduais, distritais e municipais;

III – a emissão de diretivas gerais para as autoridades tributárias estaduais, distritais e municipais;

IV – a coordenação de fiscalizações integradas em âmbito nacional, bem como a arrecadação, cobrança e distribuição de recursos aos entes federados;

V – os procedimentos a serem adotados para a implantação e funcionamento da Escola Nacional de Administração Tributária, visando a capacitação, formação e aperfeiçoamento, em âmbito nacional, das autoridades tributárias;

VI – a forma pela qual seus dirigentes serão escolhidos pelos governadores dos Estados e Distrito Federal, prefeitos das capitais e demais Municípios;

VII – o rateio entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios das despesas do Comitê Gestor da Administração Tributária Subnacional e da Escola Nacional de Administração Tributária.

Nessa nova proposta, ainda pendente de aprovação na CCJ, destaca-se a previsão de um Comitê Gestor da Administração Subnacional, composto por representantes da administração tributária estadual, distrital e municipal, e também por representantes dos contribuintes para administrar e coordenar, de modo integrado, as atribuições elencadas no novo artigo 162-B da CF. O Comitê Gestor da Administração Subnacional é que irá apurar, conferir e controlar os impostos em todas as esferas estaduais, municipais e distrital. Caso o Governo Federal possua um IBS específico, terá seu próprio comitê gestor.

A iniciativa da lei complementar que disciplinará o IBS é reservada aos governadores de Estado e do Distrito Federal e prefeitos; às Assembleias Legislativas, da Câmara Legislativa e Câmaras de Vereadores, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros; às bancadas estaduais de Deputados Federais ou

Senadores; ou à comissão mista de Deputados Federais e Senadores, instituída para esse fim. Os projetos devem representar todas as regiões do país e pelo menos um terço dos estados e Distrito Federal; ou um terço dos municípios em que o conjunto da população corresponda, no mínimo, a um terço da população. Entretanto essas restrições não se aplicam aos projetos que tratem das normas gerais previstas no art. 146, III, da CF, exceto quanto à definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes do imposto.

Como é possível perceber, essa conformação se assemelha à proposta contida na referida PEC nº 45/2019, na medida em que contempla a criação de um Comitê Gestor, o que atrai para ela as ressalvas feitas ao modelo, ainda que, no caso, sejam atenuadas pelo fato de a União não participar do mesmo comitê dos estados e municípios. Mas a projeto substitutivo é expresso no sentido de que, nos termos do idealizado art. 155-B da CF, a “*competência será compartilhada pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios*”.

4. Uma possível solução: eficiência no exercício da competência e exação do tributo – simplificação do arquétipo constitucional e legal do novo tributo – repartição de receitas tributárias

As propostas de reforma tributária em trâmite na Câmara dos Deputados e no Senado Federal não são de pequena monta²⁰. Muito ao contrário, a pretensão é de completa renovação do Sistema Tributário Nacional para os impostos sobre bens e serviços, justamente aqueles cujos fatos geradores são os mais abrangentes possíveis.

20 Não são poucos os que não concordam com as propostas de reforma tributária ora em andamento: “Reformas tributárias pautadas em profundas modificações do sistema tributário nacional a nível constitucional podem, ao final, se mostrar inócuas – ou até inadequadas – para o fim a que se destinam, no caso, o equilíbrio das contas públicas. [...] O IBS previsto nas PECs surge sob a roupagem de um IVA, cuja suposta utilização por diversos países legitimaria sua instituição no Brasil. No entanto, é importante destacar que não há um único tipo de IVA no plano internacional, sendo possível a existência de diferentes IVAs, os quais são desenhados em função de características específicas do País. E, o IBS, tal como hoje concebido, pode não ser o IVA adequado às particularidades do Brasil” (GOMES, Eduardo de Paiva; GOMES, Daniel de Paiva; PISCITELLI, Tathiane et al. Quais são os pontos centrais das propostas de reforma tributária? *Revista Consultor Jurídico Conjur*, São Paulo, 16 nov. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-nov-16/opiniao-quais-sao-pontos-centrais-reforma-tributaria>www.conjur.com.br. Acesso em: 20 nov. 2020.).

Caso se encontre consenso para aprovação das reformas nas casas legislativas e realmente tenhamos um novo tributo, as novidades constitucionais e legais vindouras demorarão anos e anos para assentar no Poder Judiciário. O debate de novas teses de contribuintes será inevitável, o que nos faz lembrar as lições de Geraldo Ataliba: “imposto bom é imposto velho”²¹.

Em paralelo, não podemos nos distanciar da experiência já vivida atualmente na exação judicial especialmente do indébito de ICMS, tributo já datado e ainda assim reiteradamente questionado junto aos tribunais pelos contribuintes com as mais variadas teses.

E, não menos importante, é imperioso asseverar que o mecanismo processual existente para a cobrança judicial dos débitos tributários inscritos em dívida ativa há muito já não encontra espelho no princípio da eficiência, mandamento constitucional obrigatório para toda e qualquer atividade estatal²².

Vejam os mais alguns números para comprovar o quanto ora afirmado. Em 2019, o estoque da dívida ativa no Estado de São Paulo era de R\$ 329.306.092.759,43, sendo que o valor recuperado no mesmo período foi de R\$ 3.866.099.311,50²³. Números percentualmente semelhantes encontramos no último levantamento feito pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que em 2019 indicou o montante recuperado

21 “Direito bom é Direito velho, diz o dito popular [...]. Que Geraldo Ataliba magistralmente utilizou como o adágio Imposto bom é imposto velho” (SCAF, Fernando Facury. Ensaio sobre o conteúdo jurídico do princípio da lucratividade. In: MAUÉS, Antonio G. Moreira (coord.). **Constituição e democracia**. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 61-95. Disponível em: <https://scaff.adv.br/ensaio-sobre-o-conteudo-juridico-do-principio-da-lucratividade/>. Acesso em: 8 fev. 2022).

22 Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980: “Art. 1º – A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil”. Constituição Federal: “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: [...]” (BRASIL, op. cit.).

23 Dados colhidos no *site* da Dívida Ativa da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo: <https://www.dividaativa.pge.sp.gov.br/da-ic-web/download?tipo=00f7b9c8cf194689ba1b61d4a2868dcc&data=02/2015>. Acesso em: 10 nov. 2020.

de R\$ 24.391.294.395,27 para o estoque da dívida ativa no valor de R\$ 2.436.042.898.186,46²⁴.

Consideramos essencial para o debate essa exata ordem de ideias. O cenário atual já é suficientemente difícil e não pode ser ainda mais agravado.

Se a necessidade de uma reforma tributária é de fato premente, um efetivo desejo da sociedade brasileira devidamente representada no Congresso Nacional, que se escolha então uma via menos tortuosa para o contencioso judicial do novo tributo, especialmente para as futuras ações exacionais.

A nosso sentir, esse caminho mais tranquilo nos parece ser a instituição de um novo imposto sobre bens e serviços exclusivamente estadual. Com a competência apenas dos Estados e Distrito Federal, todas as questões levantadas no decorrer deste trabalho estarão superadas. As execuções fiscais continuarão tramitando na Justiça Estadual e a representação processual continuará sendo exercida apenas pelas Procuradorias dos Estados e do Distrito Federal. Tudo isso sem a complexidade de um “Comitê Gestor” coordenado e composto por agentes públicos de esferas e com interesses completamente distintos.

Para tanto, fixando-se a competência dos Estados, o que se propõe é que as receitas do novo imposto sejam repartidas com a União e os municípios, mecanismo já adotado e consolidado com acerto para diversos outros tributos, a exemplo do próprio ICMS²⁵. Caso o novo imposto também substitua tributos da União, por óbvio, também esse ente tributante deverá ser destinatário das respectivas receitas tributárias²⁶.

24 “PGFN em números 2020”, com dados relativos ao ano de 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020/view>. Acesso em: 10 nov. 2020.

25 Constituição Federal: “SEÇÃO VI – DA REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS – Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal: [...] Art. 158. Pertencem aos Municípios: [...]” (BRASIL, op. cit.). “Já se tornou tradição entre nós a Constituição, após outorgar competência tributária privativa para cada uma das entidades políticas, prever o mecanismo de participação de uma entidade no produto de arrecadação de impostos de outra entidade” (HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 57).

26 A proposta aqui referida não pretende extirpar receitas da União, mas compensá-las, caso sejam extintos tributos federais com a reforma tributária. Bem ao contrário do que se viu nos últimos anos, conforme percuientes apontamentos de Onofre Alves Batista Júnior: “Assim, fica claro que foram os Estados que pagaram a conta do Plano Real federal.

Esse modelo é o que de certa forma consta na proposta original da PEC nº 110/2019, em trâmite no Senado Federal, e que está tomando rumo deveras diferente, conforme demonstrado linhas atrás.

É preciso ter olhos também para a eficiência na cobrança do indébito do novo tributo, e isso passa necessariamente pela “simplificação” do arquétipo constitucional e legal do idealizado IBS. Não é demais lembrar: a simplificação é justamente o vetor das reformas tributárias em tramitação nas casas legislativas do nosso país.

5. Conclusão

Este artigo buscou apontar os modelos que foram apresentados até agora nas discussões da reforma tributária objeto da PEC nº 45/2019 (em trâmite na Câmara dos Deputados) e da PEC nº 110/2019 (em trâmite no Senado Federal), com enfoque na competência judiciária e na competência administrativa para a defesa judicial e cobrança da dívida ativa relacionada ao novo imposto.

Foi possível perceber que há duas concepções diferentes no tratamento dado ao contencioso judicial nas propostas analisadas.

O primeiro modelo, objeto da PEC nº 45/2019 e do projeto substitutivo apresentado pelo Relator da PEC nº 110/2020, passa pela criação de um Comitê Gestor do IBS, a ser composto por entes federativos, sendo que, dentre as opções aventadas, está a exclusão da União de tal Comitê. Seja qual for o caso, parece que, nesse modelo, a Justiça Federal passaria a ser competente pelo contencioso judicial referente ao novo tributo. Embora possa fazer sentido do ponto de vista jurídico, há dificuldades

Já a União alargou a incidência dos impostos sobre o consumo quando criou contribuições (não compartilhadas com os Estados) e instituiu um verdadeiro ICMS federal (PIS e COFINS). Curiosamente, se não compensou os Estados, por outro giro, a União avançou sobre os impostos sobre consumo. [...] ao longo dos anos, a União aprovou renúncias a tributos cuja arrecadação deve ser compartilhada com os Estados (exonerações do IPI, como em 2009; deduções no IR) e, para cobrir seu déficit, ampliou as contribuições sociais (tributos não compartilhados), desvinculando parcela das receitas. Com isso, os recursos foram se concentrando no ente federativo maior, em claro movimento centrípeto, contrário à tendência centrífuga idealizada pelo constituinte de 1988” (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A lei Kandir e a ofensa ao equilíbrio federativo. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, n. 72, p. 449-479, jan.-jun. 2018).

práticas na implementação desse modelo, conforme apontado. Tais dificuldades devem ser consideradas desde já, seja para definir a viabilidade da alteração, seja para que haja o seu adequado planejamento estrutural e orçamentário, se o caso.

O segundo modelo, objeto da redação original da PEC nº 110/2020, adota uma sistemática já prevista na Constituição Federal para outros casos em que ocorre a mera repartição e transferência de receitas tributárias. Nessa conformação, ao que parece, haverá menores dificuldades práticas de implementação no que se refere aos aspectos aqui analisados, tendo em vista que não haveria necessidade de grandes investimentos para a assunção das novas competências pela Justiça Federal, já que os processos judiciais permaneceriam na Justiça Estadual. Também não haveria maiores dificuldades de gestão da dívida relacionado ao novo tributo, por prescindir da criação de uma nova entidade pública para gerir, de forma coordenada, órgãos pertencentes a diferentes entes federativos.

Entende-se que esse segundo modelo seja mais adequado, ao menos no que se refere à facilidade de implementação e à eficiência de gestão e cobrança judicial. A fixação de competência apenas para os estados e o Distrito Federal descomplicará a operacionalização do novo imposto.

De todo modo, ainda que não seja essa a opção do Congresso Nacional, espera-se que as dificuldades e os aspectos aqui apontados colaborem para que o desenho constitucional e legal relacionado à gestão e à cobrança do novo IBS consiga de fato chegar a um bom termo, alcançando-se, ao mesmo tempo, a pretendida simplificação do sistema e também a eficiência da exação judicial.

Referências bibliográficas

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A lei Kandir e a ofensa ao equilíbrio federativo. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, n. 72, p. 449-479, jan.-jun. 2018.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

_____. *Proposta de emenda à Constituição n. 110, de 2019*. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 14 nov. 2020.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. CCIF, São Paulo, 2019. Disponível em: www.ccif.com.br. Acesso em: 14 nov. 2020.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2019**. Brasília, DF: Conselho Nacional de Justiça, 2019. Disponível em: www.cnj.jus.br. Acesso em: 14 nov. 2020.

GOMES, Eduardo de Paiva; GOMES, Daniel de Paiva; PISCITELLI, Tathiane *et al.* Quais são os pontos centrais das propostas de reforma tributária? **Revista Consultor Jurídico Conjur**, São Paulo, 16 nov. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-nov-16/opinio-Quais-sao-pontos-centrais-reforma-tributaria>www.conjur.com.br. Acesso em: 20 nov. 2020.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Reforma tributária e a carga burocrática. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 14, n. 81, p. 19-27, maio-jun. 2016.

SÃO PAULO. Ação transparência 2020. **Dívida Ativa da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://www.dividaativa.pge.sp.gov.br/da-ic-web/download?tipo=00f7b9c8cf194689ba1b61d4a2868dcc&data=02/2015>. Acesso em: 10 nov. 2020.

SÃO PAULO. Lei Estadual nº 14.727/2010, na redação da Lei Estadual nº 16.498/2017. Autoriza o Poder Executivo, nas condições que especifica, a não propor ações ou desistir das ajuizadas e dá providências correlatas. **Diário Oficial do Estado de São Paulo**, São Paulo, p. 1, 21 out. 2010.

SCAF, Fernando Facury. Ensaio sobre o conteúdo jurídico do princípio da lucratividade. *In*: MAUÉS, Antonio G. Moreira (coord.). **Constituição e democracia**. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 61-95. Disponível em: <https://scaff.adv.br/ensaio-sobre-o-conteudo-juridico-do-principio-da-lucratividade/http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/47773/45565>. Acesso em: 15 nov. 2020.