

# A REPRESENTATIVIDADE E AS ATRIBUIÇÕES DO COMITÊ GESTOR NO NOVO MODELO DO IBS NACIONAL PROPOSTO PELA REFORMA TRIBUTÁRIA

Fernanda Bardichia Pilat Yamamoto<sup>1</sup>

Danielle Eugenne Migoto Ferrari Fratini<sup>2</sup>

---

**Sumário:** 1 – Introdução; 2 – A necessidade de análise das atribuições do Comitê Gestor sob o prisma de um novo paradigma de tributação nacional das operações sobre bens e serviços; 3 – Arrecadação centralizada e distribuição das receitas; 4 – Competência arbitral para dirimir conflito entre os entes federativos; 5 – Parametrização e coordenação da atuação da Administração Tributária; 6 – Representação judicial dos entes federados com competência tributária ativa sobre o IBS; 7 – Regulamentação tributária; 8 – Conclusão; Referências bibliográficas.

---

## 1. Introdução

É cediço que a atuação do Comitê Gestor se afigura determinante para o êxito do funcionamento do novo modelo de tributação das operações

---

1 Procuradora do Estado de São Paulo, designada para atuação na Procuradoria da Dívida Ativa. Graduada pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

2 Procuradora do Estado, chefe da Procuradoria Regional da Grande São Paulo. Especialista em Direito Administrativo pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) e mestranda em Direito Tributário na Fundação Getulio Vargas (FGV-SP).

sobre bens e serviços, delineado nas Propostas de Emenda à Constituição (PEC) da Reforma Tributária em tramitação no Congresso Nacional.

Nesse tocante, é imprescindível a precisa demarcação das atribuições precípuas do Comitê Gestor em nível constitucional, dentre as quais cabe destaque para: a arrecadação centralizada do imposto por bens e serviços (IBS) e a distribuição da receita por ente federado; a competência arbitral para dirimir conflitos entre os entes federados referentes à distribuição de receitas; a parametrização e coordenação das atividades atinentes aos integrantes da Administração Tributária; a representação judicial dos entes federados dotados de competência tributária ativa sobre o IBS; e a regulamentação do tributo.

Antes, contudo, de adentrar o breve exame de cada uma das principais atribuições do Comitê Gestor, é pertinente salientar que a análise deve ser necessariamente inserida no contexto do despontar de um novo paradigma de tributação das operações sobre bens e serviços, a ser examinado na primeira parte deste artigo. Isso decorre da própria feição nacional conferida ao IBS, sem precedentes na ordem jurídico-tributária brasileira, nos termos em que proposto pela Reforma Tributária, e é fundamental para a devida compreensão das atividades do Comitê Gestor.

Em seguida, pretende-se elucidar o desenho jurídico do Comitê Gestor proposto pelas PECs, por meio do exame de suas principais atribuições e da legitimidade de sua atuação sob o prisma do princípio federativo.

Há, então, um necessário arcabouço para uma análise crítica, formulada na parte final deste trabalho, quanto aos entraves fáticos e práticos para a estruturação dessa entidade, bem como para a própria concretização da Reforma Tributária nesses moldes, ainda a serem superados. Nesse ponto, há especial destaque para os entraves em se estabelecer os critérios para assegurar a representatividade dos entes federativos no Comitê Gestor e os problemas referentes a sua representação administrativa e judicial.

## **2. A necessidade de análise das atribuições do Comitê Gestor sob o prisma de um novo paradigma de tributação nacional das operações sobre bens e serviços**

Com efeito, já se encontra assentada a ideia da necessidade da observância do ortodoxo fluxo de positavação para a criação de tributo:

competência prevista na Constituição Federal, edição de lei complementar federal sobre normas gerais, lei ordinária a ser editada pelo ente federado respectivo para instituição do tributo em sua esfera territorial e regulamentação do tributo próprio pelo ente federado.

Ocorre que a proposta inserida na Reforma Tributária inova no fluxo de positivação, pois prevê que o IBS será *instituído* não por lei ordinária do ente, mas, sim, diretamente por “Lei Complementar Federal Única”. Dessa previsão decorre uma nova forma pela qual os entes federativos exercerão sua competência tributária para instituir tributo: no caso do IBS, será exercida de forma *concomitante e conjunta* por meio da edição da Lei Complementar Federal única, ou melhor, uma Lei Complementar Nacional, conforme se detalhará adiante.

A lei de instituição do IBS será a própria Lei Complementar Federal, de modo que a feição nacional do IBS não encontra correspondência em nenhuma figura tributária atualmente existente. De fato, a simplicidade, praticidade e equidade tributária que se pretende com o IBS apenas serão viáveis com a adoção dessa nova modalidade do exercício de competência tributária pelos entes federativos, desenhada legitimamente pela Constituição Federal.

Em um primeiro momento, pode causar estranheza a constatação de que a competência tributária ativa dos estados e municípios para instituir impostos seja exercida conjuntamente por meio de Lei Complementar Federal (LCF), tendo em vista que seu processo administrativo se desenvolve no âmbito do Congresso Nacional, e não nas suas respectivas Casas Legislativas (Assembleias Estaduais e Câmaras de Vereadores). Contudo sequer é inédita a situação em que os órgãos legislativo e executivo que compõem a estrutura da União Federal acabam por exercer legitimamente competência tributária de ente federativo que não a própria União (no caso dos Estados-membros).

Nesse ponto, cabe rememorar o caso das isenções concedidas por meio de tratados internacionais sobre impostos estaduais e municipais, vinculantes a Estados-membros e municípios em relação aos tributos de sua própria competência. Consoante pacificado pela doutrina e jurisprudência, não se trata de isenção heterônoma concedida pela União Federal a impostos de estados e/ou municípios. Isso porque o presidente

da República, como signatário dos tratados internacionais, atua como representante da própria República Federativa do Brasil na ordem internacional, e não como representante do ente federado União. Do mesmo modo, a atuação do Congresso Nacional na internalização dos tratados internacionais também não se confunde com os interesses da União, mas, sim, da própria República Federativa<sup>3</sup>.

Contudo a representatividade de todos os entes federativos não pode ser considerada somente no plano normativo. Embora seja um importante ponto de partida, deve ser realizada concretamente, na execução da arrecadação, da cobrança e, finalmente, na destinação dessas receitas.

Interessante, nesse ponto, é a alteração constitucional sugerida pela PEC nº 110/2019, de autoria do senador Davi Alcolumbre, com a finalidade de assegurar a representatividade dos entes federativos na iniciativa de proposição do projeto da LCF, única à qual caberá a instituição do IBS<sup>4</sup>.

3 Transcrevem-se, por oportuno, os apontamentos do ilustre tributarista Hugo Machado de Brito Segundo: “a Ministra Denise Arruda pareceu dar – a nosso ver, corretamente – maior amplitude ao papel dos tratados internacionais, relativamente à concessão isenção de tributos estaduais e municipais. Diferenciando a União, entidade à qual o art. 151, III, da CF/88 se reporta, da República Federativa do Brasil, pessoa signatária dos tratados e integrada também pelos Estados-membros, a Ministra afirmou, quanto à suposta impossibilidade de o tratado conceder tais isenções, que ‘tal postura mostra-se equivocada, sob pena de descrédito para com um Tratado (Mercosul) do qual o país é signatário, que foi firmado pela República Federativa do Brasil, da qual faz parte o Estado do Rio Grande do Sul’. A propósito, há igualmente quem afirme que sim, vale dizer, que tratados internacionais podem veicular isenção de tributos estaduais e municipais. O fundamento, para tanto, é precisamente aquele mencionado pela Ministra Denise Arruda, no julgamento do REsp 480.563/RS: não seria a União quem as estaria outorgando (o que o art. 151, III proíbe), mas sim a República Federativa do Brasil, vale dizer, o Estado Federal do qual Estados-membros e Municípios também fazem parte. Para a defesa desse posicionamento, no plano doutrinário, confirmam-se: Hugo de Brito Machado, Comentários ao Código Tributário Nacional, São Paulo: Atlas, 2004, v. 2, p. 78 ss; Sacha Calmon Navarro Coelho, Curso de Direito Tributário Brasileiro, 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 630 ss; Valdir de Oliveira Rocha, ‘Tratados Internacionais e vigência das isenções por eles concedidas, em face da Constituição de 1988’, em Repertório IOB de Jurisprudência nº 5/91, texto nº 1/3964. No âmbito da jurisprudência do STF, essa tese foi expressamente acolhida no julgamento do RE 229.096/RS (Rel. p. acórdão Min. Cármen Lúcia, j. em 16/8/2007, *Informativo STF 476*)” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017).

4 “Art. 61 § 3º A iniciativa para a apresentação dos projetos de lei complementar que tratem do imposto previsto no art. 155, IV, caberá exclusivamente a: I- Governadores de Estado e do Distrito Federal e Prefeitos; II – Assembleias Legislativas, Câmara Legislativa e Câmaras

Cabe salientar que, embora a referida PEC n° 110/2019 insira o IBS na competência estadual, também é possível vislumbrar seu peculiar caráter nacional no que toca à forma de instituição do tributo por meio de LCF nacional.

Por sua vez, a PEC n° 45/2019, de relatoria do deputado federal Baleia Rossi, insere o IBS na competência tributária ativa da União, estados e municípios. A PEC dos Secretários da Fazenda exclui a União Federal da competência para instituir o IBS, embora preveja que parte dos tributos do ente federal também seja substituído pelo imposto nacional.

De todo modo, nessas duas últimas propostas pretende-se assegurar a preservação da autonomia dos entes federados dotados da competência tributária ativa sobre o IBS de forma ainda mais evidenciada: preserva-se a competência para alterar as alíquotas por meio de lei ordinária a ser editada pelo próprio ente federado, bem como a gestão dos recursos do IBS que lhes pertence sem qualquer possibilidade de retenção ou condicionamento.

Frise-se: cada ente federativo poderá exercer sua competência em apartado (por meio de respectiva lei ordinária local, estadual ou federal, conforme o caso), para fixar a parcela de sua alíquota que corresponderá à substituição dos tributos correspondentes, até então, à sua esfera territorial.

Diante da existência de diferença entre a PEC n° 45/2019 e a PEC dos Secretários da Fazenda no que se refere à participação ou não da União na competência tributária ativa do IBS, no caso desta última proposta, com a exclusão da União, é proposto que a alíquota do imposto seja a soma das alíquotas estaduais e municipais, fixadas pelos estados e municípios por meio de lei ordinária, bem como do denominado

---

de Vereadores, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros; III – bancadas estaduais de Deputados Federais ou Senadores; IV – comissão mista de Deputados Federais e Senadores, instituída para esse fim. § 4º Nos projetos apresentados na forma do § 3º deste artigo deverão estar representadas todas as Regiões do País e pelo menos: I – um terço dos Estados e Distrito Federal; ou II – um terço dos Municípios ou Municípios em que o conjunto da população corresponda, no mínimo, a um terço da população nacional, nas hipóteses de iniciativa municipal previstas nos incisos I e II do § 3º deste artigo”.

“percentual adicional de alíquota” atribuído à União, correspondente à substituição de seus tributos federais.

Em linhas gerais, pelas redações sugeridas pela PECn° 45/2019 e pela PEC dos Secretários de Estado, a alíquota do IBS corresponderá à somatória das alíquotas federal (ou o percentual adicional da União no caso da PEC das Secretarias da Fazenda), estadual e municipal.

Apesar dessa “somatória”, frise-se: não se trata de três impostos distintos sobre a mesma hipótese de incidência a serem cobrados de forma concomitante pelos entes federados, pois, se assim fosse, longe se estaria de uma simplificação tributária. Ao contrário, as competências tributárias de cada ente (tanto exercidas em conjunto na instituição do IBS por meio de única LCF quanto exercidas em apartado na fixação da parcela da alíquota que lhes corresponde) formatam o único imposto nacional sobre bens e serviços, com única alíquota para o contribuinte e regido por única legislação.

Note-se que não se trata de imposto federal (com mero repasse de receitas para estados e municípios), tampouco se trata de imposto estadual (com mero repasse de receitas para União e municípios)<sup>5</sup>, muito menos seria possível vislumbrar um imposto municipal.

De outro modo, o Poder Constituinte Reformador pretende redistribuir e redesenhar as competências constitucionais dos entes federativos nos moldes explicitados, a fim de alcançar, de forma sem precedente, a configuração de inovador imposto nacional, sem que seja abalado o pacto federativo. Assim, propõe-se a competência tributária exercida em conjunto pelos entes federados para instituir do IBS por meio de LCF única, bem como a competência tributária apartada para cada ente estabelecer parcela da alíquota por meio da edição de lei ordinária local<sup>6</sup>.

---

5 Embora a PEC n° 110/2019 insira o imposto na competência estadual, com repasse de receitas aos demais entes federados por meio de fundos, há a relevante peculiaridade já adiantada na forma de instituição por LCF nacional. Por esse modo, ainda assim é possível visualizar um imposto nacional peculiar.

6 Outra possibilidade seria inserir o IBS na competência tributária ativa de um único ente federado (por exemplo, estadual), prevendo, então, mecanismos de repartição de Receitas e a transferência de outros tributos para outras esferas federativas (por exemplo, transferir o IPVA e ITCMD para os municípios). Por si só, a redistribuição das competências tributárias não fere o pacto federativo, mesmo nessa hipótese, tratando-se também de solução jurídica válida.

Nesses moldes, seria possível vislumbrar a equalização dos bens jurídicos atinentes à preservação do pacto federativo, à almejada simplicidade, à uniformidade e à equidade na tributação de bens e serviços.

A legitimação do exercício da competência tributária ativa por parte dos entes federados no que toca à instituição do IBS por meio dessa Lei Complementar Federal única tem como fundamento a relativa liberdade de conformação da ordem tributária pelo Poder Constituinte Reformador, respeitadas as cláusulas pétreas.

Busca-se, assim, uma alternativa jurídica adequada para correção do caos legislativo (que tanto prejudica as atividades econômicas e causa insegurança jurídica) atualmente existente no âmbito da tributação das operações sobre bens e serviços, as quais transcendem as delimitações territoriais e os próprios interesses locais dos entes federados.

O IBS é um imposto nacional. Sua feição nacional, nos termos em que delineado pela Reforma Tributária, é absolutamente peculiar ao IBS. Essa é a ideia básica que deve nortear a compreensão das atividades desempenhadas pelo Comitê Gestor e permeará o exame de suas atribuições a seguir.

### **3. Arrecadação centralizada e distribuição das receitas**

Com efeito, a arrecadação centralizada e a consequente distribuição das receitas são previstas na PEC n° 45/2019 e PEC dos Secretários da Fazenda como atribuição do Comitê Gestor. A PEC n° 110/2019 dispõe que sua arrecadação seja depositada em conta unificada, ao menos nos primeiros anos.

Como alternativa a uma elevada concentração de recursos na Autarquia nacional, surge a hipótese em que os recursos seriam arrecadados pelos estados Federados, os quais, de forma incondicionada,

---

De todo modo, parece que o Poder Constituinte Reformador pretende manter a tributação das operações sobre bens e serviços expressamente na esfera de competência dos entes federativos diversos (União – no caso da PEC n° 45/2019, estados e municípios), de modo a melhor evidenciar a observância do princípio federativo, o caráter nacional e o efeito integrado do IBS. Assim, para viabilizar a operacionalização desse imposto nacional, delineou o exercício de competências tributárias nos moldes acima explicitados. Trata-se, então, de opção política com o escopo de trazer maior grau de conformidade às diversas esferas federativas e legitimidade da Reforma Tributária, no que se refere à preservação do pacto federativo.

redistribuiriam as parcelas pertencentes aos demais entes, seja por meio de fundos ou diretamente.

Nesse caso, seria possível eliminar ao menos uma etapa da distribuição dos recursos, exatamente aquela referente à distribuição da parcela dos estados. A arrecadação seria então uniforme, embora não centralizada, procedimento este a ser coordenado pelo Comitê Gestor e controlado por todos os entes, com a possibilidade de acesso à arrecadação em tempo real por meio dos atuais instrumentos de transparência previstos na legislação. Ademais, a distribuição seria avalizada com a devida prestação de contas a ser examinada pelo Comitê Gestor, a propiciar o efetivo e rígido controle quanto as parcelas do imposto que lhes pertencem.

Ocorre que a arrecadação centralizada, ao menos em um primeiro estágio, se justifica para operacionalizar os mecanismos de mitigação das perdas de receitas imediatas por determinados entes federados. Tais perdas decorrem da adoção do princípio do destino nas operações interestaduais e intermunicipais, tendo em vista que o IBS tem como característica ser um tributo sobre o consumo.

Assim sendo, a PEC nº 45/2019 estabelece normas de transição (com prazo de vigência de cinquenta anos) que preveem a redistribuição de parcela dos recursos do IBS para repor essa redução de receitas que seria suportada por alguns estados e municípios<sup>7</sup>.

---

7 Confira-se a exposição de motivos que integra o texto da PEC nº 110/2019: “Com a adoção do princípio do destino – cujo efeito é fazer com que a distribuição da receita seja proporcional ao consumo – haverá uma redistribuição da arrecadação entre estados e entre municípios. Ainda que no longo prazo todos sejam beneficiados pelo maior crescimento da economia resultante da mudança no sistema tributário, no curto prazo haveria o risco de que alguns estados e municípios fossem prejudicados. Para mitigar a possibilidade de perda de receita por parte de alguns estados e municípios, propõe-se um modelo de transição na distribuição da receita do IBS entre os entes federativos que dilui por um prazo muito longo o impacto da mudança. O modelo proposto só é viável porque a receita do IBS é arrecadada de forma centralizada, sendo então distribuída entre os estados e os municípios. Pela proposta, nos primeiros vinte anos contados do início da transição, a distribuição da receita do IBS será feita de modo a repor, para cada estado e para cada município, o valor correspondente à redução da receita de ICMS e de ISS em cada ano da transição, corrigido pela inflação. Neste período, apenas a diferença entre o valor da receita do IBS correspondente à alíquota de referência e o valor que repõe a receita do ICMS e do ISS será distribuído pelo critério de destino. Ou seja, este modelo garante que nos primeiros vinte anos nenhum estado e nenhum município terá uma redução do valor real de sua receita em

Desse modo, uma vez que se mostra estritamente necessária a arrecadação centralizada para viabilizar esse mecanismo de compensação da perda de receitas por determinados entes federados, de fato, mais adequada se mostra a concentração no âmbito do Comitê Gestor (o qual prezará pela representatividade de todos os entes), do que a arrecadação centralizada nas contas de ente federado mais abrangente.

O mais importante nesse ponto é ressaltar que a distribuição de receitas deve ser efetivada sem qualquer retenção ou condicionamento. Cabe reiterar a premissa anteriormente fixada no sentido de que o IBS constitui um imposto nacional, de modo que a parcela correspondente a cada ente federado já lhe pertence de plano, sendo devida, então, sua distribuição incondicionada das receitas.

#### **4. Competência arbitral para dirimir conflito entre os entes federativos**

Consoante já adiantado anteriormente, o Comitê Gestor, nos termos em que delineado pelo Poder Constituinte Reformador, possui natureza jurídica de Autarquia Nacional e se apresenta como instituto absolutamente *sui generis* e sem precedentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Da mesma forma que o IBS não consiste em um imposto federal, estadual, ou municipal, o Comitê Gestor também não pode ser considerado como entidade unicamente da União, dos estados ou dos municípios. De outro modo, o Comitê Gestor possui feição nacional de modo que representa todos os entes federativos para os quais a Constituição prevê a competência tributária ativa do IBS.

Essa característica nacional da Autarquia aloca os entes federados no mesmo patamar (horizontalidade) no que se refere às decisões administrativas do Comitê. Desse modo, é juridicamente viável a instituição

---

decorrência da mudança do sistema tributário (exceto na hipótese, altamente improvável, de a parcela estadual e municipal da receita do IBS vir a ser menor que a redução da receita do ICMS e do ISS corrigida pela inflação). Mas neste período já haveria uma lenta migração para a distribuição da receita pelo princípio do destino, na medida em que o crescimento real da receita do IBS já seria distribuído proporcionalmente ao consumo em cada estado e município. Nos trinta anos subsequentes, a parcela que repõe a perda de receita dos estados e municípios com o ICMS e o ISS será progressivamente reduzida (ao ritmo de 1/30 por ano), havendo convergência completa para a distribuição da receita do IBS pelo princípio do destino apenas no quinquagésimo ano contado do início da transição”.

de Comitê Arbitral para solução definitiva de controvérsias entre União (no caso da PEC nº 45/2019), estados e municípios que eventualmente surjam acerca da distribuição de receitas do IBS.

A arbitragem no âmbito do Comitê Gestor para dirimir conflitos entre os entes federados dessa natureza, certamente, consiste na via mais adequada de resolução de controvérsias, diante do caráter eminentemente técnico dos critérios de distribuição de receitas.

## **5. Parametrização e coordenação da atuação da Administração Tributária**

A parametrização e coordenação da atuação das Administrações Tributárias dos entes federados se mostra determinante para o êxito da consolidação desse novo modelo de tributação.

Em um primeiro momento, todas as Administrações Tributárias devem ser munidas de recursos financeiros, técnicos, materiais e humanos suficientes para apreensão do novo modelo de tributação nacional proposto pelo IBS, de modo, então, a promover uma eficaz fiscalização e dispor de mecanismos efetivos que previnam a evasão e sonegação fiscal.

Nesse ponto, a PEC nº 110/2019 sugere a inserção do art. 162-A com a finalidade de fortalecer a Administração Tributária, que passaria a ser dotada inclusive de autonomia administrativa, financeira e funcional. Sugere também a existência do “Comitê Gestor da Administração Tributária”, integrada por “representantes da administração tributária estadual, distrital e municipal” para coordenar a atuação dos integrantes de tributação, fiscalização e arrecadação dos entes federados.

Extrapolando os escopos deste trabalho o exame do melhor modelo de Administração Tributária, especialmente no que se refere à sugerida autonomia administrativa, financeira e funcional. Fato é que as Administrações Tributárias devem ser profissionalizadas em efetivas carreiras de estado, principalmente no âmbito de pequenos municípios, em muitos dos quais se verifica como uma realidade a existência de graves deficiências nessa área estratégica de atuação do Poder Público.

Ademais, saliente-se que a integração das Administrações Tributárias dos entes federados em torno do Comitê Gestor propiciará o compartilhamento

de dados, infraestruturas, experiências e conhecimento, principalmente advindos das já bem estruturadas Administrações Tributárias existentes nas esferas da União, dos estados e de muitos municípios.

É absolutamente pertinente, assim, a previsão da criação de uma Escola Nacional de Administração Tributária, a ser coordenada pelo Comitê Gestor, cuja participação pode inclusive ser pensada como requisito constitucional para assunção de cargo em carreira de estado inserida nas Administrações Tributárias ou ainda como critério para progressões funcionais em todas as esferas federativas, mormente com a utilização de tecnologia que permite a frequência à distância.

Superada, então, a questão em torno do fortalecimento, da adequada estruturação e da profissionalização da Administração Tributária, é cediço que, diante do caráter nacional do IBS, os agentes fiscais e autoridades administrativas devem estrita observância à parametrização de suas respectivas atuações nos termos dos atos normativos a serem editados pelo Comitê Gestor para a uniformização e simplificação dos procedimentos.

Com efeito, não se pode perder de vista que a praxe administrativa integra a legislação tributária, nos termos do art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN). Confram-se os apontamentos do tributarista Hugo de Brito Machado Segundo<sup>8</sup>:

Ao dispor que as práticas reiteradas das autoridades administrativas são normas complementares da legislação tributária, o art. 100 do CTN nada mais está fazendo que consagrando o costume como fonte (subsidiária) do Direito Tributário. O STJ tem considerado como “prática reiterada”, a propósito, o entendimento de um Município, de que determinada atividade submete-se ao ISS, e não ao ICMS (STJ, 1a T., REsp 215.655/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 20/10/2003, RET n° 35, jan./fev. de 2004, p. 36). Trata-se, como dito, de fonte subsidiária, que não prevalece sobre a lei, mas sua importância é inegável, sobretudo quando essas práticas reiteradas são posteriormente consideradas ilegais, hipótese na qual o contribuinte que houver deixado de recolher tributos por conta delas não poderá ser penalizado, sendo-lhe exigido apenas o principal.

---

<sup>8</sup> MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 239.

Nesse sentido, não se pode admitir que a prática reiterada em determinada Administração Tributária local acarrete a perda de receitas de IBS que, repise-se, possui caráter nacional e integra parcela de outros entes federativos. A prática administrativa deve ser uniforme e nacional. É inconcebível que atuações isoladas venham a enfraquecer o tão repisado modelo nacional do IBS, em prejuízo à geração de receitas do imposto e à própria simplicidade, uniformidade e equidade que pretende a Reforma Tributária.

## **6. Representação judicial dos entes federados com competência tributária ativa sobre o IBS**

A atuação das Procuradorias Fiscais no âmbito do contencioso judicial de demandas que envolvam o IBS (na representação do polo ativo ou passivo) também possui protagonismo para o êxito almejado no novo paradigma de tributação nacional das operações sobre bens e serviços.

Ainda mostra-se controversa a forma dessa atuação: se em nome do próprio Comitê Gestor ou se em nome do respectivo ente federado em atribuição delegada para a defesa e cobrança do imposto nacional, conforme critérios a serem estabelecidos em lei complementar federal. Seja qual for o modelo adotado, é imprescindível que o regime de atuação no contencioso judicial atenha-se a algumas características primordiais.

Em primeiro lugar, o desempenho da capacidade tributária ativa no âmbito judicial de nenhuma maneira poderá ser cindido e distribuído aos entes federativos para que cada qual cobre as alíquotas que correspondam a sua parcela do IBS.

Ora, diante de um fato ou situação aparentemente nova, é quase instintiva a conduta de buscar o enquadramento em determinado padrão já existente, o que nem sempre conduz a uma solução adequada. Exemplo de aplicação inadequada de regime já existente para o modelo novo proposto pela Reforma Tributária é pensar na cobrança do IBS nos moldes em que ocorre a cobrança dos tributos inseridos no regime de tributação do Simples Nacional.

Nesse ponto, cabe rememorar que o regime do Simples permite ao contribuinte a “apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante

regime único de arrecadação” (art. 1º, I, da LCF 123/2006). A legislação dispõe que os créditos tributários inseridos no Simples são “inscritos em Dívida Ativa da União e cobrados judicialmente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional” (Art. 41, § 2º, da LCF 123/2006) e que, “mediante convênio, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá delegar aos Estados e Municípios a inscrição em dívida ativa estadual e municipal e a cobrança judicial dos tributos estaduais e municipais a que se refere esta Lei Complementar” (Art. 41, § 2º, da LCF 123/2006).

Note-se que sistemática tributária do Simples viabiliza a cisão da inscrição em dívida ativa e a respectiva cobrança judicial por cada ente federado. Isso porque o valor apurado como devido ao regime, de fato, corresponde a tributos diversos, cada qual com sua respectiva hipótese de incidência e legislação de regência própria.

Trata-se de panorama absolutamente distinto do regime tributário do IBS, cujo valor apurado como devido corresponde a único imposto nacional, incidente sobre determinada hipótese de incidência e regido por legislação unificada.

Conforme já adiantado no primeiro tópico desse capítulo, de fato a alíquota do IBS corresponderá à somatória das alíquotas federal (ou o percentual adicional da União no caso da PEC das Secretarias da Fazenda), estadual e municipal. Apesar dessa “somatória”, inexistem três impostos distintos sobre a mesma hipótese de incidência a serem cobrados de forma concomitante pelos entes federados, pois, se assim fosse, longe se estaria de uma simplificação tributária.

De outro modo, as competências tributárias de cada ente federado (tanto exercidas em conjunto na instituição do IBS por meio de única LCF quanto exercidas em apartado na fixação da parcela da alíquota que lhes corresponde) formatam o imposto nacional único sobre operações de bens e serviços, com única alíquota para o contribuinte, sobre determinada hipótese de incidência, regido por única legislação.

Torna-se, então, inconcebível a situação em que o valor correspondente ao IBS, devidamente constituído em concreto em vista a determinado fato gerador, tenha sua cobrança cindida pelos três entes federativos. Certamente, o ajuizamento dessa cobrança pelas respectivas procuradorias em juízos distintos acarretaria o inadmissível risco de convivência do

regime com precedentes discrepantes formados sobre o mesmo imposto concretamente constituído em vista de mesmo fato gerador.

Nesse caso, vislumbra-se evidente prejuízo à própria racionalização, simplificação, uniformização e equidade que a Reforma Tributária busca alcançar.

Portanto é inafastável o modelo que adote a cobrança judicial única do IBS constituído em concreto em vista a um mesmo fato gerador.

Ademais, é imprescindível que os procuradores destacados ou cedidos para a representação judicial do IBS atuem em estrita observância às teses institucionais que necessariamente deverão ser firmadas pelo Comitê Gestor<sup>9</sup>. Isso porque, embora o procurador integre a carreira da advocacia de determinado ente federado, uma vez destacado ou cedido para a representação judicial nas causas que tenham como o objeto o IBS, passa a atuar na defesa de um imposto nacional, ou seja, pertencente não apenas ao ente de origem, mas também a outras esferas federativas, como já explicitado no primeiro tópico desta análise.

Aliás, é exatamente a natureza nacional do imposto que atrai a competência da Justiça Federal, cuja composição de seus membros,

---

<sup>9</sup> A autonomia técnica do advogado público deve ser devidamente compreendida diante inserção de sua carreira na estrutura hierárquica da Administração Pública. Desse modo, posicionamentos institucionais legitimamente firmados na esteira da racionalização dos trabalhos do órgão jurídicos e veiculados em atos normativos (dotados da necessária abstração, generalidade, publicidade, impessoalidade e moralidade) devem ser estritamente observados, sob pena de falta funcional. Confira-se o entendimento do C. STJ: “DIREITO ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSO DISCIPLINAR. INSTAURAÇÃO CONTRA MEMBRO DA ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO AGU. COMPETÊNCIA DA CORREGEDORIA-GERAL DA AGU. INDÍCIOS DE MANIFESTAÇÕES CONTRÁRIAS A PARECERES VINCULATIVOS. JUSTA CAUSA. CONFIGURAÇÃO. SEGURANÇA DENEGADA. 1. A correição efetuada pela Corregedoria-Geral da Advocacia da União pode e deve adentrar na formação do mérito jurídico em pareceres emitidos por membros da Advocacia-Geral da União AGU, para concluir pela existência de indícios de inobservância das leis e de orientações consolidadas no âmbito da Administração Pública. [...] 3. Constitui justa causa, ou motivo determinante, hábil a ensejar a abertura de processo administrativo disciplinar, a existência de indícios de manifestações jurídicas de membro da Advocacia-Geral da União que se apresentem, de forma sistemática, contrárias a pareceres normativos da AGU, aprovados pelo Presidente da República. 4. Segurança denegada” (BRASIL, **Mandado de Segurança nº 13.861 – DF**. Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, julgado em 9 de dezembro de 2009. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2008. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8569431/mandado-de-seguranca-ms-13861-df-2008-0216189-4-stj/relatorio-e-voto-13668093>. Acesso em: 31 jan. 2022).

assim como sua estruturação física, financeira e orçamentária (recursos da União) favorece que seus órgãos julgadores estejam mais afastados de interesses econômicos locais, em atenção aos interesses nacionais.

Desse modo, espera-se que o Comitê Gestor, por meio de orientações normativas ou outros instrumentos regulamentares, uniformize as teses jurídicas a serem levadas ao Judiciário, bem como as estratégias processuais em caráter nacional. Vislumbra-se, nesse contexto, inclusive a fomentação da harmonização jurisprudencial, tão prezada pelo regime instituído pelo Código de Processo Civil (CPC) 2015, pois é evidente que os elementos levados aos autos judiciais pelas partes litigantes possuem impacto na formação do juízo de convicção dos julgadores que passará a integrar o fundamento determinante dos precedentes judiciais.

Para finalizar este tópico, importa destacar ser imperioso que a representação judicial seja desempenhada pelos membros das Procuradorias Fiscais que já integram a Advocacia Pública dos entes federativos (especialmente os procuradores dos estados e procuradores dos municípios, estes últimos mediante convênio), vedada a criação de quadro próprio de advocacia pública no âmbito do Comitê Gestor para tal finalidade.

Assim, ainda que se preveja a representação judicial para a cobrança ou defesa do IBS em nome do Comitê Gestor, deve ser rechaçada a possibilidade de criação de um quadro próprio no âmbito da Autarquia para esse fim. De outro modo, o mais adequado é a cessão ou o destaque de procuradores estaduais e municipais para que desempenhem essa atribuição, estes últimos mediante critérios especiais que estabeleçam primordialmente a estruturação da carreira em uma procuradoria municipal e o ingresso mediante concurso público.

Com efeito, a criação de quadro próprio de advogados públicos no âmbito da Autarquia teria como efeito a existência de uma carreira dispendiosa e afastada dos membros da Administração Tributária que integram os entes federativos, em prejuízo à própria racionalidade e qualidade do trabalho de representação judicial.

Dessa forma, mostra-se mais adequado o aproveitamento da estrutura física, material e de pessoal das próprias Procuradorias dos entes federados, mais próximas de suas respectivas Administrações Tributárias. Propicia-se, assim, a intensificação da comunicação entre esses órgãos,

cuja integração é crucial para uma representação judicial integrada aos fatos, dados e informações disponíveis no âmbito da Administração Tributária, o que tende a elevar a qualidade do trabalho jurídico produzido nos autos judiciais.

## 7. Regulamentação tributária

O modelo constitucional do IBS evidencia a intensa regulamentação tributária a ser produzida pelo Comitê Gestor. Ressalte-se que não é prevista a competência tributária dos entes tributantes para regulamentar o IBS por meio de suas respectivas legislações próprias (federal<sup>10</sup>, estadual ou municipal). A regulamentação será única e caberá ao Comitê Gestor, nos limites da LCF. É possível se antever nesse tema as seguintes celeumas a serem enfrentadas:

- a) usurpação da competência tributária legislativa dos entes federativos sobre tributo próprio e;
- b) discussão em torno da legalidade de determinados aspectos da regulamentação, especialmente os que criem obrigações tributárias e adentrem certos aspectos da regra matriz de incidência do IBS.

Quanto ao primeiro ponto, conforme já adiantado linhas atrás, realmente não é prevista a competência legislativa dos entes tributantes para regulamentar o IBS por meio de suas respectivas legislações próprias (federal<sup>10</sup>, estadual ou municipal). A regulamentação caberá ao Comitê Gestor, nos limites da LCF nacional, sendo vedado ao ente federado produzir legislação local marginal sobre o tributo. O escopo é impedir a fragmentação legislativa que acarreta nítido prejuízo à compreensão, interpretação e operacionalização do tributo. Ademais, busca-se obstar a edição de normas que atendam unicamente a interesses locais, em prejuízo a outros entes (guerra fiscal), derruindo a natureza nacional do imposto.

É relevante destacar que a Constituição da República atualmente já prevê determinada limitação à competência legislativa de ente federado

---

10 No caso da PEC nº 45/2019, em que também se prevê a competência tributária ativa da União sobre o IBS.

para regulamentar tributo próprio, sem que se configure qualquer inconstitucionalidade por ofensa ao princípio federativo.

Com efeito, embora cada Estado-membro possua a competência tributária legislativa para a instituição e regulamentação do ICMS em sua esfera territorial, a própria Constituição limita essa competência no caso da concessão de isenções e benefícios fiscais.

Os estados, então, não podem dispor livremente em suas legislações acerca da concessão de isenção e benefícios fiscais. De outro modo, deve existir autorização em convênio firmado por todos os Estados-membros no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Uma vez autorizada a isenção, dispõe a LCF nº 24/1975 que o convênio poderá ser internalizado no ordenamento do respectivo estado por meio de Decreto do Poder Executivo, à míngua de qualquer atuação da Assembleia Legislativa local.

Note-se que a limitação da competência legislativa do ente tributante estadual em matéria de isenção, ao contrário de vulnerar a federação (sob o frágil e genérico argumento quanto à retirada de uma competência), a fortalece, tendo em vista que previne a conhecida “guerra fiscal” entre os Estados-membros que tanto desequilibra o federalismo. Portanto, em concreto, a retirada dessa específica competência legislativa tributária sobre a isenção de ICMS possui nítido efeito favorável à forma federativa.

Dessume, então, que, desde que sejam respeitadas as cláusulas pétreas, é possível a introdução de previsão constitucional que limite a competência tributária legislativa dos entes federados sobre seus próprios tributos, tal qual no caso das concessões de isenções de ICMS pelos Estados (em que, repise-se, essa competência é exercida no âmbito do Confaz).

Assim, propõe-se que a competência para regulamentação do IBS não seja fragmentada em legislações esparsas e locais, mas, sim, que seja exercida em conjunto no âmbito da Autarquia Nacional que representa todos os entes federados dotados de capacidade tributária ativa sobre o imposto. Esse modelo também favorece o pacto federativo. Explica-se.

Conforme já foi adiantado em tópico anterior, da mesma forma que o IBS não consiste em um imposto federal, estadual ou municipal,

o Comitê Gestor também não pode ser considerado como entidade unicamente da União, dos estados ou dos municípios. De outro modo, o Comitê Gestor possui feição nacional de modo que representa todos os entes federativos para os quais a Constituição prevê a competência tributária ativa do IBS.

No âmbito do Comitê Gestor, a representatividade adequada dos entes federados certamente deve reforçar o pacto federativo. É premente uma coordenação dos entes federados no exercício da competência conjunta para regulamentar o IBS por meio de ato normativo editado pela Autarquia Nacional, o que tende a intensificar a colaboração decorrente do interesse comum pelo tributo nacional.

Com efeito, conforme examinado no primeiro tópico desse capítulo, o Poder Constituinte Reformador pretende redesenhar e redefinir o modo pelo qual os entes federados exercerão suas competências tributárias em relação a um imposto nacional, cuja natureza não encontra precedentes na ordem jurídica pátria. Repise-se que a mera redefinição de competências constitucionais dos entes federados não acarreta violação ao princípio federativo, alçado ao status de cláusula pétrea.

Concluiu-se, no primeiro tópico deste capítulo, pela legitimidade da peculiar competência tributária dos entes federados para instituir o IBS por meio de LCF única, e não por meio de lei ordinária de cada ente. Isso porque, na hipótese, vislumbra-se o exercício da competência tributária ativa em conjunto dos entes federados por meio dos órgãos legislativo (Congresso Nacional) e executivo que compõem a estrutura da União Federal, os quais atuam não como órgãos da própria União, mas como representantes dos interesses nacionais inerentes ao IBS (atuação semelhante no âmbito dos tratados internacionais que concedem isenções tributárias).

Superada a questão quanto à legitimidade jurídica do poder regulamentar da Autarquia Nacional sobre tributo próprio de entes federados diversos, noutro aspecto importa inserir a análise sob o prisma do princípio da legalidade.

O desempenho do poder regulamentar deve observância à lei. No caso do IBS, faz-se referência à LCF única que o instituirá e trará seu regime jurídico. É cediço que a LCF não poderá delegar ao Comitê Gestor a competência tributária para instituir e fixar todo seu regime

jurídico. A indelegabilidade da competência tributária decorre da cláusula constitucional da reserva legal para instituir o tributo.

Ocorre que a jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal se firmou no sentido de que:

o princípio da reserva de lei não é absoluto. Caminha-se para uma **legalidade suficiente, sendo que sua maior ou menor abertura depende da natureza e da estrutura do tributo a que se aplica [...]** admite-se o especial diálogo da lei com os regulamentos na fixação do aspecto quantitativo da regra matriz de incidência. A lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade. (grifo nosso)<sup>11</sup>

Com o efeito, no referido julgamento, o STF entendeu que a Administração Pública possui maior proximidade e imediatidade com a realidade relevante para extrair os elementos para complementar o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência tributária (no caso de taxa), o que justifica a delegação.

Na esteira do entendimento do STF, no caso do IBS, conclui-se por uma maior abertura à regulamentação pelo Comitê Gestor, tendo em vista a natureza e estrutura desse imposto, o qual incide sobre dinâmicas operações econômicas de bens e serviços. O Comitê Gestor, mais próximo da realidade dos fatos a partir da intensa integração com as Administrações Tributárias dos entes federados, certamente possuirá os instrumentos mais adequados para operacionalização do IBS por meio da complementação de certos aspectos da regra matriz de incidência tributária e de seu regime jurídico.

A regulamentação pelo Comitê Gestor, então, também deve ser legitimada à luz do princípio da praticabilidade vertical, que tem como desígnio a concretização de medidas adequadas para viabilizar a efetividade

---

11 BRASIL. Recurso Extraordinário 838284. Relator Min. Dias Toffoli, julgado em 19 de outubro de 2016. Processo Eletrônico Repercussão Geral – Mérito DJe-215. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374062/false>. Acesso em: 31 jan. 2022.

prática da lei. Sobre o tema, é pertinente colacionar as lições de Leandro Paulsen acerca do princípio da praticabilidade:

É essencial, por isso, que a tributação ocorra por mecanismos que lhe permitam chegar aos seus objetivos do modo mais simples, econômico, confortável e eficiente possível. É necessário, assim, que as leis tributárias sejam aplicáveis, de modo que a apuração dos créditos seja viável e que o Fisco disponha de mecanismos que reduzam o inadimplemento e a sonegação, bem como facilitem e assegurem a fiscalização e a cobrança. [...] MISABEL DERZI distingue a praticabilidade horizontal, adotada através de medidas estabelecidas pela própria lei, e a *praticabilidade vertical, em que as medidas são adotadas por atos normativos com vista a dar a aplicação possível à lei*. Mas adverte: “É função fundamental do regulamento viabilizar a execução das leis, mas dentro dos limites da lei, jamais desprezando diferenças individuais, que para a lei são fundamentais”. Efetivamente, se, de um lado, a invocação da necessidade de praticabilidade da tributação justifica certas medidas simplificadoras e generalizantes, de outro é necessário destacar que os mecanismos de praticabilidade estão sujeitos a limites. (grifo nosso)<sup>12</sup>

Frise-se que referida complementação, ou seja, o diálogo da lei com o regulamento do IBS, deve observância aos seguintes parâmetros explicitados pelo Ministro Carlos Velloso no julgamento do RE 343.446 (em que se decidiu pela possibilidade de a lei delegar para o regulamento a complementação de certos conceitos da regra matriz de incidência de contribuição social): “a) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o Congresso fixa standards ou padrões que limitam a ação do delegado; c) razoabilidade da delegação”<sup>13</sup>.

A construção jurisprudencial acerca da leitura da cláusula de reserva tributária, sob o prisma da “legalidade suficiente”, encontra paralelo na

12 PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 83.

13 BRASIL. *Recurso Extraordinário 343446*. Relator Min. Carlos Velloso, julgado em 20 de março de 2003, DJ 04-04-2003 PP-00061 EMENT VOL-02105-07 PP-01388. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2003b. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur14905/false>. Acesso em: 31 jan. 2022.

doutrina da “delegação com parâmetros” que legitima o poder normativo das Agências reguladoras na criação de normas primárias atinentes à regulação da atividade atrelada a seu objetivo institucional. José dos Santos Carvalho Filho leciona sobre o tema:

[...] em virtude da crescente complexidade das atividades técnicas da Administração, passou a aceitar-se nos sistemas normativos, originariamente na França, o fenômeno da deslegalização, pelo qual a competência para regular certas matérias se transfere da lei (ou ato análogo) para outras fontes normativas por autorização do próprio legislador: a normatização sai do domínio da lei (*domaine de la loi*) para o domínio de ato regulamentar (*domaine de l'ordonnance*). O fundamento não é difícil de conceber: incapaz de criar a regulamentação sobre algumas matérias de alta complexidade técnica, o próprio Legislativo delega ao órgão ou à pessoa administrativa a função específica de instituí-la, valendo-se dos especialistas e técnicos que melhor podem dispor sobre tais assuntos. Não obstante, é importante ressaltar que referida delegação não é completa e integral. Ao contrário, sujeita-se a limites. Ao exercê-la, o legislador reserva para si a competência para o regramento básico, calcado nos critérios políticos e administrativos, transferindo tão somente a competência para a regulamentação técnica mediante parâmetros previamente enunciados na lei. É o que no Direito americano se denomina delegação com parâmetros (*delegation with standards*). Daí poder afirmar-se que a delegação só pode conter a discricionariedade técnica. Trata-se de modelo atual do exercício do poder regulamentar, cuja característica básica não é simplesmente a de complementar a lei através de normas de conteúdo organizacional, mas sim de criar normas técnicas não contidas na lei, proporcionando, em consequência, inovação no ordenamento jurídico. Por esse motivo, há estudiosos que o denominam de poder regulador para distingui-lo do poder regulamentar tradicional. Exemplos dessa forma especial do poder regulamentar têm sido encontrados na instituição de algumas agências reguladoras, entidades autárquicas às quais o legislador tem delegado a função de criar as normas técnicas relativas a seus objetivos institucionais.<sup>14</sup>

---

14 CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 61-62.

Ora, a operacionalização do IBS envolve também o desempenho de um efetivo poder de polícia levado a efeito pela Administração Tributária, coordenada pelo Comitê Gestor. O cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias é determinante para a higidez da ordem tributária, econômica e consumerista.

Pertinente à delimitação do poder regulamentar é o conceito de “leis-quadro”, na denominação conferida por Alexandre Santos de Aragão<sup>15</sup>. As leis-quadro sugerem essa complementação e traduzem exatamente o preenchimento de seu teor pelo regulamento, na toada da delegação com parâmetros já consolidada no âmbito das Agências Reguladoras.

Cabe salientar que a criação de obrigações acessórias em regulamento não encerra maior complexidades, tendo em vista o remansoso entendimento jurisprudencial e doutrinário no sentido de que tais obrigações podem ser veiculadas por normas infralegais. Confrimam-se as lições de Hugo de Brito Machado Segundo:

De acordo com o art. 113, § 2º, do CTN, a obrigação tributária acessória (que consiste sempre numa obrigação de fazer, não fazer ou tolerar) pode decorrer da legislação tributária, conceito que, como se sabe, a teor do art. 96 do CTN, abrange não apenas as leis, mas também atos infralegais, tais como decretos, portarias, instruções normativas etc. Assim, a teor do que dispõe esse artigo, e ainda o art. 97 do CTN (que reserva à lei apenas a fixação das penalidades pelo descumprimento das obrigações acessórias), as obrigações acessórias poderiam ser previstas em atos infralegais, e não necessariamente em lei. Hugo de Brito Machado sustenta esse entendimento. Demonstra que as obrigações acessórias devem ser meros deveres instrumentais, adequados, necessários e não excessivos para que se afira se as obrigações principais – estas sim previstas em lei – estão sendo cumpridas. A multa pelo descumprimento de uma obrigação acessória deve estar prevista em lei, mas não a própria obrigação acessória. E cita o seguinte exemplo: “A lei institui a obrigação de pagar Imposto de Renda, para quem auferir rendimentos superiores

---

15 ARAGÃO, Alexandre Santos. O poder normativo das agências reguladoras independentes e o Estado Democrático de Direito. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, DF, n. 148, out.-dez. 2000. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/646>. Acesso em: 31 jan. 2022.

a certo montante durante o ano. É evidente que o regulamento pode estabelecer para tais pessoas a obrigação de declarar os rendimentos auferidos. Essa obrigação de declarar é instrumental. Sem ela não haveria como tornar efetiva a obrigação de pagar o imposto. É instituída para fiel execução da lei”. [...] Na **jurisprudência**, há acórdãos do STJ que, acolhendo expressamente a doutrina de Hugo de Brito Machado, afirmam a validade da instituição de obrigações acessórias pela legislação tributária: “pode o Estado criar obrigação acessória, com o fim de exercer suas funções de controle e fiscalização, ainda que por mero ato administrativo, como é a portaria, já que o CTN se refere à “legislação tributária”, e não à lei. A propósito, ensina Hugo de Brito Machado: “Nos termos do Código Tributário Nacional esse fato gerador pode ser definido pela legislação, e não apenas pela lei”.<sup>16</sup>

No mesmo sentido, é admitida a tipificação de infrações em regulamento, desde que seja possível visualizar esse necessário diálogo com a lei. A propósito, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que: “Admite-se que o tipo infracionário esteja em diplomas infralegais (portarias, resoluções, circulares etc.), mas se impõe que a lei faça a indicação”<sup>17</sup>.

Ante todo o exposto, alegações genéricas e temerárias quanto à suposta ilegitimidade da competência do Comitê Gestor ou à ilegalidade de sua regulamentação não podem atrasar ou até mesmo obstar o êxito do modelo de tributação proposto pela Reforma Tributária.

De outro modo, a competência do Comitê Gestor para editar o regulamento do IBS deve ser devidamente inserida no panorama de viabilizar a introdução do novo modelo de tributação nacional das operações sobre bens e serviços, o qual será instituído por meio de LCF única, sem precedentes na ordem jurídica pátria.

---

16 MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 260. (STJ, 2a T., RMS 17.940/MT, Rel. Min. Castro Meira, j. em 10/8/2004, DJ de 20/9/2004, p. 215. A transcrição é de trecho do voto do ministro relator).

17 BRASIL. **Recurso Especial nº 324.181**. Rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 8 de abril de 2003. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2003a, p. 250 Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7429333/recurso-especial-resp-324181-rs-2001-0061514-0-stj/relatorio-e-voto-13081370>. Acesso em: 31 jan. 2022.

Noutro aspecto, diante da especial natureza e estruturação constitucional do tributo nacional, o exame acerca da legalidade da regulamentação produzida pelo Comitê Gestor deve necessariamente perpassar pela concepção da legalidade suficiente, da delegação com parâmetros, das leis-quadro e da própria praticabilidade vertical da legislação tributária.

Enfim, a previsão e a implementação do Comitê Gestor devem prever uma coordenação dos entes federados no exercício das competências tributárias sobre o IBS, uma intensificação da colaboração decorrente do interesse conjunto pelo tributo nacional, o compartilhamento de infraestrutura e dados entre as Administrações Tributárias, bem como a correção de distorções do modelo precedente que convive com as reiteradas “guerras fiscais”.

## 8. Conclusão

A par das conhecidas Propostas nº 45 e nº 110, ainda há a proposta apresentada pelos estados. Dentre as divergências com o Governo Federal, os principais pontos que merecem destaque são a distribuição do IBS e a participação de cada um dos entes federativos no Comitê Gestor.

O Governo Federal, por sua vez, também já expôs uma “minirreforma”. Ainda que se considere que a primeira unificação de impostos federais possa ser “acoplada” a uma reforma tributária mais ampla posteriormente, a questão da formação do Comitê Gestor e cobrança de impostos retomará à pauta. Ou seja, ainda que se prefira, nesse momento, não unificar os tributos federais aos estaduais e municipais, relegando a discussão do Comitê Gestor mais amplo de âmbito Nacional, o assunto voltará a tomar corpo, e em dado momento no qual, talvez, não haverá tempo hábil para o devido enfrentamento, razão pela qual o tema merece mais destaque.

A proposta do Comitê Nacional de Secretários da Fazenda, Finanças, Receitas ou Tributação dos Estados e Distrito Federal (Comsefaz), que defendia a exclusão da União da formação do Comitê Gestor do IBS, agora abre espaço para sua participação no Comitê, renomeando-o de Conselho Federativo de Imposto sobre bens e serviços. A proposta confere ao Comitê ou Conselho 49 assentos, sendo 27 assentos para os estados, 10 assentos para a União e 12 para os municípios, com quórum

para deliberação de dois terços dos membros e presença de, no mínimo, metade dos estados de cada região.

De acordo com o entendimento do Comsefaz, a participação mais eloquente dos Estados se deve ao fato de o ICMS representar grande parte da arrecadação dos tributos unificados e, por isso, a demanda de sua maior participação. A participação é proporcional, portanto, às receitas.

Embora se tenha dado início a um desenho do Comitê Gestor, ainda é muito pouco se considerarmos as consequências da aprovação da reforma. Muito se discute sobre a aprovação ou não da reforma, mas cremos que estamos muito longe de uma previsão estruturada sobre seu funcionamento na prática.

Pouco ainda se tem falado sobre fiscalização, arrecadação e cobrança do IVA. Considerando que caberá ao Comitê Gestor a regulamentação, arrecadação centralizada, a distribuição das receitas e, em um segundo momento, a cobrança desses valores, a previsão de sua estrutura é premente.

A primeira questão que se coloca é como se dará a composição desse órgão. Considerada a existência de 49 membros, a participação igualitária dos estados não gera dúvidas, pois a formação do país por 26 estados-membros e o Distrito Federal soma os 27 membros “estaduais” previstos. A União, por si, também poderá mais facilmente adotar a melhor decisão para a escolha dos seus 10 membros, visto ser um único ente.

A dificuldade reside na escolha de 12 membros para representar 5.570 municípios existentes no país. Há que se considerar as diferentes realidades de todas essas cidades, não só quantitativamente em termos populacionais, mas também para fazer frente à enorme disparidade de desenvolvimento entre elas. Enquanto a menor cidade do país possui menos de 800 habitantes e é localizada em uma região com menor desenvolvimento, a cidade de São Paulo, a maior do país, possui mais de 12 milhões de habitantes. Como cidades tão diferentes podem ter o mesmo peso? Por outro lado, é inegável a necessidade de representatividade para as pequenas cidades.

Há um risco de grandes cidades ocuparem um posto representativo, que obviamente deve ser considerado em razão da sua arrecadação, mas de não se obter representatividade das pequenas cidades do país.

E o problema vai mais além. Tratando-se um imposto único (considerando o IVA como imposto unificado de tributos das três esferas cobrado pelo Comitê formado pelos três entes) ou se se tratar de um IVA dual (composto pelo CBS em nível federal e por um IVA dual resultante da união de ICMS e ISS, a ser dividido entre estados e municípios), não é difícil prever que o produto da arrecadação será repartido de acordo com as receitas. Mas quem será(ão) o(s) responsável(is) pela sua fiscalização e cobrança administrativa e judicial?

Como se dará a divisão de tarefas entre os entes? O único tributo nacional previsto nas reformas não seria nem da União, nem dos estados e nem dos municípios, e a Coordenação, como tal, não poderia igualmente partir de um só ente, como já aconteceu anteriormente com o Simples Nacional, que, embora possua repartição de arrecadação, tem protagonismo federal. Não podemos correr o risco de ter um tributo nacional de todos e de ninguém.

As fiscalizações atualmente realizadas por cada um dos entes dará lugar a uma fiscalização única (o idealizado Superfisco formado pela união entre os Fiscos Estaduais e do DF, cabendo à Receita Federal somente a arrecadação e fiscalização dos demais tributos substituiria os fiscos estaduais)? Se se entender que não, ao menos há necessidade de se prever que sejam minimamente coordenadas, evitando-se diferentes entendimentos. As autuações decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias, como exemplo, devem ser correspondentes em todos os níveis.

Por outro lado, quem fará a cobrança judicial desses impostos, e contra quem e em qual justiça (federal ou estadual) o contribuinte irá ajuizar eventual ação para discutir esse tributo? Questão ainda mais prática é saber em nome de quem (Comitê Gestor, União, estado, município) a CDA será ajuizada, qual o legitimado ativo? Ressalte-se, mais uma vez, que há municípios que sequer possuem Procuradorias estruturadas para cobrança de impostos locais e, muitas vezes, dependem quase totalmente de repasses do Governo Federal. Quem serão os representantes judiciais do Comitê Gestor?

O responsável pela cobrança judicial é só o início da discussão. Há procedimentos de cobrança diferentes entre todas as esferas de governo. Enquanto a Procuradoria da Fazenda Nacional possui um

procedimento de cobrança judicial próprio, as Procuradorias Estaduais têm cada qual sua estrutura e forma de cobrança também próprias que, em certos aspectos, podem ser semelhantes, mas que, em outros, podem ser diferentes. Não é preciso ir longe para perceber isso: a esfera de escolha recursal é diferente em cada instituição, o valor mínimo para ajuizamento de execução fiscal é diferente não só entre a União e o estado de São Paulo, como entre os próprios estados.

A emissão de Certidão Positiva com efeito de Negativa, que demanda a verificação de garantias em processos judiciais, de suspensão da exigibilidade de crédito tributário entre outras medidas, é um exemplo de quão minuciosa deve ser a regulamentação pelo Comitê Gestor.

Indaga-se se as Procuradorias serão coordenadas por meio do Comitê Gestor ou se haveria a formação de uma nova “carreira”. A criação de nova carreira pública vai de encontro às aspirações da Sociedade, uma vez que demandaria a criação de cargos, de estrutura e, por consequências, de gastos de manutenção a ser custeados pelo novo imposto. A reforma tributária busca simplificação e almeja-se, ainda que não neste momento, uma redução da carga tributária. A criação de nova estrutura vai na contramão, portanto, dos objetivos da reforma.

Sendo assim, a representação judicial do Comitê Gestor deve ser carreada a carreiras já estruturadas e aptas a fazer frente à cobrança do IBS. Neste sentido, as Procuradorias estaduais possuem especial relevo por se encontrarem preparadas para atuação em cada município do estado no qual atua e, finalmente, por representar mais que a metade dos recursos do IBS (hoje competência do ICMS).

No âmbito da execução fiscal exsurge a dúvida sobre qual a Justiça competente para processá-la: a Justiça Federal ou as Justiças estaduais? A dúvida não é acadêmica: a “escolha” é preocupante porque repercutirá no cumprimento de princípios constitucionais como a igualdade e a segurança jurídica, e que reverberará, por sua vez, na política e na economia do país.

Corre-se o risco de obtermos decisões tão contraditórias a depender do local do ajuizamento de execução fiscal a ponto de comprometermos seriamente a segurança jurídica. Ainda que a Justiça Federal fosse competente para receber todas as ações nas quais se discute o IBS nacional,

ainda haveria possibilidade de haver entendimentos díspares em diferentes regiões, mas, de toda forma, a acomodação ainda seria menos problemática do que se a Justiça acolhida for a estadual.

Isso porque, embora um Tribunal estadual possa unificar um entendimento em uma direção, o outro Estado pode pacificar a questão de outra maneira, gerando precedentes em sentido diametralmente opostos, e até a discussão ser levada aos tribunais superiores, muitas desigualdades e insegurança já terão sido causadas.

Não se está a defender aqui a competência da Justiça Federal para o Imposto Nacional, mesmo porque, sendo a maior parte da receita estadual, os próprios estados podem ter interesse em que as ações tramitem por essa Justiça, mas apontar a necessidade de que seja prevista uma coordenação nacional preparada para o enfrentamento das discussões sobre o tributo; e o Judiciário como parte dessa relação também deverá ser ouvido: além de uma coordenação na cobrança, é imprescindível que haja coordenação dentro do Poder Judiciário para responder à provocação.

Por tudo isso é melhor que não se apresse a tomada de decisões e que sejam realizados estudos mais aprofundados sobre esse aspecto da reforma, que, aparentemente, vêm sendo colocados em segundo plano.

Se o objetivo da reforma é simplificar a cobrança de impostos em todo o país, haja vista a existência de 27 legislações diferentes só de ICMS no país, a criação do IBS e do Comitê Gestor responsável por sua regulamentação, arrecadação, distribuição e cobrança deve refletir essa busca pela simplificação, pela singularidade.

Pelos breves apontamentos realizados, conclui-se que a alternativa jurídica encontrada pelo Poder Constituinte Reformador, ao redistribuir as competências tributárias nos termos acima explicitados, em nada viola qualquer cláusula pétrea e tampouco vulnera o pacto federativo. Porém é imprescindível uma adequada e bem estruturada coordenação por um Comitê Gestor Nacional que, além de bem regulamentar, proceda à arrecadação com eficiência e conduza ou oriente uma fiscalização e cobrança uniformes em todo o território nacional, evitando-se que se instaure uma insegurança jurídica que prejudica o ambiente de negócios e aumenta o risco-Brasil.

## Referências bibliográficas

ARAGÃO, Alexandre Santos. O poder normativo das agências reguladoras independentes e o Estado Democrático de Direito. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, n. 148, out.-dez. 2000. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/646>. Acesso em: 20 nov. 2020.

BRASIL. Segunda Turma. **Recurso Especial nº 324.181/RS**. Rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 8 de abril de 2003. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2003. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 20 nov. 2020.

\_\_\_\_\_. Terceira Seção. **Mandado de Segurança nº 13.861/DF**. Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, julgado em 9 de dezembro de 2009. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2009.

\_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário nº 343446**. Relator Min. Carlos Velloso, julgado em 20 de março de 2003. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2003. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur14905/false>. Acesso em: 20 nov. 2020.

\_\_\_\_\_. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário nº 838284**. Relator Min. Dias Toffoli, julgado em 19 de outubro de 2016. Processo Eletrônico Repercussão Geral – Mérito DJe-215. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374062/false>. Acesso em: 20 nov. 2020.

CARVALHO FILHO, José dos Santos, **Manual de direito administrativo**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

