
REVISTA DA PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO



CENTRO DE ESTUDOS E ESCOLA SUPERIOR
DA PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

93

JANEIRO/JUNHO 2021



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO

JOÃO DORIA

Governador do Estado

PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

MARIA LIA P. PORTO CORONA

Procuradora-Geral do Estado

BRUNO MACIEL DOS SANTOS

Procurador do Estado Chefe do Centro de Estudos

COORDENAÇÃO EDITORIAL

ALEXANDRE ABOUD

Procurador do Estado

LUIS CLÁUDIO FERREIRA CANTANHÊDE

Procurador do Estado



CENTRO DE ESTUDOS E ESCOLA SUPERIOR
DA PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

ISSN 0102-8065

CENTRO DE ESTUDOS
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

Rua Pamplona, 227 – 10º andar
CEP 01405-100 – São Paulo – SP - Brasil
Tel. (11) 3286-7005
Home Page: www.pge.sp.gov.br
e-mail: divulgacao_centrodeestudos_pge@sp.gov.br

Procurador do Estado Chefe do Centro de Estudos

Bruno Maciel dos Santos

Assessoria

Joyce Sayuri Saito, Mariana Beatriz Tadeu de Oliveira

Comissão Editorial

Presidência

Bruno Maciel dos Santos

Membros

Américo Andrade Pinho, Cláudio Henrique Ribeiro Dias, Joyce Sayuri Saito, Juliana Campolina Rebelo Horta, Juliana de Oliveira Duarte Ferreira, Luis Cláudio Ferreira Cantanhede, Mariana Beatriz Tadeu de Oliveira, Telma de Freitas Fontes, ThamyKawai Marcos e Thiago Oliveira de Matos

Revista

Coordenação editorial desta edição: Alexandre Aboud e Luis Cláudio Ferreira Cantanhêde.

Permite-se a transcrição de textos nela contidos desde que citada a fonte. Qualquer pessoa pode enviar, diretamente ao Centro de Estudos da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo, matéria para publicação na Revista. Os trabalhos assinados representam apenas a opinião pessoal dos respectivos autores.

Tiragem: Revista Eletrônica.

REVISTA DA PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO. São Paulo, SP,
Brasil, 1971-(semestral)

1971-2020 (1-92)

CDD-341.39
CDU-351.713

Sumário

APRESENTAÇÃO	VII
---------------------------	------------

A REFORMA TRIBUTÁRIA E O COMITÊ GESTOR DO IBS – NOVAS PERSPECTIVAS PARA O FEDERALISMO BRASILEIRO.....	7
Camila de Brito Brandão, Carmen Sabrina Cochrane Santiago Viana e Fernanda Donadel da Silva	

REFORMA TRIBUTÁRIA PROPOSTA PELA PEC 45/2019: UMA ANÁLISE DO DESENHO JURÍDICO DO ASPECTO QUANTITATIVO DO IBS.....	19
Filipe Gadelha Diógenes Fortes e Rafael Viotti Schlobach	

A REPRESENTATIVIDADE E AS ATRIBUIÇÕES DO COMITÊ GESTOR NO NOVO MODELO DO IBS NACIONAL PROPOSTO PELA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	35
Fernanda Bardichia Pilat Yamamoto e Danielle Eugene Migoto Ferrari Fratini	

DA SIMPLIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL: ANÁLISE CRÍTICA DA REFORMA TRIBUTÁRIA INSTRUMENTALIZADA PELA PEC Nº 45/2019 E DO DESENHO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS À LUZ DO ASPECTO MATERIAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO	65
Rodrigo Cesar Falcão Cunha Lima de Queiroz	

O CONTENCIOSO JUDICIAL FISCAL E A REFORMA TRIBUTÁRIA	91
Janine Gomes Berger de Oliveira Macatrão, Mônica Mayumi Eguchi, Rebecca Corrêa Porto de Freitas, Danilo Barth Pires, Fábio Augusto Daher Montes e Hélio José Marsiglia Júnior	

**O NOVO IBS COMO ALTERNATIVA À GUERRA
FISCAL DO ICMS: UM ESTUDO DAS SOLUÇÕES E
DO RISCO DE VIOLAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO111**

Paulo Henrique Procópio Florêncio

**PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL 45/2019:
UNIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E
FRAGMENTAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO.....127**

Rafael Barroso de Andrade

**REFORMA TRIBUTÁRIA: CONSIDERAÇÕES SOBRE O
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E A
EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA157**

Camila Rocha Schwenck e Cristina Mendes Miranda de Azevedo

APRESENTAÇÃO

É de curial sabença que as propostas de reforma tributária atualmente em discussão no Congresso Nacional têm por objeto a tributação sobre o consumo, justamente a fatia da riqueza sobre a qual incide o principal tributo estadual, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que, no aspecto financeiro-orçamentário, constitui a fonte primordial de receitas para os estados Federados.

A Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo não poderia ficar alheia, portanto, a esta discussão, cabendo-lhe analisar, com denodo e acuidade, os potenciais impactos de tais propostas para os entes estaduais, especialmente para o estado de São Paulo, seja em relação à competência tributária, seja no que concerne ao aspecto financeiro-orçamentário, em ordem a verificar se com elas não se estaria a promover um descompasso no equilíbrio federativo, que figura como cláusula pétrea em nossa Constituição Federal.

Nesse contexto, foram editadas as Resoluções PGE nº 33/2019 e 18/2020, concebendo o Núcleo de Estudos e Pesquisas sobre a Reforma Tributária, congregando Procuradores do Estado interessados em aprofundar estudos sobre esse tema, tanto pelo aspecto tributário quanto pelo financeiro-orçamentário.

O foco dos estudos empreendidos recaiu sobre as Propostas de Emenda Constitucional nº 45/2019 e nº 110/2019, a primeira da Câmara dos Deputados e a segunda do Senado Federal, uma vez que, no cenário político, despontavam como as mais promissoras sob a perspectiva da aprovação e promulgação.

Ambas apresentam ambiciosos projetos, com drásticas alterações na tributação da renda consumida, tudo a pretexto de simplificar o sistema tributário com o estabelecimento de uma legislação nacional específica voltada a tutelar e sujeitar a atuação de todos os entes que tributam essa fatia da riqueza, impactando, assim, além dos estados, titulares do ICMS, também os municípios, a quem compete a tributação, pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), e a União,

que tem atribuição para tributar os produtos industrializados e, com as contribuições sociais para o Programa Integração Social (PIS) e para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), avançou definitiva e amplamente sobre aquela base de cálculo.

Tais propostas se apresentam inclinadas à melhoria do ambiente negocial brasileiro pela simplificação da tributação sobre o consumo, sendo sintomático que a PEC nº 45/2019 preconize a unificação, no Imposto sobre Bens e Serviços, daqueles cinco tributos, enquanto a PEC nº 110/2019, mais ambiciosa neste ponto, englobe, além daqueles, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide-Combustível), o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), o Salário-Educação e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), num total de nove tributos condensados no imposto em concepção.

Ademais, convém ressaltar que ambas as propostas preveem ainda um imposto seletivo, que na PEC 45 ostenta nítido viés extrafiscal, voltado a desestimular o consumo de certos bens, enquanto, na PEC 110, apresenta viés arrecadatório, incidindo sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI, da Constituição Federal, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos.

É cediço que estas propostas, ainda *de lege ferenda*, podem se modificar substancialmente em razão dos necessários debates e acordos políticos destinados a superar os entraves para sua aprovação, sendo ainda de se cogitar do seu abandono, uma vez constatada a inviabilidade de acordo para aprovação nas duas casas do legislativo federal.

Isso, contudo, não retira a importância dos estudos levados a efeito no âmbito do Núcleo de Estudos e Pesquisas sobre a Reforma Tributária e agora corporificados nesta revista temática do Centro de Estudos, pois as reflexões, a pretexto de tomarem como base os textos das propostas de reforma em debate, em verdade penetram, com profundidade, em temas que se colocam e sempre se colocarão quando se encetar, no Brasil, discussões acerca da tributação sobre o consumo e a necessidade de sua reforma.

Diante desse cenário, concito-os à leitura dos artigos publicados nesta revista, fruto de intensos e profundos estudos envolvendo tanto os aspectos materiais quanto processuais atinentes ao cenário anunciado pelas aludidas propostas de reforma tributária.

ALEXANDRE ABOUD

Procurador do Estado

LUIS CLAUDIO FERREIRA CANTANHÊDE

Procurador do Estado

A REFORMA TRIBUTÁRIA E O COMITÊ GESTOR DO IBS – NOVAS PERSPECTIVAS PARA O FEDERALISMO BRASILEIRO

Camila de Brito Brandão¹

Carmen Sabrina Cochrane Santiago Viana²

Fernanda Donadel da Silva³

Sumário: 1 – Introdução: o federalismo no Brasil e sua previsão na Constituição Federal de 1988; 2 – O comitê gestor em um contexto de federalismo de cooperação: análise comparativa da PEC 45 e suas emendas, bem como da proposta encaminhada pelos Estados-membros; 3 – Comparativo com o conselho gestor do Simples Nacional e o Confaz; 4 – Comparativo com entidades com função similar em outros países que instituíram o IBS: o caso da Índia; 5 – Conclusão; Referências bibliográficas.

1. Introdução: o federalismo no Brasil e sua previsão na Constituição Federal de 1988

A pretendida reforma tributária, seja a consubstanciada na Proposta de Emenda Constitucional n. 45 ou outra proposta que eventualmente

1 Procuradora do Estado de São Paulo. Graduada em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Graduada em Pedagogia pela Universidade de São Paulo (USP).

2 Procuradora do Estado de São Paulo. Formada em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará.

3 Procuradora do Estado de Santa Catarina. Especialização em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Formada em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina.

for aprovada, traz à luz uma reformulação significativa do sistema tributário brasileiro com a fusão, no mínimo, de dois dos principais tributos estaduais e municipais, quais sejam: o ICMS (Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) dos Estados e o ISS (Imposto Sobre Serviços) dos Municípios.

Este artigo se propõe à análise dessas alterações no que tange à criação da figura do comitê gestor nacional do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), bem como suas implicações no âmbito do modelo federativo pátrio.

O federalismo, forma de organização do Estado, se encontra consagrado na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 logo em seu art. 1º, que positiva o princípio federativo e fundamenta todo o ordenamento jurídico pátrio⁴.

Considerada pela Constituição Federal como cláusula pétrea (art. 60, §4º, I, da CRFB/1988), a forma federativa de Estado deve ser preservada por eventual Emenda Constitucional a ser aprovada, ressaltando-se que a alteração na competência tributária dos entes não significa, necessariamente, redução de sua competência e ofensa ao federalismo.

Ainda em análise do texto constitucional, verifica-se, no seu art. 18, que a autonomia dos entes deve ser respeitada “*nos termos desta Constituição*”. Assim, pode ser considerada legítima uma proposta de emenda constitucional que redesenhe a distribuição de competências e, conseqüentemente, a autonomia estatal.

Observa-se que, ao menos na expressão da vontade do legislador constituinte, há a premissa da união de entes políticos autônomos submetidos a um poder central, cujo papel, entre outros, seria o de manter o equilíbrio e a cooperação entre os entes federados, impedindo que uma esfera de poder se sobreponha à outra.

A autonomia tributária se insere, portanto, no bojo do chamado federalismo fiscal, a denominada acepção financeira do federalismo

4 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.). **O federalismo na visão dos estados: uma homenagem do colégio nacional de procuradores-gerais dos estados e do distrito federal – Conpeg – aos 30 anos de constituição**. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito, 2018, p. 28.

político. Em linhas gerais, o federalismo fiscal pressupõe a definição de competências tributárias e a repartição de receitas no sentido de que os estados Federados possam assegurar a consecução do bem comum.

No tocante às competências tributárias, a Constituição optou por definir as atribuições de cada ente federativo, a fim de coibir a bitributação. Ocorre que, historicamente, observa-se um perfil centralizador do federalismo brasileiro, com o predomínio dos poderes da União em detrimento dos atribuídos aos estados e municípios.

Verifica-se essa tendência centralizadora, entre outros aspectos, na criação de contribuições sociais que não são partilhadas ou no aumento da participação da União na divisão da arrecadação, reduzindo a atuação dos estados. Contudo, há movimentos de descentralização empreendidos nas últimas décadas, com a transferência das responsabilidades da União para os demais entes federativos, criando-se mecanismos de cooperação, vislumbrados, por exemplo, nas transferências intergovernamentais.

Essa dualidade do modelo federativo brasileiro, que oscila entre a centralização e a descentralização, se acentua com as discussões acerca da reforma tributária, particularmente, no que concerne ao papel do comitê gestor.

De fato, há uma alteração no conceito tradicional de autonomia federativa, em especial na sua acepção tributária, em que cada ente federativo exerce a sua competência tributária e administra os recursos provenientes da sua arrecadação. A instituição de um tributo único sobre o consumo, consequentemente, impacta o *modus operandi* da tributação e exige a sua reformulação.

No âmago dessas discussões, emerge a possibilidade da consecução de um federalismo de cooperação, com a mitigação de políticas que sejam desenvolvidas por uma única esfera de poder e a criação de instrumentos colaborativos intergovernamentais.

Nesse contexto, denota-se a relevância da figura do comitê gestor, cuja composição será estudada no presente artigo. Serão, ainda, estudados dois conselhos gestores atualmente existentes no ordenamento jurídico tributário brasileiro (do Simples Nacional e do Confaz) para subsidiar a proposta de formação de um comitê gestor do IBS que preserve a autonomia dos Estados.

Por fim, pretende-se realizar uma breve análise do imposto nacional da Índia e seu conselho gestor.

2. O comitê gestor em um contexto de federalismo de cooperação: análise comparativa da PEC 45 e suas emendas, bem como da proposta encaminhada pelos Estados-membros

A pretensão de reforma tributária, independentemente da proposta de emenda constitucional analisada, envolve questões relacionadas ao federalismo, uma vez que esse princípio compreende a repartição de competências, a autonomia (administrativa, política e financeira) e a participação dos entes na formação da vontade nacional⁵.

Assim, o objetivo de promover uma reforma substancial quanto aos tributos sobre o consumo implica, em alguma medida, alteração no exercício da competência tributária para instituir, fiscalizar, arrecadar e gerir os tributos e pode, a depender de como for instituída, provocar mudanças significativas na autonomia dos entes.

A proposta de reforma tributária da PEC 45 propõe que a autonomia dos entes federativos seja preservada com a possibilidade de fixação de alíquotas por iniciativa de cada ente⁶ e, também, pela atuação coordenada na cobrança, fiscalização e arrecadação do imposto, em especial por intermédio da figura do comitê gestor.

Nesse contexto, a composição e a forma de atuação do comitê gestor do IBS importam sobremaneira para que a autonomia dos Estados seja, tanto teórica quanto concretamente, devidamente resguardada.

A exposição de motivos da PEC 45 dispõe que:

A arrecadação do IBS e a distribuição da receita entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão geridas por um comitê gestor nacional, que será composto por representantes da União,

5 Ibidem, p. 86.

6 A PEC 45 pretende a instituição de uma “*alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios*”, já a proposta dos Estados propõe uma “*alíquota única, por Estado e Distrito Federal e por Município, fixada em lei estadual ou distrital de iniciativa do Governador, e lei municipal de iniciativa do Prefeito*”.

dos Estados e dos Municípios, reforçando o caráter federativo do imposto. O comitê gestor será responsável também pela edição do regulamento do IBS e pela representação judicial e extrajudicial dos entes federativos nas questões relativas ao imposto. A fiscalização do IBS será feita de forma coordenada pelos fiscos das três esferas de governo, com base em critérios estabelecidos pelo comitê gestor nacional⁷.

Portanto, verifica-se que, originariamente, a PEC 45 pressupõe a participação dos três entes políticos no âmbito do comitê gestor. Entretanto, a referida proposta não explicita como seria a composição e de que forma ocorreria a indicação dos seus integrantes, deixando esse detalhamento para a lei complementar citada no art. 152-A da proposta.

Em outubro de 2019, encerrou-se o prazo para apresentação de emendas à PEC 45, sendo que, no total, 219 emendas foram veiculadas⁸. Algumas dessas proposições objetivaram tratar do tema da composição do comitê gestor, das quais destacam-se as Emendas 16, 20⁹, 40¹⁰, 47, 61, 63, 71, 91, 128, 135, 172 e 192¹¹.

As Emendas 16, 91 e 135 abordam especificamente a qualidade dos membros do comitê gestor, sugerindo que eles sejam integrantes das carreiras de administração e fiscalização tributária dos entes integrantes.

As Emendas 61, 63, 71 e 128 propõem a participação igualitária entre União, Estados e Municípios, conferindo-lhes paridade na representação. Destaca-se que a problemática de como seria operacionalizada

7 ROSSI, Baleia. Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 3 abr. 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Portal da Câmara dos Deputados**, Brasília, DF, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?cdteor=1728369&filename=PEC+45/2019, p. 34. Acesso em: 11 abr. 2020, 11:18.

8 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 9 abr. 2020 9:02.

9 Deixa-se de comentá-la, uma vez que afirma a desnecessidade de criação de um comitê gestor, porquanto pretende criar um imposto diverso do IBS.

10 Esta emenda propõe alteração significativa da unificação dos impostos, em relação à PEC 45, ao sugerir a substituição de nove tributos (PIS/Pasep, Cofins, CSLL, Cide, IPI, ICMS, ISS, IPTU e ITR) por apenas três: i) a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, da Educação e de Investimentos Públicos (Cofisp), federal, ii) o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), estadual e iii) o Imposto sobre Terrenos e Edificações (ITE), municipal. Em que pese afirme que o regulamento do IVA será elaborado por comitê gestor integrado somente por representantes dos Estados e do Distrito Federal, entende-se que se afasta demasiadamente da proposta contida na PEC 45.

11 Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_emendas?idProposicao=2196833&subst=0. Acesso em: 11 abr. 2020.

a participação equânime da União, 26 Estados, Distrito Federal e 5.571 Municípios não é abordada pelas referidas emendas.

A Emenda 172 pretende conferir maior participação aos Estados e Municípios, reduzindo o âmbito de atuação da União, sem, contudo, excluí-la. Reconhece a relevância do ICMS e defende que, em que pese haja a participação da União no comitê, deve existir um equilíbrio entre a necessidade de articulação entre os entes e a preservação do protagonismo dos Estados e dos Municípios na gestão do IBS, conferindo o devido espaço institucional a esses dois entes.

Por outro lado, as Emendas 47 e 192 suprimem a participação da União na composição do comitê gestor.

A Emenda 47 exclui tanto a União quanto os Municípios, sugerindo que os representantes sejam indicados pelos Governadores dos Estados, que seriam os únicos integrantes do comitê. Considera, ademais, que as regras que o regularem devem respeitar a proporcionalidade da contribuição de cada Estado na arrecadação do imposto, propondo voto com peso proporcional à arrecadação.

A Emenda 192, por sua vez, propõe que os integrantes sejam escolhidos pelos governadores e prefeitos, sugerindo que o comitê gestor seja composto por 41 membros, sendo 27 representantes dos Estados e do Distrito Federal e 14 dos Municípios. Para compensar a ausência da União, prevê o recebimento por este ente de parcela de arrecadação com vistas a financiar parcialmente a seguridade social e os fundos de desenvolvimento regional e de compensação da desoneração das exportações. Assim, pretende a desconcentração da participação da União, buscando a implementação das premissas do federalismo de cooperação.

A partir da breve análise das diversas emendas à PEC 45, conclui-se que se está longe de algum consenso acerca da composição do comitê gestor. A relevância do tema se situa primordialmente no papel do conselho gestor na consecução de um federalismo de cooperação e superação de um federalismo dual (competitivo).

Portanto, ainda que os interesses conflitantes sejam abundantes e não se vislumbre uma solução simples, é essencial pensar qual formulação e composição do comitê gestor melhor atende à preservação da autonomia

dos Estados. Para tanto, passa-se a analisar os modelos existentes no ordenamento jurídico nacional que se assemelham ao que se pretende implementar, quais sejam, o comitê gestor do Simples Nacional e o comitê do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, a fim de verificar eventuais obstáculos à autonomia dos Estados nessas composições.

3. Comparativo com o conselho gestor do Simples Nacional e o Confaz

A redação original da PEC 45 dispõe, em seu art. 152, § 6º, que lei complementar criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá, dentre outras atribuições, a arrecadação e a gerência do IBS.

Nesses termos, o único instituto previsto atualmente no ordenamento jurídico brasileiro que muito se assimila à referida entidade é o comitê gestor do Simples Nacional.

O Simples Nacional, assim como o IBS, consiste em regime compartilhado de cobrança e fiscalização de tributos, abrangendo o IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica, ou seja, abrange tributos de todas as esferas federativas.

Como o IBS, o Simples Nacional prevê sua administração por um comitê gestor, que surgiu para gerir e normatizar seus aspectos tributários, sendo composto por oito integrantes: quatro representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil; dois representantes dos Estados e do Distrito Federal e dois representantes dos Municípios¹².

Ademais, dispõe o regimento do CGSN (Comitê Gestor do Simples Nacional) que o Ministro de Estado da Fazenda, enquanto membro do Governo Executivo Federal, designará os componentes do CGSN, indicando, inclusive, o presidente e o seu substituto.

Como bem se vê, a própria formação do CGSN denota a predominância da União em sua composição, em detrimento da atuação dos Estados e Municípios.

12 Ver Art. 2º da Resolução CGSN nº 1, de 19 de março de 2007.

Nesses termos, caso se utilize a ideia do CGSN como parâmetro para a configuração do comitê do IBS, faz-se necessária uma mudança estrutural na ideia do próprio instituto, para que se garanta a autonomia dos Estados nas deliberações sobre o novo tributo.

Neste ponto, relevante destacar novamente a importância da Emenda 47 à PEC 45, proposta pelo Deputado Federal Luiz Philippe de Orleans e Bragança, de São Paulo, que exclui a União e os Municípios do rol de representantes do comitê gestor nacional do IBS, que serão nomeados pelos governadores.

Em se aprovando referida emenda, sugere-se a composição do comitê semelhante àquela adotada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), cuja competência também envolve ações inerentes ao exercício da competência tributária. O Confaz é formado por representantes de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal¹³.

Outra formação possível seria aquela ventilada pelo Comitê dos Secretários das Fazendas Estaduais e do Distrito Federal (Comsefaz), que admite a presença da União no comitê gestor, porém estuda a possibilidade de dar peso maior aos estados na votação¹⁴, assim como ocorre atualmente na Índia, como será abordado na parte final deste texto.

No que se refere à Proposta de Emenda dos Estados, o comitê sugerido tem como membros representantes dos Municípios e representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, o que seria resultado de um redimensionamento do pacto federativo, bem como uma salvaguarda à experiência vivenciada no Simples Nacional¹⁵.

Porém, algumas dificuldades são apontadas ao se pensar em um órgão colegiado decisório que consiga abranger todos os mais de cinco mil Municípios existentes no Brasil, ou que consiga garantir a representatividade desses entes federativos, se se optar por inserir

13 Ver art. 2º do Convênio ICMS 133/1997.

14 MARTELLO, Alexandro. Reforma Tributária: secretários admitem incluir governo federal na gestão de imposto unificado. G1, Brasília, DF, 11 mar. 2020. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/03/11/reforma-tributaria-secretarios-admitem-incluir-governo-federal-na-gestao-de-imposto-unificado.ghtml>. Acesso em: 11 abr. 2020.

15 Para saber mais: <https://congressoemfoco.uol.com.br/economia/estados-querem-governo-federal-fora-do-comite-gestor-do-imposto-unico/>. Acesso em: 11 mar. 2020.

no comitê gestor apenas os Municípios que mais produzem e que, hoje, possuem maior capacidade fiscalizatória, em detrimento daqueles menores, mas que serão mais beneficiados com o IBS, a partir da transição da tributação no destino.

Independentemente da participação ou não dos Municípios, faz-se necessário destacar a importância de uma composição de comitê que privilegie a autonomia dos Estados, a fim de que se neutralize a influência da União, que, pela experiência do CGSN, provou adquirir caráter demasiadamente centralizador, com pouca margem decisória para os demais entes.

Ainda, destaca-se outro ponto importante da Emenda 47 à PEC 45: segundo essa emenda, as votações no comitê gestor devem respeitar a proporcionalidade da contribuição de cada Estado na arrecadação do imposto.

Referida proporcionalidade atende ao princípio da isonomia, na medida em que atribui mais ênfase aos Estados com maior estruturação para o recolhimento do tributo que vai atender a todos os entes. Portanto, é de interesse de todos os entes que a arrecadação seja mais eficiente.

4. Comparativo com entidades com função similar em outros países que instituíram o IBS: o caso da Índia

Importantes lições podem ser tiradas da instituição do imposto nacional da Índia, país tão heterogêneo quanto o Brasil, com mais de um bilhão de habitantes e 31 Estados e territórios da União.

Assim como o IBS, o *Goods and Services Tax* (GST), imposto nacional indiano, foi introduzido por emenda à Constituição da Índia com o objetivo de unificar impostos federal e estaduais sobre o consumo, trazendo como fundamento a harmonização das regras tributárias no que concerne ao tributo sobre bens e serviços. Da mesma forma que o IBS, o GST não permite que os Estados ofereçam isenções fiscais¹⁶.

16 MUNOZ, Rafael. Se a Índia conseguiu, por que não o Brasil? *Folha de São Paulo*, São Paulo, 18 jun. 2019. Opinião – Colunas e blogs. Disponível em <https://www1.folha.uol.com.br/colunas/rafael-munoz/2019/06/se-a-india-conseguiu-por-que-nao-o-brasil.shtml>. Acesso em: 11 abr. 2020.

No âmbito do GST, foi criado o *GST Council* (Conselho do GST) sessenta dias após a criação do tributo. Trata-se de autoridade máxima decisória em todas as matérias referentes ao GST, sendo composto por membros da União e dos Estados Federados¹⁷. O Ministro das Finanças da União é o Presidente do comitê, e os Secretários de Finanças dos Estados são membros¹⁸.

As decisões do comitê são tomadas por três quartos dos seus membros, sendo que um terço dos votos pertencem à União, enquanto dois terços dos votos pertencem aos Estados, o que ajuda a contrabalancear a autonomia federativa dos entes no referido conselho.

Por outro lado, na Índia, não há diferenciação que considere a capacidade de arrecadação dos Estados, tampouco o tamanho ou o número de habitantes, sendo que todos os Estados têm direito a um voto¹⁹.

De toda forma, a importância da existência de um comitê gestor na Índia reside no fato de que, além de otimizar a regulamentação e fiscalização do imposto único, trata-se de importante mecanismo para realizar as mudanças apropriadas no sistema, bem como focar em mitigar as dificuldades decorrentes da sua instituição²⁰.

Ademais, assim como ocorre no Brasil, na Índia levantou-se a questão acerca da garantia da autonomia fiscal dos Estados frente à instituição do Conselho GST, já que qualquer decisão sobre aumento ou diminuição do GST deve passar pelo crivo do conselho.

Porém, entendeu-se que, contanto que o GST forneça aos Estados o espaço necessário para gerência do imposto – o que, no Brasil, traduz-se pela capacidade de cada ente calibrar suas alíquotas –, não há que se levantar a questão da quebra da autonomia.

17 NAYYAR, Anand; SINGH, Inderpal. A comprehensive analysis of goods and services tax (GST) in India. *Indian Journal of Finance*, New Delhi, v. 12, n. 2, p. 60, 2018.

18 SEBASTIAN, Jose. India's goods and services tax: salient features and post-implementation issues. *International VAT Monitor*, Amsterdam, v. 29, n. 2, p. 75, 2018.

19 Ibidem.

20 Ibidem.

Some-se a isso o fato de que, assim como na Constituição Brasileira, a Constituição Indiana dispõe de outros dispositivos que garantem aos entes federativos o poder de tributar sobre outros fatos geradores²¹.

Ademais, nas palavras de Rafael Munoz, na Índia tem prevalecido o espírito cooperativo entre os entes federados, sendo que todas as decisões do Conselho GST, até o momento, foram tomadas por unanimidade de seus membros²².

Por fim, o mais importante a destacar é que, assim como pode ocorrer com o Brasil, a Índia se deparou com dificuldades na implantação do GST, devido principalmente à sua complexidade e diversidade e, nesse ponto, o *GST Council* se mostrou importante ferramenta de correção de problemas por meio de reuniões periódicas para implementar pequenas alterações no sistema, facilitando o compliance e a operacionalização do tributo²³.

5. Conclusão

A instituição de um comitê gestor nacional do IBS representa inúmeros desafios ao modelo federativo pátrio. Emerge a necessidade da efetivação do chamado federalismo de cooperação com a mitigação de políticas que sejam desenvolvidas por uma única esfera de poder, por meio da criação de instrumentos colaborativos intergovernamentais.

Após uma breve análise das diversas emendas à PEC 45, verifica-se que ainda se está distante de algum consenso acerca da composição do comitê gestor.

A partir da análise da experiência do Comitê Gestor do Simples Nacional, percebe-se a relevância de concretizar uma estruturação que privilegie a autonomia dos Estados, a fim de que se neutralize a influência da União. Por fim, o modelo indiano, brevemente estudado, por demonstrar similaridades com o caso brasileiro, inclusive no que tange às dificuldades para a sua implantação, permite compreender o comitê gestor como um instrumento relevante para a implementação da pretendida reforma tributária.

21 Ibidem.

22 MUNOZ, op. cit.

23 SEBASTIAN, op. cit., p. 75.

Referências bibliográficas

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.). **O federalismo na visão dos estados: uma homenagem do colégio nacional de procuradores-gerais dos estados e do distrito federal – Conpeg – aos 30 anos de constituição**. Belo Horizonte: Letramento, 2018.

BRASIL. Convênio ICMS 133, de 12 de dezembro de 1997. Aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 30-32, 2 jan. 1998.

BRASIL. Resolução CGSN nº 1, de 19 de março de 2007. Aprova o Regimento Interno do Comitê Gestor do Simples Nacional. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 17, 21 mar. 2007.

MARTELLO, Alexandro. Reforma Tributária: secretários admitem incluir governo federal na gestão de imposto unificado. **G1**, Brasília, DF, 11 mar. 2020. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/03/11/reforma-tributaria-secretarios-admitem-incluir-governo-federal-na-gestao-de-imposto-unificado.shtml>. Acesso em: 11 abr. 2020.

MUNOZ, Rafael. Se a Índia conseguiu, por que não o Brasil? **Folha de São Paulo**, São Paulo, 18 jun. 2019. Opinião – Colunas e blogs. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/colunas/rafael-munoz/2019/06/se-a-india-conseguiu-por-que-nao-o-brasil.shtml><https://www1.folha.uol.com.br/colunas/rafael-munoz/2019/06/se-a-india-conseguiu-por-que-nao-o-brasil.shtml>. Acesso em: 11 abr. 2020.

NAYYAR, Anand; SINGH, Inderpal. A comprehensive analysis of goods and services tax (GST) in India. **Indian Journal of Finance**, New Delhi, v. 12, n. 2, p. 60, 2018.

ROSSI, Baleia. Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 3 de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Portal da Câmara dos Deputados**, Brasília, DF, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 11 abr. 2020.

SEBASTIAN, Jose. India's goods and services tax: salient features and post-implementation issues. **International VAT Monitor**, Amsterdam v. 29, n. 2, p. 75, 2018.

REFORMA TRIBUTÁRIA PROPOSTA PELA PEC 45/2019: UMA ANÁLISE DO DESENHO JURÍDICO DO ASPECTO QUANTITATIVO DO IBS

Filipe Gadelha Diógenes Fortes¹

Rafael Viotti Schlobach²

Sumário: 1 – Introdução; 2 – Base de cálculo; 2.1 – Abrangência da base de cálculo; 2.2 – Da impossibilidade de concessão de benefícios fiscais; 2.3 – Da não inclusão do IBS na própria base de cálculo: incidência “por fora”; 3 – Alíquota; 3.1 – Alíquota como parcela de competência de cada ente *versus* medida de distribuição de arrecadação; 3.2 – Mutação do conceito de seletividade; 4 – Conclusão; Referência bibliográficas.

1. Introdução

Radicado no corpo do texto constitucional, o Sistema Tributário Nacional representa o alicerce sobre o qual se erige o Estado Tributário brasileiro, trazendo, de um lado, as regras acerca de como o custeio das prestações estatais será distribuído entre a sociedade e, de outro, a repartição das competências tributárias entre os entes federados,

1 Procurador do Estado de São Paulo. Graduado em Direito pela Universidade Federal do Piauí (2014). Pós-graduando em Direito Processual Civil pela Escola Superior da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo.

2 Procurador do Estado de São Paulo. Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo (2017). Mestrando em Direito Constitucional pela Universidade de São Paulo.

de forma a garantir a efetividade da autonomia que lhes é reconhecida na Constituição de 1988.

Como conseqüência da importância econômica, social e política que o Sistema Tributário Nacional ostenta, são pródigas as tentativas de alteração de seu arcabouço normativo, tanto de forma pontual, como também de maneira mais ampla. As pretensões de transformação, embora sejam, por vezes, amalgamadas no rótulo de “reformas tributárias”, na verdade, contemplam propostas heterogêneas, que buscam conciliar, em diferentes proporções, três principais variáveis: o pacto federativo, a justiça fiscal e a eficiência da tributação.

Recentemente, com a assunção de uma pauta de reformas amplas e estruturais como elemento central da agenda do governo federal, a discussão em torno da Reforma Tributária, antes latente em propostas legislativas paralisadas no Congresso Nacional, passou a ocupar posição central no debate político, jurídico e econômico brasileiro.

A razão de ser dessa ênfase reside na alardeada necessidade das referidas reformas, especialmente no que concerne à previdência, funcionalismo público e tributação, para a redução do “custo Brasil” e incremento do ambiente de negócios no país, de forma a possibilitar a retomada do crescimento econômico e a superação do quadro de desaceleração experimentado nos últimos anos.

Na linha desse objetivo, entre as proposições já oferecidas, uma desponta como sendo a mais avançada nos debates entabulados até então: a Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, de autoria do deputado Baleia Rossi.

A proposta, reconhecidamente influenciada pelos estudos desenvolvidos pelo Centro de Cidadania Fiscal – CCIF (2019), tem por tônica a simplificação da tributação sobre a base econômica consumo, escopo que seria atingido por meio da criação de um imposto de valor agregado, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que substituiria cinco tributos: Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), Imposto Sobre Serviço (ISS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programas de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

A hipótese de incidência da nova exação é prevista de forma ampla, englobando bens, serviços e direitos, de forma que a dicotomia atualmente existente entre bens e serviços seria superada e, além disso, estariam contemplados os produtos atualmente oferecidos no mercado digital (exemplo: tecnologias de streaming), que ainda não possuem tratamento adequado em nosso sistema.

As alterações alvitradas pela Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019 não têm, a princípio, a pretensão de se comprometer com a promoção de justiça fiscal³, promover alterações na tributação incidente sobre outras bases econômicas (patrimônio ou renda), tampouco aumentar ou reduzir a carga tributária brasileira. Seu escopo principal, enfatize-se, consiste em simplificar a tributação sobre o consumo, base que, atualmente, se encontra fragmentada em virtude da pluralidade de exações sobre ela incidentes.

Nesse diapasão, entre os diversos pontos de indagação que o IBS suscita, merecem especial atenção as disposições concernentes ao aspecto quantitativo do imposto, que possuem importância nodal no desenho do tributo trazido pela PEC nº 45/2019.

O aspecto quantitativo, segundo magistério de Paulo de Barros Carvalho, corresponde ao “conjunto de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo”⁴, resultando da conjugação de dois elementos: a base de cálculo e a alíquota.

Em linhas gerais, no que concerne ao aspecto quantitativo, a proposta prevê que a alíquota do IBS será uniforme para todos os bens, serviços e direitos, sendo composta pela soma das alíquotas fixadas pela União, estados, Distrito Federal e municípios, que deverão ser fixadas por cada ente por meio de lei.

3 Ao revés, não faltam críticas ao possível aumento da regressividade do modelo proposto. Nesse sentido, o artigo de Ribeiro aborda o assunto. Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. *Conjur*, São Paulo, 8 abr. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>. Acesso em: 20 nov. 2020.

4 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 355.

A uniformidade das alíquotas, além de ser um desdobramento da almejada simplificação, também possui relação com outra característica marcante do tributo, qual seja, a de que sua função seria, a princípio, puramente arrecadatória, não possuindo, ao menos diretamente, finalidade extrafiscal, na medida em que se pretende que os objetivos almejados pelas políticas públicas sejam financiados por outros instrumentos que sejam mais eficientes⁵.

Por esse motivo, e também pensando na pacificação do quadro de Guerra Fiscal entre os estados e o Distrito Federal, a PEC nº 45/2019 possui vedação expressa para a concessão de benefícios fiscais envolvendo o IBS, ainda que relacionados à fração da alíquota definida por cada ente federado.

Nessa esteira, a disciplina dispensada ao aspecto quantitativo do IBS possui acentuada importância para a compreensão dos reflexos que o novo imposto terá para os contribuintes e, também, para a Administração Tributária e, ao fim e ao cabo, a pertinência das alterações pretendidas para o Sistema Tributário Nacional, razão pela qual dedicamos o presente estudo para a análise do tema.

2. Base de cálculo

2.1. Abrangência da base de cálculo

O primeiro elemento do aspecto quantitativo, a base de cálculo, em sua função objetiva, corresponde à “perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*”⁶. Em outras palavras, equivale à projeção econômica da hipótese de incidência sobre a qual incidirá a alíquota.

5 Nesse sentido, o CCiF, em nota técnica, consignou que “entende que o IBS não deveria ser utilizado com fins extrafiscais. O objetivo deste imposto deve ser o de arrecadar para financiar a despesa governamental. Objetivos de políticas públicas são alcançados de forma mais eficiente através de outros instrumentos” (CENTRO DE CIDADANIA FISCAL – CCiF. *Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços*. São Paulo: CCiF, 2019, p. 10. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf. Acesso em: 20 nov. 2020).

6 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 208.

Além de sua importância fundamental na definição do valor do tributo, a base de cálculo ostenta relevante função na compreensão do fato imponible que atrai a exação, delimitando, juntamente com o aspecto material, os contornos do conteúdo da relação obrigacional tributária.

A próxima relação entre os dois aspectos é reconhecida, na doutrina, por Paulo Barros de Carvalho, que identifica três importantes finalidades que emergem da base de cálculo, quais sejam, “a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma”⁷.

Os impostos incidentes sobre o consumo, diversamente daqueles que recaem sobre o patrimônio, soem adotar o valor total da operação ou o preço do serviço como base de cálculo da exação. Essa é a regra geral, por exemplo, para o ICMS (artigo 13, incisos I e VI, da Lei Complementar nº 87/1996) e o IPI (artigo 47, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional). Em reflexão acerca da tributação sobre o consumo, Eliud José Pinto da Costa pondera que:

A hipótese de incidência do ICMS mercantil tem como núcleo as operações. É que, ao erigir o modelo desse imposto, o Constituinte considerou o negócio jurídico (negócio mercantil, para ser preciso), e não a coisa comercializada ou a sua circulação física, como elemento essencial sobre o qual deve debruçar-se o legislador infraconstitucional ao formatar o imposto⁸.

Afirmar que a base de cálculo corresponde ao valor da operação implica reconhecer que ela não será restrita ao preço da mercadoria fornecida ou serviço prestado, mas, ao revés, equivalerá ao preço final praticado, compreendendo os encargos incidentes, como, por exemplo, frete, tributos e encargos setoriais.

Nesse contexto, o Imposto sobre Bens e Serviços, enquanto alternativa idealizada para promover a unificação da tributação sobre o consumo, também deverá adotar o valor total da operação como sua base

7 CARVALHO, op. cit., p. 358-359.

8 COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 103-104.

de cálculo, reproduzindo os contornos das regras atualmente encontradas nos impostos incidentes sobre essa base econômica.

A partir dessa primeira conclusão, mostra-se de bom alvitre o aprimoramento da redação proposta para o artigo 152-A, de forma a esclarecer que o imposto, enquanto exação que tem no consumo a sua base imponible, irá incidir sobre as operações que envolvam bens, serviços e direitos, conferindo maior rigor técnico à regra matriz de incidência no texto constitucional.

2.2. Da impossibilidade de concessão de benefícios fiscais

No desenho traçado para o IBS pela PEC nº 45/2019, há um importante – e polêmico – ponto concernente ao aspecto quantitativo, qual seja, a vedação expressa à concessão de benefícios fiscais por parte dos entes federados, o que incluiria, à guisa de exemplo, a redução de bases de cálculo ou alíquota e o reconhecimento de créditos presumidos (artigo 152-A, § 1º, IV).

Uma breve exposição das razões que levaram a essa proposta se mostra necessária.

A concessão de incentivos fiscais pelos Estados e Distrito Federal, em relação ao ICMS, tornou-se um importante instrumento para atração de investimentos do setor produtivo e para fomentar o crescimento regional, contribuindo para a mitigação das desigualdades entre as diversas regiões de nosso país.

Todavia, economistas, já há muito, apontavam a ineficiência alocativa do capital por meio desse caminho, haja vista que o setor produtivo termina por se estabelecer com base na menor carga tributária, não a partir de critérios que efetivamente contribuam por uma maior produtividade e utilização dos recursos humanos e materiais (exemplo: a infraestrutura da região).

A par disso, o menosprezo dos entes federados pelo respeito à exigência estabelecida pela Constituição Federal para a concessão de benefícios, qual seja, que a benesse seja objeto de deliberação por parte dos Estados e Distrito Federal (artigo 155, XII, “g”, da CRFB), que é atualmente concedida no âmbito do Confaz, terminou por conduzir à

denominada “Guerra Fiscal”, gerando um quadro de insegurança jurídica para o contribuinte e também à Administração Tributária.

A solução proposta pela PEC nº 45/2019 para o problema é precipuamente alcançada a partir da conjugação de duas disposições: a adoção do princípio do destino como critério para definir o ente destinatário da arrecadação; e a já mencionada vedação à concessão de incentivos fiscais.

Embora a solução da “Guerra Fiscal” seja uma necessidade para o saneamento do sistema tributário brasileiro, a proposta desperta fundadas preocupações em relação ao agravamento das desigualdades regionais, na medida em que, sem os incentivos fiscais, o setor produtivo tenderia a optar por regiões mais desenvolvidas e com melhor infraestrutura, bem como ao aumento da regressividade da tributação sobre o consumo, com o encarecimento de produtos de necessidade básica.

Em relação à primeira crítica, a resposta oferecida pela PEC nº 45/2019 reside no reforço dos recursos destinados pela União ao financiamento do desenvolvimento regional, o que, em tese, mostrar-se-ia mais eficiente que a concessão de benefícios fiscais⁹. Já quanto à segunda, a proposição excepciona a vedação a concessão de benefícios fiscais à “devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput” (redação proposta para o artigo 152-A, § 9º).

A solução, no entanto, não nos parece oferecer a certeza de que será eficaz para compensar o encargo econômico que poderá representar para a população mais pobre.

Primeiramente, não se pode olvidar que a tributação brasileira, centrada na tributação sobre o consumo em vez da renda ou patrimônio, já é considerada regressiva e pouco comprometida com o postulado da capacidade contributiva, onerando proporcionalmente mais aqueles que têm menor capacidade de contribuir com a arrecadação.

⁹ Na justificativa da PEC nº 45/2019, é consignado que “A proposta pressupõe que haverá a alocação de recursos da União para reforçar a política de desenvolvimento regional, criando mecanismos mais eficientes de redução das desigualdades regionais que a concessão de benefícios de ICMS, no âmbito da guerra fiscal” (p. 61).

O IBS, nos termos em que está desenhado pela PEC nº 45/2019, terá alíquota uniforme e não orientada pelo princípio da seletividade, vale dizer, produtos necessários para a subsistência básica serão tributados da mesma forma que itens supérfluos. Esse acréscimo no custo, decerto, onerará, de forma imediata, a aquisição de bens de primeira necessidade por boa parte da população brasileira.

A redução desse impacto por meio de um programa de transferência de renda que devolva parcialmente o valor do imposto dependeria, decerto, de uma regulamentação adequada dessa política pública, bem como da eficiência do Poder Público em implementá-la e garantir o seu efetivo acesso àqueles que dela mais precisam, circunstâncias que parecem duvidosas, ao menos nesse primeiro momento, considerando a miríade de complexidades que envolve a instituição do IBS e que mobilizará a Administração Tributária nesse primeiro momento.

Há que se conferir à questão o devido cuidado, porquanto a simplificação do Sistema Tributário Brasileiro não pode ser feita às custas da população mais carente. O alerta acerca da questão foi recentemente feito, de maneira oportuna, pela Ministra Regina Helena Costa, que bem ponderou:

O que eu temo é que em nome da simplificação e da unificação se leve a cabo uma reforma que não pense minimamente na Justiça. Estamos em um país essencialmente desigual, tem muito mais gente pobre. Se vai fazer uma reforma tributária a maioria são eles, como fazer uma reforma que desconsidere essas pessoas? Essa [proposta de devolução do dinheiro pago com tributos] seria talvez uma válvula de escape¹⁰.

Parece-nos que o caminho trilhado por outra proposta de Reforma Tributária, qual seja, a PEC nº 110/2019, se mostra mais comprometido com o objetivo constitucional de construção de uma sociedade justa e solidária, na medida em que permitiu, por lei complementar, a concessão de benefícios em relação a itens básicos, tais como

10 RACANICCI, Jamile. Regina Helena Costa: nenhuma proposta de reforma se preocupa com Justiça tributária. *Jota*, São Paulo, 23 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-regina-helena-costa-23082019>. Acesso em: 20 nov. 2020.

alimentos, medicamentos, transporte coletivo e educação (proposta da PEC nº 110/2019 para a redação do artigo 155, § 7º, VIII).

Insta salientar que a concessão dos benefícios de maneira uniforme, pela via da lei complementar, não contraria o propósito de pacificar a Guerra Fiscal, uma vez que a redução da carga tributária estaria relacionada aos itens abrangidos pela benesse, não ao ente arrecadador. Por outro lado, eventual contencioso administrativo ou judicial acerca do enquadramento de determinados bens ou serviços nas hipóteses previstas para os benefícios fiscais não compromete de maneira significativa, não parecendo ser justificativa relevante para se interditar, de maneira absoluta, a previsão de benefícios fiscais em relação a itens de necessidade básica.

2.3. Da não inclusão do IBS na própria base de cálculo: incidência “por fora”

Identificados os contornos gerais concernentes à base de cálculo do IBS, cumpre enfrentar, em um segundo momento, a disciplina oferecida pela PEC nº 45/2019 no que concerne à possibilidade de inclusão do próprio imposto em sua base de cálculo.

Uma breve digressão acerca dessa técnica de tributação se mostra pertinente para melhor contextualização da questão.

Na sistemática da tributação *ad valorem*, a incidência da alíquota sobre a base de cálculo pode se dar de três principais formas: proporcional, com a aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo; “por dentro”, com o imposto integrando a sua própria base de cálculo; e “por fora”, com a exclusão do imposto da base de cálculo antes da apuração do *quantum* da exação. A opção por uma dessas modalidades, conforme apontam Everardo Maciel e José Antônio Schontag, decorre “exclusivamente e sempre da legislação de regência, informada pela técnica de tributação mais adequada”¹¹.

Em relação ao cálculo “por dentro”, cumpre salientar que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 582461/SP, assentou

11 MACIEL, Everardo; SCHONTAG, José Antônio. O ICMS e a base de cálculo da Cofins. *Valor Econômico*, Rio de Janeiro, 2 ago. 2002.

entendimento no sentido de que a utilização dessa técnica para o ICMS é constitucional, tendo em vista que o imposto integra os próprios custos da operação e, por isso, poderia compor a base de cálculo da exação¹².

Pois bem. Nada obstante não haja qualquer vedação expressa ao cálculo do IBS por dentro no bojo da PEC nº 45/2019, o Centro de Cidadania Fiscal – CCiF (2019), responsável pela concepção da proposta, sinalizou o intento de que o cálculo do imposto seja feito “por fora”, de forma que o IBS não deverá, a princípio, compor a sua própria base de cálculo¹³.

Essa tendência representa uma inovação em relação à atual técnica de tributação adotada pelo ICMS (“por dentro”), encontrada no artigo 13, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/1996, que estabelece que “montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”.

A opção pelo cálculo do IBS “por fora” está em consonância com a intenção da PEC nº 45/2019 de promover uma simplificação do Sistema Tributário Nacional, considerando a menor complexidade apresentada pela mencionada técnica, e conferir maior transparência

12 “1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. [...] 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea ‘i’ no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar ‘fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço’. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado ‘por dentro’ em ambos os casos. [...] 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento” (BRASIL. **Recurso Extraordinário 582461**. Relator Ministro Gilmar Mendes, julgado em 18/05/2011 pelo Tribunal Pleno Repercussão Geral – Mérito DJe-158, divulgado em 17-08-2011, publicação 18-08-2011, EMENT VOL-02568-02 PP-00177. DF: STF, 2011).

13 Em nota técnica elaborada pelo CciF (2019), foi consignado que: “A base de cálculo do IBS não contempla seu próprio montante, bem como, durante a transição, o valor dos cinco tributos que estão sendo substituídos (incidência por fora)” (CENTRO DE CIDADANIA FISCAL, op. cit., p. 9).

acerca da carga tributária incidente sobre o consumo para os contribuintes e consumidores finais.

Não se vislumbra, por outro lado, prejuízo à arrecadação, porquanto, em razão da uniformidade do IBS, eventuais ajustes no aspecto quantitativo poderão ser implementados por meio da adequação de sua alíquota, vale dizer, a alteração, a princípio, não será realizada às custas da capacidade arrecadatória dos entes federados.

A inovação, portanto, mostra-se bem-vinda para conferir maior simplicidade e transparência ao novo imposto, oferecendo nítidos benefícios à nova conformação que se pretende conferir ao Sistema Tributário Nacional com a criação do IBS.

Cumprе registrar que a já mencionada PEC nº 110/2019 pretende incluir norma (artigo 156-A, § 1º, XI) que afasta expressamente a possibilidade de o cálculo ser realizado “por dentro”, dispondo que “não integrarão sua base de cálculo o valor do próprio imposto e do imposto de que trata o art. 154, III”.

Sem embargo de a opção pelo cálculo “por fora” ser comum às duas propostas, mostra-se mais adequado o caminho trilhado pela PEC nº 45/2019 de não abordar a matéria no bojo do texto constitucional, deixando a sua regulamentação a cargo da lei complementar, que é a via adequada (e também mais flexível) para o tratamento de questões mais analíticas do aspecto quantitativo.

3. Alíquota

Por fim, cumpre ainda tratar das significativas alterações contidas na PEC nº 45 no que tange à alíquota do IBS. Trata-se de alterações que, caso aprovadas, modificarão de forma significativa a sistemática do direito tributário pátrio e, sem dúvida, encontrarão dificuldades em sua aplicação.

Nesta seção, abordaremos dois aspectos relevantes da alíquota do IBS: (i) sua natureza dúplice, consistindo, ao mesmo tempo, na parcela de competência tributária dos entes federados e na medida de distribuição da arrecadação entre esses entes e (ii) a mutação no conceito de seletividade na tributação sobre o consumo.

3.1. Alíquota como parcela de competência de cada ente versus medida de distribuição de arrecadação

Talvez a principal inovação trazida pela PEC nº 45 seja a drástica limitação da competência dos entes federados no que tange à instituição, regulamentação e cobrança do novo IBS.

De um lado, o caput do proposto art. 152-A determina que o IBS será instituído por lei complementar federal que regulamentará o imposto de forma uniforme para todos os entes federados, assumindo nítido caráter de lei complementar nacional.

De outro lado, referida lei complementar instituirá também o chamado Comitê Gestor do IBS, ao qual competirá, entre outras atribuições, a instituição de regulamento uniforme do imposto para todo o território nacional, a centralização da cobrança e arrecadação e operacionalização da distribuição de receitas.

Neste contexto, nos termos do proposto art. 152-A, § 2º, inciso I, a competência dos entes federados estará restrita à fixação das alíquotas, o que deverá ser feito por lei de cada ente. Portanto, no que tange a esse elemento do aspecto quantitativo, prevalece a autonomia dos entes federados.

Assim, considerando-se a autonomia de cada ente federado para a fixação desse elemento específico do aspecto quantitativo, tem-se que a alíquota final do IBS corresponderá ao somatório das alíquotas fixadas por cada um dos três níveis da federação – União, Estado e Município.

Não obstante, tal autonomia na fixação de alíquotas não é ilimitada. A principal limitação ao poder dos Estados de fixar suas alíquotas encontra-se no inciso VI do mencionado art. 152-A: as alíquotas têm de ser uniformes para todos os bens, direitos e serviços objeto de tributação. Como se verá mais adiante, a exigência de uniformidade de alíquotas tem drásticas repercussões em todo o sistema tributário nacional.

Por outro lado, além de refletir a única parcela de competência tributária dos entes federados, a alíquota, tal como desenhada pela PEC nº 45, também apresenta outro papel fundamental: a proporção das

alíquotas fixadas por cada um dos entes federados serve como medida da distribuição das receitas auferidas.

Com efeito, o § 5º do art. 152-A propõe justamente que a distribuição de receitas, a cargo do Comitê Gestor do IBS, seja feita “proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente”. E, por óbvio, o imposto atribuível a cada ente será cobrado pela alíquota daquele ente.

Pelo que se expôs nesta seção, constata-se que a alíquota, tal qual proposta pela PEC nº 45, apresentará natureza dúplice: de um lado será a própria medida da competência tributária de cada ente federado e, de outro lado, será também a medida da distribuição de receitas entre cada ente federado.

3.2. Mutação do conceito de seletividade

Necessário analisar, ainda, a mutação no conceito de seletividade, empreendida pela PEC nº 45.

Na atual redação da Constituição Federal de 1988, a seletividade se encontra referida nos artigos 153, § 3º, I e 155, § 2º, III, que se referem, respectivamente, ao IPI, de competência federal, e ao ICMS, de competência estadual. Em ambos os dispositivos, a seletividade vem atrelada à essencialidade do produto tributado, visando justamente a desonerar, por meio de redução de alíquotas, produtos de primeira necessidade da população, beneficiando especialmente as famílias de baixa renda.

Por sua vez, como já apontado, a PEC nº 45 propõe que o novo IBS tenha alíquotas uniformes para todos os bens, serviços e direitos. Assim, cada ente federado terá autonomia para fixar suas próprias alíquotas, porém deverá fazê-lo de modo uniforme para todos os bens objeto de tributação, não podendo criar diferenças de alíquota segundo a essencialidade dos produtos.

No texto proposto, a seletividade passa a figurar no art. 154, III, no âmbito de nova competência residual da União para instituição de impostos. Segundo tal dispositivo, a União teria competência para criar impostos seletivos (isto é, com alíquotas diferenciadas), porém apenas

com finalidade extrafiscal, visando “a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos”¹⁴.

A reforma tributária, portanto, institui uma mutação no conceito de seletividade, que não mais constituirá fator de diferenciação de alíquota – eis que vedada tal diferenciação, passando a figurar como critério de competência tributária residual da União.

Em substituição à seletividade pela essencialidade dos produtos e serviços, e visando à mitigação dos efeitos da tributação sobre a população mais pobre, a PEC nº 45, no art. 152-A, § 9º propõe a instituição de mecanismos de transferência de renda para a devolução de parte do imposto pago por contribuintes de baixa renda. Resta saber como se dará a implantação de tal sistemática, que certamente enfrentará diversas dificuldades em sua aplicação.

4. Conclusão

Com este artigo, pretendeu-se oferecer alguns apontamentos acerca da nova sistemática de tributação proposta pela PEC nº 45, com especial ênfase no aspecto quantitativo da regra matriz de incidência do IBS. Consoante o exposto, tanto *alíquota* quanto *base de cálculo* são elementos que sofrerão relevantes modificações na esteira dos objetivos de simplificação do Sistema Tributário Nacional, perseguidos pelos idealizadores da reforma tributária.

Nesse sentido, chamam atenção os esforços de uniformização da base de cálculo e das alíquotas aplicáveis ao IBS, mormente pela imposição de alíquota única para todos os bens de consumo e também pela vedação à concessão de benefícios fiscais por meio de redução de base de cálculo para determinados bens e serviços. Destaca-se, ainda, a pretensão de maior transparência da tributação, o que se atingirá, dentre outros mecanismos, pela adoção da tributação “por fora”.

Por fim, é certo que o atual cenário vivido pelo país é dramaticamente diverso daquele em que originalmente foi proposta a PEC nº 45.

14 BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 20 nov. 2020.

Se àquela época já se vivia um cenário de desaceleração econômica (o que inclusive se pretendia reverter a partir da reforma tributária), o que se tem hoje é um cenário de profunda recessão global desencadeada pela pandemia da Covid-19. Uma reforma tributária para o pós-2020 há que levar em consideração os duradouros efeitos que a crise ora vivenciada terá na economia nacional e global, ainda que, a curto prazo, as prioridades sejam outras.

Referências bibliográficas

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 20 nov. 2020.

BRASIL. **Recurso Extraordinário 582461**. Relator Min. Gilmar Mendes, julgado em 18 de maio de 2011. Tribunal Pleno Repercussão Geral – Mérito DJe-158. Brasília-DF: Supremo Tribunal Federal, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços**. Nota Técnica nº 1. São Paulo: CCiF, 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf. Acesso em: 20 nov. 2020.

COSTA, Eliud José Pinto da. **ICMS mercantil**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

MACIEL, Everardo; SCHONTAG, José Antônio. **O ICMS e a base de cálculo da Cofins. Valor Econômico**, Rio de Janeiro, 2 ago. 2002.

RACANICCI, Jamile. Regina Helena Costa: nenhuma proposta de reforma se preocupa com Justiça tributária. **Jota**, São Paulo, 23 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-regina-helena-costa-23082019>. Acesso em: 20 nov. 2020.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. **Conjur**, São Paulo, 8 abr. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>. Acesso em: 20 nov. 2020.

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

Fernanda Bardichia Pilat Yamamoto¹

Danielle Eugenne Migoto Ferrari Fratini²

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 posituação 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 Federativa³.

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 IBS⁴.

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 nº 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 nº 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 nº 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 PECnº 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)⁵, 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 local⁶.

5 Embora a PEC nº 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 nº 45/2019 e PEC dos Secretários da Fazenda como atribuição do Comitê Gestor. A PEC nº 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 nº 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 municípios⁷.

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 prezarà 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 Segundo⁸:

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 nº 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.

8 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 Gestor⁹. 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,

9 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 correção 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 (federal¹⁰, 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 (federal¹⁰, 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), destruindo 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)¹¹

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)¹²

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”¹³.

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.¹⁴

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 Aragão¹⁵. 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”.¹⁶

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”¹⁷.

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.

DA SIMPLIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL: ANÁLISE CRÍTICA DA REFORMA TRIBUTÁRIA INSTRUMENTALIZADA PELA PEC Nº 45/2019 E DO DESENHO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS À LUZ DO ASPECTO MATERIAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO

Rodrigo Cesar Falcão Cunha Lima de Queiroz¹

Sumário: 1 – Introdução; 2 – Do projeto de unificação da tributação sobre consumo no sistema tributário nacional: um exame à luz da regra-matriz do imposto sobre bens e serviços objeto da PEC nº 45/2019; 3 – Das considerações e críticas relativas ao critério material de incidência do imposto sobre bens e serviços: IBS em estudo; 3.1 – Da incidência do IBS sobre a base tributável do consumo: necessária distinção em relação a tributos incidentes sobre renda e patrimônio e superação da atecnia da PEC nº 45/2019; 3.2 – Da tendência do constituinte derivado ao esgotamento do critério material do IBS em esboço: uma tentativa desnecessária de

¹ Procurador do Estado de São Paulo. Mestre em Direito Constitucional pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Bacharel em Direito pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB). Pós-graduando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

prevenção de controvérsias e a análise do risco concreto de engessamento do sistema tributário nacional; 4 – Conclusão; Referências bibliográficas.

1. Introdução

Enquanto produto cultural voltado à regência das interações sociais e, pois, instrumento direcionado ao alcance da *paz social – valor mais próximo ao ideal de Justiça* –, o direito positivo deve ser dinâmico, acompanhando o contexto social e o movimento de constante evolução da sociedade, a ponto de atualizar-se e endereçar as mais delicadas reconfigurações operadas no mundo fático, sob pena de condução da ordem jurídica à inefetividade, por carência de correspondência com os relacionamentos sociais que lhe dão suporte. Inclusive porque o direito não é fim em si mesmo, mas instrumento em prol do interesse comum, do bem de todos.

À luz desse raciocínio, tem se revelado premente no direito pátrio uma reformulação do Sistema Tributário Nacional, o que tem tomado as pautas dos mais atuais estudos e debates em matéria de direito tributário, máxime em razão da grave crise que vem acometendo a economia e o Estado brasileiro há anos e, principalmente, dos entraves e da verdadeira crise de efetividade que vêm assolando o direito positivo tributário. Isso, sobretudo, em decorrência da relativa perda de correspondência entre um sistema jurídico tributário marcado por tributos cujos regimes foram desenhados há décadas e a atual conjuntura socioeconômica e empresarial, esta gravada pelo constante surgimento de inovadores e jamais vistos institutos e feições.

Portanto, diante dessas discussões e da percepção da necessidade de atualização do direito positivo tributário, vislumbra-se, contemporaneamente, que o tema tem tomado a atenção de autoridades e órgãos com competências legislativas ou legiferantes, deflagrando um forte movimento de diálogo técnico-institucional direcionado à reformulação do sistema tributário, marcado notadamente pela elaboração, apresentação e propositura de diversas Propostas de Emenda à Constituição (PECs) vertidas à implementação de uma reforma tributária.

Dentre essas, merecem destaque as PECs que objetivam e propõem a reformulação da tributação do consumo, a exemplo da PEC nº 45/2019, partindo, no mais das vezes, em defesa de uma simplificação tributária

por meio da criação de um único imposto sobre bens e serviços (IBS) – *denominação e sigla a serem reiteradamente referenciadas no trabalho* –, substitutivo de várias exações incidentes, hoje, sobre o consumo e que dão azo a complexas e infundáveis discussões jurídicas, grande parte estimuladas pelas lacunas de concretização ou aplicação existentes entre o contexto desatualizado do enunciado legal e a atual realidade social que aquele (texto) pretende reger, nos termos já suficientemente adiantados nos parágrafos acima.

Nesse particular, ante a essencialidade da reformulação da tributação do consumo é que se desenvolverão os parágrafos seguintes, adotando-se como foco uma análise crítica sobre o imposto simplificado sobre o consumo objeto da principal PEC sobre a reforma tributária em discussão, qual seja a PEC nº 45/2019, notadamente sob o prisma do critério material da regra-matriz de incidência do tributo e por meio do tracejo de um paralelo entre o desenho proposto à exação em destaque – IBS – e a atual configuração do Sistema Tributário Nacional, inclusive sob a perspectiva das funções conferidas às diferentes categorias de normas do sistema.

2. Do projeto de unificação da tributação sobre consumo no sistema tributário nacional: um exame à luz da regra-matriz do imposto sobre bens e serviços objeto da PEC nº 45/2019

Na esteira do contexto supramencionado, em que a conjuntura socioeconômica tem demandado uma reformulação da tributação sobre consumo no Brasil, é que ganham força as Propostas de Emenda à Constituição Federal de 1988², voltadas à efetivação de uma reforma tributária tendente à simplificação da tributação no Brasil; o que vem sendo preconizado por aquelas por meio da apresentação dos mais diversos instrumentos de inovação fiscal, os quais vão desde tentativas de redução e *enxugamento* de certas obrigações acessórias essencialmente burocráticas até a defesa de uma tributação simplificada e uniforme sobre a cadeia produtiva e de consumo, sem maiores *discrímens* de alíquotas e

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

pluralidade de relações subjetivas entre sujeito passivo tributário de um lado (contribuinte ou responsável) e entes tributantes de outro.

Dentre tais PECs, a PEC nº 45/2019 vem contemporaneamente gozando de maior apoio e relevância no cenário político que as demais, e vem alcançando um trâmite mais avançado no Congresso Nacional. Por tal razão, o objeto principal de estudo, porque uma pretensão de análise da totalidade das PECs relativas à reforma tributária, para além de inviável dada a concisão do trabalho, também o seria pelo fato de que muitas carecem da força política necessária para tramitação.

Prosseguindo à luz do corte metodológico retroconsignado, há de se salientar que a PEC nº 45/2019, de autoria do Deputado Federal Baleia Rossi, ato contínuo a proposições do Centro de Cidadania Fiscal (CCIF), surge tendo por foco a simplificação da tributação sobre consumo no Brasil, intentando fazê-lo, em suma, sob dois prismas principais, quais sejam:

- 1) **relativamente à obrigação principal (pagar o tributo):** por meio da substituição de 5 (cinco) tributos incidentes sobre a base de tributação do consumo (três impostos – de competência da União, dos estados e Distrito Federal (DF), e dos municípios e DF, respectivamente – e duas contribuições sociais da competência da União) – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto Sobre Serviço (ISS), Programas de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) – por um único imposto sobre bens e serviços (IBS), marcado, em suma, por ser: totalmente não cumulativo; integrado por alíquota única e incidente de modo uniforme e indistinto sobre bens, serviços e direitos em geral; calculado “por fora”, de modo que sua carga tributária não é incorporada à base de cálculo, para fins de quantificação da exação; e de arrecadação centralizada por um Comitê Gestor Nacional do IBS, sendo o produto arrecadado devido exclusivamente ao estado de destino da operação, sem previsão normativa permissiva de concessão de benefícios fiscais;

- 2) **relativamente às obrigações acessórias (obrigações de fazer/não fazer voltadas à fiscalização tributária):** por meio da substituição de um vasto número de obrigações acessórias relativas aos 5 (cinco) tributos substituídos (prestar declarações, apresentar documentos e livros empresariais) por um procedimento unificado e uma guia única.

Propõe-se, assim, da forma como desenhado, um incontestável avanço no modelo de tributação brasileiro sobre o consumo em vigor, que, porquanto concebido há décadas, não tem acompanhado as inovações associadas à dinamização das relações socioeconômicas decorrente da globalização e do rápido desenvolvimento da tecnologia, sendo campo fértil para problemas e debates infindáveis relacionados à aplicação de norma e institutos tributários *desatualizados* a operações e conjunturas fáticas desenhadas contemporaneamente à luz das novas feições de sociedade, de economia e de realidade globalizada e tecnológica. Tal é, precisamente, o que se consigna na “Justificativa” da referida proposta de alteração constitucional, em que, para cada problema apontado no sistema jurídico atual, defende-se estar a solução na reforma tributária.

Sob referido prisma, voltando-se ao endereçamento dos maiores entraves à tributação sobre consumo na realidade contemporânea, apresenta-se, à evidência, que a complexidade em torno de tal microssistema tributário vigente é, de fato, terreno propício à perenização dos mais vários questionamentos e litígios entre o fisco e o particular, em debates que se fundamentam nos mais diversos aspectos do direito tributário, espalhando-se sobre questões que vão desde conflitos de competência e (não) incidência tributárias a (des)cumprimento de obrigações acessórias. Isso sem se olvidar, ainda, que não é infenso à sistemática atual o frequente surgimento de entraves entre entes federativos, calcados no exercício de competências tributárias relacionadas tanto a uma mesma exação (exemplo: estados distintos cobrando ICMS sobre uma operação interestadual) como a diferentes tributos (exemplo: incidência de ICMS ou ISS sobre operações de natureza mista).

É, destarte, na intenção de ultrapassar tais vicissitudes que se funda a reforma tributária preconizada na PEC nº 45/2019, em que suas inovações e proposta de simplificação tributária são defendidas como medidas necessárias e fundamentais à superação de tal *crise tributária* e, pois,

como instrumentos hábeis a uma viabilização da função arrecadatória do estado aliada à conferência de condições ao particular para aumento de produtividade e garantia de expansão.

Com base nisso, consiste da própria justificativa apresentada para a proposta de emenda em exame o endereçamento de cada inovação normativa buscada, individualmente considerada como instrumento apto à superação de problemas específicos e vislumbrados sob a ótica da tributação sobre consumo atual, quais sejam, em suma: alto custo de investimentos decorrente da oneração desproporcional da produção nacional; influência negativa da estrutura tributária sobre a produtividade brasileira (guerras fiscais e alocação ineficiente de investimentos – modelo de tributação do ICMS); complexidade do modelo de tributação sobre consumo, que estimula dúvidas e litígios; inchaço do contencioso administrativo e judicial tributários.

Nessa senda, a PEC nº 45/2019 empreende esforços à contenção desses problemas por meio da simplificação tributária via instituição do IBS, que, porquanto a) substituto de 5 (cinco) exações hoje regidas por uma série de diferentes diplomas legais; b) integral e essencialmente não cumulativo; c) calculado “por fora”; d) lançado com base em alíquota uniforme e aplicável indistintamente sobre operações com bens, serviços e/ou direitos; e) de arrecadação direcionada ao estado de destino, sem possibilidade de concessão de benefícios fiscais; e f) associado a uma obrigação acessória única, deteria o potencial de: 1) pôr termo nos conflitos de competência tributária e nas discussões sobre o tributo incidente nas operações; 2) encerrar guerras fiscais, viabilizando-se a alocação eficiente de investimentos e de meios de produção (empresas não mais serão instaladas conforme carga tributária ou benefícios fiscais do estado em que se estabelecem, mas segundo sua integração na cadeia de produção); 3) proporcionar transparência e cidadania fiscais (por não integrar o preço do bem, serviço ou direito, o adquirente sabe o quanto paga a título de imposto, reduzindo fraudes fiscais); 4) desburocratizar a fiscalização tributária, reduzir o contencioso tributário e, ademais, minorar o custo administrativo de controle e arrecadação, e o custo burocrático de recolhimento.

Contudo, mesmo apesar de tais escopos e empenhos associados ao projeto de reforma tributária em apreço, via PEC nº 45/2019, cumpre

asseverar que o alcance de seus fins não se mostra, ainda, um produto naturalmente alcançável a partir da sua implementação nos moldes propostos e anteriormente sintetizados. Com efeito, o instrumental teórico explicitado deve gozar de terreno fértil e de um aparato prático que lhe seja correspondente. Em termos simples, é salutar que a norma geral e abstrata do novo tributo, isto é, a regra-matriz de incidência do IBS, seja desenhada em estreita correspondência com tal ideário e, pois, apta à efetivação da referida simplificação da tributação sobre o consumo. Do contrário, os prejuízos ao sistema tributário podem ser deveras maiores, eis que, apesar dos custos da reforma, seus pretensos benefícios seriam silenciados por uma reformulação ou um agravamento dos problemas hoje enfrentados.

Portanto, diante do papel decisivo atribuído à confecção e à definição dos elementos do novo tributo sobre o consumo, para fins de alcance do êxito esperado com a implementação da PEC nº 45/2019, não se pode avançar no presente estudo sem um exame específico dos aspectos da regra-matriz de incidência do IBS já identificáveis a partir da PEC referenciada. Nesses termos é que se prossegue, sem, porém, pretender esgotar o tema; máxime porque a definição precisa da regra-matriz de incidência tributária³, com especificação de todos os seus elementos, dá-se em plano infraconstitucional, precisamente na lei instituidora do tributo e, no caso específico dos impostos, também em lei complementar (art. 146, inc. III, *a*, da CF/1988⁴), não se esgotando na norma consti-

3 Nesta ocasião, adota-se a noção de *regra-matriz de incidência tributária* (RMIT) de Paulo de Barros Carvalho, na qual essa consubstancia norma-padrão voltada à estruturação e à tipificação genérica da incidência dos tributos, sendo, em outros termos, regra de conduta que marca, de modo simplificado, o *núcleo da incidência fiscal* e, pois, institui o tributo, consubstanciando *norma tributária em sentido estrito*, marcada por grande carga deôntica e manifestada pelo estabelecimento de critérios-padrão situados no *descriptor* ou na *hipótese* (“se X”) e no *prescritor* ou *consequente* (dever ser – “então deve ser Y”) da norma, assim dispostos: “Na hipótese *descriptor*), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (*prescritor*), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 267).

4 Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...].

tucional, que, enquanto *norma de estrutura*⁵, apenas confere aos entes federados competência tributária, de modo a não se confundir com a *norma de conduta* que institui e dá substância à exação.

Partindo-se do prisma de análise da regra-matriz de incidência do tributo (como definido na nota de rodapé nº 3), bem assim do corte metodológico citado anteriormente, que adota como limite para o presente exame da norma de incidência do IBS o conteúdo da PEC nº 45/2019, cumpre apreciar os elementos à individualização do imposto sobre bens e serviços proposto, para o fim de viabilizar a tessitura de exame e considerações críticas sobre a remodelação da tributação sobre o consumo em debate como meio à simplificação tributária e à efetivação da atividade tributante rumo à realização de seu fim maior em prol do interesse público primário.

A esse respeito, em análise à PEC nº 45/2019, depreende-se que esta, ao se propor a alterar a CF/1988, prevendo competência para instituição do IBS via lei complementar nacional (art. 152-A, *caput*), já estabelece os seguintes critérios essenciais, segmentados conforme *descriptor* (item 1) e *prescritor* (item 2) da regra-matriz de incidência tributária, quais sejam: 1.1) *critério material*: incidência sobre bens e serviços, abrangente a intangíveis, cessão e licenciamento de direitos, locação de bens, importação de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos (art. 152-A, *caput* e § 1º); 1.2) *critério espacial*: qualquer lugar do território nacional (art. 152-A, *caput*); 1.3) *critério temporal*: incidente por operação (art. 152-A, § 2º), apesar de não delineado se em seu início ou em sua conclusão, o que deve ser definido na lei complementar instituidora; 2.1) *critério pessoal*: a) *sujeição ativa*: repartição entre União (instituição e fixação de alíquota); Estados, DF e Municípios (fixação de alíquota), e; Comitê Gestor Nacional (cobrança e fiscalização) – (Art. 152-A, *caput* e §§ 2º e 6º); b) *sujeição passiva*: não definida, devendo, pois, ser especificada

5 Acerca de tal conceito, a jurista pátria Aurora Tomazini de Carvalho leciona: “Clássica é, na doutrina do direito, a divisão das regras jurídicas em dois grandes grupos: (i) normas de comportamento (ou de conduta); e (ii) normas de estrutura (ou de organização). As primeiras diretamente voltadas para as condutas interpessoais; e as segundas voltadas igualmente para as condutas das pessoas, porém, como objetivo final os comportamentos relacionados à produção de novas unidades jurídicas [novas normas jurídicas]” (Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 367).

na lei complementar instituidora; 2.2) *critério quantitativo*: a) *alíquota*: única, a ser integrada pelas somas de alíquotas parciais fixadas por União, estados ou DF e município de destino da operação (art. 152-A, § 2º); b) *base de cálculo*: não definida, ficando a cargo da lei complementar instituidora da exação.

Destarte, mediante exame da estrutura inicialmente conferida pela PEC nº 45/2019 ao IBS, notadamente sob a ótica da norma de incidência proposta nesse instrumento normativo e tendo em conta sua relevância à consecução e à potencialização da finalidade de simplificação tributária que lhe move, apresenta-se o seguinte panorama:

- 1) quanto aos elementos da regra-matriz não estabelecidos com precisão na PEC nº 45/2019 – *quais sejam o critério temporal e os subcritérios da sujeição passiva e da base de cálculo, inseridos respectivamente nos critérios pessoal e quantitativo* –, a norma de alteração da CF/1988 em comento é *neutra*, sendo a preocupação com o alcance de seus fins delegada ao legislador complementar, a quem competirá fixar a regra-matriz do IBS em definitivo e em sua completude, tanto por ocasião do art. 146, inc. III, a, da CF/1988, pelo que, em matéria de impostos, compete à lei complementar a definição de seus fato gerador, base de cálculo e contribuinte, como, sobretudo, por ordem da própria Proposta de Emenda Constitucional, que propõe, no *caput* do artigo 152-A, seja o imposto propugnado instituído por lei complementar;
- 2) quanto aos elementos da regra-matriz consubstanciados no critério espacial e nos aspectos de sujeição ativa (critério pessoal) e alíquota (critério quantitativo), delineados na PEC nº 45/2019, deixando-se de lado debates sobre a compatibilidade desses com o arcabouço constitucional tributário, por refugirem ao objeto do estudo, exsurge que tal norma de reforma da Lei Maior, a despeito de adentrar no tratamento de questões que poderiam ser da alçada legal, *ex vi* art. 146, inc. III, da CF/1988, tem, ao menos *a priori*, o condão de *operar simplificação e justiça fiscal na tributação sobre o consumo*, máxime pelo fato de se dispor, no campo prático, a retirar travas que vêm ocasionando, historicamente, muitos dos problemas retromencionados, mormente ao defender imposição de alíquota única, sem fator de *discrímen*, e,

também, por desenhar uma metodologia de tributação que, por adotar o critério do destino das operações tributadas como regra para quantificação e entrega do produto arrecado, não abre margem para discussões sobre conflitos de competência, infindáveis atualmente, e;

- 3) quanto ao critério material, na forma como definido na PEC nº 45/2019, emana da referida Proposta de Emenda à Constituição Federal uma preocupação que, a despeito de compreendida – máxime quando se procede a uma análise esmiuçada dos problemas diuturnamente enfrentados na seara da incidência dos tributos sobre consumos em vigor – *não* corresponde ao desenho do elemento material constante do projeto da regra-matriz de incidência do IBS apresentado, de modo que eventual consagração do imposto nesses termos poderia, a pretexto de tentar pôr fim a problemas atuais em matéria de tributação sobre o consumo, o fazer apenas estaticamente, podendo operar um *engessamento* da tributação sobre consumo no tempo, em momento em que o Direito demanda dinamização, e ser solo fértil ao surgimento de embates comparáveis aos já enfrentados no sistema de tributação sobre o consumo atualmente vigente.

Sob tal particular, diante da coerência conceitual inicial entre as finalidades precípuas da PEC nº 45/2019 com a unificação da tributação sobre o consumo e a quase totalidade dos critérios da regra-matriz de incidência da exação nesta já definidos, à exceção do critério material, ponto em que há de se ter redobrada cautela, avança-se ao tópico seguinte, ora voltado especificamente ao endereçamento e ao tratamento pontual de dúvidas e críticas atinentes ao elemento material da potencial norma de incidência do IBS.

3. Das considerações e críticas relativas ao critério material de incidência do imposto sobre bens e serviços: IBS em estudo

Em prosseguimento à análise do imposto sobre consumo objeto da PEC nº 45/2019, ora sob o enfoque específico e aproximado do critério material eleito pelo Constituinte Derivado para sua norma de

incidência, conforme proposta de formação da regra-matriz não esgotada em tal norma propositora de alteração constitucional, resulta que a atividade humana tributável pela via IBS, na condição de *fato-signo presuntivo de riqueza* e segundo aspecto material já adiantado anteriormente, vem delineada expressamente no artigo 152-A, *caput* e § 1º da Constituição Federal de 1988, cujo texto é proposto na PEC em apreço, assim redigido:

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.

§1º O imposto sobre bens e serviços:

I – incidirá também sobre:

- a) os *intangíveis*;
 - b) a *cessão e o licenciamento de direitos*;
 - c) a *locação de bens*;
 - d) as *importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos*;
- (grifos nossos)

Pois bem, cotejando-se a proposta de materialidade tributária do imposto sobre bens e serviços constante da PEC nº 45/2019, consoante enunciado *supra*, com o constitucionalismo e o sistema tributário nacional e, inclusive, com o propósito de unificação e simplificação da tributação sobre o consumo, resulta salutar a tessitura de considerações sobre pontos que remontam desde as searas da técnica legislativa e da linguagem utilizada pelas autoridades competentes pelo processo de reforma constitucional à função desempenhada pelas diferentes espécies normativas, notadamente com vistas à estabilidade e à integração do sistema.

Tais questões, porquanto ligadas a preocupações ocasionadoras de importantes efeitos na implementação das mudanças preconizadas na PEC nº 45/2019 e, pois, decisivas à efetivação dos fins almejados com a reforma tributária em debate, são tratadas nos subtópicos seguintes.

3.1. Da incidência do IBS sobre a base tributável do consumo: necessária distinção em relação a tributos incidentes sobre renda e patrimônio e superação da atecnia da PEC nº 45/2019

Prosseguindo nesse viés, cumpre reprimir que a atividade tributante do estado, porquanto de raiz constitucional e com bases que respeitam direitos e garantias fundamentais, notadamente os conexos à isonomia e à dignidade da pessoa humana, pressupõe, para imposição ao sujeito passivo tributário de obrigação pecuniária de cariz tributário, alguma manifestação de riqueza, a qual: consubstancia o *fato-signo presuntivo de riqueza*, encontra correspondência no critério material da norma de incidência tributária e, no caso dos impostos e das contribuições, decorre de algum aspecto ínsito ao contribuinte, sem necessidade de contraprestação estatal.

Em prosseguimento a esse raciocínio, a Ciência do Direito, ao tratar do tema, partindo das normas de competência tributária consagradas no texto constitucional, leciona que, no campo da tributação pela via dos impostos e das contribuições, a manifestação de riqueza atribuída ao sujeito passivo dá azo à segmentação das exações conforme bases de incidência, mediante classificação apta a reclamar especificidades em torno dos regimes jurídicos aplicáveis a tais tributos e a ser instrumento importante rumo à pacificação e à resolução de discussões jurídicas a exemplo das que transitam em torno da análise de bitributação.

Nesse viés, surge relevante a classificação do imposto e das contribuições de acordo com o cerne de seu critério material, sua base de incidência, ponto em que o tributo pode ter por *fato-signo presuntivo de riqueza a renda, o patrimônio ou o consumo ostentado por parte do sujeito passivo tributário*. Com efeito, nessa segmentação, impostos e contribuições têm por base de tributação: 1) *a renda* quando adotam como fato jurídico tributário a riqueza manifestada pelo contribuinte por meio do próprio *auferimento de renda*, como é o caso, por excelência, de IR, CSLL e PIS/Cofins (CF/1988, arts. 153, III, e 195, I); 2) *o patrimônio* ao incidirem sobre riqueza representada pelo *estoque de renda*, a exemplo de ITR e IGF (CF/1988, art. 153, incs. VI e VII), ITCMD e IPVA (CF/1988, art. 155, incs. I e III), IPTU e ITBI (CF/1988, art. 156, incs. I e II); e 3) *o consumo* quando deflagrados a partir de riqueza representada no *consumo da renda*, como ocorre nas

figuras exacionais correspondentes a IPI (CF/1988, art. 153, IV), ICMS (CF/1988, art. 155, II) e ISS (CF/1988, art. 156, III).

Trasladando-se tal entendimento à seara do IBS proposto na PEC nº 45/2019, evidencia-se verdadeira incoerência em torno de sua estrutura, uma vez que, apesar de ter sido desenhado com vistas à remodelação da tributação sobre o consumo, em substituição aos mais relevantes impostos concebidos no sistema tributário vigente e que tomam por base a tributação do consumo (IPI, ICMS e ISS – *não se olvidando das contribuições*), a composição do critério material de sua regra-matriz de incidência, na forma do enunciado transcrito no início deste tópico, remete à tributação, via IBS, de bens e serviços, como se fora espécie de exação que tem por base de incidência o estoque de renda, ou seja, o patrimônio, não o consumo.

Em que pese ser compreensível essa confusão, dado que, enquanto produto legislativo, referida Proposta de Emenda à Constituição Federal de 1988, rege-se por *linguagem técnica, heterogênea e falível*⁶, *não pelas cientificidade e infalibilidade ínsitas à linguagem da Ciência do Direito*, verifica-se, aqui, ameaça à finalidade maior da reforma tributária em análise, voltada à simplificação da tributação sobre consumo. Isso porque, mesmo a despeito de os métodos de interpretação teleológico, histórico e sistemático reclamarem a conclusão pela natureza de imposto sobre o consumo do IBS e, ainda, de tais não cederem lugar ao produto isolado do método interpretativo literal⁷, o surgimento de amplas dis-

6 Discorrendo sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho leciona: “Os membros das Casas Legislativas, em países que se inclinam por um sistema democrático de governo, representam os vários segmentos da sociedade. Alguns são médicos, outros bancários, industriais, agricultores, engenheiros, advogados, dentistas, comerciantes, operários, o que confere um forte caráter de heterogeneidade, peculiar aos regimes que se queiram representativos. [...] Ponderações desse jaez nos permitem compreender o porquê dos erros, impropriedades, atecnias, deficiências e ambiguidades. Não é, de forma alguma, o resultado de um trabalho sistematizado cientificamente. [...] Ainda que as Assembleias nomeiem comissões encarregadas de cuidar dos aspectos formais e jurídico-constitucionais dos diversos estatutos, prevalece a formação extremamente heterogênea” (CARVALHO, op. cit., p. 42).

7 Para a Ciência do Direito, nas linhas das seguintes lições de Paulo de Barros Carvalho, “não é difícil distribuir os citados *métodos de interpretação* pelas três plataformas de investigação linguística. Os métodos literal e lógico estão no plano sintático, enquanto o histórico e o teleológico influem tanto no nível semântico quanto no pragmático. O critério sistemático da interpretação envolve os três planos e é, por isso mesmo, exaustivo da linguagem do direito. Isoladamente, só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque antessupõe os anteriores. É, assim, considerado o método por excelência” (Ibidem, p. 128).

cussões fundadas no apego aos termos expressos do texto parece ser inevitável, inclusive sob os enfoques da bitributação e do confisco, eis que a consideração do IBS como imposto sobre patrimônio aproximaria da tributação recaída sobre o patrimônio empreendida por impostos como o IPVA e o IPTU.

Tal circunstância seria imediatamente prejudicial ao fim buscado pela PEC nº 45/2019 e voltado à redução da litigiosidade, perenizando o inchaço do contencioso tributário.

Exatamente em decorrência do panorama susomencionado e dada a oportunidade de feitura de ajustes no texto da PEC em exame, em razão do seu trâmite presente, é salutar, para fins de potencialização dos resultados almejados com a reforma tributária e de prevenção de debates desnecessários e eficazmente evitáveis, o saneamento da referida *atecnia* em que incorre o Constituinte pátrio, o que se mostra alcançável por meio da simples inclusão, no artigo 152-A, *caput* e § 1º, da CF/1988, proposto, do termo *operações*, a fim de que se prescreva a incidência do tributo em esboço sobre *operações com bens e serviços*, não sobre estes. Essa simples manobra já é apta a esvaziar eventuais discussões fulcradas na lógica apresentada, posto que a interpretação da norma, mediante recurso a qualquer método concretizador, conduziria a um ponto comum, à conclusão pela natureza do IBS como um imposto incidente sobre consumo.

3.2 Da tendência do constituinte derivado ao esgotamento do critério material do IBS em esboço: uma tentativa desnecessária de prevenção de controvérsias e a análise do risco concreto de engessamento do sistema tributário nacional

Prosseguindo no exame do critério material da regra-matriz de incidência do IBS, consoante texto da PEC nº 45/2019, exsurge, adicionalmente ao ponto acima e com vistas ao alcance do máximo potencial esperado da Reforma Tributária em debate, a salutar consideração da tentativa do Poder Constituinte Reformador de esgotar o âmbito fático de incidência do tributo, conforme disposição do já transcrito § 1º do artigo 152-A da CF/1988, em proposição, segundo o que tal exação também incide sobre *operações com bens intangíveis* ou relativas a *cessão e licenciamento de direitos, locação de bens e importações de bens, serviços e direitos*.

A esse respeito, urge inicialmente reconhecer que, de fato, é compreensível, até mesmo justificável do ponto de vista de uma análise retrospectiva, a preocupação do Poder Constituinte Derivado em consagrar, no corpo da Constituição Republicana de 5 de outubro de 1988, uma delimitação clara e precisa do campo material de incidência do imposto sobre bens e serviços.

Sobretudo porque não se pode olvidar de traumas e vicissitudes enfrentados pelo Estado (*lato sensu*) em decorrência dos esforços enviados rumo à tributação, via IPI, ICMS ou ISS, de operações com bens e/ou serviços não expressamente abarcados pelo legislador no texto normativo e que já foram objetos das mais várias controvérsias sobre a competência tributária.

Tal é o que se verifica com facilidade quando se passa a analisar os ruídos na atividade tributante, surgidos em ato contínuo à emergência de operações com bens e/ou serviços advindos de inovações tecnológicas – *as quais têm sido corriqueiras em uma sociedade globalizada e a todo tempo on-line como a presente*. Basta citar, exemplificativamente, as divergências em torno da tributação de *softwares* enquanto bens ou serviços e de serviços de *streaming*, assim como, quando se analisa base de incidência diversa do consumo, da tributação sobre criptomoedas.

Todavia, em que pese referida cautela, há de se ter em conta que o esforço que lhe é correspondente não pode ser visto única e exclusivamente como meio de *blindagem* do sistema tributário nacional contra a litigiosidade tributária desarrazoada, máxime por corresponder, em verdade, a uma via de mão dupla, passível de ser usada também como argumento para afastar a incidência tributária em circunstâncias como as já vislumbradas na sistemática atual, ou seja, em sobrevindo novas espécies e estruturas de operações com bens e/ou serviços diversos dos já endereçados pelo órgão legiferante, ante inovações atualmente não imaginadas e que sequer se aproximam do elenco material veiculado na PEC nº 45/2019⁸.

8 Corroborando tal visão, sob um viés ainda mais amplo que o exposto, no sentido de que a abertura normativa do critério material de incidência do IBS se revela salutar também no plano legal, merece destaque a concepção seguinte, segundo a qual, em casos de imposto sobre valor agregado – IVA, como o tributo em estudo, “o fato gerador deve ser amplo o suficiente para abranger todo e qualquer tipo de operação que envolva o fornecimento de bens e serviços. A lei pode ou não categorizar de forma exemplificativa os tipos de transação, mas deve deixar em aberto para a possibilidade de se tributar tipos de operação não previstos ou

A ponderação em comento é salutar, a fim de que a cautela empreendida originalmente pelo Constituinte de Reforma, na PEC examinada, não corra o risco de fazer prevalecer, sem motivo racional ou legítimo, o princípio da segurança jurídica – *sob o viés da previsibilidade das situações elencadas na Lei Maior*, em detrimento da estabilidade do Sistema Tributário. Em outros termos, assevere-se que o excesso de zelo quando do arrolamento, no corpo da CF/1988, de fatos tributáveis atualmente conhecidos pelo Constituinte pode ser razão legítima à defesa da não incidência do imposto sobre fatos e situações oriundos da inovação e que não tenham, por essa circunstância, sido originalmente previstos pelo Constituinte Derivado.

Justamente à luz desse panorama, revela-se mais apropriado, sob o ponto de vista da maximização dos potenciais avanços almejados com a reforma tributária, o silêncio, a omissão do Texto Constitucional quanto a tal abordagem esmiuçada das hipóteses de incidência do IBS, máxime pelo fato de, à luz do Constitucionalismo Tributário e da melhor técnica legislativa, ser suficiente, na esfera da Constituição Federal de 1988, a previsão da incidência do tributo em menção sobre operações com bens, serviços e direitos, sem maiores aprofundamentos.

Mencionada conclusão, como dito, busca respaldo incontestado no Direito Constitucional pátrio, tendo em conta que a norma constitucional tributária, enquanto *norma de estrutura*, não tem o condão, por si só, de instituir o tributo, sendo que seu escopo precípua é, diversamente, deferir aos entes políticos a competência para tanto. E isso deve ser feito de modo geral e abstrato, sem adentrar no endereçamento de situações concretas e específicas, sob pena de impingir na norma constitucional o risco despiçando e incontestado de perda de correspondência com a realidade subjacente e que lhe confere suporte, nos termos previamente perfilhados.

Nesse ponto, reprise-se que, pelo fato de a CF/1988 desempenhar tal papel fundamental na estruturação do sistema tributário, o exercício

que venham a surgir no futuro. O termo ‘fornecimento/provisão’ deve ser definido de forma ampla de modo a incluir as seguintes transações: venda (alienação) ou aluguel de mercadorias, prestação de serviços, arrendamento, licenciamento, qualquer tipo de transferência, permissão ou concessão de direito de uso de bens tangíveis e intangíveis; permuta ou troca de bens ou serviços, etc.” (LUKIC, Melina de Souza Rocha. Análise e proposta do fato gerador do IBS na reforma tributária do Brasil. *Jota*, São Paulo, 15 maio 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/analise-e-proposta-do-fato-gerador-do-ibs-na-reforma-tributaria-do-brasil-15052020#sdfootnote6anc>. Acesso em: 20 maio 2020).

das competências para a instituição do tributo ou a fixação de seus elementos e para o estabelecimento de obrigações instrumentais deve ficar sempre a cargo de edição de lei complementar ou ordinária por cada ente federativo, dentro dos limites previamente definidos nas normas de estrutura constitucionalmente firmadas.

Daí resulta que, tal como as *normas de estrutura* que não as conexas diretamente à definição de competência tributária ou de reserva constitucional, todas as *normas de conduta* relacionadas à seara tributária e voltadas à regência das relações intersubjetivas – *no caso, à relação do sujeito passivo tributário com o Fisco* – dentre as quais se insere a regra-matriz de incidência do IBS, são de tratamento reservado à norma infraconstitucional, à lei, seja esta *complementar* (*quórum* de maioria absoluta – CF/88, art. 69), à luz de reserva de matérias constitucional e minudentemente delimitadas, como se dá com o tributo em estudo (*ex vi* art. 152-A, *caput*, proposto na PEC nº 45/2019), ou *ordinária*, residual e editada por *quórum* simples.

Em outros termos, importa asseverar que, não sendo o tratamento de determinada matéria tributária dependente de previsão na Constituição Federal, conquanto não relacionada à fixação de competência ou à delimitação de processo legislativo, sua positivação poder-se-ia dar por lei, que deve ser de *status* complementar, caso a temática esteja, na Lei Maior, inserida na reserva desta espécie legislativa, a exemplo do artigo 146 da CF/1988⁹,

9 Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

ou, em caso negativo, por meio da edição de simples lei ordinária, ocupante de um campo verdadeiramente residual¹⁰.

Referendando o entendimento em apreço, é digno de destaque, exemplificativamente, o artigo 153, inciso III, da Lei Fundamental, cujo teor, apesar de conferir à União competência para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – IR, cumpre tal mister sem arrolar maiores critérios ou delimitações, sequer aqueles relacionados à compreensão de renda tributável, conferindo, pois, tal incumbência ao legislador infraconstitucional.

Com efeito, da mesma forma como se dá com o IR, cuja metodologia é replicada nos demais tributos, urge salientar a imperiosa contenção do Constituinte Derivado ao seu papel maior, que, na seara tributária, é conferir estrutura ao sistema e delegar competências. Esse raciocínio, entretanto, não impede que o Congresso Nacional, desejando conferir maior previsibilidade em matéria de incidência do IBS, o faça; porém impõe que isso não se dê no corpo da Constituição Federal, por meio do Poder Constituinte, mas no desenvolvimento do processo legislativo, meio pelo qual referido elenco de hipóteses de incidência do imposto sobre bens e serviços haveria de ser positivado, precisamente via lei complementar, diante da reserva desta espécie legislativa para instituição do IBS (art. 152-A, *caput*, da CF/1988, concebido na PEC nº 45/2019),

10 Nesse viés, para melhor delimitar o papel desempenhado por cada um dos instrumentos legislativos em menção, frise-se que a CF/1988 restringe o tratamento de certas matérias à edição de lei complementar quando se afigurem, em verdade, uma complementação da norma já perfilhada na Lei Maior, notadamente em sede de competência tributária (definição ou limitação do poder de tributar), ou, ainda, quando se revele imperiosa a regência de certos assuntos de forma uniforme sobre todo o território nacional, mormente para fins de manutenção da integridade do subsistema tributário e, ademais, de prevenção de *discrímens* arbitrários, passando-se a atribuir à norma um caráter nacional, o que seria inviável mediante lei ordinária de cada ente federativo. Melhor ilustrando tal raciocínio, goza de destaque o art. 146 da CF/1988, segundo o que, em matéria tributária, cabe à lei complementar: a) a regulação de conflitos de competência tributários e de limitações constitucionais ao poder de tributar (princípios e imunidades) – incisos I e II, ambos os temas voltados à *complementação da norma constitucional acerca da definição e da delimitação da competência tributária*; e b) a definição das normas gerais de direito tributário – inciso III, as quais devem gozar de *eficácia e cogência nacional, para fins de garantia da uniformidade do Sistema Tributário Nacional*, a exemplo da definição de tributos, de determinados elementos dos impostos e, ainda, de figuras jurídicas como obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência, tratados no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966, recepcionada pelas CF/1967 e CF/1989 como Lei Complementar). Não sendo estas as circunstâncias, será caso de lei ordinária.

bem como para a definição de normas gerais e, inclusive, no caso de impostos, do fato gerador, entre outros critérios da regra-matriz do tributo, *ex vi* art. 146 da CF/1988.

A conclusão em pauta se compactua com os motivos já tratados, máxime com a necessária preocupação com a estabilidade do ordenamento jurídico, dado que, ante o inevitável surgimento de novas circunstâncias que reclamem do direito uma reação, a exemplo do advento de novas estruturas e operações com bens, serviços e direitos diversas das já positivadas, a reforma da lei é muito mais simples, rápida e menos traumática que a alteração da Constituição, permitindo-se uma adaptação mais ágil e adequada do Direito à realidade que a suporta, mormente por envolver, comparativamente ao processo de reforma constitucional (art. 60 da CF/1988), maior número de legitimados para propositura, bem como um procedimento mais célere e simples, sem exigência de dois turnos de votação e com *quórum* de aprovação mais brando, no caso, tratando-se de lei complementar, de maioria absoluta (CF/1988, arts. 61 a 69).

Outrossim, não se olvida do fato de que, da própria forma como desenhado, o IBS defendido na PEC nº 45/2019, já em sua essência, não comportaria as mesmas discussões sobre incidência no caso das operações específicas elencadas no § 1º do artigo 152-A da CF/1988, de modo que se revela, também por esse prisma, dispensável a enunciação categórica da tributação via imposto sobre bens e serviços de operações com bens intangíveis ou relativas a cessão e licenciamento de direitos, locação de bens e importações de bens, serviços e direitos.

Isso porque tal proposta de unificação da tributação sobre o consumo, mormente à vista de seus escopo e propósito, detém o condão de superar a segmentação clássica havida em tal base tributária, esgotando a utilidade, para exame da incidência exacional, da distinção entre bens, serviços e direitos, posto que as operações que os envolvem, independentemente dos respectivos objetos, sofrerão carga tributária idêntica, devida a um sujeito ativo comum e conforme regime jurídico unificado que não toma aqueles (objetos) como fator de *discrímen*.

Prosseguindo no raciocínio *supra*, especificamente quanto à previsão de incidência do IBS sobre importações de bens e serviços, apesar

desta decorrer de cautela oriunda de discussões históricas e travadas a nível constitucional – *em que se referendou incidir ICMS sobre operações de importação por não contribuinte habitual, com alteração do art. 155, § 2º, IX, a, da CF/1988, pela EC nº 33/2001*, tal empreendida seria dispensável sob a sistemática do novo IBS, tanto: 1) pela já vista prescindibilidade de tal menção na Lei Maior, que confere o tratamento minucioso das hipóteses de incidência do imposto à lei complementar, como, sobretudo; 2) pelo fato de que, diversamente da materialidade do ICMS, seria irrelevante ao IBS o conceito de contribuinte habitual, máxime por operar-se, neste, o desprendimento da vinculação da incidência tributária ao conceito técnico de *circulação de mercadorias*, que, uma vez associado à atividade de mercancia, teria dado origem aos debates em menção acerca da incidência de ICMS sobre importação de bens por quem não exerça atividade mercantil.

Em outras palavras, frisa-se que, na proposta do IBS, por não haver sido suscitado, em nível constitucional, o debate sobre atividade de mercancia, mas a incidência objetiva do tributo sobre operações com bens, serviços e direitos, sem maior distinção¹¹, não há porque se concluir pela não incidência nos casos de importação, dado que, se o indivíduo importou, deflagrou operação com bem, serviço e/ou direito, ocorrendo, pois, o fato gerador da obrigação tributária e tornando-se, em que pese inteiramente compreensível, despicendo tal tratativa constitucional.

Diante do exposto, arremata-se que, apesar da preocupação do Constituinte Derivado com a implementação de reforma na tributação sobre o consumo que busque simplificar e desburocratizar o sistema tributário e maximizar, a um só tempo, a atividade tributante – *via redução*

11 Neste sentido: “[a] operação [tributada por meio de IVA] deverá ter por objeto bens e serviços. Devem-se evitar presunções que liguem a transação em si com o objeto (tal como equiparar todas as transações de bens que não sejam alienações a prestação de serviços, como no modelo da União Europeia). Bens devem ter conceito bem mais amplo que mercadorias no atual sistema, de modo a ultrapassar a discussão doutrinária atual que diferencia bens e mercadorias. Bens devem ser definidos em tangíveis e intangíveis. Os bens tangíveis são ainda subdivididos em móveis (*personal property*) e imóveis (*real property*). Os serviços normalmente são definidos como tudo o que não seja bem, de forma residual. Estas definições são importantes principalmente para fins de se determinar as regras do momento e local de ocorrência do fato gerador” (LUKIC, op. cit.).

do custo de fiscalização e de cobrança do Estado – e o desenvolvimento e o fomento da economia – *mediante notável redução da carga tributária global sobre o consumo e facilitação das obrigações acessórias* –, revela-se salutar, para potencialização de tais avanços e mormente à vista da linguagem técnica e não científica do órgão nomogenético, a adequação do tratamento a ser dado pela CF/1988 ao novo IBS, a fim de que a norma constitucional se limite à conferência da competência tributária relativa a tal exação, sem adentrar no detalhamento do aspecto material de sua norma de incidência, o que deve ser feito, como visto, pela via da legislação complementar, sob pena de risco de *engessamento* da tributação sobre o consumo e de sacrifício dos nobres objetivos preconizados por meio da PEC nº 45/2019, em estudo.

4. Conclusão

À luz do raciocínio perfilhado neste texto, emanam as seguintes conclusões:

- 1) Ante o viés cultural e a dinâmica das ciências jurídicas, tem se mostrado premente no direito pátrio a reformulação do Sistema Tributário Nacional, máxime em razão da crise que vem acometendo a economia e o Estado e, principalmente, dos entraves e da verdadeira crise de efetividade que vêm assolando o direito positivo tributário.
- 2) Diante de tal necessidade, vêm sendo objeto de discussão nas pautas legislativas várias PECs vertidas à causa da reforma tributária, dentre as quais a PEC nº 45/2019, que parte em defesa da simplificação tributária.
- 3) Para o alcance de seu mister, a PEC nº 45/2019 propõe o IBS – imposto sobre bens e serviços: substitutivo de cinco tributos incidentes sobre consumo – *IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins* –; totalmente não cumulativo e incompatível com benefícios fiscais; integrado por alíquota única e uniforme incidente sobre bens, serviços e direitos; calculado “por fora”; de arrecadação centralizada por Comitê Gestor Nacional, sendo o produto arrecadado devido exclusivamente ao estado de destino da

operação; e associado à obrigação acessória materializada em procedimento unificado e guia única.

- 4) Da forma como concebido na PEC nº 45/2019, o IBS almeja incontestemente avanço no modelo de tributação sobre consumo, voltando-se, ao menos em tese, à desoneração da produção, à maximização da cidadania fiscal, à desburocratização da atividade fiscal e à superação dos maiores entraves do sistema tributário atual.
- 5) Na prática, o alcance dos fins buscados pela PEC nº 45/2019 não é produto naturalmente alcançável a partir da sua implementação nos moldes propostos, sendo salutar que a regra-matriz do IBS seja desenhada em estreita correspondência com tal ideário e, pois, apta à efetivação da referida simplificação da tributação sobre o consumo.
- 6) Em análise à PEC nº 45/2019 sob o enfoque da fixação dos aspectos da regra-matriz de incidência do IBS, Proposta mencionada já envida esforços na delimitação de alguns deles, apesar de, pela sistemática constitucional, a previsão dos mesmos ter sido facultada e originariamente conferida à legislação infraconstitucional.
- 7) Quanto aos elementos da regra-matriz não estabelecidos com precisão na PEC nº 45/2019 – *critério temporal e subcritérios da sujeição passiva e da base de cálculo* –, tal norma de alteração da CF/1988 é *neutra*, sendo a preocupação com o alcance de seus fins delegada ao legislador complementar, a quem competirá fixar a regra-matriz do IBS em definitivo e em sua completude, tanto por ocasião do art. 146, inc. III, *a*, da CF/1988, como por ordem da própria Proposta de Emenda Constitucional, que propõe, no *caput* do artigo 152-A, seja o imposto propugnado instituído por lei complementar.
- 8) Quanto aos aspectos espacial, da sujeição ativa (critério pessoal) e da alíquota (critério quantitativo) delineados na PEC nº 45/2019, a norma de reforma da Lei Maior, a despeito de adentrar no tratamento de questões que poderiam ser da alçada legal, *ex vi* art. 146, inc. III, da CF/1988, tem, ao menos *a priori*, o condão de operar simplificação e justiça fiscal na tributação sobre consumo, máxime por se dispor, no campo

prático, a retirar travas que geram, historicamente, muitos problemas e debates jurídicos.

- 9) Quanto ao critério material, na forma como definido na PEC nº 45/2019, emana uma preocupação que, apesar de compreendida, não corresponde ao desenho do elemento material constante do projeto da regra-matriz de incidência do IBS, de modo que eventual consagração do imposto nesses termos poderia, a pretexto de tentar pôr fim a problemas atuais em matéria de tributação sobre o consumo, o fazer apenas estaticamente, podendo *engessar* a tributação sobre consumo no tempo.
- 10) Do exame do IBS da PEC nº 45/2019 à luz do seu aspecto material, exsurge incoerência estrutural, já que, apesar de desenhado com foco na remodelação da tributação sobre consumo, tal critério material remete à tributação, via IBS, de bens e serviços, como se fora exação que tem por base o estoque de renda – *patrimônio* –, não o consumo.
- 11) Tal circunstância, apesar de, *a priori*, parecer ser de menor importância, ameaça a reforma tributária, já que o surgimento de discussões fundadas no apego a texto expresso da norma parece ser inevitável, inclusive sob os enfoques da bitributação e do confisco, eis que a consideração do IBS como imposto sobre patrimônio o aproximaria da tributação empreendida por impostos como IPVA e IPTU.
- 12) Para a superação de tal potencial entrave seria viável, dada a oportunidade de ajuste no próprio texto da PEC, o saneamento da *atecnia* em que incorre o Constituinte pátrio por meio da simples inclusão, no artigo 152-A, *caput* e § 1º, da CF/1988, do termo *operações*, para que se prescreva a incidência do tributo em esboço sobre *operações com bens e serviços*, não sobre estes em si mesmos.
- 13) Ainda no escopo do critério material da regra-matriz do IBS proposto na PEC nº 45/2019, é clara a tentativa do Poder Constituinte Reformador de esgotar o âmbito fático de incidência do tributo, *ex vi* § 1º do artigo 152-A da CF/1988, em proposta, pelo que tal exação também incide sobre *operações com*

bens intangíveis ou relativas a cessão e licenciamento de direitos, locação de bens e importações de bens, serviços e direitos.

- 14) Apesar de compreensível a preocupação do Poder Constituinte Derivado de delimitar com precisão o campo material de incidência do IBS, há de se ter em mente que tal esforço calcado na segurança jurídica é via de mão dupla, passível de argumentação válida para afastar a incidência tributária em circunstâncias em que sobrevenham novas espécies e estruturas de operações com bens e/ou serviços diversas das endereçadas pelo órgão legiferante – *ante inovações hoje inimaginadas e que não se aproximam do elenco da PEC nº 45/2019* –, ao arrepio da estabilidade do ordenamento jurídico.
- 15) É apropriado, pois, para maximização dos avanços buscados com a reforma tributária, o silêncio do Texto Constitucional quanto a tal abordagem esmiuçada das hipóteses de incidência do IBS, máxime por ser suficiente, a nível da CF/1988, a conferência de competência tributária, com mera previsão de incidência do tributo sobre operações com bens, serviços e direitos, sem aprofundamentos, a cargo da lei infraconstitucional.
- 16) A conclusão em pauta se compactua com os motivos tratados, máxime com a salutar preocupação com a estabilidade do ordenamento, dado que, ante o inevitável surgimento de novas circunstâncias que reclamem do direito uma reação, a exemplo do advento de novas estruturas e operações com bens, serviços e direitos diversas das já positivadas, a reforma da lei é mais simples, rápida e menos traumática que a alteração da CF/1988, permitindo uma adaptação mais ágil e adequada do Direito à realidade que lhe suporta.
- 17) Ainda, como tecido, o IBS da PEC nº 45/2019, não comporta as mesmas discussões sobre incidência no caso das operações elencadas no § 1º do artigo 152-A da CF/1988, de modo que se revela, também por esse prisma, dispensável a enunciação categórica da tributação via IBS de operações com bens intangíveis ou relativas a cessão e licenciamento de direitos, locação de bens e importações de bens, serviços e direitos.

- 18) Quanto à previsão de incidência do IBS sobre importações de bens e serviços, , apesar desta decorrer de cautela oriunda de discussões históricas e travadas a nível constitucional, seria dispensável, tanto: a) pela prescindibilidade de tal menção na Lei Maior, que confere o tratamento das hipóteses de incidência do imposto à lei; b) como, sobretudo, pelo fato de que, diversamente da materialidade do ICMS, seria irrelevante ao IBS o conceito de contribuinte habitual, que teria dado origem aos debates em menção acerca da incidência de ICMS sobre importação de bens.
- 19) Por fim, é salutar, para potencialização da simplificação e da efetividade tributárias, bem assim do desenvolvimento buscados pela PEC nº 45/2019, a adequação do tratamento a ser dado pela CF/1988 ao IBS, a fim de que a Norma Maior se limite à atribuição da competência tributária relativa a tal exação, sem adentrar no detalhamento do aspecto material da norma de incidência – *a cargo da lei complementar* –, sob pena de *engessamento* da tributação sobre consumo e sacrifício dos fins da PEC nº 45/2019.

Referências bibliográficas

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

_____. Proposta de Emenda à Constituição – PEC nº 45/2019. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2019.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. Análise e proposta do fato gerador do IBS na reforma tributária do Brasil. Jota, São Paulo, 15 maio 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/analise-e-proposta-do-fato-gerador-do-ibs-na-reforma-tributaria-do-brasil-15052020#sdfootnote6anc>. Acesso em: 20 maio 2020.

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 nº 45/2019; 3 – O(s) modelo(s) da PEC nº 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 e 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 CCI-F.

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 explicitada 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) nº 47/2019 e EMC nº 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 (repassa 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/opinio-qua-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.

Vejamos 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 tribuante 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/acesso-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 percucentes 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/opinioao-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.

O NOVO IBS COMO ALTERNATIVA À GUERRA FISCAL DO ICMS: UM ESTUDO DAS SOLUÇÕES E DO RISCO DE VIOLAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO

Paulo Henrique Procópio Florêncio¹

Sumário: 1 – Introdução; 2 – O princípio federativo; 3 – O Modelo do Impostos sobre Bens e Serviços – IBS; 3.1 – Da Competência tributária; 3.2 – Da uniformidade das alíquotas; 3.3 – Da concessão de benefícios fiscais; 3.4 – Critério do IBS no destino; 4 – Conclusão; Referências bibliográficas.

1. Introdução

Apesar de ainda não definida a Proposta de Emenda à Constituição que norteará definitivamente a Reforma Tributária, os principais projetos atualmente discutidos nas duas casas do Congresso Nacional – PEC nº 110/2019 no Senado Federal, e PEC nº 45/2019 na Câmara dos Deputados – sugerem a extinção do principal imposto sobre operações mercantis – o ICMS –, com a criação do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços).

O ICMS (Imposto de operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), hoje de competência estadual, principal fonte de receita

¹ Procurador do Estado de São Paulo, classificado na Procuradoria do Estado de São Paulo em Brasília. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Pós-graduado em Direito Público e Direito Constitucional.

tributária dos estados, se encontra na mira da Reforma Tributária, ao lado do ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), de competência dos municípios, e do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), PIS (Programa de Integração Social) e Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), de competência federal². Todos esses tributos passariam, gradativamente, a ser substituídos pelo Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), cuja competência seria compartilhada entre os diversos entes federativos.

Ao lado dos argumentos de simplificação tributária, tanto para fins de fiscalização quanto arrecadação, destaca-se, em todas as exposições favoráveis ao novo imposto, o intuito de pôr fim à Guerra Fiscal do ICMS entre os estados.

Desde a consolidação do modelo do ICMS como conhecemos atualmente, na Constituição Federal de 1988, com incidência sobre operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação, o tributo tem sido utilizado pelos estados-membros como moeda de troca na atração de agentes econômicos, com a finalidade de geração de empregos, instalação de novos empreendimentos, criação de investimentos e dinamização da indústria e comércio local. Essa instrumentalização dos benefícios tributários, por meio de isenções de longo prazo de ICMS, praticada principalmente pelos estados com menor desenvolvimento econômico, gerou uma disputa entre os diversos entes, com uma renúncia fiscal cada vez maior³.

Neste cenário de “guerra fiscal”, os estados-membros assistiram a um declínio da receita tributária do ICMS, sem um correspondente incremento significativo da atividade econômica nos seus territórios. Destaque-se que esses conflitos fiscais sempre ocorreram, a despeito da existência das prescrições, de ordem constitucional e legal, que submetiam a concessão dos benefícios fiscais do ICMS à aprovação unânime por convênio dos estados representados no Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

2 Na PEC nº 110/2019, seriam ainda substituídos o IOF (Imposto sobre Operações Financeiras), Pasep (Programa de formação do patrimônio do Servidor Público), CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico)-combustíveis e o Salário-educação.

3 De acordo com José Eduardo Soares de Melo, “Além da isenção tributária, os referidos convênios também têm concedido demais incentivos de natureza diversificada, especialmente a redução de base de cálculo, o crédito presumido do imposto e a anistia” (MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 314).

As restrições normativas e o controle judicial, exercido pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de Ações Diretas de Inconstitucionalidade, contudo, não foram suficientes para frear tais políticas (extra)fiscais.

Dessa conjuntura, surgiu a ideia de centralização do ICMS. Ainda na década de 1990, a PEC nº 175/1995 já buscava a instituição de um imposto único sobre circulação de mercadorias, e serviços de transporte e de comunicação, de competência da União, dos estados e do Distrito Federal. Mais tarde, a PEC nº 233/2008 buscou também a instituição de um novo ICMS, por sua vez, de competência conjunta dos estados e do Distrito Federal, com regulação uniforme em todo território nacional.

Desta vez, as propostas de Reforma Tributária – PEC nº 110/2019 e PEC nº 45/2019 – buscam não somente a centralização do ICMS, mas sim a criação de um novo imposto, apto a abranger todas as operações sobre bens e serviços, equivalente aos impostos sobre valor agregado praticados em países da Europa. A aprovação desses projetos, entretanto, ainda possui o desafio de demonstrar a eficácia dos novos mecanismos no combate à guerra fiscal, e a compatibilidade dessas mudanças com o princípio federativo.

2. O Princípio Federativo

Na dicção do art. 1º da Constituição Federal, o Brasil constitui uma república federativa, traduzida pela união indissolúvel dos estados, municípios e Distrito Federal.

De acordo com Marcelo Novelino, “a forma federativa de Estado tem sua origem a partir de um pacto celebrado entre os estados que cedem sua soberania para o ente central e passam a ter autonomia nos termos estabelecidos pela constituição”⁴. Nas palavras do Ministro Roberto Barroso, há uma distribuição espacial do exercício do poder político, pois convivem, lado a lado, o poder central e os poderes federados⁵. Apesar de destituídos de soberania, os entes federados são dotados de auto-organização, autogoverno, autoadministração e autonomia financeira.

4 NOVELINO, Marcelo. *Curso de Direito Constitucional*. 15. ed. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 283.

5 BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 209.

Quanto à autonomia financeira, Manoel Gonçalves Ferreira Filho já destaca que “a existência de real autonomia depende da previsão de recursos, suficientes e não sujeitos a condições, para que os estados possam desempenhar as suas atribuições”⁶. Essa autonomia financeira, na prática, tem se concretizado a partir do sistema dual: competência tributária e repartição tributária, conforme explicita o professor Luciano Amaro:

No que respeita às receitas (ou, mais genericamente, aos ingressos) de natureza tributária, optou a Constituição por um sistema misto de partilha de competência e de partilha do produto da arrecadação. No primeiro mecanismo – que mais de perto interessar-nos – o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição.

Temos assim a competência tributária – ou seja, a aptidão para criar tributos – da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos.⁷

Observa-se, portanto, como qualquer alteração na competência tributária dos entes federados é sensível, pois o rearranjo do modelo de financiamento traz impactos diretos no pacto federativo. E essa é uma discussão central e profunda de qualquer proposta de reforma tributária, uma vez que o reconhecimento de autonomia aos entes federativos implica a existência de uma autonomia financeira.

Não é à toa que a Constituição Federal de 1988 estabelece, em seu artigo 60, § 4º, I, como limite material ao poder de reforma ao texto constitucional, a vedação de deliberação de qualquer proposta tendente a abolir a forma federativa de Estado. Percebe-se que a proibição é

6 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 44.

7 AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 115-116.

propositalmente larga e abrangente, a fim de restringir qualquer tentativa, ainda que indireta, de enfraquecer a autonomia dos estados e municípios.

Essa preocupação decorre da própria experiência do Estado brasileiro, tradicionalmente centralizador. Historicamente, o poder no Estado brasileiro foi centralizado, na forma de um governo unitário na Constituição de 1824, e, desde a República, concentrado fortemente no governo federal. Dessa forma, a Constituição de 1988 cuidou de assegurar a forma federativa como cláusula pétrea.

Da mesma forma que a constituição representa um instrumento de proteção dos cidadãos contra o poder arbitrário e absoluto do Estado; para os entes federados, a garantia constitucional de preservação do pacto federativo representa um limite de salvaguarda da autonomia dos estados e municípios em face do poder da União e sua forte tendência de centralização das competências e recursos financeiros. Essa preocupação é firmemente declarada pelo professor e jurista Onofre Alves Batista Júnior:

Embora a Constituição da República (CRFB/88) tenha firmado o intuito de romper com a histórica tendência centralizadora dos poderes, a realidade das relações institucionais no país não deixa dúvidas quanto ao desequilíbrio de forças entre a União e os demais entes da federação. Pouco a pouco, a União vem promovendo uma centralização de poderes, em flagrante ofensa aos mandamentos fulcrais da CRFB/88. [...]

A União se volta para atender aos Estados e não o inverso. Isso traduz a ideia de federalismo e subsidiariedade. No caso brasileiro, a tecnoburocracia da União, *autorreferenciada* e distante do cidadão, atua buscando centralizar o poder, receitas e competências, deixando de lado sua função precípua em matéria tributária, que é a de promover a harmonização e eliminar conflitos de competência e as impensáveis guerras fiscais.

Cada um dos entes federados deve contar com os recursos que lhes cabem, sem ter de se submeter aos favores ou aos caprichos da tecnoburocracia da União. A CRFB/88 garante o “equilíbrio federativo”, evitando a submissão dos entes federados ao poder central pelo viés financeiro.⁸

8 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Reforma tributária não pode servir para aprofundar o desequilíbrio federativo. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 31 ago. 2019. Opinião.

Diante dessa necessidade de proteção do pacto federativo, sob a óptica da preservação da autonomia financeira dos entes federados, o presente artigo buscará analisar as medidas a serem implementadas no combate à guerra fiscal.

3. O Modelo do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS

3.1. Da Competência tributária

A principal mudança trazida nas PECs nº 45/2019 e nº 110/2019 consiste na supressão da competência dos estados-membros para instituição do imposto sobre operações mercantis.

Como medida de combate à guerra fiscal, a extinção da competência exclusiva dos estados para instituição e regulação do imposto indubitavelmente enfraquece a possibilidade de os entes federados concederem benefícios fiscais, uma vez que estes não mais detêm a competência legislativa para outorga de isenções, nem a capacidade tributária ativa exclusiva para exigência do crédito tributário.

As propostas, contudo, divergem quanto à titularidade da competência do IBS.

Pela PEC nº 110/2019, apesar de preservada a natureza de tributo estadual, fica vedada a adoção de normas estaduais autônomas. A instituição e regulamentação do IBS se dará por meio de Lei Complementar a ser aprovada pelo Congresso Nacional, cuja iniciativa caberá exclusivamente aos Governadores de Estado e do Distrito Federal e Prefeitos; às Casas legislativas estaduais, distrital e municipais, pela maioria dos membros; às bancadas estaduais de Deputados e Senadores; e à Comissão Mista de Deputados e Senadores, instituída para este fim. Mais adiante, prevê que essa lei complementar prescreverá as matérias da regulamentação única, submetida à aprovação por resolução do Senado.

Assim, apesar da natureza estadual do tributo, toda a regulamentação do IBS terá caráter nacional, centralizada de maneira uniforme na

Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-31/onofre-batista-reforma-tributaria-desequilíbrio-federativo>. Acesso em: 30 nov. 2020.

Lei Complementar federal. Essa vedação de disposições estaduais autônomas, por um lado, traz inegáveis avanços em termos de combate à guerra fiscal, pois evita que qualquer ente estadual possa buscar atrair setores econômicos ao seu território em troca de política fiscal mais favorável. Qualquer lei estadual sobre a matéria seria formalmente inconstitucional.

Por outro lado, em termos de competência tributária, os estados, e principalmente os municípios, perderiam sobremaneira a autonomia para dispor sobre o próprio tributo, seja em termos fiscais ou extrafiscais. Basta imaginar que, se um Prefeito pretendesse apresentar algum projeto, precisaria contar com as assinaturas de um conjunto de prefeitos representantes de todas as regiões do país, e, pelo menos, um terço dos municípios ou municípios cuja população somada correspondesse a um terço da população nacional. Se isso já seria difícil para o prefeito do município de São Paulo, o desafio ficaria ainda maior para prefeitos de municípios de regiões remotas.

O Brasil possui dimensões territoriais continentais, e com grande desigualdade e diversidade econômica. Os setores empresariais que movem a economia na região Sul não são os mesmos que impulsionam a região Norte. E como garantir que os representantes políticos das regiões mais densamente povoadas e desenvolvidas não terão mais força política perante o Congresso Nacional para aprovar medidas favoráveis aos seus territórios?

A pretensa neutralidade de uma Lei Complementar federal, de caráter nacional, pode não se revelar na prática, quando o poder de influência de alguns estados e municípios buscarem maior vantagem aos seus setores econômicos.

Na PEC nº 45/2019, por sua vez, o IBS seria um tributo de competência federal. De acordo com a proposta, a lei complementar federal instituiria o Imposto sobre bens e serviços, de maneira uniforme em todo território nacional, disciplinando ainda a criação do Comitê Gestor Nacional, a ser integrado por representantes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

De maneira equivalente, a centralização da competência legislativa do novo imposto representa um ponto positivo sob a óptica do combate à guerra fiscal. Não representaria somente uma simplificação da

legislação tributária, mas uma garantia de uniformidade e neutralidade do tributo em todo o território nacional.

Em termos de autonomia financeira, contudo, o modelo da PEC nº 45/2019 tem recebido ainda mais críticas por ofensa ao pacto federativo. A reforma tributária esboçada, ao incluir a União no Comitê gestor, e centralizar a competência legislativa, claramente optou por um modelo mais próximo de um tributo federal, com repartição da receita entre os estados e municípios.

A extinção do principal imposto de competência estadual, bem como do ISSQN dos municípios, substituídos pelo modelo apresentado de IBS federal, sinaliza para um modelo de federalismo em que os entes federados seriam meros destinatários de repartição financeira tributária. Este risco ao equilíbrio federativo na PEC nº 45/2019 foi apontado pelo professor tributarista Ricardo Lodi Ribeiro:

Em relação a essas preocupações federativas, a proposta procura declarar, no próprio texto da emenda, que o IBS seria um imposto da competência de União, estados e municípios. Tal afirmativa se basearia na possibilidade de os entes federativos periféricos estabelecerem alíquotas singulares do imposto.

Porém, a dimensão fiscal do federalismo não se contenta com a repartição de receitas, sendo indispensável a adequada repartição de competências tributárias. Tampouco a possibilidade de os entes periféricos fixarem essas alíquotas singulares uniformes atendem à exigência de atribuição de competência tributária própria para cada um dos integrantes da federação.⁹

Nos modelos propostos, portanto, seja por meio da instituição do IBS federal, seja do IBS estadual compartilhado, haverá a supressão de competência tributária dos estados-membros, subtraindo dos entes federados o poder de definir as regras dos seus próprios tributos. Em troca, os projetos de emenda à Constituição prometem uma maior autonomia financeira, a partir de um imposto com maior capacidade arrecadatória.

⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 8 abr. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>. Acesso em: 30 nov. 2020.

3.2. Da uniformidade das alíquotas

A forma de definição das alíquotas seria outra ferramenta das propostas de reforma tributária para extinguir a guerra fiscal.

O modelo do IBS da PEC nº 110/2019 prevê uma alíquota padrão para os bens e serviços em geral. Porém permitiria a definição de alíquotas distintas a depender das classes de bens e serviços. Essas alíquotas distintas, entretanto, seriam padronizadas para todos os bens e serviços de todos os entes federados. Assim, poderão ser definidas alíquotas diferenciadas por produto/serviço, mas de incidência uniforme em todo território nacional, mais uma vez mitigando as chances de uma nova guerra fiscal.

Distintamente da PEC nº 110/2019, a PEC nº 45/2019 prevê um conceito de uma alíquota compartilhada entre a União, estados e municípios. Essa alíquota total seria determinada pelo somatório das alíquotas definidas, com exclusividade, por cada ente federativo: alíquota federal + alíquota estadual + alíquota municipal. O único elemento da regra matriz da incidência tributária a cargo dos estados e municípios, por conseguinte, seria a definição de suas próprias alíquotas.

Essa competência estadual seria limitada, já que consistiria em uma *alíquota padrão* única, e não ameaçaria, por sua vez, um retorno da guerra fiscal, porquanto a definição de uma alíquota única por ente federativo valeria para todos os bens e serviços, não sendo possível estabelecer distinção ou privilégios no tratamento dos diferentes setores econômicos. Ademais, a receita do IBS seria distribuída entre os entes federativos por meio do sistema de créditos e débitos centralizado no Comitê Gestor.

Em resposta às críticas ao modelo, por eventual violação ao pacto federativo, o Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), instituição idealizadora do modelo da PEC nº 45/2019, apontou esta competência de definição das alíquotas como a garantia da autonomia financeira dos estados e municípios, e tábua de salvação do pacto federativo:

Ainda, a proposta do IBS resguarda a cada ente federado a competência legislativa para editar a alíquota vigente em seu território, garantindo a autonomia financeira para atender às suas peculiaridades orçamentárias. Isso significa que União, Estados, Distrito Federal e Municípios

poderão conformar a alíquota do IBS de acordo com seus planos políticos, gerir as receitas decorrentes da sua arrecadação e regular de modo específico e diferenciado questões locais e de seu interesse por meio de alíquota individual, instituída mediante lei própria.

A alíquota da União será uniforme para todo território nacional, enquanto cada Estado e Município terá competência legislativa de instituir a alíquota vigente em seus respectivos territórios, garantindo também suas autonomias financeiras.¹⁰

Independentemente da vulnerabilidade ao pacto federativo, um ponto positivo a ser destacado na configuração do IBS com alíquotas compartilhadas consiste na impossibilidade de a União avançar sobre os percentuais definidos pelos estados e municípios, ao conceder isenções parciais. Ou seja, cada ente federativo teria sua parcela na arrecadação do tributo, delimitada pela aplicação direta de sua sub-alíquota.

3.3. Da concessão de benefícios fiscais

Outro ponto relevante enfrentado pelas propostas de reforma tributária diz respeito à (im)possibilidade de concessão de benefícios fiscais, diante da queda da arrecadação global do ICMS como resultado da guerra de políticas fiscais praticadas pelos estados-membros.

Na PEC nº 110/2019, apesar da regra geral que veda a concessão de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo fiscal ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao IBS, abre-se exceção para as operações com produtos ou serviços relacionados a alimentos, medicamentos, transporte público, entre outros. A concessão desses benefícios fiscais, contudo, fica condicionada à previsão em lei complementar federal.

Já na PEC nº 45/2019, existe uma expressa proibição à concessão de quaisquer benefícios fiscais no âmbito do IBS, assegurada a imunidade sobre exportações. Contudo, a fim de preservar a capacidade contributiva

10 DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* PEC 45, IBS e mitos sobre a ofensa ao pacto federativo. *Jota*, São Paulo, 20 maio 2019. Opinião e Análise. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo-20052019>. Acesso em: 30 nov. 2020.

e minimizar o impacto da tributação do IBS sobre as famílias de baixa renda, a proposta prevê a devolução parcial, por meio de mecanismo de transferência de renda, daquele imposto recolhido dos contribuintes com menor capacidade econômica.

Assim, seja por meio da centralização do poder de concessão de benefícios do IBS, seja pela expressa vedação, a reforma tributária impede a prática de guerra fiscal entre os estados, a partir da anulação de qualquer política diferenciada extrafiscal do tributo. Mas, novamente, peca ao subtrair dos estados-membros e municípios a possibilidade de adaptação do imposto à realidade de suas economias.

3.4. Critério do IBS no destino

O ICMS, originalmente, tinha como sujeito ativo o estado de origem da operação de circulação da mercadoria. Sendo assim, nos negócios jurídicos realizados entre contribuintes localizados em estados distintos, o tributo seria recolhido em favor do estado-membro em que estivesse localizado o vendedor. Conforme a regra original estampada no art. 155, § 2º, VII, a única diferença seria quanto à aplicação da alíquota quando o destinatário não fosse contribuinte do ICMS:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

- em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

- a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

- a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

- na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;¹¹

Essa regra era conhecida como “lógica da origem”. Por essa regra, o estado de destino somente teria direito à diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual aplicada na operação seguinte. Assim, nas operações interestaduais, preservava-se o Estado de origem

11 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

como sujeito ativo do ICMS, cabendo ao Estado de destino exclusivamente o diferencial de alíquota, quando o consumidor final não fosse contribuinte do imposto.

A discriminação entre a aplicação de alíquota interna ou interestadual, a depender da qualidade jurídica do consumidor final, já visava proteger o mercado dos estados consumidores, bem como sua arrecadação. Caso contrário, explica Roque Antônio Carrazza, “haveria forte desestímulo à compra de bens ou à fruição de serviços por parte dos consumidores finais nos próprios estados em que estão domiciliados ou sediados”¹².

Contudo, por meio da Emenda Constitucional nº 87/2015, houve uma significativa mudança quanto à lógica do destinatário da arrecadação, conforme se observa da nova redação:

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;¹³

Assim, independentemente da qualidade do consumidor final, o Estado de origem somente pode tributar a operação entre as unidades federadas pela alíquota interestadual, reservando-se sempre o diferencial de alíquota ao Estado de destino.

A Emenda Constitucional nº 87/2015 mitigou a “lógica da origem”, estabelecendo um maior equilíbrio entre a divisão da arrecadação do

12 CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 491.

13 BRASIL. Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 2, 17 abr. 2015. p. 2.

ICMS nas operações interestaduais. Não foi suficiente, entretanto, para enfraquecer a guerra fiscal entre os estados-membros, que continuaram aptos a conceder benefícios fiscais quanto à parcela que lhes cabe do ICMS nos negócios jurídicos realizados dentro e fora do seu território.

O IBS, por sua vez, propõe a completa substituição dessa regra pela “lógica do destino”. De acordo tanto com a PEC nº 110/2019, quanto com a PEC nº 45/2019, nas operações interestaduais e intermunicipais incidirão as alíquotas do Estado e do município de destino, bem como pertencerá a estes o imposto recolhido. A única distinção entre os projetos de reforma, neste ponto, está relacionada à operacionalização da fiscalização, arrecadação e repasses.

Para fins de combate à guerra fiscal, a alteração da “lógica da origem” pela “lógica do destino” já representaria grande avanço. Afinal, os estados que mais praticam políticas de concessão fiscais do ICMS coincidem com aquelas unidades da federação que não possuem mercado consumidor relevante. E, para os agentes econômicos, eventual obtenção de benefício tributário local não seria suficiente para deslocamento da sua unidade produtiva.

A “lógica do destino” seria, na verdade, uma alteração possível de ser instituída no próprio regramento do atual ICMS, sem necessidade de instituição de um novo imposto.

E, em termos de pacto federativo, a mudança da lógica da origem também não representaria ofensa ao princípio constitucional. O STF, inclusive, ao apreciar a validade do Protocolo ICMS nº 21/2011 do Confaz, na ADI nº 4.268/DF (j. 17.9.2014, v.u.), reputou sua inconstitucionalidade não por ofensa ao pacto federativo, mas com base na impossibilidade de as novas regras serem dispostas por meio de convênio, sem a indispensável readequação dos dispositivos constitucionais.

Em suma, a inversão da lógica pelo IBS desponta como uma medida positiva, tanto em termos de enfraquecimento da guerra fiscal, quanto de fortalecimento do pacto federativo, na medida em que repassa aos estados consumidores, sabidamente carentes, uma significativa parcela da arrecadação do novo tributo, ainda que em detrimento das regiões produtoras, concentradas majoritariamente no Sul e Sudeste.

4. Conclusão

No atual cenário de crise fiscal, principalmente dos estados-membros, e grave recessão econômica, é urgente que se consolide um projeto de Reforma Tributária no país.

Essa Reforma Tributária obviamente deve buscar uma simplificação e racionalização da tributação, de modo a reduzir, para os empreendedores locais e investidores estrangeiros, o dispêndio de tempo e recursos em obrigações fiscais, colaborando com um projeto de desenvolvimento econômico de longo prazo.

O modelo a ser instituído, todavia, não pode dispensar a preservação do pacto federativo, diante da necessidade de garantia tanto da autonomia financeira das unidades federadas quanto da importância de preservação dos setores econômicos locais e geração do desenvolvimento regional. E essa autonomia financeira não pode ser pensada somente à luz do acréscimo de disponibilidade de recursos financeiros, mas sim pela lógica do poder dos entes federados de dispor sobre os próprios tributos, inclusive para fins extrafiscais.

Conforme restou demonstrado, as PECs nº 45/2019 e nº 110/2019 trazem uma grande e justa preocupação com a retomada da arrecadação tributária, buscando extinguir a concessão de benefícios fiscais que minaram a receita dos estados no ICMS, por meio de um conjunto de novas medidas, consolidadas na criação do IBS.

Essas medidas, se concretizadas, trariam uma excelente oportunidade de extinção definitiva de guerra fiscal, pondo fim a um ciclo de décadas de renúncias fiscais. As unidades federadas, a partir de então, precisariam encontrar outras alternativas de atração de investimentos, a exemplo de obras de infraestrutura, qualificação técnica e profissional de sua mão de obra, e estudo dos potenciais econômicos locais.

Alguns aspectos do modelo do novo imposto, contudo, ainda permanecem nebulosos, a exemplo do exercício da competência federal do IBS, da natureza e do funcionamento do Comitê Gestor, e a forma de participação dos estados e municípios, principalmente em caso de inclusão da União na gestão compartilhada do IBS.

Grande parte dessas respostas virão somente a partir da instituição do imposto por meio de lei complementar federal, o que gera ainda

grande insegurança e falta de transparência quanto à efetiva preservação do pacto federativo.

Por fim, apesar da positiva previsão do IBS com a lógica do destino, as propostas de reforma tributária não tratam dos reais destinatários do IBS importação. Seria uma excelente oportunidade de pôr fim a outra celeuma que tem gerado guerra fiscal entre os estados.

Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Reforma tributária não pode servir para aprofundar o desequilíbrio federativo. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 31 ago. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-31/onofre-batista-reforma-tributaria-desequilibrio-federativo>. Acesso em: 30 nov. 2020.

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

_____. Emenda Constitucional n. 87 de 16 de abril de 2015. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 2, 17 abr. 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; PAULA JUNIOR, Aldo; SANTIN, Lina; CYPRIANO, Gabriel. PEC 45, IBS e mitos sobre a ofensa ao pacto federativo. **Jota**, São Paulo, 20 maio 2019. Opinião e Análise. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo-20052019>. Acesso em: 30 nov. 2020.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

NOVELINO, Marcelo. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. Salvador: Juspodivm, 2020.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 8 abr. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>. Acesso em: 30 nov. 2020.

PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL 45/2019: UNIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E FRAGMENTAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO

Rafael Barroso de Andrade¹

Sumário: 1 – Introdução; 2 – Federalismo; 2.1 – Competências administrativas e reflexos orçamentários; 2.2 – Federalismo fiscal e repartição de receitas; 2.3 – Desequilíbrio entre entes federados na participação das receitas; 3 – Proposições da PEC nº 45/2019 e federalismo fiscal; 4 – O perfil da arrecadação municipal; 5 – Conclusão; Referências bibliográficas.

1. Introdução

Os anseios e discussões sobre uma reforma tributária não são novidades no Brasil – nem deveriam ser, uma vez que o sistema tributário deve ser objeto de constante análise – atividade expressamente atribuída ao Senado Federal (art. 52, XV, CRFB) – e adaptação, permitindo que acompanhe as transformações da economia. A proposta com maior movimentação na Câmara dos Deputados, a PEC nº 45/2019, tem como objetivo “transformar o sistema em algo mais simples, transparente e neutro, beneficiando o crescimento a longo prazo do Brasil”.

¹ Procurador do Estado de São Paulo, antes Procurador do Município de Paulínia. Especialista em Direito Administrativo pela Universidade Cândido Mendes, Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

A principal medida da proposta é a substituição de cinco tributos – duas contribuições e um imposto federais, um imposto estadual e um municipal – por um único imposto sobre valor agregado, com arrecadação única e divisão de receita entre os entes federados.

Tal proposta tem por objetivo pôr fim a uma das reiteradas críticas ao Sistema Tributário Nacional, que é a fragmentação da base de incidência dos tributos sobre produção e consumo. De fato, não faltam críticas ao modo como o constituinte originário estruturou o Sistema Tributário Nacional, repartindo incidências tributárias que nem sempre possuem tão nítida diferenciação na economia, o que culminou em disputas tributárias no seio da federação, a guerra fiscal.

Contudo, a simplificação do sistema tributário, por meio da cobrança de imposto único e da unificação da incidência sobre o consumo, não pode ser vista como a única força motriz do debate sobre a reforma tributária. Conforme bem pontua Sérgio André Rocha, uma reforma tributária deve obedecer a alguns pilares: justiça tributária, respeito ao pacto federativo, simplificação e projeção para o futuro².

Ademais, a complexidade do Sistema Tributário Nacional não decorre do fato de haver, atualmente, cinco tributos incidindo sobre a base tributária de consumo – ou, mais precisamente, não decorre unicamente disso. Não é possível tratar a questão de forma simplista, devendo ser bem compreendido que a complexidade possui uma multiplicidade de causas, de modo que a redução do número de tributos não se traduzirá necessariamente em simplificação do sistema³.

O presente trabalho tem por objeto uma análise da PEC nº 45/2019 sob um de seus aspectos controvertidos. Assim, contribuindo com a discussão republicana sobre a reforma tributária, busca-se lançar luzes sobre os efeitos da reforma no sistema federativo constitucional, em seus

2 ROCHA, Sérgio André. Justiça é um dos pilares da reforma tributária ideal. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 18 jul. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-18/sergio-rocha-justica-entre-pilares-reforma-tributaria-ideal>. Acesso em: 28 nov. 2020.

3 ROCHA, Sérgio André. Reduzir número de tributos não significa, necessariamente, simplificação. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 16 ago. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-16/sergio-rocha-reduzir-numero-tributos-nao-garante-simplificacao>. Acesso em: 28 nov. 2020.

aspectos de limitação do poder, divisão de receita, prestação de serviços públicos e garantia de direitos fundamentais.

A PEC nº 45/2019 tem como medidas a extinção do ISS (Imposto Sobre Serviços), principal fonte de recurso de municípios maiores, bem como do ICMS (Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), principal fonte de recurso dos estados e tributo que possui a maior arrecadação consolidada do país, e, em seu lugar, propõe-se a criação de um tributo por lei complementar federal, sem qualquer possibilidade dos entes subnacionais exercerem política fiscal com sua principal fonte de arrecadação, representando inegável centralização do sistema tributário⁴.

Desse modo, cabe analisar o federalismo brasileiro, em especial sua conformação pela Assembleia Nacional Constituinte, suas características então e suas alterações mais significativas, e cotejar o cenário atual do Sistema Tributário Nacional com as proposições da reforma.

2. Federalismo

O federalismo possui raízes no constitucionalismo moderno – o movimento constitucional que tem como principal objetivo a limitação do poder político em favor dos direitos dos governados⁵. Difere, assim, dos movimentos existentes na antiguidade e na idade medieval: naquela, o foco do pensamento era de que as pessoas deveriam servir a comunidade política, não sendo considerada sua dignidade individual; enquanto na idade medieval, a limitação ao exercício do poder se restringia a alguns estamentos privilegiados⁶.

A Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, fruto da revolução francesa, promulgada na Assembleia Nacional, já trazia

4 SCAFF, Fernando Facury. Estão propondo mais Brasília e menos governos estaduais em nossa federação. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 30 jul. 2019. Contas à vista. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-30/contas-vista-propondo-brasilia-governos-estaduais>. Acesso em: 28 nov. 2020.

5 SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 69.

6 Ibidem, p. 70-72.

a previsão de que *qualquer sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos, nem estabelecida a separação dos poderes não tem Constituição*. Na Declaração, são consideradas como essenciais ao constitucionalismo tanto a observância das liberdades individuais quanto a contenção do poder do Estado.

Segundo Luís Roberto Barroso⁷, constitucionalismo significa limitação de poder, o que pode ser alcançado a partir de três ordens de limitação: material, orgânica e processual. Tais limites poderiam ser explicados, respectivamente, como a garantia de direitos individuais, a contenção do poder dos governantes e a necessidade de legitimação do governo por meio do devido processo.

A segunda ordem de limitação, orgânica, não se limita à separação das funções de legislar, administrar e julgar, havendo outros mecanismos com o mesmo objetivo, dentre os quais o federalismo. Nesse sentido, o federalismo, conforme leciona Sacha Calmon, “mormente em países de grandes extensões territoriais e povoado heterogeneamente, é uma sobregarantia adicional de igualdade e liberdade”⁸.

De fato, o federalismo é uma forma de limitação do poder porque, a despeito de somente haver uma soberania, internamente há mais de um nível político decisório – na configuração normal do federalismo, há duas esferas com poder decisório; no Brasil, três, em decorrência do reconhecimento do município como ente federado (art. 18, CRFB).

A visualização do papel do federalismo como limitador do poder nem sempre é clara, seja em decorrência de eventual alinhamento político entre os governantes das diferentes esferas, seja por uma concentração de atribuições de maior alcance à União no federalismo brasileiro – na seara legislativa, por exemplo, os estados não podem legislar sobre matéria concernente a direito civil, penal, comercial, agrário e trabalho, de modo que, nessas áreas, não há uma limitação do poder decisório.

7 BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 5-6.

8 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O direito tributário do Brasil: federalismo e constituição. In: SCAFF, Fernando Facury *et al.* (coord.). *Federalismo (s)em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 136.

Contudo, é possível trazer um exemplo de limitação do poder presente na ideia de federação: após a rápida disseminação de um vírus no mundo (Covid-19), num quadro de pandemia declarada por organizações internacionais, o Presidente da República insistiu reiteradamente na necessidade de manter o funcionamento normal da economia, com uma visão de minimização dos efeitos da doença. Governadores e prefeitos optaram por uma abordagem de limitação das atividades econômicas para tentar frear o avanço do vírus, privilegiando a proteção da saúde e da vida. O governo federal, com a edição da Medida Provisória nº 926/2020, buscou trazer à esfera federal todas as decisões concernentes a isolamento, quarentena, interdição de locomoção, de serviços públicos e atividades essenciais e de circulação. Tratou-se de uma tentativa de afirmar sua competência, seja como competência exclusiva, seja como forma de se afirmar que tais medidas teriam interesse nacional e, por isso, necessitariam ser tomadas pela esfera federal.

No bojo da ADI nº 6.341, argumentou-se que tal ato normativo esvaziaria a competência dos estados, municípios e do Distrito Federal sobre matéria de saúde. O plenário do Supremo Tribunal Federal concedeu a tutela provisória requerida, reconhecendo as competências administrativas de todos os entes federados no combate à pandemia. Noutros termos, foi reconhecido que há uma limitação ao poder decisório da União, na medida em que as medidas sanitárias não cabem única e exclusivamente a uma autoridade, podendo as esferas estadual e municipal deliberar a respeito e adotar medidas até mesmo contrárias ao interesse político do governo federal. A relevância para o presente trabalho é o fato que a decisão deixa explícita a função do federalismo como forma de contenção do poder ao impor ao chefe do Executivo federal que respeite as atribuições de cada esfera federativa, não podendo fazer valer sua própria vontade sobre a vontade dos dirigentes dos estados, municípios e do Distrito Federal.

2. 1. Competências administrativas e reflexos orçamentários

Conforme já indicado, o federalismo trabalha com o modo de distribuição do poder político de um determinado Estado. A ideia do federalismo como é tratado atualmente remonta à Revolução Americana, especificamente nos artigos que compõem a obra *O Federalista*, de James

Madison, Thomas Jefferson e Alexander Hamilton. O sistema foi concebido como uma divisão em duas esferas do poder, o central e o regional, cabendo esse último a cada estado membro.

A despeito de não consistir numa estrutura predeterminada, é possível identificar conteúdos caracterizadores do modelo, conforme leciona Luís Roberto Barroso⁹:

A caracterização do Estado federal envolve a presença de três elementos: a) a *repartição de competências*, por via da qual cada entidade integrante da federação receba competências políticas exercitáveis por direito próprio, frequentemente classificadas em político-administrativas, legislativas, e tributárias; b) a *autonomia* de cada ente, descrita classicamente como o poder de autodeterminação exercido dentro de um círculo pré-traçado pela Constituição, que assegura a cada estatal poder de auto-organização, autogoverno e autoadministração; e c) a *participação* na formação da vontade do ente global, do poder nacional, o que tradicionalmente se dá pela composição paritária do Senado Federal, onde todos os estados têm igual representação.

Dentre as características apresentadas, a primeira é um ponto de grande importância para o presente trabalho: há um espaço de competências políticas próprias para cada ente, não se tratando de mera delegação de capacidades administrativas a serem desempenhadas por outro ente. Não se trata, assim, de uma faculdade atribuída ao ente federal de delegar aos entes regionais ou locais, ou mesmo a eleição de matérias para que esses executem um plano determinado por aquele.

O Supremo Tribunal Federal já reconheceu competência própria dos estados, sendo possível citar como exemplo a ADI nº 4.060, que teve como objeto lei catarinense disciplinando limites de alunos por sala de aula, versando, portanto, sobre direito à educação, bem como a ADI nº 3.937, que teve por objeto lei paulista sobre o meio ambiente e a proibição do uso de amianto. São matérias que, tal como ocorre com o Direito à Saúde, são de competência administrativa comum entre estados, municípios e a União.

⁹ BARROSO, op. cit., p. 172.

Sobre a interação do governo central com os regionais, Maurine Morgan¹⁰, com fundamento nas lições de Anwar Shah, aponta que o federalismo possui dois grandes modelos: o federalismo dual e o federalismo cooperativo. O diferenciador residiria na distribuição de competências dos entes federados: no federalismo dual, cuja origem remonta ao modelo norte americano, as competências do ente federal e dos entes subnacionais são distintas, havendo uma área na qual cada esfera possui autonomia. Apesar de o ente federal atuar sobre o território e a população do ente subnacional, há uma esfera de atuação em que o estado-membro tem liberdade para atuar sem a interferência do governo federal.

O federalismo dual possui duas subdivisões: pode se apresentar sob a forma de um bolo de camadas (*layer cake model*), em que as camadas representam as esferas federal e estadual, havendo uma hierarquia entre elas, facultando-se ao governo central decidir atuar diretamente com os entes subnacionais ou atuar diretamente com o governo local, ultrapassando o ente subnacional por completo.

Outro modelo seria o de autoridades coordenadas (*coordinate authority*), pelo qual não se fala em hierarquia entre o governo central e os entes subnacionais, que detêm significativa autonomia em face daquele. Trata-se do modelo de federalismo presente nos Estados Unidos da América, possivelmente em decorrência do fato de que os estados-membros, quando da criação da federação, já se constituíam como estados soberanos e, por isso, mantiveram um espaço de autonomia garantido.

Por outro lado, no federalismo cooperativo há uma ênfase na necessidade de exercício cooperativo das competências do ente central e dos entes subnacionais, de modo que as responsabilidades de cada esfera estão mais interligadas. A origem indicada desse modelo é da Alemanha.

Tal modelo possui três subdivisões; o primeiro é o de bolo marmorizado (*marble cake model*), em que as diferentes esferas dividem as responsabilidades (tal qual num federalismo dual), mas que são coincidentes em certa medida (característica do federalismo cooperativo).

10 FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na era da internet. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 25-26.

Outro traço marcante do modelo é não haver hierarquia entre os entes federados, diferente do *layer cake model*.

A segunda subdivisão é das esferas interdependentes (*interdependent spheres*), em que o ente central define a política a ser implementada pelos entes federados – não se trata, contudo, de mera atuação como *longa manus* porque há considerável participação dos entes menores na formação das políticas públicas pelo governo central.

A última subdivisão é das esferas independentes (*independent spheres*), pela qual todos os entes, independentemente do nível federativo, possuem a mesma autonomia. O Brasil seria o único país da categoria, tanto em face da autonomia que os estados-membros gozam face ao governo federal, tanto em decorrência da posição peculiar do governo local, os municípios, que não são meras *longa manus* do governo central ou do governo estadual.

A autonomia, contudo, só pode ser plenamente exercida se houver recursos disponíveis para tanto – e é precisamente nesse ponto que a discussão sobre o federalismo deve ter espaço dentro da discussão sobre reforma tributária.

De fato, o ente federado somente pode se autoadministrar se possuir recursos financeiros suficientes para tanto – tal previsão, inclusive, é uma decorrência lógica da atribuição, pela Constituição Federal, de competências administrativas para cada ente: os entes somente poderão cumprir as diversas obrigações que lhe são atribuídas se detiverem os recursos materiais para tanto. É esse o objeto do federalismo fiscal, “uma técnica de divisão das competências entre os entes federados, e possui diversas dimensões entre arrecadação, gasto e endividamento públicos”¹¹. Nesse sentido, defendem Onofre Batista Júnior e Marina Marinho¹²:

Não há como falar em autonomia, requisito do princípio da subsidiariedade, e fundamental para permitir a participação em igualdade de

11 SCAFF, Fernando Facury. Federalismo fiscal na crise do coronavírus: como dividir o dinheiro. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 28 abr. 2020. Contas à vista. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-28/contas-vista-federalismo-fiscal-crise-coronavirus-dividir-dinheiro>. Acesso em: 14 nov. 2020.

12 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30 anos de Constituição. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, ano 55, n. 219, p. 27-52, 2018.

consideração, sem “independência financeira”. Em outras palavras, não é possível exercer autonomamente os poderes políticos atribuídos sem suporte financeiro; da mesma forma, é impossível realizar qualquer projeto de governo sem os recursos necessários para tanto. Apenas é possível falar em autogoverno, auto-organização e autoadministração se houver recursos disponíveis para exercê-los. A dependência financeira destrói a autonomia de governo porque subordina a atuação de um ente ao auxílio do outro e tudo isso só ocorre na prática com o alinhamento das demais pessoas políticas às propostas do ente central.

Há que se reconhecer, assim, que as competências administrativas dos entes federados são intrinsecamente relacionadas à sua despesa orçamentária.

2. 2. Federalismo fiscal e repartição de receitas

A análise do Sistema Tributário Nacional tal como previsto na Constituição põe em evidência a importância de se assegurar fontes de rendas necessárias ao cumprimento das obrigações que a própria Carta impôs, seja por meio da fixação de competências tributárias exclusivas, seja pela imposição de divisão das receitas de tributos federais e estaduais.

Nesse sentido, explica a professora do Departamento de Ciência Política da USP (Universidade de São Paulo), Marta Arretche, citando o docente Joel Migdal, da Universidade de Washington¹³:

Migdal (1988) argumentou que a capacidade de extrair recursos da sociedade e gastá-los de maneira autônoma constitui uma dimensão central da capacidade de os estados nacionais fazerem-se obedecer, na medida em que define sua possibilidade de formular e implementar políticas de modo autônomo, independentemente dos interesses privados. O argumento pode ser estendido às relações intergovernamentais, quer em estados federativos, quer em unitários. A autonomia dos governos para tomar decisões deriva em boa medida da extensão em que detêm autoridade efetiva sobre recursos tributários e/ou fiscais. Governos desprovidos de autonomia para obter – por meio da taxação –

13 ARRETCHE, Marta. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n. 24, p. 69-85, jun. 2005.

recursos, em montante suficiente para atender minimamente às demandas de seus cidadãos, tendem a incorporar à sua agenda as orientações políticas do nível de governo – ou agente privado, ou ainda organismo internacional – que de fato tem controle sobre tais recursos.

No mesmo artigo em que apresenta tais ponderações, Arretche ainda aponta que a União “perdeu com relação a quase todos os itens de natureza tributária e fiscal”¹⁴ na Constituição de 1988, o que, contudo, deve ser lido com cautela. Não há que se falar propriamente em derrota da União, mas de fortalecimento da autonomia dos estados e municípios com os trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte de 1987.

Por fim, ainda com referência ao texto original da Constituição de 1988, a autora aponta que houve desvinculação das receitas fiscais, em comparação com regimes anteriores. Não basta a mera concessão de receitas tributárias próprias, se houver uma vinculação dos gastos a serem realizados – conforme indicado anteriormente, a capacidade de formular e implementar políticas de modo autônomo depende da arrecadação de recursos, que, por um imperativo lógico, não podem possuir destinação obrigatória. A Assembleia Constituinte reforçou tal garantia ao proibir expressamente a vinculação de gasto de receita derivada de imposto, excetuando unicamente a educação¹⁵.

Assim, paralela e complementarmente à fixação das competências materiais de cada ente, foram fixadas as receitas próprias, com garantia de liberdade na eleição das despesas, além da fixação de transferências constitucionais. Noutros termos, a Assembleia Constituinte fixou o equilíbrio na distribuição dos entes da receita gerada pela arrecadação de impostos num patamar que beneficiou os estados, comparado ao regime anterior.

Houve inequívoco aumento da liberdade dos estados em sua arrecadação própria, seja ao permitir fixar autonomamente as alíquotas do ICMS, seja pelo próprio aumento de sua base de incidência, pela eliminação da possibilidade de a União conceder isenção heterônoma (art. 151, III, CRFB), ou ainda pela possibilidade de instituição de

14 Ibidem, p. 83.

15 Ibidem, p. 82.

adicional de alíquota em imposto de competência federal (art. 155, II, CRFB, em sua redação original).

Analisando o Federalismo Fiscal, Richard Bird, professor da Universidade de Toronto, afirma que os entes subnacionais devem não apenas ter acesso a receitas próprias como devem ser autorizados e encorajados a explorar tal fonte de recursos sem fiscalização do governo central¹⁶.

Além disso, as transferências de recursos entre as esferas são essenciais para manter o equilíbrio fiscal vertical, garantindo que haja um equilíbrio em cada nível federativo de receitas e despesas, em decorrência tanto da maior facilidade que o ente central possui de arrecadação, quanto pela maior vocação dos entes locais na prestação de serviços, posto que mais próximos dos cidadãos¹⁷. Nesses termos, César Caúla e Lilian Manzi explicam¹⁸:

[...] é preciso observar que, em decorrência do próprio modelo federativo cooperativo, o qual implica a concentração de certas competências tributárias em poder do ente central (União), bem como da já mencionada desigualdade econômica e social existente entre os entes federados, a renda obtida por meio de exploração da competência tributária própria atribuída às localidades (Estados e Municípios) pode ser, ou pelo menos em muitas situações será, insuficiente, o que levará à necessidade de adoção de mecanismos corretivos.

É precisamente a vertente da balança da receita que necessita ser avaliada quando da análise de uma reforma tributária que altere competências tributárias estaduais e municipais, em especial em decorrência das alterações propostas pela PEC nº 45/2019.

Não é suficiente, contudo, uma análise da vontade do constituinte originário, sendo necessária uma avaliação sobre as mudanças

16 BIRD, Richard M. Threading the fiscal labyrinth: some issues in fiscal decentralization. *National Tax Journal*, Chicago, v. 46, n. 2, p. 207-227, 1993, p. 211.

17 Ibidem, p. 211-218.

18 CAÚLA, César; MANZI, Lilian C. T. Miranda. Transferências constitucionais e federalismo cooperativo. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.). *O federalismo na visão dos estados: uma homenagem do Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – Conpeg – aos 30 anos da Constituição*. Belo Horizonte: Letramento, 2018, p. 313.

no ordenamento jurídico nacional desde então, em pouco mais de três décadas, para determinar o real impacto das alterações propostas.

2.3. Desequilíbrio entre os entes federados na participação das receitas

A PEC nº 45/2019 possui uma característica que afeta em grande parte os itens aqui tratados: a instituição de um único tributo que geraria arrecadação para três níveis federativos distintos. Há ainda questões que somente serão devidamente esclarecidas uma vez aprovada a reforma, como a criação de uma entidade transfederativa, ou o modo de compensação entre os estados com a implementação da arrecadação no destino, que será feito no bojo da citada entidade.

Sobre a evolução da participação dos estados na arrecadação nacional, César Caúla e Lilian Manzi apuraram que, entre a década de 1960 e o ano de 2014, houve uma queda na participação em 10%, ou, noutros termos, se antes os estados recolhiam pouco mais de um terço da arrecadação nacional, passaram a arrecadar menos de um quarto¹⁹; além de que, durante a vigência da atual Constituição, precisamente entre 1994 e 2002, quando a carga tributária do país passou de 23,3% para 33,2%, o aumento de arrecadação da União representou 76% do total²⁰.

Essa mudança na tributação é de especial importância para a análise de uma reforma tributária, demonstrando que o equilíbrio que o constituinte originário escolheu já foi desobedecido pelas reformas, com real ameaça ao pacto federativo.

A principal medida adotada pela União foi iniciada com o Fundo Social de Emergência, depois chamado de Fundo de Estabilização Fiscal e, por fim, nomeado de Desvinculação das Receitas da União. O nome diz menos do que deveria, uma vez que não se trata de mera desvinculação de receita pontualmente indicada pelo constituinte ou pelo legislador ordinário, mas de desvinculação de receita que não possui repartição de receitas, justamente em decorrência de sua arrecadação ser vinculada a um fim.

19 CAÚLA; MANZI, op. cit., p. 320.

20 Ibidem, p. 318.

O Sistema Tributário Nacional delimitou fontes de rendas próprias dos entes, permitindo o aumento da arrecadação por meio de simples majoração da alíquota. Ao mesmo tempo, e visando dar concretude ao federalismo cooperativo, foi fixada repartição de receita de impostos federais e estaduais, de forma a garantir a suficiência de verbas para o desempenho das atribuições constitucionais de cada ente. Ademais, o próprio constituinte originário indicou que a União poderia obter recursos provenientes de impostos – espécie tributária caracterizada por sua não vinculação – residuais, cuja arrecadação deveria ser compartilhada com os estados, conforme dispõem os artigos 154, I, e 157, II, da Constituição.

Ocorre que, desde 1994, a União tem aumentado a tributação via contribuições, concentrando poder econômico que não é repartido com os estados, criando um poder de barganha que afeta a autonomia dos estados-membros, como discorrem Batista e Marinho²¹:

A CRFB previu a possibilidade de instituição de imposto novo caso houvesse a necessidade de aumento da receita tributária, mas, para manter a integridade de seu sistema normativo em absoluta sintonia com o princípio federativo, estabeleceu mecanismo para evitar que a União ampliasse sua arrecadação com base em impostos não compartilhados e provocasse desigualdade nas relações intergovernamentais, pois a concentração de recursos financeiros no ente central ofende ao ideal democrático-descentralizador da CRFB e ataca o princípio federativo, na medida em que afeta a autonomia (financeira e política) dos demais entes, que precisam se valer da “política dos pires nas mãos” para cumprir suas obrigações. Portanto, o STN também foi desenhado para garantir o equilíbrio federativo, em especial para impedir que os governadores (ou mesmo que os prefeitos) sejam subjugados e precisem submeter-se aos desmandos do Executivo federal para cumprirem suas missões constitucionalmente estabelecidas.

Outra alteração constitucional que gerou diversas perdas aos estados foi decorrente da Emenda Constitucional nº 42/2003, que tratou sobre a não incidência de ICMS sobre exportação. Isso porque, originalmente, a Constituição apenas previu a não incidência do tributo na exportação

21 BATISTA JÚNIOR; MARINHO, op. cit., p. 27-52.

de produtos industrializados, sendo, portanto, permitida a incidência na exportação de produtos primários e semielaborados. Por meio de negociações entre a União e os estados, restou determinado que estes seriam compensados pela União pela não incidência do tributo, que primeiramente foi inserida no ordenamento como uma isenção, e posteriormente como imunidade, por meio da EC nº 42/2003. Sobre o histórico, Onofre Batista Júnior e Marina Marinho ensinam²²:

A análise histórica dos debates em torno da Lei Kandir, das Leis Complementares que a modificaram e da EC nº 42/2003 deixa claro que as negociações entre os entes sempre foram no sentido de compensar os Estados e o DF por seu esforço exportador. Isso porque a desoneração buscou, sobretudo, reverter o desequilíbrio da balança comercial brasileira, causado pela opção do Governo Federal de manter paridade cambial entre o real e o dólar. Entretanto, desde 1997, os valores transferidos não fizeram frente às perdas experimentadas, reduzindo ano após ano, o que motivou a edição reiterada de atos normativos buscando nova forma de garantir o pagamento no montante efetivamente devido.

Conforme apurado por Batista e Marinho, em artigo de 2018, ao longo de 22 anos, a União deixou de repassar aos estados o montante de R\$ 590 bilhões²³, valor esse que, em 2018, correspondia a dois terços das dívidas consolidadas de todos os estados, conforme relatório de transparência do Tesouro Nacional²⁴. Assim, contando unicamente a devida compensação pela União como contrapartida à perda da arrecadação pela exportação de produtos primários e semielaborados, seria possível reduzir a dívida consolidada de todos os estados a um terço do seu valor.

Por último, merece destaque a análise da carga tributária realizada pela própria Receita Federal, sendo a última análise disponível

22 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. As esperanças de reequilíbrio federativo trazidas pela ADO 25. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.). **O federalismo na visão dos estados: uma homenagem do Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – Conpeg – aos 30 anos da Constituição**. Belo Horizonte: Letramento, 2018, p. 173.

23 Ibidem, p. 193

24 Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/historias/visao-integrada-das-dividas-da-uniao-dos-estados-do-distrito-federal-e-dos-municipios>. Acesso em: 20 mar. 2022.

a do ano de 2018²⁵. Verifica-se que o Imposto de Renda possui pouca participação na carga tributária nacional, enquanto as contribuições para PIS/Pasep (Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) somam quase um quinto de toda a arrecadação federal. Noutros termos, a Constituição Federal atribuiu somente à União a competência para imposição de tributo direto, intrinsecamente não regressivo, contudo, o que se verifica é que o ente central tem insistido na criação de tributos indiretos, que são somados aos tributos dos estados e municípios, que só podem instituir esses tipos de exação, gerando um sistema marcadamente regressivo.

Assim, não são poucas as críticas direcionadas à PEC nº 45/2019 quanto a seus efeitos na economia²⁶ e no sistema tributário²⁷. Sobre a crítica, merece destaque a análise de Fabrício Augusto de Oliveira, doutor em Economia pela Unicamp (Universidade Estadual de Campinas)²⁸:

Com essa estratégia, o governo federal, já em 1993, havia recuperado sua participação relativa no “bolo tributário”, em detrimento principalmente dos governos estaduais, mas com a estrutura do sistema caminhando na contramão das tendências internacionais de se eliminar os impostos cumulativos, à medida que crescentemente contaminada por impostos “em cascata”, de incidência indireta e com participação declinante dos impostos diretos. De qualquer forma, com a prioridade que passou a ser conferida aos impostos dessa natureza, seja pela

25 Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2022.

26 ANDRADE, José Maria Arruda de. Preocupações econômicas com a proposta federal de reforma tributária. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 9 ago. 2020. Estado da Economia. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-09/estado-economia-preocupacoes-economicas-proposta-federal-reforma-tributaria>. Acesso em: 20 nov. 2020.

27 RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 8 abr. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>. Acesso em: 20 nov. 2020.

28 OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. O sistema tributário brasileiro: evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891-2017). In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília, DF: Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil: Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital, 2018, p. 121.

sua maior produtividade, seja por não estarem sujeitos ao princípio da anualidade, mas da noventena ou, principalmente, por não terem seus recursos compartilhados com as esferas subnacionais, semeou-se, nessa época, o que poderíamos chamar de ovo da serpente que, reverenciado pelos governos que se seguiram ao utilizá-los como instrumento preferencial do ajuste de suas contas, continuaria provocando e ampliando as distorções do sistema tributário brasileiro.

3. Proposições da PEC nº 45/2019 e federalismo fiscal

A PEC nº 45/2019 possui como principais bandeiras a unificação da base de incidência dos tributos sobre o consumo, que se encontra fragmentada entre o ICMS e o ISS, com a inclusão de tributos federais para obter uma redução de obrigações acessórias, resultando em simplificação para o contribuinte. A pretensa reforma, contudo, não busca solucionar dois grandes problemas do Sistema Tributário Nacional, quais sejam, seu caráter regressivo e o fato de que o consumo já ser a maior base tributável do país, além de apresentar grandes riscos ao Federalismo brasileiro.

Quanto ao primeiro aspecto, qual seja, a regressividade do sistema, é preciso entender o sentido em que o termo foi empregado: tal qual a progressividade, a regressividade pode tanto fazer referência a uma técnica utilizada para aferição de determinado tributo quanto pode fazer referência a uma norma prescritiva econômica. Nesse sentido, precisas são as lições de Tatiana Junger²⁹:

Fosse assumida a técnica da progressividade como uma exigência do sistema, todo e qualquer tributo componente desse sistema deveria pautar sua incidência em uma progressão de alíquotas. Por outro lado, assumida a progressividade sob a acepção de uma norma prescritiva econômica, seriam bem-vindos no sistema tributário tributos com sistemáticas diversas de incidência, desde que o efeito geral do sistema fosse progressivo. A crítica que se antepõe à regressividade da matriz tributária do Brasil do século XXI se esteia em uma pretensão de progressividade sob esta acepção de prescrição econômica, não restrita ao

29 JUNGER, Tatiana, **Reforma tributária: desigualdade, tributação e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 159.

sentido limitado da técnica da progressividade. Afinal, somente à luz do princípio da progressividade – e não da desértica técnica – é possível conceber um fenômeno tal como a regressividade sistêmica.

Para esclarecer a regressividade do Sistema Tributário Nacional, a autora³⁰ se valeu de um estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea)³¹ que relaciona a distribuição da carga tributária segundo a renda mensal familiar. Os dados presentes no relatório são precisos: entre 2004 e 2008, houve um aumento da carga tributária para todas as faixas de renda, contudo as famílias com renda até dois salários-mínimos suportavam, em 2008, uma carga tributária superior a 50% de sua renda, enquanto famílias com renda superior a trinta salários-mínimos suportaram uma carga inferior a 30%. O estudo também traduziu a carga em termos de dias trabalhados: enquanto a primeira família precisou de 197 dias no ano para pagar os tributos suportados, a segunda precisou somente de 106 dias. É cristalina a regressividade do sistema brasileiro: quanto maior a renda, menos se sente o efeito da carga tributária.

A PEC n° 45/2019 tem como característica negativa não enfrentar essa desigualdade³², sem qualquer desoneração da base tributária do consumo, que já é muito maior que em outros países. Tomando por base o já mencionado relatório da Receita Federal sobre Carga Tributária no Brasil de 2018, verifica-se que, enquanto tributos sobre a renda representam somente 21,7% da carga tributária, tributos sobre bens e serviço representam 44,35%; por outro lado, nos Estados Unidos da América, a tributação sobre receita representa 45,2%, enquanto a tributação sobre o consumo, 15,7%. Adotando-se como parâmetro outro país latino-americano, o México, a situação ainda seria desfavorável ao Brasil,

30 Ibidem, p. 161-162.

31 Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5297/1/Comunicado_n22_Receita.pdf. Acesso em: 22 mar. 2022.

32 DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O imposto de renda mínimo e reflexões sobre a isenção de lucros e dividendos distribuídos em um contexto de reforma tributária. In: SCAFF, Fernando Facury *et al.* (org.). **Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que e para quem e como?** Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 27-55.

uma vez que a média de tributação sobre a renda é de 43,2%, enquanto a média de tributação do consumo é de 36,3%³³.

Uma reforma que tem como propósito a neutralidade da tributação objetivando o crescimento econômico do país deve abordar a redução da tributação sobre o consumo. Apesar de a proposta substituir uma incidência fragmentada, em especial na polarização ICMS-ISS, privilegiando um imposto de base ampla, a alíquota proposta é muito elevada, o que contraria estudos da OCDE sobre modelos eficientes de reforma tributária para facilitar o crescimento econômico³⁴.

Deve-se ressaltar que a pretendida neutralidade da tributação impede que se utilize o princípio da seletividade, ou seja, será aplicada uma mesma alíquota tanto para bens essenciais ao consumo popular quanto aos bens supérfluos. Destaque-se, ainda, que a utilização de alíquota única pode afetar de modo especial os serviços, ainda que seja prevista uma não cumulatividade ampla, afetando sobremaneira o preço aos consumidores³⁵, o que prejudica em especial aqueles com menos recursos, agravando a regressividade.

Contudo, tanto a regressividade quanto a sobrecarga da utilização de tributos indiretos, apesar de indesejáveis, não possuem o condão de tornar a reforma proposta inconstitucional. A crítica à reforma tributária que pode conduzir à sua inconstitucionalidade diz respeito à autonomia financeira e política dos entes federados, uma vez que o art. 60, § 4º, CRFB, preceitua que sequer será objeto de deliberação proposta tendente a abolir a forma federativa.

Contrapõem-se dois pensamentos: o de que, para assegurar o federalismo, bastaria a garantia abstrata de receitas na Constituição, ainda que na prática tais transferências sejam reduzidas por políticas discricionárias da União, e, por outro lado, aquele que entende que não basta

33 Dados extraídos de relatório da OCDE, disponíveis em: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2022.

34 CEBREIRO, Ana. (ed.). **Choosing a broad base: low rate approach to taxation**. Paris: Organisation for Economic Cooperation and Development Publishing, 2010.

35 FERNANDES, Anaís; OLIVEIRA, Filipe. Alta de impostos preocupa setor de serviços. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 7 jul. 2019. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/07/alta-de-imposto-preocupa-setor-de-servicos.shtml>. Acesso em: 22 mar. 2022.

a previsão de receitas, sendo necessário que os entes possam utilizar a tributação como instrumento de política econômica, o que exige competência legislativa ampla.

É importante indicar que, nos termos da reforma proposta, a competência tributária dos estados para seu principal tributo resta esvaziada: em síntese, manteve-se somente a competência para fixação de alíquota. Competência essa que pode até nem ser exercitada, uma vez que a proposta já conta com uma “alíquota subsidiária” inserida no corpo do ADCT.

A despeito de a fixação de alguns elementos dos impostos dever ser feita em lei complementar federal, nos termos do art. 146, III, *a*, CRFB, no caso do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a fixação de todos os elementos será feita em lei federal, ficando os estados à mercê da vontade da União na fixação de elementos como responsáveis tributários, base de cálculo, forma de recolhimento do tributo etc. Nesse caso, a lei federal não será fixadora de norma geral, conforme previsão do art. 146, CRFB, mas efetiva norma de incidência tributária.

Estados e municípios não poderão eleger de quem será cobrado o tributo – eleição de contribuinte e substituto –, definir base de cálculo, indicar o momento de pagamento do tributo ou mesmo onde serão cobrados os tributos, matérias essas que serão todas tratadas pela União, por meio do Legislativo federal, com participação, por iniciativa ou por veto, do chefe do Executivo federal³⁶, sem qualquer participação dos estados e municípios, mesmo que detenham uma maior participação na alíquota final do tributo.

Importa esclarecer que, por meio de técnica legislativa, é possível a criação de uma situação assemelhada ao benefício fiscal da isenção: não incidência. Trata-se de hipótese não prevista na PEC nº 45/2019, contudo, acaso não se definam os elementos da incidência tributária, como a não identificação da base de cálculo de alguma das várias incidências do imposto, o que se terá na prática é a não tributação de uma atividade. Assim, por uma escolha, ainda que por omissão, da União,

36 OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital *et al.* Reforma tributária, IBS e a cláusula pétrea da forma federativa de Estado. In: SCAFF, Fernando Facury *et al.* (org.). **Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que e para quem e como?** Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 491-505, p. 495.

será possível deixar de cobrar tributo de um fato gerador que esteja previsto na Constituição, condição essa vedada aos demais entes da federação. Verifica-se, assim, a potencial fragilização dos estados, que não terão controle sobre a arrecadação de sua principal fonte de receita.

Consequência direta e imediata da retirada de competência tributária dos estados, além da inclusão de outros entes federados na composição do tributo, será sentida na prestação de serviços públicos, tais como serviços de transporte intermunicipal. Atualmente, os estados possuem liberdade para conceder isenções sobre tais serviços – benefício esse que não gerará nenhuma externalidade referente à guerra fiscal, uma vez que o serviço de transporte intermunicipal deve ser realizado dentro da área do estado – como forma de assegurar a modicidade tarifária. Com as alterações previstas na PEC nº 45/2019, os estados deverão arcar com os custos do reequilíbrio econômico-financeiro do contrato, em relação à parcela da arrecadação que será dirigida à União e aos municípios, além de gerar desnecessário esforço fiscal em redirecionar os recursos arrecadados pela sua parcela do IBS para a concessionária, acaso se mantenha o mesmo intuito de se conceder isenção no serviço público concedido.

Registre-se que não se trata de um exercício teórico, sendo que o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) prorrogou até março de 2021 diversos benefícios fiscais (Convênio ICMS 133/2020), dentre os quais o Convênio ICMS 100/2017, o Convênio ICMS 79/2019 e o Convênio ICMS 218/2019, que autorizam concessão de benefícios fiscais na prestação de serviço de transporte intermunicipal de passageiros³⁷.

Em decorrência da vedação à concessão de benefício fiscal, no caso apresentado, para manter o equilíbrio econômico-financeiro do contrato, o Estado terá mais gastos, além de ser obrigado a cobrar a cota correspondente à sua alíquota do IBS, mesmo que para destinar os recursos ao concessionário, o que também acarretará custos. A proposta não apresenta justificativa para afastar isenção a serviços públicos – considerando que o valor arrecadado será de competência do ente destinatário do bem ou serviço, os impulsos de guerra fiscal serão afastados.

37 Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2020/convenio-icms-133-20>. Acesso em: 22 mar. 2022.

Não há indicativos de que a vedação peremptória à concessão de benefícios fiscais seja essencial para a simplificação da tributação e da gestão fiscal por parte das empresas, objetivos da PEC nº 45/2019.

Além dos serviços públicos de competência estadual, os serviços federais e municipais que forem concedidos à iniciativa privada também serão afetados, com consequente aumento no preço final ao consumidor. Ainda que, em algumas situações, não haja cobrança direta, o custo será suportado ou pelos consumidores ou pelo Poder Público, que deverá aumentar sua receita para conseguir prestar o serviço.

Contudo, a vedação à concessão de isenção não afeta somente a prestação de serviços públicos e a necessidade de se manter o equilíbrio econômico-financeiro do contrato. Tal característica da PEC nº 45/2019 também afeta a própria autonomia política dos entes federados, conforme lecionam Gustavo da Gama, Rodrigo Nascimento e Tadeu Puretz³⁸:

A autonomia desenhada pelo constituinte denota o objetivo de atribuir fontes próprias de custeio para cada ente tributante, *conferindo a estes não apenas autonomia financeira, mas também autonomia política*, em linha com a ideia de federalismo cooperativo. A análise sob a perspectiva da autonomia política, como se observa, não leva em consideração os ingressos financeiros nos cofres dos entes tributantes, mas o poder – e por isso se denomina de política – de estabelecer as diretrizes e as pautas importantes para o desenvolvimento econômico de seu território.

É necessário ponderar que o tributo não possui uma função única e exclusiva de arrecadar, sendo um importante instrumento de intervenção na economia, efetivo mecanismo de indução. Apesar de a PEC nº 45/2019 prever a criação de um imposto seletivo federal, que possui a principal função extrafiscal de desestimular bens e serviços geradores de externalidades negativas, sua incidência é pontual. Assim, tanto a vedação à concessão de benefícios fiscais quanto a imposição de se utilizar uma alíquota única impedem que os entes tributantes se utilizem da tributação para promover outras finalidades constitucionais relevantes, como a proteção ao meio ambiente e a redução das desigualdades sociais e regionais.

38 OLIVEIRA *et al.*, op. cit., p. 498, grifos no original.

Na justificativa da Proposta de Emenda Constitucional³⁹, recomendou-se, para promover o desenvolvimento regional, que haja alocação de recursos da União, ou seja, os próprios autores da reforma entendem que não poderão estados e Municípios, conservando seu nível atual de arrecadação e sem aumentar a repartição das receitas obtidas pela União, manter uma política própria de desenvolvimento, dependendo da atuação do governo federal para tanto.

Conforme leciona Ricardo Lodi, tanto estados quanto municípios ficarão sem competência tributária, uma vez que a competência para legislar seria da União, por meio de lei complementar, bem como que o regulamento do imposto seria elaborado pelo Comitê Gestor Nacional, que será entidade federal, uma arena que possuirá pouca influência de representantes estaduais e municipais⁴⁰.

O próprio comitê gestor tal como previsto mitiga a autonomia dos entes federados. A regulamentação do imposto abordará questões sobre a repartição de receitas entre estados e municípios, com a definição dos termos do que será considerado como “destino”. A operacionalização da distribuição da receita entre os entes subnacionais, além de ser determinada em âmbito federal, terá sua regulamentação feita por meio de uma entidade que terá natureza de entidade federal. As principais atribuições do Comitê Gestor Nacional influenciam diretamente os interesses estaduais e municipais, contudo a União terá mais representantes que qualquer outro ente da federação – seus representantes atuarão em matérias que nada dizem respeito aos interesses da União, imiscuindo-se indevidamente em assuntos dos estados e municípios.

Não basta uma reforma que se proponha a manter o nível de arrecadação dos entes federados, é necessário garantir real autonomia dos entes regionais em face do ente central, para que não haja uma submissão dos interesses daqueles. O enfraquecimento dos entes regionais é

39 Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=C5A7237C268198AE9810F0714EA3FF00.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 22 mar. 2022.

40 RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 8 abr. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>. Acesso em: 20 nov. 2020.

acompanhado pelo enfraquecimento do papel constitucional da federação como limitação do poder, porque gera dependência do ente central.

4. O perfil da arrecadação municipal

A análise das consequências da PEC nº 45/2019, em especial quanto aos impactos no pacto federativo brasileiro, não seria completa se não houvesse uma análise quanto aos entes locais, motivo pelo que, nesta parte do trabalho indicar-se-ão as alterações pretendidas pela proposta, em cotejo com a situação dos Municípios na arrecadação.

A proposta de reforma tributária, com o objetivo de simplificação da tributação e de gestão fiscal por parte das empresas, retira a competência do imposto sobre serviços de qualquer natureza dos Municípios, atribuindo-lhes a possibilidade de composição no IBS a ser instituído pela União mediante lei complementar por meio da fixação, via lei municipal, de uma alíquota a ser adicionada à alíquota federal e à estadual, já se prevendo uma alíquota “provisória” no corpo do ADCT enquanto o Município não legislar sobre o assunto.

É de se registrar, ainda, a movimentação no Congresso Nacional, que resultou na aprovação da Lei Complementar nº 157/2016, e mais recentemente, com a Lei Complementar nº 175/2020 – verifica-se uma atuação consistente no sentido de se atualizar a lista de serviços sobre os quais incide o ISS, em detrimento do ICMS, conforme relatado por Maurine Morgan⁴¹.

Contudo, tal movimentação não se traduz num federalismo coeso, representando, antes, a assimetria presente no país. Conforme previsto em Nota Técnica do Ipea⁴², a análise da esfera municipal da federação brasileira é marcada por realidades bastante distintas. São dados como o fato de que mais de 40% dos municípios apresentam esforço fiscal abaixo da média, ou o fato de que apenas três municípios detêm um terço de toda arrecadação municipal, ou ainda que 3.796 municípios representam apenas 4% da arrecadação conjunta de IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), ISS e ITBI (Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis), mas,

41 FEITOSA, op. cit., p. 252.

42 Disponível em: ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/200730_cc48_nt_municipios_final.pdf. Acesso em: 22 mar. 2022.

somando-se as transferências interfederativas, esses mais de dois terços do total de municípios possuem 17% das receitas municipais totais.

Assim, o aumento de competências municipais, ou sua inclusão na PEC nº 45/2019, somente perpetua uma “enorme concentração da arrecadação dos impostos municipais”, conforme registrado no estudo do Ipea. Conforme o estudo, menos de 825 municípios, ao menos desde 2003, não conseguem sequer manter uma arrecadação com seus impostos que representem mais de 10% do total das receitas municipais, o que demonstra não só a dependência com as transferências interfederativas, como a própria diferença no esforço fiscal dentre esse grupo de mais de 5.500 entes federados.

Apesar da comprovação estatística da dependência dos municípios com menor esforço fiscal das transferências, em especial do governo federal, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 653, fixou a tese de ser constitucional a concessão de benefícios fiscais mesmo que haja um decréscimo do valor a ser repassado para os Municípios, que dependem de tais verbas. Tal decisão, inclusive, diverge do decidido no RE nº 572.672/SC, que teve por objeto o debate sobre a repartição de receita entre estados e municípios⁴³.

Considerando os custos de manutenção de um órgão de arrecadação tributária, mostra-se necessário que sejam indicados os motivos para inclusão dos Municípios na estrutura de arrecadação quando, em sua maioria, não há esforço fiscal que se justifique. A própria instituição do IBS com a previsão de repartição de receitas com os Municípios pode se mostrar mais benéfica justamente para a maior parte desses entes, conforme entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no recurso extraordinário supramencionado.

5. Conclusão

Com objetivo de simplificação da tributação e da gestão fiscal por parte das empresas, a PEC nº 45/2019 propõe uma reformulação parcial

43 Sobre o tema, cf. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. RE 572.672/SC: federalismo fiscal e a importância da interpretação estrutural. In: SCAFF, Fernando Facury *et al.* (coord.). *Federalismo (s)em juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 541-574.

do sistema tributário, abrangendo apenas os tributos que hoje incidem sobre bens e serviços, restringindo-se à base tributária do consumo.

Cabe esclarecer que não há uma contraposição entre o federalismo fiscal e a simplificação tributária, havendo outras propostas que também possuem como objetivo a simplificação tributária, como o Simplifica Já⁴⁴, de modo que não se trata de uma opção entre haver ou não reforma ou realizar ou não simplificação do Sistema Tributário Nacional.

Já se escreveu sobre o potencial da reforma de aumentar a regressividade do sistema e do acúmulo da carga tributária sobre o consumo, que faria do Brasil um dos maiores países a tributar tal fonte de riqueza. Apesar de indesejáveis, tais características, isoladamente, apesar de possivelmente violarem a obrigatoriedade de que os impostos tenham caráter pessoal e sejam graduados segundo a capacidade contributiva, podem não impedir o regular trâmite e aprovação da reforma.

Contudo, a retirada da competência tributária dos entes regionais, concentrando o poder político na União, ameaça o federalismo brasileiro, cláusula pétrea da Constituição. Esse limite ao poder de reforma não se atém unicamente a propostas de emendas que visem transformar o país num Estado Unitário, sendo também aplicável quando há fragilização do seu núcleo essencial, como se decidiu na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7, em que se reconheceu a inconstitucionalidade de dispositivos que previam a incidência do Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras sobre operações realizadas por estados, Distrito Federal e municípios.

Considerando as obrigações tributárias dos entes regionais, a discriminação de receitas na Constituição é essencial para garantir que os estados não dependam da União para prestar seus serviços, o que demandaria, em última análise, ingerência do governo federal sobre políticas democraticamente escolhidas dos governos locais.

Não obstante, diversas foram as atuações da União ao longo das mais de três décadas da Constituição que impuseram redução da participação dos demais entes na arrecadação da União, cujo orçamento hoje é composto

44 Disponível em: <https://simplifica.org.br/>. Acesso em: 22 mar. 2022.

em sua maior parte por tributos que não são repartidos, mas conta com instrumento de desvinculação das respectivas receitas para livre aplicação.

A PEC nº 45/2019, portanto, deve ser analisada sob o prisma do já fragmentado federalismo fiscal brasileiro, mostrando-se afrontosa à autonomia política dos entes pela inserção da União nos tributos sobre o consumo e ainda atribuindo-lhe maior participação no Comitê Gestor Nacional do que qualquer outro ente, mesmo que sua alíquota seja inferior à alíquota estadual que será aplicada na operação.

Por outro lado, a imposição de uma única alíquota e a vedação à concessão de benefícios tributários afeta diretamente a autoadministração, a autonomia financeira e a autonomia política dos entes, afetando diretamente a prestação de serviços públicos, usualmente objeto de concessão de benefícios fiscais que não geram conflitos federativos, além de impedir a utilização de seus principais tributos como forma de atuação na economia.

Ainda há que se pontuar, por último, a forma de tratamento que se tem dado aos Municípios, usualmente tratados como entes uniformes, mas que, em sua maioria, são dotados de pouca estrutura para fiscalização e cobrança do tributo, beneficiando-se mais da repartição de receitas do que da efetiva atribuição de competências tributárias. Devem ser considerados arranjos outros de reforma tributária que exijam menos complexidade da estrutura arrecadatória para que haja real fortalecimento da federação, e não simples aumento da arrecadação de alguns Municípios em detrimento de uma grande maioria.

Desse modo, o arranjo proposto pela reforma tributária contido na PEC nº 45/2019, exigindo grande depósito de confiança pelos entes regionais no ente central, contrariando o histórico recente de medidas tributárias que reduziram repasses obrigatórios e limitaram compensações devidas, cumulados com a retirada de competência tributária dos entes para instituição de seu principal tributo, resulta numa impressão de inconstitucionalidade pelo cerceamento da autonomia dos entes.

Referências bibliográficas

ANDRADE, José Maria Arruda de. Preocupações econômicas com a proposta federal de reforma tributária. **Consultor Jurídico**, São Paulo,

9 ago. 2020. Estado da Economia. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-09/estado-economia-preocupacoes-economicas-proposta-federal-reforma-tributaria>. Acesso em: 20 nov. 2020.

ARRETCHE, Marta. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa não federação brasileira. **Revista de Sociologia Política**, Curitiba, n. 24, p. 69-85, jun. 2005. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/rsp/article/view/3717/2965>. Acesso em: 20 nov. 2020.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30 anos de Constituição. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, ano 55, n. 219, p. 27-52, 2018. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/219/ril_v55_n219_p27.pdf. Acesso em: 16 nov. 2020.

_____. As esperanças de reequilíbrio federativo trazidas pela ADO 25. *In*: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.). **O federalismo na visão dos estados: uma homenagem do Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – Conpeg – aos 30 anos da Constituição**. Belo Horizonte: Letramento, 2018. p. 172-197.

BIRD, Richard M. Threading the fiscal labyrinth: some issues in fiscal decentralization. **National Tax Journal**, Chicago, v. 46, n. 2, p. 207-227, 1993.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. RE 572.672/SC: federalismo fiscal e a importância da interpretação estrutural. *In*: SCAFF, Fernando Facury *et al.* (coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 541-574.

CAÚLA, César, MANZI, Lilian de Miranda. Transferências constitucionais e federalismo cooperativo. *In*: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.). **O federalismo na visão dos estados: uma homenagem do Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – Conpeg – aos 30 anos da Constituição**. Belo Horizonte: Letramento, 2018. p. 311-329.

CEBREIRO, Ana (ed.). **Choosing a broad base: low rate approach to taxation**. Paris: OECD Publishing, Paris, 2010. (OECD Tax Policy Studies, n. 19).

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O direito tributário do Brasil: federalismo e constituição. *In*: SCAFF, Fernando Facury *et al.* **Federalismo (s) em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 125-138.

DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O imposto de renda mínimo e reflexões sobre a isenção de lucros e dividendos distribuídos em um contexto de reforma tributária. *In*: SCAFF, Fernando Facury *et al.* (org.). **Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que e para quem e como?** Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 27-55.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. **O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na era da internet**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

FERNANDES, Anaís; OLIVEIRA, Filipe. Alta de impostos preocupa setor de serviços. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 7 jul. 2019. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/07/alta-de-imposto-preocupa-setor-de-servicos.shtml>. Acesso em: 22 mar. 2022.

JUNGER, Tatiana. **Reforma tributária: desigualdade, tributação e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. O sistema tributário brasileiro: evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891-2017). *In*: FAGNANI, Eduardo (org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília, DF: Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, 2018. Disponível em: <http://www.sindifisco.org.br/wp-content/uploads/2018/06/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2020. p. 112-129.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de *et al.* Reforma tributária, IBS e a cláusula pétrea da forma federativa de Estado. *In*: SCAFF, Fernando Facury *et al.* (org.). **Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que e para quem e como?** Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 491-505.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 8 abr. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>. Acesso em: 20 nov. 2020.

ROCHA, Sérgio André. Justiça é um dos pilares da reforma tributária ideal. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 18 jul. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-18/sergio-rocha-justica-entre-pilares-reforma-tributaria-ideal>. Acesso em: 28 nov. 2020.

SCAFF, Fernando Facury. Estão propondo mais Brasília e menos governos estaduais em nossa federação. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 30 jul. 2019. Contas à vista. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-30/contas-vista-propondo-brasilia-governos-estaduais>. Acesso em: 28 nov. 2020.

_____. Federalismo fiscal na crise do coronavírus: como dividir o dinheiro. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 28 abr. 2020. Contas à vista. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-28/contas-vista-federalismo-fiscal-crise-coronavirus-dividir-dinheiro>. Acesso em: 14 nov. 2020.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

REFORMA TRIBUTÁRIA: CONSIDERAÇÕES SOBRE O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E A EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA

Camila Rocha Schwenck¹

Cristina Mendes Miranda de Azevedo²

Sumário: 1 – Introdução; 2 – Contencioso Administrativo Tributário; 3 – Execução Fiscal Administrativa; 4 – Conclusão; Referências bibliográficas.

1. Introdução

O presente estudo teve origem nos trabalhos realizados pelo Núcleo Temático de Estudos e Pesquisas sobre Reforma Tributária, instituído junto ao Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo pela Resolução PGE nº 33, de 16 de agosto de 2019, com a finalidade de “desenvolver estudos e pesquisas relacionados à Reforma Tributária, nos termos das propostas de Emenda Constitucional que estejam em

1 Procuradora do Estado de São Paulo. Graduada pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Especialista em Direito Público e em Direitos Humanos pela Escola Superior da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo.

2 Procuradora do Estado de São Paulo. Graduada pela Universidade Federal de Minas Gerais. Especialista em Direito Ambiental pela Escola Superior da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo.

tramitação ou venham a ser aprovadas no Congresso Nacional” (artigo 4º da Resolução)³ e que objetivem alterar o sistema tributário vigente.

A princípio, os estudos do núcleo tiveram por foco a Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019, sobre a qual foi apresentada proposta elaborada pelos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal, bem como emendas oferecidas pelos parlamentares, além da Proposta de Emenda Constitucional nº 110/2019 (PEC do Senado).

Dentre os aspectos destacados para os estudos, foi proposta a identificação e discussão das questões jurídicas relevantes sobre “o contencioso administrativo tributário, com atenção às implicações do PL 4257/2019, que visa instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária” (artigo 5º, inciso III, daquela Resolução)⁴.

Neste trabalho serão examinadas as questões relativas ao contencioso administrativo tributário com foco na instituição da execução fiscal administrativa.

2. Contencioso administrativo tributário

A Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019, envolve a ideia de tributação única sobre o consumo (bens e serviços). Propõe a substituição de cinco tributos atualmente existentes (IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, ICMS – Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ISS – Impostos Sobre Serviços de qualquer natureza, Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, e PIS – Programa de Integração Social) por um único Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), com características de um imposto sobre valor adicionado, com não cumulatividade plena, cobrado no destino, incidente sobre base ampla de bens, serviços, intangíveis e direitos, em todas as etapas do processo produtivo, com alíquota uniforme para todos os bens e serviços e vedação de benefícios fiscais.

3 SÃO PAULO. Resolução PGE n. 33, de 16 de agosto de 2019. Institui Núcleo Temático de Estudos e Pesquisas para os fins que especifica. *Diário Oficial do Estado de São Paulo*: seção 1, São Paulo, p. 49, 20 ago. 2019. p. 49.

4 SÃO PAULO, op. cit.

Como consta na justificativa da PEC apresentada junto ao Congresso Nacional, um dos efeitos esperados com a mudança proposta é a simplificação do sistema tributário brasileiro, com a consequente redução do contencioso tributário.

Isso porque geram alta litigiosidade a complexidade e as distorções estruturais dos tributos atualmente incidentes sobre bens e serviços: fragmentação da base de incidência, cobrança cumulativa e predominantemente na origem, profusão de alíquotas e de exceções, benefícios fiscais e regimes especiais.

Lei complementar nacional deverá instituir o IBS e criar o Comitê Gestor Nacional, integrado por representantes da União, dos estados e do Distrito Federal e dos municípios, como previsto no artigo 152-A caput e §6º, inciso VI, com a redação proposta pela PEC nº 45/2019 (na proposta dos Secretários de Fazenda dos estados e do Distrito Federal, o comitê será integrado por representantes de administrações tributárias municipais, de todas as administrações tributárias estaduais e distrital, conforme artigo 156-A, caput e §2º)⁵.

Caberá ao Comitê Gestor Nacional, dentre outras atribuições (não relacionadas ao tema do presente trabalho), gerir a arrecadação centralizada do imposto, estabelecer critérios para a atuação coordenada na fiscalização do imposto e representar, judicial e extrajudicialmente, os entes federativos nas matérias relativas ao imposto (incisos II, III e V do mencionado §6º)⁶.

A representação judicial e extrajudicial será exercida de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos estados e dos municípios, nos termos do §7º daquele dispositivo (excluídos os primeiros na proposta dos Secretários de Fazenda).

Não há previsão, nas propostas atualmente existentes, da maneira como seria feita a distribuição do trabalho entre os entes encarregados da representação, podendo ser incluída especificação de que ocorreria

5 ROSSI, Baleia. Proposta de Emenda Constitucional n. 45, de 3 abr. 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. *Portal da Câmara dos Deputados*, Brasília, DF, 2019.

6 Ibidem.

conforme o local do processo e de acordo com as normas estaduais, distritais ou municipais sobre competência aplicáveis ao litígio.

Ademais, dentre as competências atribuídas ao Comitê Gestor, não há previsão para que seja responsável por dirimir as causas porventura existentes entre os próprios entes. Mas, em razão das demais funções designadas, caberá a ele tal atribuição, sendo prudente que uma previsão nesse sentido seja incluída no texto da PEC.

Cabe aqui observar que a Emenda Modificativa nº 61/2019 à PEC nº 45/2019, de autoria do Deputado Vanderlei Macris, prevê que a regulamentação, arrecadação, fiscalização, lançamento, cobrança e administração do imposto serão realizadas pela Agência Tributária Nacional, a ser instituída por lei complementar com a natureza de autarquia nacional.

O processo administrativo para a solução de conflitos relativos ao IBS (contencioso administrativo específico) deverá ser disciplinado em lei complementar, de modo uniforme para todo o território nacional (art. 152-A, §8º, com a redação proposta pela PEC nº 54/2019)⁷.

Na Proposta de Emenda Constitucional nº 110/2019, que tramita no Senado Federal, de autoria de Luiz Carlos Hauly, seriam extintos o IPI, IOF (Imposto sobre Operações Financeiras), PIS, Pasep (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), Cofins, Salário-Educação, Cide-combustíveis, CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), ICMS e ISS, sendo substituídos por dois impostos, um de competência estadual e outro federal. Caberia aos estados a fiscalização e cobrança daquele tributo, com obrigação de redistribuição aos municípios da parcela deles (repasse de cota-parte).

Atualmente o contencioso administrativo relativo a cada tributo é disciplinado pela pessoa política que tem a competência, outorgada pela Constituição Federal, para instituir o tributo, com observância dos princípios constitucionais.

⁷ COMISSÃO de Direitos Humanos e Legislação Participativa. Proposta de Emenda à Constituição n. 54, de 2019. Revoga a Emenda Constitucional n. 95, de 15 de dezembro de 2016, e dá outras providências. **Portal do Senado Federal**, Brasília, DF, 2019.

No âmbito federal, o contencioso administrativo é regido pela Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

Em regra, o procedimento administrativo fiscal tem início com a fiscalização que apura a obrigação tributária, ao final da qual ocorre o lançamento. Não sendo aceito e pago o tributo, o contribuinte pode impugnar o lançamento, no prazo de trinta dias da notificação do lançamento, dando início ao processo administrativo fiscal. A impugnação é dirigida a uma Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, que fará o julgamento em primeiro grau por meio de Turmas Julgadoras, podendo ser antecedido por fase probatória. Após o julgamento, o contribuinte é intimado para tomar ciência do resultado e, dentro do prazo de trinta dias, poderá apresentar recurso com efeito suspensivo se a decisão for desfavorável a ele.

Em sendo o julgamento favorável ao contribuinte que havia impugnado totalmente a autuação e sendo o montante não superior ao valor de alçada, o crédito tributário é extinto.

Se o julgamento foi desfavorável à Fazenda Pública e o montante é superior ao valor de alçada, há recurso de ofício para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que também julga os recursos voluntários apresentados em face de decisões das Turmas Julgadoras. Trata-se de órgão integrante do Ministério da Fazenda, colegiado e paritário, formado por representantes da Fazenda Pública e de contribuintes.

O julgamento em segunda instância é previamente informado ao contribuinte, que pode apresentar memoriais e fazer sustentação oral. Em face dessa decisão, é possível a apresentação de recurso especial, no prazo de quinze dias da ciência do acórdão, para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, nas hipóteses previstas no artigo 37, §2º, do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009: se a decisão tiver dado à lei tributária interpretação divergente da que lhe deu outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais⁸.

8 BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 7 mar. 1972.

No estado de São Paulo, o contencioso administrativo tributário é previsto na Lei Estadual nº 13.457, de 18 de março de 2009, que regula o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício para a solução de litígios relativos aos tributos estaduais, com as alterações da Lei Estadual nº 16.498, de 18 de julho de 2017, tendo sido regulamentada pelo Decreto nº 54.486, de 26 de junho de 2009.

De acordo com essa legislação, a defesa apresentada pelo contribuinte em face do auto de infração lavrado por Agente Fiscal de Rendas é julgada pela Delegacia Tributária de Julgamento e, em caso de recurso, o julgamento é feito pelo Tribunal de Impostos e Taxas.

No Município de São Paulo, o processo administrativo fiscal é regulado pela Lei nº 14.107, de 12 de dezembro de 2005, que criou o Conselho Municipal de Tributos, órgão para o qual são encaminhados os recursos havidos em face das decisões proferidas pelas unidades da Secretaria Municipal de Finanças responsáveis pelo julgamento em primeira instância.

Desse modo, atualmente existem diversas estruturas responsáveis pelo processamento e julgamento dos contenciosos administrativos em todo o país, sendo que, para a solução de conflitos relativos ao novo IBS, haverá necessidade de uniformidade em todo o território nacional (art. 152-A, §8º, da Constituição Federal com a redação proposta pela PEC nº 45/2019)⁹, o que será disciplinado em lei complementar.

Mesmo que a simplificação do sistema tributário brasileiro e a diminuição do contencioso tributário sejam efeitos esperados da reforma, será necessária a existência de processo administrativo para a solução de conflitos referentes ao novo tributo, sendo que em um primeiro momento as discussões sobre o imposto recém-criado devem ser em número elevado.

O contencioso administrativo do novo tributo poderá ter estrutura única, com a junção daquelas atualmente existentes em nível federal, estadual e municipal. Porém, por serem tais estruturas muito diferentes entre si, inclusive no tocante ao regramento jurídico a que são submetidos seus integrantes, seria mais simples se houvesse a previsão de

9 ROSSI, op. cit.

celebração de convênio entre os órgãos federal, estaduais e municipais, para a instituição de divisão de trabalho harmoniosa entre eles.

A estrutura do novo contencioso precisará prever também como será a transição entre os sistemas existente e aquele que será implantado, o que acontecerá no período de dez anos, como prevê a PEC nº 45/2019.

3. Execução fiscal administrativa

Na atualidade, a cobrança dos tributos é feita no âmbito judicial por meio de execução fiscal regida pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Em razão da baixa efetividade do processo judicial na cobrança da dívida ativa e do grande número de execuções fiscais em curso no Poder Judiciário, a cobrança extrajudicial dos tributos passou a ter a importância cada vez mais reconhecida.

Em 2012, a Lei nº 12.767 inseriu na Lei nº 9.492/1997 dispositivo que incluiu, entre os títulos sujeitos a protesto, as certidões da dívida ativa da União, dos estados, do Distrito Federal, dos municípios e respectivas autarquias e fundações públicas (parágrafo único do artigo 1º). A cobrança extrajudicial por meio do protesto da certidão da dívida ativa teve sua constitucionalidade questionada na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135, tendo, porém, sido cancelada pelo Supremo Tribunal Federal, que julgou a ação improcedente em novembro de 2016 para confirmar a constitucionalidade e legitimidade do protesto, em razão de não restringir, de forma desproporcional, direitos fundamentais assegurados aos contribuintes.

Em 2018, a Lei nº 13.606 modificou a Lei nº 10.522/2002 para prever a possibilidade da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional realizar a averbação pré-executória da certidão da dívida ativa em órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis, nos casos em que o contribuinte não pagar o débito após ser notificado pela PGFN a respeito da inscrição do crédito em dívida ativa (artigo 20-B, §3º, inciso II)¹⁰.

10 BRASIL. Lei n. 13.606, de 9 de janeiro de 2018. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, seção 1, Brasília, DF, p. 2, 18 abr. 2018.

A Portaria PGFN nº 33/2018 regulamentou o referido artigo 20-B da Lei nº 10.522/2002, estabelecendo que a averbação pré-executória será realizada, prioritariamente, sobre bens imóveis não gravados, imóveis gravados e demais bens e direitos passíveis de registro, sendo encaminhadas as respectivas informações, conforme a natureza do bem, aos cartórios de registro de imóveis; órgãos ou entidades nas quais, por força de lei, os bens móveis ou direitos sejam registrados ou controlados; ou cartórios de títulos e documentos e registros especiais do domicílio tributário do devedor ou corresponsável, relativamente aos demais bens e direitos (artigos 22, §2º, e 24)¹¹.

Após a averbação da dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos, o devedor é notificado para apresentar impugnação, que será apreciada pela PGFN responsável pelo ajuizamento da execução fiscal. Em sendo procedente a impugnação, é cancelada a averbação pré-executória. Não apresentada ou sendo rejeitada a impugnação, o débito é encaminhado para ajuizamento da execução fiscal (artigos 25, 28 e 30 da Portaria).

Essa mesma legislação (Lei nº 10.522/2002, alterada pela Lei nº 13.606/2018 e regulamentada pela Portaria PGFN nº 33/2018) também estabeleceu o ajuizamento seletivo de execuções fiscais, podendo a PGFN condicionar sua propositura à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor úteis à satisfação dos débitos.

Outro modo de cobrança extrajudicial de tributos que está sendo proposto é a instituição da execução fiscal administrativa.

Nesse sentido, foi apresentado pelo Senador Antonio Anastasia o Projeto de Lei nº 4.257/2019, com objetivo de modificar a Lei nº 6.830/1980 para instituir a execução fiscal administrativa, além da arbitragem tributária.

Como consta na Justificação do referido projeto, o relatório Justiça em Números, divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) em 2018, apontou a existência de 31,4 milhões de processos de execuções fiscais, o que corresponde a 39% do número total de ações em curso no Poder

11 BRASIL. Portaria PGFN n. 33, de 8 de fevereiro de 2018. Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002. *Diário Oficial da União*, seção 1, Brasília, DF, p. 35, 9 fev. 2018.

Judiciário (80,1 milhões), sendo que tal Poder custa cerca de 1,3% do PIB nacional, percentual muito superior ao de outros países como Argentina (0,13%), Chile (0,22%), Estados Unidos (0,14%) e Alemanha (0,32%).

A Justificação também menciona estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), feito em 2011, que calculou o custo unitário médio de uma execução fiscal federal em R\$ 5.606,67, com tempo de tramitação médio de nove anos, nove meses e 16 dias, e probabilidade de recuperação integral do crédito de apenas 25,8%.

Com base em tais fatos, o Projeto de Lei prevê a instituição de procedimento específico para a cobrança de tributos incidentes sobre a propriedade, posse ou usufruto de bens imóveis e a propriedade de veículos, previstos nos artigos 145 incisos II e III, 153 inciso VI, 155 inciso III e 156 inciso I da Constituição Federal: taxas devidas pela propriedade, posse ou usufruto de imóvel; contribuição de melhoria; imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR); imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) e imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) (artigo 41-A da Lei nº 6.830/1980 com a redação proposta pelo Projeto de Lei nº 4.257/2019)¹².

Nesses casos, a obrigação tributária decorre do fato de o devedor ser proprietário, usufrutuário ou possuidor de certo bem, sobre o qual recairá a constrição para a satisfação dessa obrigação. Para esses tributos *propter rem*, não é preciso procurar bens do devedor, o que diminui a necessidade de intervenção do Poder Judiciário na cobrança da dívida.

Ademais, a Lei nº 8.009, de 29 de março de 1990, em seu artigo 3º, inciso IV, afasta a impenhorabilidade de imóvel residencial em caso de cobrança de impostos, predial ou territorial, taxas e contribuições devidas em função do imóvel familiar. No artigo 2º, a lei exclui da impenhorabilidade os veículos de transporte. Desse modo, o devedor cobrado por meio de execução extrajudicial, tendo penhorado pela Administração Pública seu imóvel ou veículo sobre o qual recai o respectivo tributo, não pode alegar ilegalidade na constrição por tratar-se de bem familiar.

12 ANASTASIA, Antonio. Projeto de lei n. 4.257, de 2019. Modifica a lei 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. **Portal do Senado Federal**, Brasília, DF, 2019.

O procedimento proposto no Projeto de Lei é similar, porém com algumas especificidades, ao rito executivo extrajudicial previsto nos artigos 31 a 38 do Decreto-Lei nº 70, de 21 de novembro de 1966, adotado por instituições financeiras para a cobrança de dívidas hipotecárias, sobre o qual o Supremo Tribunal Federal já confirmou a compatibilidade com a Constituição Federal (RExt nº 408244, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJe 30.08.2007).

A cobrança tem início com a notificação do devedor no endereço do imóvel ou naquele constante no registro do veículo. A notificação será considerada aperfeiçoada inclusive se recusada por qualquer motivo. Somente no caso do devedor não mais residir no local, será realizada a notificação por meio de edital publicado no diário oficial ou no sítio oficial da Fazenda Pública credora (artigos 41-B da Lei nº 6.830/1980 com a redação proposta pelo Projeto de Lei)¹³.

Recebida a notificação, o devedor terá o prazo de 30 dias para pagar o valor nela indicado (além da despesa de cartório, se for o caso). Na ausência de pagamento, a Fazenda Pública lavrará termo de penhora do imóvel ou veículo sobre o qual recai o tributo e requererá a averbação da constrição no Cartório de Registro de Imóveis ou no Departamento de Trânsito (artigos 41-C e 41-D da Lei nº 6.830/1980 com a redação proposta pelo Projeto de Lei)¹⁴.

Será realizada a notificação da penhora ao devedor, com indicação da avaliação do bem (de acordo com valor constante na escritura do imóvel ou em tabela de estimativa de valores de veículos com credibilidade notória), após o que se inicia novo prazo de 30 dias para pagamento da dívida.

Nesse mesmo prazo, o devedor pode ajuizar embargos à penhora, judicializando a cobrança para impugnar a dívida ou o valor da avaliação do bem (artigos 41-E e 41-F com a nova redação proposta).

Não havendo o pagamento, o parcelamento nem o ajuizamento de embargos à penhora pelo devedor, a Fazenda Pública deve efetuar o leilão

¹³ Ibidem.

¹⁴ ANASTASIA, op. cit.

do imóvel ou veículo penhorado, preferencialmente de forma eletrônica (artigo 41-G e seguintes, com a redação proposta pelo Projeto de Lei).

O leilão de imóvel será feito por agente fiduciário que seja instituição financeira (nos termos do art. 30, II, do Decreto-Lei nº 70/1966) selecionada por meio de concurso simplificado ou por órgão ou entidade da Administração Pública com atribuição para a execução de atividades imobiliárias (inclusive de ente federativo diverso do credor, mas que tenha realizado convênio com ele).

O leilão de veículo será realizado por agente fiduciário que seja instituição financeira (como no caso de imóvel) ou por órgão executivo de trânsito da Administração Pública credora.

Efetuada a alienação do bem, é emitida carta de arrematação para transcrição no Cartório de Registro de Imóveis ou no Departamento de Trânsito, após o que o adquirente pode requerer ao Juízo competente a imissão na posse do bem, que deve ser concedida liminarmente, exceto no caso de comprovação pelo devedor, em 48 horas, do pagamento da dívida ou consignação judicial do seu valor (artigo 41-O com a nova redação proposta).

A adoção da execução extrajudicial proposta pelo Projeto de Lei nº 4.257/2019 para a cobrança de débitos tributários implica em questões que precisam ter previsão legal para sua solução.

O Projeto de Lei prevê, no artigo 41-R, que as regras que regulam a prescrição tributária, constantes do artigo 174 do Código Tributário Nacional, são aplicáveis ao procedimento relativo à execução fiscal extrajudicial. Esse dispositivo legal, porém, menciona como causas interruptivas da prescrição o “despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal” e “qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor”¹⁵.

Desse modo, o Código Tributário Nacional precisa ser alterado para existir também previsão de causa de interrupção da prescrição tributária, a notificação do devedor realizada pela Administração Pública no curso da execução fiscal extrajudicial.

15 BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, seção 1, Brasília, DF, p. 12452, 27 out. 1966. p. 12452.

O procedimento proposto é similar àquele existente para a execução de hipoteca incidente sobre imóvel oferecido como garantia em contrato de empréstimo. Nesse caso, mesmo que o devedor não resida mais no local (sendo notificado por edital, como previsto na legislação), o imóvel obviamente tem localização certa e existência aferível.

Tratando-se, porém, de execução para cobrança de IPVA, a constrição recairá sobre o veículo que não tem localização exata, podendo não ser encontrado no endereço constante no cadastro oficial, de modo que nem sua efetiva existência pode ser constatada de plano. A alienação desse bem pelo agente fiduciário será muito mais difícil de acontecer.

Por isso, é recomendável que conste expressamente na legislação que, no caso de não haver alienação, não será devida ao agente fiduciário qualquer remuneração.

Além disso, poderia ser prevista a adoção de busca e apreensão do veículo, com concessão liminar, como previsto no artigo 3º do Decreto-lei nº 911, de 1º de outubro de 1969, com a redação dada pela Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, para os casos de alienação fiduciária em garantia de coisa móvel.

Outra questão a ser enfrentada é a necessidade de transferência de recursos do Poder Judiciário para o Poder Executivo em decorrência do deslocamento de atribuições que eram judiciais para a esfera extrajudicial. Com efeito, deixarão de ser pagos por aquele Poder e passarão a ser de responsabilidade da Administração Pública os custos com a comunicação ao devedor da existência do débito, a averbação da penhora do bem e sua posterior informação ao contribuinte, além do leilão do bem.

A transferência desses recursos poderia ser realizada por meio da redistribuição dos recursos relativos aos emolumentos dos atos praticados pelos serviços notariais e de registro, previstos no artigo 19 da Lei nº 11.331, de 26 de dezembro de 2002.

Por fim, resta analisar a possibilidade de utilização da execução fiscal extrajudicial para cobrança do imposto previsto na Emenda Constitucional nº 45/2019 ou qualquer outro imposto que envolva a tributação, unificada ou não, sobre o consumo (bens e serviços).

O Projeto de Lei nº 4.257/2019 prevê, como já exposto, a existência de procedimento específico para a cobrança de tributos incidentes sobre

a propriedade, posse ou usufruto de bens imóveis e a propriedade de veículos, posto que nesses casos a obrigação tributária decorre do fato do devedor ser proprietário, usufrutuário ou possuidor de certo bem (tributos *propter rem*), sobre o qual recairá a constrição para a satisfação dessa obrigação, não sendo necessária a procura de bens do devedor.

Assim sendo, seria possível a utilização da execução fiscal extrajudicial para cobrança de impostos que envolvam a tributação sobre o consumo de bens ou serviços desde que a Fazenda Pública tenha conhecimento prévio da existência de algum bem imóvel ou veículo de propriedade do devedor, sem a necessidade de intervenção do Poder Judiciário para a procura de patrimônio.

As Fazendas Públicas podem, na atualidade, ter acesso a pesquisas de bens imóveis e veículos pertencentes às pessoas físicas e jurídicas, por meio de sistemas de consultas eletrônicas. Em sendo identificado algum desses bens de propriedade do devedor de imposto incidente sobre o consumo, seria possível a utilização de execução fiscal extrajudicial para a cobrança desse tributo, recaindo a constrição extrajudicial sobre o imóvel ou veículo indicado pela credora.

Não sendo, porém, identificado previamente nenhum bem sobre o qual poderia recair a constrição extrajudicial, continuaria a ser necessário o ajuizamento de ação de execução fiscal para que o Poder Judiciário determine, por exemplo, o bloqueio de ativos financeiros via sistema on-line (Bacen-Jud), nos termos do respectivo regulamento do Banco Central.

Importante ressaltar que o objetivo da introdução de modificações na cobrança da dívida ativa, como a adoção da execução fiscal extrajudicial, não pode ser apenas a diminuição do número de ações em curso no Poder Judiciário, mas principalmente a obtenção de maior eficiência na cobrança do débito tributário.

4. Conclusão

Com objetivo de simplificação do sistema tributário nacional, propõe a reforma tributária ora em discussão a tributação única sobre o consumo (bens e serviços), com a substituição de cinco tributos atualmente existentes por um único Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Na atualidade existem diversas estruturas responsáveis pelo processamento e julgamento dos contenciosos administrativos em todo o país, sendo que, para a solução de conflitos relativos ao novo IBS, haveria a necessidade de uniformidade em todo o território nacional (art. 152-A, §8º, da Constituição Federal com a redação proposta pela PEC nº 45/2019), o que será disciplinado em lei complementar.

O contencioso administrativo do novo tributo poderá ter estrutura única, com a junção daquelas atualmente existentes em nível federal, estadual e municipal. Porém, por serem tais estruturas muito diferentes entre si, inclusive no tocante ao regramento jurídico a que são submetidos seus integrantes, seria mais simples se houvesse a previsão de celebração de convênio entre os órgãos federal, estaduais e municipais, para a instituição de divisão de trabalho harmoniosa entre eles.

A par da execução fiscal regida pela Lei nº 6.830/1980, a cobrança extrajudicial dos tributos passou a ter cada vez mais importância, com o protesto da certidão da dívida ativa e a averbação pré-executória da certidão da dívida ativa em órgãos de registro de bens e direitos. Outro modo de cobrança extrajudicial de tributos que está sendo proposto é a instituição da execução fiscal administrativa, prevista no Projeto de Lei nº 4.257/2019.

Trata-se de procedimento específico para a cobrança de tributos incidentes sobre a propriedade, posse ou usufruto de bens imóveis e a propriedade de veículos, de modo que o ato de constrição realizado pela Fazenda Pública sem a intervenção do Poder Judiciário recairá sobre o próprio bem objeto da tributação.

Seria possível, porém, a utilização da execução fiscal extrajudicial para cobrança de imposto que envolva a tributação, unificada ou não, sobre o consumo (de bens e serviços). Nos casos em que a Fazenda Pública tiver conhecimento prévio da existência de algum bem de propriedade do devedor, a constrição extrajudicial pode recair sobre esse bem indicado pela credora com prévia comprovação de sua titularidade.

A introdução de modificações na cobrança da dívida ativa, como a adoção da execução fiscal extrajudicial, não pode ter por objetivo apenas a diminuição do número de ações em curso no Poder Judiciário, mas deve buscar principalmente a obtenção de maior eficiência na cobrança do débito tributário.

Referências bibliográficas

ANASTASIA, Antonio. Projeto de lei n. 4.257, de 2019. Modifica a lei 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. **Portal do Senado Federal**, Brasília, DF, 2019.

BRASIL. Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 7 mar. 1972.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, p. 12452, 27 out. 1966.

_____. Lei n. 13.606, de 9 de janeiro de 2018. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, p. 2, 18 abr. 2018.

_____. Portaria PGFN n. 33, de 8 de fevereiro de 2018. Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, p. 35, 9 fev. 2018.

COMISSÃO de Direitos Humanos e Legislação Participativa. Proposta de Emenda à Constituição n. 54, de 2019. Revoga a Emenda Constitucional n. 95, de 15 de dezembro de 2016, e dá outras providências. **Portal do Senado Federal**, Brasília, DF, 2019.

ROSSI, Baleia. Proposta de Emenda Constitucional n. 45, de 3 abr. 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Portal da Câmara dos Deputados**, Brasília, DF, 2019.

SÃO PAULO. Resolução PGE n. 33, de 16 de agosto de 2019. Institui Núcleo Temático de Estudos e Pesquisas para os fins que especifica. **Diário Oficial do Estado de São Paulo**: seção 1, São Paulo, p. 49, 20 ago. 2019.

